



Schweizerische Eidgenossenschaft
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra

Département fédéral des finances DFF

Administration fédérale des contributions AFC

Division principale de l'impôt fédéral direct,
de l'impôt anticipé, des droits de timbre

Etat-major Législation, 13 décembre 2013

Procédure de consultation concernant la loi fédérale sur la révision de l'imposition à la source du revenu de l'activité lucrative

Rapport explicatif

Condensé

Le but du présent projet est de soumettre à la taxation ordinaire ultérieure davantage de résidents imposés à la source. Conformément au projet, ceux dont le revenu brut dépasse un certain montant sont obligatoirement soumis à la taxation ordinaire ultérieure; les autres peuvent demander une taxation ordinaire ultérieure. Les non-résidents imposés à la source qui réunissent les conditions de la «quasi-résidence» peuvent également demander une taxation ordinaire ultérieure. Cette révision permet ainsi de répondre aux impératifs du droit international supérieur, comme l'exige la jurisprudence du Tribunal fédéral.

Toute personne sans permis de séjour exerçant en Suisse une activité lucrative dépendante est tenue de payer un impôt à la source. Comme en atteste sa jurisprudence, le Tribunal fédéral considère depuis plusieurs décennies que cette méthode d'imposition est acceptable d'un point de vue objectif et fondamentalement conforme au principe de l'égalité. Jusqu'à un passé récent, il n'a jamais eu à se prononcer sur la question de savoir à partir de quelle ampleur une inégalité systémique entre l'imposition ordinaire et l'imposition à la source devient intolérable. L'arrêt rendu le 26 janvier 2010 par le Tribunal fédéral constitue donc un changement de cap par rapport à la position traditionnelle. La cour suprême a examiné pour la première fois si le régime suisse d'imposition à la source respectait les dispositions de l'accord sur la libre circulation des personnes, conclu entre la Suisse et la Communauté européenne et ses Etats membres le 21 juin 1999. Eu égard à cet arrêt, le législateur doit prendre des mesures ciblées.

Le but du présent projet est de supprimer autant que faire se peut les inégalités de traitement entre les personnes imposées à la source et celles soumises au régime fiscal ordinaire. Ce but ne peut cependant être atteint sans accroître la charge administrative des autorités fiscales cantonales. Afin de réduire au minimum l'accroissement des charges liées à l'exécution tout en maintenant la fonction de garantie de l'impôt à la source, il faudra introduire, suivant la catégorie de personnes, les modifications suivantes:

- Résidents soumis à l'imposition à la source: si leurs revenus bruts dépassent un certain montant, ils sont obligatoirement soumis à la taxation ordinaire ultérieure. Par rapport au droit en vigueur, ce montant doit être nettement moins élevé. Tous les autres résidents soumis à l'imposition à la source peuvent demander une taxation ordinaire ultérieure;*
- Quasi-résidents (personnes ni domiciliées ni en séjour en Suisse au regard du droit fiscal qui réalisent une grande partie de leurs revenus en Suisse): ces personnes ont également le droit de demander une taxation ordinaire ultérieure;*
- Autres non-résidents: l'impôt à la source a un effet libératoire pour ces personnes. Il se substitue à l'impôt fédéral direct perçu selon la procédure de taxation ordinaire sur le revenu de l'activité lucrative. Aucune déduction ultérieure supplémentaire n'est admise.*

La révision de l'imposition à la source du revenu de l'activité lucrative ne devrait déployer des effets notables ni au niveau de l'économie en général ni à celui de la place économique de la Suisse en particulier. On peut supposer en effet que le régime actuel de l'imposition à la source, lorsque les cantons l'appliquent correctement, n'entraîne ni une surimposition systématique ni une sous-imposition systématique par rapport au régime fiscal ordinaire.

Table des matières

| | |
|---|-----------|
| Condensé | 2 |
| 1 Grandes lignes du projet | 5 |
| 1.1 Contexte | 5 |
| 1.1.1 Importance et évolution de l'imposition à la source | 6 |
| 1.1.2 Droit en vigueur | 7 |
| 1.1.3 Jurisprudence | 9 |
| 1.1.4 Comité mixte ALCP | 9 |
| 1.1.5 Nécessité de prendre des mesures | 11 |
| 1.2 Changements proposés | 12 |
| 1.2.1 Taxation ordinaire ultérieure pour les résidents | 12 |
| 1.2.2 Taxation ordinaire sur demande pour les quasi-résidents | 13 |
| 1.2.3 Impôt à la source libératoire pour les non-résidents | 14 |
| 1.2.4 Compétence territoriale | 14 |
| 1.2.5 Procédure | 15 |
| 1.2.6 Uniformisation de la commission de perception | 15 |
| 1.2.7 Remboursement des cotisations à l'AVS | 16 |
| 2 Commentaire des articles | 16 |
| 2.1 Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct | 16 |
| 2.2 Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes | 25 |
| 3 Conséquences | 28 |
| 3.1 Conséquences pour la Confédération, les cantons et les communes | 28 |
| 3.1.1 Conséquences financières | 28 |
| 3.1.2 Conséquences sur l'état du personnel | 29 |
| 3.2 Conséquences pour l'économie | 29 |
| 4 Relations avec le programme de la législature | 31 |
| 5 Aspects juridiques | 31 |
| 5.1 Constitutionnalité | 31 |
| 5.1.1 Egalité de droit | 31 |
| 5.1.2 Harmonisation | 31 |
| 5.2 Compatibilité avec les obligations internationales de la Suisse | 32 |

Rapport explicatif

1 Grandes lignes du projet

1.1 Contexte

Le régime suisse d'imposition à la source a été harmonisé avec l'entrée en vigueur, le 1^{er} janvier 1995, de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD)¹ et, le 1^{er} janvier 1993, de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID)². Auparavant, seuls les droits cantonaux connaissaient des régimes d'imposition à la source. Ces régimes pouvaient d'ailleurs être très différents d'un canton à un autre.

Actuellement, quelque 780 000 travailleurs sans permis d'établissement exerçant une activité lucrative dépendante sont imposés à la source en Suisse. Parmi ces derniers, quelque 440 000 sont domiciliés ou en séjour en Suisse au regard du droit fiscal (résidents) et environ 340 000 ne sont ni domiciliés ni en séjour en Suisse (non-résidents). Cet ordre de grandeur est fondé sur les données fournies par les cantons, dans le cadre de la péréquation financière, en ce qui concerne la période fiscale 2010. D'après une enquête menée auprès des cantons, on sait que nettement plus des trois quarts des résidents soumis au régime d'imposition à la source réalisent un revenu brut inférieur à 120 000 francs par année. En vertu du droit en vigueur, la taxation ordinaire ultérieure n'est obligatoire que si le revenu du contribuable dépasse cette limite.

Pendant plusieurs décennies, le Tribunal fédéral considérait que le régime d'imposition à la source appliqué aux travailleurs étrangers est acceptable d'un point de vue objectif et fondamentalement conforme au principe de l'égalité. Il a cependant souligné à plusieurs reprises que le système appliqué ne devait en aucun cas entraîner des inégalités de traitement manifestes³. Jusqu'à un passé récent, le Tribunal fédéral n'a jamais dû se prononcer sur la question de savoir à partir de quelle ampleur une inégalité systémique entre l'imposition ordinaire et l'imposition à la source devient intolérable. L'arrêt rendu le 26 janvier 2010⁴ par le Tribunal fédéral constitue donc un changement de cap par rapport à la position traditionnelle. Dans le cadre d'une décision de principe, il a examiné pour la première fois si le régime suisse d'imposition à la source respectait les dispositions de l'accord sur la libre circulation des personnes (ALCP)⁵, conclu entre la Confédération suisse et la Communauté européenne et ses Etats membres le 21 juin 1999. En ce qui concerne l'interprétation des dispositions de l'ALCP, le Tribunal fédéral s'est appuyé sur la jurisprudence pertinente de la Cour de justice des communautés européennes (CJCE) en matière de liberté de circulation des travailleurs. En vertu de l'art. 16, al. 2, ALCP, cette jurisprudence doit être prise en compte impérativement pour la période précédant la signature de l'accord.

1 RS 642.11

2 RS 642.14

3 ATF 91 I 81; ATF 96 I 45; ATF 124 I 247

4 ATF 136 II 241

5 RS 0.142.112.681

Eu égard à cet arrêt, il est nécessaire de prendre des mesures ciblées dans le domaine de l'impôt à la source suisse.

1.1.1 Importance et évolution de l'imposition à la source

Les données que les cantons fournissent à la Confédération dans le cadre de la péréquation financière donnent un aperçu de l'importance potentielle de l'imposition à la source. Les données disponibles concernent le nombre des personnes imposées à la source et le montant total des revenus bruts réparti, dans le tableau 1, entre les résidents et les non-résidents.

Tableau 1: Evolution du nombre des personnes imposées à la source et du montant de leurs revenus bruts, 2003 à 2010

| | 2003 ¹⁾ | 2010 | Evolution 2003 à 2010 | Part au total, 2010 |
|-----------------------------|---|-----------------|--------------------------|------------------------|
| | <i>Nombre</i> | | | |
| résidents ²⁾ | 295 730 | 438 922 | 48,4 % | 56,4 % |
| Non-résidents ³⁾ | 218 613 | 339 838 | 55,5 % | 43,6 % |
| Total | 514 343 | 778 760 | 51,4 % | 100,0 % |
| | <i>Somme des salaires bruts en millions de francs</i> | | | |
| Résidents ²⁾ | 11 349,4 | 19 314,9 | 70,2 % | 48,0 % |
| Non-résidents ³⁾ | 13 045,5 | 20 959,7 | 60,7 % | 52,0 % |
| Total | 24 394,9 | 40 274,7 | 65,1 % | 100,0 % |
| | <i> Salaire brut moyen en francs</i> | | | |
| Résidents ²⁾ | 38 377 | 44 005 | 14,7 % | |
| Non-résidents ³⁾ | 59 674 | 61 676 | 3,4 % | |
| Total | 47 429 | 51 716 | 9,0 % | |

Source: Administration fédérale des contributions

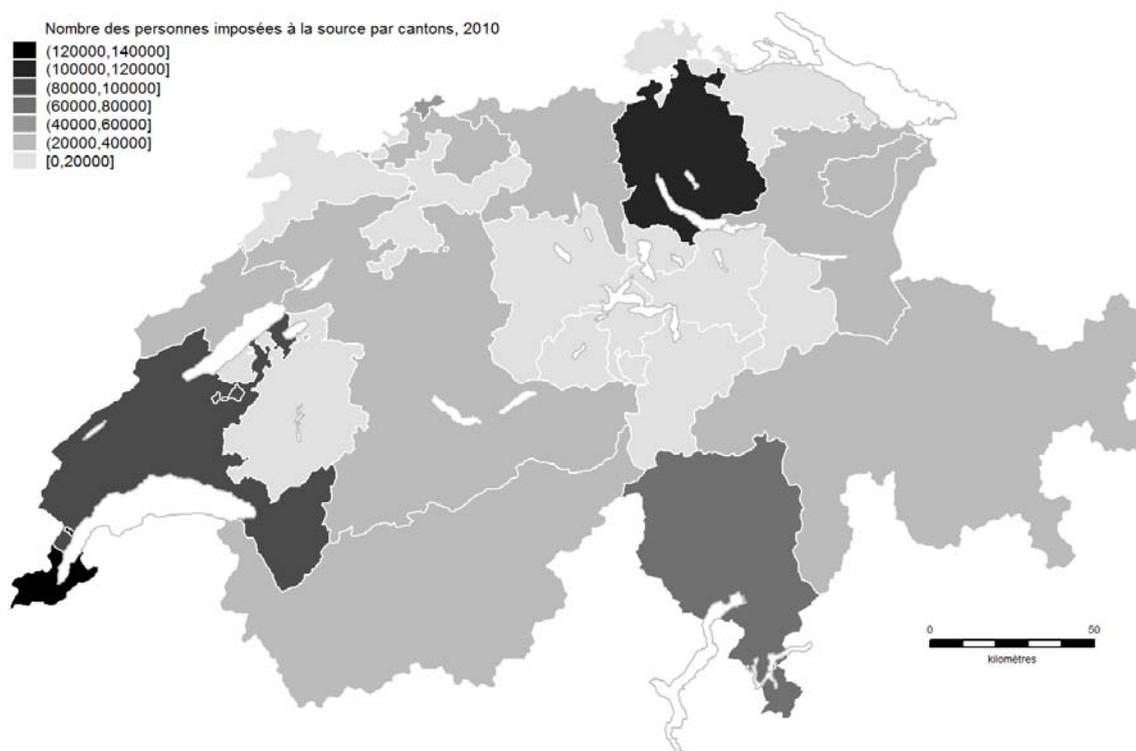
- 1) Y compris estimation des données manquantes du canton d'Argovie.
- 2) Personnes physiques dont le domicile fiscal ou le lieu de séjour est en Suisse. Suivant la manière dont les cantons ont fourni les données les concernant, les chiffres relatifs aux résidents soumis à la taxation ordinaire ultérieure peuvent faire défaut.
- 3) Personnes physiques sans domicile et ne séjournant pas en Suisse au regard du droit fiscal (frontaliers, résidents à la semaine et résidents de courte durée [art. 91 LIFD] et travailleurs dans une entreprise de transports internationaux [art. 97 LIFD]).

