



Rapport explicatif sur la loi fédérale sur l'imposition du travail mobile dans le contexte international

du 9 juin 2023

Condensé

Fin 2022, les autorités compétentes suisses et françaises ont pu convenir d'une solution pour imposer le revenu de l'activité lucrative exercée dans l'État de la résidence respectif en télétravail. La pratique pragmatique actuelle, qui a également été appliquée pendant la pandémie de COVID-19, peut ainsi être poursuivie. Les revenus de l'activité lucrative exercée en télétravail à l'étranger peuvent être imposés en Suisse si le droit d'imposer revient à la Suisse en vertu d'un traité international et s'il existe une norme d'imposition expresse en droit interne. La présente révision de la loi garantit les bases nécessaires dans le droit fiscal national.

Contexte

À la faveur de la numérisation et des nouvelles technologies de communication, le travail à domicile a tendanciellement augmenté ces dernières années sur le marché du travail. La pandémie de COVID-19 a eu pour effet de renforcer cette évolution, en particulier dans le secteur tertiaire.

L'évolution des relations intergouvernementales a permis de donner naissance au présent projet législatif. Traditionnellement, les conventions contre les doubles impositions (CDI) se fondent sur le principe selon lequel les revenus du travail sont imposables là où l'activité est exercée. Le 22 décembre 2022, la Suisse et la France sont convenues d'une solution pour imposer les revenus de l'activité lucrative exercée en télétravail à l'étranger. Ainsi, depuis le 1^{er} janvier 2023, le télétravail est possible chaque année jusqu'à 40 % du temps de travail, sans effet sur le droit d'imposer de l'État du lieu de travail. Un avenant à la CDI avec la France doit garantir la réglementation adoptée.

Contenu du projet

À la suite de la solution trouvée avec la France pour l'attribution du droit d'imposer le télétravail effectué à l'étranger, le projet vise essentiellement à garantir son application sur le plan national. En matière d'imposition à la source des travailleurs qui ne sont ni domiciliés ni en séjour en Suisse au regard du droit fiscal, l'avant-projet instaure une base d'imposition nationale pour les activités exercées sans présence physique obligatoire dans les locaux de l'employeur suisse.

Conséquences financières

Le projet a en premier lieu des répercussions sur les recettes de l'imposition des travailleurs frontaliers de France. Selon les règles normales de la CDI avec la France, qui seraient applicables sans la solution négociée dans l'avenant et qui attribuent le droit d'imposer les salaires à l'État dans lequel le télétravail est physiquement effectué, la baisse des recettes fiscales suisses est estimée à plusieurs centaines de millions par an. Les estimations des conséquences financières seront revues et, si possible, précisées dans le cadre du message du Conseil fédéral sur l'avenant à la CDI (4^e trimestre 2023).

Table des matières

Condensé	2
1 Contexte	4
1.1 Nécessité d'agir et objectifs visés	4
1.2 Jurisprudence du Tribunal fédéral	5
1.3 Pratique d'exclusion des jours de travail effectués à l'étranger	6
1.4 Accords amiables avec les États limitrophes de la Suisse	7
1.5 Relation avec le programme de la législature	8
2 Développements du droit international	8
2.1 Conventions contre les doubles impositions et accords sur l'imposition des travailleurs frontaliers	8
2.2 Avenant à la CDI avec la France	11
3 Grandes lignes du projet	12
3.1 Réglementation proposée	12
3.2 Mise en œuvre	15
4 Commentaire des dispositions	16
4.1 Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct	16
4.2 Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes	18
5 Conséquences	19
5.1 Conséquences financières	19
5.2 Conséquences économiques	20
6 Aspects juridiques	20
6.1 Constitutionnalité	20
6.2 Compatibilité avec les obligations internationales de la Suisse	20
6.3 Forme de l'acte à adopter	20

Rapport explicatif

1 Contexte

1.1 Nécessité d'agir et objectifs visés

Depuis la pandémie de COVID-19, on constate de plus en plus souvent que le lieu d'exécution du travail ne se situe plus nécessairement au siège de l'employeur. Cette situation et la numérisation croissante marqueront durablement le monde du travail moderne, notamment *dans le cas des emplois transfrontaliers*.

Dans la mesure où l'activité professionnelle est possible indépendamment du lieu, elle devrait en règle générale pouvoir être exercée à domicile. La notion de travail mobile englobe toutes les *activités exercées à distance*. On entend par là toute forme d'organisation du travail dans laquelle un travail n'est pas effectué dans les locaux de l'employeur, mais sur le territoire de l'État de la résidence (notamment *le télétravail à domicile à l'étranger*).

Dans un contexte transfrontalier, l'intensification du travail à domicile a également des répercussions sur la fiscalité. Les conventions contre les doubles impositions (CDI) prévoient généralement que les revenus d'une activité salariée sont imposés dans l'État où celle-ci est physiquement exercée. Avec le télétravail, le droit d'imposer passe de l'État dans lequel l'employeur est établi vers l'État dans lequel les travailleurs ont leur domicile.

La Suisse compte nettement plus de travailleurs qui, au regard du droit fiscal, ne sont ni domiciliés ni en séjour en Suisse que de travailleurs suisses exerçant une activité professionnelle dans les pays voisins. Les premiers sont en majorité des frontaliers. La France est de loin le pays dont proviennent le plus grand nombre (plus de la moitié).

Il est prévisible, dans les relations internationales, que la prestation de travail exécutée indépendamment du lieu, entraînera à moyen et à long terme une *perte de recettes fiscales* pour la Suisse, si aucune adaptation n'est effectuée, ni sur le plan du droit international (dans les conventions contre les doubles impositions et les accords sur l'imposition des travailleurs frontaliers) ni sur le plan du droit interne (lois fiscales nationales).

Le 22 décembre 2022, la Suisse et la France sont convenues d'une solution pour imposer les revenus de l'activité lucrative exercée en télétravail à l'étranger. Ainsi, depuis le 1^{er} janvier 2023, le télétravail est possible chaque année jusqu'à 40 % du temps de travail, sans effet sur le droit d'imposer de l'État du lieu de travail. Un avenant à la CDI avec la France doit garantir la réglementation adoptée.

