

37^e SESSION

CG37(2019)10
24 septembre 2019
Rapport

Une répartition équitable de l'impôt dans les zones transfrontalières Conflits potentiels et possibilités de compromis

Commission de la gouvernance

Rapporteur¹ : Karl Heinz LAMBERTZ, Belgique (R, SOC)

Projet de résolution (pour vote)	2
Projet de recommandation (pour vote)	4
Exposé des motifs (pour information)	6

Résumé

Le travail transfrontalier, la libre circulation transfrontalière de la main-d'œuvre, est un aspect vital de la coopération et de l'intégration européennes sachant que plus qu'un tiers des citoyens européens vivent dans des zones frontalières.

Même si des progrès ont été réalisés afin de contourner un certain nombre d'obstacles entravant cette coopération, l'absence d'une répartition équitable des recettes fiscales transfrontalières des travailleurs des deux côtés de la frontière reste problématique. Les disparités en matière d'imposition des travailleurs frontaliers peuvent conduire à une répartition inégale des recettes locales générées par les flux transfrontaliers, créant ainsi une situation de gagnant-perdant dans laquelle les autorités locales et régionales d'un côté de la frontière bénéficient de cet échange au détriment de leurs homologues de l'autre côté de la frontière.

Le présent rapport examine la situation dans plusieurs régions frontalières, et formule des recommandations sur la manière d'assurer une répartition plus équitable des recettes fiscales générées par le travail transfrontalier.

1 L : Chambre des pouvoirs locaux / R : Chambre des régions
PPE/CCE : Groupe Parti populaire européen du Congrès
SOC : Groupe socialiste
GILD : Groupe indépendant et libéral démocratique
CRE : Groupe des Conservateurs et Réformistes européens
NI : Membres n'appartenant à aucun groupe politique du Congrès

PROJET DE RÉSOLUTION²

1. Le travail transfrontalier, c'est-à-dire la libre circulation de la main d'œuvre par-delà les frontières, est un aspect essentiel de la coopération et de l'intégration européennes, d'autant plus important qu'un tiers des citoyens européens vivent dans des régions frontalières. Le Conseil de l'Europe, et notamment son Congrès, ont de longue date fait œuvre de pionniers pour la promotion de cette coopération, s'employant à ce que les frontières internes de l'Europe ne soient plus des obstacles mais des passerelles, des lieux de coopération pour améliorer la qualité de vie des citoyens de part et d'autre de la frontière.

2. Toutefois, si de nombreux obstacles à cette coopération ont été levés, la question de la répartition équitable des recettes fiscales provenant des travailleurs transfrontaliers entre les deux côtés des frontières reste encore à régler.

3. Bien que les États membres du Conseil de l'Europe appliquent, en général, la règle de l'OCDE selon laquelle tout travailleur transfrontalier est imposé à l'endroit où il travaille, l'essor du travail transfrontalier depuis quelques années a mis en évidence la nécessité d'accompagner cet usage d'une répartition équitable des recettes fiscales de part et d'autre de la frontière, au bénéfice à la fois du lieu de travail et du lieu de résidence.

4. L'Union européenne ne dispose d'aucune politique commune à ce sujet, bien qu'elle ait affirmé dans une Recommandation de la Commission, dès 1993, qu'il convenait d'établir un principe commun sur l'imposition transfrontalière. Faute d'une approche commune, la réponse à ce problème demeure de la responsabilité des autorités de chaque pays, ce qui a donné lieu à de multiples accords bilatéraux.

5. Dans certains cas, des systèmes de rétrocession fiscale ou de compensation financière ont été adoptés afin de couvrir l'excédent de dépenses assumé par le lieu de résidence (par exemple pour les écoles et autres infrastructures). Dans d'autres cas, aucun accord n'a été conclu, de sorte que les collectivités locales et régionales des lieux de résidence assument des coûts bien supérieurs à ceux des lieux d'emploi.

6. En conséquence, dans certaines régions frontalières le financement des services publics est totalement insuffisant, du fait de l'imposition exclusive dans le pays d'emploi. Cette situation peut engendrer de graves tensions pour les collectivités concernées et affecter leur capacité d'investissement du fait de la pression budgétaire liée à une évolution démographique encore accentuée par les besoins de main-d'œuvre du pays voisin.

7. Le risque de voir encore s'aggraver ce déséquilibre du développement transfrontalier est un défi pour les décideurs européens. Il ne peut exister durablement un clivage entre des centres prospères et animés, concentrant emplois et richesses, et des faubourgs-dortoirs composés de collectivités paupérisées, dans certaines régions. La répartition inéquitable des charges et bénéfices de l'emploi ne peut qu'affaiblir les liens entre les régions du continent européen et compromettre la cohésion des territoires.

2 Avant projets de résolution et de recommandation approuvés par la Commission de la gouvernance le 13 juin 2019

Membres de la commission :

R. C. GRUMAN (Président), S. FILO (remplaçant: S. PLAKU), T. MARIN GONZALEZ, P. STERRER, H. SONDEREGGER, H. HUSEYNOV, R. ALIYEV, K.H. LAMBERTZ, L. MARTENS, L. RESIC, I. TOTEV* D. ZDRAVKOV*, M. MALIS, E. ORPHANIDOU, M. HYSKY, P. VOKRAL, F. BLAK, T. TAMMISTE, S. ILVESSALO, D. BOEGLIN, M. GUEGAN, J.-L. TESTUD, G. CROS, T. SOLERE, S. UGREKHELIDZE, P. KURZ (remplaçant: G. OTTO), A. GALSTER, R. THURNER, P. LEHNERT, A. GROTHEER, D. SZARATA, A. PAPATHANANIS, C. KALOGIROU, M. CAMPANARI-TALABER, T. G. SAMU, A.G. INGSVARDOTTIR, L. DE MAGISTRIS, M. BORA, G.M. FERRARIS, M. DALZOCCHIO, A. UGUES, I. SILICKA, V. MITROFANOVAS*, E. EICHER, J. CUTAJAR*, C. COJOCARI, M. CROVETTO-HARROCH*, D. MRVALJEVIC, W. DELISSEN VAN TONGERLO, J. MEIJERS, N. PETROVSKA, S. A. STEEN (remplaçant: S. LARSEN), W. CZARNECKI, M. MAZUR, K. IWANIUK, P. CEGONHO, F. ASSEICEIRA, I.G. BOLOJAN, C. BOGHICEVICI, A. LOKOT, S. GORYACHEVA, A. OSTROVSKY, A. DROZDENKO, A. GUBANOVA, I. SAPOZHNIKOV, F. BIZZOCCHI M. OBRADOVIC, M. KOVAC, A. FERENCIC, Z. SCHWARTZOVA, B. PECAN, C. MORENO MORENO, I. LANDA JAUREGI, P. PUY FRAGA, A. TARCHYS-INGRE, C. DALMAN EEK, L. HUNZIKER, Y.A. DEMIRCI, R. KASAP, L. ERTURK, N. DOGAN (remplaçante: Z. OZYOL), H.B. YUCEER, A. S. BUCAK, S. BASARAB, S. ANDREYCHENKO, G. PRYGUNOV, S. MORHUNOV, H. MCVEY (remplaçant: E. ADIA), M. FODOR, S. BLACKBURN, R. SAUNDERS, A. DAWSON, P. JOHN.*

N.B. : Les noms des membres qui ont pris part au vote sont imprimés en italique.

Secrétaire de la commission : T. LISNEY, Co-secrétaire : Kjartan MAGNUSSON.

8. Dans ces conditions, il convient d'approfondir et d'organiser le débat sur la politique fiscale dans les zones transfrontalières, en acceptant l'idée que le lieu d'imposition importe moins que la nécessité d'une coopération et d'un accord entre les autorités concernées, et d'identifier de nouvelles solutions à ce problème.

9. Si l'on veut que ce débat soit fructueux, des progrès considérables doivent être réalisés en termes de connaissance et de compréhension de cette question, au moyen d'études et de collectes de données à grande échelle sur la base d'indicateurs communs.

10. Compte tenu de ce qui précède, le Congrès,

a. ayant à l'esprit :

i. la Convention-cadre européenne sur la coopération transfrontalière des collectivités ou autorités territoriales (Convention de Madrid) du 21 mai 1980, et ses protocoles additionnels (STE N^{os}106, 159, 169 et 206) ;

ii. la Résolution 363 (2013) du Congrès relative aux perspectives de coopération transfrontalière efficace en Europe ;

iii. le rapport de la Fondation pour l'Economie et le Développement durable des Régions d'Europe (FEDRE) sur « Une répartition équitable de l'impôt et des charges dans les zones transfrontalières » (décembre 2018) et le séminaire organisé par elle en octobre 2018 à Genève, réunissant des acteurs du territoire étudié ;

b. s'inquiétant des problèmes liés au financement des services publics essentiels, tels que l'éducation, les crèches, le logement social et les infrastructures de communication, dans certaines régions frontalières ;

c. convaincu que l'existence de relations et de partenariats renforcés entre les centres dynamiques et les zones de résidence est une condition préalable importante pour générer des cercles vertueux pour l'économie, de la performance environnementale, de la cohésion territoriale et de la durabilité sociale dans les États membres du Conseil de l'Europe ;

d. convaincu de la viabilité de stratégies transfrontalières à long terme fondées sur le partage des fruits du travail pour développer des infrastructures communes ;

e. inquiet de la dynamique de concurrence fiscale entre les États membres et attentif à la nécessité de garantir que certaines régions et communes demeurent des lieux attractifs où vivre et travailler ;

f. résolu à garantir le principe de non-discrimination et à éviter la double imposition ;

g. invite les autorités locales et régionales des lieux de résidence des travailleurs transfrontaliers des États membres du Conseil de l'Europe :

i. à soutenir la formation technique, scientifique ou linguistique de leurs populations frontalières afin de leur permettre de mieux tirer parti des possibilités d'emploi transfrontalier ;

ii. à éliminer les obstacles à la mobilité transfrontalière ;

iii. à prendre en compte l'évolution du télétravail, qui peut alléger la mobilité, en étudiant les mesures qui doivent être prises pour le rendre attractif tant pour les salariés que pour les entreprises ;

h. invite les autorités locales et régionales des lieux d'emploi des travailleurs transfrontaliers des États membres du Conseil de l'Europe :

i. à promouvoir le codéveloppement en tant qu'objectif commun, en vue de soutenir la croissance économique, et à répartir équitablement les recettes fiscales qui en découlent et veiller à ce qu'elles se traduisent à l'échelle locale par une amélioration de la qualité de la vie ;

ii. à contribuer au financement des services publics locaux utilisés par ces travailleurs dans leurs lieux de résidence ;

i. invite les associations nationales à soutenir la recherche dans ce domaine, notamment la collecte de données et l'élaboration d'indicateurs communs.