En raison des difficultés de délimitation mentionnées dans la 2^e remarque concernant le tableau 1, les résultats doivent être interprétés avec prudence. En tout état de cause, une tendance se dessine clairement: le nombre des personnes imposées à la source et le montant de leurs revenus bruts ont nettement augmenté entre 2003 et 2010. Le nombre des résidents imposés à la source a augmenté de 48,4 % et la somme de leurs revenus bruts, de 70,2 %. Dans le même temps, le nombre des non-résidents a crû à raison de 55,5 % et la somme de leurs revenus, de 60,7 %. En 2010,

ces deux catégories de personnes réunissaient près de 780 000 contribuables imposés à la source, ce qui correspond à 16,9 % des 4,6 millions de personnes exerçant une activité lucrative en Suisse⁶. En 2010, le salaire brut moyen des non-résidents s'élevait à environ 61 700 francs. Quant au salaire brut moyen des résidents imposés à la source, il s'élevait à 44 000 francs. Bien qu'il s'agisse de moyennes, ces salaires relativement faibles permettent d'admettre qu'une grande partie des contribuables imposés à la source réalisent un revenu inférieur à la moyenne suisse.

Une comparaison intercantonale (voir illustration 1) montre que les cinq cantons qui occupent le plus de frontaliers, comme Genève (130 040 personnes imposées à la source), Vaud (83 049), le Tessin (62 027), Bâle-Ville (59 264) et Zurich (103 116) rassemblent, à l'échelle de la Suisse, la majorité des personnes imposées à la source.

Illustration 1: nombre des personnes imposées à la source par cantons, 2010



Source: Administration fédérale des contributions

Ces cinq cantons abritent à eux seuls 56 % des personnes imposées à la source. La répartition structurelle varie cependant d'un canton à un autre: par rapport à l'ensemble des personnes imposées à la source, la part des résidents est très élevée dans le canton de Zurich (91,4 %), un peu moins dans le canton de Vaud (67,7 %) et encore moins dans les cantons de Genève (24,5 %), de Bâle-Ville (24 %) et du Tessin (20,7 %).

1.1.2 Droit en vigueur

Sont imposés à la source les travailleurs étrangers sans permis de séjour domiciliés ou en séjour en Suisse au regard du droit fiscal (résidents) ainsi que les personnes qui exercent une activité lucrative en Suisse sans y être domiciliées ou en séjour au regard du droit fiscal (non-résidents). Si le revenu brut d'un contribuable résident en

⁶ Moyenne annuelle 2010 des personnes exerçant une activité lucrative en Suisse, d'après la statistique de la population active occupée de l'Office fédéral de la statistique.

Suisse dépasse 120 000 francs par année, on applique une taxation ordinaire ultérieure. Lorsque la limite mentionnée n'est pas atteinte, il est possible de faire valoir, moyennant une «correction individuelle du barème», des déductions plus élevées que celles prévues dans le barème de l'impôt à la source (par ex. pour frais de déplacement) ou des déductions qui ne sont pas prévues dans le barème de l'impôt à la source (par ex., les cotisations au pilier 3a⁷). Dans le cadre d'une correction du barème, les déductions individuelles sont défalquées du revenu brut du contribuable. Le barème utilisé pour retenir l'impôt à la source est alors appliqué à l'assiette fiscale ainsi corrigée. Quant à l'impôt déjà retenu à la source, il est imputé au montant de l'impôt dû. Les excédents sont remboursés au contribuable. Les non-résidents ont également la possibilité, selon la pratique actuelle, de demander une correction individuelle du barème. Dans les autres cas, l'impôt perçu à la source constitue une charge fiscale définitive et revêt un caractère libératoire.

Les simplifications effectuées au moyen des forfaits dans l'imposition à la source peuvent générer certaines inégalités de traitement par rapport aux contribuables soumis au régime de la taxation ordinaire. Les barèmes de l'impôt à la source prennent en compte la situation personnelle des travailleurs. Ils contiennent en effet des déductions forfaitaires pour les frais professionnels, les primes d'assurances et les charges familiales (en premier lieu la déduction pour enfants). Les forfaits dont il est tenu compte dans les barèmes sont fondés sur des valeurs moyennes. D'un côté, ils s'inscrivent dans le cadre des efforts consentis pour simplifier le système fiscal; de l'autre, ils peuvent entraîner des inégalités de traitement inhérentes au système. On a considéré jusqu'à présent que ces forfaits, conjugués avec la possibilité de demander des corrections de barème, permettaient d'assurer une imposition d'après la capacité économique.

Ce principe constitutionnel exige que chaque contribuable soit imposé sur la base des moyens dont il dispose. Il ne faut pas oublier que plus les revenus sont élevés, plus les effets des déductions sont importants, en raison de la progressivité de l'impôt. Dans le cadre des revenus élevés, les déductions forfaitaires ne permettent plus de garantir aussi bien une imposition d'après la capacité économique. C'est pourquoi on procède, en application du droit en vigueur, à une taxation ordinaire ultérieure pour les résidents lorsque leur salaire dépasse 120 000 francs. Dans le cadre d'un système d'imposition progressif des revenus, la taxation ordinaire ultérieure permet ainsi d'éviter que les déductions forfaitaires intégrées dans les barèmes de l'impôt à la source ne reflètent la capacité économique de façon inappropriée.

Enfin, on soulignera que le droit actuel prévoit que l'on se fonde, pour intégrer le taux des impôts communaux et ecclésiastiques dans le barème de l'impôt à la source, sur la moyenne pondérée des taux de ces impôts. Pour les personnes imposées à la source qui vivent dans une commune dont le coefficient de l'impôt est plus élevé que la moyenne pondérée, cette méthode entraîne l'application d'un taux d'imposition inférieur à celui appliqué aux contribuables vivant dans la même commune soumis à la taxation ordinaire. Dans ce cas, les contribuables suisses pourraient être désavantagés.

⁷ D'autres déductions pouvant être demandées dans le cadre de corrections de barème portent notamment sur les intérêts passifs, les rachats de cotisations pour la caisse de retraite, les frais de formation continue, les frais de garde des enfants par des tiers, les contributions d'entretien, les frais liés à une maladie, un accident ou un handicap.

1.1.3 Jurisprudence

Dans son arrêt du 26 janvier 2010, le Tribunal fédéral a constaté que le régime actuel de l'imposition à la source est, dans certaines situations, contraire à l'ALCP en ce qui concerne les non-résidents soumis à l'impôt à la source. L'arrêt en question concernait un recours déposé par un frontalier suisse domicilié en France et exerçant une activité lucrative dépendante à Genève. Le Tribunal fédéral a étayé son argumentation sur les arrêts en la matière de la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE). D'après ces arrêts, il y a une discrimination interdite lorsque des non-résidents ne sont pas traités de la même manière que des résidents se trouvant dans une situation comparable. D'après la jurisprudence constante de la CJCE, il y a une situation comparable lorsque des non-résidents ne réalisent que des revenus minimes dans leur Etat de domicile et retirent l'essentiel de leur revenu d'une activité lucrative exercée dans l'Etat de leur lieu de travail. Lorsque ce revenu constitue plus de 90 pour cent du revenu mondial, le contribuable non-résident est ainsi considéré comme un quasi-résident. Le Tribunal fédéral estime également qu'il n'existe aucune différence objective entre la situation d'un quasi-résident et celle d'un résident soumis à l'imposition ordinaire et exerçant une activité lucrative dépendante. C'est pourquoi il considère illégitime d'appliquer une différence de traitement fiscal entre ces contribuables en ce qui concerne leur situation personnelle et familiale.

Dans son arrêt susmentionné, le Tribunal fédéral est arrivé à la conclusion que le principe de non-discrimination établi à l'art. 2 ALCP et l'art. 9, al. 2, annexe I, ALCP est immédiatement applicable et prime les dispositions du droit fiscal suisse qui s'en écartent. La même année, le Tribunal fédéral a confirmé ce point de vue dans trois autres arrêts concernant la notion de quasi-résidence⁸. On soulignera par ailleurs, que le Tribunal administratif de Neuchâtel a décidé, le 2 juin 2010, d'appliquer les considérants de l'arrêt du Tribunal fédéral du 26 janvier 2010, par analogie, également aux résidents soumis à l'imposition à la source⁹. Il s'agissait en l'occurrence d'un couple titulaire d'un permis B (autorisation de séjour) dont chacun des époux réalisait un salaire brut inférieur à 120 000 francs. En vertu de cet arrêt, cette catégorie de personnes ne doit pas être discriminée par rapport aux contribuables soumis à la taxation ordinaire.

Bien que la pratique administrative ait tenu compte des décisions judiciaires susmentionnées depuis lors, ces dernières n'ont pas été fixées au niveau législatif.

1.1.4 Comité mixte ALCP

Le régime suisse d'imposition à la source a également fait l'objet de critiques à l'échelle internationale. Depuis l'entrée en vigueur de l'ALCP le 1^{er} juin 2002, un comité mixte composé de représentants des parties contractantes est responsable de l'administration et de l'application de cet accord. Ce comité se réunit au moins une fois par année. Depuis un certain temps, la délégation de l'UE au sein de cet organe remet en doute la conformité avec l'ALCP du régime suisse d'imposition à la source en ce qui concerne les travailleurs de l'UE résidant en Suisse sans autorisation de séjour (permis B). La délégation de l'UE a émis de premières réserves lors de la

⁸ Arrêts 2C_33/2010, 2C_34/2010 et 2C_35/2010, du 4 octobre 2010, publication prévue

⁹ Arrêt du Tribunal administratif de Neuchâtel, TA.2009.161 du 2 juin 2010

deuxième séance du comité mixte, qui s'est tenue le 16 juillet 2003: selon l'UE, les travailleurs concernés devraient être directement soumis à une taxation ordinaire, à l'instar des travailleurs de l'UE établis en Suisse (titulaire d'un permis C), sans être préalablement imposés à la source. Dans les années suivantes, l'UE a également critiqué la limite des 120 000 francs de revenu brut, en dessous de laquelle les résidents n'ont pas le droit, en vertu de la loi, d'être soumis à une taxation ordinaire ultérieure.

La délégation de la Suisse a défendu la position selon laquelle le régime d'imposition à la source est conforme à l'ALCP en étayant ses arguments sur l'art. 21, al. 3, ALCP¹⁰, dont la teneur est la suivante: «Aucune disposition du présent accord ne fait obstacle à l'adoption ou l'application par les parties contractantes d'une mesure destinée à assurer l'imposition, le paiement et le recouvrement effectif des impôts ou à éviter l'évasion fiscale conformément aux dispositions de la législation fiscale nationale d'une partie contractante ou aux accords visant à éviter la double imposition liant la Suisse, d'une part, et un ou plusieurs Etats membres de la Communauté européenne, d'autre part, ou d'autres arrangements fiscaux».

Dans sa prise de position du 5 juin 2009 à l'intention de la délégation de l'UE, la délégation de la Suisse a précisé ce qui suit: «Le texte de l'art. 21, al. 3, de l'accord institue clairement une réserve générale applicable à toutes les autres dispositions de l'accord. Selon cette réserve, la Suisse est en droit d'édicter sa propre législation concernant la perception et l'encaissement de ses impôts, y compris des dispositions contre l'évasion fiscale, d'une part, et, d'autre part, aucune disposition de l'accord ne saurait l'empêcher d'appliquer son droit national. L'imposition à la source des détenteurs d'un permis B doit s'interpréter en fonction de l'art. 21, al. 3 et de l'autonomie qu'il garantit aux parties contractantes pour assurer le paiement de l'impôt et minimiser les risques d'évasion fiscale».

