

DÉPARTEMENT DES FINANCES
ET DE LA SANTÉ

Résumé de l'Etude sur l'imposition à la source des travailleurs frontaliers pour les cantons du Jura et de Neuchâtel, établie par M. Xavier Oberson le 31 mars 2014

I INTRODUCTION

Mandat

Le 6 septembre 2013, les cantons du Jura et de Neuchâtel ont mandaté l'Université de Genève afin d'analyser l'opportunité de l'introduction d'une imposition à la source des travailleurs frontaliers.

Contexte

Le sujet est particulièrement actuel. En deux ans, le Canton du Jura a connu trois interventions parlementaires¹ demandant l'imposition à la source des travailleurs frontaliers et, en conséquence, la dénonciation de l'Accord conclu le 11 avril 1983 entre le Conseil fédéral suisse et le Gouvernement de la République française relatif à l'imposition des rémunérations des travailleurs frontaliers.

Le Canton de Neuchâtel a, quant à lui, récemment vu le dépôt de deux motions parlementaires² interpellant le gouvernement sur la problématique des frontaliers nécessitant une analyse approfondie.

Objectifs

L'objectif général de l'étude est d'analyser les conséquences juridiques, financières, politiques et administratives de l'introduction d'une imposition à la source des travailleurs frontaliers dans les cantons du Jura et de Neuchâtel, ainsi que d'émettre des conclusions et recommandations pour les deux cantons.

Groupe de travail

Le groupe de travail est composé du Prof. Xavier Oberson, Professeur ordinaire de droit fiscal à l'Université de Genève, Avocat (responsable); M. Alex Naray, Assistant de recherche et d'enseignement en droit fiscal, Avocat; Dr. Marc-Olivier Boldi, Collaborateur scientifique de l'Institut de Recherche en Statistique de la Faculté d'Économie et de Management et M. Fabio Cappelletti, Doctorant et assistant d'enseignement à la Faculté des Sciences de la Société.

¹ Postulat jurassien n°275 qui demande l'étendue de l'imposition à la source aux travailleurs frontaliers; Initiative cantonale "Pour l'imposition à la source des travailleurs frontaliers"; Motion n°1067 qui demande l'imposition des travailleurs frontaliers dans le Jura: avantages et inconvénients de la taxation des frontaliers.

² Motion 13.106 du groupe UDC du 29 janvier 2013 : Révision de la fiscalité des frontaliers ; Motion 13.112 du groupe libéral-radical du 29 janvier 2013 : Pour une nouvelle fiscalité des frontaliers et une valorisation des travailleurs neuchâtelais.

II SITUATION ACTUELLE ET PRINCIPES DE L'IMPOSITION À LA SOURCE

A l'heure actuelle, il n'existe en Suisse aucune réglementation uniforme de l'imposition du travailleur frontalier. Le lieu d'imposition et le mode de perception de l'impôt vont donc dépendre des conventions bilatérales conclues avec les Etats voisins. Il existe trois méthodes principales pour imposer les travailleurs frontaliers : l'imposition dans l'Etat de résidence ; l'imposition dans l'Etat du lieu du travail ; ou encore les deux en même temps. En Suisse, chacune de ces méthodes trouve application.

1. Accord du 11 avril 1983 entre le Conseil fédéral suisse et le Gouvernement de la République française relatif à l'imposition des rémunérations des travailleurs frontaliers

Les relations fiscales avec la France sont régies par la convention entre la Suisse et la France en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales (ci-après CDI-F). Cette convention contient la règle générale du modèle OCDE qui fixe l'imposition des revenus de l'activité lucrative dépendante au lieu du travail (art. 17 al. 1 CDI-F).

L'alinéa 4 de l'article 17 réserve toutefois les dispositions de l'accord du 11 avril 1983 entre le Conseil fédéral suisse et le Gouvernement de la République française relatif à l'imposition des rémunérations des travailleurs frontaliers (ci-après Accord de 1983), qui font partie intégrante de la convention de double imposition. A noter que cette disposition ne s'applique pas pour le canton de Genève, qui a conclu un autre accord avec la France.

Le Conseil fédéral a conclu cet accord agissant au nom des cantons de Berne, Soleure, Bâle-Ville, Bâle Campagne, Vaud, Valais, Neuchâtel et Jura.