Le présent projet législatif a en premier lieu un objectif fiscal. La base d'imposition dans les lois fiscales nationales garantit l'exercice du droit d'imposer de la Suisse prévu dans les conventions contre les doubles impositions et les accords sur l'imposition des travailleurs frontaliers pertinents. L'accord susmentionné avec la France concernant le droit d'imposer les revenus de l'activité lucrative exercée en télétravail à l'étranger est actuellement le cas d'application immédiat.

1.2 Jurisprudence du Tribunal fédéral

Selon la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct¹ (art. 5, al. 1, let. a, LIFD) et la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes² (art. 4, al. 2, let. a, LHID), les personnes physiques qui, au regard du droit fiscal, ne sont ni domiciliées ni en séjour en Suisse sont assujetties à l'impôt à raison du rattachement économique lorsqu'elles exercent une activité lucrative en Suisse. L'art. 91 LIFD et l'art. 35, al. 1, let. a, LHID prévoient que ces personnes physiques sont soumises à l'impôt à la source sur les revenus de leur activité lucrative.

L'imposition du revenu d'une activité lucrative en Suisse n'est en principe possible que si, d'une part, le droit d'imposer de la Suisse n'est pas limité par un traité international et, d'autre part, il existe un fait générateur de l'impôt selon le droit interne. Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, si une convention contre les doubles impositions ou un accord sur l'imposition des travailleurs frontaliers attribue certes le droit d'imposer à la Suisse, mais que le travail n'est pas effectué *physiquement* sur son territoire, la Suisse ne peut en principe pas faire valoir son droit d'imposer.

Le Tribunal fédéral s'est prononcé pour la première fois sur cet état de fait dans un arrêt du 1^{er} octobre 2009³ (consid. 2.1). Selon l'arrêt, les personnes physiques qui, au regard du droit fiscal, ne sont ni domiciliées ni en séjour en Suisse sont assujetties à l'impôt à raison du rattachement économique lorsqu'elles exercent une activité lucrative en Suisse. L'élément déterminant est le lieu où a été effectué le travail pour lequel la personne reçoit un salaire. Ainsi, selon l'art. 5, al. 1, let. e, LIFD, la *présence personnelle* (présence physique) est une condition nécessaire à l'assujettissement limité à l'impôt en Suisse. Si, dans ce cas concret, le travail pour l'employeur suisse est effectué à 40 % en télétravail à l'étranger, la rémunération correspondant à cette partie ne peut pas être imposée, faute de fait générateur de l'impôt. Le fait qu'une personne reçoive un salaire d'une source suisse (c'est-à-dire d'un employeur en Suisse) pour ses jours de télétravail à domicile dans son pays de résidence ne suffit donc pas à établir un rattachement économique.

Dans un arrêt du 25 mars 2011, le Tribunal fédéral a confirmé sa jurisprudence en se référant à l'art. 5, al. 1, let. a LIFD et a maintenu qu'une présence physique était la condition de l'exercice d'une activité lucrative en Suisse. L'activité lucrative exercée en *Suisse en tant que lieu de travail effectif* est une condition de l'assujettissement limité. Il est donc requis que le contribuable vienne en Suisse pour exercer son activité professionnelle. Par conséquent, *l'assujettissement ne naît qu'en cas de présence en Suisse*. Dans le cas concret, il s'agissait d'un ressortissant allemand qui exerçait depuis le Qatar une activité salariée pour un employeur sis en Suisse⁴.

Le point de vue du Tribunal fédéral est conforme à l'art. 15, par. 1, du Modèle de convention de l'Organisation de coopération et de développement économiques

1 RS 642.11

2 RS 642.14

3 Arrêt du Tribunal fédéral 2C_215/2009

4 ATF 137 II 246

(Modèle de convention de l'OCDE)⁵, qui fonde également le droit d'imposer de l'État du lieu de travail sur une présence physique.

Au vu de la jurisprudence du Tribunal fédéral, on peut se demander si la base juridique nationale actuelle est suffisante pour imposer le revenu d'une activité lucrative exercée en télétravail sans présence physique en Suisse. Il n'est pas exclu que le Tribunal fédéral, après la conclusion de dispositions de droit international telles que celles convenues avec la France, statue différemment à l'avenir, dans le sens d'une interprétation du droit fédéral conforme aux traités internationaux. La présente modification de la loi vise quoi qu'il en soit à créer d'emblée une sécurité juridique: il s'agit en premier lieu d'étendre le droit d'imposer dans la LIFD et la LHID de manière à garantir l'imposition à la source du revenu du travail des travailleurs qui sont des résidents de l'étranger, même à défaut de présence physique en Suisse, et que les activités exercées dans l'État de la résidence (notamment en télétravail) puissent en principe être imposées par la Suisse.

1.3 Pratique d'exclusion des jours de travail effectués à l'étranger

Comme mentionné, selon le contexte international, le critère du lieu de travail est en principe déterminant pour l'imposition à la source du revenu de l'activité lucrative des personnes qui ont leur résidence fiscale à l'étranger. La pratique fiscale en vigueur prévoit que, pour les personnes assujetties à l'impôt à la source qui n'ont pas leur résidence fiscale en Suisse et qui exercent une activité lucrative dépendante pour un employeur ayant son siège, son administration effective ou un établissement stable en Suisse, le débiteur de la prestation imposable peut procéder à l'exclusion des jours de travail à l'étranger. Seuls les jours de travail durant lesquels l'activité a effectivement été exercée en dehors de la Suisse doivent être exclus. Les jours de congé rémunérés durant lesquels aucune prestation de travail n'est fournie (en particulier les jours de vacances ou de maladie) ne sont pas exclus de l'imposition. Si le calcul de la retenue de l'impôt à la source par l'employeur ne tient pas compte des jours de travail effectués à l'étranger ou si le travailleur conteste le nombre des jours de travail effectués à l'étranger exclus de l'imposition, ce dernier peut demander à l'autorité fiscale compétente un nouveau calcul de l'impôt à la source ou une taxation ordinaire ultérieure jusqu'au 31 mars de l'année fiscale suivant l'échéance de la prestation⁶.

