



21.056

Message

concernant l'approbation d'un accord entre la Suisse et l'Italie relatif à l'imposition des travailleurs frontaliers et d'un protocole modifiant la convention entre la Suisse et l'Italie en vue d'éviter les doubles impositions et de régler certaines autres questions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune

du 11 août 2021

Messieurs les Présidents,
Mesdames, Messieurs,

Par le présent message, nous vous soumettons le projet d'un arrêté fédéral portant approbation d'un accord entre la Suisse et l'Italie relatif à l'imposition des travailleurs frontaliers et d'un protocole modifiant la convention entre la Suisse et l'Italie en vue d'éviter les doubles impositions et de régler certaines autres questions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, en vous priant de l'adopter.

Nous vous proposons simultanément de classer les interventions parlementaires suivantes:

- | | | | |
|------|---|---------|--|
| 2011 | M | 11.3157 | Tensions entre la Suisse et l'Italie. Pour une stratégie de la détente (N 17.6.11, Cassis; E 21.9.11) |
| 2012 | M | 11.3750 | Renégocier l'accord relatif à l'imposition des travailleurs frontaliers avec la République italienne (E 21.9.11, CER-E; N 12.3.12) |
| 2014 | P | 12.4048 | Imposition des frontaliers. Nouvelles modalités (N 16.9.14, Quadri) |

Nous vous prions d'agréer, Messieurs les Présidents, Mesdames, Messieurs, l'assurance de notre haute considération.

11 août 2021

Au nom du Conseil fédéral suisse:

Le président de la Confédération, Guy Parmelin
Le chancelier de la Confédération, Walter Thurnherr

Condensé

La Suisse et l'Italie sont liées par l'Accord relatif à l'imposition des travailleurs frontaliers et à la compensation financière en faveur des communes italiennes limitrophes qui a été conclu à Rome le 3 octobre 1974. Cet accord fait partie intégrante de la Convention entre la Confédération suisse et la République italienne en vue d'éviter les doubles impositions et de régler certaines autres questions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (CDI-I), conclue à Rome le 9 mars 1976.

Depuis quelques années, surtout à partir de 2011, le Tessin a attiré l'attention du Conseil fédéral sur les problèmes liés au système d'imposition des travailleurs frontaliers sous l'accord de 1974. A partir de 2012, la Suisse et l'Italie ont relancé leur dialogue bilatéral en matière fiscale et financière. Ces négociations ont conduit à la signature d'un protocole modifiant la CDI-I et d'une feuille de route le 23 février 2015. Au cours de l'année 2015, les négociations se sont poursuivies afin de concrétiser dans un nouvel accord le contenu de la feuille de route en ce qui concerne l'imposition des travailleurs frontaliers. Le 22 décembre 2015, les négociateurs ont apposé les paraphe sur un projet de nouvel accord en matière d'imposition des travailleurs frontaliers avec protocole additionnel et sur un projet de protocole modifiant la convention contre les doubles impositions, mais la signature a été retardée pour diverses raisons. Au cours de 2020, les discussions ont repris en vue de la signature. Le 23 décembre 2020, la Suisse et l'Italie ont signé à Rome le nouvel accord sur les frontaliers, un protocole modifiant la convention contre les doubles impositions et un échange de lettres. La crise gouvernementale italienne de début 2021 a confirmé l'opportunité d'avoir signé l'accord avant la fin de l'année 2020; si cela n'avait pas été le cas, la signature aurait très probablement encore été reportée pendant longtemps.

Le nouvel accord sur les frontaliers représente une amélioration sensible de l'imposition des frontaliers par rapport à l'accord de 1974. D'une façon générale, son contenu correspond aux objectifs fixés dans le mandat de négociation et dans la feuille de route. La signature du nouvel accord sur les frontaliers constitue une nouvelle étape importante – après la conclusion du protocole modifiant la CDI-I et de la feuille de route en février 2015 ainsi que la solution de 2019 en ce qui concerne le statut de Campione d'Italia – dans le processus de normalisation des relations fiscales et financières avec l'Italie.

Le nouvel accord sur les frontaliers a été élaboré en étroite collaboration avec les autorités des cantons des Grisons, du Tessin et du Valais; les milieux intéressés, en particulier du Tessin, ont aussi été consultés avant la conclusion de l'accord. Les cantons et les milieux intéressés ont bien accueilli la conclusion du nouvel accord sur les frontaliers, du protocole modifiant la CDI-I et de l'échange de lettres.

Message

1 Présentation de l'accord

1.1 Contexte, déroulement et résultats des négociations

L'Accord entre la Suisse et l'Italie relatif à l'imposition des travailleurs frontaliers et à la compensation financière en faveur des communes italiennes limitrophes¹ (accord de 1974) a été conclu à Rome le 3 octobre 1974 et il est entré en vigueur le 27 mars 1979. L'accord de 1974 fait partie intégrante de la Convention entre la Confédération suisse et la République italienne en vue d'éviter les doubles impositions et de régler certaines autres questions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune² (CDI-I), conclue à Rome le 9 mars 1976, qui est entrée en vigueur le même jour que l'accord de 1974.

Le canton du Tessin, par le biais des autorités cantonales (gouvernement et parlement), de ses représentants aux Chambres fédérales, des partis politiques du canton et de la population a, surtout à partir de 2011, attiré l'attention du Conseil fédéral sur les problèmes liés au système d'imposition des travailleurs frontaliers sous l'accord de 1974. Parmi ces interventions figurent notamment:

- la question 11.1043 Quadri «Reversement des recettes provenant de l'imposition à la source et retour au domicile des frontaliers»;
- la motion 11.3145 Gobbi «Relations Suisse-Italie. Non-reversement des recettes fiscales provenant de l'imposition à la source des frontaliers»;
- le postulat 11.3607 Robbiani «Imposition à la source des frontaliers. Reversement des recettes fiscales»;
- la motion 11.3750 CER-E «Renégocier l'accord relatif à l'imposition des travailleurs frontaliers avec la République italienne»;
- l'initiative cantonale 11.305 du Tessin «Renégocier l'accord relatif à l'imposition des travailleurs frontaliers et rétrocéder au Tessin une grande partie des versements provenant de l'imposition à la source»;
- le postulat 12.4048 Quadri «Imposition des frontaliers. Nouvelles modalités»;
- le postulat 13.3945 Regazzi «Train de mesures pour atténuer les effets négatifs de la libre circulation dans les cantons de frontière»;
- la pétition «Dénonciation de l'accord frontaliers».

