

**Rapport du Conseil d'État au Grand Conseil**

en réponse

- à la motion du groupe UDC 13.106 "Révision de la fiscalité des frontaliers" et
- à la motion du groupe libéral-radical 13.112 "Pour une nouvelle fiscalité des frontaliers et une valorisation des travailleurs neuchâtelois"

(Du 25 avril 2016)

Madame la présidente, Mesdames et Messieurs,

RÉSUMÉ

Suite au dépôt des deux motions parlementaires détaillées ci-dessous, le canton de Neuchâtel et celui du Jura ont mandaté l'Université de Genève afin d'analyser l'opportunité de l'introduction d'une imposition à la source des travailleurs frontaliers.

Ce rapport relate en grande partie les éléments de cette étude et les conclusions auxquelles elle a abouti. Il motive la demande du Conseil d'État à votre autorité d'accepter de classer ces motions.

1. RAPPEL DES MOTIONS**1.1. Motion 13.106 du groupe UDC**

Cette motion a été acceptée par le Grand Conseil le 27 mars 2013. La motion n'a pas été combattue. L'urgence a été refusée. Nous vous en rappelons la teneur ci-après :

13.106

29 janvier 2013

Motion du groupe UDC**Révision de la fiscalité des frontaliers****Préambule**

Dans le domaine de la taxation des frontaliers, deux systèmes coexistent en Suisse: l'imposition à la source ou la rétrocession d'impôts par un État étranger. Depuis l'introduction de la libre circulation des personnes (par étapes dès 2002) entre la Suisse et ses voisins, les cantons bordant la frontière ont assisté à une forte augmentation du nombre de frontaliers travaillant en Suisse.

D'environ 5'000 frontaliers début 2002, nous sommes passés à 15'000 frontaliers début 2012, soit une augmentation de 10'000 personnes (+200%) sous réserve de quelques doublons, représentant une masse totale des rémunérations brutes annuelles de 800 millions de francs. Cette évolution du marché du travail est synonyme de besoins d'investissements accrus de la part des collectivités publiques dans les infrastructures, notamment dans le domaine des transports. Il n'est donc pas étonnant que dans la plupart des cantons frontaliers ou sur le plan fédéral, des réflexions aient eu lieu ou soient en cours pour optimiser le produit de l'impôt frontalier.

Suite à la crise de l'endettement de la zone euro, les besoins financiers des pays voisins de la Suisse sont encore plus aigus. Ainsi en France voisine également, on observe des interventions politiques quant aux moyens d'augmenter le produit de l'impôt frontalier. Toute évolution du cadre fiscal actuel est donc dépendante de négociations entre États et/ou régions.

Imposition des frontaliers : cadre légal

Selon les règles de l'OCDE, les travailleurs frontaliers ne sont en principe imposables que dans le pays où ils exercent leur activité professionnelle. Il est ainsi admis que l'État dans lequel les frontaliers travaillent peut les imposer.

Sur le plan suisse, la Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD) prévoit d'ailleurs dans son article 91 que: "Les travailleurs qui, sans être domiciliés ni en séjour en Suisse, y exercent une activité lucrative dépendante pendant de courtes périodes, durant la semaine ou comme frontaliers, sont soumis à l'impôt à la source sur le revenu de leur activité..."

L'imposition sur le lieu de travail est d'ailleurs généralement la règle comme l'a précisé le Conseil Fédéral en réponse à la motion 12.3225 du démocrate chrétien Jean-Paul Gschwind (JU) en mars 2012.

Extraits

"Genève : imposition au lieu de l'activité salariée contre compensation financière unilatérale de 3,5% de la masse salariale brute en faveur de certaines communes des départements français de l'Ain et de la Haute-Savoie; huit autres cantons frontaliers de la France: imposition au domicile contre compensation financière bilatérale de 4,5% de la masse salariale brute, l'Allemagne (imposition au lieu de l'activité aux taux maximum de 4,5% de la masse salariale brute dans l'État d'activité), l'Italie (imposition au lieu de travail et compensation unilatérale de 38,8% des recettes fiscales par les trois cantons frontaliers en faveur des communes italiennes limitrophes), l'Autriche (imposition au lieu de travail et compensation financière unilatérale suisse de 12,5% des recettes fiscales relatives aux résidents autrichiens travaillant en Suisse) et Liechtenstein (imposition dans l'État de domicile)".

En résumé, il n'y a que pour l'imposition avec la France (pour 8 cantons: BS, BL, BE, JU, SO, VD, VS et NE) et avec le Liechtenstein que la Suisse ne perçoit pas l'impôt à la source. Genève est donc le seul canton romand à appliquer le système de l'imposition à la source avec la France (Genève perçoit l'impôt mais verse 3,5% de la masse salariale brute aux collectivités françaises). À titre d'exemple en 2011, Genève a encaissé 748 millions de francs: 513 sont restés dans les caisses cantonales, 235 ont été versés à la France (en l'occurrence aux départements de l'Ain et de la Haute-Savoie).