Les expériences faites dans le canton de Saint-Gall montrent quelles conséquences financières et administratives peuvent résulter de la pratique de l'exclusion. Pendant la pandémie de COVID-19, il n'a pas été possible de conclure avec l'Autriche un accord amiable analogue à celui des autres pays voisins (cf. ch. 1.4), afin d'imposer les employés travaillant à domicile comme s'ils avaient continué à faire régulièrement la navette entre leur domicile et leur lieu de travail.

Ainsi, faute d'accord, les autorités fiscales saint-galloises ont dû rembourser aux frontaliers autrichiens les impôts prélevés à la source sur les jours de télétravail

⁵ www.oecd-ilibrary.org/taxation/modele-de-convention-fiscale-concernant-le-revenu-et-la-fortune-version-complete_1c00663f-fr

⁶ www.estv.admin.ch/estv/fr/accueil/impot-federal-direct/informations-specialisees-iffd/circulaires.html > Circulaire n° 45: Imposition à la source du revenu de l'activité lucrative des travailleurs > ch. 6.7 et 7.51.

effectués à l'étranger. En 2019, dernière année avant la pandémie, selon les chiffres de l'AFC, 8 728 frontaliers ont fait la navette entre l'Autriche et Saint-Gall, pour un salaire brut cumulé de 534 millions de francs, soit un peu plus de 61 200 francs par an et par frontalier en moyenne.

Selon les données de l'administration fiscale du canton de Saint-Gall, environ un quart des frontaliers ont travaillé au moins partiellement en télétravail après le début de la pandémie. Cela a entraîné non seulement des pertes fiscales élevées, mais aussi un surcroît de travail considérable pour l'administration et, plus encore, pour les employeurs. Pendant la pandémie, l'administration fiscale cantonale a consacré un des 10,4 postes à plein temps au remboursement de l'impôt à la source des frontaliers.

En 2020, 9 769 frontaliers autrichiens ont travaillé en Suisse pendant la pandémie, dont 730 dans le secteur public. Chacun de ces frontaliers a apporté des recettes fiscales d'environ 6000 francs par an. L'administration fiscale du canton de Saint-Gall a dû rembourser entre 4,4 et 5,5 millions de francs d'impôt à la source, ce qui correspond à environ 7,5 à 9,5 % des recettes totales de l'impôt à la source, en raison de l'activité exercée en télétravail pendant la pandémie.

Si une base d'imposition expresse pour le télétravail effectué à l'étranger est instaurée dans le droit national, l'attestation des jours de télétravail effectués à l'étranger revêt une grande importance. Une collaboration entre l'employé et l'employeur semble indispensable à cette fin. À cet effet, l'obligation de fournir des attestations doit être clairement définie en ce qui concerne les données salariales, également en vue d'un éventuel échange de renseignements en matière fiscale convenu avec l'étranger. Il faut donc partir du principe que les activités de télétravail entraînent un surcroît de travail de clarification pour toutes les personnes concernées (notamment l'employeur, l'employé, les administrations fiscales cantonales, les administrations fiscales du pays de la résidence). Dans ce contexte, il se conçoit aisément que l'attestation à remettre pour chaque période fiscale à l'intention des autorités de taxation se fonde sur une obligation d'attester des tiers inscrite dans la LIFD et la LHID.

1.4 Accords amiables avec les États limitrophes de la Suisse

En raison des jours de travail obligatoirement effectué en télétravail dans l'État de la résidence à l'étranger pendant la pandémie, l'Administration fédérale des contributions (AFC) a précisé le 24 avril 2020 dans une information aux administrations cantonales au sujet de l'impôt à la source que l'évaluation pour l'impôt sur le revenu des jours de télétravail à l'étranger devait être effectuée comme si les employés concernés continuaient à être physiquement présents dans les locaux de leur employeur en Suisse. En d'autres termes: les travailleurs qui avaient leur résidence fiscale à l'étranger et qui, jusqu'alors, travaillaient entièrement en Suisse y restaient en principe imposables, même s'ils travaillaient depuis leur domicile à l'étranger en raison des restrictions sanitaires (principe de «l'imposition comme avant»). Les accords amiables négociés par la Suisse avec l'Allemagne, la France, l'Italie et le Liechtenstein ont donc permis, en quelque sorte, de «geler» les assiettes fiscales des différents États et s'inscrivaient dans une approche pragmatique axée sur une optique temporaire. Cela garantissait la sécurité juridique.

Cette solution se fondait sur une recommandation du Secrétariat de l'OCDE du 3 avril 2020⁷, laquelle invitait à ne pas adopter un très grand nombre de solutions inappropriées sur le plan fiscal et très lourdes sur le plan administratif. La recommandation décrivait des conditions cadre appelées à s'appliquer initialement jusqu'au 31 décembre 2020. En raison de la nouvelle propagation du coronavirus et des restrictions de mobilité qui en découlaient, la poursuite de cette pratique convenue avec les États limitrophes de la Suisse au moyen d'accords amiables depuis le printemps 2020 a été confirmée dans une lettre d'information du 23 décembre 2020.

