

14.093

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

du 28 novembre 2014

Messieurs les Présidents,
Mesdames, Messieurs,

Par le présent message, nous vous soumettons le projet d'une loi fédérale sur la révision de l'imposition à la source du revenu de l'activité lucrative, en vous proposant de l'adopter.

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

28 novembre 2014

Au nom du Conseil fédéral suisse:

Le président de la Confédération, Didier Burkhalter
La chancelière de la Confédération, Corina Casanova

Condensé

Le projet de loi ci-joint poursuit deux buts: éliminer les inégalités de traitement entre les personnes soumises à l'imposition à la source et celles soumises à l'imposition ordinaire et garantir le respect des obligations internationales de la Suisse. Pour ce faire, tous les résidents soumis à l'imposition à la source dont le revenu brut de l'activité lucrative dépasse un certain montant doivent être assujettis obligatoirement à la taxation ordinaire ultérieure. Quant aux autres résidents, ils pourront dorénavant demander à être soumis à une telle taxation. Ce principe s'applique aussi aux non-résidents qui remplissent les conditions de la quasi-résidence. Globalement, la révision débouche sur une plus grande uniformisation du régime suisse de l'imposition à la source.

Contexte

Toute personne sans permis d'établissement exerçant en Suisse une activité lucrative dépendante est soumise à l'imposition 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 systématique entre l'imposition ordinaire et l'imposition à la source devient intolérable. Dans le cadre de l'arrêt rendu le 26 janvier 2010, le Tribunal fédéral 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. Il a jugé qu'il y avait une discrimination inadmissible 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 Cour de justice des communautés européennes, il y a 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 des revenus mondiaux du non-résident, ce dernier doit être traité comme un quasi-résident. Suite à cet arrêt, la nécessité que le législateur intervienne en vue d'adopter des modifications ciblées du régime suisse d'imposition à la source est devenue nettement plus grande.

Contenu du projet

La perception d'un impôt à la source et, par conséquent, l'assurance du recouvrement de l'impôt continuent d'avoir lieu pour les catégories de personnes concernées actuellement. Par rapport au droit actuel, la taxation ordinaire ultérieure doit cependant être ouverte à tous les résidents imposés à la source. Le résident dont le revenu annuel brut de l'activité lucrative atteint ou dépasse un certain montant est obligatoirement soumis à la taxation ordinaire ultérieure. Tous les autres peuvent demander une telle taxation. S'ils déposent cette demande, ils restent soumis à ce régime les années suivantes. Du point de vue du droit matériel, ils sont ainsi mis sur

un pied d'égalité avec les contribuables soumis à la procédure de taxation ordinaire. De plus, une taxation ordinaire ultérieure est également prévue pour les résidents imposés à la source qui ne l'ont pas demandée, mais qui disposent de revenus imposables qui ne sont pas soumis à l'imposition à la source. La fortune imposable est également concernée par cette taxation dans le cadre des impôts cantonal et communal. De cette manière, la taxation ordinaire complémentaire est remplacée par la procédure de la taxation ordinaire ultérieure. Le non-résident qui remplit les conditions de la quasi-résidence peut également demander une taxation ordinaire ultérieure tous les ans. L'impôt à la source est libératoire pour tous les autres non-résidents.

L'imposition – afin de combler une lacune de l'imposition – des cotisations AVS remboursées, l'unification à l'échelle de la Suisse du montant de la commission de recouvrement pour dédommager les charges du débiteur de la prestation imposable et la détermination de la compétence territoriale constituent d'autres éléments de la présente révision. Comme les modifications précitées de la procédure, ils se traduisent par une uniformisation plus grande du régime suisse de l'imposition à la source.

La suppression d'inégalités de traitement entre les personnes soumises à l'imposition à la source et celles qui sont soumises à l'imposition ordinaire alourdit la charge administrative des autorités de taxation cantonales. Cette charge supplémentaire est cependant allégée car des corrections ultérieures du barème pour tenir compte de déductions supplémentaires sur la base de calcul de l'impôt ne seront plus possibles. De même, l'obligation du débiteur de la prestation imposable de décompter directement l'impôt à la source avec le canton de domicile ou de séjour à la semaine allège la charge administrative des autorités de taxation cantonales.

Les répercussions financières de la révision ne peuvent pas être chiffrées, faute de données. Des baisses de recettes peuvent découler de l'option pour les résidents et les quasi-résidents de demander une taxation ordinaire ultérieure, car cette option ne sera exercée que si elle se révèle avantageuse fiscalement. Ces baisses éventuelles des recettes pourraient être compensées en partie par la suppression des corrections du barème.

La présente révision ne devrait déployer des effets notables ni sur l'économie en général, ni sur la place économique de la Suisse en particulier.

Table des matières

Condensé	626
1 Grandes lignes du projet	630
1.1 Situation	630
1.1.1 Droit en vigueur	631
1.1.2 Jurisprudence suisse	632
1.1.3 Comité mixte ALCP	634
1.1.4 Intervention nécessaire du législateur	634
1.2 Nouvelle réglementation proposée	635
1.2.1 Taxation ordinaire ultérieure pour les résidents	635
1.2.2 Taxation ordinaire ultérieure sur demande pour les quasi-résidents	636
1.2.3 Impôt à la source libératoire pour les non-résidents	637
1.2.4 Fixation de la compétence territoriale	637
1.2.5 Précisions supplémentaires concernant la procédure	638
1.2.6 Uniformisation de la commission de perception	638
1.2.7 Imposition des cotisations AVS remboursées	640
1.3 Justification et évaluation de la solution proposée	640
1.3.1 Résultat de la consultation	640
1.3.2 Reprise d'autres normes issues de la consultation	641
1.4 Mise en œuvre	643
2 Commentaire des articles	643
2.1 Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct	643
2.2 Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes	653
3 Conséquences	657
3.1 Conséquences pour la Confédération, les cantons et les communes	657
3.1.1 Conséquences financières	657
3.1.2 Conséquences sur l'état du personnel	658
3.2 Conséquences économiques	659
4 Relation avec le programme de la législature	660
5 Aspects juridiques	660
5.1 Constitutionnalité	660
5.1.1 Egalité de droit	660
5.1.2 Harmonisation	661
5.2 Compatibilité avec les obligations internationales de la Suisse	661

Annexes:

1	Procédure de la taxation ordinaire ultérieure obligatoire en cas de résidence	663
2	Procédure en cas de demande de taxation ordinaire ultérieure fondée sur une résidence	664
3	Procédure de la taxation ordinaire ultérieure obligatoire en présence d'une fortune et de revenus non soumis à l'imposition à la source en cas de résidence	665
4	Procédure en cas de demande de taxation ordinaire ultérieure fondée sur une quasi-résidence	666
5	Procédure de recours dans le cadre de l'impôt à la source	667

Loi fédérale sur la révision de l'imposition à la source du revenu de l'activité lucrative (<i>Projet</i>)	669
---	------------

Message

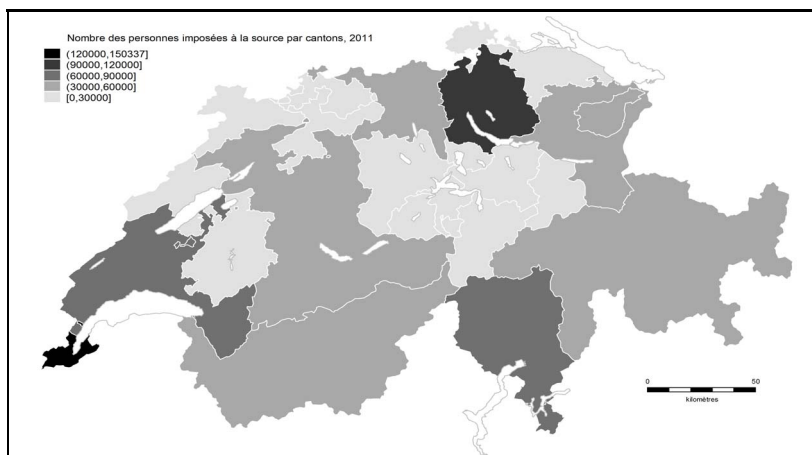
1 Grandes lignes du projet

1.1 Situation

Actuellement, quelque 760 000 travailleurs sans permis d'établissement exerçant une activité lucrative dépendante sont imposés à la source en Suisse. Parmi ceux-ci, quelque 490 000 sont domiciliés ou en séjour en Suisse au regard du droit fiscal (résidents) et environ 270 000 ne sont ni domiciliés ni en séjour en Suisse (non-résidents). Ces indications sont fondées sur les données fournies par les cantons dans le cadre de la péréquation financière pour la période fiscale 2011. Ne sont pas compris dans ces chiffres les quelque 92 000 frontaliers français qui travaillent dans les cantons de BE, SO, BS, BL, VD, VS, NE et du JU, pour lesquels la France verse une compensation financière égale à 4,5 % du montant global des rémunérations brutes de ces frontaliers¹.

L'observation des cantons montre que six d'entre eux regroupent la plupart des personnes imposées à la source: Genève (150 300), Zurich (111 000), Tessin (68 000), Vaud (61 200), Bâle-Ville (41 400) et Berne (41 100). Ces cantons abritent à eux seuls 62 % des personnes imposées à la source. La répartition structurelle est cependant très différente: alors que la part des résidents par rapport au total des personnes imposées à la source est très élevée dans les cantons de Zurich (93 %) et Berne (88 %), elle ne se monte qu'à 38 % dans le canton de Bâle-Ville, 28 % dans le canton de Genève et 22 % dans le canton du Tessin.