1.1 Contexte historique

Au début des années 1980, la France fit part à la Suisse de son souhait de modifier certaines dispositions de la convention de double imposition de 1966/69, pour tenir compte de l'évolution de la fiscalité et de la pratique conventionnelle des deux Etats. Des négociations officielles ont débuté en octobre 1981.

A cette époque, les travailleurs frontaliers des cantons limitrophes de la France, à savoir Berne, Soleure, Bâle-Ville, Bâle-Campagne, Vaud, Valais, Neuchâtel et Jura étaient imposés au lieu de résidence et non au lieu de travail. Cette réglementation découlait des anciens échanges de notes de 1910, 1911, 1921, 1934/35, ainsi que de l'Arrangement entre la France et la Suisse du 18 octobre 1935. A l'époque de l'arrangement de 1935, l'imposition au lieu de résidence n'était pas forcément défavorable aux cantons concernés, dans la mesure où le nombre de frontaliers suisses travaillant en France était élevé. Près de 50 ans plus tard, le flux de frontaliers s'est en revanche inversé. Il est devenu considérablement plus important en direction de la Suisse. Dès lors, les cantons voyaient un avantage important à pouvoir imposer les salaires des frontaliers au lieu de travail.

1.2 La révision de la convention de double imposition

Déjà en 1980, les cantons souhaitaient obtenir un régime similaire à celui qui était pratiqué à Genève, à savoir imposer les frontaliers sur leur salaire gagné dans le canton du lieu de travail. Or, la France a toujours donné préférence à l'imposition au lieu de résidence, qu'elle appliquait déjà avec la Belgique, l'Allemagne et l'Espagne. La révision de la convention de double imposition donnait une bonne occasion aux cantons de revenir sur la problématique du lieu d'imposition des frontaliers. Les négociations pour le nouvel accord sur l'imposition des frontaliers ont été menées en parallèle avec la révision de la convention de double imposition. Malgré l'insistance des cantons, la France a refusé d'octroyer aux 8 cantons limitrophes le droit d'imposer les frontaliers au lieu du travail. Celle-ci considérait que le régime applicable au canton de Genève (mais aussi au Luxembourg) constituait une exception qu'elle ne voulait pas étendre. A noter que dans le modèle de convention contre les doubles impositions de l'OCDE, aucune règle spécifique pour les travailleurs frontaliers n'a été prévue. Selon le commentaire, cette omission est volontaire, « car il est préférable que les problèmes résultant de conditions locales soient résolus directement par les Etats intéressés ». La France a d'ailleurs profité de cette possibilité laissée par le droit international, pour maintenir son système d'imposition au lieu du domicile, qu'elle pratiquait déjà avec d'autres Etats.

1.3 La compensation financière

Vu la fermeté de la France à ne pas abandonner le principe de l'imposition au lieu de résidence pour ces huit cantons, la Suisse a proposé comme alternative la solution de la compensation financière versée par l'Etat de résidence à l'Etat du lieu du travail. Il s'agissait d'une compensation réciproque qui devait être versée aussi bien par la Suisse que par la France. La France a accepté cette solution qui était une importante concession vu le grand nombre de frontaliers français travaillant en Suisse et le peu de frontaliers suisses travaillant en France. La France était donc dorénavant tenue d'allouer aux cantons une part égale à 4,5 pour cent du montant brut des salaires versés aux frontaliers français par des employeurs suisses. Ce changement représentait donc une amélioration financière évidente pour les cantons concernés.

Lors des débats cantonaux, notamment dans le canton de Neuchâtel, de nombreux parlementaires étaient opposés au principe d'imposer les frontaliers à leur lieu de domicile. Selon eux, l'accord négocié en 1983 portait atteinte à la souveraineté du canton, en ce sens que les entreprises et le canton allaient devoir fournir des textes et certificats de salaire au gouvernement français.

Il est important de souligner que, comme dans le cas de Genève, la nature juridique de cette compensation financière n'a pas un caractère fiscal. Il ne s'agit pas d'un partage des impôts, mais d'une indemnisation des communes et des cantons frontaliers, pour tenir compte des charges financières que ces travailleurs entraînent dans l'Etat où ils exercent leur activité. En conséquence, la Confédération n'y participe pas, ni pour en toucher une part, ni pour contribuer aux versements des cantons à la France.