Après la suppression des dérogations liées à la pandémie de COVID-19 et la levée consécutive des restrictions de mobilité, les accords amiables susmentionnés ont été abrogés, avec le Liechtenstein à partir du 1^{er} avril 2022 et avec l'Allemagne à partir du 1^{er} juillet 2022. L'accord amiable avec la France a été prorogé jusqu'au 31 décembre 2022 dans le but de trouver une solution à long terme pour le télétravail effectué à l'étranger dans les deux États et faciliter le traitement fiscal de ces situations. Le 22 décembre 2022, dans le cadre d'un accord entre les autorités compétentes suisses et françaises, des dispositions fiscales sur le télétravail dans l'État de la résidence respectif ont pu être convenues (pour les détails de l'avenant paraphé à la CDI avec la France, voir le ch. 2.2). La validité de l'accord amiable avec l'Italie a pris fin le 1^{er} février 2023. Le 20 avril 2023, la Suisse et l'Italie ont conclu un accord amiable instaurant une réglementation temporaire qui s'appliquera du 1^{er} février au 30 juin 2023 à l'imposition du télétravail des frontaliers au sens de l'accord de 1974.⁸

1.5 Relation avec le programme de la législature

Le projet n'a été annoncé ni dans le message du 29 janvier 2020 sur le programme de la législature 2019 à 2023⁹ ni dans l'arrêté fédéral du 21 septembre 2020 sur le programme de la législature 2019 à 2023¹⁰.

2 Développements du droit international

2.1 Conventions contre les doubles impositions et accords sur l'imposition des travailleurs frontaliers

L'art. 15, par. 1, du Modèle de convention de l'OCDE, dont le texte est généralement repris dans les CDI conclues par la Suisse, prévoit que les salaires, traitements, et autres rémunérations similaires qu'un résident d'un État contractant reçoit au titre d'un emploi salarié ne sont imposables que dans cet État (État de la résidence), à moins que l'emploi ne soit exercé dans l'autre État contractant (État du lieu de travail).

⁷ [Conventions fiscales et impact de la crise du COVID-19: Analyse du Secrétariat de l'OCDE](#)

⁸ www.sif.admin.ch/sif/fr/home/documentation/communiqués-presse/medienmitteilungen.msg-id-94457.html

⁹ FF 2020 1709

¹⁰ FF 2020 8087

En revanche, dans les relations avec les États avec lesquels la Suisse n'a pas conclu de CDI, la Suisse dispose d'un droit d'imposer indépendant et illimité en cas de présence physique en Suisse. Le cas échéant, l'imposition s'effectue directement sur la base de l'art. 5, al. 1, let. a, LIFD ou de l'art. 4, al. 2, let. a, LHID.

Outre la réglementation des CDI mentionnée, la Suisse et ses cinq États voisins ont convenu des réglementations spécifiques qui fixent l'imposition des revenus des frontaliers. Le tableau synoptique suivant montre l'attribution du droit d'imposer les revenus d'une activité salariée:

	État du lieu de travail (Suisse)	État de la résidence (État limitrophe)	Particularités
Allemagne CDI du 11.8.1971 ¹¹ / art. 15a concernant les frontaliers, en vigueur depuis le 29.12.1993	Imposition à la source de 4,5 % maximum du salaire brut	Imposition avec imputation de l'impôt à la source suisse	Tous les cantons sont concernés.
Autriche CDI du 30.1.1974 ¹² / nouvelle règle pour les frontaliers en vigueur depuis le 2.2.2007	Imposition à la source	Imposition avec imputation de l'impôt à la source suisse L'Autriche reçoit une compensation équivalente à 12,5 % des recettes fiscales provenant de l'activité salariée des personnes qui ont leur résidence fiscale en Autriche et travaillent en Suisse.	Tous les cantons sont concernés.
France pour les cantons de BE, SO, BS, BL, VD, VS, NE et JU Accord du 11.4.1983 ¹³ , conclu par le Conseil fédéral au nom des cantons précités	Pas d'imposition Les cantons reçoivent de la France une compensation équivalente à 4,5 % du salaire brut des frontaliers ¹⁴ .	Imposition	Les cantons concernés sont mentionnés dans la première colonne. L'accord fait partie intégrante de la CDI.

¹¹ RS **0.672.913.62**

¹² RS **0.672.916.31**

¹³ RS **0.672.934.91**

¹⁴ En 2022, le montant versé par la France aux huit cantons s'élevait à environ 350 millions de francs.

	État du lieu de travail (Suisse)	État de la résidence (État limitrophe)	Particularités
France pour le canton de GE Accord du 29.1.1973 ¹⁵ , conclu par le Conseil fédéral au nom du canton concerné	Imposition à la source par GE	La France élimine la double imposition par la méthode de l'imputation. Les départements de l'Ain et de la Haute-Savoie reçoivent du canton de Genève une compensation équivalente à 3,5 % des salaires bruts des travailleurs frontaliers ¹⁶ .	L'accord ne s'applique qu'aux travailleurs frontaliers des départements de l'Ain et de la Haute-Savoie.
Italie Accord bilatéral du 3.10.1974 ¹⁷ relatif à l'imposition des travailleurs frontaliers et à la compensation financière en faveur des communes italiennes limitrophes Accord bilatéral du 23.12.2020 ¹⁸ sur l'imposition des travailleurs frontaliers (pas encore en vigueur)	Imposition à la source (concerne GR, TI et VS) Imposition à la source (concerne GR, TI et VS) limitée à 80 %)	Pas d'imposition Les communes italiennes situées dans la zone frontalière reçoivent une compensation équivalente à 40 % (TI 38,8 %) du montant brut des impôts sur les salaires payés par les travailleurs frontaliers couverts par l'accord bilatéral. Imposition avec imputation de l'impôt à la source suisse	Les cantons GR, TI, VS prélèvent l'impôt et versent la compensation. L'accord fait partie intégrante de la CDI. Le travailleur frontalier doit en principe retourner chaque soir à son domicile en Italie. Au total, 45 nuitées par an sont autorisées en dehors de l'État de la résidence.
Liechtenstein CDI du 10.7.2015 ¹⁹ / art. 15, par. 4, concernant les frontaliers, en vigueur depuis le 22.12.2016	Pas d'imposition	Imposition	Aucune compensation n'est prévue.

Jusqu'à présent, il n'existe pas de dispositions générales dans les CDI conclues avec les États limitrophes qui attribuent l'imposition au lieu de travail pour le télétravail effectué à l'étranger.

Seules les dispositions de droit international conclues pour l'Allemagne et le Liechtenstein prévoient que l'activité en télétravail des frontaliers n'a aucune incidence sur leur statut fiscal de frontalier. Le télétravail n'entraîne donc aucun changement dans l'imposition présentée supra.