Nombre de personnes imposées à la source par canton, 2011



Sources: Administration fédérale des contributions et Office fédéral de la statistique: GEOSTAT

¹ Accord du 11 avril 1983 entre le Conseil fédéral suisse et le Gouvernement de la République française relatif à l'imposition des rémunérations des travailleurs frontaliers; RS 0.672.934.91; FF 1983 II 559.

Pendant plusieurs décennies, le Tribunal fédéral a considéré que le régime d'imposition à la source appliqué aux travailleurs étrangers était acceptable d'un point de vue objectif et fondamentalement conforme au principe de l'égalité inscrit dans la Constitution. Il a cependant observé plusieurs fois que l'aménagement concret de ce régime ne devait pas mener à des inégalités choquantes². Jusqu'à un passé récent, il n'a jamais eu à se prononcer sur la question de savoir à partir de quelle ampleur des inégalités systémiques du régime d'imposition à la source devenaient intolérables. Dans le cadre de son arrêt du 26 janvier 2010³, le Tribunal fédéral a examiné pour la première fois, dans un arrêt de principe, la compatibilité du régime suisse d'imposition à la source avec 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 personnes⁴ (ALCP). 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.

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 Droit en vigueur

Le régime suisse d'imposition à la source a été unifié dans une grande mesure à l'entrée en vigueur le 1^{er} janvier 1993 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID)⁵ et à celle de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD)⁶ le 1^{er} janvier 1995. Précédemment, il n'existait que des régimes cantonaux d'imposition à la source et ces régimes étaient d'ailleurs très différents d'un canton à un autre.

Sont soumis à l'imposition à la source les travailleurs étrangers sans permis d'établissement 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). Une taxation ordinaire ultérieure est effectuée si le revenu brut de l'activité lucrative d'un résident dépasse 120 000 francs par an. Pour cette catégorie de personnes, le droit fédéral actuel prescrit le passage à la procédure de taxation ordinaire uniquement lorsque cette limite est dépassée. Environ 9 % des résidents imposés à la source présentent un revenu brut de l'activité lucrative de plus de 120 000 francs par an⁷.

Si cette limite n'est pas atteinte, des déductions supplémentaires sur la base de calcul peuvent être prises en compte ultérieurement au moyen de corrections du barème.

² ATF 91 I 81; 96 I 45; 124 I 247

³ ATF 136 II 241

⁴ RS 0.142.112.681

⁵ RS 642.14

⁶ RS 642.11

⁷ Cf. annexe à la question 1 dans le rapport sur les résultats de la consultation: www.admin.ch > Droit fédéral > Procédures de consultation > Procédures de consultation terminées > 2013 > Département fédéral des finances.

Ces déductions supplémentaires ne sont accordées que si elles sont supérieures aux déductions déjà prises en compte par le barème de l'impôt à la source (par ex. frais de déplacement) ou ne sont pas incluses dans le barème (par ex. cotisations au pilier 3a, intérêts passifs, rachats de cotisations pour la caisse de retraite). Le barème utilisé pour retenir l'impôt à la source est alors appliqué à la base de calcul ainsi corrigée. Quant à l'impôt déjà retenu à la source, il est imputé sur le montant de l'impôt dû. Les excédents qui en résultent sont remboursés. Selon la pratique actuelle, les non-résidents peuvent aussi demander des corrections du barème. Dans les autres cas, l'impôt perçu à la source constitue une charge fiscale définitive et a un effet libératoire. Cela signifie que l'impôt à la source est prélevé sur le revenu de l'activité lucrative à la place des impôts fédéral, cantonal et communal déterminés selon la procédure ordinaire.

Les simplifications de l'imposition à la source effectuées au moyen des forfaits peuvent générer certaines inégalités de traitement par rapport au régime de la taxation ordinaire. Les barèmes de l'impôt à la source 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, en raison du système tel qu'il est conçu, ils ne peuvent pas tenir compte entièrement de la situation personnelle des travailleurs.

Le principe constitutionnel de l'imposition selon la capacité économique exige que tout contribuable soit grevé de l'impôt en fonction des revenus 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. En ce qui concerne les 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 revenu 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 relèvera que le droit actuel prévoit de se fonder, 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 contribuables imposés à la source qui habitent dans une commune où le coefficient de l'impôt communal est supérieur à cette moyenne, cela mène à une imposition à un taux plus bas que pour les contribuables de la même commune soumis à la taxation ordinaire et, dans le cas inverse (commune à coefficient très bas), à une imposition à un taux plus élevé. Une discrimination peut donc aussi affecter les nationaux et pas seulement les personnes imposées à la source.

1.1.2 Jurisprudence suisse

Dans son arrêt du 26 janvier 2010, le Tribunal fédéral a constaté que le régime actuel d'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 de salarié à Genève. Le Tribunal fédéral a étayé son argumentation en se basant sur les arrêts en la matière de la Cour de justice des Communautés européennes (CJCE)⁸. D'après ces arrêts, il y a une discrimination inadmissible lorsque des non-résidents sont traités autrement que des résidents se trouvant dans une situation comparable. Il y a une situation comparable, d'après la jurisprudence constante de la CJCE, lorsque des non-résidents ne réalisent que des revenus minimales 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 % des revenus mondiaux du non-résident, ce dernier doit être traité 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 sur la base de leur situation personnelle et familiale.

Dans l'arrêt précité, le Tribunal fédéral est arrivé à la conclusion que le principe de non-discrimination établi aux art. 2 et 9, al. 2, de l'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-résidence⁹. On relèvera en outre que le Tribunal administratif du canton de Neuchâtel a statué dans un arrêt du 2 juin 2010 que les considérants de l'arrêt du Tribunal fédéral du 26 janvier 2010 étaient applicables par analogie aux résidents imposés à la source¹⁰. En l'espèce, il s'agissait d'un couple disposant d'un permis B (permis de séjour), dont chacun des époux exerçait une activité lucrative et réalisait un revenu annuel 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.

Depuis lors, la pratique administrative tient entièrement compte de ces arrêts, même s'ils n'ont pas encore été transposés au niveau législatif.

La conception non proportionnelle du régime suisse d'imposition à la source que l'on remarque lorsqu'on compare les résidents sans permis d'établissement aux résidents soumis à l'imposition ordinaire est le principal point critiqué par la doctrine¹¹. Dans l'arrêt précité du 26 janvier 2010, le Tribunal fédéral ne laisse planer aucun doute sur le fait que les normes fiscales suisses doivent respecter les exigences de l'ALCP. En revanche, cet arrêt ne remet aucunement en question l'imposition à la source en tant que telle. Seules les déductions accordées au recourant dans le cadre de l'imposition 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. Ce constat a été explicité une fois de plus dans un arrêt du Tribunal fédéral du 29 janvier 2014¹².

⁸ CJCE 14.2.1995, aff. C-279/93, *Schumacker*, I-249; CJCE 11.8.1995, aff. C-80/94, *Wielockx*, I-2508; CJCE 27.6.1996, aff. C-107/94, *Asscher*, I-3113; CJCE 14.9.1999, aff. C-391/97, *Gschwind*, I-5478; CJCE 16.5.2000, aff. C-87/99, *Zurstrassen*, I-3353

⁹ Arrêts 2C_33/2010, 2C_34/2010 et 2C_35/2010, du 4 octobre 2010, publication prévue

¹⁰ Arrêt du Tribunal administratif de Neuchâtel, TA.2009.161 du 2 juin 2010

¹¹ Pascal Hinny: Personenverkehrsabkommen und Schweizer Quellensteuerordnung, in: IFF Forum für Steuerrecht 2004, p. 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, in: IFF Forum für Steuerrecht 2010, p. 211–230.

¹² Arrêt 2C_490/2013 du 29 janvier 2014, consid. 5.5.2, p. 14, publication prévue.

1.1.3 Comité mixte ALCP

Le régime suisse d'imposition à la source a également été critiqué sur le plan international. 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 longtemps, la délégation de l'UE au sein de cet organe met 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 permis d'établissement, mais au bénéfice d'une permis de séjour (permis B). La première mention d'une critique de l'UE remonte à la deuxième séance du comité mixte le 16 juillet 2003: d'après cette critique, une imposition ordinaire doit être effectuée pour ces travailleurs et ce sans imposition à la source préalable, comme c'est le cas pour les travailleurs de l'UE disposant d'un permis d'établissement (permis C). 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 droit, en vertu de la loi, à une taxation ordinaire ultérieure.

Depuis lors, la délégation suisse a toujours défendu la conformité du régime suisse d'imposition à la source en se fondant sur l'al. 3 de l'art. 21 ALCP, dont le texte est le suivant: «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».

1.1.4 Intervention nécessaire du législateur

En 2010, une analyse des implications des arrêts mentionnés au ch. 1.1.2 a été effectuée à la demande du comité de la Conférence suisse des impôts¹³. Cette analyse avait pour but de fournir aux autorités fiscales un appui dans la recherche de solutions adéquates pour éviter les inégalités de traitement entre les personnes soumises à l'imposition à la source et les personnes soumises à l'imposition ordinaire tout en respectant le cadre légal en vigueur. Le rôle fondamental de l'imposition à la source pour assurer le recouvrement de l'impôt est clairement ressorti de cette analyse et d'autres études préliminaires. Ce rôle est d'autant fondamental que le droit international interdit de notifier à l'étranger des prononcés et des décisions fiscales en vertu du principe de la souveraineté (sous réserve de dispositions contraires de traités internationaux).

