



Etat-major Législation, le 20 décembre 2011

Consultation relative à l'ordonnance sur l'obligation de délivrer des attestations pour les participations de collaborateur (art. 129, al. 1, let. d, LIFD)

Rapport explicatif

Condensé

La présente ordonnance sur l'obligation de délivrer des attestations pour les participations de collaborateur (ordonnance sur les attestations de participations, OAP) concrétise la mise en œuvre de l'art. 129, al. 1, let. d, de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD) adopté dans le cadre de la loi fédérale sur l'imposition des participations de collaborateur. Elle concerne les employeurs qui accordent des actions de collaborateur, des options de collaborateur, des expectatives sur des actions de collaborateur et des participations de collaborateur improprement dites à leurs employés. Elle énumère les données nécessaires à la taxation que l'employeur a l'obligation de fournir aux autorités fiscales en les déclarant directement et en établissant une première attestation au moment de l'acquisition des participations de collaborateur, et une deuxième attestation au moment de la réalisation de l'avantage appréciable en argent provenant de ces participations. Le genre de participation de collaborateur détermine le contenu de l'attestation. L'attestation concernant les options de collaborateur et les expectatives sur des actions de collaborateur comporte en l'occurrence davantage d'indications que celle concernant les actions de collaborateur ou les indemnités en espèces provenant de participations de collaborateur. L'ordonnance fixe aussi des règles pour attester et calculer le montant de l'avantage appréciable en argent lorsqu'il faut appliquer l'imposition proportionnelle dans le contexte international, c'est-à-dire en cas de départ de la Suisse ou en cas d'arrivée en Suisse.. En outre, elle montre de quelle manière les cas spéciaux peuvent être résolus et attestés. La levée anticipée du blocage des actions de collaborateur, par exemple, ou la restitution des actions de collaborateur sont considérées comme des cas spéciaux. Enfin, l'ordonnance comprend des règles pour les frontaliers, ainsi que pour les membres de l'administration ou de la direction qui ne sont pas domiciliés en Suisse au regard du droit fiscal et pour les collaborateurs qui ne réalisent l'avantage appréciable en argent provenant de leurs participations de collaborateur qu'après la cessation des rapports de travail.

Table des matières

Condensé	2
1 Introduction	3
1.1 Commentaire du Conseil fédéral dans son message relatif à la loi fédérale sur l'imposition des participations de collaborateur	4
1.2 Débats aux Chambres fédérales.....	4
1.3 Interprétation de l'art. 129, al. 1, let. d, LIFD	5
2 Commentaire des dispositions particulières	5
2.1 Dispositions générales.....	5
2.2 Contenu des attestations	7
2.3 Cas particuliers.....	10
2.4 Répartition des participations de collaborateur en catégories et indications supplémentaires	13
2.5 Dispositions finales	14
3 Conséquences	14
3.1 Conséquences pour la Confédération.....	15
3.2 Conséquences pour les cantons et les communes	15
3.3 Conséquences pour les employeurs et les employés	15
4 Constitutionnalité et conformité aux lois	15

1 Introduction

Les Chambres fédérales ont adopté le 17 décembre 2010 la loi fédérale sur l'imposition des participations de collaborateur. Par un seul et même acte, celle-ci modifie la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD, RS 642.11) et la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID, RS 642.14). Comme aucun référendum n'a été introduit à son encontre avant le 7 avril 2011, la loi fédérale sur l'imposition des participations de collaborateur entrera en vigueur le 1^{er} janvier 2013 en vertu d'une décision du Conseil fédéral du 10 juin 2011.

L'objectif de la loi fédérale sur l'imposition des participations de collaborateur, comme l'a expliqué le Conseil fédéral dans son message¹, est de rétablir la sécurité juridique en matière d'imposition de l'avantage appréciable en argent provenant de participations de collaborateur. Tandis que l'imposition des actions de collaborateur ne posait pas de problème dans la pratique, celle des options de collaborateur soulevait plusieurs questions. Les options de collaborateur, selon les conditions qui les régissent, étaient imposées à trois moments différents: au moment de l'attribution (acquisition), au moment de l'acquisition irrévocable du droit (vesting) ou au moment de l'exercice de l'option. La loi fédérale sur l'imposition des participations de collaborateur ne prévoit désormais plus que deux moments pour l'imposition des options, à savoir le moment de l'acquisition et celui de l'exercice (voir annexe 1).

Pour décider du moment où les participations de collaborateur sont imposées, les autorités de taxation dépendent des informations que leur fournit l'employeur. C'est pourquoi le législateur a étendu la liste relative à l'obligation de renseigner et de délivrer des attestations prévue par l'art. 129, al. 1, LIFD, en y ajoutant la let. d, par laquelle il a habilité le Conseil

¹ FF 2005 520

fédéral à fixer dans une ordonnance quelles sont les «données nécessaires à la taxation» que l'employeur qui accorde des participations de collaborateur doit attester.

1.1 Commentaire du Conseil fédéral dans son message relatif à la loi fédérale sur l'imposition des participations de collaborateur

Le Conseil fédéral a proposé, dans son message du 17 novembre 2004 relatif à la loi fédérale sur l'imposition des participations de collaborateur, d'introduire une nouvelle lettre à l'art. 129, al. 1, LIFD:

¹ Doivent produire une attestation à l'autorité de taxation pour chaque période fiscale:
d. les employeurs sur les avantages appréciables en argent dérivant de participations de collaborateur proprement dites ainsi que sur l'attribution et l'exercice d'options de collaborateur.