PROJET DE RECOMMANDATION³

1. Les régions frontalières de l'Europe sont les laboratoires de l'intégration européenne. Depuis 40 ans, le Conseil de l'Europe joue un rôle de premier plan dans la promotion de cette coopération. Grâce à son action, les frontières internes du continent ne sont plus perçues comme des obstacles mais comme des passerelles, des occasions de coopérer qui sont potentiellement – et effectivement – bénéfiques pour les citoyens des deux pays. Dans ce contexte, la nécessité de garantir une répartition équitable des recettes fiscales générées par les travailleurs transfrontaliers de part et d'autre des frontières apparaît comme l'un des défis majeurs pour cette coopération.
2. La libre circulation de la main-d'œuvre par-delà les frontières est un des points forts de la coopération européenne, et le fait qu'un tiers des citoyens européens vivent dans des régions frontalières donne encore plus d'importance à cette coopération. Cependant, comme tout processus d'intégration, la libre circulation de la main-d'œuvre crée des déséquilibres, notamment en termes d'imposition.
3. Les États membres du Conseil de l'Europe appliquent, en général, la règle de l'OCDE selon laquelle tout travailleur est imposé à l'endroit où il travaille. L'essor du travail transfrontalier depuis quelques années a mis en évidence la nécessité d'accompagner cet usage d'une répartition équitable des recettes fiscales, au bénéfice à la fois du lieu de travail et du lieu de résidence.
4. L'Union européenne ne dispose d'aucune politique commune à ce sujet, bien qu'elle ait souligné dans une Recommandation de la Commission, en 1993, qu'il était souhaitable d'établir un principe commun sur l'imposition transfrontalière. Faute d'une approche commune, l'adaptation des structures légales afin de répondre aux besoins en travail transfrontalier demeure de la responsabilité des autorités de chaque pays, ce qui a donné lieu à de multiples accords bilatéraux.
5. Dans de nombreux cas, des systèmes de rétrocession fiscale ou de compensation financière ont été adoptés afin de couvrir l'excédent de dépenses assumé par le lieu de résidence (par exemple pour les écoles et autres infrastructures). Dans d'autres cas, aucun accord n'a été conclu, de sorte que les collectivités locales et régionales des lieux de résidence assument des coûts bien supérieurs à ceux des lieux d'emploi.
6. En conséquence, il est très fréquent que le financement des services publics dans les régions frontalières soit totalement insuffisant, du fait de l'imposition exclusive dans le pays d'emploi. Cette situation peut engendrer de graves tensions pour les collectivités concernées et affecter leur capacité d'investissement du fait de la pression budgétaire liée à une évolution démographique encore accentuée par les besoins de main-d'œuvre du pays voisin.
7. Le risque de voir encore s'aggraver ce déséquilibre du développement transfrontalier est un défi pour les décideurs européens. Il ne peut exister durablement un clivage entre des centres prospères et animés, concentrant emplois et richesses, et des faubourgs-dortoirs composés de collectivités paupérisées. La répartition inéquitable des charges et bénéfices de l'emploi ne peut qu'affaiblir les liens entre les régions du continent européen et compromettre la cohésion des territoires.
8. Dans ces conditions, il convient d'approfondir et d'organiser le débat sur la politique fiscale dans les zones transfrontalières, sachant que le lieu d'imposition importe moins que la nécessité d'une coopération et d'un accord entre les autorités concernées, et d'identifier de nouvelles solutions à ce problème.
9. Si l'on veut que ce débat soit fructueux, des progrès considérables doivent être réalisés en termes de connaissance et de compréhension de cette question, au moyen d'études et de collectes de données à grande échelle sur la base d'indicateurs communs.
10. Concilier les attentes des contribuables et l'octroi de ressources suffisantes aux administrations fiscales ne pourra se faire sans une approche coordonnée visant à éviter la double imposition et à accorder des droits d'imposition de part et d'autre des frontières.

3 Voir note de bas de page n°2

11. Compte tenu de ce qui précède, le Congrès,

a. ayant à l'esprit :

i. la Convention-cadre européenne sur la coopération transfrontalière des collectivités ou autorités territoriales (Convention de Madrid) du 21 mai 1980, et ses protocoles additionnels (STE N^{os} 106, 159, 169 et 206) ;

ii. la Résolution 363 (2013) du Congrès relative aux perspectives de coopération transfrontalière efficace en Europe ;

iii. le rapport de la Fondation pour l'Economie et le Développement durable des Régions d'Europe (FEDRE) sur « Une répartition équitable de l'impôt et des charges dans les zones transfrontalières » (décembre 2018) et le séminaire organisé par elle en octobre 2018 à Genève, réunissant des acteurs du territoire étudié ;

b. s'inquiétant des problèmes liés au financement des services publics essentiels, tels que l'éducation, les crèches, le logement social et les infrastructures de communication, dans certaines régions frontalières ;

c. convaincu que l'existence de relations et de partenariats renforcés entre les centres dynamiques et les zones de résidence est une condition préalable importante pour générer des cercles vertueux pour l'économie, de la performance environnementale, de la cohésion territoriale et de la durabilité sociale dans les États membres du Conseil de l'Europe ;

d. convaincu de la viabilité de stratégies transfrontalières à long terme fondées sur le partage des fruits du travail pour développer des infrastructures communes ;

e. inquiet de la dynamique de concurrence fiscale entre les États membres et attentif à la nécessité de garantir que certaines régions et communes demeurent des lieux attractifs où vivre et travailler ;

f. résolu à garantir le principe de non-discrimination et à éviter la double imposition ;

g. recommande que le Comité des Ministres décide d'examiner cette question dans le cadre de son futur programme de travail, en menant une étude approfondie sur le sujet, et notamment sur la nécessité de collecter des données de manière systématique et d'élaborer des indicateurs communs sur l'intensité et la direction des flux de main-d'œuvre, les tendances démographiques, les charges des collectivités et les conséquences des différents taux d'imposition ;

h. recommande que le Comité des Ministres invite les gouvernements des États membres :

i. à promouvoir le codéveloppement en tant qu'objectif commun, en vue de soutenir la croissance économique, et à répartir équitablement les recettes fiscales qui en découlent et veiller à ce qu'elles se traduisent à l'échelle locale par une amélioration de la qualité de la vie ;

ii. à encourager les autorités locales et régionales des lieux d'emploi des travailleurs transfrontaliers à contribuer au financement des services publics locaux utilisés par ces travailleurs dans leurs lieux de résidence ;

iii. à soutenir la formation technique, scientifique ou linguistique de leurs populations frontalières afin de leur permettre de mieux tirer parti des possibilités d'emploi transfrontalier ;

iv. à créer les conditions requises pour favoriser un dialogue multilatéral sur les questions de fiscalité, dans un cadre plus collaboratif et mieux coordonné, en réunissant tous les niveaux d'autorité ;

v. à homogénéiser les conditions dans lesquelles les dépenses sont prises en charge par le budget du pays bénéficiant de l'imposition de la main-d'œuvre en faveur des territoires de résidence des travailleurs frontaliers (par exemple sous la forme d'un pourcentage du salaire brut) ;

vi. à harmoniser les principes de partage des charges entre les pays qui ont assumé les coûts de la formation initiale des travailleurs frontaliers et les pays qui imposent le revenu professionnel de ces employés sans avoir contribué financièrement à leur formation ;

vii. à harmoniser les conditions d'imposition des retraités frontaliers en faisant de leur lieu de résidence, qui assume les coûts liés au vieillissement, le lieu d'imposition de leurs pensions ;

viii. à soutenir le développement des Groupements locaux de coopération transfrontalière (GLCTs) comme moyen d'aborder ces questions.

EXPOSÉ DES MOTIFS**Table des matières**

INTRODUCTION.....	7
I Portée du rapport.....	8
II Problématique.....	8
III Belgique.....	10
1. Travailleurs frontaliers à la frontière belgo-française	10
2. Travailleurs frontaliers à la frontière belgo-allemande	11
3. Travailleurs frontaliers à la frontière belgo-luxembourgeoise.....	11
4. Travailleurs frontaliers à la frontière belgo-néerlandaise	12
IV France.....	12
1. Travailleurs frontaliers à la frontière franco-allemande	13
2. Travailleurs frontaliers à la frontière franco-luxembourgeoise	14
3. Travailleurs frontaliers à la frontière franco-suisse.....	14
V Allemagne.....	15
1. Travailleurs frontaliers à la frontière germano-luxembourgeoise	15
2. Travailleurs frontaliers à la frontière germano-néerlandaise	15
3. Travailleurs frontaliers à la frontière germano-suisse	16
VI Liechtenstein.....	17
VII Luxembourg.....	17
VIII Pays-Bas	17
IX Suisse	17
X Imposition des revenus des travailleurs frontaliers : éviter la double imposition et répartir les droits d'imposition	18
CONCLUSION	20

INTRODUCTION⁴

1. Ces cent dernières années, les relations intergouvernementales entre les États ont connu une profonde mutation, la compétition et le conflit cédant le pas à la coopération. Si la création puis l'expansion de l'Union européenne et du Conseil de l'Europe offrent le plus bel exemple de cette évolution, d'autres accords entre des États européens en témoignent aussi, comme l'Accord européen de libre-échange et l'Accord sur l'espace économique européen.

2. Au cœur de tous ces instruments se trouvait l'idée selon laquelle le développement de relations économiques et sociales entre les États bénéficierait à toutes les parties. Dans cette optique, les pays ont accepté de lever ou d'atténuer les obstacles au développement d'activités économiques transfrontalières, y compris l'établissement d'entreprises et de personnes dans les États parties à ces accords.

3. La meilleure expression de cette idée réside dans les « Quatre libertés » énoncées dans le Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, à savoir la liberté de circulation des biens, des services, des capitaux et des personnes⁵. Ces libertés s'étendent aussi aux relations entre des pays de l'UE et d'autres membres de l'Espace économique européen, comme le Liechtenstein⁶. De même, la liberté de circulation des personnes est également reconnue dans les relations entre les États membres de l'Union européenne et la Suisse⁷. Si la liberté de circulation est en soi une évolution positive, elle soulève cependant des questions importantes liées à la définition de droits d'imposition entre les États concernés ainsi qu'aux situations potentielles de double imposition ou de double non-imposition pour les personnes concernées.