En particulier, le canton du Tessin a demandé que l'accord de 1974 soit renégocié, voire dénoncé; que les recettes fiscales en faveur du canton résultant d'une nouvelle solution soient augmentées; que la nouvelle solution se fonde sur le principe de réciprocité; et que la charge fiscale des travailleurs frontaliers augmente par rapport à la

¹ RS 0.642.045.43

² RS 0.672.945.41

charge actuelle (pleine imposition en Italie). Le 9 mai 2012, la Suisse et l'Italie ont relancé leur dialogue bilatéral en matière fiscale et financière.

Les négociations ont conduit à la signature d'un protocole modifiant la CDI-I et d'une feuille de route, (aussi connue sous son nom anglais «Roadmap») le 23 février 2015. Au cours de l'année 2015, les négociations se sont poursuivies afin de concrétiser dans un nouvel accord le contenu de la feuille de route en ce qui concerne l'imposition des travailleurs frontaliers. Le 22 décembre 2015, les négociateurs ont apposé les paragraphes sur un projet de nouvel accord en matière d'imposition des travailleurs frontaliers avec protocole additionnel (ci-après «nouvel accord sur les frontaliers»), et sur un projet de protocole modifiant la CDI-I qui adapte son art. 15 en conséquence. Les résultats obtenus dans le nouvel accord sur les frontaliers et dans le protocole de modification ont été soumis à la procédure d'audition, ouverte en date du 12 février 2016, en la forme d'un rapport adressé aux cantons et aux milieux intéressés à la conclusion des conventions contre des doubles impositions. Le nouvel accord sur les frontaliers et le protocole de modification ont été dans l'ensemble bien accueillis par les cantons et les associations. Sur cette base, le 25 mai 2016, le Conseil fédéral a donné l'autorisation de signer le nouvel accord sur les frontaliers et le protocole de modification. Depuis lors, les contacts au niveau politique se sont poursuivis afin de parvenir à la signature, qui a été retardée pour diverses raisons.

Entre-temps, au niveau national, la pression pour parvenir rapidement à une signature et à une entrée en vigueur rapide n'a pas cessé d'augmenter. Dans ce contexte, un nombre important d'interventions parlementaires ont été déposées au Parlement fédéral, notamment:

- la motion 17.3639 Chiesa «Non-entrée en vigueur de l'accord sur les frontaliers. Au nom de la responsabilité et de la solidarité, la Confédération doit dédommager le Tessin»
- la question 18.1070 Chiesa «Accord sur les frontaliers mort et enterré. Le Tessin n'a plus que les yeux pour pleurer?»
- la motion 18.3155 Quadri «Dénoncer l'accord sur l'imposition des frontaliers»
- le postulat 19.3147 Merlini «Plan B du Conseil fédéral, au cas où l'Italie refuserait définitivement de signer le nouvel accord sur l'imposition des frontaliers»
- l'interpellation 20.4520 Quadri «Le «nouvel» accord sur l'imposition des frontaliers, un nouveau camouflet de l'Italie. Jusqu'à quand le Conseil fédéral tolérera-t-il qu'on nous danse sur le ventre sans dénoncer unilatéralement l'accord de 1974?»

D'autre part, le gouvernement du Canton du Tessin, dans une lettre du 30 avril 2020, signée conjointement par le président du gouvernement tessinois et le président de la Région Lombardie, adressée au chef du Département fédéral des finances et au Ministre de l'Économie et des Finances italien, a également présenté des «recommandations» ayant pour but de parvenir à une signature et une entrée en vigueur rapides du nouvel accord sur les frontaliers.

Au cours de l'année 2020, les contacts entre la Suisse et l'Italie se sont intensifiés et ont permis d'aboutir à une solution satisfaisante pour les deux parties. Ce compromis se fonde sur le nouvel accord sur les frontaliers paraphé en 2015 et se concrétise par l'introduction d'une nouvelle disposition prévoyant un régime transitoire qui s'applique aux frontaliers fiscaux actuels ainsi que par l'augmentation de la quote-part des recettes fiscales en faveur de l'État d'exercice de l'activité lucrative, principalement la Suisse. Ces modifications faisaient partie des «recommandations» principales contenues dans la lettre du 30 avril 2020 du gouvernement tessinois et de la Lombardie.

Lors des discussions de 2020, qui ont amené à la négociation de l'art. 9 (Régime transitoire), les trois cantons intéressés (GR, TI et VS) ont été étroitement impliqués dans les travaux et les milieux tessinois, intéressés à la conclusion des conventions contre les doubles impositions, ont été informés des aspects principaux de cette nouvelle disposition.

Le 23 décembre 2020, la Suisse et l'Italie ont signé à Rome le nouvel accord sur les frontaliers, un protocole modifiant la CDI-I et un échange de lettres. La crise gouvernementale italienne de début 2021 a confirmé l'opportunité d'avoir signé l'accord avant la fin de l'année 2020; si cela n'avait pas été le cas, la signature aurait très probablement encore été reportée pendant longtemps.