Dans son commentaire des dispositions², il a exposé que la nature de l'acte juridique portant sur des participations de collaborateur, qui peut durer des années, requiert l'introduction d'une obligation particulière d'attester. En effet, l'obligation de donner au collaborateur des attestations conformément à l'art. 127, al. 1, let. a, LIFD ne suffit pas dans tous les cas. Le Conseil fédéral cite par exemple le cas où le collaborateur exercerait son option envers l'entreprise suisse à partir de l'étranger. Comme ce collaborateur n'a pas de domicile en Suisse, on ne peut lui demander de fournir une attestation, bien qu'il soit resté assujéti à l'impôt en Suisse pour l'avantage appréciable en argent. En effet, pour les options, il faut attester l'attribution, l'acquisition du droit d'exercice et l'exercice.

1.2 Débats aux Chambres fédérales

La Commission de l'économie et des redevances du Conseil des Etats a adopté une proposition de Simonetta Sommaruga, alors conseillère aux États, au cours du débat d'entrée en matière, lors de sa séance du 17 février 2005. Cette proposition correspond à la teneur du nouvel art. 129, al. 1, let. d, LIFD:

¹ Doivent produire une attestation à l'autorité de taxation pour chaque période fiscale:
d. les employeurs qui accordent des participations de collaborateur à leurs employés, sur toutes les données nécessaires à la taxation; le Conseil fédéral règle les modalités dans une ordonnance.

La conseillère aux États Simonetta Sommaruga a fondé sa proposition sur le fait que la documentation est insuffisante, comme la pratique de la taxation l'a montré. Les délais de blocage convenus peuvent être écourtés par l'employeur, il peut être renoncé à la restitution convenue des actions en cas de changement de poste ou encore l'interdiction de disposer des participations de collaborateur peut être levée. C'est pourquoi il convient de définir précisément l'obligation d'établir et de conserver des documents. Les employeurs doivent renseigner les autorités de taxation sur les participations de collaborateur attribuées pendant l'année en cours (nature, nombre, délai de blocage, prix d'acquisition et valeur vénale des actions au moment de l'acquisition). Il est aussi important que les autorités connaissent les délais de blocage supprimés pendant l'exercice et soient informées lorsque les options ont été exercées. Les détails techniques doivent être fixés dans une ordonnance. Hans-Rudolf Merz, alors conseiller fédéral, était d'accord avec cette proposition, y compris en ce qui concerne l'ordonnance. Il a défendu l'avis que les données nécessaires à la taxation pouvaient être fournies par l'employeur sans entraîner de charge administrative excessive. Suite à cela, cet article a été adopté par les commissions et les Chambres sans autre délibération.

² FF 2005 542

1.3 Interprétation de l'art. 129, al. 1, let. d, LIFD

L'art. 129 LIFD règle le devoir d'informer de tiers dans le cadre de la procédure de taxation. Cette obligation se distingue de l'obligation d'attester contenue à l'art. 127 LIFD en ceci que l'attestation doit être délivrée non pas au contribuable, mais directement à l'autorité de taxation. L'employeur fournit en général les attestations mentionnées ci-après en même temps que le certificat de salaire.

Une attestation doit être fournie tant pour les actions de collaborateur que pour les options de collaborateur, les expectatives sur des actions de collaborateur et les participations de collaborateur improprement dites, le texte de la disposition ne prévoyant aucune limitation quant au type de participation de collaborateur. En principe, les autorités de taxation peuvent librement procéder à la qualification définitive des participations de collaborateur. En pratique, cependant, les employeurs demandent en général aux autorités de taxation de procéder à une qualification à caractère obligatoire avant même d'introduire le plan de participation des collaborateurs (demande de renseignements préalable, décision administrative préalable), étant donné le grand nombre de collaborateurs concernés. D'une part, cette manière de procéder favorise la sécurité juridique. D'autre part, elle permet de définir quelles sont les données concrètes qui doivent être attestées ou déclarées, c'est-à-dire quels paramètres sont considérés nécessaires à la taxation pour chaque plan de participation des collaborateurs. Les données présentées dans ce qui suit sont des exigences classiques qui se sont révélées efficaces dans la pratique. Il peut être inféré du terme «nécessaires» que ces données ne sont pas pour autant suffisantes dans tous les cas. En effet, on peut envisager que dans un cas particulier d'autres données décisives doivent être déclarées, par exemple si les collaborateurs, en plus de se voir attribuer des participations de collaborateur, concluent une convention d'actionnaires, ou, en cas de co-investissement, quels droits les investisseurs peuvent faire valoir auprès de leur employeur.

On notera que la teneur de l'art. 129, al. 1, LIFD ne correspond plus à la teneur de l'art. 45, let. e, LHID, alors qu'elles étaient identiques dans le projet de loi précédent et le message. Comme mentionné, l'obligation d'attester se limitait à l'origine aux participations de collaborateur proprement dites. Pour des raisons de praticabilité, les cantons devront interpréter l'art. 45, let. e, LHID de la même manière que l'art. 129, al. 1, LIFD.

2 Commentaire des dispositions particulières

2.1 Dispositions générales

Art. 1 **Objet**

Al. 1

En leur attribuant des participations de collaborateur, les employeurs veulent s'assurer les services de leurs collaborateurs à long terme. À cet effet, ils mettent sur pied des plans de participation des collaborateurs qui contiennent la réglementation complète de leurs relations avec leurs collaborateurs pendant toute la durée du contrat de travail et même après la fin de ce dernier. Il n'est pas nécessaire, pour la taxation des collaborateurs, de remettre aux autorités de taxation le plan de participation avec chaque déclaration d'impôt. Une simple attestation permet de présenter les éléments du plan qui sont pertinents pour l'imposition du revenu. Il convient de tenir compte, dans le cadre des travaux de taxation, de la durée du plan de participation des collaborateurs à long terme, car les conséquences fiscales peuvent être diverses. Ainsi, une option peut être acquise aujourd'hui, mais l'avantage appréciable en argent n'être réalisé que dans dix ans. Pour ce qui concerne les actions, par exemple, le moment de l'acquisition peut coïncider avec le moment de la réalisation de l'avantage

appréciable en argent. Par conséquent, il est important pour les autorités de taxation de savoir quand les participations de collaborateur ont été acquises et quand l'avantage appréciable en argent est échu. C'est pourquoi les éléments concernant le moment de l'acquisition des participations de collaborateur et celui de la réalisation de l'avantage appréciable en argent provenant de ces participations, aux let. a et b, font partie des données les plus importantes à attester. L'attestation doit être remise avec le certificat de salaire à l'autorité fiscale cantonale du canton du siège. Elle peut également être établie sur une autre page du certificat de salaire.

