



Service d'état-major Législation DAT, 7 août 2012

Audition sur la modification de l'ordonnance du DFF sur l'imposition à la source dans le cadre de l'impôt fédéral direct (Ordonnance sur l'imposition à la source; OIS; RS 642.118.2)

Rapport explicatif

Condensé

Le projet d'introduire une norme pour le traitement des salaires applicable à l'impôt à la source (ELM/QSt) doit, dans le cadre d'un élargissement technique du système de traitement des salaires électronique (ELM, en allemand «Elektronisches Lohnmeldeverfahren»), donner la possibilité aux débiteurs de la prestation imposable, c'est-à-dire les employeurs, de transmettre électroniquement les données concernant l'impôt à la source (p. ex. les déterminations du tarif, les décomptes, les déclarations) aux administrations fiscales. La mise en œuvre technique de ce projet nécessite d'harmoniser les barèmes de l'impôt à la source pour ce qui est de leur désignation et leur application, tant à l'échelon fédéral que cantonal. La présente modification de l'ordonnance sur l'impôt à la source constitue la première étape en ce sens. Les cantons adapteront leurs bases légales en conséquence.

1. Introduction

L'impôt à la source a été introduit en 1995 à l'échelon fédéral (art. 83 ss. LIFD). L'ordonnance sur l'imposition à la source (OIS) contient plusieurs dispositions détaillées sur l'aménagement de l'impôt à la source. Les principes de l'OIS n'ont pas été modifiés depuis son entrée en vigueur le 1^{er} janvier 1995.

Les conditions de la retenue de l'impôt à la source ont toutefois changé depuis cette date, en particulier depuis la conclusion de l'Accord du 21 juin 1999 entre la Confédération suisse, d'une part, et la Communauté européenne et ses Etats membres, d'autre part, sur la libre circulation des personnes (ALCP; RS 0.142.112.681). Depuis l'introduction de cet accord, l'afflux en Suisse de travailleurs provenant d'Europe (UE/AELE) a nettement augmenté. L'engagement de personnes domiciliées dans des communes limitrophes de la Suisse s'est lui aussi amplifié (frontaliers, personnes qui ne séjournent en Suisse que pendant la semaine, p. ex.). Le nombre de personnes soumises à l'impôt à la source a donc continuellement crû ces dernières années.

Dans un arrêt du 26 janvier 2010, le Tribunal fédéral a, pour la première fois, analysé la relation entre l'accord sur la libre circulation des personnes (ALPC) et l'ordonnance suisse sur l'imposition à la source et est arrivé à la conclusion que l'ordonnance enfreint dans certaines situations l'ALPC (ATF 2C_319/3009). Concrètement, l'arrêt démontre que les personnes imposées à la source, dont le domicile est à l'étranger et qui réalisent des revenus importants en Suisse (quasi-résidents) sont, dans certaines circonstances, discriminées de manière inadmissible du point de vue fiscal comparativement aux personnes imposées régulièrement. Il convient donc, dans le cadre d'une révision de l'imposition à la source, de tenir compte de cette inégalité de traitement constatée en dernière instance.

L'axe principal de la présente modification de l'OIS est différent: elle projette d'introduire une norme pour le traitement des salaires applicable à l'impôt à la source (ELM/QSt) qui doit, dans le cadre d'un élargissement technique du système de traitement des salaires électronique (ELM, en allemand «Elektronisches Lohnmeldeverfahren»), donner la possibilité aux débiteurs de la prestation imposable, c'est-à-dire les employeurs, de transmettre électroniquement les données concernant l'impôt à la source (p. ex. les déterminations du barème, les décomptes, les déclarations) aux administrations fiscales. Les débiteurs de la prestation imposable sont toutefois libres d'acquiescer ou non le logiciel certifié.

Grâce au logiciel ELM/QSt, il sera nettement plus simple pour les employeurs de remplir les tâches administratives liées à la procédure de retenue de l'impôt à la source, notamment parce qu'ils auront ainsi la garantie que les données pour l'impôt à la source calculées à l'aide de ce logiciel seront acceptées par toutes les administrations fiscales cantonales. Les autorités cantonales pourront elles aussi bénéficier de la simplification et de la plus grande efficacité des procédures. Etant donné que toutes les informations seront transmises et traitées par la voie électronique (les formulaires sur papier ne sont plus obligatoires), il est vraisemblable que les sources d'erreurs vont diminuer, vu que le travail ne s'effectuera plus que sur un seul média (électronique).