1.2 Appréciation

Le nouvel accord sur les frontaliers prévoit des nouvelles règles d'imposition qui s'appliquent à tous les nouveaux frontaliers et instaure un régime spécial transitoire applicable aux frontaliers actuels. Le nouvel accord sur les frontaliers représente une amélioration sensible de l'imposition des frontaliers par rapport à l'accord de 1974. En particulier, les améliorations suivantes ont été apportées:

- Selon l'accord de 1974, les travailleurs frontaliers travaillant en Suisse sont imposés exclusivement en Suisse. Avec le nouvel accord sur les frontaliers, les frontaliers actuels continueront d'être imposés exclusivement en Suisse tandis que les nouveaux travailleurs frontaliers, c'est-à-dire les travailleurs qui deviennent frontaliers après l'entrée en vigueur de l'accord, seront aussi imposés de façon ordinaire en Italie. L'Italie devra éliminer, pour les nouveaux frontaliers, la double imposition qui en résulte. Ce mécanisme conduira à une augmentation importante de la charge fiscale des nouveaux travailleurs frontaliers. Ceci rendra à moyen et long terme le statut de travailleur frontalier, en principe, moins attrayant du point de vue fiscal, ce qui était important pour le canton du Tessin.
- Sous l'accord de 1974, les cantons concernés versent une compensation financière à l'Italie de 40 % de l'impôt prélevé (réduit à 38,8 % suite à une adaptation décidée en 1985), c'est-à-dire que le fisc suisse garde 61,2 % du total de l'impôt retenu à la source. A l'avenir, la rétrocession de 40 % de la part des cantons suisses sera encore due pour les frontaliers actuels jusqu'à l'année fiscale 2033. Les nouveaux frontaliers seront soumis à une imposition limitée (80 % du total de l'impôt normalement percevable à la source) dans l'État du lieu d'exercice de l'activité lucrative.

- Le nouvel accord sur les frontaliers prévoit, à la différence de l'accord de 1974, la réciprocité et par conséquent le fisc suisse pourra, en principe, imposer partiellement les revenus des travailleurs frontaliers suisses actifs en Italie.
- L'accord de 1974 ne prévoit pas de définition formelle de «travailleur frontalier». Le nouvel accord sur les frontaliers contient une définition claire, fondée sur la pratique actuelle, qui permettra une meilleure application de l'accord et une lutte plus efficace contre les situations abusives.
- Le nouvel accord sur les frontaliers prévoit une disposition sur la coopération administrative qui permettra d'assurer une imposition effective dans l'État de résidence et de lutter efficacement contre les abus; cette disposition ne s'appliquera pas en ce qui concerne les frontaliers actuels.
- Le nouvel accord sur les frontaliers contient une clause de réexamen qui permet d'avoir un dispositif légal qui peut être ajusté et adapté au fil du temps aux nouvelles circonstances.

D'une façon générale, son contenu correspond aux objectifs fixés dans le mandat de négociation et dans la feuille de route. Certains aspects ont même pu être améliorés par rapport à la feuille de route. La signature du nouvel accord sur les frontaliers constitue une nouvelle étape importante – après la conclusion du protocole modifiant la CDI-I et de la feuille de route en février 2015 ainsi que la solution de 2019 en ce qui concerne le statut de Campione d'Italia – dans le processus de normalisation des relations fiscales et financières avec l'Italie.

Le nouvel accord sur les frontaliers a été élaboré en étroite collaboration avec les autorités des cantons des Grisons, du Tessin et du Valais; les milieux intéressés, en particulier du Tessin, ont aussi été consultés avant la conclusion de l'accord.

1.3 Classement d'interventions parlementaires

La motion 11.3157 Cassis «Tensions entre la Suisse et l'Italie. Pour une stratégie de la détente» charge le Conseil fédéral d'intervenir afin d'améliorer les relations avec l'Italie, notamment sur le plan fiscal. En effet, à l'époque du dépôt de l'intervention l'auteur de la motion indiquait que les relations entre la Suisse et l'Italie traversaient «une zone de turbulences» avec des répercussions graves sur le plan économique et financier et des conséquences néfastes sur l'atmosphère «culturelle», ce qui menaçait, selon l'auteur, la cohésion nationale. Le Conseil fédéral devait donc définir et mettre en œuvre une stratégie de détente afin de mettre un terme à ce climat délétère; intégrer dans cette stratégie les cantons limitrophes de l'Italie, notamment le Tessin; intégrer également les autorités compétentes de l'UE afin de garantir que l'Italie respecte les règles communautaires; utiliser tous les moyens permettant d'exercer la pression nécessaire à la défense de nos intérêts (notamment le reversement de la quote-part des recettes fiscales provenant de l'imposition à la source des frontaliers italiens). Comme indiqué plus haut, le 9 mai 2012, la Suisse et l'Italie ont relancé leur dialogue bilatéral sur les questions fiscales et financières. Au mois d'août 2012, le Conseil fédéral a

adopté le mandat de négociation qui contenait la stratégie du Conseil fédéral et, depuis, plusieurs résultats ont été obtenus sur le plan bilatéral. Le Tessin et les autres cantons limitrophes ont été associés aux discussions, tant au niveau interne que dans le contexte des négociations. Après la conclusion en février 2015 de la feuille de route et du protocole modifiant la CDI-I, la solution bilatérale de 2019 en ce qui concerne le statut de Campione d'Italia et la signature en décembre 2020 du nouvel accord sur les frontaliers, la situation en matière fiscale, tant sur le plan bilatéral que sur le plan interne, s'est améliorée par rapport à la situation de 2011.

La motion 11.3750 CER-E «Renégocier l'accord relatif à l'imposition des travailleurs frontaliers avec la République italienne» charge le Conseil fédéral, dans le cadre de la renégociation de la convention entre la Confédération suisse et la République italienne en vue d'éviter les doubles impositions, 1) de garantir la réciprocité dans le cadre de l'imposition des travailleurs frontaliers, 2) de tenir compte de la nouvelle définition donnée au statut de frontalier en application de l'accord du 21 juin 1999 sur la libre circulation des personnes (ALCP)³ et 3) d'évaluer les changements récents de la réalité socioéconomique des régions frontalières directement touchées par l'accord et de redéfinir la nature du versement compensatoire en l'adaptant aux circonstances actuelles. Le nouvel accord sur les frontaliers prévoit effectivement la réciprocité, la notion de «travailleur frontalier» a aussi été définie sur la base d'une analyse de la définition de l'ALCP et, enfin, le nouvel accord sur les frontaliers prend en compte la réalité socioéconomique actuelle des zones frontalières entre la Suisse et l'Italie.