Al. 2

La let. a définit la notion «d'actions de collaborateur», qui est employée comme terme générique dans plusieurs articles de l'ordonnance. Cette définition correspond, quant au sens, à celle de l'article 17a, al. 1, let. a, LIFD. Elle sert à éviter des répétitions inutiles dans les art. 4, 5, 7, 8, 9, 10 et 13 qui suivent. Partout où l'on parle d'actions de collaborateur, on entend toujours également les bons de jouissance, les bons de participation, les parts sociales et toute autre forme de participation. Par exemple, les plans de participation selon le modèle français, qui accordent aux collaborateurs des bons de participation à un fonds de placement collectif constitué par l'employeur et dans lequel celui-ci apporte ses propres actions (voir aussi le commentaire des art. 5 et 6).

Art. 2 *Période de vesting*

La notion de «période de vesting» est très importante pour établir l'attestation en rapport avec l'imposition proportionnelle dans le contexte international selon l'art. 17d LIFD. Cette notion repose sur celle d'acquisition irrévocable des droits (vesting), telle qu'elle est employée dans la pratique actuelle et dans la jurisprudence, ainsi que dans le rapport de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) intitulé *Les problèmes de fiscalité internationale posés par les options d'achat d'actions pour les salariés*, publié le 23 août 2004. L'OCDE avait alors proposé l'imposition proportionnelle dans son rapport, parce que l'avantage appréciable en argent provenant de l'exercice d'options peut être «gagné» dans plusieurs pays. L'OCDE subordonnait par conséquent l'imposition proportionnelle à l'existence d'un contrat de travail. La notion proposée ici de «période de vesting» est conforme au Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune de l'OCDE (utilisé pour les conventions contre les doubles impositions).

Cette notion joue un rôle important dans le contexte de l'attribution d'options bloquées ou de participations de collaborateur improprement dites. Comme il ne s'agit pas d'une notion juridique, il est impératif de la définir, d'autant plus que cette notion est déjà interprétée de diverses manières dans la pratique actuelle. Le droit d'exercice peut en effet naître au moment où le délai de blocage est échu ou être fixé au moment de l'acquisition irrévocable du droit d'option (vesting).

Art. 3 *Droit d'exercice*

Certes, dans presque tous les plans d'options de collaborateur, l'acquisition irrévocable du droit (vesting) coïncide avec la levée du délai de blocage. Néanmoins, dans des cas exceptionnels, il se peut également que le délai de blocage s'étende au-delà du vesting. En tenant compte de la teneur de l'article 17d LIFD et des explications contenues dans le message, il paraît approprié de faire coïncider la naissance du droit d'exercice avec le vesting ou avec la levée du délai de blocage, lorsque celle-ci survient ultérieurement (voir annexe 2).

2.2 Contenu des attestations

La deuxième section du présent projet d'ordonnance sur l'obligation de délivrer des attestations pour les participations de collaborateur (ordonnance sur les attestations de participations, OAP) énumère les données nécessaires à la taxation que l'employeur a l'obligation de fournir aux autorités fiscales.

Art. 4 Attestation portant sur des actions de collaborateur

Pour les plans de participation qui attribuent des actions de collaborateur librement négociables ou, comme c'est le cas le plus souvent, bloquées, sept éléments doivent être attestés au moins, comme cela s'est révélé utile en pratique jusqu'ici.

Let. a): la désignation du plan de participation des collaborateurs sert à classer ce dernier. En effet, de nombreuses entreprises instituent plusieurs plans de participation des collaborateurs composés d'instruments de participation différents et destinés à des groupes de collaborateurs distincts. De plus, les employeurs changent souvent la désignation d'un plan de participation des collaborateurs en cas de remplacement d'un ancien plan par un nouveau.

Let. b): la date de l'acquisition permet de contrôler si la valeur vénale de l'action cotée est inscrite correctement.

Let. c): le calcul de l'avantage appréciable en argent se fonde sur la valeur vénale de l'action cotée. Les autorités de taxation contrôlent grâce à cet élément que c'est bien le cours de clôture du jour qui a été inscrit. En ce qui concerne les délais d'acquisition plus longs, le cours à inscrire devra être défini dans la future circulaire de l'Administration fédérale des contributions (AFC) sur l'imposition des participations de collaborateur. Comme cela se fait aujourd'hui pour simplifier cette tâche administrative, l'employeur peut attester un cours moyen pour les délais d'acquisition d'une durée inférieure à deux mois.

Si les actions de collaborateur ne sont pas cotées, l'employeur doit fournir la valeur calculée selon la formule ad hoc au moment de l'acquisition. La formule à employer n'est pas prescrite dans l'ordonnance. En général, l'employeur convient au préalable avec l'autorité de taxation de la formule à utiliser dans le cadre de la mise en œuvre du plan de participation. L'attestation de la valeur calculée d'après la formule sert également à contrôler si, au moment de l'attribution, la valeur calculée d'après la formule convenue au préalable a bien été respectée. Mais elle peut également jouer un rôle important dans l'optique de la restitution des actions de collaborateur. Dans ce cadre en effet, la formule de calcul convenue au départ ne peut plus être changée.