4. Nous nous efforcerons d'examiner cette question de manière globale, en mettant l'accent à la fois sur les personnes et sur l'impact budgétaire pour les pays et les régions concernés. Nous nous interrogerons sur la manière dont les revenus provenant d'un emploi transfrontalier devraient être répartis entre les pays, en ayant toujours à l'esprit l'idée que les contribuables ne doivent pas subir une double imposition et qu'ajouter de la complexité au régime fiscal est préjudiciable à la fois aux contribuables et aux autorités fiscales. Pour ce faire, il conviendra d'analyser le régime fiscal des travailleurs frontaliers⁸ dans un certain nombre de pays, en l'occurrence la Belgique, la France, l'Allemagne, le Liechtenstein, le Luxembourg, les Pays-Bas et la Suisse. Nous nous efforcerons de clarifier la manière dont l'imposition des revenus professionnels de ces personnes est répartie entre leur pays de résidence et leur pays d'emploi et d'identifier les éventuels points de pression qui pèsent sur le budget d'un pays du fait des emplois transfrontaliers. Cette étude effectuée, il sera possible de s'intéresser à la manière de répartir équitablement les recettes fiscales entre les deux pays tout en respectant la liberté de circulation des personnes, telle qu'elle est garantie par l'Union européenne, le Liechtenstein et la Suisse.

5. Si nous avons choisi de nous intéresser plus particulièrement à ces pays, c'est parce que leurs régions frontalières présentent les plus fortes densités de travailleurs frontaliers en Europe, un phénomène qui s'est fortement développé ces trente dernières années⁹.

4 Le rapporteur souhaite remercier l'Institut pour la coopération et la mobilité transfrontalières transnationales et eurorégionales, Université de Maastricht (Dr Fernando SOUZA DE MAN, Prof Anouk BOLLEN-VANDENBOORN et Prof MARJON WEEREPAS), ainsi que la Fondation FEDRE et son président Claude HAEGI, ancien président du Congrès, pour leurs contributions au présent rapport.

5 Articles 45-66, Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

6 Article 1(2), Accord sur l'espace économique européen.

7 Accords bilatéraux l'Union européenne-Suisse de 1999.

8 Dans le présent rapport, on entend par « travailleurs frontaliers » les personnes qui, vivant dans une région frontalière entre ces deux États, résident dans un État et travaillent dans un autre. La définition d'une « région frontalière » varie selon les États. Ce type de travail n'inclut pas la situation des personnes en poste dans un autre État, c'est-à-dire transférées pour une certaine durée dans un autre État pour des raisons professionnelles, car dans ce cas elles vivent de fait dans un autre État où elles paient un impôt sur le revenu. Ce type de situation peut soulever d'autres questions concernant le système de sécurité sociale, qui dépassent toutefois le domaine du présent rapport.

9 Une étude récente a montré que la Suisse compte 320 000 travailleurs transfrontaliers, qui composent 6 % de sa main-d'œuvre et viennent principalement de France, d'Italie et d'Allemagne, <https://www.swissinfo.ch/eng/business/cross-border-workers/43795326>. Une autre étude montre qu'au cours des sept dernières années le nombre des travailleurs transfrontaliers en Suisse a augmenté de plus de 25 %, <https://www.thelocal.ch/20170224/cross-border-workers-in-switzerland-rise-by-a-quarter-in-five-years>. La France a connu le même phénomène, avec une augmentation de 42 % du nombre des travailleurs frontaliers entre 1999 et 2011, https://www.challenges.fr/economie/les-travailleurs-transfrontaliers-de-plus-en-plus-nombreux-en-france_114799. De même, le Luxembourg a vu de 2016 à 2017 le nombre des travailleurs frontaliers augmenter de 7 000, <http://www.lessentiel.lu/fr/luxembourg/story/pres-de-7-000-frontaliers-de-plus-en-un-an-20302570>.

I Portée du rapport

6. Le présent rapport a pour thème la répartition des droits d'imposition entre les pays. Par conséquent, les questions relatives aux cotisations sociales et au financement du régime de sécurité sociale, même si ces cotisations et ce financement passent par l'impôt, ne seront pas analysées ici. Le rapport ne visera donc pas à déterminer quel pays devrait collecter les cotisations de sécurité sociale ni lequel devrait verser aux travailleurs frontaliers d'éventuelles prestations, notamment d'assurance-chômage, d'assurance dépendance, et d'allocations familiales.

7. De même, compte tenu de la difficulté de mesurer efficacement les coûts que les travailleurs frontaliers font peser sur les communes et les impôts payés par ces personnes, nous ne proposerons pas ici un bilan concret des éventuels profits ou pertes nets de chaque pays en lien avec les activités transfrontalières des travailleurs frontaliers. Ces questions sont mentionnées dans le rapport, mais sans indication d'ordre quantitatif.

8. Enfin, la répartition des recettes fiscales au sien d'un pays est une question de politique intérieure, parfois même régie par la Constitution. Il appartient donc à chaque pays, selon ses propres lois et objectifs, de déterminer la part des impôts collectés qui doit rester entre les mains des autorités nationales ou fédérales et celle qui, au contraire, doit être transférée aux collectivités locales et régionales. Cette question ne sera pas étudiée dans le présent rapport, qui visera plutôt à définir un juste équilibre entre l'objectif, pour les autorités nationales, de collecter des recettes fiscales leur permettant de financer les dépenses nécessaires pour leur fonctionnement et pour soutenir les activités économiques des citoyens, et d'autre part la volonté d'éviter la double imposition des revenus acquis par des personnes à l'étranger.

9. Néanmoins, afin de trouver des solutions équilibrées et durables, ces trois aspects doivent être pris en compte avant de tirer des conclusions et de formuler des propositions concrètes en termes de répartition des recettes fiscales et de partage des coûts.

II Problématique

10. La levée de l'impôt est un acte indissociable du principe de souveraineté. Pour cette raison, chaque État tend à exercer une autorité d'imposition à la fois sur les personnes qui résident sur son territoire et sur celles qui y exercent une activité économique. Dans le cas où une personne travaille/exerce une activité économique exclusivement à l'endroit où elle réside, une seule autorité est susceptible de lever un impôt sur les revenus de cette personne. Il est cependant de moins en moins fréquent que la situation soit aussi simple, en particulier dans des régions à haut niveau d'intégration telles que l'Europe.

11. Aujourd'hui, il n'est pas rare qu'une personne use de sa liberté de circulation pour exercer une activité économique dans un autre pays que celui où elle réside. Dans cette situation, la question se pose de savoir dans quel pays les revenus de cette personne doivent être imposés. Pour y répondre, deux grands principes sont appliqués à l'échelle mondiale : (i) le principe de la résidence et (ii) le principe de la source.

12. Le principe de la résidence repose sur l'idée qu'il existe un lien fort entre la personne et le pays où elle réside. On parle à ce sujet d'« allégeance économique ». Selon ce principe, le pays de résidence d'une personne est habilité à imposer la totalité de ses revenus, indépendamment du lieu d'où ils proviennent, ainsi qu'à prendre en considération la situation individuelle et familiale de l'intéressé. De plus, les pays justifient aussi l'imposition fondée sur la résidence par les raisons suivantes : (i) les prestations que le pays accorde à ses résidents ; (ii) un moyen de garantir l'égalité de traitement entre les résidents, que leurs revenus proviennent du pays ou de l'étranger. Si les revenus obtenus à l'étranger ne sont pas imposés dans le pays de résidence, cela constituera une mesure d'incitation et un avantage financier pour les intéressés ; (iii) un moyen de garantir la progressivité de l'impôt, au sens où les personnes qui ont un revenu plus élevé doivent être imposées davantage.

13. Le principe de la source répond à cette question sous l'angle du pays d'exercice de l'activité économique. Quel que soit son lieu de résidence, le contribuable paye son impôt sur le revenu dans le pays où il travaille. Les défenseurs de ce principe d'imposition invoquent le fait qu'il existe un lien plus fort entre une personne et le pays où elle gagne son revenu qu'entre elle et son pays de résidence. Ils affirment en outre que les pays sources accordent aussi des avantages aux personnes qui résident à l'étranger (comme l'accès à leur marché interne) et que l'équité doit être considérée du point de vue du pays source. En effet, que les personnes y aient ou non leur résidence, elles sont concurrentes sur le marché du pays source, de sorte qu'il est plus logique d'imposer de la même manière toutes les personnes qui y exercent une activité économique.

14. Prise entre ces deux positions, une personne peut être imposable dans les deux pays, ce qui peut affecter gravement sa situation financière et la dissuader d'avoir une activité économique à l'étranger¹⁰, ce qui est clairement contraire au principe de libre circulation des travailleurs communément adopté en Europe. En ce sens, il apparaît clairement que nul ne devrait être imposé deux fois sur son revenu.

15. Cela étant, si l'absence de double imposition est assurément souhaitable pour les personnes, elle entraîne un grand risque pour les États, qui peuvent se voir retirer le droit d'imposer leurs résidents ou les personnes ayant une activité économique sur leur territoire. Le problème est plus complexe encore dans les pays organisés en confédération, où la question peut se poser du niveau d'autorité (ville, état ou région) habilité à imposer ce revenu.

16. Pour ce qui concerne précisément la situation des travailleurs transfrontaliers, cette question fait l'objet de longue date de discussions en Europe. Toutefois, aucun terrain d'entente n'a encore pu être trouvé à ce sujet, hormis les décisions spécifiques de la Cour de justice européenne. La Commission européenne a rédigé à ce sujet, en 1993, une recommandation indiquant que les États membres de l'Union européenne devraient disposer d'un système unifié d'imposition des travailleurs transfrontaliers, garantissant aux non-résidents le même régime fiscal que celui des résidents s'ils gagnent 75 % au moins de leur revenu dans l'État source¹¹.

17. Bien que cette recommandation n'ait pas donné lieu à la rédaction d'une législation de l'UE, la décision rendue par la Cour de justice dans l'affaire Schumacker énonce exactement ce que recommandait la Commission européenne, à savoir que lorsque des non-résidents tirent leur revenu totalement ou presque exclusivement de l'activité exercée dans un pays, ils ne doivent pas être imposés plus lourdement que les résidents de cet État membre¹². En conséquence, les États membres de l'UE ont introduit dans leur droit interne des règles relatives à l'imposition des travailleurs transfrontaliers.

18. À cet égard, il est à noter que la différence de traitement peut découler à la fois des taux d'imposition et de l'assiette fiscale. Les pays peuvent avoir des approches différentes concernant les déductions, les allègements et les allocations, lesquels relèvent du droit interne. Ces différences auront pour effet que des personnes ou des entreprises exerçant la même activité dans le même État pourront être imposées différemment, sur la seule base de leur lieu de résidence. De la même manière, une personne pourra être pénalisée économiquement du fait de l'exercice d'une activité transfrontalière, parce qu'elle n'aura pas obtenu un revenu suffisant dans son pays de résidence. Celui-ci ne sera pas toujours en mesure de prendre en considération la situation individuelle des personnes. Une inégalité de traitement peut aussi découler de la nationalité de l'intéressé, comme dans l'affaire Gilly¹³.