Ce projet s'inscrit dans la stratégie suisse de cyberadministration, qui vise à faire en sorte que les procédures gouvernement-entreprise s'effectuent par des moyens électroniques. La Conférence suisse des impôts (CSI - commission Logistique) a élaboré des bases permettant de mettre le projet en pratique.

Outre la mise en œuvre technique, le noyau central du projet, soutenu par tous les cantons, est l'harmonisation des barèmes de l'impôt à la source pour ce qui est de leur désignation et de leur application à différentes catégories de personnes, comme les personnes seules ou les couples mariés à un ou deux revenus. Durant la procédure de consultation menée par la CSI, les cantons ont expressément donné leur approbation au projet et se sont montrés prêts à adapter leurs législations cantonales en conséquence. Cette harmonisation offre à

toutes les parties impliquées dans la procédure de retenue de l'impôt à la source avant tout les avantages suivants:

- une plus grande sécurité du droit
- une simplification de la procédure de décompte intercantonale
- un traitement efficace et standardisé des données concernant l'impôt à la source
- une base pour charger automatiquement les données qui concernent l'impôt à la source (dans les systèmes électroniques de taxation des autorités cantonales).

Par ailleurs, l'harmonisation des barèmes de l'impôt à la source présente aussi des avantages pour les employeurs qui choisissent de ne pas utiliser le système ELM/QSt pour effectuer leurs décomptes. Peu de choses vont changer pour eux, si ce n'est qu'ils profiteront des désignations et applications de barèmes unifiées et de bases légales intercantionales plus largement harmonisées. Les cantons demeurent responsables de la fixation des barèmes fiscaux cantonaux.

Les cantons, qui collaborent à la mise en œuvre du projet, ont souhaité que soit d'abord modifiée l'OIS avant qu'ils ne procèdent aux adaptations de leurs législations. De cette manière, on devrait aboutir à la meilleure des harmonisations horizontales formelles possibles en ce qui concerne l'impôt (cantonal) retenu à la source.

2. Estimation de l'impact de la réglementation et répercussions sur les débiteurs de la prestation imposable et les autorités fiscales

La mise en service du système ELM/QSt requiert le consentement de toutes les administrations fiscales cantonales, étant donné qu'elles sont responsables de la taxation. Le comité de la Conférence suisse a délivré son consentement le 29 novembre 2011, au cours de sa séance et a validé la mise en œuvre et l'introduction de ce système.

Comme condition obligatoire pour l'introduction du système ELM/QSt, les cantons ont accepté l'harmonisation des bases légales et plus particulièrement de la désignation des barèmes et de leur application. Qu'il s'agisse des débiteurs de la prestation imposable, des employés ou des administrations fiscales, cette harmonisation comporte pour tous les avantages considérables cités au ch. 1.

L'introduction du système ELM/QSt a un impact très positif sur la réduction de la comptabilité intercantonale. En effet, avec le système ELM/QSt, les débiteurs de la prestation imposable sont contraints de décompter l'impôt à la source directement avec les différents cantons bénéficiaires de l'impôt à la source. Bien qu'à première vue cette pratique semble constituer une charge administrative, il convient de noter à ce propos que l'importance attachée tant à la transmission informatique des décomptes au bon canton qu'à la suppression des demandes de précisions, qui proviennent des procédures intercantionales de décompte, est nettement plus haute. Globalement, les mesures prises dans le cadre du système ELM/QSt entraînent des allègements administratifs et une augmentation de la sécurité juridique pour les débiteurs de la prestation imposable (en premier lieu les employeurs). Pour compléter, on peut encore mentionner le fait que grâce à cette procédure, les cantons bénéficiaires de l'impôt à la source ne doivent plus recalculer l'impôt, ce qui constitue également une amélioration pour les contribuables.

En outre, on peut relever un autre point positif, à savoir le traitement des données déterminantes au moyen d'un seul média. De cette manière, l'efficacité est améliorée, d'une part et, de l'autre, le taux d'erreurs, toujours plus élevé lors du traitement manuel des données, est réduit.

Dans l'ensemble, les autorités fiscales partent du principe que l'introduction du système ELM/QSt aboutira à une situation gagnant-gagnant pour toutes les parties impliquées dans la procédure.

2. Commentaires des titres de sections et des articles modifiés

Section 1 (titre avant l'art. 1)

La section 1 a été renommée en raison de l'augmentation du nombre de barèmes (cf. le commentaire de l'art. 1). Désormais, cette section contient également des catégories de personnes qui au regard du droit fiscal ne sont pas domiciliées ou ne séjournent pas en Suisse (barèmes F, L, M, N et O). Par ailleurs, les dispositions des art. 1 à 3 ne concernent que les employés et les bénéficiaires de revenus acquis en compensation.