¹⁵ <https://silgeneve.ch/legis/program/books/zacc/doc/3009.pdf>

¹⁶ En 2022, le montant versé par le canton de Genève à la France s'élevait à 326 millions de francs.

¹⁷ RS 0.642.045.43

¹⁸ <https://www.admin.ch/gov/fr/accueil/documentation/communiques.msg-id-81813.html>

¹⁹ RS 0.672.951.43

2.2 Avenant à la CDI avec la France

Le 22 décembre 2022, les autorités compétentes suisses et françaises sont convenues d'une solution pour imposer les revenus de l'activité lucrative exercée en télétravail dans l'État de la résidence respectif²⁰. La solution négociée se compose des éléments suivants:

- un avenant à la CDI, qui règle notamment l'imposition du télétravail à long terme;
- un accord amiable entre les autorités compétentes précisant la notion de travailleur frontalier au sens de l'accord du 11 avril 1983;
- un accord amiable entre les autorités compétentes concernant la période transitoire, afin de tenir compte de la durée de l'approbation de l'avenant tant en Suisse qu'en France (accord transitoire).

Sur la base des deux accords amiables, il a été convenu qu'à partir du 1^{er} janvier 2023, le télétravail dans l'État de la résidence est possible chaque année jusqu'à 40 % du temps de travail, sans effet sur la répartition internationale du droit d'imposer. La limite fixée pour le télétravail correspond à deux jours par semaine pour un emploi à temps plein et est adaptée proportionnellement pour un emploi à temps partiel. L'accord amiable relatif à l'accord de 1983 est applicable sans limite de temps, tandis que l'accord dit transitoire est de nature temporaire et ne doit couvrir que la période comprise entre le 1^{er} janvier 2023 et le 30 juin 2023 ou l'entrée en vigueur de l'avenant à la CDI. L'accord transitoire permet le télétravail pendant la phase d'approbation de l'avenant à la CDI.

En ce qui concerne les différentes conditions cantonales, la solution trouvée avec la France prévoit les valeurs de référence qui suivent.

- En ce qui concerne les cantons de BE, SO, BS, BL VD, VS, NE et JU, auxquels s'applique l'accord de 1983, les deux États sont convenus que le télétravail effectué à l'étranger, à hauteur de 40 % maximum du temps de travail, ne remettrait en cause ni le statut de frontalier ni l'attribution du droit d'imposer l'activité lucrative dépendante à l'État de la résidence des travailleurs. Il est en outre précisé que la base de calcul de la compensation de 4,5 % du salaire brut des frontaliers est maintenue.
- Selon l'accord amiable de la convention de 1983, les personnes qui exercent leur activité professionnelle à domicile au-delà de la frontière fixée perdent le statut de frontalier et sont par conséquent soumises au régime ordinaire de la CDI avec la France (y compris l'avenant à la CDI qui règle notamment l'imposition du télétravail à long terme après sa ratification).
- L'avenant à la CDI a pour but de maintenir le droit d'imposer le revenu d'une activité salariée dans l'État du lieu de travail. Toutefois, une compensation financière adéquate est prévue pour la limite de 40 % en faveur de l'État de la résidence. Si, en outre, le travail est effectué à domicile, une répartition fiscale internationale doit être effectuée dès le premier jour de travail à domicile.

²⁰ www.sif.admin.ch/sif/fr/home/documentation/communiqués-presse/medienmitteilungen.msg-id-92381.html

3 **Grandes lignes du projet**

3.1 **Réglementation proposée**

En matière d'imposition à la source des travailleurs qui ne sont ni domiciliés ni en séjour en Suisse au regard du droit fiscal, l'avant-projet instaure une base d'imposition expresse de portée générale dans le droit national. Celle-ci est étroitement liée à l'évolution du droit international concernant l'attribution du droit d'imposer à la Suisse dans le cadre des conventions contre les doubles impositions et accords sur l'imposition des travailleurs frontaliers. Ce *parallélisme* garantit, sur les plans du droit international et du droit interne, que la Suisse perde le moins possible de recettes fiscales dans le cadre du télétravail. En droit interne, il est essentiel de créer dans le droit fédéral une norme fondamentale (art. 5, al. 1, let. a^{bis}, LIFD / art. 4, let. a^{bis}, LHID) qui autorise expressément l'imposition même si l'activité lucrative est exercée *sans présence physique en Suisse*.

Cela équivaut en substance à un retour à la réglementation de l'art. 3, ch. 3, let. e, de l'arrêté du Conseil fédéral du 9 décembre 1940²¹ concernant la perception d'un impôt pour la défense nationale. Jusqu'à l'entrée en vigueur de la LIFD le 1^{er} janvier 1995, cette réglementation prévoyait selon l'interprétation du Tribunal fédéral que, sous réserve de dispositions de droit international, le paiement de l'impôt était exigible dès lors qu'une activité personnelle était exercée en Suisse. Le rattachement économique de l'activité devait se situer en Suisse, mais une présence personnelle en Suisse n'était pas nécessaire.

Le tableau infra présente les conséquences fiscales pratiques de l'instauration d'une base d'imposition expresse dans le droit national pour le télétravail effectué à l'étranger.

Nouvelle solution conclue avec la France sur l'imposition du télétravail			
Personnes concernées	Droit en vigueur	Conséquences fiscales d'une norme d'imposition expresse	Conséquences pour d'éventuels paiements compensatoires
Pour les frontaliers au sens de l'accord du 11.4.1983 (cantons BE, SO, BS, BL, VD, VS, NE et JU)	<u>Confédération / cantons</u> Le droit d'imposer le revenu de l'activité lucrative revient exclusivement à l'État de la résidence. La réglementation s'applique de manière réciproque aux frontaliers qui ont leur résidence fiscale aussi bien en France que dans les cantons concernés.	<u>Confédération / cantons:</u> aucune conséquence pratique Cela s'applique tant que le travail à domicile dans l'État de la résidence n'excède pas 40 % du temps de travail (accord amiable / en vigueur depuis le 1.1.2023).	<u>Confédération / cantons:</u> L'ampleur de la compensation prévue par l'accord (les cantons reçoivent de la France une compensation équivalente à 4,5 % des salaires bruts des travailleurs frontaliers) ne change pas.

