

Projet de loi
autorisant l'approbation de l'avenant à la convention entre la France et la Suisse du
9 septembre 1966 modifiée, en vue d'éliminer les doubles impositions en matière
d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir
la fraude et l'évasion fiscales

NOR : EAEJ2411870L/Bleue-1

ÉTUDE D'IMPACT

I. Situation de référence

La Suisse et la France entretiennent des relations étroites et dynamiques. Les liens humains sont très importants puisque la première communauté française à l'étranger est en Suisse (environ 170 000 inscrits au registre dans les deux circonscriptions consulaires de Genève et Zurich) et la première communauté suisse à l'étranger (près de 200 000 inscrits sur les listes consulaires) est en France. Sur le plan commercial également, la Suisse fait partie des premiers partenaires de la France. Le Président de la République a insisté sur la richesse des relations bilatérales liant la France et la Suisse, à l'occasion de sa visite d'Etat à Berne les 15 et 16 novembre 2023¹.

Le cadre conventionnel bilatéral en matière fiscale entre la France et la Suisse s'est étoffé au cours de ces dernières années. La convention en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune signée le 9 septembre 1966 a été modifiée à plusieurs reprises par voie d'avenant², dont le dernier a été signé le 25 juin 2014³.

En matière de revenus d'emploi, l'article 17 de la convention fiscale précitée, dans sa version actuelle, stipule que : « *les salaires, traitements et autres rémunérations similaires qu'un résident d'un Etat contractant reçoit au titre d'un emploi salarié ne sont imposables que dans cet Etat, à moins que l'emploi ne soit exercé dans l'autre Etat contractant. Si l'emploi y est exercé, les rémunérations reçues à ce titre sont imposables dans cet autre Etat* ».

¹ Site de la Représentation permanente de la France auprès de l'Union européenne

² Convention entre la Suisse et la France en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales, conclue le 9 septembre 1966 modifiée.

³ Accord modifiant le protocole additionnel à la convention entre la Suisse et la France du 9 septembre 1966 modifiée, en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales.

Néanmoins, la règle de l'imposition exclusive dans l'Etat de résidence s'applique aux rémunérations des travailleurs frontaliers couverts par l'accord du 11 avril 1983 conclu entre la France et huit cantons suisses (Berne, Soleure, Bâle-Ville, Bâle-Campagne, Vaud, Valais, Neuchâtel et Jura)⁴. En contrepartie de cette dérogation, une compensation financière de 4,5 % de la masse totale des rémunérations brutes annuelles des travailleurs frontaliers est due par l'Etat de résidence à l'Etat d'exercice de l'activité. Le montant de la compensation versée à la Suisse au titre des revenus 2022 s'est élevé à 377 millions d'euros. Celui perçu par la France au titre de la même année s'est élevé à 2,2 millions d'euros.

Les frontaliers travaillant dans les 18 autres cantons suisses, y compris le canton de Genève, ne sont pas concernés par l'accord du 11 avril 1983 et se voient appliquer les règles prévues par la convention de 1966.

Plus de 220 000 résidents de France travaillent en Suisse, dont environ 100 000 dans le canton de Genève et 100 000 répartis entre les huit cantons Parties à l'accord de 1983 (Berne, Soleure, Bâle-Ville, Bâle-Campagne, Vaud, Valais, Neuchâtel et Jura).

Un accord budgétaire en date du 29 janvier 1973⁵ prévoit en outre que le canton de Genève verse chaque année une compensation budgétaire au profit des départements de l'Ain et de la Haute-Savoie à hauteur de 3,5 % de la masse totale des salaires bruts des résidents de France travaillant à Genève, aux fins de dédommager ces derniers des infrastructures et services publics qu'ils mettent à disposition de leurs habitants travaillant à Genève. Le montant de la compensation versée par le canton de Genève s'est élevé à 343 millions de francs suisses en 2022 (346 millions d'euros).

II. Historique des négociations

La progression du télétravail durant la crise sanitaire et la pérennité de cette nouvelle modalité de travail ont conduit la France et la Suisse à s'accorder sur la définition de nouvelles règles d'imposition pérennes en la matière.