Au vu de cette situation (une pratique hétérogène des cantons relative aux corrections du barème, les réserves sempiternelles de la délégation de l'UE au comité mixte concernant l'ALCP et les arrêts précités du Tribunal fédéral), la nécessité d'une révision a grandi. La modification législative vise 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

¹³ www.steuerkonferenz.ch > Documents > Analyses.

charge administrative des autorités fiscales cantonales, qui verront augmenter le nombre des déclarations d'impôt à traiter.

1.2 Nouvelle réglementation proposée

1.2.1 Taxation ordinaire ultérieure pour les résidents

Lorsque les revenus bruts soumis à l'imposition à la source dépassent le montant à fixer par le Département fédéral des finances (DFF) en collaboration avec les cantons, une taxation ordinaire ultérieure est effectuée d'office. 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 à fixer 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 le 31 mars de l'année suivant l'année fiscale concernée (délai de péremption). 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. Ce serait le cas si le montant d'impôt établi suite à la procédure de taxation ordinaire ultérieure est plus élevé que l'impôt retenu à la source. Le résident ayant opté pour une taxation ordinaire ultérieure reste soumis à ce régime les années suivantes. Pour les personnes soumises à l'imposition à la source qui renoncent à déposer une demande ou ne déposent pas la déclaration d'impôt malgré leur demande, l'impôt à la source est libératoire, car une correction individuelle du barème ne sera plus accordée. Ces personnes pourront cependant déposer une nouvelle demande pour l'année fiscale suivante. 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, étant donné que tous les résidents obtiennent ou peuvent obtenir une taxation ordinaire ultérieure. En droit matériel, ils sont mis sur un pied d'égalité avec les contribuables soumis à la procédure de taxation ordinaire. La taxation ordinaire ultérieure supprime en effet la différence entre le coefficient fiscal communal appliqué aux personnes imposées à la source et celui appliqué aux personnes soumises à l'imposition ordinaire. Dorénavant, la moyenne pondérée des coefficients communaux des cantons ne reste pertinente que pour les résidents pour lesquels l'impôt à la source est libératoire.

La suppression de la possibilité de demander des corrections du barème permet des économies de procédure. La pratique des cantons en matière de correction est très hétérogène. Etant donné que les résidents sont soumis soit obligatoirement soit facultativement (moyennant une demande) à la taxation ordinaire ultérieure, ils ont droit aux mêmes allègements que les contribuables soumis à la procédure ordinaire. Les corrections du barème ont donc perdu leur justification initiale pour cette catégorie de personnes.

1.2.2

Taxation ordinaire ultérieure sur demande pour les quasi-résidents

En vertu de la 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 le 31 mars de l'année suivant l'année fiscale concernée (délai de péremption). 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, cette administration effectue la taxation ordinaire ultérieure. Le quasi-résident qui a opté pour une taxation ordinaire ultérieure n'est pas tenu de se soumettre au régime de la taxation ordinaire ultérieure *ad vitam aeternam*. A compter de l'année fiscale suivante, il 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 est libératoire. Cela signifie qu'une correction du barème n'est plus possible. L'annexe 4 présente le déroulement détaillé de la procédure en cas de quasi-résidence.

Le montant du pourcentage que les revenus doivent atteindre en Suisse pour déterminer la quasi-résidence ne doit pas être fixé dans la loi, mais dans une ordonnance. Cette limite pourrait être fixée à 90 %, comme cela ressort des arrêts pertinents de la jurisprudence de la CJCE¹⁴. En Allemagne par exemple, ce montant est inscrit dans la loi régissant l'impôt sur le revenu. En ce qui concerne les couples mariés, on considère le total des revenus mondiaux des époux. La jurisprudence de la CJCE évoluant de façon dynamique, la condition de 90 % au minimum des revenus réalisés 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 peut être justifié, suivant les circonstances, de traiter comme un résident une personne soumise à l'imposition à la source sans domicile ni séjour, au regard du droit fiscal, dans l'Etat du lieu de travail même si la limite de 90 % au moins des revenus n'est pas atteinte dans cet Etat. Tel est notamment le cas lorsque les revenus mondiaux de la personne sont tellement modestes que l'Etat de domicile ne peut pas accorder les déductions liées à la situation personnelle et familiale de la personne concernée.

Les quasi-résidents peuvent demander une taxation ordinaire ultérieure tous les ans alors que les résidents qui ont opté pour celle-ci restent soumis à ce régime. Cette règle répond à la demande des cantons de circonscrire l'augmentation de la charge administrative.

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; CJCE 16.5.2000, affaire C-87/99, *Zurstrassen*, I-3353.

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

1.2.3 Impôt à la source libératoire pour les non-résidents

L'impôt à la source est libératoire pour les non-résidents ne remplissant pas les conditions de la quasi-résidence. Les corrections du barème actuelles sont supprimées dans ce cas aussi. Le fait de se limiter aux déductions prévues dans le barème de l'impôt à la source semble objectivement pertinent, car les travailleurs étrangers ne se trouvent fondamentalement pas dans une situation comparable à celle des résidents selon la jurisprudence constante de la CJCE et un traitement fiscal différent peut donc leur être appliqué. La formulation de l'art. 21, al. 2, ALCP 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 d'imposer appartient à l'Etat de domicile sauf disposition contraire d'une convention contre les doubles impositions (CDI). 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 domicile. 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 au lieu du travail. Dans l'Etat du lieu de travail, il faut donc prendre en compte les déductions qui sont en relation directe avec les revenus imposés à la source (frais d'acquisition). Le droit fédéral en vigueur est en l'occurrence plus généreux puisque les charges familiales sont aussi prises en compte dans le barème de l'impôt à la source.

L'étranger qui, conformément à la jurisprudence de la CJCE, demande des déductions supplémentaires qui ne sont pas comprises dans le barème de l'impôt à la source doit déclarer ces charges dans l'Etat de son domicile. Cela vaut en particulier pour les frais professionnels et les contributions à la prévoyance professionnelle qui excèdent les forfaits pris en compte dans les barèmes de l'impôt à la source et pour toutes les autres déductions. Font exception les dispositions qui sont réglées dans des CDI, notamment la déduction des contributions aux institutions de prévoyance qui sont déductibles sans égard à la résidence et dont la déduction implique la demande d'une taxation ordinaire ultérieure en vertu du système (cf. commentaire des art. 99a, al. 1, let. c, LIFD et 35a, al. 1, let. c LHID).

1.2.4 Fixation de la compétence territoriale

Pour les résidents qui ne sont pas obligatoirement soumis à la taxation ordinaire ultérieure ou qui n'ont pas demandé cette taxation, la situation au moment de l'échéance de la prestation à la fin du mois est toujours déterminante, le canton de domicile ou de séjour étant habilité à effectuer l'imposition. Pour les non-résidents également, l'échéance de la prestation imposable à la fin du mois est considérée comme date de référence, comme dans le droit actuel, le canton ayant droit à l'impôt étant le canton de domicile du débiteur de la prestation.

La révision prévoit cependant des modifications spécifiques de la compétence territoriale dans le cadre de la procédure de taxation ordinaire ultérieure. Pour les rési-

dents au 31 décembre, le droit d'imposer appartient au canton de domicile ou de séjour pour la totalité de la période de calcul. On supprime ainsi une règle particulière critiquée par le Tribunal fédéral dans un arrêt du 29 janvier 2014¹⁶, d'après laquelle la répartition du droit d'imposer en proportion de la durée de l'assujettissement dans le canton (imposition *prorata temporis*) en cas de changement intercantonal de domicile constitue une discrimination incompatible avec l'ACLPL. D'après la jurisprudence du Tribunal fédéral, cette règle n'est pas justifiée au regard du but de garantie réservé par l'art. 21, al. 3, ACLPL. Cet arrêt confirme un point de vue déjà exprimé dans un arrêt du 2 septembre 2013. A ce moment déjà, le Tribunal fédéral a préconisé d'attribuer le droit d'imposer au canton de domicile ou de séjour à la fin de la période fiscale¹⁷.

S'il y a eu un ou plusieurs changements de domicile au cours d'une année, les cantons qui avaient droit précédemment à l'impôt à la source doivent virer les montants déjà retenus au canton qui a le droit de percevoir cet impôt pour l'année entière. Le montant total de l'impôt à la source se détermine donc conformément à la législation de ce canton. En cas de différence, il faut effectuer une procédure de paiement complémentaire ou de remboursement, qui est dirigée directement contre le contribuable soumis à l'impôt à la source. Les mêmes conditions s'appliquent aux quasi-résidents et aux semainiers domiciliés à l'étranger qui ont demandé une taxation ordinaire ultérieure: l'imposition se fait conformément à la législation du canton du lieu de travail ou de séjour à la semaine.

1.2.5 Précisions supplémentaires concernant la procédure

Par rapport au droit en vigueur, les dispositions relatives à la procédure sont définies plus précisément. Par exemple, la personne soumise à l'impôt 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 exige uniquement que l'attestation indique les prestations versées et le montant de l'impôt retenu à la source (art. 88, al. 1, let. b, 100, al. 1, let. b, et 127, al. 1, LIFD). Celui qui dépose un recours après le délai prescrit, c'est-à-dire le 31 mars de l'année suivant l'échéance de la prestation, reçoit une décision d'irrecevabilité (délai de péremption). L'annexe 5 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 que la retenue de l'impôt à la source constitue pour eux. Actuellement, les employeurs touchent une commission de perception à hauteur de 2 à 4 % du montant total de l'impôt à la source. Le droit en vigueur ne prévoit pas de commission de perception pour d'autres redevances, notamment la taxe sur la valeur ajoutée et les cotisations aux assurances sociales

¹⁶ Arrêt 2C_490/2013 du 29 janvier 2014, publication prévue.