Art. 1, al. 1

Chacun des groupes de personnes spécifiques suivants est désigné par une lettre, laquelle constitue un code de barème.

Les lettres G, H, I, J et K n'ont pas pu être utilisées car des cantons y ont déjà recours pour désigner des barèmes qui leur sont propres. La lettre «K» par exemple (code de barème K) est utilisée dans des cantons qui connaissent le système de taxation «NEST» et désigne l'imposition à la source de prestations en capital provenant de la prévoyance.

Suivant le barème (mis à part pour les codes D et E), différentes déductions fiscales sont prises en compte.

Au moyen des tableaux des barèmes des administrations fiscales cantonales contenus dans le programme de traitement électronique des données, l'employeur peut calculer, à partir du revenu brut, le montant correct de l'impôt à la source et procéder à la déduction correspondante sur le salaire respectivement dans la comptabilité des salaires.

Les artistes, sportifs et conférenciers (art. 92 LIFD), les administrateurs (art. 93 LIFD), les créanciers hypothécaires (art. 94 LIFD) et les bénéficiaires de prestations de prévoyance découlant de rapports de travail de droit public (art. 95 LIFD), respectivement de prestations provenant d'institutions de prévoyance de droit privé (art. 96 LIFD) ne sont pour l'instant pas concernés par les nouvelles désignations et applications des barèmes. Cela vaut également pour les bénéficiaires d'avantages appréciables en argent provenant de participations de collaborateur, soumis à l'impôt à la source à partir du 1^{er} janvier 2013 en application de l'art. 97a LIFD¹. Si un décompte électronique est introduit ultérieurement pour ces catégories de personnes, des désignations de barèmes devront être fixées pour chacune d'entre elles.

Les codes suivants valent donc pour les travailleurs soumis à l'impôt à la source, qui sont ou non domiciliés en Suisse au regard du droit fiscal (art. 83 ss. et 91 LIFD), et pour les travailleurs dans une entreprise de transports internationaux (art. 97 LIFD):

Barème A: Le barème A est appliqué (aujourd'hui déjà) aux contribuables célibataires, divorcés, séparés judiciairement ou de fait ou veufs, qui ne vivent pas en ménage commun avec des enfants ou des personnes nécessiteuses. Le calcul des impôts se fonde sur le barème fixé à l'art. 214, al. 1, LIFD (barème pour personnes seules).

Le calcul du barème A tient compte désormais des déductions sociales fixées à l'art. 213, al. 1, let. a, LIFD (déduction pour les assurances d'après l'art. 212, al. 1, LIFD y compris – voir aussi le commentaire de la modification de l'art. 2, let. b, OIS). De cette manière, les contributions d'entretien qu'une personne soumise à l'impôt à la source verse pour des enfants qui ne vivent pas dans le même ménage qu'elle et pour un conjoint dont elle est divorcée ou séparée judiciairement

¹ FF 2005 519

ou de fait peuvent être prises en compte de manière appropriée dans le cadre de la déduction de l'impôt à la source déjà; l'impôt à la source calculé ensuite sera ainsi mieux adapté à la capacité économique de la personne. La réduction du montant de l'impôt fixée à l'art. 214, al. 2^{bis}, LIFD n'est pas accordée. Le barème A avec déduction pour enfants n'est appliqué que sur demande de l'autorité fiscale compétente. Est alors appliqué le barème A avec déduction pour enfants, dont le total des déductions comprises dans le calcul est inférieur aux contributions d'entretien versées par le contribuable. A la demande du contribuable, les impôts à la source effectivement dus sont recalculés ultérieurement sur la base des contributions d'entretien effectivement versées (art. 137 LIFD; voir aussi les indications relatives à l'art. 2, al. 1, let. e).

Exemple:

Un contribuable verse à sa femme, dont il est divorcé, et à leurs deux enfants des pensions alimentaires pour un montant de 17 000 francs chaque année. Il est soumis à l'impôt à la source selon le barème A. La déduction pour enfants prévue par le canton pour le barème A s'élève par exemple à 8000 francs par palier. Le barème qui s'applique en l'occurrence est donc le barème A2 (A2 = déductions pour un total de 16 000 francs / versements de pensions alimentaires pour un total de 17 000 francs).