La doctrine n'est quant à elle pas favorable à la réglementation en vigueur. Ses auteurs critiquent principalement la non-proportionnalité du régime suisse d'imposition à la source entre les résidents sans autorisation de séjour, d'un côté, et les contribuables soumis à la taxation ordinaire, de l'autre¹¹. Dans son arrêt du 26 janvier 2010, le Tribunal fédéral ne laisse planer aucun doute: le régime fiscal suisse doit respecter les exigences de l'ALCP en ce qui concerne les travailleurs de l'UE. En revanche, l'arrêt susmentionné ne remet pas du tout en question l'imposition à la source en tant que telle. Seules les déductions accordées aux quasi-résidents dans le cadre de l'impôt à la source ont été critiquées. Le Tribunal fédéral a expressément souligné que la perception d'un impôt à la source à titre d'impôt de garantie se justifie en vertu de l'art. 21, al. 3, ALCP.

¹⁰ RS 0.142.112.681

¹¹ Pacal Hinny: *Personenverkehrsabkommen und Schweizer Quellensteuerordnung*, IFF Forum für Steuerrecht 2004, pp. 251 à 269. Stefan Oesterhelt: *Quellensteuerordnung verstösst gegen die Bilateralen Abkommen. Übernahme der Schumacker-Doktrin des EuGH im Entscheid 2C.319/2009 und 2C.321/2009 (vom 26.1.2010) des Bundesgerichts*, IFF Forum für Steuerrecht 2010, pp. 211 à 230.

1.1.5

Nécessité de prendre des mesures

En 2010, le comité de la Conférence suisse des impôts (CSI) a chargé un groupe de travail d'analyser les implications des arrêts judiciaires susmentionnés¹². Le but de cette analyse était de fournir aux administrations un appui dans la recherche de solutions permettant d'éviter les inégalités de traitement contraires au droit entre, d'un côté, les personnes imposées à la source et, de l'autre, les personnes soumises au régime de taxation ordinaire, tout en respectant le cadre légal en vigueur. Le rôle fondamental de l'impôt à la source en tant qu'impôt permettant de garantir le recouvrement est clairement ressorti de cette analyse, comme d'autres études préliminaires.

Au vu de la situation décrite (d'une part, une pratique admettant de plus en plus de corrections ultérieures en faveur des personnes imposées à la source et, d'autre part, les réserves toujours émises par le comité mixte ALCP de l'UE), la nécessité de réviser le régime d'imposition à la source s'est accentuée ces trois dernières années. La modification législative doit viser à supprimer autant que faire se peut les inégalités de traitement entre les personnes imposées à la source et celles soumises au régime fiscal ordinaire. Il va sans dire que ce but risque d'accroître la charge administrative des autorités fiscales cantonales, qui verront s'accroître le nombre des déclarations d'impôt à traiter.

Un groupe de travail composé de représentants de l'Administration fédérale des contributions (AFC) et des administrations fiscales cantonales a examiné, des points de vue juridique et pratique, dix manières envisageables de modifier l'imposition à la source et les a remises au comité de la CSI. Les variantes examinées étaient volontairement nombreuses. Elles contenaient aussi des solutions radicales, comme le fait de soumettre tous les contribuables à la taxation ordinaire, de soumettre tous les contribuables à un impôt à la source libératoire ou encore de soumettre tous les contribuables à un impôt libératoire à titre de garantie.

Ces travaux préliminaires ont constitué la base de décision pour la Conférence des directeurs cantonaux des finances (CDF). Les membres de la CDF ont conclu que le fait d'imposer à la source certaines catégories de contribuables est indispensable. Le 25 mai 2012, la CDF a prié la Cheffe du Département fédéral des finances (DFF) d'élaborer et de mettre en consultation un projet de révision de la LIFD et de la LHID.

Ce projet doit répondre aux critères suivants:

- Imposition à la source avec taxation ordinaire ultérieure obligatoire pour résidents;
- Imposition à la source avec taxation ordinaire ultérieure sur demande pour quasi-résidents;
- Correction du barème sur demande pour non-résidents.

Par la même occasion, le DFF a été chargé de se pencher sur des améliorations dans le sens d'allègements administratifs. Dans un premier temps, l'Administration fédérale des contributions (AFC) a ainsi élaboré un projet de loi sur cette base et l'a

¹² www.steuerkonferenz.ch > Documents > Analyses

approfondi avec des représentants des cantons dans le cadre de conseils des experts. Dans un deuxième temps, le projet a été adapté (parfois en s'écartant des critères originels fixés par la CDF), de sorte à concilier au mieux les deux objectifs rivaux, à savoir réduire au minimum les inégalités de traitement, d'un côté, et assurer que l'exécution reste gérable, de l'autre.

1.2 Changements proposés

1.2.1 Taxation ordinaire ultérieure pour les résidents

Lorsque les revenus bruts soumis à l'imposition à la source dépassent le montant fixé par le DFF en collaboration avec les cantons, une taxation ordinaire ultérieure est effectuée d'office. Ce montant devrait être nettement inférieur au salaire annuel brut médian (65 500 francs) calculé par l'Office fédéral de la statistique¹³. Si le contribuable ne retourne pas sa déclaration d'impôt en dépit du rappel, l'administration fiscale cantonale procède à une taxation d'office, comme c'est le cas pour les contribuables soumis à la taxation ordinaire.

Lorsque les revenus bruts sont inférieurs au montant fixé par le DFF en collaboration avec les cantons, une taxation ordinaire ultérieure n'est effectuée que si elle a fait l'objet d'une demande déposée avant la fin mars de l'année suivant l'année fiscale concernée. Le contribuable qui a demandé une taxation ordinaire ultérieure doit, le cas échéant, assumer les conséquences défavorables de la décision de taxation. En d'autres termes, il se peut qu'il doive verser une contribution supplémentaire. Tel serait le cas si la dette fiscale calculée dans le cadre de la taxation ordinaire ultérieure était plus élevée que le montant perçu à la source. Le résident à faible revenu ayant opté pour une taxation ordinaire ultérieure reste soumis à ce régime les années suivantes. En ce qui concerne les contribuables qui renoncent à demander une taxation ordinaire ultérieure, ou qui déposent une demande mais ne renvoient pas leur déclaration d'impôt à l'administration fiscale, l'impôt à la source a un effet libératoire. Ces contribuables ont cependant la possibilité de refaire une demande l'année fiscale suivante. Dorénavant, les corrections de barème ne seront plus accordées. La procédure appliquée aux résidents est décrite de manière détaillée dans les annexes 1 et 2.

Cette procédure permet de prendre en compte les réserves émises par la délégation de l'UE dans le cadre du comité mixte dans la mesure où tous les résidents sont soumis ou peuvent demander à être soumis à une taxation ordinaire ultérieure. Du point de vue du droit matériel, ils sont mis sur un pied d'égalité avec les contribuables soumis à la procédure de taxation ordinaire.

En ce qui concerne les demandes des cantons quant à la charge administrative, elles sont également prises en compte. Plus le nombre des résidents à faible revenu qui renoncent à demander une taxation ordinaire ultérieure est élevé, moins la charge administrative est lourde. De même, les contribuables à faible revenu voient également leur charge administrative diminuer. Une autre simplification réside dans le fait que les corrections de barème sont supprimées. La pratique des cantons en la matière est hétérogène. Etant donné que les résidents sont soumis soit obligatoirement soit facultativement (moyennant une demande) à la taxation

¹³ Salaire annuel médian moyen d'après l'enquête sur le budget des ménages (EBM) 2006 à 2011 de l'Office fédéral de la statistique

ordinaire ultérieure, ils ont droit aux mêmes allègements que les contribuables soumis à la procédure ordinaire. C'est pour cette raison que la méthode de la correction du barème peut être supprimée.

La taxation ordinaire ultérieure permet ainsi de corriger les différences au niveau du coefficient de l'impôt communal entre les personnes imposées à la source et les personnes soumises à la procédure de taxation ordinaire. Dorénavant, la moyenne pondérée des coefficients d'impôts communaux des cantons ne reste plus pertinente que pour les résidents pour lesquels l'impôt à la source a un caractère libératoire.

1.2.2 Taxation ordinaire sur demande pour les quasi-résidents

En vertu de loi révisée, les personnes qui réalisent une grande partie de leur revenu en Suisse et qui sont par conséquent considérées comme des quasi-résidents, pourront demander une taxation ordinaire ultérieure avant la fin mars de l'année fiscale suivant l'année fiscale concernée. La loi révisée sera ainsi conforme à la décision du Tribunal fédéral du 26 janvier 2010. Par ailleurs, la notion de quasi-résidence sera uniformisée à l'échelle de la Suisse. Le contribuable qui dépose une demande de taxation ordinaire ultérieure doit transmettre à l'administration fiscale cantonale les documents, dûment remplis, qui permettront à cette dernière de vérifier si les conditions de la quasi-résidence sont réunies. Le cas échéant, l'administration fiscale cantonale effectue la taxation ordinaire ultérieure. La personne qui a opté en tant que quasi-résidente pour une taxation ordinaire ultérieure n'est pas tenue de se soumettre au régime de la taxation ordinaire ultérieure ad vitam aeternam. A compter de l'année fiscale suivante, elle a simplement la possibilité (mais pas l'obligation) de faire une nouvelle demande. Lorsqu'une demande a été déposée mais que les conditions de la quasi-résidence ne sont pas réunies, l'impôt à la source a un caractère libératoire. En d'autres termes, il n'est plus possible d'effectuer une correction de barème. L'annexe 3 présente le déroulement détaillé de la procédure en cas de quasi-résidence.

Le pourcentage des revenus réalisés sur la base duquel la quasi-résidence est déterminée ne devrait pas être fixé à l'échelon de la loi, mais par voie d'ordonnance. En guise de valeur de référence, il semble pertinent de se fonder, comme la jurisprudence pertinente de la CJCE, sur un seuil de 90 pour cent¹⁴. En ce qui concerne les époux, on applique ce seuil au revenu mondial du couple. La jurisprudence de la CJCE évoluant de façon dynamique, la condition des revenus réalisés à hauteur de 90 pour cent au minimum dans l'Etat du lieu de travail n'est pas gravée dans du marbre. Dans un arrêt récent du 10 mai 2012¹⁵, la CJCE est arrivée à la conclusion qu'il est juste, dans certains cas, de traiter comme un résident une personne imposée à la source sans domicile au regard du droit fiscal, quand bien même les revenus que cette personne a réalisés dans l'Etat du lieu de travail n'atteignent pas le pourcentage minimum. Tel est notamment le cas lorsque les revenus mondiaux de la personne sont tellement modestes que l'Etat du domicile ne peut pas accorder les déductions liées à la situation personnelle et familiale de la personne concernée.

¹⁴ CJCE 14.2.1995, affaire C-279/93, *Schumacker*, I-249; CJCE 11.8.1995, affaire C-80/94, *Wielockx*, I-2508; CJCE 27.6.1996, affaire C-107/94, *Asscher*, I-3113; CJCE 14.9.1999, affaire C-391/97, *Gschwind*, I-5478; EuGH 16.5.2000, affaire C-87/99, *Zurstrassen*, I-3353

¹⁵ CJCE 10.5.2012, affaire C-39/10, *Kommission / Estland*

Cette solution permet de satisfaire aux demandes des cantons en matière de simplification de la procédure de taxation, car la taxation ordinaire ne se fait pas obligatoirement, mais sur la base d'une demande.

1.2.3 Impôt à la source libératoire pour les non-résidents

En ce qui concerne les non-résidents ne remplissant pas les conditions de la quasi-résidence, l'impôt à la source est libératoire. Les corrections de barèmes, possibles jusqu'à présent, seront supprimées. Le fait de se limiter aux déductions prévues jusqu'à présent dans le barème de l'impôt à la source semble objectivement pertinent, car les travailleurs étrangers ne se trouvent fondamentalement pas dans la même situation que les résidents. Il est par conséquent légitime de leur appliquer un traitement fiscal différent. La formulation de l'art. 21, al. 2, ALCP¹⁶ va d'ailleurs également dans ce sens: «Aucune disposition du présent accord ne peut être interprétée de manière à empêcher les parties contractantes d'établir une distinction, dans l'application des dispositions pertinentes de leur législation fiscale, entre les contribuables qui ne se trouvent pas dans des situations comparables, en particulier en ce qui concerne leur lieu de résidence».