¹⁷ Arrêt 2C_116/2013 du 2 septembre 2013, publication prévue.

telles que l'assurance-vieillesse et survivants (AVS). La procédure d'imposition à la source est une procédure de masse standardisée. L'utilisation, depuis le début de 2014, de logiciels de gestion des salaires permettant de remettre les décomptes de l'impôt à la source aux administrations fiscales par voie informatique entraîne une automatisation des processus de travail et, par conséquent, une simplification du travail administratif, même si elle entraîne aussi des coûts pendant la phase d'introduction. C'est pourquoi la modification du 25 février 2013¹⁸ de l'ordonnance du 19 octobre 1993 sur l'imposition à la source (OIS)¹⁹ limite la commission de perception à hauteur de 1 à 3 % à partir du 1^{er} janvier 2015. La présente révision fixe uniformément cette commission à 1 % du montant total de l'impôt à la source pour toute la Suisse (Confédération, canton, commune). Cette mesure permet 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 des impôts sur le revenu. Cette uniformisation répond d'ailleurs aussi à une demande de la grande majorité des cantons. De plus, un plafond sera introduit pour les prestations en capital. 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 des prestations en capital et tient compte du système actuel, très généreux, de dédommagement pour la charge administrative.

Dans le cadre de la procédure de consultation, les cantons ont été priés d'indiquer le montant des commissions de perception qu'ils ont versé entre 2010 et 2012²⁰. Les réponses ont fait apparaître les montants totaux suivants:

2010	2011	2012
Env. 7 millions de fr. (prestations en capital)	Env. 8 millions de fr. (prestations en capital)	Env. 8 millions de fr. (prestations en capital)
Env. 149 millions de fr. (autres)	Env. 159 millions de fr. (autres)	Env. 164 millions de fr. (autres)

La baisse prévue ouvre un important potentiel d'économie pour les autorités fiscales, qui peut être évalué à 110 millions de francs par an sans prendre en considération la limitation de la commission de perception à hauteur de 1 à 3 % à partir du 1^{er} janvier 2015 ni les prestations en capital de la prévoyance. En tenant compte de cette limitation de la commission de perception, l'épargne potentielle devrait être comprise entre 60 et 80 millions de francs par an, ce qui correspond à peu près au coût global de 400 à 530 emplois à plein temps (hypothèse: coût moyen d'un emploi égal à 150 000 francs). Ce montant est de loin supérieur au coût des 160 emplois supplémentaires estimés nécessaires par les cantons dans le cadre de la consultation.

¹⁸ RO 2013 783

¹⁹ RS 642.118.2

²⁰ Pour le détail, cf. Annexe au rapport sur les résultats de la consultation: www.admin.ch > Droit fédéral > Procédures de consultation > Procédures de consultation terminées > 2013 > Département fédéral des finances.

1.2.7 Imposition des cotisations AVS remboursées

La révision prévue comblera en outre 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 s'ils quittent définitivement la Suisse et ont versés des cotisations pendant un an au moins (art. 18, al. 3, de la loi fédérale du 20 décembre 1946 sur l'assurance-vieillesse et survivants [LAVS]²¹). 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 cotisations 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 été remboursés en 2012. Pour l'impôt fédéral direct, l'imposition s'effectue sur la base du barème appliqué aux contribuables exerçant une activité lucrative accessoire. En vertu de l'OIS, ce barème linéaire se monte à 1 % des revenus bruts. Le canton de Genève, directement concerné, est aussi tenu d'imposer les cotisations AVS remboursées. Toutefois, le montant du barème relève de l'autonomie tarifaire cantonale garantie par la Constitution.

1.3 Justification et évaluation de la solution proposée

1.3.1 Résultat de la consultation

La procédure de consultation sur la révision proposée de l'imposition à la source du revenu de l'activité lucrative a été ouverte le 13 décembre 2013 et a duré jusqu'au 27 mars 2014. Dans l'ensemble, le projet a trouvé un écho favorable²². En effet, 22 cantons, la CDF, quatre partis (PBD, PDC, PLR, PS), le Tribunal fédéral et sept associations et organisations approuvent fondamentalement le projet du Conseil fédéral. Les participants expriment toutefois une réserve majeure: une majorité des cantons, la CDF et la Conférence des villes suisses demandent le maintien de la limite actuelle de 120 000 francs à partir de laquelle une taxation ordinaire ultérieure est obligatoire pour les résidents soumis à l'imposition à la source, ce qui permet d'éviter un surcroît de charge administrative disproportionné pour les administrations fiscales cantonales. Pour ce qui est des partis, le PDC soutient cette demande des cantons et le PLR ne veut discuter d'un abaissement de la limite actuelle que lorsque le surcroît de charge que provoque cet abaissement sera connu.

En revanche, quatre cantons (NE, SH, TG, TI), l'UDC et quatre associations rejettent le projet ou demandent sa suspension. Ce rejet est motivé principalement par la charge administrative supplémentaire que provoquerait la nouvelle réglementation. Vu l'initiative populaire «contre l'immigration de masse» acceptée le 9 février 2014, l'UDC, ainsi que SH et TI, préconisent une suspension des travaux relatifs à ce projet jusqu'à ce que le futur cadre juridique en relation avec l'ALCP soit fixé.

²¹ RS 831.10

²² Pour plus de détails cf. rapport sur les résultats de la consultation: www.admin.ch > Droit fédéral > Procédures de consultation > Procédures de consultation terminées > 2013 > Département fédéral des finances.

1.3.2

Reprise d'autres normes issues de la consultation

Suite aux réactions de la procédure de consultation, il faut édicter des normes supplémentaires complétant ou précisant la nouvelle réglementation proposée dans quatre domaines.

Premièrement, il faut instituer une réglementation légale supplémentaire entraînant une taxation ordinaire ultérieure d'office. Actuellement, le contribuable qui n'obtient pas le revenu annuel brut entraînant une taxation ordinaire ultérieure d'office, mais qui dispose de revenus imposables qui ne sont pas soumis à l'imposition à la source, comme le rendement d'immeubles ou de titres, est assujéti à une taxation ordinaire complémentaire (art. 90, al. 1, LIFD). Dans cette taxation, les revenus de l'activité lucrative déjà imposés à la source ne sont pris en considération que pour déterminer le taux de l'impôt. Pour les impôts cantonaux et communaux, la fortune imposable est également soumise à la taxation ultérieure d'office (art. 34, al. 1, LHID).

Dans le cadre des modifications prévues du régime d'imposition à la source, il n'y a plus de raison de maintenir la taxation ordinaire complémentaire si les mêmes revenus non-soumis à l'impôt à la source peuvent être imposés au moyen de la taxation ordinaire ultérieure. C'est pourquoi il convient d'uniformiser la procédure en appliquant une taxation identique aux personnes imposées à la source qui possèdent une fortune et des revenus qui ne sont pas soumis à l'impôt à la source. En créant la base légale nécessaire demandée par plusieurs cantons dans la procédure de consultation, les personnes imposées à la source qui sont actuellement soumises à une taxation ordinaire complémentaire seront obligatoirement soumises à une taxation ordinaire ultérieure pour l'ensemble de leurs revenus. L'impôt à la source déjà retenu sera imputé sans intérêt au montant de l'impôt dû selon la taxation ordinaire ultérieure. Cette mesure concernant la procédure institue par ailleurs une égalité de traitement avec les personnes soumises à l'imposition ordinaire pour les personnes disposant de revenus imposables qui ne sont pas soumis à l'imposition à la source. Cette mesure institue dans la loi une pratique déjà éprouvée un peu partout. Elle n'entraîne pas de changement substantiel de la charge administrative, car cette charge existe déjà avec la taxation ordinaire complémentaire pour les mêmes facteurs fiscaux. Le déroulement détaillé de la procédure est indiqué à l'annexe 3.

Deuxièmement, il faut apporter une précision à la prise en compte du revenu brut que les couples de non-résidents à deux revenus tirent de leur activité lucrative. Depuis le 1^{er} janvier 2014, un barème uniforme s'applique au calcul du code tarifaire C applicable aux couples à deux revenus. Cette mesure est en rapport avec la modification du 25 février 2013 de l'OIS, qui a entraîné une harmonisation de la désignation et de l'application des barèmes à l'échelle de la Suisse. Pour l'impôt fédéral direct, la valeur maximale du revenu du conjoint, également déterminant pour le taux de l'impôt, a été fixé à 5425 francs par mois sur la base de l'enquête sur le budget des ménages de l'Office fédéral de la statistique. Pour les revenus inférieurs à cette limite, un rapport de 1 à 1 entre les revenus est pris en compte pour déterminer le taux. Pour les couples de non-résidents à deux revenus dont l'un des conjoints exerce son activité lucrative à l'étranger, cela peut provoquer une surimposition dans certaines circonstances. C'est essentiellement le cas lorsque le conjoint actif à l'étranger tire un faible revenu brut de son activité lucrative.