Let. d): en général, ce sont des actions de collaborateur bloquées qui sont attribuées. Au moment de l'acquisition, les collaborateurs deviennent propriétaires des actions et acquièrent l'ensemble des droits des actionnaires, en particulier le droit de vote et le droit à des dividendes. Le délai de blocage, s'il en existe un, ne limite que le droit d'aliéner l'action. Il résulte de cette limitation que, conformément à l'art. 17b, al. 2, LIFD, un escompte de 6 % par année de blocage est appliqué à la valeur vénale de l'action ou à sa valeur calculée d'après une formule. Le délai de blocage sert ainsi de base au calcul de la réduction qui s'applique à la valeur vénale ou à la valeur calculée d'après la formule (voir annexe 3).

Let. e): le prix d'acquisition convenu sert de base au calcul de l'avantage appréciable en argent qui doit être imposé.

Let. f): le nombre des actions de collaborateurs acquises est aussi nécessaire pour déterminer l'avantage en argent à imposer.

Let. g): enfin, l'avantage appréciable en argent ainsi calculé doit être attesté dans le certificat de salaire.

Art. 5 Attestation portant sur des options de collaborateur et des droits d'expectative sur des actions de collaborateur

Al. 1

D'après l'art. 17b, al. 1, LIFD, tant les actions que les options de collaborateur librement négociables ou cotées en bourse sont imposables au moment de leur acquisition. C'est pourquoi l'employeur peut établir l'attestation de la même manière que d'après l'art. 4. Il ne peut pas attester une valeur calculée d'après une formule pour de telles options, car c'est le cours de clôture du jour qui est déterminant.

Al. 2

Les options de collaborateur et les expectatives sur des actions de collaborateur mentionnés ici comprennent les options de collaborateur librement négociables mais non cotées et les options de collaborateur bloquées, ainsi que les unités d'action assujetties à des restrictions (Restricted Stock Units, RSU) et l'attribution d'actions temporairement incessibles (Restricted Stock Awards, RSA). Les RSU et RSA ouvrent, comme les options de collaborateur, la perspective d'acquérir des actions de l'employeur, à la condition toutefois que les rapports de travail subsistent au moment prévu de l'acquisition. L'attribution effective des actions est donc subordonnée à la réalisation de cette condition. Mais, les collaborateurs n'ont pas la possibilité, comme c'est le cas en matière d'options, de choisir en plus le moment de l'exercice. Au fond, les expectatives sur des actions de collaborateur au sens de l'art. 5 constituent une promesse d'acquérir des actions de collaborateur dans le futur. Comme elles comportent une indemnité pour des prestations de travail à venir, elles sont assimilées aux options de collaborateur en raison des conditions (vesting).

Let. a)

Ch. 1: il correspond à la let. a de l'art. 4.

Ch. 2: il est ici question de la «date d'attribution» des participations de collaborateur et non pas, comme à la let. b de l'art. 4, de la «date d'acquisition». Le terme «date d'acquisition» n'est employé que lorsque le droit de participation est transféré au collaborateur au sens du droit civil.

Ch. 3: conformément au commentaire concernant l'art. 3, l'employeur doit attester l'acquisition d'un droit d'exercice. Cette information, comme cela a été dit plus haut, sert à l'imposition proportionnelle d'après l'art. 17d LIFD. En règle générale, l'échéance du délai de blocage doit également être attestée. Dans la mesure où, selon l'aménagement du plan de participation des collaborateurs, il n'est pas toujours possible de déterminer précisément à quel moment le droit d'exercice prend naissance, il est recommandé de régler cette question lors de la demande de renseignements préalable.

Le ch. 4 correspond par analogie à la let. f de l'art. 4.

Let. b)

Une seconde attestation portant sur les options de collaborateur et les expectatives sur des actions de collaborateur doit être établie au moment de l'exercice, de la vente ou de la conversion en actions de collaborateur. Tandis que la première attestation a essentiellement pour but d'informer les autorités de taxation, la seconde indique l'avantage appréciable en argent qui doit être imposé.

Le ch. 1 sert à déterminer la provenance de l'avantage appréciable en argent. Cela permet d'éviter toute confusion lorsque le collaborateur est concerné par plusieurs plans d'intéressement des collaborateurs.

Le ch. 2 permet de contrôler si la valeur vénale de l'action cotée au moment de l'exercice a été inscrite correctement. La date de l'exercice, celle de la vente ou de la conversion est attestée ici. Il n'est pas rare dans la pratique que l'option de collaborateur dans sa totalité ou que les actions de collaborateur acquises au moment de l'exercice, pour ce qui est des participations de collaborateur improprement dites, soient revendues au même moment.

Les ch. 3, 4, 5 et 6 correspondent par analogie aux let. c, e, f et g de l'art. 4.

Art. 6 Attestation portant sur des participations de collaborateur improprement dites

Par participations de collaborateur donnant lieu au versement d'indemnités en espèces, on entend les participations de collaborateur improprement dites au sens de l'art. 17a, al. 2, LIFD. En font partie notamment les co-investissements, les options d'achat d'actions fictives (Phantom Stock Options), ou les droits à la plus-value des actions (Stock Appreciation Rights, SAR). Les autorités de taxation ont besoin, dans ce cas, des données suivantes: la désignation du plan de participation des collaborateurs (let. a);

- la date du versement (let. b);
- le montant versé qui doit être attesté dans le certificat de salaire (let. c).