Le postulat 12.4048 Quadri «Imposition des frontaliers. Nouvelles modalités» charge le Conseil fédéral d'examiner la possibilité d'augmenter l'imposition des travailleurs frontaliers, aux taux italiens, ainsi que les recettes fiscales en faveur du canton du Tessin. Le nouvel accord sur les frontaliers prévoit l'imposition ordinaire dans l'État de résidence du travailleur frontalier, à l'exception des travailleurs frontaliers italiens qui pourront se prévaloir du régime transitoire (art. 9 du nouvel accord sur les frontaliers). D'autre part, la quote-part en faveur de l'État d'exercice de l'activité lucrative dépendante a été augmentée pour les frontaliers qui ne rentrent pas dans le champ d'application du régime transitoire de 60 %, sous l'accord de 1974, à 80 %; pour cette catégorie, la quote-part en faveur de la Suisse passera de 60 % à 100 %, il s'agit donc de l'entier de l'impôt à la source normalement prélevé, à partir de l'année fiscale 2034.

Le présent message propose de classer les deux motions et le postulat.

2 Commentaires des dispositions de l'accord sur les frontaliers et du protocole modifiant la CDI-I

Accord sur les frontaliers

Le commentaire du Modèle de convention fiscale de l'OCDE (Modèle de l'OCDE) indique qu'aucune règle pour les travailleurs frontaliers n'a été prévue dans le modèle

³ Accord du 21 juin 1999 entre la Confédération suisse, d'une part, et la Communauté européenne et ses États membres, d'autre part, sur la libre circulation des personnes, RS 0.142.112.681.

«car il est préférable que les problèmes résultant de conditions locales soient résolus directement par les États intéressés». Une description des solutions convenues dans le nouvel accord sur les frontaliers est présentée dans ce chapitre afin d'en illustrer de façon détaillée les aspects principaux.

Préambule

Le deux États reconnaissent dans le préambule du nouvel accord sur les frontaliers que les régions frontalières supportent des coûts pour les infrastructures et les services publics en raison des travailleurs frontaliers. Le rôle important joué par les travailleurs frontaliers dans l'économie de ces régions est aussi reconnu. Enfin, il est confirmé que les deux États appliquent un système d'imposition du revenu mondial de leurs résidents et que, donc, l'imposition finale a lieu dans l'État de résidence.

Art. 1 Personnes visées

Le nouvel accord sur les frontaliers prévoit la réciprocité, ce qui n'était pas le cas de l'accord de 1974. Il s'applique donc aux personnes physiques qui résident tant en Suisse qu'en Italie et qui travaillent dans la zone frontalière de l'autre pays. La zone frontalière inclut pour la Suisse les cantons des Grisons, du Tessin et du Valais, tandis que pour l'Italie sont prises en compte les régions de la Lombardie et du Piémont, la Région autonome de la Vallée d'Aoste et la Province autonome de Bolzano.

L'inclusion du principe de réciprocité dans le nouvel accord sur les frontaliers avait été demandée notamment par le canton du Tessin ainsi que par la Commission de l'économie et des redevances du Conseil des États (CER-E; mo. 11.3750).

Art. 2 Définitions générales

L'art. 2 du nouvel accord sur les frontaliers contient une liste de définitions générales aux fins de son application. En particulier, une définition claire de l'expression «travailleur frontalier», qui reflète la pratique actuelle, est fournie. Cette définition permettra à l'avenir d'accroître la sécurité juridique par rapport à l'accord de 1974.

Les règles du nouvel accord sur les frontaliers s'appliquent à tout travailleur résident d'un État contractant qui est domicilié fiscalement dans une commune qui se trouve, totalement ou partiellement, dans une zone de 20 km de la frontière avec l'autre État. Cette personne doit exercer une activité lucrative dépendante dans la région frontalière de l'autre État et, en principe, rentrer quotidiennement à son domicile principal dans l'État de résidence. Une extension de cette définition, par exemple sur la base de la définition l'ALCP, bien que prise en compte par les parties n'a pas été retenue nécessaire; l'objectif de l'élimination de la double imposition pour les autres catégories de travailleurs résidents de l'autre État contractant, est déjà assurée par les règles prévues aux art. 15 et 24 CDI-I.

Les autorités compétentes des États contractants régleront à l'amiable, avant l'entrée en vigueur du nouvel accord, la question des communes à considérer dans la zone de 20 km de la frontière avec l'autre État.

Le ch. 2 du protocole additionnel au nouvel accord sur les frontaliers clarifie en outre que, sauf accord contraire des autorités compétentes, un frontalier peut, pour des motifs professionnels, ne pas regagner quotidiennement son domicile dans l'État de résidence durant un maximum de 45 jours par année civile sans perdre le statut de frontalier. Les jours de vacances et de maladie ne sont pas pris en compte dans cette limite. La règle des 45 jours correspond, du point de vue du nombre maximal de jours, aux règles que la Suisse connaît avec la France et le Liechtenstein. Le ch. 3 du protocole additionnel évoque aussi la possibilité pour les États contractants de se consulter, en cas d'évolution ultérieure en matière de télétravail, afin de modifier ou compléter le ch. 2 du protocole additionnel. L'évolution ultérieure du télétravail devra se faire par rapport à la situation actuelle. Le renvoi du ch. 3 du protocole additionnel laisse ouverte la possibilité pour les autorités fiscales de traiter le télétravail par analogie dans le contexte des règles prévues au ch. 2.