Pour tenir compte en particulier des besoins des cantons frontaliers, il faut laisser ouverte, pour les couples de non-résidents à deux revenus qui ne peuvent pas de-

mander une taxation ordinaire ultérieure ou ne peuvent pas la demander parce qu'ils ne remplissent pas les conditions de la non-résidence, la possibilité de prendre en compte la rémunération effective du conjoint actif à l'étranger au moyen d'une correction du revenu déterminant le taux de l'impôt. Dans certains cas, cette correction peut mener à une sous-imposition des couples concernés, lorsque le revenu brut de l'activité lucrative exercée par les conjoints à l'étranger est supérieur à celui obtenu en Suisse. L'élimination complète de la sous-imposition ne pourrait être assurée finalement que par la prise en compte obligatoire du revenu brut de l'activité lucrative que le conjoint exerce à l'étranger pour déterminer le taux de l'impôt. Pour les cantons frontaliers concernés, cela impliquerait toutefois un surcroît de charge administrative considérable. Cette possibilité de correction serait réservée aux couples de non-résidents à deux revenus, parce que la taxation ordinaire ultérieure est ouverte à tous les couples à deux revenus résidant en Suisse.

Troisièmement, il faut modifier substantiellement par rapport au droit actuel la procédure relative au virement de la prestation imposable pour les résidents soumis à l'impôt à la source: dans le cadre de la détermination de la compétence territoriale, le débiteur de la prestation imposable est tenu d'effectuer le décompte directement avec le canton de domicile. Cette mesure se traduit par une simplification administrative pour les cantons car elle supprime le décompte intercantonal entre le canton du lieu de travail et celui du domicile de la personne soumise à l'impôt à la source. De plus, la concordance de la procédure avec le décompte électronique de l'impôt à la source (ELM/QSt) est ainsi assurée. Depuis le 1^{er} janvier 2014, le débiteur de la prestation imposable peut en effet utiliser le décompte électronique à l'aide d'un logiciel de gestion des salaires correspondant, mais il est alors tenu d'effectuer le décompte de l'impôt à la source directement avec chaque canton autorisé à le recouvrer. Cette mesure augmente la sécurité juridique. En outre, il faut partir du principe que la majeure partie des entreprises employant des travailleurs provenant de cantons différents régleront le versement de l'impôt à la source par voie informatique, ce qui va de pair avec une simplification de la procédure pour les personnes soumises à l'impôt à la source, car, pour celles-ci, les refacturations par le canton ayant droit à l'impôt sont en principe supprimées.

Quatrièmement, il faut revoir la limite entraînant une taxation ordinaire ultérieure d'office. Le projet mis en consultation prévoyait d'abaisser la limite actuelle de 120 000 francs du revenu annuel brut provenant de l'activité lucrative à un montant nettement en dessous du salaire médian annuel brut (65 500 francs²³). Du point de vue de l'égalité de traitement, l'argument central avancé est que l'abaissement proposé permet de contrer de manière plus ciblée une possible discrimination des nationaux. En effet, est déterminant pour la taxation ordinaire ultérieure le coefficient communal effectif, comme c'est le cas pour les personnes soumises à l'imposition ordinaire, et non pas la moyenne pondérée des coefficients communaux dans le cadre de l'imposition à la source. Plus la limite est basse, plus le montant de la charge entre les personnes imposées à la source et celles qui sont soumises à l'imposition ordinaire se rapproche à l'échelon communal.

Une majorité des cantons estime cependant que le projet ne mène pas à la simplification visée de la procédure. Dans la procédure de consultation, le maintien de la limite actuelle a été demandé pour éviter une augmentation disproportionnée de la

²³ Evaluation spécifique selon l'enquête sur le budget des ménages (EBM) de 2006 à 2011 de l'Office fédéral de la statistique.

charge administrative des administrations fiscales cantonales consécutives à l'augmentation des cas de taxation ordinaire ultérieure. Deux solutions s'offrent principalement en vue d'inscrire dans l'OIS la limite à déterminer en collaboration avec les cantons:

- Fixer la limite à 90 000 francs constitue en quelque sorte une solution de compromis entre la solution proposée initialement et le statu quo. Cet abaissement modéré par rapport à la valeur actuelle permet de diminuer la part des personnes qui ne sont pas soumises à une taxation ordinaire ultérieure d'office.
- L'alternative consiste à maintenir le statu quo conformément à la demande de la majorité des cantons. Du point de vue de l'égalité de traitement, l'essentiel est que les résidents soumis à l'impôt à la source dont le revenu brut est inférieur à la limite puissent demander une taxation ordinaire ultérieure.

1.4 Mise en œuvre

Le montant de l'impôt à la source dû pour l'impôt fédéral direct est perçu par les cantons avec les impôts cantonal et communal. Les taux d'imposition mentionnés dans la LIFD et l'annexe à l'OIS sont compris dans les barèmes cantonaux. Les cantons assument donc une responsabilité capitale pour la bonne mise en œuvre de la révision.

Les dispositions applicables par la Confédération et les cantons doivent entrer en vigueur en même temps. Il faut donc prévoir un délai transitoire convenable pour la reprise de ces dispositions dans le droit cantonal et assurer les préparatifs en vue d'une exécution sans problème. A l'expiration de ce délai, le droit fédéral est directement applicable.

Pour l'application des dispositions légales, l'inscription dans l'OIS de deux limites à examiner en collaboration avec les cantons est capitale. Premièrement, il est prévu d'inscrire dans l'OIS la limite à partir de laquelle la taxation ordinaire ultérieure a lieu d'office pour les résidents soumis à l'imposition à la source. Deuxièmement, il est prévu d'inscrire également dans cette ordonnance les conditions de la quasi-résidence, c'est-à-dire concrètement la part en pourcentage du revenu mondial qui doit être imposable en Suisse.

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. Étant donné que le contenu de l'art. 89 actuel est remplacé par de nouvelles normes, il faut renvoyer maintenant à 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 Travaillleurs soumis à l'impôt à la source

Les modifications de l'al. 1 sont purement rédactionnelles et 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, le raisonnement a contrario est appliqué à l'al. 2: 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.

Art. 84, al. 2

Les revenus imposables sont définis aux art. 16 et 17, al. 1. Afin de simplifier la formulation de la disposition, on reprend les éléments 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 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 AVS qui ne sont pas soumises actuellement à l'impôt à la source, bien qu'elles aient été déduites du revenu imposable.

Art. 85 Retenue de l'impôt à la source

Les bases régissant l'imposition à la source (art. 85 actuel) et les modalités de la retenue de l'impôt à la source (art. 86 actuel) ont été réunies dans le même article.

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. La loi fédérale du 22 mars 2013 sur la mise à jour formelle du calcul dans le temps de l'impôt direct dû par les personnes physiques²⁴ institue un système unique de taxation, la taxation annuelle postnumerando. Depuis l'entrée en vigueur de cette loi, le 1^{er} janvier 2014, les renvois vers les dispositions relatives aux déductions dont il faut tenir compte pour fixer le barème de l'impôt à la source se rapportent donc au système postnumerando. Le renvoi actuel à l'art. 36, qui contient les barèmes de l'impôt fédéral direct, est obsolète car ces barèmes sont fixés à l'al. 1.

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

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 et le revenu d'une activité lucrative accessoire ou à temps partiel doivent être imposés. En réalité, cette pratique est déjà établie par voie d'ordonnance, en application de l'art. 2, let. d, OIS. Pour l'impôt fédéral direct, cette délégation porte dorénavant aussi sur l'imposition des cotisations AVS remboursées. Pour cet impôt, ces cotisations doivent être imposables séparément selon le barème linéaire pour les contribuables exerçant une activité lucrative accessoire (art. 1, al. 1,

²⁴ RO 2013 2397

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 ni de calculer un rappel d'impôt correspondant.

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

Art. 86 Structure du barème

Les dispositions actuelles de l'art. 86 sont reprises dans l'art. 85. L'art. 86 peut donc être abrogé.

Art. 87 Impôt pris en considération

Cette disposition est obsolète, car tous les résidents seront soumis à la taxation ordinaire ultérieure ou pourront la demander. L'effet libératoire de l'impôt perçu à la source est dorénavant fixé à l'art. 89a, al. 4.

Art. 88, al. 1, let. b, et 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 au travailleur, le montant de l'impôt retenu à la source en vertu du droit en vigueur et dorénavant aussi le barème appliqué.

L'al. 2 contient une modification purement rédactionnelle.

L'al. 3 règle maintenant la question de la responsabilité des personnes morales de la même manière que la LAVS. Cette disposition se rattache à l'art. 52, al. 2, LAVS (Responsabilité). Ainsi, les personnes physiques qui agissent pour le débiteur de la prestation imposable (membres de l'administration et personnes impliquées dans la direction ou dans la liquidation de l'entreprise) sont désormais aussi responsables du paiement de l'impôt à la source. La responsabilité subsidiaire des organes d'une personne morale respecte les principes juridiques généraux et existe également dans le droit privé. Ainsi, la responsabilité des organes est compatible avec la procédure d'imposition à la source.

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

Art. 89 Taxation ordinaire ultérieure d'office

Le contenu de l'art. 89 actuel recouvre celui de l'art. 196, al. 3, qui impose aux cantons l'obligation d'établir un compte de répartition annuel de l'impôt fédéral direct perçu à la source. Le contenu de l'art. 89 actuel peut donc être supprimé.