Art. 7 Attestation en cas d'arrivée du collaborateur en Suisse

L'art. 7 comme l'art. 8 prescrit ce que l'employeur doit attester aux fins de l'imposition proportionnelle dans le contexte international selon l'art. 17d LIFD. Celle-ci s'applique à deux états de faits. Le premier concerne les cas dans lesquels un collaborateur venant de l'étranger s'installe en Suisse. Le second concerne ceux dans lesquels un collaborateur quitte la Suisse pour s'installer à l'étranger. Dans ces cas, les participations de collaborateur sont attribuées dans un pays et l'avantage appréciable en argent est réalisé dans un autre. Il s'agit en général d'options de collaborateur, d'expectatives sur des actions de collaborateur ou de participations de collaborateur improprement dites.

Al. 1

Si un collaborateur réalise en Suisse un avantage appréciable en argent provenant d'options de collaborateur, d'expectatives sur des actions de collaborateur ou de participations de collaborateur improprement dites qui lui ont été attribuées dans un autre État avant son arrivée en Suisse, l'employeur doit en principe attester le nombre de jours durant lesquels le collaborateur a résidé en Suisse au cours de la période de vesting (let. a), ainsi que l'avantage appréciable en argent (let. b) (cf. art. 17d LIFD), en plus des attestations d'après les art. 5 et 6 supra. À cet effet, l'employeur suisse a l'obligation de se procurer les données nécessaires correspondantes auprès de la société mère ou de la filiale du groupe sise à l'étranger qui a attribué les participations de collaborateur. Dans la pratique, l'employeur suisse devrait obtenir ces données sans difficulté, dans la mesure où les entreprises internationales accordent des participations de collaborateur à l'ensemble de leurs collaborateurs ou à certaines catégories de collaborateurs à travers le monde. Si ce ne devait pas être le cas, l'employeur peut, exceptionnellement, se fonder sur le nombre de jours de travail.

Al. 2

En vertu des différentes conventions contre les doubles impositions (CDI) et en raison des recommandations de l'OCDE, la Suisse ne peut imposer la totalité de l'avantage appréciable en argent provenant de l'exercice d'options de collaborateur. Cette imposition doit au contraire être répartie entre les pays à raison des jours de résidence du collaborateur entre le moment de l'attribution et celui de la naissance du droit d'exercice. Le fait qu'un autre pays procède ou non à l'imposition proportionnelle de ces revenus n'a pas d'importance.

D'après la formule mentionnée, le montant de l'avantage appréciable en argent doit être multiplié par le nombre de jours durant lesquels le collaborateur a résidé en Suisse au cours de la période de vesting, puis divisé par le nombre total de jours que comprend la période de vesting. Pour les raisons mentionnées ci-dessus, la formule de calcul tient compte du nombre de jours de résidence. La part de l'avantage appréciable en argent provenant du versement d'indemnités en espèces doit également être calculée d'après cette formule, car ces indemnités reposent sur un plan à long terme et ont été gagnées dans différents pays. C'est ce en quoi les indemnités en espèces se distinguent des bonus, qui sont versés en

règle générale une fois par an et ne sont pas fondés sur un plan de participation des collaborateurs.

Art. 8 Attestation en cas de départ du collaborateur à l'étranger

Al. 1

Dans cet alinéa, le départ est traité comme l'état de fait inverse de l'arrivée prévu à l'art. 7. En cas de départ du collaborateur à l'étranger, l'employeur suisse doit déclarer la réalisation (let. a) et attester le nombre de jours durant lesquels le collaborateur a résidé en Suisse au cours de la période de vesting (let. b), ainsi que l'avantage appréciable en argent provenant de participations de collaborateur que celui-ci a réalisé (let. c), et, enfin, s'acquitter de l'impôt à la source conformément à l'art. 100, al. 1, let. d, LIFD (let. d). L'impôt à la source qui doit être prélevé est aussi qualifié d'impôt à la source élargi, car il est lié à une prestation de travail qui a été accomplie dans le passé en Suisse. L'employeur suisse a donc l'obligation d'attester la réalisation de l'avantage appréciable en argent provenant de participations de collaborateur lorsqu'elle a eu lieu à l'étranger. Cela ne devrait pas présenter de difficultés, dans la mesure où cette réalisation s'effectue dans le cadre d'une entreprise internationale.

Al. 2

Pour l'attestation et le calcul de la part de l'avantage appréciable en argent imposable en Suisse, on applique le même principe et la même formule qu'à l'art. 7, al. 2. Le montant de l'avantage appréciable en argent doit être multiplié par le nombre de jours de résidence en Suisse au cours de la période de vesting, puis divisé par le nombre total de jours que comprend la période de vesting.

Al. 3

Comme le collaborateur devient un résident de l'étranger après son départ de Suisse, et qu'il n'est donc plus soumis à l'obligation de collaborer prévue par la procédure administrative, l'employeur doit déclarer à l'autorités fiscale du canton de son siège l'avantage appréciable en argent provenant de participations de collaborateur réalisé, afin que l'impôt à la source élargi puisse être perçu. Cette autorité informe l'autorité fiscale cantonale du canton du dernier domicile du collaborateur en lui transmettant cette déclaration.

Al. 4

L'employeur qui ne dispose que d'un établissement stable en Suisse est soumis à l'obligation d'attester envers les autorités fiscales du canton où se situe cet établissement stable. L'établissement stable lui-même n'est pas soumis à l'obligation d'attester car il existe des cas dans lesquels un collaborateur qui est un résident de Suisse est rémunéré par un employeur étranger. Il se peut aussi que l'employeur dispose de plusieurs établissements stables. Dans ce cas, l'établissement stable qui verse la rémunération doit établir et remettre l'attestation à son administration fiscale cantonale.