En conclusion, le nouvel accord sur les frontaliers contient une définition de travailleur frontalier plus restrictive que l'ALCP. L'art. 21, al. 1, ALCP prévoit expressément que ses dispositions n'affectent pas la définition du travailleur frontalier selon les accords contre les doubles impositions.

Art. 3 Imposition des travailleurs frontaliers

L'imposition des travailleurs frontaliers se fera conformément aux règles générales de l'art. 15 CDI-I. Ces règles correspondent dans une large mesure à l'art. 15 du Modèle de l'OCDE. Néanmoins, l'application de l'impôt à la source par l'État du lieu d'exercice de l'activité lucrative est restreinte, l'État en question pouvant prélever au maximum 80 % de l'impôt qui pourrait être prélevé en application du droit fiscal interne. Concrètement, ceci signifie que cet État prélève en règle générale 80 % de l'impôt. L'expression «ne peut excéder 80 %» utilisée dans le nouvel accord s'inspire de la terminologie habituellement utilisée pour la limitation de l'impôt à la source sur les revenus passifs dans les conventions contre les doubles impositions, ce qui permet d'avoir une terminologie claire dont l'interprétation est connue. Le ch. 4 du protocole additionnel clarifie l'interprétation de l'expression «impôt sur le revenu des personnes physiques» en confirmant que pour la Suisse il s'agit de l'imposition ordinaire qui inclut les impôts fédéraux, cantonaux et communaux (à raison du multiplicateur moyen du canton concerné).

Le nouveau dispositif, contrairement à l'accord de 1974, ne prévoit donc plus une imposition exclusive en Suisse des nouveaux travailleurs frontaliers italiens. Le système de l'accord de 1974 de la compensation financière versée par les cantons suisses en faveur des communes italiennes limitrophes, qui n'est désormais prévu que pour les frontaliers actuels, sera aboli après l'année fiscale 2033 (cf. art. 9 du nouvel accord sur les frontaliers). La partie italienne a indiqué vouloir maintenir, sur la base de son droit interne, la compensation financière en faveur de ces communes même après l'année fiscale 2033.

Par ailleurs, le nouvel accord sur les frontaliers statue que l'État de résidence impose les travailleurs frontaliers et élimine la double imposition. Le préambule reconnaît explicitement que les deux États appliquent un système d'imposition du revenu mondial de leurs résidents. Le ch. 1 du protocole additionnel au nouvel accord sur les

frontaliers contient une disposition qui oblige les parties à se consulter immédiatement afin d'évaluer si des amendements à l'accord sont nécessaires, au cas où des changements substantiels du système d'imposition devaient être introduits dans l'un des deux États contractants. En particulier, référence est faite à un possible passage à un système d'imposition territorial (c.-à-d. système dans lequel les revenus acquis à l'étranger par des résidents ne seraient plus imposés). Ces dispositions permettent de garantir qu'à l'avenir les nouveaux travailleurs frontaliers qui tombent sous le champ d'application du nouvel accord sur les frontaliers seront aussi assujettis à l'impôt dans leur État de résidence. Dans ce contexte, le par. 2 de l'art. 3 du nouvel accord sur les frontaliers confirme aussi que la charge fiscale totale grevant le revenu de l'activité lucrative dépendante des travailleurs frontaliers italiens ne peut en aucun cas être inférieure à celle qui résulterait de l'application de l'accord de 1974. Selon le ch. 6 du protocole additionnel les parties vérifieront annuellement, lors de la réunion de la commission mixte prévue à l'art. 6, le respect de ce principe.

Cet article clarifie aussi que l'imposition dans l'État du lieu d'exercice de l'activité lucrative est effectuée par un prélèvement à la source et que toute autre méthode d'imposition est exclue (par. 3). À l'occasion de la signature de l'accord, la Suisse et l'Italie ont aussi procédé à un échange de lettres visant à clarifier l'interprétation de certaines dispositions du nouvel accord sur les frontaliers et d'en assurer la bonne application. L'échange de lettres en question a été signé par les mêmes signataires du nouvel accord sur les frontaliers et du protocole modifiant la CDI-I, il s'agit donc d'un accord intervenu entre les parties à l'occasion de la conclusion du traité. Cet échange de lettres confirme, en particulier, que le prélèvement à la source est la seule méthode d'imposition applicable aux travailleurs frontaliers et, en ce qui concerne la Suisse, que les règles de l'art. 99a de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct⁴ ne sont pas applicables. Les règles du par. 3 de l'art. 3, comme interprété par l'échange de lettres, constituent une règle spéciale par rapport à d'autres règles prévues dans le nouvel accord sur les frontaliers ainsi que dans d'autres règles de droit interne ou international antérieures à cet accord.

Art. 4 Non-discrimination

Le nouvel accord sur les frontaliers contient une règle sur la non-discrimination. Cette règle, sans préjudice des dispositions de l'art. 25 CDI-I, établit une protection supplémentaire contre de possibles discriminations qui pourraient surgir envers les travailleurs frontaliers qui entrent dans le champ d'application du nouvel accord sur les frontaliers. En particulier, celui-ci ne permet pas une imposition des frontaliers différente ou plus lourde dans l'État d'exercice de l'activité lucrative par rapport aux autres travailleurs frontaliers au sens de la définition de l'ALCP. Cette disposition interdit donc tout traitement différent, que leurs effets soient négatifs ou positifs (c.-à-d. interdiction des «discriminations négatives» mais aussi des «discriminations positives»). On notera qu'il n'y a pas de différence de traitement au sens de cette disposition lorsqu'un travailleur frontalier au sens de l'ALCP est traité différemment d'un travailleur frontalier au sens du nouvel accord sur les frontaliers, si cette différence de traitement est fondée sur l'application d'une autre convention contre les doubles impositions (ch. 5

⁴ RS 642.11

du protocole additionnel). Enfin, un État ne peut prévoir un traitement fiscal discriminatoire sur la base de la définition de travailleur frontalier contenue dans le nouvel accord (cf. art. 2), fondé par exemple sur la fréquence des retours au domicile ou la durée de séjour dans l'État du lieu d'exercice de l'activité lucrative.