Barème B: Le barème B est appliqué aux groupes de personnes suivants:

1. couples mariés vivant en ménage commun, dont seul un conjoint exerce une activité lucrative (avec ou sans enfants); ou
2. contribuables qui remplissent les conditions de l'octroi du barème A (célibataires, divorcés, séparés judiciairement ou de fait ou veufs) et qui font ménage commun avec des enfants ou des personnes nécessiteuses dont ils assument l'essentiel de l'entretien.

Le barème fixé à l'art. 214, al. 2, LIFD (barème pour les époux) sert de base pour le calcul des impôts. Dans le barème B sont pris en compte la déduction pour enfants d'après l'art. 213, al. 1, let. a, LIFD, la déduction pour les assurances d'après l'art. 212, al. 1, LIFD, le barème parental d'après l'art. 214, al. 2^{bis}, LIFD et la déduction pour les personnes mariées d'après l'art. 213, al. 1, let. c, LIFD.

Les personnes seules qui font ménage commun avec des enfants ou des personnes nécessiteuses dont ils assument l'essentiel de l'entretien bénéficient également de la déduction pour les personnes mariées. Cela correspond à la pratique actuelle. Vu le caractère insignifiant de la déduction (2600 francs d'après l'art. 213, al. 1, let. c, LIFD, pour la période fiscale 2012), on a renoncé à créer un barème pour ce groupe de personnes.

Les cantons sont toutefois tenus d'imputer cette déduction aux personnes élevant seules leurs enfants dans le cadre de la procédure de correction (p. ex. correction du barème).

Barème C: Le barème C est appliqué aux couples mariés vivant en ménage commun, dont les deux conjoints exercent une activité lucrative (couples à deux revenus).

Le barème fixé à l'art. 214, al. 2, LIFD (barème pour les époux) sert de base pour le calcul des impôts. Pour les personnes mariées, le cumul de leurs revenus (addition des facteurs) détermine l'impôt à la source (art. 86, al. 2, LIFD). Si chacune des composantes du revenu des conjoints étaient prises en compte séparément, il en résulterait des avantages en raison de la progressivité. Comme jusqu'à présent, l'Administration fédérale des contributions règlera les détails du calcul d'entente avec les cantons et, surtout, fixera le revenu de l'autre époux qui déterminera le taux d'impôt (v. art. 2, let. c, OIS).

Le barème C tient compte de la déduction du produit de l'activité lucrative la moins rémunérée (déduction pour double revenu) fixée à l'art. 212, al. 2, LIFD.

La déduction pour enfants d'après l'art. 213, al. 1, let. a, LIFD, y compris la déduction pour les assurances d'après l'art. 212, al. 1, LIFD, ainsi que le barème parental d'après l'art. 214, al. 2^{bis}, LIFD sont pris en compte, pour autant que les enfants vivent dans le même ménage que les contribuables imposés selon le barème C et que ces derniers assument l'essentiel de l'entretien des enfants.

A l'avenir, le barème C s'appliquera aussi lorsque l'un des époux exerce une activité lucrative à l'étranger (v. art. 1, al. 1, let. c, OIS). Cette modification constitue un pas de plus vers une harmonisation entre les cantons.

Le barème C est en outre recalculé. A l'avenir, il y a lieu de renoncer à imposer les revenus en distinguant le revenu de l'homme et celui de la femme. Pour ce faire, il faut appliquer le même barème C pour double revenu aux deux conjoints, ce qui, à revenu identique, résulte en une charge fiscale égale pour les deux conjoints. Dans le cadre du nouveau barème C, les frais professionnels en rapport avec le salaire brut imposable continuent d'être entièrement déductibles. En revanche, pour déterminer le revenu imposable, les autres déductions (notamment la déduction pour les primes d'assurances et les intérêts des capitaux d'épargne d'après l'art. 212, al. 1, LIFD, la déduction pour double revenu d'après l'art. 212, al. 2, LIFD, et la déduction pour enfants d'après l'art. 213, al. 1, let. a, LIFD) sont prises en compte dans le calcul du barème à hauteur du 50 % des valeurs déterminantes (en comparaison, on impute à l'heure actuelle une part virtuelle de 60 % à l'homme et de 40 % à la femme – v. explications concernant l'actuel barème C de l'impôt à la source², p. 61).

Le revenu de l'autre époux doit aussi être pris en considération pour déterminer le taux (art. 86, al. 2, LIFD). Les cantons et la Confédération s'entendent pour fixer dans quelle mesure ce revenu doit être pris en compte. Les parties examinent à cet effet les données statistiques existantes et la situation salariale en Suisse.