A la suite des mesures sanitaires prises par les différentes autorités pour lutter contre la propagation de la COVID-19, un accord amiable entre la France et la Suisse a été signé le 13 mai 2020⁶ afin de neutraliser les conséquences de la pandémie sur le régime d'imposition des travailleurs frontaliers. Cet accord a été prolongé à plusieurs reprises jusqu'au 30 juin 2022.

⁴ Accord entre le Gouvernement de la République française et le Conseil fédéral suisse relatif à l'imposition des rémunérations des travailleurs frontaliers, signé à Paris le 11 avril 1983.

⁵ Accord entre le Gouvernement de la République française et le Conseil fédéral suisse sur la compensation financière relative aux frontaliers travaillant à Genève, signé à Genève le 29 janvier 1973.

⁶ Accord amiable entre les autorités compétentes française et suisse conclu en application du paragraphe 3 de l'article 27 de la convention du 9 septembre 1966 en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales, approuvé par les autorités compétentes de la France et de la Suisse le 13 mai 2020.

Dans une déclaration conjointe du 29 juin 2022⁷, les autorités compétentes des deux pays se sont accordées sur l'importance de définir de nouvelles règles d'imposition pérennes en matière de télétravail. Dans l'attente de finaliser ces nouvelles règles, la France et la Suisse ont mis en place, par accord des 14 et 18 juillet 2022⁸, un dispositif transitoire applicable jusqu'au 31 décembre 2022, reproduisant les règles de l'accord du 13 mai 2020.

A la suite de plusieurs tours de négociation, la France et la Suisse se sont accordées en décembre 2022 sur les règles d'imposition pérennes applicables à compter du 1^{er} janvier 2023.

Concernant, d'une part, les travailleurs frontaliers relevant de l'accord de 1983, il a été convenu que l'exercice du télétravail, dans la limite de 40 % du temps de travail annuel, ne remettrait en cause ni le statut de frontalier, ni les règles d'imposition à la résidence des revenus d'activité salariée qui en découlent⁹. Ces règles sont précisées par un accord amiable¹⁰ entre autorités compétentes prenant effet à compter du 1^{er} janvier 2023.

Concernant, d'autre part, les travailleurs qui relèvent des règles définies par la convention, l'avenant signé le 27 juin 2023 instaure un régime fiscal pérenne pour l'emploi salarié exercé en télétravail. Celui-ci a pour objet de maintenir l'imposition des revenus concernés dans l'Etat de situation de l'employeur, à condition que la durée du télétravail depuis l'Etat de résidence n'excède pas 40 % du temps de travail annuel. En contrepartie, une compensation financière (voir *infra*) est due à l'Etat de résidence de l'employé.

III. Objectifs de l'avenant à la convention

Le présent avenant à la convention fiscale du 9 septembre 1966 a pour objectifs de créer un nouveau régime d'imposition des revenus en matière de télétravail et d'intégrer dans la convention les derniers standards internationaux développés par l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) dans le cadre du projet de lutte contre l'érosion des bases d'imposition et les transferts de bénéfices (BEPS)¹¹.

⁷ Déclaration conjointe de la France et de la Suisse Déclaration conjointe de la France et de la Suisse concernant la mise en place d'un accord provisoire applicable aux travailleurs transfrontaliers en vue d'aboutir à des règles d'imposition pérennes en matière de télétravail

⁸ Accord amiable conclu entre les autorités compétentes de la Suisse et de la France concernant les dispositions applicables aux revenus visés aux 1 et 4 de l'article 17 de la convention du 9 septembre 1966 entre la Suisse et la France en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales, approuvé par les autorités compétentes de la Suisse le 14 juillet 2022 et de la France le 18 juillet 2022.

⁹ En cas de dépassement du seuil des 40 % du temps de travail annuel, l'intégralité des rémunérations afférentes aux heures de télétravail dépassant le ledit seuil sont imposées non plus dans l'Etat de résidence conformément aux stipulations de l'accord amiable du 22 décembre 2022, mais dans l'Etat d'exercice de l'activité professionnelle en application des règles de la convention du 9 septembre 1966 signée entre la France et la Suisse.

¹⁰ Accord amiable conclu le 22 décembre 2022 entre les autorités compétentes de la Suisse et de la France concernant les dispositions applicables aux revenus visés au 1 de l'article 17 de la convention du 9 septembre 1966 entre la Suisse et la France en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales.