Art. 5 Elimination de la double imposition

L'État de résidence du travailleur frontalier élimine la double imposition sur la base des dispositions de l'art. 24 CDI-I. L'Italie applique par conséquent la méthode de l'imputation. En ce qui concerne la Suisse, une règle spéciale dérogeant à l'art. 24 CDI-I est introduite. En effet, selon les règles de la CDI-I, la Suisse élimine la double imposition en exemptant les revenus d'activité lucrative dépendante acquis à l'étranger, sous réserve de leur prise en compte pour la détermination du taux de l'impôt. En raison du fait qu'avec le nouvel accord sur les frontaliers l'Italie va devoir limiter son impôt à la source à 80 % de ce qui est normalement prélevé, une règle spéciale a été introduite afin de limiter, ne serait-ce que partiellement, une potentielle différence de charge fiscale entre, d'une part, les travailleurs résidents de Suisse qui sont des frontaliers selon le nouvel accord et, d'autre part, les autres résidents de Suisse qui travaillent en Italie. Le nouvel accord sur les frontaliers permet donc à la Suisse d'imposer une partie du revenu du travailleur frontalier résident de Suisse qui travaille en Italie. Lors du calcul du salaire imposable en Suisse, le salaire brut du travailleur frontalier sera réduit de 4/5. En pratique, 1/5 du salaire brut sera donc inclus dans la base de calcul en Suisse. Cette méthode est une façon pragmatique d'éliminer la double imposition. Une règle similaire est par exemple déjà appliquée pour les travailleurs frontaliers qui travaillent en Allemagne.

Art. 6 Commission mixte et procédure amiable

Par analogie avec l'art. 26 CDI-I, les deux parties s'engagent à résoudre les questions d'interprétation ou d'application de l'accord par voie amiable.

La commission mixte se réunira annuellement afin de discuter de questions d'interprétation ou d'application du nouvel accord sur les frontaliers. Par ailleurs, chaque partie aura le droit d'exiger une réunion extraordinaire de la commission mixte, laquelle devra se réunir dans un délai de trois mois. La commission mixte se compose des autorités compétentes pour l'application du nouvel accord, ainsi que des autorités fiscales cantonales et régionales (cf. ch. 6 du protocole additionnel).

Le travailleur frontalier qui estime que les mesures prises par un État contractant ou par chacun des deux États contractants entraînent ou entraîneront pour lui une imposition non conforme aux dispositions de l'accord, peut soumettre son cas aux autorités compétentes en s'appuyant sur les dispositions de l'art. 26 CDI-I.

Art. 7 Coopération administrative

Afin de garantir une imposition effective dans le pays de résidence et de lutter contre les abus, le nouvel accord prévoit des règles détaillées en matière d'échange de renseignements sous forme électronique. Vue que le revenu des frontaliers actuels restera imposé exclusivement en Suisse, ces informations seront uniquement échangées pour

les frontaliers au sens de l'accord, mais qui n'entrent pas dans le champ d'application de l'art. 9 (Régime transitoire). Il est prévu qu'un certain nombre d'informations sera échangé annuellement, jusqu'au 20 mars de l'année suivant l'année fiscale concernée, sur la base d'un format électronique préalablement agréé bilatéralement avant l'entrée en vigueur du nouvel accord. S'agissant des cas d'erreur de calcul de l'impôt à la source, d'informations reçues tardivement de la part de l'employeur et de périodes fiscales incomplètes pour lesquelles des rectifications sont nécessaires, une communication ultérieure est prévue, laquelle devra être effectuée au plus tard jusqu'au 20 mars de l'année suivante.

Deux catégories de renseignements doivent être échangés: les informations qui permettent l'identification du contribuable (par ex. nom, prénom, date de naissance, adresse, lieu de naissance, numéro d'identification fiscale, nom de l'employeur) et celles qui servent à calculer l'assiette de l'impôt (par ex. salaire brut, montant des cotisations sociales, impôt prélevé).

La liste des informations à échanger est formulée de manière générale afin d'éviter que, à l'avenir, des problèmes surgissent si certaines des catégories prévues devaient changer de définition ou de nom dans l'un ou l'autre des systèmes fiscaux. Par exemple, en ce qui concerne le «numéro d'identification fiscale de l'employeur», la formulation de l'art. 7, par. 1, let. g, est suffisamment générale pour couvrir les différents numéros d'identification fiscale des employeurs qui existent actuellement dans les cantons.

Les autorités compétentes en charge de l'échange électronique de renseignements pour les frontaliers italiens travaillant en Suisse sont les administrations cantonales des contributions des cantons des Grisons, du Tessin et du Valais. Ces autorités transfèrent les informations directement à l'autorité fiscale italienne. Pour ce qui est des renseignements sur les frontaliers suisses travaillant en Italie, l'autorité fiscale italienne transfère les informations à l'Administration fédérale des contributions, laquelle est ensuite chargée de les transmettre aux autorités fiscales cantonales.

Des règles sur la confidentialité des renseignements échangés, conformes au standard international en matière d'échange de renseignements sur demande, sont prévues. En outre, une règle plus restrictive a été prévue à la demande de la Suisse pour ce qui est des renseignements concernant l'employeur. Ces informations pourront en effet être utilisées par l'autorité fiscale qui les recevra uniquement afin de garantir l'imposition du travailleur frontalier. Toute autre utilisation par cette autorité fiscale est explicitement interdite.