19. Même si un pays souhaite éviter cette inégalité de traitement, rien ne garantit qu'une base d'imposition commune sera mise en place, car les bases d'imposition des pays peuvent aboutir à des assiettes fiscales divergentes du fait qu'ils n'utilisent pas les mêmes méthodes de calcul.

20. Le Parlement européen a rédigé en 1997 un document de travail sur cette question, et la Commission européenne a rédigé une autre recommandation relative au problème que constitue la double imposition en Europe¹⁴. Néanmoins, que ce soit au sein du Conseil de l'Europe ou de l'Union européenne, il n'existe toujours pas de politique unifiée concernant le régime fiscal des travailleurs transfrontaliers. Les deux organisations ne disposent même pas d'une définition commune du travailleur transfrontalier.

21. En l'absence d'une approche uniforme, cette question est laissée à l'initiative des gouvernements nationaux (et des collectivités locales), sur la base d'accords internationaux qui en définitive débouchent sur des approches différentes (et parfois contradictoires). Dans ce domaine, un équilibre doit être trouvé entre la liberté de circulation des personnes, leur droit de travailler dans un pays sans en être résidents et le droit des autorités nationales, régionales et locales d'imposer les revenus de leurs résidents afin de financer l'offre de services tels que la santé, l'éducation et peut-être même les transports.

22. Une présentation de la situation actuelle concernant les régions frontalières où les échanges sont les plus fluides d'Europe sera faite ci-après. Elle précisera notamment si les pays sont des fournisseurs de

10 Il y a alors double imposition d'un point de vue juridique, puisqu'une personne est imposable deux fois sur le même revenu.

11 Commission européenne, Recommandation de la Commission, du 21 décembre 1993, relative à l'imposition de certains revenus obtenus par des non-résidents dans un État membre autre que celui de leur résidence (94/79/CE).

12 Finanzamt Koeln-Altstadt c. Schumacker, CJCE 14 février 1995, C-279/93.

13 Gilly c. Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin, CECJ 12 mai 1998, C-336/96.

14 Parlement européen, Les travailleurs frontaliers dans l'Union européenne, document de travail, Série Affaires sociales, W16A. Commission européenne, Communication de la Commission au Parlement européen, au Conseil et au Comité économique et social européen, La double imposition au sein du marché unique, document COM (2011) 712 final.

travailleurs frontaliers (les personnes vivent dans ces pays mais travaillent à l'étranger) ou au contraire s'ils reçoivent ces travailleurs (les personnes vivent à l'étranger mais viennent travailler dans ces pays).

III Belgique

23. Aux fins du présent rapport, on s'intéressera aux travailleurs transfrontaliers des régions de Belgique frontalières de la France, de l'Allemagne, du Luxembourg et des Pays-Bas.

1. Travailleurs frontaliers à la frontière belgo-française

24. D'après des données récentes (2017), 36 524 personnes résidant en France travaillaient en Belgique, tandis que 7 734 résidents de Belgique travaillaient en France¹⁵. Le flux de travailleurs transfrontaliers est donc clairement déséquilibré, ce qui signifie qu'en fonction de la répartition des droits d'imposition établis par les pays concernés, le coût des travailleurs transfrontaliers sera très probablement supérieur pour l'un des deux pays par rapport aux recettes fiscales tirées de leur revenu.

25. Aux termes de l'article 11 de la Convention sur la double imposition signée entre la Belgique et la France, la règle générale est que la rémunération des travailleurs frontaliers est imposée exclusivement dans le pays d'exercice de l'activité économique, sauf s'ils passent moins de 183 jours dans le pays d'emploi, si la rémunération est versée par un employeur établi dans leur pays de résidence et si elle n'est pas versée par un établissement stable ou une installation fixe de l'employeur dans le pays d'emploi. Si ces trois conditions sont réunies, l'imposition se fait exclusivement dans le pays de résidence du salarié¹⁶.

26. Sans préjudice des dispositions de l'article 11, les pays ont convenu de règles spéciales pour les travailleurs frontaliers. Notamment, ceux-ci doivent être imposés exclusivement dans leur pays de résidence s'ils y ont leur résidence permanente¹⁷. De plus, la région frontalière est réputée inclure toutes les communes contiguës à la frontière ainsi que toutes celles qui en sont éloignées de moins de 20 kilomètres¹⁸.

27. Depuis sa modification en 2009, ce texte dispose qu'à compter de janvier 2007 les résidents belges qui travaillent en France sont assujettis à la règle générale énoncée à l'article 11, c'est-à-dire à une imposition exclusive en France sauf s'ils remplissent les conditions de l'article 11(2) de la Convention sur la double imposition signée entre la Belgique et la France, dans quel cas la Belgique dispose d'un droit d'imposition exclusive sur le revenu de ces personnes¹⁹.

28. Pour les résidents français qui ont une résidence permanente en France au 31 décembre 2011 et travaillent en Belgique, leur rémunération doit, pour une période de 22 ans (à compter de janvier 2012), être imposée exclusivement en France, à la condition qu'ils conservent leur résidence permanente dans la région frontalière française, qu'ils continuent à travailler dans la région frontalière belge et qu'ils ne soient pas absents de celle-ci, pour l'exercice de leur activité, pendant plus de 30 jours par année civile²⁰.

29. Si ces conditions spécifiques ne sont pas remplies, les résidents français qui travaillent dans la région frontalière belge sont soumis aux dispositions générales de l'article 11 de la Convention sur la Double Imposition, de la même manière que les résidents belges qui travaillent en France.

30. La prescription de droits d'imposition exclusifs à l'un des pays concernés est efficace sur le plan administratif, car elle évite d'éventuelles discussions sur le dégrèvement fiscal dont l'intéressé bénéficierait dans son pays de résidence au titre des impôts payés dans son pays d'emploi. Néanmoins, le système présente un inconvénient : s'il est facile à appliquer, il néglige cependant le fait que les autorités nationales/locales concernées supportent des frais liés aux travailleurs frontaliers. Par exemple, la commune fournit des prestations de santé et/ou d'éducation aux travailleurs frontaliers et à leur famille, alors que le budget de ces autorités nationales/locales pâtit gravement de la limitation des droits d'imposition.

15 Rijksinstituut voor ziekte en invaliditeitsverzekering, voir : https://www.riziv.fgov.be/SiteCollectionDocuments/statistieken_grensarbeiders_2017.pdf

16 Article 11, Convention France- Belgique sur la double imposition

17 Protocole additionnel sur les travailleurs frontaliers, article 1.

18 Protocole additionnel sur les travailleurs frontaliers, article 2.

19 Protocole additionnel sur les travailleurs frontaliers, article 3.

20 Protocole additionnel sur les travailleurs frontaliers, article 5.

31. Sur la base des données collectées à titre d'exemple, malgré le nombre considérable de résidents français qui ont accès aux services publics en France, le salaire de ces personnes est en règle générale imposé exclusivement en Belgique, de sorte qu'il est très probable que les autorités nationales et locales françaises connaissent un déséquilibre et une insuffisance dans le financement de leurs dépenses publiques.

32. Toutefois, le passage de l'imposition dans l'État de résidence à l'imposition dans le pays de travail n'a pas conduit à une compensation fiscale pour les communes belges.

2. Travailleurs frontaliers à la frontière belgo-allemande

33. Le flux de travailleurs frontaliers de part et d'autre de la frontière entre la Belgique et l'Allemagne est faible par rapport à celui de la frontière belgo-française : des données récentes (2017) indiquent qu'il y avait alors 1 182 travailleurs frontaliers allemands en Belgique et 6 260 travailleurs frontaliers belges en Allemagne²¹. Aussi n'est-il pas surprenant qu'il n'existe pas de règles spécifiques concernant l'imposition des travailleurs frontaliers entre ces deux pays²².

34. Par conséquent, les travailleurs frontaliers sont régis par la règle générale de l'article 15, conforme au Modèle de convention fiscale de l'OCDE. Ainsi, la rémunération perçue par un résident d'un État contractant est imposée exclusivement dans son pays de résidence, sauf si l'activité est menée dans le pays source²³.

35. Et même si l'activité est menée dans le pays source, les droits d'imposition peuvent être attribués exclusivement au pays de résidence du salarié s'il n'exerce pas son emploi dans le pays source pendant plus de 183 jours, si la rémunération n'est pas versée par ou pour le compte d'un employeur résidant dans l'État d'emploi et si elle n'est pas versée par un établissement stable ou une installation fixe de l'employeur dans le pays d'emploi²⁴. Dans une telle situation, qui ne concerne pas un grand nombre de travailleurs frontaliers (moins de 7 500 personnes si l'on inclut les flux dans les deux sens), la répartition des droits d'imposition entre les pays est plus équilibrée, car les deux pays sont autorisés à imposer le revenu des travailleurs frontaliers. Cependant, sachant que la plupart de ces travailleurs résident en Belgique, ce pays tire en définitive un plus grand bénéfice des droits d'imposition sur le revenu des travailleurs frontaliers (sauf lorsque les conditions de l'article 15(2) sont réunies).

36. En Belgique, les collectivités locales prélèvent une taxe municipale basée sur la logique des pourcentages additionnels. Celui-ci est lié à l'impôt sur le revenu, dont il représente un pourcentage déterminé par autorités locales de déterminer (en général, ce pourcentage se situe entre 6% et 8%).

37. Un système de compensation a donc été mis en place. Les communes de résidence des travailleurs frontaliers, hormis toute imposition sur le revenu, peuvent percevoir directement de ces travailleurs une partie des impôts locaux calculés sur l'impôt hypothétique correspondant aux revenus qu'ils déclarent actuellement en Allemagne. En contrepartie, leur impôt en Allemagne est réduit à un taux forfaitaire de 8 %.

3. Travailleurs frontaliers à la frontière belgo-luxembourgeoise

38. Il y a peu de travailleurs frontaliers à la frontière belgo-luxembourgeoise. Parmi eux, les résidents belges travaillant au Luxembourg sont nettement plus nombreux que les résidents luxembourgeois travaillant en Belgique : en 2017, les premiers²⁵ étaient au nombre de 42 061, contre 545 pour les seconds²⁶.

39. Les pays n'ont convenu d'aucune règle spécifique concernant les travailleurs frontaliers. Le régime général relatif aux revenus des activités salariées s'applique par conséquent, avec répartition des droits

21 Rijksinstituut voor ziekte en invaliditeitsverzekering, voir :

<https://www.riziv.fgov.be/SiteCollectionDocuments/statistieken_grensarbeiders_2017.pdf>

22 Il est à noter qu'une telle disposition figurait dans le traité, article 15(3), jusqu'à ce qu'un protocole signé en 2002 la remplace par une disposition conforme à l'article 15(3) du Modèle de convention fiscale de l'OCDE.