Barème D: Le barème D est appliqué:

1. aux revenus d'une activité accessoire d'un contribuable, dans la mesure où il exerce une activité lucrative principale; ou
2. aux revenus acquis en compensation versés par l'assureur, qui sont attribués en supplément du salaire habituel ou qui ne sont pas calculés sur la base du salaire assuré (art. 3 OIS).

Comme jusqu'à présent, on applique dans le cadre du barème D un taux d'impôt fixe de 1 % des prestations brutes pour l'impôt fédéral direct (v. ch. 1 de l'appendice à l'OIS). Aucune déduction n'est prévue.

Conformément au nouveau droit, lorsqu'une personne exerce plusieurs activités lucratives, l'activité dont le revenu brut est le plus élevé est considérée comme l'activité principale. Toutes les autres activités constituent des activités accessoires qui doivent être imposées selon le barème D. Il demeure réservé au contribuable d'exiger ultérieurement auprès de l'autorité fiscale cantonale un réexamen de l'imposition à la source à laquelle il a été soumis (art. 137 LIFD).

² <http://www.estv.admin.ch/bundessteuer/dokumentation/00242/00383/index.html?lang=fr&download=NHZLpZig7t,lnp6I0NTU042l2Z6ln1ae2lZn4Z2qZpnO2YUq2Z6gpJCDeH59fmyM162dpYbUzd,Gpd6emK2Oz9aGodetmqaN19Xl2ldvoaCUZ,s->

En ce qui concerne l'imposition à la source de revenus acquis en compensation versés par des sociétés d'assurance, se référer à la notice³ ci-jointe de l'Administration fédérale des contributions sur l'imposition à la source des revenus acquis en compensation pour les travailleurs étrangers. Si des revenus acquis en compensation sont versés par l'employeur, ils sont soumis à l'impôt à la source avec les salaires, selon le barème déterminant en l'occurrence pour le montant du salaire.

Barème E: Le barème E est appliqué aux personnes qui, sur la base de la loi fédérale sur le travail au noir (RS 822.41, LTN), sont imposées selon la procédure simplifiée. Le taux d'impôt pour l'impôt fédéral direct est en l'occurrence de 0,5 % (v. art. 37a, al. 1, LIFD). Aucune déduction n'est prévue. De cette manière, l'impôt sur le revenu est acquitté, ce qui signifie que ce revenu ne peut pas être pris en compte ni comme base de calcul, ni comme taux d'imposition pour d'autres revenus (art. 37a, al. 1, LIFD, dernière phrase). Pour l'impôt à la source, cela veut dire que si dans un couple, par exemple, l'un des conjoints réalise un revenu imposé à la source de façon traditionnelle, et l'autre réalise uniquement un revenu imposé selon la procédure simplifiée, le revenu imposé à la source de façon traditionnelle ne peut pas être soumis au barème C (les art. 9, al. 1 et 86, al. 2, LIFD ne s'appliquent pas).

Barème F: Le barème F est appliqué aux frontaliers vivant dans une commune italienne limitrophe dont le conjoint travaille ailleurs qu'en Suisse et qui sont soumis à l'accord du 3 octobre 1974 entre la Suisse et l'Italie⁴. Seuls sont concernés par cet accord les travailleurs qui exercent une activité lucrative salariée dans les cantons du Tessin, des Grisons ou du Valais et dont le domicile se situe dans une commune italienne limitrophe.

Suite à la conclusion d'un protocole non daté mais signé par les délégations suisse et italienne lors de la rencontre annuelle des autorités fiscales de Suisse et d'Italie des 8 et 9 juillet 1985, l'Italie a affirmé que l'addition des facteurs (prise en compte du revenu du conjoint pour déterminer le taux) n'était pas autorisée dans le cadre de l'imposition des frontaliers. Malgré le fait que la délégation suisse a soutenu le contraire à cette époque déjà, on ne procède toujours pas à l'addition des facteurs. Le revenu du conjoint qui travaille ailleurs qu'en Suisse ne peut pas être pris en compte pour déterminer le taux de l'impôt à la source.

Etant donné que les frontaliers en provenance d'Italie dont le conjoint travaille ailleurs qu'en Suisse ne peuvent donc pas être imposés selon le barème C et qu'ils ne remplissent pas les conditions de l'octroi du barème A, un barème F a été instauré, lequel reprend les taux d'impôt du barème A. On garantit ainsi qu'à défaut d'addition des facteurs, logiquement, la déduction pour double revenu d'après l'art. 212, al. 2, LIFD n'est pas accordée non plus.