²¹ RO 56 2021

	<p><u>Contribuable qui a sa résidence fiscale en France:</u> Le revenu professionnel réalisé en Suisse est imposé en France.</p> <p><u>Contribuable qui a sa résidence fiscale en Suisse:</u> Le revenu professionnel réalisé en France est imposé en Suisse.</p>	<p><u>Contribuable qui a sa résidence fiscale en France:</u> aucune conséquence pratique</p> <p><u>Contribuable qui a sa résidence fiscale en Suisse:</u> aucune conséquence pratique</p>	
Autres cas selon CDI	<p><u>Confédération / cantons:</u> Les règles générales de l'art. 17 CDI-F s'appliquent: attribution du droit d'imposer à la Suisse en tant qu'État du lieu de travail.</p> <p>Pratique d'exclusion des jours de travail effectués à l'étranger</p> <p><u>Contribuable qui a sa résidence fiscale en France:</u> La France élimine la double imposition par la méthode de l'imputation.</p>	<p><u>Confédération / cantons:</u> aucune conséquence pratique À cela s'ajoute le fait que la Suisse peut imposer jusqu'à 40 % du temps de travail effectué en télétravail dans l'État de la résidence (accord transitoire / en vigueur depuis le 1.1.2023).</p> <p>Si, en outre, le travail est effectué à domicile, une répartition fiscale internationale doit être effectuée dès le premier jour de travail à domicile.</p> <p><u>Contribuable qui a sa résidence fiscale en France:</u> aucune conséquence pratique</p>	<p><u>Confédération / cantons:</u> compensation adéquate prévue en faveur de l'État de la résidence du travailleur</p>
Relations avec les États partenaires avec lesquels la Suisse a signé une CDI reprenant l'art. 15 du Modèle de convention de l'OCDE			
	Droit en vigueur	Conséquences fiscales d'une norme d'imposition expresse	Conséquences pour les paiements compensatoires
Tous les cantons	<p><u>Confédération / cantons:</u> Le droit d'imposer revient à la Suisse lorsque, dans le respect des dispositions de l'art. 15 du Modèle convention de l'OCDE, le travailleur qui a sa résidence fiscale à l'étranger exerce son activité lucrative physiquement dans les locaux de l'employeur en Suisse.</p>	<p><u>Confédération / cantons:</u> Il n'y a pas de conséquence pratique tant qu'aucune réglementation spécifique sur le télétravail effectué dans l'État de la résidence n'est adoptée avec l'État partenaire avec lequel la Suisse a signé la CDI.</p>	<p><u>Confédération / cantons:</u> Pas de paiements compensatoires ou pas de changement par rapport au droit en vigueur (Italie et Autriche)</p>

	<p>Exceptions / réglementations spéciales: Allemagne, Italie, Liechtenstein</p> <p>Pratique d'exclusion des jours de travail effectués à l'étranger</p> <p><u>Contribuable qui a sa résidence fiscale à l'étranger:</u></p> <p>Méthode d'imputation habituelle en droit fiscal international: l'État de la résidence impute l'impôt payé dans l'État du lieu de travail en Suisse sur l'impôt dû.</p>	<p>Pas de changement dans la pratique de l'exclusion des jours de travail effectué à l'étranger</p> <p><u>Contribuable qui a sa résidence fiscale à l'étranger:</u></p> <p>Tant que la méthode d'imputation habituelle en droit fiscal international continue d'être appliquée, il n'y a pas de conséquences pratiques.</p>	
--	---	---	--

Relations avec les États avec lesquels la Suisse n'a pas signé de CDI			
	Droit en vigueur	Conséquences fiscales d'une norme d'imposition expresse	Conséquences pour les paiements compensatoires
Tous les cantons	<p><u>Confédération / cantons:</u> Droit d'imposer unilatéral et illimité de la Suisse, pour autant que l'employé qui a sa résidence fiscale à l'étranger exerce son activité lucrative physiquement dans les locaux de l'employeur en Suisse.</p> <p>Pratique d'exclusion des jours de travail effectué à l'étranger</p> <p><u>Contribuable qui a sa résidence fiscale à l'étranger:</u> En l'absence de CDI, l'imputation de l'impôt suisse dans l'État de la résidence n'est possible que si le droit fiscal de l'État de la résidence le prévoit unilatéralement dans son droit interne. Même si l'imputation de l'impôt est garantie unilatéralement par l'État de la résidence dans son droit interne, il n'est pas garanti qu'elle couvrira la partie relative aux jours travaillés dans l'État de la résidence. Une double imposition n'est pas exclue.</p>	<p><u>Confédération / cantons:</u> Grâce à la nouvelle norme, tous les jours de travail (quel que soit le nombre de jours de travail à domicile) peuvent être imposés par la Suisse.</p> <p>Plus de pertinence</p> <p><u>Contribuable domicilié à l'étranger:</u> Aucune différence avec le droit en vigueur.</p>	<p><u>Confédération / cantons:</u> pas de compensation</p>

Si une base d'imposition expresse est créée dans le droit national pour le télétravail effectué à l'étranger, l'attestation des jours de télétravail effectués revêt une grande importance. Dans ce contexte, il se conçoit aisément que l'attestation à remettre pour chaque période fiscale à l'intention des autorités de taxation se fonde sur une obligation d'attester des tiers inscrite dans la LIFD et la LHID.

3.2 Mise en œuvre

La norme fondamentale (art. 5, al. 1, let. a^{bis}, LIFD / art. 4, let. a^{bis}, LHID) elle-même ne nécessite pas de disposition d'exécution, contrairement aux obligations d'attester liées au télétravail effectué à l'étranger.