2.3 Cas particuliers

Dans ce chapitre sont réglés les états de faits dont le traitement a conduit de façon récurrente par le passé à des incertitudes dans la pratique. Le débloqué anticipé d'actions de collaborateur et la restitution des actions de collaborateur sont les principales pierres d'achoppement.

Art. 9 Echéance anticipée du délai de blocage des actions de collaborateur

Al. 1

Très souvent, les employeurs lèvent l'interdiction de disposer des actions de collaborateur avant le terme fixé, pour des raisons qui peuvent être variées, telles que par exemple pour

cause de départ en retraite anticipé, de licenciement, de fusion, etc. Lors de la levée anticipée de l'interdiction de disposer de ses actions, le collaborateur réalise un revenu supplémentaire au moment où celles-ci sont libérées.

Al. 2

La jurisprudence et la pratique actuelle se fondent sur la réflexion qui suit en ce qui concerne la perception de ce revenu supplémentaire provenant d'une activité lucrative. Lorsque par exemple des actions de collaborateur initialement bloquées pour dix ans sont libérées après cinq ans, la valeur imposable de ces actions au moment de l'acquisition a été trop fortement réduite, du fait que l'escompte a été accordé pour dix ans. Compte tenu de ce constat, la question qui s'impose est de savoir si la taxation initiale ne devrait pas être corrigée au moyen d'une procédure de rappel d'impôt. La jurisprudence récente a toutefois rejeté une telle correction de la taxation effectuée au moment de l'acquisition, parce que la levée anticipée du blocage ne constitue pas un fait nouveau (voir l'arrêt du 26 août 2010 du Tribunal administratif du canton de Schwyz, en la cause M. K., consid. 2.2.1). La cause de la levée anticipée du blocage survenue ultérieurement ne peut en effet être établie au moment de la taxation initiale. Par conséquent la levée anticipée du blocage est une forme particulière de réalisation.

Al. 3

La formule figurant à cet alinéa est celle qui est utilisée pour appliquer l'escompte de 6 % par année de blocage prévu à l'art. 17b, al. 2, LIFD. Cependant le paramètre (ⁿ) employé correspond au délai de blocage non écoulé. Les années entamées peuvent également être comptabilisées (nombre arrondi à trois décimales).

Exemple: le 15 mars 2008, le collaborateur A s'est vu attribuer une action de collaborateur bloquée pour dix ans à titre non onéreux. Le 30 septembre 2011, ce même collaborateur prend une retraite anticipée. D'après le plan de participation, cet événement entraîne la levée anticipée du blocage de l'action. Par conséquent, l'action de collaborateur qui devait en principe rester bloquée jusqu'au 15 mars 2018 est immédiatement libérée le 30 septembre 2011. En d'autres termes, l'action qui devait rester bloquée pendant encore 6,46 ans (ⁿ) est transformée en une action non bloquée à cette date. Si le cours du jour (entier) en bourse s'élève par exemple à 1500 francs par action (x) le 30 septembre 2011, alors, compte tenu des 6,46 années restantes, le montant de la valeur vénale réduite en application de l'art. 17b, al. 2, LIFD ne s'élève, qu'à 68,632% ($100 / 1,06^{6,46}$) du montant de la valeur vénale entière, c'est-à-dire à 1029,50 francs. Cette différence entre la valeur vénale entière (1500 francs) et la valeur vénale réduite (1029,50 francs) correspond au montant, s'élevant à 470,50 francs, du revenu imposable de l'activité lucrative qui doit être attesté au moment de la levée anticipée du blocage. D'un point de vue mathématique, ce calcul correspond à la formule suivante : $(x - x / 1,06^n)$, qui donne dans l'exemple choisi: $(1500.00 - 1500.00 / 1,06^{6,46})$.

Al. 4

Les éléments à attester exposés ici correspondent par analogie à ceux de l'art. 4.

Art. 10 Restitution des actions de collaborateur

Al. 1

Il a été reconnu dans la pratique que la restitution sans dédommagement d'actions de collaborateur, ou leur restitution à une valeur inférieure à la valeur vénale, à la cessation des rapports de travail pouvait être particulièrement désavantageuse pour les collaborateurs. C'est pourquoi une correction s'imposait. Cependant, les autorités de taxation sont parvenues à des solutions différentes. Ainsi, les autorités fiscales de la Suisse du nord-ouest, dont font partie celles des cantons d'AG, BL, BS et SO, dans leur accord du 5 novembre 2002 sur la déduction d'un «salaire négatif» en cas de péremption des droits de participation de collaborateur (cf. Revue fiscale 2003, p. 570), ont créé la notion de «salaire

négatif» et admis la compensation du prix de restitution par le salaire. De cette manière, un salaire réduit est inscrit sur le certificat de salaire des collaborateurs. Mais la plupart des autres autorités de taxation ont décidé de considérer le manque à gagner comme des frais d'acquisition du revenu déductibles dans le cadre de l'impôt sur le revenu en vertu de l'art. 339a CO. D'après cette pratique, le salaire est inscrit dans son entier sur le certificat de salaire et le prix de restitution est déduit dans le cadre de la déclaration d'impôt. La jurisprudence récente (voir l'arrêt du 26 août 2010 du Tribunal administratif du canton de Schwyz, en la cause M.K., consid. 2.2.3, et l'arrêt du 17 mai 2002 de la Commission de recours fiscal II du canton de Zurich, publié dans Zürcher Steuerpraxis 4/2002, p. 302) a confirmé la légalité de cette procédure, parce qu'elle respecte le principe constitutionnel de l'imposition selon la capacité économique. L'al. 1 suit donc cette jurisprudence. Il convient d'attester la différence qui existe entre la valeur vénale de l'action, ou sa valeur calculée d'après une formule à la restitution et le prix de restitution.