Dans tous les autres cas (p. ex. lorsque les deux conjoints sont des frontaliers travaillant en Suisse), les barèmes ordinaires A, B, C, D ou E sont appliqués selon la situation personnelle du contribuable.

Le barème F constitue de plus une mesure technique qui doit permettre aux cantons concernés de procéder partiellement à la compensation fiscale conformément à l'accord susmentionné.

Barème L: Le barème L est appliqué aux personnes qui, d'une part, sont des frontaliers exerçant un emploi salarié en Suisse conformément à l'art. 15a de la convention

³ <http://www.estv.admin.ch/bundessteuer/dokumentation/00242/00383/index.html?lang=fr&download=NHZLpZig7t,Inp6i0NTU042l2Z6ln1ae2lZn4Z2qZpnO2YUq2Z6gpJCDdIJ5gWym162dpYbUzd,Gpd6emK2Oz9aGodetmqaN19XI2ldvoaCUZ,s->

⁴ Accord du 3 octobre 1974 entre la Suisse et l'Italie relatif à l'imposition des travailleurs frontaliers et à la compensation financière en faveur des communes italiennes limitrophes (RS 0.642.045.43)

entre la Confédération suisse et la République fédérale d'Allemagne (CDI-D)⁵ du 11 août 1971 et, d'autre part, remplissent les conditions de l'octroi du barème A. Conformément à l'art. 15a, al. 1, CDI-D, l'imposition est limitée à 4,5 % du montant brut des rémunérations.

Barème M: Idem que le barème L, mais pour les frontaliers qui remplissent les conditions de l'octroi du barème B.

Barème N: Idem que le barème L, mais pour les frontaliers qui remplissent les conditions de l'octroi du barème C.

Barème O: Idem que le barème L, mais pour les frontaliers qui remplissent les conditions de l'octroi du barème D.

Remarque concernant l'art. 1, al. 3

Si le projet concernant la loi fédérale sur la mise à jour formelle de l'imposition dans le temps des impôts directs sur les personnes physiques entre en vigueur avant le présent projet, la première phrase de l'art. 1, al. 3, OIS peut être supprimée, étant donné que le premier cité supprime la taxation bisannuelle encore prévue à l'heure actuelle dans la loi.

Art. 2, al. 2

D'après l'art. 86 LIFD, le barème tient compte des frais professionnels et des primes et cotisations d'assurances sous forme de forfait, ainsi que des charges de famille du contribuable. Selon l'art. 2, let. b, OIS, le montant de ces déductions est fixé d'entente avec les cantons. En ce qui concerne l'impôt à la source, les contributions d'entretien ne peuvent être prises en compte que l'année suivante par une correction du barème (v. art. 2, let. e, OIS) ou corrigées lors d'une taxation ordinaire ultérieure (v. art. 90, al. 2, LIFD). C'est pourquoi il peut arriver que des contribuables imposés à la source d'après les barèmes A ou L et qui doivent verser des contributions d'entretien aient à faire face à des difficultés financières. Pour atténuer cet état de fait, les barèmes A et L sont calculés en tenant compte des déductions sociales (déduction pour enfants) fixées à l'art. 213, al. 1, let. a, LIFD (déduction pour les assurances selon l'art. 212, al. 1, LIFD incluse). Cette mesure tient compte de la capacité économique du contribuable soumis à l'impôt à la source et lui évite d'éventuelles difficultés financières.

Pour appliquer les barèmes A ou L avec déduction pour enfants, une demande du contribuable est nécessaire. L'autorité fiscale compétente décide au cas par cas si le barème A ou le barème L peut être appliqué et communique sa décision à l'employeur (débitaire de la prestation imposable) et au contribuable. A la demande du contribuable, les impôts à la source sont calculés sur la base des contributions d'entretien effectivement versées (art. 137 LIFD).

Exemple:

Un contribuable divorcé verse des contributions d'entretien pour un montant annuel de 28 000 francs et bénéficie d'une déduction cantonale pour enfants de 10 000 francs (déduction pour assurances incluse); le barème A2 (2 déductions pour enfants) peut donc lui être attribué.