¹¹ Contrairement à la France, la Suisse n'a pas couvert la convention par la convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices.

Le régime pérenne d'imposition des rémunérations afférentes aux activités salariées exercées en télétravail prend la forme d'un nouveau protocole additionnel à la convention.

Les activités exercées en télétravail depuis l'Etat de résidence du salarié sont traitées comme si elles avaient lieu dans celui de l'employeur, sous réserve de respecter la limite de 40 % du temps de travail par année civile¹². En contrepartie, l'Etat de l'employeur verse à l'Etat de résidence du salarié une compensation fixée à 40 % des impôts dus sur ces rémunérations.

Une règle de calcul spécifique est applicable à la compensation due à la France au titre des rémunérations du télétravail par les salariés dont l'employeur se situe dans le canton de Genève, afin de tenir compte de la compensation due aux départements de l'Ain et de la Haute-Savoie au titre de l'accord du 20 novembre 1973¹³. La compensation se limite ainsi à la seule fraction de télétravail comprise entre 15 % et 40 % du temps de travail par année civile lorsque l'employeur est situé dans le canton de Genève.

L'avenant contient en outre un nouveau volet de coopération entre les administrations fiscales respectives sous la forme d'un dispositif d'échange automatique de renseignements portant sur les données déclarées par les employeurs des salariés ayant recours au télétravail (article 6). Ce dispositif s'applique également aux rémunérations des employés qui relèvent du régime des travailleurs frontaliers encadrées par l'accord du 11 avril 1983.

Concernant les avancées issues du projet BEPS, l'avenant introduit dans la convention les standards minimaux obligatoires et les clauses optionnelles retenues par la France et la Suisse de la convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion des bases d'imposition et les transferts de bénéficiaires. Les articles 1 et 7 de l'avenant introduisent ainsi un préambule et une clause anti-abus générale conformes aux derniers standards. Son article 5 modifie l'article de la convention relatif au règlement des différends. Enfin, son article 3 introduit une nouvelle stipulation prévoyant l'ajustement corrélatif des rehaussements de prix de transfert.

L'article 9 rappelle que les dispositions de la convention n'empêchent pas les Etats contractants de mettre en œuvre les dispositions de droit interne relatives à l'imposition minimale des groupes d'entreprises (au taux de 15 %), prises sur le fondement des règles globales de lutte contre l'érosion de la base d'imposition (pilier deux) élaborées par le Cadre inclusif G20/OCDE.

L'avenant prévoit que les règles relatives à l'exercice du télétravail, mentionnées à son article 10, s'appliquent à compter du 1^{er} janvier 2023¹⁴ (article 11). L'entrée en vigueur de l'avenant est subordonnée à l'accomplissement des procédures de droit interne de ratification des deux Etats contractants (article 11).

¹² Si la durée du télétravail excède la limite de 40 % du temps de travail par année civile, l'imposition des revenus résultant d'un emploi salarié est régie par les règles d'imposition décrites à l'article 17 de la convention et aucune compensation n'est due.

¹³ Accord entre le Gouvernement de la République française et le Conseil fédéral suisse sur la compensation financière relative aux frontaliers travaillant à Genève, conclu à Genève le 29 janvier 1973.

¹⁴ Par un accord transitoire en date du 22 décembre 2022, rendu définitif par le présent avenant, la France et la Suisse sont convenues d'appliquer le régime pérenne de manière anticipée à compter du 1^{er} janvier 2023.

IV. Conséquences estimées de la mise en œuvre de l'avenant à la convention

Cet avenant emporte des conséquences dans les domaines économique et financier, administratif et juridique.

a. Conséquences économiques et financières

Cet avenant modifie la répartition du droit d'imposer s'agissant des revenus tirés d'une activité exercée en télétravail par les résidents d'un des deux Etats pour le compte d'un employeur situé dans l'autre Etat.

Ainsi, les revenus d'activité issus du télétravail effectué dans l'Etat de résidence seront imposables dans l'Etat de l'employeur, dans la limite de 40 % du temps de travail par année civile.

En contrepartie, l'Etat de l'employeur verse à l'Etat dans lequel réside le salarié une compensation financière fixée à 40 % des impôts dus sur les rémunérations versées à raison des activités exercées en télétravail.