Al. 2

La formule figurant à cet alinéa est la même que celle qui est utilisée pour appliquer l'escompte de 6 % par année de blocage prévu à l'art. 17b, al. 2, LIFD. Le paramètre (ⁿ) employé correspond, ici aussi, au délai de blocage restant. La formule permet de calculer la valeur vénale ou la valeur calculée d'après une formule, diminuée de l'escompte fiscal au moment de la restitution. Après déduction du prix de restitution, le résultat est la différence que le contribuable peut faire valoir dans sa déclaration d'impôt en la déduisant de son revenu imposable.

Exemple: le 15 mars 2008, le collaborateur A s'est vu attribuer une action de collaborateur bloquée pour dix ans. Le 30 septembre 2011, ce même collaborateur A résilie son contrat de travail. Selon les termes du plan de participation, le collaborateur doit restituer l'action au prix d'acquisition initial de 800 francs. Si le collaborateur A pouvait disposer librement de son action, cette action bloquée encore pendant 6,46 ans (ⁿ) serait transformée en une action non bloquée. Si, le 30 septembre 2011, le cours du jour (entier) en bourse s'élève par exemple à 1500 francs par action (x), alors, compte tenu des 6,46 années du blocage non écoulées, le montant de la valeur vénale réduite en application de l'art. 17b, al. 2, LIFD ne s'élève qu'à 68,632 % ($100 / 1,06^{6,46}$) du montant de la valeur vénale entière, c'est-à-dire à 1029,50 francs. Comme le collaborateur A a restitué l'action au prix de 800 francs (y), il peut déduire 229,50 francs de son revenu imposable dans sa déclaration d'impôt. D'un point de vue mathématique, ce calcul correspond à la formule suivante : $(x / 1,06^n - y)$, qui donne dans l'exemple choisi: $(1500.00 / 1,06^{6,46} - 800.00)$.

Al. 3

Cet alinéa est la conséquence de la jurisprudence évoquée précédemment. Le contribuable ne peut faire valoir la déduction de la différence que dans sa déclaration d'impôt. L'attestation doit être établie selon la méthode brute. L'attestation de valeurs nettes n'est pas admise. Pour faciliter le contrôle, l'attestation doit être jointe au certificat de salaire ou figurer dans ce certificat.

Al. 4

Cet alinéa a une fonction explicative. Il peut arriver que l'employeur crédite un prix de restitution supérieur à la valeur vénale actuelle ou à la valeur calculée selon la formule convenue. Pour le collaborateur, la différence positive entre le prix de restitution et la valeur vénale actuelle ou la valeur calculée selon la formule constitue un revenu imposable et non pas un gain en capital privé franc d'impôt. C'est pourquoi il faut établir par analogie une attestation comprenant les indications prévues à l'art. 9, al. 4.

Art. 11 Collaborateurs domiciliés à l'étranger

Al. 1

Cet alinéa a une fonction explicative. Les collaborateurs qui résident à l'étranger mais travaillent en Suisse ne peuvent pas être soumis à l'imposition proportionnelle. Cette disposition s'applique principalement aux frontaliers et aux résidents à la semaine.

Al. 2

La conséquence de cette explication est que l'ensemble des revenus provenant de participations de collaborateur en Suisse est soumis à l'imposition à la source ordinaire.

Art. 12 Membres de l'administration ou de la direction domiciliés à l'étranger

Les al. 1 et 2, comme précédemment mentionné à propos de l'al. 1 de l'art. 11, ont une fonction explicative. Le revenu provenant des participations de collaborateur proprement et improprement dites des membres de l'administration ou de la direction domiciliés à l'étranger est soumis à l'imposition à la source en Suisse, conformément à l'art. 93 LIFD, qui prévoit actuellement un taux d'impôt à la source de 5 % (cf. art. 93, al. 3, LIFD). L'imposition proportionnelle ne s'applique pas à ces personnes, car il n'existe pas de fait tombant sous le coup de l'art. 17d LIFD.

Art. 13 Réalisation d'options de collaborateur, d'expectatives sur des actions de collaborateur ou de participations de collaborateur improprement dites après la fin des rapports de travail

Il peut arriver que l'avantage appréciable en argent provenant d'options de collaborateur, d'expectatives sur des actions de collaborateur ou de participations de collaborateur improprement dites ne soit réalisé qu'à un moment où le contribuable et l'employeur qui lui a accordé ceux-ci ne sont plus liés par des rapports de travail. Afin d'assurer la perception de l'impôt, il est nécessaire que non seulement l'ancien employé mais aussi l'autorité fiscale cantonale compétente reçoivent une attestation concernant cet avantage appréciable en argent. Ainsi, l'obligation d'attester d'après l'art. 129 LIFD n'est pas subordonnée à l'existence d'un contrat de travail mais prend naissance par le versement d'une prestation fondée sur un contrat de travail (antérieur).

2.4 Répartition des participations de collaborateur en catégories et indications supplémentaires

Art. 14 Classification des participations de collaborateur

L'AFC a l'intention de publier une liste portant sur le classement des diverses participations de collaborateur par catégorie, en annexe à sa future circulaire sur l'imposition des participations de collaborateur. Cette liste pourra être adaptée en tout temps, au fur et à mesure de l'évolution des plans de participation des collaborateurs. Ce n'est que récemment que les co-investissements, par exemple, ont été présentés aux autorités fiscales pour avis, en tant que nouvelle forme de participation de collaborateur.

Art. 15 Indications supplémentaires

Dans le cadre de l'avis sur les co-investissements que nous venons de mentionner, il est apparu que les autorités fiscales ont besoin d'informations supplémentaires de l'employeur pour évaluer un plan de participation des collaborateurs complexe. Il s'agit en particulier d'établir si le collaborateur a reçu ses droits de participation sur la base de son contrat de

travail ou s'il a la possibilité de participer avec les mêmes droits qu'un investisseur tiers. Enfin, il s'agit souvent de distinguer les revenus de l'activité lucrative dépendante de ceux de la fortune mobilière.