1.4 Contenu de l'Accord

L'Accord de 1983 a été signé le 11 avril 1983. Il maintient le principe de l'imposition au lieu de résidence (article 1^{er} accord 1983), et fixe à 4.5% la compensation financière (article 2 accord 1983). Ce taux devait correspondre approximativement à 60% des impôts français.

L'article 3 définit la notion de « travailleur frontalier » qui désigne « toute personne résidente d'un Etat qui exerce une activité salariée dans l'autre Etat chez un employeur établi dans cet autre Etat et qui retourne, en règle générale, chaque jour dans l'Etat dont elle est la résidente ».

L'Accord abroge l'arrangement franco-suisse du 18 octobre 1935 ainsi que les échanges de lettres de notes de 1910, 1911, 1921 et 1934/35 (Article 6 accord 1983).

1.5 Entrée en vigueur

Selon l'article 6, l'Accord devait s'appliquer pour la première fois à compter du 1^{er} janvier 1983. Cependant, en raison de certaines réticences du Parlement fédéral et d'une décision du Gouvernement français de ne pas soumettre au Parlement l'Avenant à la convention et l'Accord sur l'imposition des frontaliers, l'Accord n'a pas pu être appliqué jusqu'en 1985. Ceci a abouti à une dissociation des deux objets.

L'Assemblée nationale française et le Sénat ont adopté l'Accord du 11 avril 1983, complété par l'échange de lettres des 25 avril et 8 juin 1984 et modifié par l'échange de lettres des 2 et 5 septembre 1985, selon la loi du 18 décembre 1985. Les cantons qui avaient déjà accepté l'accord ont tous accepté le report de la date de 1983 à 1985. La notification par la France et la Suisse de l'accomplissement des procédures requises par leur législation interne ayant été faite conformément à l'article 5 de l'Accord de 1983, celui-ci est entré en vigueur avec effet au 1^{er} janvier 1986, la compensation financière s'appliquant pour la première fois aux rémunérations perçues à compter du 1^{er} janvier 1985.

2. Synthèse des pratiques actuelles existantes en matière d'imposition des frontaliers

Le tableau ci-dessous illustre les pratiques actuelles existantes en matière de prélèvement de l'impôt à la source des travailleurs frontaliers :

	Lieu d'imposition	Méthode de répartition	Particularités
France (Accord de 1983)	Domicile	Compensation de 4.5% de la masse salariale brute des frontaliers versée aux cantons	Ne concerne que les cantons: BE, SO, BS, BL, VD, VS, NE, JU.
France (Accord de 1973)	Lieu de travail ³	Compensation de 3.5% de la masse salariale brute des frontaliers versée aux départements de l'Ain et de la Haute-Savoie	Ne concerne que le canton de GE. L'accord s'applique uniquement aux frontaliers des départements de l'Ain et de la Haute-Savoie.
Italie (Accord de 1974)	Lieu de travail	Compensation de 40% (38.8% pour TI) du montant brut des impôts payés par les frontaliers versée aux communes limitrophes italiennes	Ne concerne que les cantons: GR, TI et VS
Allemagne (CDI de 1971 révisée en 1992)	Lieu de travail et domicile	Imposition à la source en Suisse limitée à 4.5% des salaires bruts des frontaliers	Tous les cantons sont concernés.
Autriche (CDI de 1974 révisée en 2006)	Lieu de travail ³	Compensation de 12.5% de la somme des impôts prélevés aux personnes salariées en Suisse et résidant en Autriche	Tous les cantons sont concernés.

3. Situation jurassienne et neuchâteloise actuelle

3.1 Situation actuelle pour le canton du Jura

Le tableau suivant illustre l'évolution du nombre de frontaliers, de la masse salariale, et du montant de la rétrocession française perçu par le canton du Jura depuis 2004⁴ :

Tableau 1

	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013 ⁵
Frontaliers	4'039	4'663	5'342	6'277	6'784	6'215	6'478	7'298	7'658	8'251
Masse salariale (en mios)	255.8	273.2	302.9	351.6	391.6	360.20	377.4	416.4	467	485
Rétrocession française (en mios)	11.4	12.1	13.4	15.6	17.4	16	16.8	18.5	20.8	21.6

3.2 Situation actuelle pour le canton de Neuchâtel

Le tableau suivant illustre l'évolution du nombre de frontaliers, de la masse salariale, et du montant de la rétrocession française perçu par le canton de Neuchâtel depuis 2004⁶ :

³ L'Etat de résidence du travailleur frontalier a également le droit d'imposer après imputation de l'impôt à la source suisse.