Les personnes soumises à l'impôt à la source suivant le barème B ou C (resp. M et N) peuvent elles aussi rencontrer des difficultés financières parce qu'elles doivent verser des pensions à la personne dont elles sont divorcées ou séparées judiciairement ou de fait; l'octroi d'une déduction supplémentaire pour enfants appropriée peut là aussi atténuer ces diffi-

⁵ Convention du 11 août 1971 entre la Confédération suisse et la République fédérale d'Allemagne en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (CDI-D; RS 0.672.913.62)

cultés. Encore une fois, l'accord de l'autorité fiscale compétente est impérativement nécessaire (v. le commentaire des barèmes A et L relatif à l'art. 2, al. 2, OIS) afin d'octroyer une déduction pour enfants correspondante aux personnes imposées selon les barèmes B et C (resp. M et N). Dans tous les cas, il faut procéder ultérieurement au calcul correct de l'impôt à la source en tenant compte des contributions d'entretien effectivement versées.

Art. 2, al. 3

Si un contribuable a versé des contributions au pilier 3a, par exemple, il peut demander ultérieurement (pendant l'année fiscale suivante) la déduction de ces montants dans le cadre d'une correction du barème, car les barèmes actuels ne tiennent pas compte des frais individuels (art. 137 LIFD).

Si le contribuable en fait la demande, les contributions d'entretien peuvent être prises en compte pour le calcul de l'impôt à la source pendant l'année fiscale déjà. L'administration fiscale vérifie alors s'il y a un cas de rigueur. Si c'est le cas, elle communique le barème à appliquer à l'employeur et au salarié (v. le commentaire de l'art. 2, al. 2). L'application de l'art. 137 LIFD demeure dans tous les cas réservée.

Exemple:

Une personne mariée (un seul revenu) avec un enfant verse des contributions d'entretien pour un autre enfant, issu d'un premier mariage. Cette personne est imposée selon le barème B1 (B plus un enfant). Si les contributions d'entretien entraînent un cas de rigueur, l'administration fédérale peut prendre en compte une deuxième déduction pour enfants (pour autant que les contributions d'entretien versées équivalent au moins au montant de cette déduction), c'est-à-dire qu'elle applique le barème B avec déduction pour deux enfants (barème B2). Le barème B (tout comme les barèmes C, M et N) comprend toutefois aussi la déduction tarifaire du montant de l'impôt de 251 francs par enfant (art. 214, al. 2^{bis}, LIFD). En l'occurrence, par rapport à une personne soumise au barème A (qui ne prévoit pas de déduction tarifaire pour un enfant), il s'ensuivrait une diminution induite de l'impôt. Pour empêcher cette inégalité, il faut procéder à un nouveau calcul obligatoire de l'impôt effectivement dû dans tous les cas où sont appliqués les barèmes B, C, M et N avec une déduction supplémentaire pour enfants. La déduction tarifaire pour enfants de 251 francs accordée auparavant est alors à nouveau imputée.

Section 1a (titre avant l'art. 4)

Les dispositions des art. 4 à 6 concernent uniquement les personnes physiques domiciliées ou en séjour en Suisse au regard du droit fiscal, tout comme la section 1 du droit en vigueur. Le titre de la section 1a a été adapté suite à la modification du titre de la section 1.

Art. 4, al. 2

Depuis que tous les cantons sont passés au système de taxation annuelle des personnes physiques en 2003, cette disposition n'a plus aucune signification pratique et doit donc être supprimée.

Art. 13, al. 1

Grâce à l'introduction du système ELM/QSt, de nombreux processus de travail effectués par les employeurs (débiteurs de la prestation imposable) pour l'impôt à la source peuvent être automatisés. Il est donc justifié de fixer nouvellement la commission de perception à un

pourcentage situé entre un minimum de 1 et un maximum 3 % du montant de l'impôt (2 à 4 % jusqu'à présent). Des échelonnements en fonction de la nature et du montant de la prestation imposable restent possibles. Les cantons ont également la possibilité de fixer dans leurs lois, chacun librement dans un intervalle de 1 à 3 % du montant de l'impôt, la commission de perception pour les employeurs effectuant leurs décomptes manuellement ou électroniquement.

Art. 13, al. 2

Une commission de perception plus basse se justifie pour l'imposition à la source de prestations en capital provenant de la prévoyance (art. 95 et 96 LIFD). C'est la raison pour laquelle, cette commission doit à l'avenir être fixée à 1 % du montant de l'impôt. Pour les commissions de perception, les cantons ont par ailleurs la possibilité d'arrêter une limite supérieure pour chaque prestation en capital.

Art. 13, al. 3

La commission de perception est accordée conformément au pourcentage fixé par le canton. Pour introduire le système ELM/QSt, il n'est pas nécessaire que la commission de perception soit octroyée de manière uniforme dans toute la Suisse; cela pourrait toutefois simplifier l'ensemble du processus de la retenue de l'impôt à la source dans une prochaine étape (révision de l'imposition à la source).