Eu égard à la compensation déjà versée par le canton de Genève sur la base de l'accord du 29 janvier 1973 précité, qui a été sanctuarisée dans le cadre des négociations, la compensation n'est due qu'à hauteur de la fraction de télétravail comprise entre 15 % et 40 % du temps de travail par année civile lorsque l'employeur est situé dans le canton de Genève.

Des règles de calcul spécifiques s'appliquent durant la période transitoire comprise entre le 1^{er} janvier 2023 et le 31 décembre de l'année de l'entrée en vigueur de l'avenant. Elles stipulent que la Suisse verse à la France, au plus tard le 30 juin de l'année suivant celle au cours de laquelle l'avenant entre en vigueur, un montant correspondant à 2,3 % de l'impôt dû à raison des rémunérations versées au titre d'un emploi salarié aux résidents de France, pour chaque année civile comprise dans la période précitée.

Le taux de 2,3 % découle d'une estimation fondée sur les données les plus récentes disponibles relatives à l'impôt collecté en Suisse sur les revenus des résidents de France travaillant à Genève, à la proportion d'employeurs genevois autorisant le télétravail et de postes susceptibles de donner lieu à l'exercice du télétravail.

b. Conséquences administratives

La direction générale des finances publiques (DGFIP), responsable de l'application des conventions fiscales conclues par la France, sera chargée de l'application du présent avenant, en particulier la mise en place d'un dispositif d'échange de renseignement avec les autorités compétentes suisses.

Les modalités administratives d'application du présent avenant seront identiques à celles de la centaine de conventions fiscales conclues par la France¹⁵ et ne nécessiteront pas de ressources complémentaires.

¹⁵ Liste des conventions fiscales liant la France.

c. Conséquences juridiques

- *Articulation avec les accords ou conventions internationales existantes*

L'entrée en vigueur du présent avenant n'aura aucune conséquence sur les conventions internationales existantes, hormis celle du 9 septembre 1966 avec la Suisse qu'elle amende.

- *Articulation avec le droit européen*

En vertu du principe d'attribution prévu à l'article 5 du Traité sur l'Union européenne¹⁶, la fiscalité directe est une compétence des Etats membres. Elle est exercée dans le respect du droit de l'Union européenne.

En application des articles 216 et suivants du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne¹⁷, l'Union peut conclure des accords internationaux, liant l'Union et ses Etats membres, dans le cadre de ses compétences.

La Communauté européenne et ses Etats membres, d'une part, et la Confédération suisse, d'autre part, ont signé le 21 juin 1999, un accord sur la libre circulation des personnes (ALCP). Par cet accord, les Parties ont vocation à réaliser la libre circulation des personnes entre elles en s'appuyant sur les dispositions en application dans la Communauté européenne (article 1), en s'abstenant de toute discrimination (article 2).

Dans son arrêt *Bukovansky* (CJUE, 19 novembre 2015, C-241/14¹⁸, points 37, 38 et 45), la Cour de justice de l'Union européenne a transposé sa jurisprudence constante relative à la répartition du pouvoir d'imposer (CJCE, 12 mai 1998, *Gilly*, C-336/96¹⁹, points 24 et 30), confirmé par l'arrêt *De Groot* (CJCE, 12 décembre 2002, C-385/00²⁰, point 93), et plus récemment par la décision *Jacob et Lennertz* (CJUE, 14 mars 2019, C-174/18²¹, point 25), à une convention en vue d'éviter les doubles impositions conclue entre un Etat membre et la Confédération suisse. En son application, les Etats membres sont libres de déterminer la répartition de la compétence fiscale idoine, le cas échéant par voie conventionnelle.

A cet égard, les dispositions du présent avenant ont pour objet de modifier la répartition du pouvoir d'imposer entre la France et la Suisse.

¹⁶ Traité sur l'Union européenne.

¹⁷ Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

¹⁸ CJUE, 19 novembre 2015, *Bukovansky*, C-241/14.

¹⁹ CJCE, 12 mai 1998, *Gilly*, C-336/96.

²⁰ CJCE 12 décembre 2002, *De Groot*, C-385/00.

²¹ CJUE, 14 mars 2019, *Jacob et Lennertz*, C-174/18.