⁴ Données obtenues auprès de l'administration fiscale du canton du Jura.

⁵ Les montants de la masse salariale et de la rétrocession pour 2013 sont basés sur les estimations de l'administration fiscale cantonale du canton du Jura.

⁶ Données obtenues auprès de l'administration fiscale du canton de Neuchâtel.

Tableau 2

	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Frontaliers	7'774	8'572	10'474	12'341	13'836	12'372	12'935	15'060	15'913
Masse salariale (en mios)	409	444	518	594	705	693	722	825	900
Rétrocession française (en mios)	18.4	20.0	23.3	26.7	31.2	31.2	32.5	37.1	40.5

4. Situation jurassienne et neuchâteloise actuelle : historique et pertinence de la répartition actuelle entre Etat et communes

4.1 Introduction

La compensation financière versée par la France à la Suisse, en raison de l'accord relatif à l'imposition des rémunérations des travailleurs frontaliers, est entièrement versée aux cantons. La partie attribuée aux cantons est par la suite partagée entre chaque canton et ses communes sur la base de décrets cantonaux. Les deux prochaines sections illustrent la répartition actuelle de la compensation financière entre ces deux niveaux étatiques dans les cantons de Neuchâtel et du Jura et analysent leur pertinence.

4.2 Répartition entre canton et communes à Neuchâtel

L'accord entre la Suisse et la France a été ratifié à l'unanimité par les membres du grand conseil neuchâtelois le 27 juin 1983. Toutefois, la discussion générale précédant le vote a vu plusieurs d'entre eux interroger le Conseil d'Etat à propos de la répartition prévue entre le canton et les communes de la rétrocession française. A cette occasion, René Felber (à l'époque conseiller d'Etat chargé du département des Finances) avait avancé l'hypothèse d'une répartition plus favorable aux communes qu'un simple partage 50-50. Cette hypothèse s'est par la suite concrétisée dans la proposition d'une répartition 40-60 (canton-communes) dans le rapport du Conseil d'Etat du 19 février 1986. Cette proposition était justifiée par l'existence d'un même ratio entre l'impôt moyen versé par les personnes physiques sur la base des impôts directs cantonaux et l'impôt moyen versé par ces mêmes contribuables pour les impôts directs communaux.

La répartition proposée a toutefois été modifiée de manière à la rendre encore plus favorable aux communes, suite à l'acceptation par 57 voix contre 43 d'un amendement émanant des partis de la gauche. Par conséquent, la version finalement approuvée du Décret du 11 du 28 mai 1986⁷ prévoit que le canton participe à raison de 25% au produit de cette compensation, tandis que le restant de 75% est directement attribué aux communes dans lesquelles l'activité rémunérée du frontalier se déploie.

Cette répartition n'a par la suite jamais été modifiée mais sa pertinence pourrait être réexaminée à la lumière des changements qui ont eu lieu entretemps.

4.3 Répartition entre canton et communes dans le Jura

La répartition entre canton et communes de la compensation financière perçue en application de l'accord entre la Suisse et la France est fixée par le Décret du 25 septembre 1986⁸. Lors de son adoption, le 19 juin 1986, ce décret prévoyait une répartition 10-90 (canton-communes) avec une moitié de la part communale distribuée aux communes en proportion de la masse salariale versée aux frontaliers sur leur territoire et l'autre moitié en proportion de leur population résidente.

⁷ Décret approuvant une modification apportée à l'accord signé le 11 avril 1983 par le Conseil fédéral et par le Gouvernement de la République française relatif à l'imposition des rémunérations des travailleurs frontaliers d'une part, concernant la compensation financière prévue par cet accord d'autre part (638.3 dans le recueil systématique neuchâtelois).

⁸ Décret concernant la répartition de la compensation financière perçue par la République et Canton du Jura en application de l'Accord entre la Suisse et la France relatif à l'imposition des rémunérations des travailleurs frontaliers » du 25 septembre 1986 (649.751.1 dans le recueil systématique jurassien).