En principe, le droit primaire d'imposition revient à l'Etat de résidence. Le revenu qu'un non-résident réalise dans l'Etat du lieu de travail ne constitue en effet qu'une partie de ses revenus mondiaux, réalisés pour l'essentiel dans l'Etat de résidence. C'est donc dans ce dernier que les besoins personnels et familiaux peuvent être pris en compte de façon appropriée. D'après les normes d'attribution prévues par le droit fiscal international, les revenus provenant d'une activité lucrative dépendante sont en principe imposés par le lieu de résidence. L'Etat du lieu de résidence doit par conséquent tenir compte des déductions qui ont un rapport direct avec les revenus imposés à la source (frais d'acquisition du revenu). Dans ce domaine, le droit fiscal Suisse va plus loin puisqu'il tient compte, dans le barème de l'impôt à la source, des charges qui incombent aux familles.

La suppression des corrections de barèmes entraîne un allègement de la charge administrative dans les cantons qui accordent ces possibilités supplémentaires de déduction également aux non-résidents.

1.2.4 Compétence territoriale

La présente révision entraîne automatiquement des modifications dans la LIFD et dans la LHID en ce qui concerne la compétence territoriale. Jusqu'à présent, seule la situation au moment du versement ou du transfert de la prestation imposable était prise en compte et ce, pour toutes les catégories de contribuables. Après l'entrée en vigueur de la révision, le domicile déterminant, pour les résidents, sera le domicile au 31 décembre, comme dans le cadre de la procédure de taxation ordinaire (primat du canton de domicile). En ce qui concerne les quasi-résidents, on fondera l'imposition sur le lieu de travail au 31 décembre et, pour les non-résidents, sur le lieu de travail à la fin du mois. En ce qui concerne les contribuables internationaux qui séjournent à la semaine, est compétent pour retenir l'impôt le canton dans lequel ils séjournent. Lorsque l'impôt à la source a été perçu par un canton qui n'est pas habilité à retenir l'impôt, ce dernier canton est tenu de virer l'impôt perçu à la source au canton ayant droit.

¹⁶ RS 0.142.112.681

1.2.5 Procédure

Par rapport au droit en vigueur, les dispositions relatives à la procédure sont définies plus précisément. Par exemple, la personne imposée à la source peut demander à l'autorité fiscale de lui notifier une décision lorsque son employeur ne lui a pas fourni d'attestation portant sur ses prestations, le montant perçu à la source et le barème appliqué ou lorsqu'elle n'est pas d'accord avec l'attestation que son employeur lui a fournie. Actuellement, la loi n'exige une attestation qu'en ce qui concerne les prestations fournies et le montant perçu à la source (art. 88, al. 1, let. b, art. 100, al. 1, let. b et art. 127, al. 1, LIFD). Le contribuable qui envoie une telle demande au fisc après l'expiration du délai, à savoir après la fin mars de l'année fiscale suivant l'échéance de la prestation concernée, reçoit une décision d'irrecevabilité. L'annexe 4 décrit en détail la procédure de recours en matière d'imposition à la source.

1.2.6 Uniformisation de la commission de perception

La commission de perception permet de dédommager les employeurs (débiteurs de la prestation imposable) pour la charge administrative qui leur incombe dans le cadre de la retenue de l'impôt à la source. Actuellement, les employeurs touchent une commission de perception à hauteur de 2 à 4 pour cent du montant total de l'impôt à la source. Le droit en vigueur ne prévoit pas de commission de perception pour d'autres redevances, entre autres la TVA et les cotisations aux assurances sociales, notamment l'assurance-vieillesse et survivants AVS. La procédure d'imposition à la source est une procédure de masse standardisée. Etant donné que les logiciels de comptabilité salariale permettent aux employeurs d'envoyer électroniquement les décomptes concernant l'impôt à la source aux administrations fiscales cantonales (grâce au projet ELM-QSt, qui a permis d'inclure l'impôt à la source dans le traitement électronique des salaires), les processus sont actuellement largement automatisés, c'est-à-dire allégés. Il ne faut cependant pas perdre de vue les frais d'adaptation durant la période initiale. C'est pourquoi la commission de perception se situera entre 1 et 3 pour cent¹⁷ (et non plus entre 3 et 4 pour cent) à partir du 1^{er} janvier 2015, conformément à la révision de l'ordonnance du 19 octobre 1993 sur l'imposition à la source (OIS)¹⁸.

Dans le cadre de la présente révision, la commission de perception sera uniformisée à l'échelle de la Suisse: elle s'élèvera à 1 pour cent du montant total de l'impôt à la source. Cette mesure permettra de simplifier l'application intercantonale de la procédure, étant donné que le débiteur de la prestation imposable ne sera plus incité à faire le décompte de l'impôt à la source avec le canton de siège lorsque celui-ci verse une commission de perception plus importante que le canton ayant droit. En outre, l'uniformisation permet d'assurer l'égalité de traitement entre tous les débiteurs de prestations imposables dans le cadre de l'impôt fédéral direct. Cette uniformisation répond d'ailleurs aussi à une demande de la part des cantons.

En outre, un plafond sera introduit en ce qui concerne les prestations en capital. La commission de perception sera en effet plafonnée à 50 francs par prestation en capital dans le cadre des impôts à la source de la Confédération, des cantons et des

¹⁷ RO 2013 783

¹⁸ RS 642.118.2

communes. Ce montant maximal se justifie au vu du montant élevé des prestations en capital et tient compte du système actuel, très généreux, de dédommagement pour la charge administrative.

Conformément à une pratique appliquée depuis 1995, la commission de perception n'est pas soumise à la TVA.

1.2.7 Remboursement des cotisations à l'AVS

La présente révision vise à combler une lacune du système d'imposition. Actuellement, les ressortissants de pays avec lesquels la Suisse n'a pas conclu de convention de sécurité sociale peuvent demander le remboursement sans intérêts de leurs cotisations à l'AVS, dans la mesure où ils ont définitivement quitté la Suisse (art. 18, al. 3 de la loi fédérale du 20 décembre 1946 sur l'assurance-vieillesse et survivants¹⁹). La condition pour avoir droit au remboursement est la suivante: ils doivent avoir payé les cotisations durant une année au moins. Actuellement, les cotisations à l'AVS remboursées ne sont pas soumises à l'impôt à la source, bien qu'elles aient été déduites du revenu imposable. Dorénavant, ces prestations en capital seront donc soumises à l'impôt à la source. A l'échelon cantonal, seul le canton de Genève est concerné, car il abrite le siège de la Centrale de compensation (CdC), responsable de cette tâche. D'après la CdC, près de 40 millions de francs ont ainsi été remboursés en 2012. D'après la LIFD, la taxation s'effectue sur la base du barème appliqué aux contribuables exerçant une activité lucrative accessoire. En vertu de la modification du 25 février 2013 de l'OIA²⁰, ce barème linéaire se monte à 1 % des revenus bruts. En raison de l'autonomie tarifaire des cantons établie par la Constitution, la LHID ne contient pas cette disposition.

2 Commentaire des articles

2.1 Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct

Art. 37a, al. 6 Procédure simplifiée

Le renvoi contenu dans cet article doit être modifié. En raison de l'abrogation de l'art. 89, le renvoi doit viser l'art. 196, al. 3, dont la teneur matérielle est identique. En vertu de cet article, les cantons sont tenus d'établir un compte de répartition annuel de l'impôt fédéral direct perçu à la source.

Art. 83 Travailleurs soumis à l'impôt à la source

Purement rédactionnelles, les modifications de l'al. 1 n'entraînent pas de changement matériel. La procédure de décompte simplifiée en vertu de l'art. 37a n'est pas concernée par la révision.

Par rapport à la disposition actuelle de l'al. 2, le raisonnement a contrario est exprimé: il n'y a plus d'imposition à la source dès lors que l'un des époux reçoit la nationalité suisse ou est au bénéfice d'un permis d'établissement (permis C). La procédure de taxation ordinaire s'applique alors aux deux époux. Cette modification permet d'énoncer plus clairement la différence par rapport à l'intitulé de l'article.

¹⁹ RS 831.10

²⁰ RO 2013 783

Art. 84, al. 2

Les revenus imposables sont définis aux articles 16 et 17, al. 1. Afin de simplifier la formulation de la disposition, on reprend la définition de l'actuel art. 32, al. 3, LHID.

En outre, l'assiette de l'impôt à la source sur le revenu de l'activité lucrative est élargie dans la mesure où l'impôt à la source est perçu sur les cotisations à l'AVS remboursées, à titre de prestations imposables (cf. ch. 1.2.7). Il ne s'agit pas d'une prestation en capital de la prévoyance au sens de l'art. 38 (le «cas couvert par la prévoyance» ne s'étant pas encore produit), mais d'un remboursement de cotisations à l'AVS, qui ne sont actuellement pas soumises à l'impôt à la source, bien qu'elles aient été déduites du revenu imposable.

Art. 85 Retenue de l'impôt à la source

La révision permettra de rassembler dans un même article les bases et les modalités de la retenue de l'impôt à la source.

Sur le plan matériel, l'al.1 correspond au droit en vigueur puisqu'il attribue à l'AFC la compétence de fixer le barème des retenues de l'impôt à la source.

L'al. 2 règle les déductions forfaitaires dont il faut tenir compte. En vertu de la loi fédérale sur la mise à jour formelle du calcul dans le temps de l'impôt direct dû par les personnes physiques du 22 mars 2013²¹ la taxation annuelle postnumérando est l'unique système de taxation en ce qui concerne les personnes physiques.

A partir de l'entrée en vigueur de cette loi, le 1^{er} janvier 2014, les renvois vers les dispositions relatives aux éléments déductibles dont il faut tenir compte pour fixer le barème de l'impôt à la source devront être mis à jour et adaptés au système postnumérando. Le renvoi actuel vers l'art. 36, qui contient les barèmes de l'impôt fédéral direct, doit en revanche être supprimé. L'al. 1 contient en effet le renvoi vers les barèmes.

Sur le plan matériel, l'al. 3 correspond à l'actuel art. 86, al. 2.

L'al. 4 contient une délégation des compétences à l'AFC, maintenant inscrite au niveau de la loi. L'AFC doit notamment être habilitée à régler la manière dont un 13^e salaire, une gratification ou le revenu d'une activité lucrative accessoire doit être imposé. En réalité, cette pratique est déjà établie par voie d'ordonnance, en application de l'art. 2, let. d, OIS. La perception de l'impôt fédéral direct sur les cotisations à l'AVS remboursées s'effectue d'ores et déjà en dehors du barème linéaire applicable aux contribuables exerçant une activité lucrative accessoire (art. 1, al. 1, let. d, OIS). En raison de la durée d'assujettissement à l'AVS, qui peut être très longue, il n'est toutefois pratiquement pas possible d'attribuer les montants remboursés à la période fiscale durant laquelle ils ont été versés.

Sur le plan matériel, l'al. 5 correspond à l'actuel art. 85, al. 2.

Art. 86 Structure du barème

²¹ FF 2013 2219

Les dispositions actuelles de l'art. 86 sont reprises dans l'art. 85. L'art. 86 peut dès lors être supprimé.

Art. 87 Impôt pris en considération

Cette disposition est obsolète, car tous les résidents seront soumis à la taxation ordinaire ultérieure ou auront le droit de demander une taxation ordinaire ultérieure. Le caractère libératoire de l'impôt perçu à la source est dorénavant fixé à l'art. 89a, al. 4.

Art. 88, al. 1, let. b et al. 2 à 4

L'al. 1, let. b permet de concrétiser la réglementation actuelle en ce qui concerne l'énumération des obligations du débiteur de la prestation imposable. En application de cette disposition, l'employeur doit fournir une attestation renseignant sur les trois points suivants: les prestations versées à l'employé, le montant de l'impôt perçu à la source et le barème appliqué.

L'al. 2 contient une modification purement rédactionnelle.

L'al. 3 règle dorénavant la question de la responsabilité des personnes morales de façon analogue à la loi fédérale du 20 décembre 1946 sur l'assurance-vieillesse et survivants (LAVS)²². Cette disposition se rattache à l'art. 52, al. 2, LAVS (Responsabilité).

L'al. 4 uniformise la commission de perception. Dorénavant, la commission de perception sera limitée, dans toute la Suisse, à 1 pour cent du montant total de l'impôt perçu à la source (cf. ch. 1.2.6).

Art. 89 Taxation ordinaire ultérieure d'office

L'art. 196, al. 3 énonce le principe d'après lequel les cantons sont tenus d'établir un décompte annuel de l'impôt fédéral direct perçu à la source. Le contenu actuel de l'art. 89 peut donc être supprimé. Cet article règlera dorénavant la taxation ordinaire ultérieure d'office.