4 **Commentaire des dispositions**

4.1 **Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct**

Art. 5, al. 1, let. a, a^{bis} et f

Let. a

La norme en vigueur ne précise pas s'il s'agit uniquement d'une activité lucrative dépendante ou également d'une activité lucrative indépendante. Elle doit être précisée de manière à ce que les deux activités soient expressément couvertes. Les artistes, les sportifs et les conférenciers notamment peuvent exercer une activité lucrative indépendante. Actuellement, seul l'art. 92 LIFD régit leur imposition à la source. La précision apportée permet de couvrir dans cette disposition toutes les formes d'activité lucrative exercée physiquement en Suisse. Par rapport au droit en vigueur, il n'y a en fin de compte aucun changement matériel, la portée reste la même. Alors que l'art. 4, al. 1, prévoit que l'imposition d'une activité entrepreneuriale en Suisse est obligatoirement soumise à l'existence d'installations ou d'équipements fixes en Suisse, il n'est pas nécessaire, selon le présent article, de disposer d'installations ou d'équipements fixes en Suisse pour être imposé au titre d'une activité lucrative indépendante (notamment artistes et sportifs).

let. a^{bis}

Cette nouvelle disposition garantit que le travail soumis à l'impôt en Suisse peut également être effectué en dehors de la Suisse, tant que l'employeur a son siège, son administration effective ou un établissement stable en Suisse.

L'administration effective tient compte du fait qu'il existe un critère de rattachement alternatif pour le rattachement personnel des personnes morales en Suisse. L'administration effective se trouve généralement là où les fils de la direction se rejoignent. En ce sens, selon la jurisprudence récente, l'administration effective coïncide avec le lieu de la direction effective.

La nouvelle disposition couvre en même temps la réglementation relative au revenu de l'activité lucrative des employés des transports en trafic international aériens, maritimes ou routiers, qui, selon le droit en vigueur, est régie par l'art. 5, al. 1, let. f, LIFD. Ce régime spécial peut donc être supprimé. Seule est reprise de la disposition actuelle l'exonération de l'impôt à la source sur le revenu du travail pour les marins travaillant sur des navires de mer exploités par des employeurs ayant leur siège, leur administration effective ou un établissement stable en Suisse, les navires de mer concernés par cette disposition devant battre pavillon suisse. Cela correspond pour

l'essentiel à la pratique actuelle²². Une autre condition pour l'exonération est que l'employeur doit exploiter lui-même le bateau. Sont donc exclues de l'exonération les personnes employées par des agences qui sont mises à disposition d'exploitants de navires et qui ne disposent pas de leurs propres navires de mer.

Let. f

Comme le texte actuel de la disposition est désormais repris dans la *let. a^{bis}*, cette disposition peut être abrogée.

Art. 91, al. 1 et 2

Al. 1

La quatrième partie de la LIFD, consacrée à l'imposition à la source, précise que le revenu du travail imposable en Suisse peut également être réalisé hors de Suisse, tant que l'employeur a son siège, son administration effective ou un établissement stable en Suisse. La nouvelle disposition couvre en même temps la réglementation relative au revenu de l'activité lucrative des employés des transports en trafic international aériens, maritimes ou routiers.

Par analogie avec l'art. 35, al. 1, *let. a*, LHID, la notion générale retenue est celle des travailleurs domiciliés à l'étranger. La répartition actuelle (frontaliers, résidents à la semaine et résidents de courte durée domiciliés à l'étranger) est supprimée. La nouvelle formulation simplifie la référence à la résidence au sens des CDI, car celles-ci ne connaissent pas les notions de résident à la semaine et de résident de courte durée. Sur le plan matériel, il n'en résulte aucune conséquence.

Al. 2

Reprend de la disposition actuelle l'exonération du revenu de l'activité lucrative pour les marins travaillant sur des navires de mer exploités par des employeurs ayant leur siège, leur administration effective ou un établissement stable en Suisse, les navires de mer concernés par cette disposition devant battre pavillon suisse. L'exonération exprime de l'imposition dans le cadre de la procédure de décompte simplifiée prévue à l'art. 37a est désormais intégrée à l'al. 2, alors qu'elle était inscrite jusqu'ici à l'al. 1.

Art. 129, al. 1, let. e

Un fonctionnement irréprochable du télétravail effectué à l'étranger, en lien avec les réglementations de droit international public adoptées entre les États, suppose que les données salariales soient attestées de manière adéquate. À cet effet, il convient, en plus des obligations d'attester des tiers déjà fixées par la loi, de fournir aux autorités

²² <https://www.estv.admin.ch/estv/fr/accueil/impot-federal-direct/informations-specialisees-efd/lettres-circulaires.html> > Lettre circulaire n° 202: Notices sur l'imposition à la source et aperçus des conventions de double imposition > Imposition à la source des travailleurs dans une entreprise de transports internationaux. Aperçu des conventions de double imposition > Note de bas de page 2 dans l'aperçu des CDI concernant l'exonération des équipages de navire de mer.

de taxation, dans le cadre de l'échange de données, la preuve des données prévues par l'accord international concerné. Celles-ci peuvent notamment comprendre le revenu, le montant de l'impôt, les cotisations de sécurité sociale, le taux de télétravail ou le nombre de jours de télétravail, ainsi que des données permettant d'identifier le contribuable. La mention de la possibilité de déposer l'attestation par voie électronique permet de tenir compte des évolutions techniques dans le domaine des obligations d'attestation et de décompte en matière de retenue à la source.

4.2 Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes

Art. 4, al. 2, let. a, a^{bis} et f

Let. a

La modification est identique à la norme de la LIFD. La référence est le canton.

let. a^{bis}

Le contenu de cette nouvelle disposition est identique à celui de la norme de la LIFD. La référence est le canton.

Let. f

Cette disposition peut être abrogée. Cf. commentaire de l'art. 5, al. 1, LIFD.