Cette répartition a été par la suite modifiée en concomitance avec la réforme de la péréquation financière intercommunale, entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2005. Comme indiqué à l'article 2 alinéa 2 du décret actuel, la compensation financière est répartie selon 4 volets. Le premier volet (10%) a été attribué au canton comme dans l'ancien décret. De même, l'ancienne moitié de la partie communale (45% du total), répartie selon la distribution territoriale de la masse salariale des frontaliers, a été elle aussi maintenue. Par contre, la partie distribuée aux communes en fonction de leur population résidente a été réduite de 45% du total, soit à 18%. Ceci a permis d'allouer les montants restants (27% du total) au nouveau fonds de péréquation. Concrètement, cette répartition a eu pour conséquence de transférer des ressources financières d'une péréquation indirecte favorisant les communes, avec une masse salariale frontalière relativement moins importante, vers une péréquation directe favorisant les communes avec un potentiel de ressources global plus faible. Il faut aussi remarquer que l'alinéa 3 de ce même article permet au Conseil d'Etat de diminuer par voie d'arrêté la part distribuée aux communes en fonction de leur nombre d'habitants pour augmenter la partie versée au fonds de péréquation. Enfin, même si cette modification a été votée au Grand conseil pendant la négociation de la nouvelle péréquation financière et de la nouvelle répartition des compétences entre le canton et les communes, la pertinence de la répartition de la compensation financière entre le canton et les communes n'a pas été contestée.

III PRINCIPES D'IMPOSITION À LA SOURCE DES TRAVAILLEURS FRONTALIERS

1. Principes généraux

1.1 En matière internationale

Dans la plupart des conventions de double imposition (CDI) conclues par la Suisse, le droit d'imposer les salaires, traitements et autres rémunérations analogues accordées à des non-résidents, appartient à l'Etat dans lequel le **travail est exercé** (« Arbeitsort »). Cette règle est d'ailleurs ancrée à l'art. 15 par. 1 du Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune de l'OCDE qui sert de base à toutes les CDI conclues par la Suisse.

Cette règle subit certes diverses exceptions. Dans le contexte qui nous occupe, il convient d'en mentionner trois.

En premier lieu, la primauté accordée à l'Etat de la fourniture du travail est remise en cause, lorsqu'un résident d'un Etat contractant exerce une activité salariée rémunérée dans l'autre Etat pour une période inférieure à 183 jours durant toute période de douze mois commémorant ou se terminant durant l'année fiscale considérée, que sa rémunération est payée par un employeur qui n'est pas résident de l'autre Etat et n'est pas supportée par un établissement stable (base fixe) que l'employeur a dans l'autre Etat. Lorsque ces trois conditions cumulatives sont réalisées, l'Etat de résidence du travailleur conserve le droit d'imposition (clause du monteur, art. 15 par. 2 Modèle OCDE). L'idée à la base de cette réglementation est de permettre à des entreprises de l'Etat de résidence des travailleurs d'envoyer des équipes dans l'autre Etat pour une durée limitée afin, par exemple, de travailler sur un chantier de montage situé dans l'autre Etat.

En second lieu, les salaires et rémunérations analogues versés dans le cadre de la fonction publique sont imposables en principe dans l'Etat qui les paie. Il s'agit d'ailleurs d'un principe tout à fait fondamental du droit fiscal international aussi appelé "State of the fund principle".

Enfin, le statut des frontaliers fait l'objet de règles particulières figurant soit dans des dispositions spéciales des CDI, soit dans des accords spécifiques.

Par conséquent, l'Etat dans lequel une activité dépendante est exercée aura le droit d'imposer. Le lieu où le travail est exercé, au sens de l'art. 15 par. 1 Modèle OCDE, est en principe l'endroit où le salarié est physiquement présent lorsqu'il exerce ses activités. Ce qui est donc décisif, c'est la présence personnelle du travailleur sur un territoire donné et non pas son lieu de domicile, ni celui où les résultats du travail sont exploités.

On mentionnera ici la règle spéciale de la CDI avec l'Allemagne selon laquelle - le cas des frontaliers mis à part - un résident d'un Etat contractant qui exerce une activité en tant que membre du directoire, directeur, gérant ou fondé de pouvoir d'une société de capitaux qui est un résident de l'autre Etat contractant est imposable dans cet autre Etat pour les rémunérations de cette activité, à condition que son activité ne soit pas circonscrite de telle manière qu'elle ne comprenne que des tâches produisant tous leurs effets en dehors de cet autre Etat (art. 15 par. 4 CDI).