Conclusion

Afin d'optimiser les recettes fiscales des frontaliers, deux possibilités s'offrent à nous: soit d'augmenter la compensation financière versée par l'État de la résidence du travailleur frontalier au profit de l'autre État, soit de passer au système de l'impôt à la source. Sur le plan des recettes fiscales, le système d'impôt à la source apparaît le plus avantageux pour les cantons. Un tel changement nécessite toutefois la dénonciation de l'Accord fiscal du 11 avril 1983 avec la France.

L'article 7, alinéa 3 précise les modalités de cette dénonciation :

"La dénonciation doit être notifiée par la voie diplomatique avec un préavis minimum de six mois avant la fin de chaque année civile. Dans ce cas, l'Accord s'appliquera pour la dernière fois aux rémunérations perçues au cours de l'année civile pour la fin de laquelle la dénonciation aura été notifiée".

Actuellement, toute une série d'accords fiscaux entre la Suisse et la France sont en révision ou discutés. Par euphémisme, nous constaterons simplement que les positions des deux pays sont éloignées et que le climat des discussions est quelque peu tendu. Néanmoins, pour les cantons ne connaissant pas l'impôt à la source, il serait financièrement intéressant d'envisager rapidement une révision de la fiscalité des frontaliers.

Nous invitons le Conseil d'État :

- À étudier la possibilité d'augmenter le % de la compensation financière versée par l'État de la résidence du frontalier ou la possibilité d'imposer les frontaliers à la source ;*
- À calculer laquelle de ses redevances serait plus avantageuse pour notre canton ;*
- À étudier les conséquences sur l'emploi que cela pourrait causer ;*
- À étudier la possibilité de taxer la mobilité individuelle journalière des frontaliers, et ses conséquences sur notre réseau routier.*

L'urgence est demandée.

Signataires: R. Clottu, W. Willener et D. Haldimann.

1.2. Motion 13.112 du groupe libéral-radical

Cette motion a été acceptée par le Grand Conseil le 27 mars 2013. La motion n'a pas été combattue. L'urgence a été refusée. Nous vous en rappelons la teneur ci-après :

13.112

29 janvier 2013

Motion du groupe libéral-radical

Pour une nouvelle fiscalité des frontaliers et une valorisation des travailleurs neuchâtelois

Le nombre d'emplois occupés par des travailleurs et travailleuses frontaliers dans l'économie neuchâteloise préoccupe à plusieurs titres le groupe libéral-radical.

En effet, ces emplois qui ont connus une progression très importante ces dernières années sont source d'inquiétude dans les domaines de la fiscalité, de l'emploi et du développement de notre canton.

La fiscalité

La Suisse se voit attaquée de toutes parts en ce qui concerne sa fiscalité et plus particulièrement par le gouvernement français qui a dernièrement unilatéralement supprimé certains avantages pour les français résidant en Suisse et aux bénéfices de forfaits fiscaux. C'est pourquoi, le groupe libéral-radical estime que le statut fiscal des frontaliers n'est peut-être plus en adéquation avec l'économie neuchâteloise.

En Suisse, il existe actuellement deux systèmes de taxation pour les frontaliers: l'imposition à la source ou la rétrocession d'impôts par un État étranger. Le principe d'imposition veut que les personnes domiciliées à l'étranger mais exerçant une activité lucrative en Suisse soient taxées à la source. Toutefois, le canton de Neuchâtel fait exception avec quelques autres cantons frontaliers pour être partie à l'accord franco-suisse de 1983 sur le traitement fiscal des frontaliers. Cette convention implique une imposition par le pays de domicile avec une rétrocession de 4,5% de la masse salariale brute déclarée par les employeurs.

Emploi – social et développement du canton

Le canton de Neuchâtel vit le paradoxe d'être un canton qui crée le plus de nouvelles places de travail tout en ayant le taux de chômage le plus élevé en Suisse. Alors que nous mettons d'importants moyens dans la formation, la recherche, l'implantation de nouvelles entreprises et l'attractivité fiscale des entreprises, le chômage, et plus particulièrement celui chez les jeunes, demeure à un niveau nettement supérieur à la moyenne Suisse et ceci en parfaite contradiction avec le marché du travail. Existerait-il un taux de chômage incompressible plus élevé à Neuchâtel qu'ailleurs ?

Ce fort taux de chômage mis en relation avec l'aide sociale est également une source de préoccupation de nos autorités en ce qui concerne le redressement des finances publiques. En effet, en lieu et place d'investir dans des projets novateurs et porteurs qui devraient contribuer au développement de notre canton, nous nous voyons contraint d'allouer ces montants au paiement des charges toujours plus importantes dans le domaine du social.