L'al. 1 détermine le cadre pour les résidents soumis à l'impôt à la source. La nouvelle réglementation prévoit en principe une taxation ordinaire ultérieure. Si le contribuable n'envoie pas, malgré sommation, la déclaration d'impôt, l'administration fiscale effectue une taxation d'office (art. 130, al. 2). D'un point de vue juridique, cette disposition est équitable par rapport aux personnes soumises à la taxation ordinaire.

L'al. 2 précise que la taxation ordinaire ultérieure s'applique également au conjoint qui vit en ménage commun avec le contribuable soumis à l'imposition à la source.

L'al. 3 précise que la taxation ordinaire ultérieure s'applique jusqu'à la fin de l'assujettissement.

Le montant de l'impôt perçu à la source est imputé sans intérêts sur le montant calculé dans le cadre de la taxation ordinaire ultérieure (al. 4). La réglementation

²² RS 831.10

actuelle en matière d'impôt fédéral direct prévoit déjà une imputation sans intérêts du montant perçu à la source (cf. art. 4, al. 1, OIS). Ce principe sera dorénavant inscrit dans une loi (cf. commentaire de l'art. 33a LHID).

Art. 89a Taxation ordinaire ultérieure sur demande

Si les revenus bruts soumis à l'impôt à la source n'atteignent pas le montant minimal fixé par le DFF en collaboration avec les cantons, une taxation ordinaire ultérieure peut être effectuée, à condition que la personne imposée à la source en ait fait la demande (al. 1).

L'al. 2 précise que la taxation ordinaire ultérieure s'applique également au conjoint qui vit en ménage commun avec le contribuable soumis à l'imposition à la source.

L'al. 3 précise que la demande doit être déposée avant la fin mars de l'année suivant l'année fiscale concernée. Le contribuable qui quitte la Suisse doit avoir demandé la taxation ordinaire ultérieure avant le dépôt de la déclaration de départ au plus tard. Celui qui déménage après le 31 mars ne peut plus déposer une demande que pour l'année fiscale en cours. En ce qui concerne l'année précédente, le délai est échu.

Pour le contribuable imposé à la source qui ne demande pas une taxation ordinaire ultérieure, l'impôt perçu à la source est libératoire (al. 4). Aucune déduction ultérieure supplémentaire n'est accordée par le biais d'une «correction individuelle du barème».

En ce qui concerne l'al. 5, voir commentaire de l'art. 89, al. 3 et 4.

Art. 90 al. 2

Le nouveau régime en matière de taxation ordinaire ultérieure est réglé par les art. 89 et 89a. L'art. 90, al. 2 peut par conséquent être abrogé.

Titre précédant l'art. 91

Contrairement au titre actuel, les caractéristiques des personnes morales motivant l'imposition à la source sont énumérées: sont imposées à la source les personnes morales qui n'ont ni leur siège ni leur administration effective en Suisse. Cette modification est cohérente étant donné que l'art. 94 porte essentiellement sur des personnes morales (créanciers hypothécaire). Il concerne cependant aussi les tiers qui organisent des manifestations pour le compte d'artistes, de sportifs ou de conférenciers (art. 92, al. 1, 2^e phrase).

Art. 91 Travailleurs soumis à l'impôt à la source

L'al. 1 énumère les catégories de personnes sans séjour ni domicile en Suisse au regard du droit fiscal dont le revenu de l'activité lucrative dépendante est soumis à l'impôt à la source. Le calcul de l'impôt est fondé sur les art. 84 à 85. Il s'agit en outre de s'assurer que la révision ne concerne pas la procédure de décompte simplifiée au sens de l'art. 37a.

Les personnes domiciliées à l'étranger qui séjournent durant la semaine sont soumises, comme dans le cadre du droit actuel, à l'assujettissement limité. En raison

de la fréquence de leurs déplacements, ces personnes ne sont pas domiciliées au sens de l'art. 3, al. 2, ni en séjour au sens de l'art. 3, al. 3 en Suisse. Les revenus réalisés en Suisse par ces personnes dans le cadre d'une activité lucrative dépendante sont soumis à l'impôt à la source en vertu de l'art. 91.

L'al. 2 étend le champ d'application de l'article aux travailleurs actifs dans le transport international. Ces derniers ne sont cependant imposés à la source que si l'entreprise à son siège ou son établissement stable en Suisse. L'ancien art. 97 peut donc être abrogé.

L'al. 2 prévoit par ailleurs l'exonération des personnes domiciliées à l'étranger et exerçant leur activité à bord d'un navire en haute mer. Jusqu'à présent, seule la pratique fiscale connaissait cette disposition (lettre circulaire de l'AFC aux administrations fiscales cantonales du 5 décembre 1994 concernant l'imposition des personnes exerçant leur activité à bord d'un navire en haute mer). L'intégration de cette catégorie de travailleurs dans la LIFD dans la même intention est également prévue dans la révision totale de la loi fédérale du 8 octobre 1982 sur l'approvisionnement économique du pays (LAP)²³. La consultation au sujet de cette révision s'est achevée le 31 mai 2013²⁴.

Art. 92, al. 5

Cet alinéa a subi une modification purement rédactionnelle.

Art. 93, al. 1, 2^e phrase

L'impôt à la source sera désormais également perçu lorsque les prestations appréciables en argent sont versées non pas aux membres de l'administration ou de la direction domiciliés à l'étranger, mais à un tiers. Cette modification permet d'établir l'égalité de traitement avec les rémunérations et autres dédommagements versés au tiers qui organise les manifestations et non pas directement aux artistes, sportifs ou conférenciers domiciliés à l'étranger et soumis à l'imposition à la source.

Exemple: A et B ont leur domicile au regard du droit fiscal en Allemagne. La société suisse X S. A. est une filiale de la société allemande Y S. A. Le conseil d'administration de la société X S. A. est composé de A et B, qui sont des représentants «détachés» de la société Y S. A. La société X S. A. verse les honoraires des administrateurs A et B directement à la société Y S. A.

Art. 97 Travailleurs dans une entreprise de transports internationaux

L'abrogation de cet article est la conséquence de la modification de l'art. 91 (fusion entre les catégories de travailleurs).

Art. 98 Définition

Cette définition n'est pas nécessaire et peut donc être supprimée sans être remplacée. Son contenu découle en effet des art. 4 et 51, qui mentionnent aussi bien l'assujettissement en raison de leur rattachement économique des personnes

²³ RS 531

²⁴ www.bwl.admin.ch > Actualités > Révision de la loi

physiques ni domiciliées ni en séjour en Suisse au regard du droit fiscal que l'assujettissement des personnes morales n'ayant ni leur siège ni leur administration effective en Suisse.

Art. 99 Impôt pris en considération

Cet article précise, comme le droit actuel, que l'impôt à la source est de nature libératoire. Aucune déduction ultérieure supplémentaire n'est plus accordée par le biais d'une «correction individuelle du barème», y compris les dépenses liées au séjour à la semaine des contribuables imposés à la source qui ne sont ni domiciliés ni en séjour en Suisse.

Art. 99a Taxation ordinaire ultérieure

Le nouvel al. 1 permet d'intégrer dans la législation la norme qui sous-tend l'arrêt du Tribunal fédéral du 26 janvier 2010. D'après cette norme, les quasi-résidents doivent bénéficier des mêmes déductions que les personnes soumises à une taxation ordinaire, dans la mesure où ils réalisent la quasi-totalité de leurs revenus mondiaux en Suisse. On admet que la situation d'une personne est comparable à celle d'un résident si cette personne ne réalise pas de revenus notables dans son pays de résidence et si ses revenus imposables proviennent pour l'essentiel d'une activité exercée dans le pays du lieu de travail. N'entrent pas dans le champ de cette norme les personnes imposées à la source qui ne sont ni domiciliées ni en séjour en Suisse au sens des art. 92 à 96. Ces catégories de personnes connaissent actuellement déjà un régime particulier dans le cadre de l'imposition à la source en ce qui concerne la fixation des barèmes.

L'al. 2 prend en compte le fait que la Suisse s'est engagée dans plusieurs conventions contre les doubles impositions (CDI) à accepter, en ce qui concerne les travailleurs qui ne sont ni domiciliés ni en séjour en Suisse au regard du droit fiscal, la déduction des cotisations aux institutions de prévoyance de l'autre Etat contractant au même titre les cotisations aux institutions de prévoyance suisses.

Afin que les non-résidents qui ne remplissent pas les critères de la quasi-résidence puissent continuer de faire valoir ces cotisations dans l'Etat de leur lieu de travail, il faut également leur accorder le droit de demander une taxation ordinaire ultérieure. Les cotisations versées ne sont alors déductibles que s'il existe une CDI contenant des dispositions allant dans ce sens, d'une part, et si la personne concernée demande une taxation ordinaire ultérieure, d'autre part.

Comme c'est le cas pour les résidents, qui sont soumis à une taxation ordinaire ultérieure, le montant de l'impôt perçu à la source sur le revenu des quasi-résidents est également imputable sans intérêts au montant calculé dans le cadre de la taxation ordinaire ultérieure (al. 3).

Conformément à l'al. 4, le DFF définit, en collaboration avec les cantons, les conditions fixées à l'al. 1.

La mise en œuvre du principe de la taxation ordinaire ultérieure pour les quasi-résidents devrait être fixée à l'échelon de la Constitution. Les dispositions d'exécution définissent le cadre suivant:

- Un certain pourcentage des revenus mondiaux doit être imposable en Suisse. En ce qui concerne les couples mariés, on considère le total des revenus mondiaux des époux. Ce pourcentage pourrait être fixé sur la base de la jurisprudence pertinente de la CJCE, à savoir à 90 pour cent.
- En ce qui concerne la base de calcul nécessaire pour déterminer le pourcentage des revenus mondiaux, on se fonde sur les dispositions de la LIFD: la clause générale concernant la détermination des revenus imposables (art. 16) ainsi que les principes en matière d'activité lucrative indépendante (art. 17), de fortune mobilière et de fortune immobilière (art. 20 à 21), de revenus provenant de la prévoyance (art. 22) et d'autres revenus (art. 23).
- On ne procède à une taxation ordinaire ultérieure que si les calculs prouvent que les conditions permettant de qualifier le contribuable de quasi-résident sont réunies (un certain pourcentage des revenus mondiaux de source suisse). Une nouvelle taxation ordinaire ultérieure peut (mais ne doit pas) être demandée l'année fiscale suivante. La disposition contient donc un droit d'option annuel.
- L'arrêt du Tribunal fédéral susmentionné se fonde sur l'ALCP. En vertu de l'art. 2 et de l'art. 9, al. 2 de l'annexe I ALCP, seules les personnes résidentes d'un Etat de l'UE ou de l'AELE peuvent invoquer l'ALCP pour dénoncer une discrimination inacceptable en Suisse. Concrètement, cela signifie qu'un Canadien domicilié en France et travaillant à Genève en qualité de frontalier ne peut pas faire valoir l'ALCP bien que sa situation économique soit par ailleurs exactement la même que celle d'un résident d'un Etat de l'UE. Pour des raisons liées à la pratique et à la perception de l'impôt, il faut par conséquent se demander si la qualification de quasi-résident ne devrait pas être étendue aux résidents d'Etats non membres de l'UE ou de l'AELE. Cette mesure permettrait d'éviter des questions de délimitation délicates, par exemple en ce qui concerne les contribuables ayant plusieurs nationalités ou la prise en compte de la nationalité de l'autre époux.

Art. 100, al. 1, let. b, al. 3 et 4

En ce qui concerne l'al. 1, let. b et l'al. 4, voir le commentaire de l'art. 88, al. 1, let. b et al. 3, dont la teneur est identique.

Conformément à l'al. 3, la commission de perception est uniformisée de façon analogue à l'art. 88, al. 4 (cf. ch. 1.2.6). A défaut de domicile ou de séjour en Suisse au regard du droit fiscal, un plafond a en outre été introduit pour les prestations en capital des institutions de prévoyance. Dorénavant, la commission de perception s'élèvera à 50 francs au maximum par prestation en capital dans le cadre de l'impôt à la source de la Confédération, du canton et de la commune. Ce montant maximal se justifie au vu du montant élevé des prestations en capital et tient compte du système actuel, très généreux, de dédommagement pour la charge administrative.

Art. 101 Décompte avec la Confédération

En vertu de l'art. 196, al. 3, les cantons doivent établir un décompte annuel de l'impôt fédéral direct perçu à la source. L'art. 101, superflu, pourra donc être abrogé.