En résumé, et indépendamment des particularités spécifiques à chaque CDI, l'idée fondamentale exprimée par les règles de partage du droit fiscal international est de lier **la déduction de la**

charge représentée par le salaire dans un Etat avec **l'imposition** dans le même Etat du bénéficiaire de ce revenu. Il paraît en effet justifié d'admettre l'imposition du salaire dans l'Etat de l'exercice du travail, dès lors que ce même Etat doit reconnaître, auprès de l'entreprise qui s'y trouve, la **déductibilité du salaire** du bénéfice imposable, en tant que charge justifiée par l'usage commercial. En réalité, l'exception de l'art. 15 par. 2 du Modèle OCDE (clause du monteur) ne fait que confirmer ce principe. Cette disposition ne permet certes pas à l'Etat d'accueil (lieu d'exercice du travail) d'imposer un travailleur envoyé par un autre Etat, pour effectuer un travail de courte durée, mais uniquement à la condition que la rémunération soit payée (et supportée) par un employeur situé dans l'Etat de résidence. Cette règle est justifiée par le fait que, dans cette hypothèse, la charge déductible est supportée par l'entreprise située dans l'Etat de résidence du contribuable qui peut donc également l'imposer. Le lien entre la déduction et l'imposition du revenu est à nouveau respecté.

On constate toutefois que certains accords régissant l'imposition des frontaliers en Suisse ne respectent pas ce principe du lien entre déduction d'un côté, imposition de l'autre. Par exemple, dans le cas de l'Accord de 1983, le frontalier est imposable en France, dans l'Etat de domicile qui n'est pas l'Etat dans lequel la déduction a été opérée. En conséquence, l'Etat d'exercice du travail doit supporter une déduction fiscale, auprès de l'entreprise qui paye le salaire et offre la place de travail, sans pouvoir imposer le revenu auprès du bénéficiaire. Le lien entre déductibilité de la charge et imposition auprès du bénéficiaire est ainsi rompu.

1.2 La nécessité d'une répartition internationale

A la lumière des CDI et des accords analysés, nous pouvons constater que les régimes applicables aux frontaliers sont très divers. Cela posé, ils ont tous en commun l'exigence d'un partage entre l'Etat de résidence et l'Etat d'exercice du travail : soit le partage du droit d'imposer (exemple avec l'Allemagne), soit le partage des recettes fiscales (Autriche, France, Italie).

L'existence de ces systèmes de compensation transfrontalière s'explique notamment par le fait que dans le cas spécifique des travailleurs frontaliers, les charges publiques incombent à deux Etats, alors que les ressources, provenant de l'impôt sur le revenu, ne reviennent en principe qu'à un seul d'entre eux selon les conventions. Il est ainsi nécessaire, comme le préconise l'étude de l'Union européenne sur les travailleurs frontaliers, de prévoir un système de péréquation fiscale transfrontalière permettant un partage des ressources fiscales en vue de résoudre le déséquilibre entre les charges et les ressources des collectivités locales situées à proximité de la frontière.

1.3 En droit Suisse

En droit suisse, l'imposition à la source est régie par les art. 91 LIFD et 35 al. 1 let. a LHID. Selon ces règles, les travailleurs qui ne sont ni domiciliés, ni en séjour en Suisse et qui exercent une activité lucrative dépendante pendant de courtes périodes, durant la semaine ou comme frontaliers, sont soumis à l'impôt à la source. En réalité, le traitement fiscal des frontaliers varie en fonction, d'une part, de leur Etat de domicile et, d'autre part, du canton où ils travaillent, car, comme on l'a vu, la Confédération et les cantons n'ont pas toujours conclu les mêmes accords bilatéraux avec les pays voisins.

A défaut d'accord bilatéral, le principe de l'imposition à la source du lieu de travail prévaudra.

L'impôt à la source est calculé sur les revenus bruts et frappe tous les revenus de l'activité lucrative dépendante, y compris les revenus accessoires, les prestations en nature, ainsi que les revenus acquis en compensation (art. 84 LIFD et art. 32 al. 3 LHID).

Les personnes soumises à l'impôt à la source paient l'impôt sur le montant brut total des :

- *salaires*
- *complément au salaire*
- *provisions*
- *gratifications*
- *indemnités*
- *cadeaux pour ancienneté de service*
- *prestations en nature*
- *pourboires*

Sont également imposables tous les bonus et primes versés à des personnes qui, au moment du versement, ne possèdent déjà plus leur domicile ou ne sont plus en séjour en Suisse.