Compte tenu de ces constats, le groupe libéral-radical fait la demande au Conseil d'État :

- d'étudier la faisabilité et l'impact qu'aurait une imposition des frontaliers à la source, ceci impliquant bien entendu une dénonciation de l'accord franco-suisse de 1983. Cette étude devrait notamment tenir compte de la péréquation financière fédérale, de l'impact sur le chômage, de l'économie et des finances publiques du canton.*
- d'évaluer nos systèmes de formation et de placement mis en relation avec le tissu économique cantonal et la structure de notre chômage et le cas échéant de les adapter.*

L'urgence est demandée.

Signataires: J.-B. Wälti, Ph. Haeberli, O. Haussener, C. Guinand et Ch. Häslér.

2. INTRODUCTION

La situation du canton de Neuchâtel peut se décliner en plusieurs points :

- Grâce à une dynamique positive de l'économie neuchâteloise, l'emploi a progressé rapidement au cours des dernières années et notre canton s'approchait rapidement, avant le ralentissement conjoncturel qui caractérise la période actuelle, de la barre des cent mille emplois, dont un peu plus de 10% sont occupés par de la main-d'œuvre étrangère résidant dans la zone frontalière. Malgré ces perspectives, le canton de Neuchâtel figure parmi les cantons au taux de chômage le plus élevé de Suisse. C'est un paradoxe dont les autorités sont conscientes et qu'elles cherchent à résoudre, notamment, par des politiques d'intégration professionnelle et de formation continue. Par ailleurs, les écarts de pouvoir d'achat liés aux conditions fiscales et au taux de change ainsi que les nuisances attribuées à la mobilité professionnelle viennent nourrir le ressentiment d'une partie de la population envers les travailleurs frontaliers, ressentiment qu'a traduit aussi le résultat de la votation sur l'initiative populaire "Contre l'immigration de masse" du 9 février 2014.
- Ce paradoxe, et les interrogations qui en découlent sont également à l'origine des questions fréquemment posées dans le cadre des débats du Grand Conseil et des deux motions précitées pour interpeller le gouvernement sur la problématique du travail des frontaliers.

Afin d'y répondre le gouvernement neuchâtelois s'est associé au canton du Jura, qui partage la même problématique. Les deux cantons ont ensemble mandaté l'Université de Genève afin de mener une étude approfondie sur ce sujet. Car la fiscalité des frontaliers est un sujet à la fois complexe et passionnel nécessitant le recours à une expertise indépendante, capable de surcroît d'appréhender la dimension internationale découlant des accords conclus entre la Suisse et la France. Le périmètre du mandat est détaillé au chapitre 3.

3. Étude sur l'imposition des frontaliers

Le développement ci-après reprend les thématiques principales développées dans le cadre de l'étude menée par l'Université de Genève¹.

3.1. Objectifs de l'étude

L'objectif général de l'étude était 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.

3.2. 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

¹ Voir synthèse complète de l'étude disponible sur <http://www.ne.ch/medias/Pages/140522-etude-imposition-travailleurs-frontaliers.aspx>

dépendre des conventions bilatérales conclues avec les États voisins. Il existe trois méthodes principales pour imposer les travailleurs frontaliers : l'imposition dans l'État de résidence ; l'imposition dans l'État du lieu du travail ; ou encore les deux en même temps. En Suisse, chacune de ces méthodes trouve application.

Le principe de base est l'imposition des revenus de l'activité lucrative au lieu du travail selon le modèle général des conventions de double imposition (modèle OCDE). Dans le cadre du canton de Neuchâtel, une convention a été établie avec la France par la Confédération octroyant le droit d'imposer au lieu de domicile, soit la France. Une compensation financière de 4,5% de la masse salariale brute, qui n'a pas un caractère fiscal, est versée par cette dernière auprès des cantons concernés pour tenir compte des charges financières que ces travailleurs entraînent dans l'État où ils exercent leur activité.

3.3. Aperçu des pratiques existantes

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 ²	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 ²	Compensation de 12.5% de la somme des impôts prélevés aux personnes salariées en Suisse et résidant en Autriche	Tous les cantons sont concernés.

² L'État de résidence du travailleur frontalier a également le droit d'imposer après imputation de l'impôt à la source suisse.

3.4. Synthèse de l'étude

3.4.1. 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'État 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 État, avec l'imposition dans le même État 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'État de domicile.

Aucune règle de droit international n'instaure une obligation de répartir les recettes fiscales entre États voisins. Cependant, les conditions économico-sociales des zones frontalières pousseront souvent les États 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'État de résidence des travailleurs frontaliers.

3.4.2. 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'ils réalisent au moins 90% de la totalité de leurs 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.

3.4.3. 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.

3.4.4. 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.