Art. 107 Impôts à la source

L'al. 1 définit le canton responsable de percevoir l'impôt à la source. Il s'agit du canton dans lequel le débiteur de la prestation imposable est domicilié ou dans lequel se situe l'établissement stable qui verse la prestation imposable.

Pour tous les résidents soumis à l'imposition à la source, le domicile ou le lieu de séjour au regard du droit fiscal au 31 décembre sera déterminant pour ce qui est de la compétence territoriale, comme dans le cadre de la procédure de taxation ordinaire. Cette nouvelle disposition est établie par l'al. 2. L'autorité ayant effectué la retenue de l'impôt à la source verse les montants perçus au canton compétent pour retenir l'impôt.

Conformément à l'al. 3, est compétent pour retenir l'impôt sur les travailleurs étrangers séjournant à la semaine le canton dans lequel ils séjournent à la semaine.

L'al. 4 règle la compétence territoriale en ce qui concerne les artistes, les sportifs et les conférenciers: conformément au droit en vigueur (art. 107, al. 1, let. b), est compétent pour retenir l'impôt le canton dans lequel ces personnes exercent leur activité.

L'al. 5 fixe la compétence territoriale en matière de taxation ordinaire ultérieure:

- en ce qui concerne les résidents soumis à l'imposition à la source, est compétent pour retenir l'impôt le canton de domicile à la fin de la période fiscale ou de l'assujettissement. Si l'impôt à la source a été perçu dans un autre canton, ce montant est viré au canton du lieu de domicile ayant droit (comme al. 2).
- En ce qui concerne les quasi-résidents, est compétent pour retenir l'impôt le canton dans lequel le contribuable exerçait son activité lucrative à la fin de la période fiscale ou de son assujettissement.
- En ce qui concerne les travailleurs étrangers qui séjournent à la semaine, est compétent pour retenir l'impôt le canton du séjour à la fin de la période fiscale ou de son assujettissement.

Art. 112a, al. 1^{bis}

Le seul changement par rapport au droit en vigueur concerne les sigles (la LAVS et l'AFC).

Art. 118 Obligation d'être représenté

L'art. 118 du chapitre 3 («Droits du contribuable») règle l'obligation d'être représenté en Suisse. L'abrogation de cet article est nécessaire parce que la désignation d'un représentant en Suisse entre dans le champ des obligations de procédure du contribuable et non pas dans le champ des droits de procédure. C'est pourquoi la disposition relative à la représentation en Suisse figure désormais aux art. 126a et 136a.

Art. 126a Obligation d'être représenté

La teneur de cette disposition est identique à celle de l'ancien art. 118.

Art. 136a Obligation d'être représenté

La teneur de l'al. 1 est également identique à celle de l'ancien art. 118, mais se réfère à la procédure de perception de l'impôt à la source.

Conformément à l'art. 2, les quasi-résidents doivent indiquer une adresse de notification (par ex. celle de leur employeur). Cette disposition est indispensable du point de vue du droit international: l'envoi de taxations à l'étranger violerait en effet le principe de la territorialité. Si une demande de taxation ordinaire ultérieure ne contient pas la mention d'une adresse de notification ou si l'adresse indiquée perd sa validité durant la procédure de taxation, l'autorité compétente impartit un délai approprié pour l'indication d'une adresse de notification valable. Si ce délai échoit sans avoir été utilisé, l'impôt perçu à la source est libératoire. Les corrections du barème, telle qu'admissibles par la pratique actuelle, ne sont pas autorisées. L'art. 133, al. 3 est applicable par analogie afin de garantir que les réclamations déposées en retard ne soient recevables que si le contribuable justifie qu'il n'a pas été en mesure d'indiquer en temps voulu une adresse de notification valable pour des raisons importantes.

Art. 137 Décision

En principe, l'impôt à la source est perçu par le débiteur de la prestation imposable sur la base du barème applicable sans qu'une décision de taxation formelle en ce qui concerne le montant de la retenue ne soit rendue.

L'al. 1 fixe la procédure à appliquer lorsqu'un contribuable conteste les données relatives à l'impôt perçu à la source mentionnées sur l'attestation remise par l'employeur (certificat de salaire) concernant ses prestations, la retenue de l'impôt à la source et le barème appliqué ou lorsqu'un employeur n'a pas remis d'attestation au contribuable. Dans les deux cas, le contribuable peut demander que l'autorité de taxation compétente lui rende une décision relative à l'existence et à l'étendue de l'assujettissement. S'il ne dépose pas la demande dans les délais prévus, il reçoit une décision d'irrecevabilité. La condition de l'«existence de l'assujettissement» est remplie si le contribuable répond aux conditions de l'imposition à la source. Par «étendue de l'assujettissement», on entend notamment le montant de la retenue à la source et le barème appliqué.

S'il n'est pas d'accord avec la décision notifiée par l'autorité de taxation, le contribuable peut déposer un recours écrit fondé sur l'art. 139 en relation avec l'art. 132 dans les 30 jours. En vertu de l'art. 140, Le contribuable soumis à l'imposition à la source peut s'opposer à la décision sur réclamation de l'autorité de taxation en s'adressant, dans les 30 jours à compter de la notification de la décision attaquée, à une commission de recours indépendante des autorités fiscales. Dans la mesure où le droit cantonal le prévoit, la décision sur recours peut encore être portée devant une autre instance cantonale indépendante de l'administration (art. 145). La dernière décision peut faire l'objet d'un recours devant le Tribunal fédéral (art. 146).

Conformément à l'al. 2, le fait que la personne soumise à l'imposition à la source saisisse les voies de droit ne libère pas le débiteur de la prestation imposable de son obligation d'opérer la retenue de l'impôt à la source jusqu'à l'entrée en force de la décision. Le débiteur de la prestation imposable peut lui aussi demander à l'autorité de taxation de rendre une décision sur l'existence et l'étendue de l'assujettissement.

Conformément à l'al. 3, le débiteur de la prestation imposable est tenu d'opérer la retenue de l'impôt à la source qu'il conteste jusqu'à l'entrée en force de la décision.

Art. 138, al. 3

L'al. 3 introduit un nouveau dispositif de rattrapage destiné à garantir le recouvrement de l'impôt. En principe, le débiteur de la prestation imposable retient à la source puis transfère le montant de l'impôt dû à l'administration fiscale. Lorsque l'impôt à la source n'a pas été perçu ou lorsque le montant perçu est insuffisant, l'autorité de taxation tente de recouvrer l'impôt auprès du débiteur de la prestation imposable. Dans certains cas, par exemple en cas de faillite, il n'est cependant pas possible de recouvrer le montant dû auprès du débiteur de la prestation imposable. Dans un arrêt du 25 novembre 2010²⁵, le Tribunal fédéral a conclu qu'il n'est pas arbitraire de recouvrer le montant dû directement auprès du contribuable en cas de faillite du débiteur de la prestation imposable. Si l'administration renonçait à un recouvrement direct, le contribuable soumis à l'impôt à la source serait avantagé par rapport au contribuable soumis à la taxation ordinaire. Dans la pratique, cela revient à recouvrer directement auprès du contribuable le montant de l'impôt à la source originellement dû.

Si la personne soumise à l'impôt à la source a son domicile au regard du droit fiscal à l'étranger, le recouvrement direct se révèle évidemment difficile puisqu'il serait contraire au droit international (principe de la territorialité) d'envoyer des décisions à l'étranger.

2.2 Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes

Art. 32 Champ d'application

En vertu de l'al. 1, le revenu de l'activité lucrative dépendante des résidents est dans un premier temps imposé à la source. Dans le cadre du nouveau régime, la retenue de l'impôt à la source n'est pas libératoire en ce qui concerne cette catégorie de personnes. La nouvelle réglementation prévoit en effet une taxation ordinaire ultérieure pour ces personnes (cf. art. 33a et 33b). Pour cette raison, la dernière phrase, qui renvoie à l'art. 34, al. 2, peut être supprimée.

En ce qui concerne l'al. 2, voir commentaire de l'art. 83, al. 2, LIFD.

Al. 3: comme l'art. 84, al. 1, LIFD, la LHID énonce également séparément que le montant de l'impôt à la source est calculé sur le revenu brut.

En ce qui concerne l'al. 4, voir commentaire de l'art. 84, al. 2, LIFD.

Art. 33, al. 1 et 2

Il s'agit de modifications purement rédactionnelles.

Art. 33a Taxation ordinaire ultérieure d'office

En ce qui concerne les al. 1 à 3, voir commentaire de l'art. 89 LIFD.

²⁵ Arrêt 2C_516/2010 du 25 novembre 2010, publication prévue

L'al. 4 correspond à la dernière phrase de l'actuel art. 34, al. 2. Comme en vertu du droit actuel, l'impôt à la source perçu doit être imputé sans intérêts lors de la taxation ordinaire ultérieure.

Actuellement, la LHID n'harmonise pas la perception de l'impôt. A défaut d'une harmonisation, le calcul conforme à la loi des intérêts liés aux impôts cantonaux et aux impôts communaux entraînerait des conflits techniques complexes. En effet, suivant le point de vue adopté, la réponse à la question de savoir à partir de quel moment des intérêts sont dus est différente. La date de la retenue de l'impôt à la source par le débiteur de la prestation imposable est-elle déterminante ? Est-ce au contraire la date du versement à l'autorité cantonale qui est déterminante ? Quelle est la procédure lorsque le contribuable soumis à l'imposition à la source déménage dans un autre canton ? De façon générale, le risque de commettre une inégalité de traitement est cependant moins important qu'en ce qui concerne l'impôt fédéral direct parce que la date d'échéance moyenne en ce qui concerne les impôts cantonaux et communaux se situe généralement avant le 31 mars de l'année suivante.

Le paragraphe précédent illustre les différents problèmes potentiels liés au versement d'intérêts. Afin d'assurer une vraie égalité de traitement entre les contribuables soumis à l'imposition à la source et les contribuables soumis à la taxation ordinaire, la déduction de l'impôt à la source devrait générer des intérêts à partir de la date de la retenue sur le salaire. En toute logique, c'est le débiteur de la prestation imposable qui devrait payer ces intérêts jusqu'au moment où il verse le montant de l'impôt perçu à la source à l'autorité cantonale. Comme solution de rechange, on pourrait imaginer que les cantons versent les intérêts à compter du moment de la retenue.

Les deux solutions remettent le système en question. Si les intérêts étaient versés par le débiteur de la prestation imposable, ce dernier serait tenu de s'acquitter de tâches supplémentaires. L'accroissement des charges administratives et financières auquel serait alors exposée l'économie irait clairement à l'encontre des efforts consentis pour atténuer la charge administrative de l'économie.

D'un point de vue administratif, la seconde solution, c'est-à-dire le versement des intérêts sur l'impôt à la source par les autorités cantonales dès le moment de la retenue à la source, n'est pas non plus pertinente. Pour verser correctement les intérêts, les cantons devraient alors en effet déterminer au cas par cas le moment auquel le débiteur de la prestation imposable a effectué la retenue à la source.

Si le contribuable soumis à l'imposition à la source déplaçait son domicile ou son lieu de travail dans un autre canton, il s'ensuivrait des charges administratives supplémentaires, car la compétence territoriale en vertu de l'art. 38a LHID n'est déterminée de façon définitive, en ce qui concerne les résidents et les quasi-résidents, qu'à la fin de la période fiscale ou de l'assujettissement.

Art. 33b Taxation ordinaire ultérieure sur demande

En ce qui concerne les al. 1 à 5, voir commentaire de l'art. 89a LIFD.

Art. 34 al. 2

D'après la nouvelle réglementation, tous les résidents imposés à la source sont soumis (ou peuvent être soumis s'ils en font la demande) à une taxation ordinaire ultérieure. Les normes en la matière sont fixées aux art. 33a et 33b. L'al. 2 est donc obsolète.

Titre précédant l'art. 35

En ce qui concerne les modifications, voir commentaire du titre précédant l'art. 91 LIFD.

Art. 35, al. 1, phrase introductive, let. h, j, al. 2 et 3

La phrase introductive de l'al. 1 est harmonisée avec le titre précédant l'article en ce sens que les conditions d'imposition à la source des personnes morales (ni domiciliées ni en séjours en Suisse) sont précisées.

En ce qui concerne l'al. 1, let. h, voir commentaire de l'art. 91, al. 2, LIFD.

En ce qui concerne l'al. 1, let. j, voir ch. 1.2.7.

En ce qui concerne l'al. 2, voir commentaire de l'art. 99 LIFD.