23 Article 15(1), Convention sur la double imposition entre la Belgique et l'Allemagne.

24 Article 15(2), Convention sur la double imposition entre la Belgique et l'Allemagne.

25 Rijksinstituut voor ziekte en invaliditeitsverzekering, voir :

<https://www.riziv.fgov.be/SiteCollectionDocuments/statistieken_grensarbeiders_2017.pdf>

26 Rijksinstituut voor ziekte en invaliditeitsverzekering, voir :

<https://www.riziv.fgov.be/SiteCollectionDocuments/statistieken_grensarbeiders_2017.pdf>

d'imposition lorsqu'un résident d'un pays exerce une activité dans un autre pays, sauf si cette personne exerce l'activité professionnelle dans le pays source pendant moins de 183 jours par an, si sa rémunération n'est pas versée par un employeur résidant dans le pays d'emploi et si elle n'est pas versée par un établissement stable de l'employeur dans le pays d'emploi. Dans le cas contraire, les droits d'imposition sont attribués exclusivement au pays de résidence²⁷.

40. De plus, en vertu d'un récent amendement du traité, le temps pendant lequel un résident d'un pays ayant exercé un emploi dans un autre pays exerce un emploi dans son pays de résidence ou dans un pays tiers est comptabilisé comme une période d'exercice dans le pays d'emploi, tant que cet exercice hors du pays d'emploi n'excède pas une durée totale de 24 jours²⁸.

41. Ainsi, les droits d'imposition sur le revenu des travailleurs frontaliers entre la Belgique et le Luxembourg sont également répartis entre les deux pays. Comme on l'a vu, cette situation est préférable : en effet, quel que soit le temps passé dans un pays, les personnes génèrent des dépenses dans ce pays.

42. Toutefois, la mise en place d'un système de compensation financière d'environ 15 millions d'euros en 2002, réajusté à 30 millions d'euros en 2018, entre le Luxembourg et la Belgique, vise à assurer le financement des communes belges, dont un nombre important de résidents exercent une activité professionnelle au Grand-Duché.

4. Travailleurs frontaliers à la frontière belgo-néerlandaise

43. La dernière frontière étudiée ici pour ce qui concerne la Belgique est celle qui la sépare des Pays-Bas. Le flux de travailleurs frontaliers belges exerçant un emploi aux Pays-Bas est plus important que le flux inverse, avec des effectifs respectifs de 32 248 et 11 757 personnes²⁹.

44. La convention fiscale entre la Belgique et les Pays-Bas reprend également la règle générale énoncée à l'article 15 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE pour la répartition des droits d'imposition entre les États membres : la compétence est partagée si l'emploi est exercé dans le pays d'emploi, sauf si les conditions de l'article 15(2) du traité, identiques à celles qui sont détaillées dans les deux sections précédentes, sont remplies. De plus, des modalités de compensation spécifiques s'appliquent aux résidents néerlandais qui exercent un emploi en Belgique.

45. Ainsi, ces personnes bénéficient d'une réduction d'impôts aux Pays-Bas si l'impôt sur leur revenu est supérieur en Belgique à celui qu'elles devraient si elles exerçaient leur emploi aux Pays-Bas³⁰.

46. Ce régime de compensation est intéressant, car le gouvernement néerlandais reconnaît ainsi que les résidents néerlandais exerçant un emploi à l'étranger doivent être imposés de la même manière que les personnes qui exercent un emploi dans le pays.

47. Ce faisant, les Pays-Bas répondent à l'objectif de répartir équitablement la charge fiscale entre les pays, tout en garantissant que la compétence fiscale partagée d'un pays ne sera pas préjudiciable pour ses résidents. Il s'agit d'une pratique intéressante qui pourrait être reproduite par d'autres pays.

IV France

48. Du point de vue de ce rapport, la France présente une difficulté supplémentaire, car il n'existe pas de données actualisées sur le nombre des personnes qui résident dans des pays frontaliers et travaillent en France, mises à part les informations fournies par les autorités belges concernant le nombre des travailleurs frontaliers belges exerçant un emploi du côté français de la frontière. De telles données n'ont pu être trouvées ni sur les sites web français relatifs aux statistiques, ni sur ceux de l'Allemagne, du Luxembourg ou de la Suisse). À l'inverse, on trouve aisément des informations sur les travailleurs frontaliers français.

49. Malgré le manque de données sur les travailleurs frontaliers exerçant un emploi en France, il est cependant possible d'examiner la manière dont les autorités françaises ont négocié avec leurs partenaires

27 Article 15, Convention sur la double imposition entre la Belgique et le Luxembourg.

28 Protocole signé le 5 décembre 2017 portant amendement de la Convention sur la double imposition entre la Belgique et le Luxembourg.

29 Rijksinstituut voor ziekte en invaliditeitsverzekering, voir :

<https://www.riziv.fgov.be/SiteCollectionDocuments/statistieken_grensarbeiders_2017.pdf>

30 Article 27, Convention sur la double imposition entre la Belgique et les Pays-Bas.

la répartition des droits d'imposition portant sur les revenus des travailleurs frontaliers. Dans la présente section, je me référerai aux conventions fiscales signées avec l'Allemagne, le Luxembourg et la Suisse. Pour les informations sur le traité franco-belge, se référer à la section III.1.

1. Travailleurs frontaliers à la frontière franco-allemande

50. Comme on l'a vu, il n'a pas été possible de trouver des informations sur le nombre des travailleurs frontaliers qui résident en France et exercent un emploi en Allemagne. On sait cependant qu'en 2013 il y avait 37 000 travailleurs frontaliers résidant en Allemagne qui exerçaient un emploi en France³¹, et qu'en 2017 leur nombre était de 46 000³².

51. Pour ce qui concerne l'imposition du revenu de ces emplois, la règle générale est que l'imposition se fait exclusivement dans le pays d'emploi³³, sauf si l'employé résident d'un État contractant est présent dans le pays d'emploi pendant moins de 183 jours, si la rémunération est versée par ou pour le compte d'un employeur ne résidant pas dans le pays d'emploi et si elle n'est pas versée par un établissement stable ou une installation fixe de l'employeur dans le pays d'emploi³⁴.

52. De même, il existe des règles spécifiques aux travailleurs frontaliers, qui doivent être imposés exclusivement dans leur pays de résidence s'ils travaillent à l'étranger et ont leur résidence permanente dans le pays de résidence³⁵. Concernant la définition de la zone frontalière, celle-ci inclut les communes dont tout ou partie du territoire se trouve à 20 kilomètres ou moins de la frontière³⁶, ce seuil étant étendu à 30 kilomètres dans le cas des personnes ayant leur résidence permanente en France et exerçant un emploi en Allemagne³⁷.

53. Par rapport aux conventions fiscales évoquées précédemment, l'accord entre la France et l'Allemagne introduit une innovation concernant la répartition des droits d'imposition entre les pays. Cet accord dispose que le pays de résidence d'un travailleur frontalier doit verser au pays d'emploi une compensation annuelle représentant 1,5 % de sa rémunération annuelle brute³⁸, et que cette rémunération annuelle brute est déterminée d'après les informations fournies par l'employeur aux autorités fiscales compétentes³⁹.

54. De plus, les pays conviennent par accord mutuel des mesures nécessaires pour appliquer ces règles et se réunissent au moins une fois tous les cinq ans afin de garantir que les 1,5 % de la rémunération annuelle brute de l'employé n'entraînent pas une compensation de plus de 44 % de l'impôt levé sur le montant total de la rémunération annuelle brute des travailleurs frontaliers susmentionnés. Si tel est le cas, la compensation doit être réduite⁴⁰.

55. Le système instauré par ce traité est intéressant, car il garantit que les deux pays bénéficient des impôts levés sur le revenu des travailleurs frontaliers, tout en évitant la complexité d'un régime de dégrèvement pour les impôts payés à l'étranger. Ce système semble donc permettre une répartition plus équitable des droits d'imposition entre les pays concernés, tout en évitant le risque d'une double imposition sur le revenu de l'activité professionnelle.

56. De plus, le plafonnement de la compensation garantit que la plus grande partie des recettes fiscales restera dans le pays de résidence du travailleur frontalier, lequel assumera très certainement davantage de dépenses au titre du travailleur frontalier que son pays d'emploi.

57. Il n'existe toujours pas de système de compensation ou de rétrocession. Toutefois, il convient de noter qu'une compensation financière de l'administration française a été mise en place pour près de 70.000 anciens travailleurs frontaliers français. Ces personnes seront désormais imposées uniquement dans leur lieu de résidence. Inversement, les contribuables percevant une pension française en Allemagne ne seront pas imposés en Allemagne.

31 Mission opérationnelle transfrontalière, voir : <http://www.espaces-transfrontaliers.org/uploads/tx_tmswmtressources/map/carte_flux_france_2018.pdf>

32 Les Échos, Le travail frontalier français profite aux habitants du Nord-Est, voir :

<https://www.lesechos.fr/20/12/2017/lesechos.fr/0301037677930_le-travail-frontalier-francais-profite-aux-habitants-du-nord-est.htm>

33 Article 13(1), Convention sur la double imposition entre la France et l'Allemagne.

34 Article 13(4), Convention sur la double imposition entre la France et l'Allemagne.

35 Article 13(5)(a), Convention sur la double imposition entre la France et l'Allemagne.

36 Article 13(5)(b), Convention sur la double imposition entre la France et l'Allemagne.

37 Article 13(5)(c), Convention sur la double imposition entre la France et l'Allemagne.

38 Article 13A(1), Convention sur la double imposition entre la France et l'Allemagne.

39 Articles 13A(3) et 13A(4), Convention sur la double imposition entre la France et l'Allemagne.

40 Article 13A(6), Convention sur la double imposition entre la France et l'Allemagne.

2. Travailleurs frontaliers à la frontière franco-luxembourgeoise

58. La majorité des travailleurs frontaliers exerçant un emploi au Luxembourg résident en France. Ils sont au nombre de 94 901 (d'après les statistiques publiques du Luxembourg⁴¹).

59. Malgré ce poids important des travailleurs frontaliers français dans l'économie du Luxembourg, aucune règle spécifique n'existe concernant leur imposition : ils sont régis par les dispositions générales de la convention sur la double imposition signée entre les parties.

60. Aux termes de l'article 15 de cet accord, le revenu professionnel est imposé exclusivement dans le lieu d'exercice⁴², et une activité individuelle ne peut être menée dans un pays que si l'employeur y possède un établissement stable⁴³. Étonnamment, puisqu'il s'agit d'une condition pour l'imposition dans le pays source, le traité ne contient pas de définition du terme « établissement stable ». S'il est considéré que l'emploi n'est pas exercé dans le pays d'emploi, le pays de résidence du travailleur dispose de droits d'imposition exclusifs sur son revenu⁴⁴.