Enfin, l'occasion a été saisie d'inclure dans l'échange électronique aussi les autres frontaliers au sens de l'ALCP qui n'entrent pas dans le champ d'application du nouvel accord sur les frontaliers. A cet égard, le ch. 9 du protocole additionnel au nouvel accord établit que, selon les règles actuelles, il s'agit pour la Suisse des frontaliers titulaires d'un permis «G» UE/AELE qui travaillent dans les cantons des Grisons, du Tessin et du Valais. Cet élément additionnel garantit la prise en compte fiscale du revenu d'emploi de ces personnes dans leur État de résidence. En pratique, l'échange électronique aura donc lieu pour les nouveaux travailleurs frontaliers (c.-à-d. les travailleurs frontaliers au sens de l'art. 2, let. b, mais qui ne rentrent pas dans le champ

d'application matériel du régime transitoire de l'art. 9) ainsi que pour tous les travailleurs résidant d'un des deux Etats, mais qui ne vivent pas dans un rayon de 20 km de la frontière avec l'autre Etat contractant (art. 2, let. b, point i) ou qui ne retournent pas quotidiennement à leur domicile principal dans l'Etat de résidence (art. 2, let. b, point iii).

Les deux Etats contractants vérifieront avant l'entrée en vigueur du nouvel accord le bon fonctionnement (opérativité) de l'échange électronique de renseignements.

Art. 8 Entrée en vigueur

Les dispositions du nouvel accord sur les frontaliers s'appliqueront à partir du 1^{er} janvier de l'année civile qui suit celle de son entrée en vigueur. L'accord de 1974 sera remplacé par le nouvel accord dès l'entrée en vigueur de ce dernier. Les dispositions de l'accord de 1974 continueront, toutefois, de s'appliquer aussi longtemps que les dispositions du nouvel accord ne seront pas applicables. Les parties sont d'accord, quant aux effets, que l'accord de 1974 sera abrogé, néanmoins elles ont décidé de parler de remplacement afin de garantir que l'accord de 1974 continue de déployer ses effets dans l'année suivant l'entrée en vigueur du nouvel accord sur les frontaliers. En effet, le ch. 10 du protocole additionnel au nouvel accord précise que la Suisse versera aussi la compensation financière due en application de l'accord de 1974 pour la dernière année dans laquelle ses dispositions seront en vigueur.

Art. 9 Régime transitoire

Cet article prévoit un régime transitoire concernant l'imposition des frontaliers actuels qui résident en Italie et travaillent dans un des trois cantons concernés. Un frontalier actuel est défini comme un travailleur dépendant résident d'Italie qui travaille ou a travaillé dans les cantons des Grisons, du Tessin ou du Valais entre le 31 décembre 2018 et la date de l'entrée en vigueur du nouvel accord sur les frontaliers et qui était un frontalier fiscal au sens de la définition du nouvel accord sur les frontaliers. Le ch. 11 du protocole additionnel apporte deux éléments supplémentaires importants en ce qui concerne la qualification du frontalier actuel. D'une part, il est précisé qu'une personne pourra prétendre être un frontalier actuel lorsque l'employeur aura versé l'impôt à la source prélevé sur les rémunérations de l'employé ou aura annoncé l'engagement du frontalier à l'autorité fiscale compétente conformément à l'art. 5 de l'ordonnance du 11 avril 2018 sur l'imposition à la source⁵ durant la période mentionnée au par. 1 de l'art. 9 de l'accord. D'autre part, il est aussi confirmé que la personne qui remplit les conditions pour être qualifiée de travailleur frontalier actuel pourra continuer d'être considérée comme telle même après une interruption de l'activité lucrative ou un changement d'employeur, mais ceci exclusivement si les conditions prévues à l'art. 2, let. b, de l'accord (Définition) continueront d'être remplies. Les frontaliers qualifiés de frontaliers actuels seront imposés exclusivement en Suisse.

Les cantons des Grisons, du Tessin et du Valais seront tenus de verser une compensation financière de 40 % de l'impôt à la source suisse en faveur des communes ita-

⁵ RS 642.118.2

liennes limitrophes jusqu'au 31 décembre 2033. Le dernier paiement de la compensation aura donc lieu au courant du premier semestre de l'année 2034. À partir du 1^{er} janvier 2034, il n'y aura plus d'obligation pour les trois cantons suisses de verser une compensation financière; ainsi le total de l'impôt à la source suisse prélevé sur les frontaliers qui entrent dans la définition de frontaliers actuels restera en Suisse.

Enfin, une règle générale visant à lutter de manière coordonnée contre les éventuels abus du régime transitoire est prévue. Elle prévoit qu'en cas d'abus manifeste et évident des dispositions sur les régimes transitoires, les autorités compétentes pourront se consulter afin de déterminer le traitement fiscal approprié aux fins de l'accord. En pratique, les autorités fiscales cantonales, ou toute autre personne, pourront signaler les cas d'abus manifeste et évident à l'autorité suisse compétente, c'est-à-dire le Secrétariat d'État aux questions financières internationales, afin que le cas soit analysé et, le cas échéant, discuté sur le plan bilatéral avec l'autorité compétente italienne. Le ch. 8 du protocole additionnel confirme aussi qu'un contribuable peut demander l'ouverture d'une procédure amiable prévue à l'art. 6, par. 3, en cas de désaccord avec l'autorité fiscale cantonale en ce qui concerne le respect des conditions pour se prévaloir du régime transitoire.

Art. 10 Clause de réexamen

Les États contractants procéderont à un réexamen du nouvel accord tous les 5 ans afin de décider s'il est nécessaire de le modifier. Cette clause de réexamen a pour but de permettre aux deux parties de faire évoluer l'accord dans le temps et de refléter de façon adéquate les changements qui pourraient intervenir dans les années à venir.

Protocole modifiant la CDI-I

Le nouvel accord sur les frontaliers constitue une règle spéciale par rapport aux dispositions de l'art. 15 CDI-I. Le protocole modifiant la CDI-I, signé avec le nouvel accord sur les frontaliers, permet donc d'adapter en conséquence le renvoi figurant à l'art. 15, al. 4, CDI-I.