1.4. Synthèse

1.4.1 Principes généraux du droit d'imposer les salaires des non-résidents

- Le modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune de l'OCDE, ainsi que la plupart des conventions de double imposition conclues par la Suisse, fixent la règle principale selon laquelle le droit d'imposer les salaires des non-résidents appartient à l'Etat dans lequel le travail est exercé.
- L'idée fondamentale exprimée par cette règle de partage est de lier la déduction de la charge représentée par le salaire dans un Etat, avec l'imposition dans le même Etat du bénéficiaire de ce revenu. Ce principe entre déduction d'un côté, imposition de l'autre, n'est notamment pas respecté par l'Accord de 1983 qui prévoit une imposition dans l'Etat de domicile.
- Aucune règle de droit international n'instaure une obligation de répartir les recettes fiscales entre Etats voisins. Cependant, les conditions économique-sociales des zones frontalières pousseront souvent les Etats ou les collectivités locales à prévoir une répartition. Cette répartition a joué un rôle fondamental dans chacun des accords conclus par la Suisse. Il en a parfois même été l'élément déclencheur de la négociation. Il est difficilement concevable de prévoir un système durable où aucune compensation financière n'est versée à l'Etat de résidence des travailleurs frontaliers.

1.4.2 Le traitement des « quasi-résidents »

- Depuis l'arrêt du Tribunal fédéral du 26 janvier 2010 (2C_319/2009), les travailleurs frontaliers imposés à la source peuvent bénéficier du même régime de déductions fiscales qu'un contribuable soumis à la taxation ordinaire s'il réalise au moins 90% de la totalité de ses revenus en Suisse.
- Pour assurer l'égalité de traitement avec les personnes soumises à la déclaration ordinaire, la solution préconisée pour les cantons est celle d'une correction du barème sans adaptation du taux d'imposition communal avec un droit pour le contribuable de demander une imposition ordinaire ultérieure.
- Les demandes de statut de quasi-résidents sont en augmentation constante dans le canton de Genève et ont engendré l'engagement de personnel supplémentaire pour traiter ces nouvelles requêtes. Paradoxalement, plus le nombre de demandes de quasi-résidents augmente, plus le travail du service de l'impôt à la source s'en trouve soulagé, car ces dossiers sont transmis au service des taxations ordinaires.

1.4.3 Procédure de révocation de l'Accord de 1983

- La dénonciation de l'Accord de 1983 nécessite une décision préalable du Conseil fédéral pour laquelle une procédure de consultation s'impose.
- Le préavis est de six mois avant la fin de chaque année civile et la notification doit être effectuée par voie diplomatique.
- A priori, la dénonciation peut concerner un canton seul.

1.4.5 Solutions possibles de remplacement de l'Accord de 1983

- La conclusion d'un nouvel accord relève de la compétence de la Confédération.
- Une solution envisageable serait de revoir le taux de rétrocession de 4.5% à la hausse. Pour cela, il conviendrait de vérifier si les conditions-cadres dans lesquelles l'Accord de 1983 a été négocié ont changé, notamment en vérifiant si la prise en charge des coûts générés par les frontaliers est toujours couverte par le montant de la rétrocession.

IV ÉTUDE STATISTIQUE, RÉSUMÉ DES RÉSULTATS

Pour le canton du Jura

Une imposition à la source des frontaliers serait défavorable. Elle représenterait une perte estimée à CHF 6.2 millions en comparaison à la rétrocession française perçue pour la même année. Cette perte se répartit comme suit : la Confédération serait gagnante de CHF 1.2 millions, le canton de CHF 5.6 millions, la paroisse de CHF 600'000, tandis que les communes perdraient CHF 13.6 millions. Ces dernières seraient ainsi les grandes perdantes de ce changement.

Pour le canton de Neuchâtel

Un prélèvement à la source serait légèrement favorable pour la Suisse à hauteur de CHF 600'000. Toutefois, si l'on tient compte de la part de CHF 3.8 millions qui va à la Confédération (IFD), l'imposition à la source devient défavorable pour le canton avec une perte estimée à CHF 5 millions en comparaison à la rétrocession française perçue pour la même année.

V CONCLUSIONS ET RECOMMANDATIONS POUR LES CANTONS DU JURA ET DE NEUCHÂTEL

1. Conclusions juridiques

Sous l'angle juridique, la ratification de l'accord franco-genevois de 1973 n'est pas possible. En revanche, la conclusion d'un nouvel accord est envisageable.