Art. 35, al. 1, let. a et h

Let. a

Comme dans la norme LIFD adaptée (art. 91, al. 1), cette disposition garantit comme point de rattachement économique que l'employeur a son siège, son administration effective ou un établissement stable dans le canton. La nouvelle disposition couvre en même temps le régime du revenu de l'activité lucrative des employés des transports en trafic international aériens, maritimes ou routiers. En outre, par analogie avec l'art. 91, al. 2, LIFD, l'exonération du revenu de l'activité lucrative pour les marins travaillant sur des navires de mer est ajoutée.

Let. h

L'essentiel de la disposition actuelle est désormais inscrit à l'art. 35, al. 1, let. a. Cette disposition peut donc être abrogée.

Art. 45, let. f

Sur le fond, cette nouvelle disposition est identique à celle de la norme de la LIFD (art. 129, al. 1, let. e, LIFD).

Dispositions finales

Selon l'al. 2, le présent projet laisse au Conseil fédéral le soin de fixer la date de l'entrée en vigueur. Si l'avenant à la CDI avec la France peut déployer ses effets au 1^{er} janvier 2025, le Conseil fédéral veillera à ce que les modifications du droit national entrent également en vigueur le 1^{er} janvier 2025.

La disposition générale sur la modification des législations cantonales (art. 72, al. 1, LHID) prévoit que la Confédération tienne compte des cantons lorsqu'elle fixe la date d'entrée en vigueur. Comme il leur laisse *en général* un délai d'au moins deux ans pour modifier leur législation, un délai plus court peut être envisagé à titre exceptionnel.

5 Conséquences

5.1 Conséquences financières

Le projet a en premier lieu des répercussions sur les recettes de l'imposition des travailleurs frontaliers de France.

Selon les règles ordinaires de la CDI avec la France, qui seraient applicables en l'absence de la solution négociée et qui attribuent le droit d'imposer les salaires à l'Etat dans lequel le télétravail est physiquement exercé, la diminution des recettes fiscales suisses est estimée à un montant à trois chiffres en millions de francs par année se situant dans la fourchette inférieure. Or, dans le cadre du télétravail jusqu'à 40 % du temps de travail annuel, la solution négociée attribuée à l'Etat où est situé l'employeur le droit d'imposer les rémunérations afférentes au télétravail exercé dans l'Etat de résidence de l'employé. Par rapport aux règles ordinaires de la CDI avec la France, la nouvelle solution permet à la Suisse d'imposer les rémunérations versées à raison des activités exercées en télétravail en France et de conserver 60 % des impôts correspondants. La nouvelle solution sur l'imposition du télétravail préserve ainsi les recettes fiscales suisses par rapport à l'application des règles ordinaires de la CDI avec la France. Les salaires correspondant à du télétravail, dès lors que la part télétravaillée excède les 40 % du temps de travail annuel, sont imposables dans l'Etat de résidence de l'employé. Les estimations des conséquences financières seront revues et, si possible, précisées dans la perspective du message du Conseil fédéral concernant l'avenant (prévu pour le 4^{ème} trimestre 2023).

Lors de la mise en œuvre de l'avenant, il faut s'attendre à une augmentation des charges en personnel et des charges financières pour l'AFC et les administrations fiscales cantonales. L'AFC devra se préparer suffisamment tôt aux nouvelles conditions-cadres et prendre les dispositions nécessaires (mise en place de processus, adaptations organisationnelles, adaptations de l'informatique ou mise en place de l'infrastructure informatique, etc.). La manière dont l'échange de renseignements se déroulera en détail sur le plan technique doit encore être définie avec la France. Ces adaptations devront être conçues de manière à être aussi efficaces que possible et à économiser les ressources.

Par ailleurs, le projet crée la base légale pour l'imposition des jours de télétravail effectué dans les Etats qui n'ont pas signé une CDI avec la Suisse. Il peut en résulter

des recettes supplémentaires de faible ampleur. Les données disponibles ne permettent pas de faire des estimations.

5.2 Conséquences économiques

Les réglementations fiscales sur le télétravail, telles qu'elles ont été paraphées avec la France, ont tendance à faciliter l'embauche de travailleurs étrangers par les entreprises suisses. Cela permet d'offrir des conditions de travail plus flexibles aux travailleurs hautement qualifiés résidant de l'autre côté de la frontière suisse. La présente modification de la loi permet de prendre en compte l'évolution du télétravail transfrontalier dans le droit suisse également. Cela permet de créer une sécurité juridique pour les employés et les employeurs concernés ainsi que pour les autorités fiscales. Un aspect essentiel de cette sécurité juridique réside notamment dans le fait que la Confédération et les cantons peuvent continuer à appliquer les modalités d'imposition existantes dans ce domaine. Par rapport au statu quo, le projet devrait donc avoir peu d'impact économique.

Il faut partir du principe que la mise en œuvre de l'avenant à la CDI entraînera un surcroît de travail (obligation d'attester) pour les autorités fiscales et les employeurs. Selon les informations fournies par l'administration fiscale du canton de Genève, un peu plus de 7000 employeurs sont potentiellement concernés par cette mesure.

6 Aspects juridiques

6.1 Constitutionnalité

Le projet d'acte modificateur unique se fonde sur l'art. 127, al. 1 et 2, Cst. (principes régissant l'imposition). Il est conforme à la Constitution fédérale.

6.2 Compatibilité avec les obligations internationales de la Suisse

La modification de la LIFD et de la LHID est compatible avec les obligations de la Suisse en matière de droit international. La nouvelle norme fondamentale (art. 5, al. 1, let. a^{bis}, LIFD et art. 4, al. 2, let. a^{bis}, LHID) ne peut déployer d'effets concrets que si le droit d'imposer le télétravail effectué à l'étranger est attribué à la Suisse dans le cadre d'une réglementation internationale. Une première étape essentielle a été franchie avec la France.

6.3 Forme de l'acte à adopter

Le projet contient des dispositions importantes fixant des règles de droit qui doivent être édictées sous la forme d'une loi fédérale, conformément à l'art. 164, al. 1, Cst. La

révision de la LIFD et de la LHID a donc lieu dans le cadre de la procédure législative normale.