Conformément à la LIFD et à la pratique actuelle, l'al. 3 précise clairement que la procédure de décompte simplifiée définie à l'art. 11, al. 4, s'applique aussi aux contribuables soumis à l'imposition à la source qui ne sont ni domiciliées ni en séjour en suisse au regard du droit fiscal.

Art. 35a Taxation ordinaire ultérieure

En ce qui concerne les al. 1 à 4, voir commentaire de l'art. 99a LIFD.

Art. 37, al. 1, let. b et al. 2 à 4

En ce qui concerne l'al. 1, let. b, voir commentaire de l'art. 88, al. 1, let. b, LIFD.

Le nouvel al. 2 contient une modification purement rédactionnelle.

En ce qui concerne les al 3 et 4, voir commentaire de l'art. 88, al. 3^{bis}, LIFD et de l'art. 100, al. 3, LIFD.

Art. 38 al. 4

La disposition actuelle est abrogée parce que tous les résidents imposés à la source sont soumis ou peuvent demander à être soumis à la taxation ordinaire ultérieure. Après la réforme, la taxation se fondera sur le principe du jour de référence: au 31 décembre, la compétence en matière d'imposition revient au canton du domicile et ce, pour toute la période de calcul.

Titre précédant l'art. 38a

La LHID contiendra une réglementation analogue à celle de la LIFD en ce qui concerne la compétence territoriale dans le cadre du nouveau régime d'imposition à la source. A cet effet, on a ajouté le chapitre 5, nouveau.

Art. 38a

En ce qui concerne la compétence territoriale dans le cadre des impôts à la source, voir commentaire de l'art. 107 LIFD. La même structure est reproduite dans la LHID.

Art. 49, al. 2, 2^{bi}, 2^{ter} et 5

En ce qui concerne les al. 2, 2^{bis} et 2^{ter}, voir commentaire de l'art. 137 LIFD. Concernant l'al. 5, voir commentaire de l'art. 138, al. 3, DBG.

Art. 72s Adaptation des législations cantonales à la modification du ...

Les dispositions révisées en matière d'imposition à la source du revenu de l'activité lucrative doivent entrer en vigueur en même temps à l'échelon de la Confédération et à celui des cantons. Cette simultanéité est impérative, car il ne serait pas cohérent que les dispositions soient appliquées dans le canton A mais pas dans le canton B, qui applique toujours les corrections ultérieures de barèmes. Faire entrer en vigueur les dispositions révisées en même temps est le seul moyen de garantir le même cadre, à l'échelle de la Suisse, pour toutes les personnes concernées.

3 Conséquences

3.1 Conséquences pour la Confédération, les cantons et les communes

3.1.1 Conséquences financières

La Confédération ne dispose pas de données en ce qui concerne la répartition des revenus et la charge fiscale grevant les personnes imposées à la source, ni en ce qui concerne les corrections de barème et les taxations ordinaires ultérieures effectuées en application du droit actuel. Il n'est par conséquent pas possible d'estimer combien de résidents supplémentaires seront soumis à la taxation ordinaire ultérieure ni combien de personnes demanderont à faire valoir leur droit à être soumis à une taxation ordinaire ultérieure. Il n'est donc pas non plus possible d'estimer dans quelle mesure leur charge fiscale changera. Le nombre des personnes soumises à l'impôt à la source ne cesse d'ailleurs de fluctuer. Bien que ce nombre ait enregistré une nette hausse depuis une vingtaine d'années et représente actuellement quelque 780 000 travailleurs (cf. point 1.1), il n'est pas possible de se prononcer sur le nombre des travailleurs engagés en Suisse et imposés à la source. Pour toutes ces raisons, il n'est pas possible d'estimer l'augmentation ou la diminution des recettes fiscales que cette réforme entraînera. A cet effet, un questionnaire spécifique est envoyé aux cantons dans le cadre de la consultation. Sur la base des réponses fournies par ces derniers, il sera possible de chiffrer les conséquences financières des nouvelles dispositions sur la Confédération, les cantons et les communes.

Malgré ce manque d'informations, il est possible de faire des estimations qualitatives sur l'évolution (positive ou négative) des recettes fiscales. Cette dernière dépend en particulier des trois éléments suivants de la réforme:

1. la baisse de la limite des revenus à partir de laquelle la taxation ordinaire ultérieure est obligatoire;
2. la demande d'une taxation ordinaire ultérieure pour les résidents à faible revenu, d'une part, et pour les quasi-résidents, d'autre part;

3. la suppression des corrections individuelles du barème.

A elle seule, la baisse de la limite des revenus ne devrait pas entraîner des conséquences importantes sur les finances publiques, dans la mesure où les déductions à la source et les corrections des barèmes appliquées actuellement entraînent, en moyenne, une imposition conforme à l'imposition ordinaire.

La possibilité accordée aux contribuables imposés à la source de demander une taxation ordinaire ultérieure aura quant à elle tendance à entraîner une diminution des recettes fiscales pour la simple et bonne raison que le contribuable ne fera la demande que lorsque la taxation ordinaire ultérieure sera avantageuse pour lui. L'imposition à la source sera notamment plus intéressante que la taxation ordinaire ultérieure pour les ménages ne demandant actuellement pas des corrections du barème et qui sont domiciliés dans une commune connaissant un barème supérieur à celui de l'impôt à la source. Ces ménages pourraient être majoritaires, car les personnes à faible revenu ont tendance à se trouver dans les communes à une charge fiscale élevée.

En substance, on soulignera que la diminution des recettes sera d'autant moins importante que la limite du revenu du contribuable à partir de laquelle la taxation ordinaire ultérieure obligatoire sera basse. La diminution des recettes pouvant découler de la demande d'une taxation ordinaire ultérieure peut en outre se révéler plus importante pour les cantons et les communes que pour la Confédération, car l'impôt fédéral direct sur les personnes physiques est fortement progressif et a une incidence faible dans le cadre des revenus bas.

La révision de l'imposition à la source du revenu de l'activité lucrative peut également influencer sur la péréquation des ressources dans le cadre de la péréquation financière. Dans le cadre de la péréquation des ressources, les recettes de l'impôt à la source ne revêtent en effet pas la même importance que les recettes de l'impôt ordinaire sur le revenu. En ce qui concerne la péréquation financière, les conséquences financières devraient cependant être modestes.

3.1.2 Conséquences sur l'état du personnel

On peut globalement s'attendre que les autorités fiscales devront faire face à une augmentation de la charge administrative dans le cadre de la taxation ordinaire ultérieure. En revanche, la suppression de la correction des barèmes et la renonciation des résidents dont le revenu est faible ou des quasi-résidents à demander une taxation ordinaire ultérieure devraient au moins atténuer l'accroissement de la charge administrative. Par ailleurs, on peut s'attendre que la charge administrative sera considérablement réduite suite à l'entrée en vigueur, le 1^{er} janvier 2014, de la révision de l'ordonnance sur l'imposition à la source en raison de l'introduction d'un nouveau logiciel de traitement des salaires (procédure unifiée de déclaration des salaires, ELM/QSt). En conclusion, il n'est toutefois pas possible d'affirmer avec certitude si la charge administrative sera stable, si elle augmentera ou si elle diminuera.

3.2 Conséquences pour l'économie

La révision de l'imposition à la source du revenu de l'activité lucrative ne devrait déployer des conséquences importantes ni pour l'économie en général, ni pour la

place économique de la Suisse en particulier. Jusqu'à présent, dans la mesure où les cantons appliquent correctement l'imposition à la source, on n'a jamais observé de cas de surimposition systématique ou de sous-imposition systématique des contribuables imposés à la source par rapport aux contribuables soumis à la taxation ordinaire. La révision permettra surtout de réduire les inégalités de traitement à l'échelle individuelle (à l'avantage des uns et au détriment des autres), ce qui ne devrait pas entraîner de conséquences notables à l'échelle de l'économie.

On peut supposer que les résidents imposés à la source, qui seront soumis à la taxation ordinaire ultérieure après l'entrée en vigueur de la présente révision, se montreront plus sensibles à la question fiscale, car les charges fiscales au sein de leur canton ne seront plus indépendantes de leur lieu de domicile. Tandis que les communes dans lesquelles la charge fiscale dépasse la moyenne cantonale seront moins attrayantes pour les groupes de personnes concernés, les communes dans lesquelles la charge fiscale est inférieure à la moyenne cantonale seront plus attrayantes. Les incitations à migrer à l'intérieur d'un canton pourraient cependant se révéler limitées, car si les personnes dont le revenu brut dépasse 120 000 francs ont effectivement une mobilité plus élevée que les personnes dont les revenus sont moins importants, ces personnes sont déjà soumises à la taxation ordinaire ultérieure dans le système actuel.

Du point de vue administratif, la présente révision ne touche les employeurs que de façon marginale (à l'exception de l'uniformisation de la commission de perception). En ce qui concerne cette commission, la procédure unifiée de déclaration des salaires déploiera des effets bien plus importants. En effet, les logiciels de gestion des salaires dont disposent les employeurs faciliteront grandement leurs tâches administratives liées à la retenue de l'impôt à la source, ne serait-ce que parce qu'ils ont la garantie que toutes les administrations fiscales cantonales accepteront leurs décomptes de salaires électroniques.

L'introduction de la procédure unifiée de déclaration des salaires (ELM/QSt) déploiera notamment des effets positifs en ce qui concerne la réduction du système de décompte intercantonal. Dans le cadre d'ELM/QSt, les employeurs pourront décompter l'impôt à la source directement avec chaque canton habilité à percevoir l'impôt. Bien que cela semble à première vue générer un accroissement de la charge administrative, on soulignera que le transfert informatisé des décomptes au canton concerné, d'un côté, et la fin des questions liées à la procédure de décompte intercantonale, de l'autre, devraient entraîner des effets bien plus importants. Au total, les mesures prises dans le cadre d'ELM/QSt entraîneront des allègements de la charge administrative et augmenteront la sécurité juridique des employeurs qui occupent des personnes imposées à la source. En tout état de cause, le but premier de la présente révision est de supprimer autant que faire se peut les inégalités de traitement entre les personnes imposées à la source et les personnes soumises à la taxation ordinaire dans l'intention de répondre aux impératifs du droit international supérieur, conformément à la jurisprudence de Tribunal fédéral.

4 Relations avec le programme de la législature

Le présent projet n'est annoncé ni dans le message du 25 janvier 2012²⁶ sur le programme de la législature 2011 à 2015, ni dans l'arrêté fédéral du 15 juin 2012²⁷ sur le programme de législature 2011 à 2015.

5 Aspects juridiques

5.1 Constitutionnalité

5.1.1 Egalité de droit

En vertu de l'art. 127, al. 2 de la Constitution fédérale (Cst.) l'imposition doit respecter notamment les principes de l'universalité, de l'égalité de traitement et de la capacité économique. Les travailleurs sans autorisation de séjour, d'une part, et les personnes exerçant une activité lucrative dépendante et qui sont domiciliés à l'étranger mais réalisent leurs revenus essentiellement en Suisse, d'autre part, continuent d'être imposés à la source. Le lieu de rattachement déterminant pour l'imposition à la source ne se fonde finalement pas sur la nationalité, mais sur l'absence d'une autorisation de séjour. D'ailleurs, l'arrêt du Tribunal fédéral du 26 janvier 2010 n'a pas remis en question l'imposition à la source en tant que telle, mais uniquement les déductions accordées aux quasi-résidents dans le cadre de l'imposition à la source.

Contrairement au droit actuel, tous les résidents soumis à l'imposition à la source seront dorénavant soumis à la taxation ordinaire ultérieure obligatoire ou pourront demander à être soumis à la taxation ordinaire ultérieure. Cette modification permettra de mieux respecter le principe de l'égalité en vertu de l'art. 8 Cst. Du point de vue matériel, ces contribuables seront en effet mis sur un pied d'égalité avec les contribuables soumis à la taxation ordinaire puisqu'ils pourront faire valoir les mêmes déductions. Il en ira de même pour les quasi-résidents, dans la mesure où ils demandent à être soumis à une taxation ordinaire. Un impératif central de la jurisprudence du Tribunal fédéral se verra ainsi concrétisé au niveau de la législation. En ce qui concerne les non-résidents, il est objectivement acceptable de les limiter aux déductions prévues par le barème de l'impôt à la source. Les travailleurs suisses domiciliés à l'étranger sont en effet logés à la même enseigne.