3.5. Conséquences financières

3.5.1. Confédération

Aucun montant de la compensation reçue de la France n'est actuellement versé à la Confédération, puisque cette compensation est conçue comme un dédommagement et non comme une rentrée fiscale. Par contre, en cas d'introduction d'un impôt à la source, une partie de l'impôt serait attribuée à la Confédération.

La Confédération serait donc gagnante en cas d'introduction d'un impôt à la source. Sur la base des résultats de l'étude statistique après enquête et tenant compte des déductions fiscales possibles, les montants qui pourraient être prélevés par la Confédération au titre de l'impôt fédéral direct ont été estimés à 1,2 millions de francs pour le canton du Jura en 2012, et à 3,8 millions de francs pour le canton de Neuchâtel en 2010.

3.5.2. Canton de Neuchâtel

Pour le canton de Neuchâtel, la différence entre la rétrocession actuelle en 2010 de 32,3 millions de francs et les recettes fiscales suisses simulées de 32,9 millions de francs est légèrement en faveur du prélèvement à la source. Si l'on tient toutefois compte de la part de 3,8 millions de francs allant à la Confédération, le prélèvement à la source devient défavorable au canton.

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 verraient leurs ressources se réduire.

De plus, le passage à l'imposition à la source des frontaliers augmenterait inéluctablement 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 (+16.500 pour Neuchâtel), il est estimé que le canton devrait augmenter son personnel d'au moins 7 équivalents temps plein.

3.5.3. Conséquences politiques

Sur le plan politique, après une période de relative tension, les relations entre la Suisse et la France sont désormais apaisées. Un changement dans les règles d'imposition des frontaliers viendrait certainement raviver les tensions. De plus, dans le contexte lié à l'évasion fiscale, une certaine réserve est aujourd'hui préférable en matière de fiscalité. De plus, la proximité des élections présidentielles françaises fait que la période n'est pas la plus propice à l'ouverture de discussions dans ce domaine. Remettre au centre des débats la problématique de l'évasion fiscale pourrait en effet compliquer les dossiers actuels avec la France. La question du travail des frontaliers au sens large est en outre un sujet particulièrement sensible pour lequel toute modification (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) est susceptible de générer de vifs débats

3.6. Recommandation de l'étude

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, il est recommandé au canton 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, une éventuelle modification de la rétrocession reçue de la France.

Le Conseil d'État ne prévoit pas d'introduire de dispositions telles que celles prises par le gouvernement jurassien concernant 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 (le gouvernement jurassien s'imposant de s'interroger sur le niveau de la rétrocession reçue de la France au moins une fois par législature). Toutefois, il envisage de s'associer à la démarche jurassienne dans le cas où le Jura demanderait une adaptation du taux de 4,5%.

A défaut, il évaluera l'opportunité de le faire de façon autonome après les décisions attendues en matière d'infrastructures de mobilité, à la lumière des investissements en la matière dont l'existence permettrait d'étayer la demande d'élévation du taux de ristourne par la France, et au terme des négociations récemment rouvertes en vue de la récupération des montants dus par la France pour les prestations sociales.

4. CONCLUSION

L'étude démontre bien la complexité de la problématique de l'imposition des frontaliers. Elle confirme en premier lieu l'existence de plusieurs modèles d'imposition appliqués au niveau suisse. En fonction du système appliqué une compensation financière est versée dans tous les cas par l'un des deux États.

L'étude démontre également que, au vu de l'évolution de la jurisprudence en matière d'imposition à la source et de la part prélevée par la Confédération, le canton de Neuchâtel n'a pas forcément avantage à changer de système.

L'étude propose néanmoins comme voie possible la révision du pourcentage de la compensation financière. Une telle révision obligerait toutefois à la réalisation d'une étude approfondie visant à démontrer les coûts financiers supportés par notre canton pour accueillir les travailleurs français et justifiant une augmentation de la contribution française.

Au vu du contexte politique général avec la France et des enjeux liés à la réforme de l'imposition des entreprises III, il paraît peu opportun d'entamer des discussions à l'heure actuelle. De telles discussions relèvent de surcroît de la compétence de la Confédération et il apparaît peu probable que cette dernière soit encline à ouvrir de nouvelles négociations avec la France. Le Conseil d'Etat restera néanmoins attentif aux démarches qui pourraient être entreprises dans cette direction par d'autres cantons. Il conserve pour sa part l'objectif d'un relèvement à terme de la contribution française et veillera à saisir les opportunités qui se présenteraient de relancer la question avec les autorités helvétiques et françaises.

Sur la base de ce rapport, le Conseil d'État recommande à votre autorité de classer ces motions.

Veuillez agréer, Madame la présidente, Mesdames et Messieurs, l'assurance de notre haute considération.

Neuchâtel, le 25 avril 2016

Au nom du Conseil d'État :

La présidente,
M. MAIRE-HEFTI

La chancelière,
S. DESPLAND