61. Ici encore, la France a eu recours, dans ses traités en matière fiscale, à l'attribution de droits d'imposition exclusifs à l'une des parties au traité, une formule qui, comme on l'a vu, bien que pragmatique ne prend pas en considération le fait que le travailleur frontalier génère des dépenses dans les deux pays.

62. Il n'existe toujours pas de système de compensation financière. Ce sujet fait actuellement l'objet d'un débat, dans le cadre duquel les maires de Metz et de Trèves ont adressé une lettre ouverte à Emmanuel Macron et Angela Merkel en 2019.

3. Travailleurs frontaliers à la frontière franco-suisse

63. Comme dans le cas du Luxembourg, les résidents français constituent la majorité des travailleurs frontaliers employés actuellement en Suisse, avec un total de 172 523 personnes⁴⁵.

64. Le traité entre la France et la Suisse s'applique aux impôts sur le revenu levés par la Confédération, les cantons et les communes. Il vise à garantir aux personnes que les pays veilleront à éviter la double imposition pouvant résulter de la levée d'impôts à l'un ou l'autre de ces niveaux.

65. Le régime général d'imposition des revenus professionnels repose sur le modèle de l'OCDE mentionné de manière systématique ci-dessus : l'imposition exclusive dans le pays de résidence sauf si les activités sont menées dans le pays d'emploi⁴⁶. Et même dans ce cas, le pays de résidence peut encore disposer d'un droit d'imposition exclusif si le travailleur est présent dans le pays d'emploi moins de 183 jours par an, si la rémunération est versée par ou pour le compte d'un employeur qui ne réside pas dans le pays d'emploi et si elle n'est pas versée par un établissement stable ou une installation fixe de l'employeur dans le pays d'emploi⁴⁷.

66. Le traité contient également une disposition spécifique sur les travailleurs frontaliers, qui sont assujettis à l'accord relatif à l'imposition de la rémunération des travailleurs frontaliers, signé en 1983. Aux termes de cet accord, qui lie la Confédération helvétique agissant pour le compte des cantons de Berne, de Soleure, de Bâle, de Vaud, du Valais, de Neuchâtel et du Jura, les revenus provenant de salaires et d'autres rémunérations similaires reçus par des travailleurs frontaliers ne sont imposables que dans le pays de résidence des travailleurs, lequel paiera au pays d'emploi une compensation représentant 4,5 % de la rémunération annuelle brute des travailleurs frontaliers. De plus, cet accord donnait du terme de travailleur frontalier la définition suivante : toute personne qui réside dans un pays et exerce une activité salariée dans un autre pays pour un employeur établi dans ce dernier et qui, en règle générale, rentre quotidiennement dans son État de résidence.

41 Statistiques publiques du Luxembourg, voir : < <https://statistiques.public.lu/catalogue-publications/regards/2018/PDF-13-2018.pdf>>

42 Article 15(1), Convention sur la double imposition entre la France et le Luxembourg.

43 Article 15(2), Convention sur la double imposition entre la France et le Luxembourg.

44 Article 18, Convention sur la double imposition entre la France et le Luxembourg.

45 Bundesamt für Statistik, Grenzgängerinnen und Grenzgänger, voir : < <https://www.bfs.admin.ch/bfs/de/home/statistiken/arbeit-erwerb/erwerbstaetigkeit-arbeitszeit/erwerbstaetige/schweizer-innen-auslaender-innen/grenzgaenger-innen.html>>.

46 Article 17(1), Convention sur la double imposition entre la France et la Suisse.

47 Article 17(2), Convention sur la double imposition entre la France et la Suisse.

67. En 2007, le Gouvernement français a publié une directive indiquant que l'exonération fiscale dans le pays source était assujettie à la présentation d'un certificat de résidence délivré par l'autorité fiscale du pays de résidence.

68. Le canton de Genève n'a pas été inclus dans cet accord, ayant signé précédemment avec le Gouvernement français un accord distinct aux termes duquel ce canton verse à l'État français une compensation s'élevant à 3,5 % de la rémunération annuelle brute des travailleurs frontaliers⁴⁸. À la différence de l'accord signé par la Confédération, Genève est la seule partie tenue de transférer 3,5 % de la rémunération annuelle brute des travailleurs frontaliers ayant une activité dans ce canton : la France n'a pas la même obligation.

69. En définitive, le régime adopté pour l'imposition des revenus de travailleurs frontaliers est similaire à celui qui avait été adopté précédemment dans la Convention sur la double imposition entre la France et l'Allemagne. Ce régime est pragmatique, tout en garantissant que les deux pays bénéficient de l'imposition sur les revenus des travailleurs frontaliers.

V Allemagne

70. Parmi les pays étudiés dans le présent rapport, l'Allemagne est celui qui compte le plus de régions ayant un fort influx de travailleurs frontaliers venant de ces mêmes pays. Les conventions sur la double imposition conclues entre l'Allemagne, d'une part, et la France et la Belgique d'autre part ont déjà été analysées. Dans ce chapitre, la situation des travailleurs frontaliers ne sera donc étudiée que pour ce qui concerne le Luxembourg, les Pays-Bas et la Suisse.

1. Travailleurs frontaliers à la frontière germano-luxembourgeoise

71. Le flux de travailleurs frontaliers entre l'Allemagne et le Luxembourg se caractérise par un nombre considérable de résidents allemands travaillant au Luxembourg (43,800⁴⁹), tandis que les mouvements dans le sens inverse sont rares (216⁵⁰).

72. Par ailleurs, il n'existe pas de règles spécifiques concernant les travailleurs frontaliers, qui sont assujettis au régime général de l'article de la convention sur la double imposition relatif au revenu professionnel. Aux termes de cet article, le revenu professionnel est imposé exclusivement dans le pays de résidence du travailleur sauf si les activités sont exercées dans le pays d'emploi⁵¹. Et même dans ce cas, le pays de résidence peut encore disposer d'un droit d'imposition exclusif si le travailleur est présent dans le pays d'emploi moins de 183 jours par an, si la rémunération est versée par ou pour le compte d'un employeur qui ne réside pas dans le pays d'emploi et si elle n'est pas versée par un établissement stable ou une installation fixe de l'employeur dans le pays d'emploi⁵².

73. Comme on l'a vu, ce système peut sacrifier l'objectif d'une compétence partagée dans l'intérêt d'une solution pragmatique, mais si les conditions de l'article 14(2) ne sont pas remplies, il établit un équilibre entre les compétences d'imposition des pays.

74. Il n'existe toujours pas de système de compensation financière dans ce cas.

2. Travailleurs frontaliers à la frontière germano-néerlandaise

75. Dans ce cas également, les travailleurs frontaliers allemands travaillant aux Pays-Bas sont largement plus nombreux que les résidents de ce pays travaillant en Allemagne. La proportion est de trois pour un (34 000 résidents allemands travaillent aux Pays-Bas et 11 000 résidents néerlandais travaillent en Allemagne⁵³).

48 Article 1(C), Accord entre le Conseil fédéral suisse et le Gouvernement de la République française sur la compensation financière relative aux frontaliers travaillant à Genève, voir :

<http://crfginfo.org/prod/sites/default/files/documents/accord_compensationfinanciere_1973.pdf>

49 Statistiques publiques du Luxembourg, voir : < <https://statistiques.public.lu/catalogue-publications/regards/2018/PDF-13-2018.pdf>>.

50 Interregionale Arbeitsmarktebeobachtungsstelle, "Die Arbeitsmarktsituation in der Grossregion, Grenzgängermobilität", voir : < https://www.iba-oie.eu/fileadmin/user_upload/Berichte/10._IBA-Bericht__2016__IBA_Grenzgaenger_DE_web.pdf >.

51 Article 14(1), Convention sur la double imposition entre l'Allemagne et le Luxembourg.

52 Article 14(2), Convention sur la double imposition entre l'Allemagne et le Luxembourg.

53 Centraal Bureau voor de Statistiek, "Factsheet Grensoverschrijdende Arbeid", voir : < <https://www.cbs.nl/nl-achtergrond/2017/07/factsheet-grensoverschrijdende-arbeid>>.

76. Le régime général pour l'imposition des revenus est identique à celui que prévoit le traité décrit dans la section précédente : le revenu professionnel est imposé exclusivement dans le pays de résidence du travailleur sauf si les activités sont exercées dans le pays d'emploi⁵⁴. Et même dans ce cas, le pays de résidence peut encore disposer d'un droit d'imposition exclusif si le travailleur est présent dans le pays d'emploi moins de 183 jours par an, si la rémunération est versée par ou pour le compte d'un employeur qui ne réside pas dans le pays d'emploi et si elle n'est pas versée par un établissement stable ou une installation fixe de l'employeur dans le pays d'emploi⁵⁵.

77. Néanmoins, à la différence du traité fiscal entre l'Allemagne et le Luxembourg, le traité entre l'Allemagne et les Pays-Bas prévoit, en règle générale, l'imposition exclusive du revenu professionnel dans le pays de résidence du travailleur, au motif que la rémunération est assurée par un établissement stable situé dans une zone économique transfrontalière traversée par la frontière entre les deux pays. Si, cependant, les réglementations européennes relatives à la sécurité sociale disposent que la personne est assujettie aux dispositions légales du pays d'emploi, celui-ci peut également imposer le revenu du travailleur⁵⁶.

78. De plus, si l'imposition totale en Allemagne dépasse le montant de l'impôt qui, dans le cas d'un emploi exercé aux Pays-Bas, aurait été levé dans ce pays, l'intéressé peut opter pour un allègement fiscal accordé par les Pays-Bas⁵⁷.

79. Par conséquent, le régime en vigueur garantit que le contribuable ne sera pas imposé plus lourdement pour ses activités transfrontalières. De plus, il s'appuie sur les dispositions relatives à la sécurité sociale pour déterminer si les droits d'imposition seront accordés exclusivement à l'un des deux pays ou s'ils seront partagés entre les deux.

3. Travailleurs frontaliers à la frontière germano-suisse

80. Aucune information n'a pu être trouvée concernant le nombre des résidents suisses qui exercent un emploi transfrontalier en Allemagne, mais l'année dernière 60 203 résidents allemands exerçaient un emploi en Suisse⁵⁸.

81. Le régime général adopté pour l'imposition des revenus professionnels est celui que prescrit le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, c'est-à-dire l'imposition exclusive dans le pays de résidence, sauf si le travailleur est présent dans le pays d'emploi moins de 183 jours par an, si la rémunération est versée par ou pour le compte d'un employeur résidant dans le pays d'emploi ou si elle est versée par un établissement stable ou une installation fixe de l'employeur dans le pays d'emploi⁵⁹.