Cet article réglera dorénavant la taxation ordinaire ultérieure d'office pour les résidents soumis à l'impôt à la source (al. 1). Une telle taxation est effectuée:

- si un certain revenu annuel brut provenant de l'activité lucrative est obtenu; la limite pertinente sera inscrite dans l'OIS, comme c'est le cas dans le droit actuel. Le DFF va fixer le montant prévu en collaboration avec les cantons (al. 2);

- si la personne soumise à l'impôt à la source n'obtient pas le revenu annuel brut provenant de l'activité lucrative à partir duquel une taxation ordinaire ultérieure est obligatoire, mais dispose d'autres revenus qui ne sont pas soumis à la retenue de l'impôt à la source. Font notamment partie de ces revenus les rendements de la fortune mobilière et immobilière et les revenus d'une activité indépendante accessoire; dans ce cas, le contribuable a jusqu'au 31 mars de l'année suivant l'année fiscale pour demander à l'autorité de taxation compétente le formulaire pour la déclaration d'impôt (al. 4); ce délai de péremption a un impact sur le remboursement de l'impôt anticipé; d'après l'art. 23 de la loi fédérale du 13 octobre 1965 sur l'impôt anticipé (LIA)²⁵, la personne qui, contrairement aux prescriptions légales, n'indique pas aux autorités fiscales compétentes un revenu grevé de l'impôt anticipé ou la fortune d'où provient ce revenu perd le droit au remboursement de l'impôt anticipé déduit de ce revenu; la personne qui laisse passer le délai précité perd donc son droit au remboursement de l'impôt anticipé.

Si la déclaration d'impôt n'est pas déposée après le rappel, une taxation d'office sera effectuée dans les deux cas, conformément au droit actuel (art. 130, al. 2). Du point de vue de l'égalité de traitement par rapport aux personnes soumises à la taxation ordinaire, cette disposition est juridiquement pertinente.

L'al. 3 précise que la taxation ordinaire ultérieure s'applique également au conjoint qui vit en ménage commun avec le contribuable soumis à l'impôt à la source.

L'al. 5 précise que la taxation ordinaire ultérieure s'applique jusqu'à la fin de l'assujettissement.

D'après l'al. 6, l'impôt à la source retenu est imputé sans intérêt au montant de l'impôt déterminé selon la taxation ordinaire ultérieure, parce que l'échéance de l'impôt à la source et celle des impôts sur le revenu à prélever selon la procédure ordinaire ne sont pas les mêmes. Pour l'impôt fédéral direct, le droit actuel prévoit déjà une imputation sans intérêt des impôts retenus à la source, ce qui est inscrit explicitement à l'art. 4, al. 1, OIS. Ce principe continuera de s'appliquer mais sera inscrit dorénavant dans la loi (cf. commentaire de l'art. 33a, al. 6, LHID).

Art. 89a Taxation ordinaire ultérieure sur demande

Si le revenu brut de l'activité lucrative soumis à l'impôt à la source n'atteint pas le montant minimal fixé à l'art. 89, al. 1, let. a, et que le contribuable ne dispose pas de revenus non soumis à l'impôt à la source (art. 89, al. 1, let. b), une taxation ordinaire ultérieure n'est effectuée que si le résident soumis à l'impôt à la source en 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 résident qui a déposé la demande.

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

²⁵ RS 642.21

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). Des corrections du barème ne sont plus possibles.

En ce qui concerne l'al. 5, voir le commentaire de l'art. 89, al. 5 et 6.

Art. 90 Procédure ordinaire

Le contenu de l'art. 90 (procédure ordinaire complémentaire et procédure ordinaire ultérieure d'office) est réglé à l'art. 89. L'art. 90 peut donc être abrogé.

Titre précédant l'art. 91

Par rapport au titre actuel, les conditions de l'imposition à la source des personnes morales sont mises en évidence: ni le siège ni l'administration effective ne se trouvent en Suisse. Cette modification est cohérente car l'art. 94 se rapporte principalement aux personnes morales (créancier hypothécaire). Il concerne cependant aussi les personnes 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 qui ne sont pas domiciliées ni en séjour en Suisse au regard du droit fiscal et dont le revenu de l'activité lucrative dépendante en Suisse est soumis à l'impôt à la source. Le calcul de l'impôt est fondé sur les art. 84 et 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 en Suisse continuent d'être soumises 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.

La première phrase de l'al. 2 correspond à l'art. 97 actuel. Il est prévu comme à présent que les travailleurs d'une entreprise de transports internationaux sont soumis à l'impôt à la source lorsque leur employeur a son siège ou son établissement stable en Suisse. L'ancien art. 97 peut donc être abrogé. Les marins travaillant à bord d'un navire de haute mer ne sont pas concernés par cette réglementation (al. 2, 2^e phrase). Jusqu'à présent cette exception n'est entrée dans le droit fiscal suisse qu'au niveau de la pratique (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 refonte de la loi fédérale du 8 octobre 1982 sur l'approvisionnement économique du pays (LAP)²⁶. Le message à ce sujet a été adopté le 3 septembre 2014²⁷.

²⁶ RS 531
²⁷ FF 2014 6859

Art. 92, al. 3, 2^e phrase, et 5

Il est inscrit désormais dans la loi (art. 92, al. 3, 2^e phrase) que la catégorie particulière des artistes, sportifs et conférenciers non-résidents a droit à une déduction forfaitaire pour les frais d'acquisition du revenu égale à 20 % de leurs revenus bruts. Ce forfait couvre l'ensemble de ces frais. Il en va de même pour la justification de frais plus élevés, qui est supprimée. Cette catégorie particulière de personnes n'est ainsi pas avantagée par rapport à d'autres non-résidents pour qui l'impôt à la source à un caractère libératoire et c'est la raison pour laquelle les frais professionnels ne sont accordés que sous la forme d'un forfait. Par ailleurs, cela simplifie une lourde procédure administrative.

La modification de l'al. 5 est de nature purement rédactionnelle.

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

Les rémunérations mentionnées à la deuxième phrase de l'al. 1 qui ne sont pas versées aux membres du conseil d'administration ou de la direction domiciliés à l'étranger mais à un tiers seront aussi soumises à l'impôt à la source. Cette modification permet d'établir l'égalité de traitement avec les rémunérations et autres dédommagements soumis à l'impôt à la source versés au tiers qui organise les manifestations et non pas directement aux artistes, sportifs ou conférenciers domiciliés à l'étranger.

Exemple: Les personnes A et B sont domiciliées en Allemagne au regard du droit fiscal. La société suisse X S.A. est une filiale de la société allemande Y AG. Le conseil d'administration de la X S.A. est composé des personnes A et B qui ne sont que des représentants «détachés» de la Y AG. La X S.A. verse les honoraires des administrateurs A et B directement à la Y AG. Ces honoraires sont donc soumis à l'impôt à la source.

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 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

Comme dans le droit en vigueur, il est précisé que l'impôt à la source est libératoire pour les personnes imposées à la source qui ne sont pas domiciliées ni en séjour en Suisse au regard du droit fiscal. Il n'y a plus de correction du barème pour prendre en compte ultérieurement des déductions supplémentaires sur la base de calcul. Cela vaut également pour les frais du séjour à la semaine.

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 celle-ci, il faut accorder les mêmes déductions aux non-résidents qu'aux personnes soumises à la taxation ordinaire. Cela suppose d'après la lettre a de cet alinéa que ces non-résidents réalisent en Suisse la majeure partie de leur revenu mondial (y compris celui du conjoint). Si un personne soumise à l'impôt à la source ne remplit pas les conditions de la let. a, mais n'est pas assujettie à l'impôt selon le droit fiscal de son Etat de domicile en raison d'un faible revenu global et que sa situation personnelle et familiale n'est donc pas prise en compte, l'Etat du lieu de travail doit reprendre ces réductions d'après une jurisprudence récente de la CJCE²⁸. D'après la let. b, il y a dans ce cas une situation comparable avec celle des résidents parce que la personne soumise à l'imposition à la source retire l'essentiel de ses revenus imposables d'une activité dans l'Etat du lieu de travail. Dans les deux cas, le droit doit s'opérer sous la forme d'une taxation ordinaire ultérieure qui doit être demandée jusqu'au 31 mars de l'année suivant l'année fiscale (délai de péremption).

Les personnes imposées à la source visées aux art. 92 à 96 ne sont pas concernées par cette norme fondamentale. Dans le cadre de l'imposition à la source, ces catégories de personnes qui ne sont ni domiciliées ni en séjour en Suisse au regard du droit fiscal bénéficient déjà d'un traitement particulier concernant la fixation du taux.

La let. c prend en compte le fait que la Suisse s'est engagée dans plusieurs 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 que les cotisations aux institutions de prévoyance suisses. Les non-résidents qui ne remplissent pas les conditions de la quasi-résidence doivent aussi demander une taxation ordinaire ultérieure jusqu'au 31 mars de l'année suivant l'année fiscale pour qu'ils puissent continuer de déduire ces cotisations dans l'Etat du lieu de travail (délai de péremption). 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 pour les résidents soumis à une taxation ordinaire ultérieure, le montant de l'impôt retenu à la source sur le revenu des non-résidents est également imputé sans intérêts sur le montant de l'impôt calculé dans le cadre de la taxation ordinaire ultérieure (al. 2).

Conformément à l'al. 3, le DFF précise, en collaboration avec les cantons, les conditions prévues à l'al. 1. Le principe de la taxation ordinaire ultérieure pour les quasi-résidents doit donc être précisé à l'échelon de l'ordonnance. 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. Le pourcentage des revenus qui doivent être réalisés en Suisse pourrait être fixé à 90 % comme le prévoit la jurisprudence y relative de la CJCE.