3 Conséquences financières

Le nouvel accord sur les frontaliers refond le système d'imposition des travailleurs frontaliers entre la Suisse et l'Italie. En ce qui concerne les frontaliers qui entreront dans le champ d'application du régime transitoire, il n'y aura pas de différence notable au niveau de l'imposition en comparaison à la situation actuelle sous l'accord de 1974, ceci jusqu'à l'année fiscale 2033. À partir de l'année fiscale 2034, les recettes fiscales de la Confédération, des trois cantons concernés et des communes des cantons concernés subiront une augmentation en raison du fait qu'il n'y aura plus de compensation financière en faveur des communes italiennes limitrophes. Une estimation de cette augmentation n'est pas possible car elle variera en fonction de la fluctuation des frontaliers soumis au régime transitoire de l'art. 9. En ce qui concerne les autres travailleurs frontaliers, l'augmentation de la quote-part en faveur de l'État d'exercice de

l'activité lucrative dépendante permettra d'augmenter les recettes fiscales de la Confédération, des trois cantons concernés et des communes des cantons concernés. D'autre part, même si de manière très limitée au vu des quelques centaines de personnes qui seront touchées, la réciprocité prévue par le nouvel accord devrait aussi permettre une certaine augmentation des recettes fiscales de la Confédération, des trois cantons concernés et des communes qui se trouvent, totalement ou partiellement, dans une zone de 20 km de la frontière avec l'Italie.

Le protocole modifiant la CDI-I ne prévoit pas, quant à lui, de modification des critères d'attribution du droit d'imposition entre la Suisse et l'Italie et ne devrait donc pas avoir d'effets autonomes sur les recettes fiscales de la Confédération, des cantons et des communes.

Le nouvel accord sur les frontaliers et le protocole modifiant la CDI-I peuvent en principe être mis en œuvre avec les ressources humaines actuelles.

4 Aspects juridiques

Le nouvel accord sur les frontaliers et le protocole modifiant la CDI-I se fondent sur l'art. 54, al. 1, de la Constitution (Cst.)⁶, qui attribue à la Confédération la compétence en matière d'affaires étrangères. L'art. 184, al. 2, Cst. autorise le Conseil fédéral à signer et à ratifier les traités. En vertu de l'art. 166, al. 2, Cst., l'Assemblée fédérale est compétente pour approuver les traités, à l'exception de ceux dont la conclusion relève de la compétence du Conseil fédéral en vertu d'une loi ou d'un traité (voir également l'art. 7a, al. 1, de la loi du 21 mars 1997 sur l'organisation du gouvernement et de l'administration⁷). Dans le cas d'espèce, il n'existe pas de loi ou de traité qui délègue au Conseil fédéral la compétence de conclure un traité tel que le nouvel accord sur les frontaliers ou le protocole modifiant la CDI-I. Le Parlement est ainsi compétent pour approuver ces derniers.

L'art. 141, al. 1, let. d, Cst. dispose qu'un traité international est sujet au référendum notamment s'il contient des dispositions importantes fixant des règles de droit. Selon l'art. 22, al. 4, de la loi du 13 décembre 2002 sur le Parlement (LParl)⁸, sont réputées fixer des règles de droit les dispositions générales et abstraites d'application directe qui créent des obligations, confèrent des droits ou attribuent des compétences.

Le nouvel accord sur les frontaliers et le protocole modifiant la CDI-I contiennent des dispositions qui créent des obligations pour les autorités suisses et confèrent des droits à celles-ci et aux personnes privées (physiques et morales). Ils contiennent donc des dispositions importantes fixant des règles de droit au sens des art. 22, al. 4, LParl et 141, al. 1, let. d, ch. 3, Cst. L'arrêté fédéral portant approbation du nouvel accord sur les frontaliers et du protocole modifiant la CDI-I est donc sujet au référendum en matière de traités internationaux au sens de l'art. 141, al. 1, let. d, ch. 3, Cst.

6 RS 101

7 RS 172.010

8 RS 171.10

5 Procédure de consultation

Le nouvel accord sur les frontaliers et le protocole modifiant la CDI-I sont sujets au référendum, conformément à l'art. 141, al. 1, let. d, ch. 3, Cst. En vertu de l'art. 3, al. 1, let. c, de la loi du 18 mars 2005 sur la consultation (LCo)⁹, ils auraient donc dû être soumis à une consultation. Une procédure d'audition a été organisée en février 2016 sur la base de l'accord paraphé en décembre 2015. Dans ce cadre, le nouvel accord sur les frontaliers et le protocole modifiant la CDI-I ont été soumis pour avis, avec une note explicative, aux cantons et aux milieux intéressés à la conclusion des conventions contre les doubles impositions. Ils ont été bien accueillis et n'ont pas rencontré d'opposition. Lors des discussions de 2020 qui ont amené à la création de l'art. 9 (Régime transitoire) les trois cantons intéressés (GR, TI et VS) ont été étroitement impliqués dans les travaux et les milieux tessinois, intéressés à la conclusion des conventions contre les doubles impositions, ont été consultés oralement sur les aspects principaux de cette nouvelle disposition. Ceux-ci ont été bien accueillis et n'ont pas rencontré d'opposition. Au mois de février 2021, le nouvel accord sur les frontaliers et le protocole modifiant la CDI-I ont été à nouveau soumis pour avis, avec une note explicative, aux principaux intéressés (cantons GR, TI et VS ainsi que milieux économiques et syndicats des cantons GR, TI et VS). L'accueil favorable a été confirmé; le nouvel accord sur les frontaliers et le protocole modifiant la CDI-I n'ont pas rencontré d'opposition. Les positions des milieux intéressés étant ainsi connues et documentées, il a été possible, en vertu de l'art. 3a, al. 1, let. b, LCo, de renoncer à organiser une procédure de consultation.

⁹ RS 172.061