- *S'agissant du transfert de données à caractère personnel*

L'avenant à la convention complète les stipulations de la convention qui régissent l'échange de renseignements à la demande entre autorités compétentes des administrations fiscales d'un volet portant sur l'échange automatique de renseignements individuels et nominatifs. Ce dispositif s'inscrit dans l'application des articles 16 et 28 de la convention et contient des précisions sur les données échangées à l'article 6 de l'avenant. Les nouveaux échanges automatiques de renseignements de nature fiscale de la France vers la Suisse constituent à ce titre un traitement et un transfert de données à caractère personnel vers un Etat tiers à l'Union européenne.

Encadré par le règlement 2016/679²², dit « RGPD », un tel transfert des données est possible si l'Etat tiers a fait l'objet d'une décision d'adéquation de la Commission européenne, au sens de l'article 45 de ce même règlement, ou à défaut, si des garanties appropriées sont prévues, au sens de l'article 46 du même texte.

A cet égard, la Commission européenne a adopté la décision d'adéquation 2000/518/CE en date du 26 juillet 2000²³ actant du niveau adéquat de protection en matière de données personnelles en Suisse et autorisant ainsi le transfert de données à caractère personnel des Etats membres de l'Union européenne vers cet Etat tiers à l'Union européenne.

Par conséquent, au titre de l'article 45 du RGPD, tout transfert de données à caractère personnel pourra s'effectuer vers la Suisse en exécution du présent avenant, et ce, sans besoin d'autorisation spécifique.

- *Articulation avec le droit interne*

L'ordonnancement juridique français n'est pas affecté par cet avenant. En effet, il pourra être appliqué dès son entrée en vigueur et ne nécessitera pas de mesure d'application particulière.

d. Conséquences sociales

Le recours plus fréquent au télétravail permet aux travailleurs frontaliers de parvenir à un meilleur équilibre entre vie professionnelle et personnelle et améliore ainsi leur qualité de vie grâce à la réduction des temps de trajets passés dans les transports.

Le télétravail induit également une meilleure autonomie et flexibilité dans l'exercice de l'activité professionnelle.

²² Règlement (UE) 2016/679 du Parlement européen et du Conseil du 27 avril 2016 relatif à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel et à la libre circulation de ces données, et abrogeant la directive 95/46/CE (règlement général sur la protection des données).

²³ 2000/518/CE: Décision de la Commission du 26 juillet 2000 relative à la constatation, conformément à la directive 95/46/CE du Parlement européen et du Conseil, du caractère adéquat de la protection des données à caractère personnel en Suisse [notifiée sous le numéro C(2000) 2304].

e. **Conséquences environnementales**

Par la baisse de l'affluence des axes routiers et des transports en commun utilisés par les frontaliers au quotidien, le développement du télétravail a un impact écologique non négligeable. L'agence de la transition écologique (ADEME) estime que le télétravail permet de réaliser dans les transports des économies d'énergie deux à cinq fois plus importantes en région qu'à Paris²⁴. Une disparité qui s'explique par les trajets plus longs et pour lesquels la voiture est plus fréquemment utilisée en régions. Enfin, le bilan énergétique du télétravail est positif lorsqu'il est associé à une fermeture totale de bureaux en journée.

La pratique plus fréquente de cette modalité d'exercice de l'activité professionnelle permise par cet avenant s'inscrit dans le cadre des engagements de la France à réduire ses émissions de gaz à effet de serre de 55% d'ici 2030 par rapport aux niveaux de 1990.

V. **Etat des signatures et approbations**

L'avenant à la convention entre la France et la Suisse en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales, et le protocole y relatif, faits à Paris, le 9 septembre 1966, tels que modifiés par les avenants du 3 décembre 1969, du 22 juillet 1997 du 27 août 2009 et du 25 juin 2014, a été signé à Paris le 27 juin 2023 par Christophe POURREAU, Directeur de la législation fiscale, et par Daniela STOFFEL DELPRETE, Secrétaire d'Etat aux questions financières internationales.

Ce texte fera l'objet d'une approbation par le Parlement suisse dans le courant de l'année 2024.

²⁴ Agence de la transition écologique (ADEME), Quel est le bilan énergétique environnemental global du télétravail ?