28 CJCE 10.5.2012, affaire C-39/10, *Commission / Estonie*.

- 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 et 21), de revenus provenant de la prévoyance (art. 22) et d'autres revenus (art. 23).
- Une taxation ordinaire ultérieure n'est effectuée 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 du 26 janvier 2010 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 invoquer 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, la qualification de quasi-résident devrait 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 Collaboration du débiteur de la prestation imposable

En ce qui concerne l'al. 1, let. b et l'al. 2, voir le commentaire de l'art. 88, al. 1, let. b et al. 3, dont la teneur est identique. Les autres dispositions non commentées de l'al. 1, ne subissent aucune modification.

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). En outre, un plafond a été introduit pour les prestations en capital des institutions de prévoyance en cas d'absence de domicile ou de séjour en Suisse au regard du droit fiscal. 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, peut donc être abrogé.

Art. 107 Impôts à la source

D'après l'al. 1, let. a, le débiteur de la prestation imposable doit calculer et prélever l'impôt à la source selon le droit du canton dans lequel le travailleur est domicilié ou en séjour au regard du droit fiscal à l'échéance de la prestation imposable. Étant

donné que le décompte se fait directement avec le canton de domicile ou de séjour, le décompte intercantonal entre le canton du lieu de travail et le canton de domicile de la personne imposée à la source est supprimé.

D'après la let. b, le débiteur de la prestation calcule et prélève l'impôt à la source des personnes domiciliées à l'étranger selon le droit du canton où il est domicilié. Exception: lorsqu'il s'agit d'un établissement stable situé dans un autre canton ou de l'établissement stable d'une entreprise dont le siège ou l'administration effective ne se situe pas en Suisse. Cela correspond au droit actuel (art. 107, al. 2).

D'après la let. c, le débiteur de la prestation calcule et prélève l'impôt à la source des artistes, sportifs et conférenciers selon le droit du canton dans lequel ils ont exercé leur activité.

D'après l'al. 2, l'imposition des semainiers domiciliés à l'étranger se détermine selon le canton de séjour à la semaine²⁹. Les règles de l'al. 1, let. a, s'appliquent par analogie.

L'al. 3 fixe que l'impôt à la source est transféré au canton compétent tel que réglé à l'al. 1.

L'al. 4 détermine la compétence territoriale en matière de taxation ordinaire ultérieure: le canton de domicile à la fin de la période fiscale ou de l'assujettissement est compétent pour retenir l'impôt concernant les résidents soumis à l'imposition à la source. Pour les quasi-résidents, il s'agit du canton du lieu de travail à la fin de la période fiscale ou de l'assujettissement. Pour les semainiers domiciliés à l'étranger, c'est le canton du lieu de séjour à la semaine à la fin de la période fiscale ou de l'assujettissement.

L'al. 5 précise que le canton compétent a également droit au montant de l'impôt à la source déjà transmis à d'autres cantons dans le cadre d'une taxation ordinaire ultérieure. L'imposition se fait selon les barèmes de l'impôt à la source du canton compétent pour effectuer la taxation ordinaire ultérieure. En cas de différence, il faut effectuer une procédure de recouvrement ou de remboursement avec la personne soumise à l'impôt à la source. Comme dans le droit en vigueur, aucun intérêt n'est prévu.

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

La modification par rapport à la loi actuelle est de nature purement rédactionnelle; le sigle «LAVS» étant introduit par le nouvel art. 84, al. 2, let. c, il peut être utilisé ici directement.

Art. 118 Obligation d'être représenté

L'art. 118 du chap. 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 celui des droits de procédure. C'est pourquoi la disposition relative à la représentation en Suisse figure désormais aux art. 126a et 136a.

²⁹ Pour ce qui est des semainiers du pays, cf. arrêt du «Steuerrückursgericht» du canton d'Argovie du 31.5.2006, 3 RV.2005.50352.

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'al. 2, les quasi-résidents doivent indiquer une adresse de notification (par ex. celle de leur employeur). Cette disposition est indispensable du point du vue du droit international: l'envoi de taxations à l'étranger violerait en effet le principe de la souveraineté. 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 selon la pratique actuelle ne sont plus possibles. L'art. 133, al. 3, est applicable par analogie afin de garantir que les réclamations déposées tardivement 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 retenu par le débiteur de la prestation imposable sur la base du barème applicable sans qu'une décision de taxation formelle concernant le montant de la retenue ne soit rendue.

L'al. 1 fixe le déroulement de la procédure lorsque le contribuable soumis à l'imposition à la source conteste les données pertinentes pour l'impôt 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'il n'a pas reçu d'attestation de son employeur. Dans ces deux cas, il peut demander une décision de l'autorité de taxation compétente. 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 en substance 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'impôt 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).

D'après l'al. 2, le débiteur de la prestation imposable peut aussi demander à l'autorité de taxation une décision relative à l'existence et à 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 (c.-à-d. pendant toute la procédure de recours).

Art. 138, al. 3

L'al. 3 institue un nouveau dispositif de rattrapage destiné à assurer le recouvrement de l'impôt. En principe, le débiteur de la prestation imposable doit décompter l'impôt à la source et le verser à l'autorité de taxation. C'est pourquoi les impôts à la source qui n'ont pas été retenus ou l'ont été dans une mesure insuffisante doivent être recouverts auprès du débiteur de la prestation imposable. Dans certains cas, par exemple en cas de faillite, il n'est cependant pas possible de recouvrer l'impôt à la source auprès du débiteur de la prestation imposable. Dans un arrêt du 25 novembre 2010³⁰, le Tribunal fédéral a statué que le fait, dans le cas d'une faillite, de recouvrer le montant dû directement auprès de contribuables soumis à l'impôt à la source n'est pas sans fondement. 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. La réglementation relative au recouvrement direct a donc pour but d'assurer le recouvrement de l'impôt. Si la personne soumise à l'impôt à la source a son domicile à l'étranger au regard du droit fiscal, le recouvrement direct se révèle évidemment difficile puisqu'il serait contraire au droit international (principe de la souveraineté) d'envoyer des décisions à l'étranger.

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

Art. 4b, al. 1, 3^e phrase

La dernière phrase, qui renvoie à l'art. 38, al. 4, est abrogée. Cette abrogation découle du fait que la révision proposée prévoit la suppression de cet alinéa (cf. commentaire de l'art. 38).

Art. 32 Champ d'application

En ce qui concerne l'al. 1, voir le commentaire de l'art. 83, al. 1, LIFD.

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

Art. 33, al. 1 et 2

Il s'agit de modifications purement rédactionnelles.

³⁰ Arrêt 2C_516/2010 du 25 novembre 2010, publication prévue.

Art. 33a Taxation ordinaire ultérieure d'office

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

A l'al. 6, l'imputation sans intérêt des impôts à la source retenus sur le montant de l'impôt dû selon la taxation ordinaire ultérieure est également inscrite dans la LHID. Le versement d'intérêts nécessiterait de trouver un mécanisme de rémunération correct pour l'impôt sur le revenu aux échelons de la Confédération, des cantons et des communes. Étant donné que le recouvrement n'est pas harmonisé dans la LHID, une rémunération équitable au niveau des impôts cantonaux et communaux soulèverait des problèmes techniques difficiles. 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. Par exemple, quelle doit être la date déterminante: celle de la retenue de l'impôt à la source par le débiteur de la prestation imposable ou la date du versement de l'impôt à l'autorité cantonale? Si la date de la retenue de l'impôt est déterminante, le débiteur de la prestation imposable doit-il supporter la charge des intérêts jusqu'au versement de l'impôt à l'autorité?

Il faut préciser que, contrairement à la taxation ordinaire, l'employeur retient l'impôt à la source sur le revenu du contribuable concerné tous les mois en un seul montant. Ce montant se compose, pour une petite partie, de l'impôt fédéral direct et, pour une grande partie, des impôts cantonaux et communaux (et, le cas échéant, paroissiaux).

Sur la base de la présente révision, il faut s'attendre à voir un nombre nettement plus élevé de personnes taxées selon la procédure ordinaire à l'avenir. Le montant définitif des impôts sera donc fixé au plus tôt l'année suivant la retenue de l'impôt à la source (d'après la date butoir générale pour l'impôt fédéral direct le 1^{er} mars). Une rémunération pour le versement d'acomptes ne devrait alors être accordée qu'aux résidents et aux quasi-résidents. Avec un intérêt d'actuellement 0,25 % (2014) sur les acomptes, il faudrait en contrepartie calculer trop ou trop peu d'impôts à la source versés avec un intérêt moratoire et un intérêt sur remboursement d'actuellement 3 % (2014). En l'occurrence, on devrait répartir le montant manquant ou payé en plus sur les différents acomptes mensuels.

Comme mentionné précédemment, il est aussi difficile de déterminer qui doit verser un intérêt pour quelle période. La Confédération ne pourrait verser un intérêt sur l'impôt fédéral direct que lorsque les cantons auraient transmis à l'Administration fédérale des finances (AFF) leur part de l'impôt fédéral direct issue des impôts à la source. Avant cela, les employeurs devraient verser un intérêt aux autorités cantonales pour la période s'étendant de la date de la retenue de l'impôt à celle du versement des impôts à la source et les autorités cantonales devraient rémunérer les acomptes pour la période allant jusqu'au versement de l'impôt fédéral direct à l'AFF l'année suivante après une taxation ordinaire ultérieure. Par ailleurs, la problématique des différents systèmes de perception dans les 26 cantons n'est toujours pas prise en compte, systèmes qui diffèrent parfois considérablement de celui de l'impôt fédéral direct.