2.5 Dispositions finales

Art. 16 *Dispositions transitoires*

Al. 1

Comme la présente ordonnance a pour objet la teneur des attestations, elle s'applique à toutes les participations de collaborateur attribuées après son entrée en vigueur.

Al. 2

Les participations de collaborateur attribuées sous l'empire de l'ancien droit devront en principe être attestées d'après l'ordonnance, si l'avantage appréciable en argent qui en provient n'a pas été imposé. Il s'agira essentiellement des cas dans lesquels des options de collaborateur n'ont pas, pour une raison ou pour une autre, été imposées à leur attribution en Suisse alors qu'elles auraient dû l'être. Lorsque les options de collaborateur ont déjà été imposées par le passé, lors de leur attribution ou lors de l'acquisition irrévocable des droits sur la base d'une décision administrative préalable (ruling), il n'est pas nécessaire d'établir une attestation lors de l'exercice. Si en revanche l'imposition d'options de collaborateur ou de participations de collaborateur improprement dites à l'exercice a été prévue dans le cadre de la décision administrative préalable avant l'entrée en vigueur de la présente ordonnance, il convient d'attester le versement de l'avantage appréciable en argent selon les prescriptions de la présente ordonnance.

Art. 17 *Entrée en vigueur*

La loi fédérale sur l'imposition des participations de collaborateur entrera en vigueur le 1^{er} janvier 2013 en vertu d'une décision du Conseil fédéral du 10 juin 2011; l'ordonnance entrera aussi en vigueur à cette date.

3 Conséquences

D'après le droit actuel, les options de collaborateur sont selon les conditions du contrat, imposées à trois moments différents: au moment de l'attribution (acquisition), au moment de l'acquisition irrévocable du droit (vesting) ou au moment de l'exercice de l'option. La loi fédérale du 17 décembre 2010 sur l'imposition des participations de collaborateur apporte une simplification importante, car elle ne prévoit désormais plus que deux moments pour l'imposition des options, à savoir au moment de l'acquisition et à celui de l'exercice. Pour les attestations aussi désormais, seuls ces deux moments seront pris en considération.

Le droit actuel ne prévoit pas d'ordonnance sur l'obligation de délivrer des attestations pour les participations de collaborateur. Tous les faits nécessaires à la taxation doivent néanmoins être attestés aujourd'hui. L'obligation d'attester repose sur l'art. 127, al. 1, let. a, LIFD et existe envers les collaborateurs. L'obligation d'attester directement envers les autorités de taxation, qui reposera sur le nouvel art. 129, al. 1, let. d, LIFD, n'existait pas auparavant. Cela a conduit, dans certaines circonstances, à ce que les employeurs règlent, certes, les détails pour les attestations avec les autorités fiscales du canton où ils ont leur siège dans le cadre de décisions administratives préalables, mais sans que les autorités fiscales d'autres cantons ne soient pas informées de manière exhaustive sur la portée de ces mêmes décisions.

Sous l'empire du droit actuel, la pratique a montré que, en ce qui concerne les participations de collaborateur des grandes entreprises, les attestations fonctionnent très bien en général. Ce n'est pas le cas pour les entreprises plus petites, pour lesquelles les informations sont fréquemment insuffisantes, de sorte que les attestations doivent être établies a posteriori à la demande des autorités de taxation. Ceci conduit à un surcroît de charges inutile tant pour l'employeur que pour l'employé et les autorités de taxation.

3.1 Conséquences pour la Confédération

Les nouvelles obligations de renseigner et de délivrer des attestations, prévues par la loi en matière de participations de collaborateur (art. 129, al. 1, let. d, LIFD), sont précisées dans le présent projet d'ordonnance. L'ordonnance présente de manière structurée la liste des données nécessaires à une taxation correcte. Tout ce qui n'est pas absolument nécessaire a été omis. L'une des conséquences de l'ordonnance pour la Confédération est que les décisions administratives préalables demandées à l'Administration fédérale des contributions devraient être plus courtes quand elle sera entrée en vigueur. Elles ne devront notamment plus citer en détail les obligations de renseigner et de délivrer des attestations. Dorénavant, il suffira de renvoyer à l'ordonnance, qui présente clairement ces exigences.

3.2 Conséquences pour les cantons et les communes

Les explications qui précèdent au sujet des décisions administratives préalables qui deviendront plus courtes sont également valables pour les décisions administratives préalables que les cantons et les communes auront à rendre à l'avenir en matière de participations de collaborateur. En outre, l'ordonnance présente pour les autorités de taxation l'avantage qu'elles sauront mieux qu'aujourd'hui quelles attestations doivent leur être remises.

3.3 Conséquences pour les employeurs et les employés

L'OAP présente, tant pour les employeurs que pour les employés, l'avantage de préciser des devoirs qui existaient déjà et de les présenter dans un texte d'ordonnance structuré. Grâce à cela, il devrait être plus facile pour les petites entreprises de fournir dans les délais les attestations pertinentes. Cette charge est bien moins importante que lorsqu'il faut fournir ultérieurement, à la demande des autorités de taxation, une attestation qui faisait défaut.

4 Constitutionnalité et conformité aux lois

La promulgation de l'OAP est prévue par la loi (art. 129, al. 1, let. d, LIFD). L'ordonnance qui sera édictée par le Conseil fédéral doit fixer les données nécessaires à la taxation dans le domaine des participations de collaborateur.

La loi elle-même se fonde sur les art. 128 et 129 de la Constitution.