La compensation versée à la France devrait dans cette hypothèse être renégociée sur de nouvelles bases, en s'inspirant des systèmes actuellement en vigueur avec d'autres Etats voisins, notamment de l'accord de 2006 conclu avec l'Autriche qui prévoit une rétrocession de 12.5% sur les impôts payés par les frontaliers.

Une augmentation du taux de rétrocession actuel de 4.5% versée par la France selon l'accord de 1983 serait également envisageable. Cette solution est probablement la plus facile à mettre en œuvre. S'agissant de la modification d'un accord international, elle nécessite toutefois l'approbation du Conseil fédéral. En outre, une évaluation du partage des ressources pour les infrastructures des deux Etats est nécessaire afin de justifier une telle augmentation.

2. Conclusions financières

Selon les résultats de l'étude statistique, une imposition à la source des frontaliers pour le canton du Jura serait défavorable du point de vue du prélèvement d'impôt pour la Suisse, avec une perte d'environ CHF 6.2 millions. Cette perte se répartit comme suit : la Confédération serait gagnante de CHF 1.2 millions, le canton de CHF 5.6 millions, la paroisse de CHF 600'000, tandis que les communes perdraient CHF 13.6 millions. Les communes seraient ainsi les grandes perdantes de ce changement.

Pour le canton de Neuchâtel, la différence entre la rétrocession actuelle en 2010 de CHF 32.3 millions et les recettes fiscales suisses simulées de CHF 32.9 millions est légèrement en faveur du prélèvement à la source. Si l'on tient toutefois compte de la part de CHF 3.8 millions allant à la Confédération, le prélèvement à la source devient défavorable au canton. En l'absence d'information concernant la répartition entre canton, communes et paroisses, on ne peut toutefois être aussi précis que pour le canton du Jura.

Ces résultats doivent de plus être mis en perspective avec les conséquences d'un tel changement de mode d'imposition sur la péréquation financière. Dans l'hypothèse d'une rétrocession de 3.5% (méthode genevoise), tant le canton du Jura que celui de Neuchâtel seraient perdants. À titre illustratif, une telle introduction en 2008 aurait entraîné, pour l'année 2014, une diminution de CHF 7 millions de la péréquation des ressources pour Neuchâtel et de CHF 7.4 millions pour le Jura.

3. Conclusions administratives

Un passage à l'imposition à la source des frontaliers va inéluctablement augmenter la quantité de travail des services concernés, tant au niveau de l'imposition qu'au niveau du traitement des rectifications et des vérifications qu'elles engendrent.

Pour faire face à l'augmentation soudaine des personnes imposées à la source (+8'300 pour le Jura, +16'500 pour Neuchâtel), le canton du Jura et de Neuchâtel devront augmenter leur personnel respectivement d'au moins 5 et 7 équivalents temps plein chacun.

4. Conclusions politiques

Sur le plan politique, un changement dans les règles d'imposition des frontaliers arrive particulièrement à un mauvais moment, étant donné les dossiers actuels en discussion avec la France, à savoir la question de l'échange de renseignements, l'imposition d'après la dépense ou encore le projet de Convention de double imposition en matière de succession. L'imposition des frontaliers est en outre devenue un sujet particulièrement sensible, dont toutes modifications (constitution d'une assurance maladie, jurisprudence du Tribunal fédéral sur le principe de non-discrimination, et modification de la pratique relative à l'obligation de déclarer l'ensemble de ces revenus pour les quasi-résidents) ont donné lieu à de vives tensions politiques.

5. Recommandations pour les cantons du Jura et de Neuchâtel

Même si sous l'angle juridique, la dénonciation de l'Accord de 1983 ne semble pas poser de problèmes insurmontables, les inconvénients financiers, politiques et administratifs viennent contrebalancer cette facilité apparente et militent plutôt en faveur du maintien du système actuel.

Par conséquent, nous recommandons aux cantons du Jura et de Neuchâtel de ne pas imposer les travailleurs frontaliers à la source et de maintenir le système actuel, selon l'accord de 1983, tout en se réservant la possibilité de le renégocier, en temps opportun, notamment en vue d'une éventuelle modification de la rétrocession reçue de la France.

La Chaux-de-Fonds, le 21 mai 2014