82. Outre ces dispositions, des règles spécifiques s'appliquent à l'imposition des revenus des travailleurs frontaliers : elles disposent que le pays de résidence du travailleur et son pays d'emploi peuvent tous deux imposer son revenu, mais que le montant de l'impôt levé par le pays d'emploi ne peut dépasser 4,5 % de la rémunération brute du travailleur si le pays de résidence confirme que l'intéressé y a effectivement sa résidence⁶⁰.

83. Il existe deux systèmes de compensation pour les travailleurs frontaliers allemands en Suisse, la déduction effectuée en Suisse est elle-même déduite de l'impôt à la source allemand. D'autre part, les quelques résidents suisses qui travaillent en tant que travailleurs frontaliers en Allemagne ne sont imposés en Suisse qu'à hauteur de 80% de leur rémunération brute, encore une fois pour compenser les 4,5% qui leur sont imposés en Allemagne.

84. Le traité donne aussi une définition du terme travailleur frontalier, comme étant une personne qui réside dans un État contractant, exerce un emploi dans l'autre État contractant et rentre régulièrement dans son État de résidence. De plus, si la personne ne retourne pas à son lieu de résidence à la fin de son temps de travail, elle ne perd le statut de travailleur frontalier que si, dans le cas d'un emploi exercé pour une

54 Article 14(1), Convention sur la double imposition entre l'Allemagne et le Luxembourg.

55 Article 14(2), Convention sur la double imposition entre l'Allemagne et le Luxembourg.

56 Article 14(3), Convention sur la double imposition entre l'Allemagne et les Pays-Bas.

57 Article XII, Protocole à la Convention sur la double imposition entre l'Allemagne et les Pays-Bas.

58 Bundesamt für Statistik, Grenzgängerinnen und Grenzgänger, voir :

< <https://www.bfs.admin.ch/bfs/de/home/statistiken/arbeit-erwerb/erwerbstaetigkeit-arbeitszeit/erwerbstaetige/schweizerinnen-auslaenderinnen/grenzgaengerinnen.html> >.

59 Article 15, Convention sur la double imposition entre l'Allemagne et la Suisse.

60 Article 15a(1), Convention sur la double imposition entre l'Allemagne et la Suisse.

année civile complète, elle ne retourne pas à son domicile pendant plus de soixante jours ouvrés en raison de son emploi⁶¹.

85. La convention fiscale entre l'Allemagne et la Suisse instaure un régime hybride, puisqu'elle prescrit une compétence fiscale partagée tout en limitant le montant maximal de l'impôt que le pays d'emploi peut appliquer. Ainsi, le système vise à garantir que les deux pays tireront des recettes fiscales du revenu des travailleurs frontaliers, mais que la plus grande partie des droits d'imposition appartiendra à leur pays de résidence. Le système semble atteindre cet objectif, bien que sa complexité puisse poser problème.

VI Liechtenstein

86. Le Liechtenstein n'a de frontière qu'avec l'un des pays étudiés dans le présent rapport (la Suisse). À la différence des cas examinés précédemment, l'influx de travailleurs frontaliers entre les deux pays est équilibré, avec environ 8 308⁶² résidents du Liechtenstein exerçant un emploi en Suisse et quelque 10 000 résidents de la Suisse exerçant un emploi au Liechtenstein⁶³.

87. Le régime général adopté pour l'imposition des revenus professionnels est celui que prescrit le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, c'est-à-dire l'imposition exclusive dans le pays de résidence, sauf si le travailleur est présent dans le pays d'emploi moins de 183 jours par an, si la rémunération est versée par ou pour le compte d'un employeur résidant dans le pays d'emploi ou si elle est versée par un établissement stable ou une installation fixe de l'employeur dans le pays d'emploi⁶⁴.

88. Concernant l'imposition des travailleurs frontaliers, la convention prévoit une imposition exclusive dans le pays de résidence pour les personnes qui ont leur résidence dans un État contractant, travaillent dans l'autre État contractant et se rendent dans celui-ci, en règle générale, chaque jour ouvré⁶⁵. De plus, le Protocole à ce traité dispose ce qui suit : « une personne perd le statut de travailleur frontalier si, pour des raisons liées à son emploi, elle ne retourne pas à son domicile à la fin de son temps de travail pendant plus de 45 jours ouvrés par année civile ».

VII Luxembourg

89. Les relations entre le Luxembourg et ses pays frontaliers ayant déjà été examinées dans le présent rapport, on se référera aux sections III.3 (Luxembourg-Belgique), IV.2 (Luxembourg-France) et V.1 (Luxembourg-Allemagne).

VIII Pays-Bas

90. La répartition des droits d'imposition concernant le revenu des travailleurs frontaliers résidant aux Pays-Bas a déjà été analysée dans les sections III.4 (Pays-Bas-Belgique) et V.2 (Pays-Bas-Allemagne) du présent rapport. Il n'est donc pas nécessaire de répéter ici ce qui a déjà été dit. Pour une meilleure compréhension des questions d'imposition concernant ce pays, veuillez-vous référer aux sections susmentionnées.

IX Suisse

91. Pour plus d'informations sur la répartition des droits d'imposition sur le revenu des travailleurs frontaliers en Suisse, voir les sections IV.3 (Suisse-France), V.3 (Suisse-Allemagne) et VI (Suisse-Liechtenstein).

61 Article 15a(2), Convention sur la double imposition entre l'Allemagne et la Suisse.

62 Bundesamt für Statistik, Grenzgängerinnen und Grenzgänger, voir : < <https://www.bfs.admin.ch/bfs/de/home/statistiken/arbeit-erwerb/erwerbstaetigkeit-arbeitszeit/erwerbstaetige/schweizer-innen-auslaender-innen/grenzgaenger-innen.html> >.

63 KPMG Switzerland, Liechtenstein & Schweiz: Grenzgänger oder Nichtgrenzgänger?, voir : < <https://blog.kpmg.ch/tax-legal-news/liechtenstein-schweiz-grenzganger-nichtgrenzganger/> >.

64 Articles 15(1) et 15(2), Convention sur la double imposition entre le Liechtenstein et la Suisse.

65 Article 15(4), Convention sur la double imposition entre le Liechtenstein et la Suisse.

X Imposition des revenus des travailleurs frontaliers : éviter la double imposition et répartir les droits d'imposition

92. Dans les sections précédentes, nous avons examiné les accords passés par la Belgique, la France, l'Allemagne, le Liechtenstein, le Luxembourg, les Pays-Bas et la Suisse concernant l'imposition des travailleurs frontaliers entre leurs frontières respectives. Nous nous intéresserons ici aux choix effectués par les pays concernant la répartition des droits d'imposition entre eux, à la manière dont cette répartition répond à l'objectif d'éviter la double imposition des personnes qui décident d'exercer une activité à l'étranger et aux problèmes qui peuvent se poser, du point de vue des pays, du fait de ces accords. Soulignons que l'analyse donnée ici se placera du double point de vue des contribuables et des autorités concernées.

93. En vue d'éviter la double imposition des personnes, lorsque les pays se répartissent entre eux les droits d'imposition des revenus des travailleurs frontaliers, ils s'appuient sur trois grands systèmes : (i) l'imposition exclusive, que ce soit dans le pays de résidence du travailleur frontalier ou dans son pays d'emploi (pays source du revenu) ; (ii) le partage des droits d'imposition, y compris la situation dans laquelle le pays de résidence du travailleur frontalier lui accorde un allègement fiscal afin de garantir qu'il n'est pas désavantagé du fait de son statut de travailleur frontalier (approche adoptée par les Pays-Bas dans leurs conventions relatives à la double imposition signées avec la Belgique et l'Allemagne) ; (iii) l'imposition exclusive accompagnée d'un dispositif de compensation entre les pays.

94. Dans le système d'imposition exclusive, le revenu est imposé uniquement dans le pays de résidence du travailleur (comme le prévoit par exemple le traité France-Belgique) ou dans le pays d'emploi (par exemple le traité France-Luxembourg). L'imposition dans un seul pays répond assurément à l'objectif d'éviter la double imposition, mais elle ne prend pas en considération le fait que la présence du travailleur frontalier dans les deux pays entraîne des dépenses pour chacun d'entre eux et que l'attribution de droits d'imposition exclusifs empêche l'un des deux pays d'imposer le travailleur frontalier pour le montant de ces dépenses. Cette formule a aussi l'avantage de simplifier le régime fiscal, puisque les contribuables n'auront pas à fournir des documents justifiant de leur droit à un dégrèvement pour les impôts payés à l'étranger. De même, les autorités fiscales n'auront pas besoin de vérifier l'existence ni la validité des droits à un dégrèvement. Cela étant, la restriction des droits d'imposition du pays d'emploi porte atteinte à son droit souverain de lever des impôts sur les activités économiques déployées sur son territoire.

95. Par ailleurs, le choix entre l'application de droits d'imposition exclusifs dans le pays d'emploi ou de résidence pose certaines questions ayant trait à la fiscalité. Notamment, l'imposition dans le pays de résidence garantit que toutes les personnes qui résident au même endroit seront imposées de la même manière, ce qui entraîne l'égalité de traitement entre ces personnes. De plus, ce mode d'imposition respecte la capacité de contribution des personnes et le caractère progressif de l'impôt, les personnes qui sont en mesure de payer davantage d'impôts étant en effet imposées plus lourdement, eu égard au montant total des revenus à l'échelle mondiale. L'imposition dans le pays de résidence garantit aussi que les résidents, qui bénéficient de la plus grande partie des dépenses publiques, financent ces dépenses au moyen de l'impôt. En revanche, l'imposition dans le pays de résidence complique fortement le contrôle de l'impôt et le pays de résidence dépend massivement, pour déterminer le montant de l'impôt, du transfert d'informations de la part du pays source, lequel n'a aucun intérêt particulier à fournir ces informations puisqu'il ne dispose d'aucun droit d'imposition sur les revenus perçus par les travailleurs frontaliers.

96. Pour ce qui concerne l'octroi de droits d'imposition exclusifs au pays source, ce système garantit que l'imposition se fait dans le lieu effectif où le revenu est généré. Il garantit en outre que les personnes qui ont un revenu sur un territoire donné, sur lequel elles sont donc en concurrence avec les autres contribuables, seront soumises à la même charge fiscale, ce qui exclut le risque de distorsions éventuelles liées au montant de l'impôt levé par le pays de résidence. Cette forme d'imposition est aussi plus simple sur le plan administratif : elle est moins coûteuse pour le contribuable en termes de contrôle et permet aux autorités fiscales de vérifier rapidement si les impôts sont effectivement versés, sans qu'elles dépendent pour ce faire du transfert d'informations de la part d'un autre pays. Cette option n'est cependant pas sans inconvénient : le plus souvent, l'impôt levé dans le pays source ne correspondra pas à la capacité du contribuable, ce pays n'ayant pas connaissance des revenus perçus par le contribuable dans son pays de résidence. De plus, cette forme d'imposition supprime le lien qui existe entre les prestations dont bénéficie le contribuable et le financement de ces prestations, puisqu'on peut supposer que le pays de résidence fournit aux contribuables davantage de ces prestations que ne le fait le pays d'emploi.