5.1.2 Harmonisation

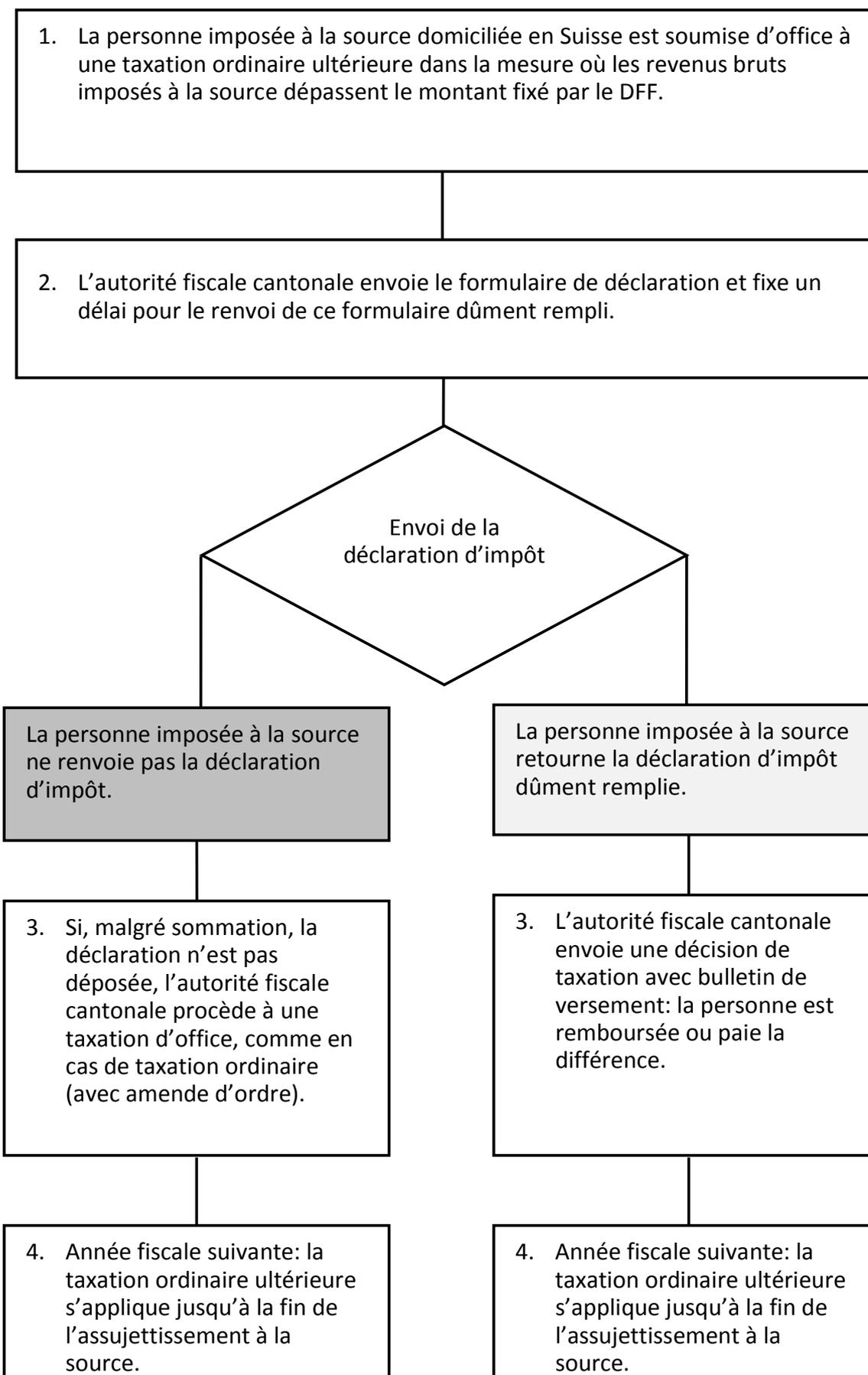
La Confédération fixe les principes de l'harmonisation des impôts directs de la Confédération, des cantons et des communes. L'harmonisation s'étend à l'assujettissement, à l'objet et à la période de calcul de l'impôt, à la procédure et au droit pénal en matière fiscale. Les barèmes, les taux et les montants exonérés de l'impôt, notamment, ne sont pas soumis à l'harmonisation fiscale (art. 129 Cst.).

La révision de l'imposition à la source du revenu de l'activité lucrative prévoit que les résidents seront en principe soumis à une taxation ordinaire ultérieure. Cette dernière ne sera pas obligatoire pour les contribuables à faible revenu, mais ils auront la possibilité d'en demander une. Le DFF déterminera la limite à partir de laquelle une taxation ordinaire ultérieure sera obligatoire. Pour des raisons d'applicabilité et de sécurité du droit, cette limite doit être uniformisée pour tous les

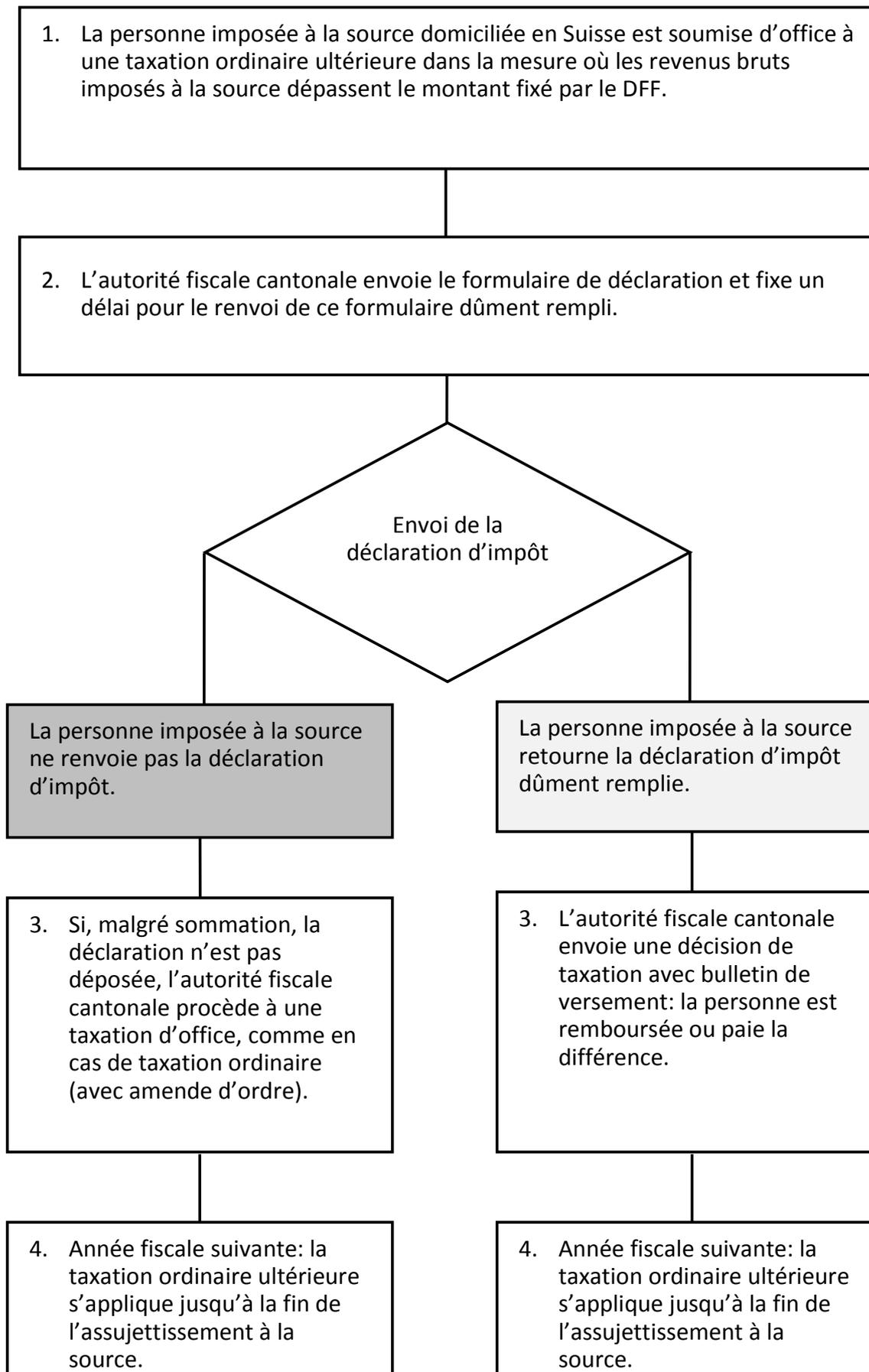
²⁶ FF 2012 349

²⁷ FF 2012 6667

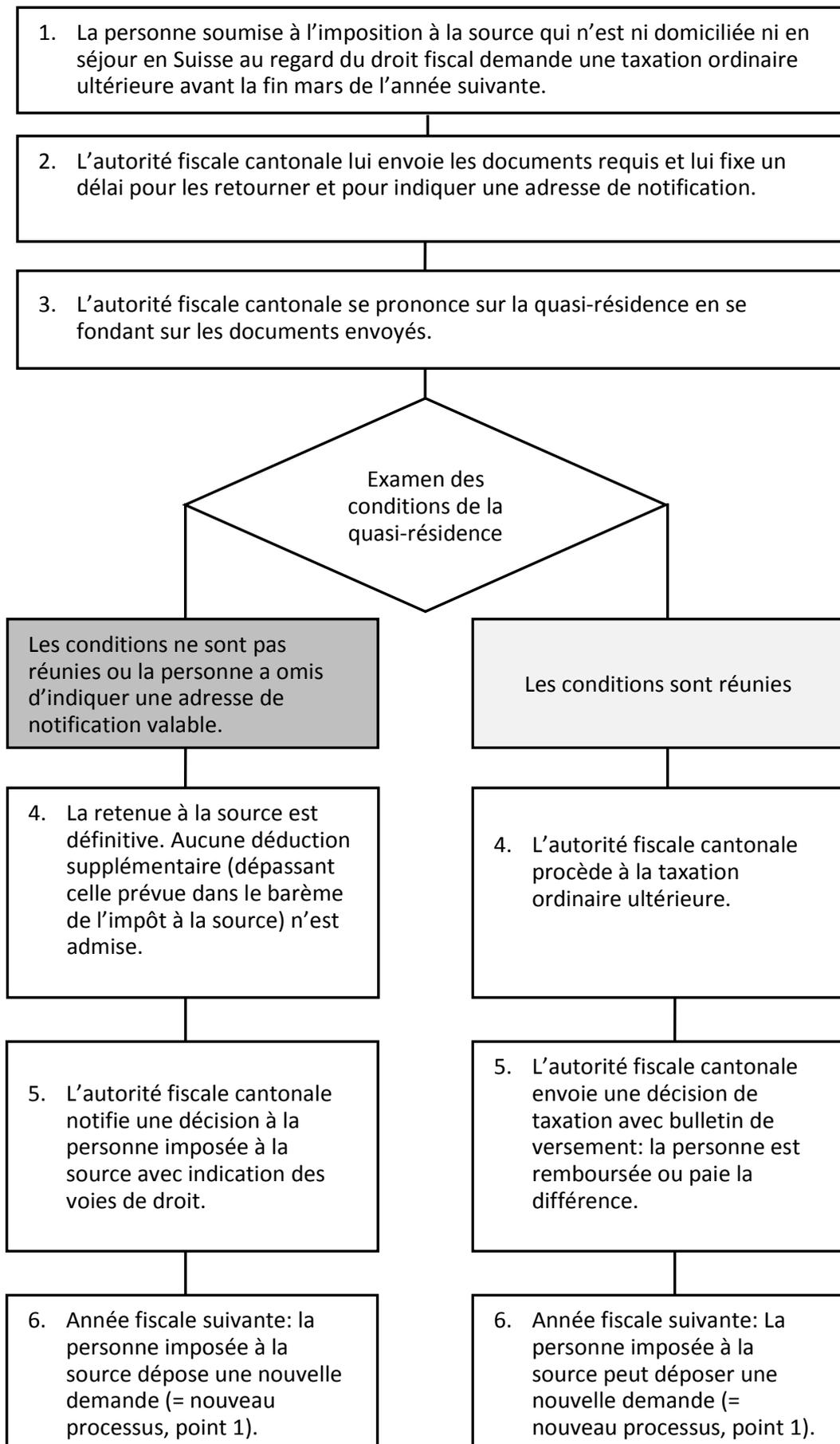
Taxation ordinaire ultérieure d'un résident



Demande de taxation ordinaire ultérieure d'un résident



Taxation ordinaire ultérieure d'un quasi-résident



Voies de recours dans le cadre de l'imposition à la source