Art. 13, al. 4

L'autorité fiscale cantonale compétente peut diminuer, voire supprimer la commission de perception en cas de non-respect des règles de procédure. La suppression totale ou seulement partielle de la commission de perception dépend de l'ampleur du manque de collaboration et est laissée à l'appréciation de l'autorité fiscale compétente.

Art. 13a, al. 1

Dans les cas où le débiteur de la prestation imposable ne décompte pas les impôts à la source à l'aide du système ELM/QSt, il y a lieu, comme jusqu'à présent, d'annoncer aux autorités fiscales l'engagement de nouveaux collaborateurs soumis à l'impôt à la source dans les huit jours suivant le début de leur occupation. Cette procédure reste nécessaire parce que, d'une part, les employeurs ne disposent pas de l'assistance du logiciel de traitement des salaires pour déterminer le barème et que, d'autre part, des périodicités différentes sont parfois utilisées pour les décomptes (décompte trimestriel, semestriel ou annuel).

Art. 13a, al. 2

En revanche, les employeurs qui décomptent les impôts à la source à l'aide du système ELM/QSt peuvent annoncer des nouveaux collaborateurs via le décompte mensuel électronique. La fixation du barème s'effectue alors avec l'assistance du logiciel ELM/QSt et peut être vérifiée directement par l'autorité fiscale cantonale lors de la comptabilisation du décompte des impôts à la source. Il est donc justifié de faire un geste en faveur des employeurs qui utilisent le système ELM/QSt pour leurs décomptes en leur permettant de renoncer au respect du délai des huit jours.

Art. 18

La compétence dont dispose l'AFC d'arrêter les prescriptions nécessaires au prélèvement à la source correct et uniforme de l'impôt fédéral direct et de fixer la procédure de la taxation ordinaire ultérieure découle directement de l'art. 102, al. 2, LIFD. C'est pourquoi l'article 18 peut être supprimé.

Appendice

Ch. 1

Jusqu'à présent, seuls les revenus acquis en compensation étaient mentionnés au ch. 1. Dans la pratique, les cantons ont toutefois aussi appliqué cette disposition aux impôts à la source retenus sur le revenu d'une activité accessoire, ce qui est tout à fait sensé. C'est pourquoi la nouvelle disposition renvoie de manière générale au barème D (art. 1, al. 1, let. d). Pour des raisons d'ordre rédactionnel, le terme «prestations brutes» est remplacé par «revenus bruts».

Ch. 1^{bis}

En ce qui concerne le décompte des impôts à la source entre la Confédération et les cantons (art. 89 et 101 LIFD, resp. 17 OIS), les impôts à la source retenus sur le revenu du travail de véritables frontaliers allemands (max. 4,5 % des revenus bruts) ont été calculés jusqu'à présent de différentes manières. La modification proposée est une solution faisable, dont le montant est convenable et qui permet d'unifier davantage la pratique.

Exemple de calcul avec 0,5 % des revenus bruts: un contribuable soumis au barème L gagne 5000 francs bruts par mois. Hypothèse: taux de l'impôt à la source déterminant = 15 %, limité à 4,5 % par la CDI-D. Recettes fiscales: 225 francs par mois (4,5 % de 5000 francs). De ces 225 francs, 25 francs reviennent à la Confédération (un neuvième de 4,5 % ou 0,5 % des revenus bruts). Si le taux est inférieur à 4,5 %, la part de l'impôt fédéral direct doit, sous réserve de l'application de l'art. 17, al. 1, être décomptée de manière effective.

4. Entrée en vigueur

L'entrée en vigueur de la présente ordonnance du DFF doit permettre d'harmoniser sur l'ensemble de la Suisse les désignations et l'application des barèmes dans la procédure de retenue de l'impôt à la source. Dès que l'ordonnance aura été adoptée, les cantons qui prévoient de transmettre électroniquement les données de l'impôt à la source via le système ELM/QSt adapteront leurs dispositions légales en conséquence.

L'introduction pratique d'ELM/QSt est prévue le 1^{er} janvier 2014. Si, toutefois, des retards devaient se profiler dans le projet, le DFF fixera l'entrée en vigueur de la présente modification de l'ordonnance à une date ultérieure. On garantit ainsi que la norme ELM/QSt et les adaptations légales correspondantes (Confédération et cantons) seront introduites à la même date.

Annexes

1. Notice sur l'imposition à la source des revenus acquis en compensation pour les travailleurs étrangers (état: 1^{er} janvier 2006)
2. Explications concernant le barème C: barème de l'impôt à la source 2012