97. Concernant le partage des droits d'imposition entre les pays, il existe aussi deux possibilités : selon l'approche traditionnelle, aucun pays ne se voit restreint dans son droit d'imposition du fait que les conditions requises pour l'imposition exclusive ne sont pas remplies (voir par exemple le traité entre l'Allemagne et le Luxembourg ou entre le Liechtenstein et la Suisse) ; dans une approche plus innovante, en dépit de droits d'imposition partagés, le montant de l'impôt qui peut être levé dans le pays d'emploi est plafonné (voir par exemple le traité entre l'Allemagne et la Suisse).

98. Dans les deux cas, on n'évite la double imposition que si le pays de résidence accepte que les impôts payés soient du même montant que ceux qui sont dus sur son territoire, c'est-à-dire que les impôts payés à l'étranger puissent réduire les impôts dus dans le pays, ce qui entraîne nécessairement une plus grande complexité du régime fiscal pour les contribuables et les autorités fiscales et crée un risque que le pays de résidence n'accorde pas un dégrèvement pour la totalité de l'impôt payé dans le pays d'emploi. Il en résulte alors une double imposition, de sorte que la personne qui exerce un emploi à l'étranger est désavantagée par rapport à une personne de son pays de résidence qui y exerce aussi son emploi.

99. Le régime adopté par les Pays-Bas, en vertu duquel les résidents néerlandais bénéficient d'un allègement fiscal dans leur pays si l'impôt dû sur le revenu généré à l'étranger est supérieur à celui qu'aurait généré ce même revenu dans le pays (voir par exemple les conventions fiscales entre la Belgique et les Pays-Bas ou entre l'Allemagne et les Pays-Bas), est un pas dans la bonne direction du point de vue du contribuable, mais il pose problème pour les autorités fiscales du pays de résidence, lesquelles doivent rembourser, sur leur propre budget, un impôt versé à un autre pays et qu'elles ne collecteront jamais.

100. Il est intéressant de noter que la création d'un mécanisme de répartition ou d'un régime de compensation entre les pays de résidence et d'emploi ne permettrait pas de résoudre ce problème, car si un tel système était en place il entraînerait une restriction des droits d'imposition du pays d'emploi sur la base de la non-imposition du revenu par le pays de résidence, ce qui porterait atteinte au droit souverain du pays d'emploi d'imposer les activités déployées sur son territoire.

101. Enfin, certains traités disposent qu'un seul pays est autorisé à imposer le revenu des travailleurs frontaliers, mais que ce pays a l'obligation de transférer à l'autre pays une partie de l'impôt ainsi collecté. Le pays qui collecte l'impôt peut être le pays d'emploi (voir l'accord entre la France et Genève) ou le pays de résidence du travailleur frontalier (traités entre la France et l'Allemagne et entre la France et la Suisse). Ce mode de compensation offre un point de vue intéressant, car il permet à la fois d'éviter la double imposition d'une manière plus rationnelle, dans l'intérêt du contribuable, et de réduire les obligations de conformité des contribuables et le coût des contrôles pour les autorités fiscales, qui n'ont plus besoin de contrôler la situation de chaque personne pour déterminer le montant de l'impôt à percevoir ou du dégrèvement à accorder.

102. Compte tenu de ce qui précède, il semble que ce système, tel qu'appliqué par la France, la Suisse et l'Allemagne dans leur relations bilatérales, est celui qui répond le mieux à l'objectif d'éviter la double imposition, tout en garantissant aux pays, de la manière la moins complexe, la possibilité de générer des revenus qui leur permettent de couvrir les dépenses engagées en faveur des contribuables. Néanmoins, il convient de garder à l'esprit qu'il n'existe pas en la matière de solution universelle et que le choix entre les différents systèmes dépend des liens économiques entre les parties concernées. Un bon exemple à cet égard réside dans les différents taux d'imposition prévus par le traité entre l'Allemagne et la Suisse et le traité entre la France et la Suisse.

103. De même, il est tout aussi vain de chercher à déterminer quelle méthode conduirait à une répartition « équitable » des droits d'imposition, car ce caractère équitable ou non dépend de l'équilibre ou du déséquilibre de la situation économique des parties, et des modalités d'accès aux prestations de sécurité sociale, de sorte que la décision sur la répartition des droits d'imposition ne peut être prise qu'au cas par cas.

CONCLUSION

104. Dans les sections précédentes, nous avons montré qu'il est difficile de concilier l'objectif qui consiste à éviter la double imposition et celui de répartir les droits d'imposition entre les juridictions concernées. La principale difficulté à laquelle les contribuables et les autorités fiscales sont confrontés est celle-ci : comment éviter la double imposition tout en permettant aux pays de résidence et d'emploi d'exercer des droits d'imposition sur les revenus des résidents/non-résidents.

105. L'étude du régime d'imposition des revenus d'activité professionnelle prévu dans les conventions sur la double imposition signées entre les pays à forte mobilité des travailleurs frontaliers montre que si, d'une manière générale, les traités et accords signés permettent de garantir que les contribuables ne sont pas défavorisés du fait qu'ils vivent dans un pays et travaillent dans un autre, ce résultat est généralement obtenu en négligeant le point de vue des juridictions fiscales, dont les droits d'imposition se trouvent restreints.

106. L'analyse des conventions sur la double imposition montre que les pays excluent habituellement les droits d'imposition d'un des pays par le biais d'une exonération (dans le pays de résidence ou d'emploi) ou permettent l'imposition concomitante des revenus, en l'accompagnant d'un dégrèvement pour les impôts payés dans le pays source. Bien que la première de ces options résolve le problème de la double imposition, elle restreint les droits d'imposition des juridictions sur lesquelles reposent les dépenses relatives aux travailleurs frontaliers ; la seconde option, si elle permet aux deux pays de lever un impôt, peut aboutir à une double imposition et à une complexité excessive du système fiscal.

107. Toutefois, une troisième option – rarement utilisée – consiste à priver un pays de tout droit d'imposition et à favoriser une redistribution des recettes entre les pays. Cette solution évite, en règle générale, le problème de la double imposition tout en simplifiant les activités de contrôle, car toutes les informations nécessaires pour la répartition des recettes sont déjà entre les mains des autorités fiscales. Malgré les avantages que présente cette option, il faut garder à l'esprit qu'elle ne peut pas être appliquée aux relations bilatérales entre tous les pays, du fait des différences en matière de politiques fiscales et de niveau d'intégration économique.

108. Il apparaît clairement que si l'on veut satisfaire à la fois les attentes des contribuables et celles des autorités fiscales, il faudra éviter la double imposition et répartir les droits d'imposition de manière coordonnée. Cette approche permettra à toutes les juridictions concernées d'imposer les revenus générés par les activités conduites sur leur territoire et garantira que les pays de résidence, qui ont initialement donné aux personnes la possibilité de se développer et de travailler ensuite à l'étranger, bénéficient aussi de l'imposition.

109. Toute la question est alors de déterminer la part de l'impôt qui doit être levé par chaque pays. Cette part variera en fonction des relations économiques entre les pays, de sorte qu'il n'existe pas de réponse unique à cette question. S'il existe entre eux un flux réciproque de travailleurs frontaliers, il leur sera naturellement plus facile de trouver un terrain d'entente. Si au contraire ce flux se fait majoritairement dans un sens, ce qui est le cas dans la plupart des situations étudiées ici, les pays s'entendront peut-être plus difficilement sur le montant de l'impôt levé par chacun d'eux.

110. Compte tenu de ce qui précède, il serait souhaitable d'examiner la question des travailleurs frontaliers dans un cadre plus collaboratif et coordonné, que ce soit au niveau local ou plus largement européen. La clé du problème, pour parvenir à une répartition équilibrée des droits d'imposition tout en évitant la double imposition, consiste pour les pays à ne pas agir de manière unilatérale ni dans un cadre strictement bilatéral. Il est dans l'intérêt de toutes les parties d'agir de manière coordonnée.

111. Une approche particulièrement intéressante, en termes d'intensification de la coopération, est la création de zones transfrontalières intégrées dotées de ressources propres. Cela permettrait de développer de véritables projets de territoires transfrontaliers, notamment en matière de mobilité et d'aménagement du territoire, comme ceux de Genève. Ils sont connus sous le nom de groupements locaux de coopération transfrontalière transfrontalière (GLCTs).

112. La compétence et la portée du GLCT de l'agglomération genevoise sont reconnues dans les trois domaines transfrontaliers de la mobilité, de l'aménagement du territoire et de l'environnement. Plus généralement, ce nouvel organe de gouvernance renforce les instances existantes et permet aux collectivités locales en Suisse et en France d'assurer un co-développement transfrontalier sur le long terme, et donc de mieux répondre aux besoins de leurs quartiers résidentiels.

113. Toutefois, la question de la nécessaire mise en place d'un système fiscal propre à ce nouvel organisme de coopération transfrontalière est aujourd'hui au cœur du débat. Un certain nombre d'acteurs territoriaux suisses et français semblent y être favorables, et ils estiment que cette évolution leur

permettrait de franchir une étape importante dans la réalisation du projet d'agglomération transfrontalière du Grand Genève.

114. Dans cette perspective, le GLCT de l'agglomération genevoise pourrait représenter, à terme, un cas unique de métropole transfrontalière en Europe, à cheval sur deux Etats, disposant d'une autonomie financière et de pouvoirs de décision propres pour réguler son développement et décider de la structuration de ses investissements⁶⁶.

66 Convention instituant le Groupement local de coopération transfrontalière « Projet d'agglomération franco-valdo-genevois », en vue d'en assurer la gouvernance, 23 novembre 2011. En matière de fonctionnement institutionnel, le Bureau du GLCT est constitué du Président (élu parmi les représentants du Canton de Genève) et 7 vice-présidents représentant chaque partenaire constitutif du GLCT. Les 26 élus suisses et français dont les membres du bureau siègent à parité à l'Assemblée du GLCT. Les partenaires du GLCT du Grand Genève, outre la Confédération Suisse et l'Etat Français présent comme membres associés sont respectivement la République et le Canton de Genève, la Ville de Genève, le Canton de Vaud, le Conseil Régional du District de Nyon, le Pôle Métropolitain du Genevois Français, la Région Auvergne-Rhône-Alpes, le Conseil Départemental de l'Ain et le Conseil Départemental de la Haute Savoie.