Ces explications montrent clairement que rémunérer les impôts à la source correctement et conformément au droit est presque impossible et très compliqué administrativement parlant.

Art. 33b Taxation ordinaire ultérieure sur demande

En ce qui concerne l'art. 33b, voir le commentaire de l'art. 89a LIFD.

Art. 34 Procédure ordinaire

Le contenu de l'art. 34 (procédure ordinaire complémentaire et procédure ordinaire ultérieure obligatoire) est inséré dans l'art. 33a. L'art. 34 peut dès lors être abrogé.

Titre précédant l'art. 35

En ce qui concerne la modification du titre du chapitre 2, voir le commentaire du titre précédant l'art. 91 LIFD.

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

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 domicile ni séjour en Suisse) sont précisées.

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

En ce qui concerne l'al. 1, let. j, voir le commentaire de l'art. 84, al. 2, LIFD et le ch. 1.2.7.

Conformément à la pratique actuelle et par analogie avec la LIFD, l'al. 2 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 domiciliés ni en séjour en Suisse au regard du droit fiscal, comme pour les résidents soumis à l'imposition à la source (art. 32, al. 1).

Art. 35a Taxation ordinaire ultérieure sur demande

En ce qui concerne l'art. 35a, voir le commentaire de l'art. 99a LIFD.

Art. 36, al. 2, 2^e phrase

Pour des raisons de simplification administrative, l'al. 2, let. b, 2^e phrase, fixe le même montant forfaitaire que la LIFD.

Art. 36a Impôt pris en considération

L'al. 1 correspond à l'art. 35, al. 2, du droit en vigueur. Il est intégré au nouvel art. 36a.

Pour les couples de non-résidents à deux revenus dont l'un des conjoints exerce son activité lucrative à l'étranger, cela peut provoquer une surimposition dans certains cas (cf. aussi les commentaires du ch. 1.3.2). C'est essentiellement le cas lorsque le conjoint actif à l'étranger retire de son activité lucrative un faible revenu brut. Pour tenir compte des besoins des cantons frontaliers et des catégories de personnes concernées, l'al. 2 permet de prendre en compte la rémunération effective du conjoint actif à l'étranger au moyen d'une correction du revenu déterminant le taux de l'impôt pour les couples à deux revenus qui ne peuvent pas demander une taxation ordinaire ultérieure ou ne peuvent pas la demander parce qu'ils ne remplissent pas les conditions de la quasi-résidence. Du point de vue de la systématique fiscale, cette correction devrait tenir compte des revenus mondiaux globaux du couple à deux revenus (donc aussi des revenus qui ne sont pas des revenus de l'activité lucrative).

L'essentiel, c'est que cette correction ne soit pas effectuée sur la base de calcul, mais qu'elle concerne uniquement la fixation du taux de l'impôt.

Art. 37, al. 1, let. b et al. 2 à 4

En ce qui concerne l'al. 1, let. b, voir le commentaire de l'art. 88, al. 1, let. b, LIFD. L'al. 2 contient une modification purement rédactionnelle.

En ce qui concerne l'al. 3, voir le commentaire de l'art. 100, al. 3, LIFD.

Pour la question de la responsabilité des personnes morales, l'al. 4 reprend les dispositions des art. 88, al. 3, 100, al. 2, LIFD et 52, al. 2, LAVS.

Titre précédant l'art. 38

Le titre du chapitre 4 est élargi car l'art. 38 détermine également la compétence territoriale relative à l'impôt à la source.

Art. 38 Compétence territoriale

Dans le nouveau régime d'imposition à la source, la compétence territoriale sera réglée dans la LHID comme dans la LIFD. C'est pourquoi cet article renvoie à l'art. 107, al. 1 à 4, LIFD pour l'attribution de cette compétence.

Art. 38a Relations intercantionales

En ce qui concerne l'al. 1, voir le commentaire de l'art. 107, al. 5, LIFD.

L'al. 2 reprend le principe déjà inscrit dans le droit actuel (art. 38, al. 1, 1^{re} phrase) d'après lequel les cantons se prêtent gratuitement assistance administrative et juridique.

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

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

Art. 72t 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 nouvelles dispositions soient appliquées dans le canton A, mais pas dans le canton B, qui continuerait d'appliquer les corrections ultérieures du barème. 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 concernant la répartition des revenus, le domicile et la charge fiscale grevant les personnes imposées à la source ni concernant les corrections de barèmes et les taxations ordinaires ultérieures effectuées en application du droit actuel. On ne peut donc pas estimer dans quelle mesure la présente révision modifie la charge fiscale des personnes concernées ni le nombre des travailleurs soumis à l'impôt à la source qui seront employés en Suisse. En conséquence, il n'est pas possible d'estimer l'éventuelle augmentation ou diminution des recettes fiscales que cette révision entraînera. L'enquête effectuée auprès des cantons dans le cadre de la consultation offre trop peu d'indices pour permettre une estimation approximative.

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

La limite du revenu à partir de laquelle la taxation ordinaire ultérieure s'applique d'office:

A lui seul, l'abaissement de cette limite ne devrait pas entraîner des augmentations ou des diminutions notables de recettes pour les pouvoirs publics, dans la mesure où, d'après le droit actuel, les impôts à la source retenus et les corrections de barèmes entraînent, en moyenne, une imposition correcte selon la taxation ordinaire.

La demande par les résidents et les quasi-résidents d'une taxation ordinaire ultérieure:

Cette possibilité tend à faire diminuer les recettes car la demande ne sera déposée que si la taxation ordinaire ultérieure se révèle avantageuse fiscalement. La renonciation à une taxation ordinaire ultérieure s'impose en particulier pour les résidents qui, actuellement, ne demandent pas de corrections du barème et habitent dans une commune où la charge fiscale ordinaire est supérieure à celle de l'impôt à la source. Les autres résidents auront tendance à opter pour la taxation ordinaire ultérieure.

Des calculs concernant des cas d'espèce non représentatifs laissent penser que la différence entre la charge fiscale calculée selon le barème de l'impôt sur le revenu et celle calculée selon le barème de l'impôt à la source peut atteindre plusieurs milliers de francs en fonction du domicile, du montant du revenu, de la situation familiale et des déductions fiscales. Par conséquent, une diminution des recettes peut se produire dans les cantons où la part des personnes imposées à la source habitant dans une commune aux impôts très bas est importante et lorsque la limite à partir de laquelle s'applique une taxation ordinaire ultérieure d'office est élevée. D'un autre côté, la charge administrative supplémentaire est moins grande lorsque cette limite est élevée que lorsqu'elle est plus basse.

La diminution potentielle des recettes est limitée du fait que les résidents imposés à la source qui demandent une taxation ordinaire ultérieure restent soumis à ce régime. Le choix entre les variantes les plus avantageuses (imposition à la source libératoire ou imposition à la source avec taxation ordinaire ultérieure) est donc nettement

restreint. Le fait qu'une taxation ordinaire ultérieure d'office est impérative pour toutes les personnes qui possèdent d'autres revenus imposables et, le cas échéant, de la fortune imposable en plus du revenu imposé à la source a aussi un effet limitatif pour ce qui est des possibilités d'optimisation fiscale. Enfin, une partie des personnes imposées à la source renonceront volontairement à une taxation ordinaire ultérieure, même si c'est à leur désavantage, si elles considèrent que la charge administrative qui l'accompagne est trop lourde pour elles.

La suppression des corrections individuelles du barème:

En soi, les recettes auront tendance à augmenter avec la suppression des corrections de barèmes. Les diminutions potentielles de recettes mentionnées au point 2 devraient donc être compensées en partie.

En résumé, on peut affirmer que seul le deuxième point de la révision mentionné ci-dessus comporte un certain risque de diminution des recettes pour certains cantons et communes. Tendanciellement, plus la limite entraînant une taxation ultérieure d'office sera basse, plus ces diminutions seront faibles. La diminution des recettes en relation avec 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 segment des bas revenus.

Enfin, la révision de l'imposition à la source du revenu de l'activité lucrative peut aussi influencer sur la péréquation des ressources dans le cadre de la péréquation financière, car les recettes de l'impôt à la source ne revêtent 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

Dans le cadre de la consultation, un point du questionnaire portait sur les conséquences administratives; les réponses des cantons à ce sujet donnent des indices sur les conséquences concernant le personnel. Sur la base de l'intention première de fixer la limite pour une taxation ordinaire d'office à un montant nettement inférieur au salaire brut médian annuel de 65 500 francs, les cantons ont tablé sur 300 000 taxations supplémentaires. Pour assurer leur traitement, il faudrait ajouter 160 emplois aux 280 emplois actuels. D'après les réponses des cantons, le financement de ces emplois demande près de 21 millions de francs³¹. On peut cependant supposer que la limite à fixer en collaboration avec les cantons sera plus élevée que celle proposée dans le projet soumis à la consultation. Le besoin de financement sera donc moins élevé que celui indiqué dans les réponses des cantons. En outre, il faut prendre en considération les allègements administratifs découlant de la suppression des corrections de barèmes. A ce propos, on ne dispose pas de réponse probante. Des relevés précédents datant de 2010 ont montré que le nombre des personnes soumises à l'imposition à la source qui ont demandé des corrections de barèmes se monte à

³¹ Pour le détail, cf. annexe aux questions 5 et 6 dans le rapport sur les résultats de la consultation: www.admin.ch > Droit fédéral > Procédures de consultation > Procédures de consultation terminées > 2013 > Département fédéral des finances.

80 000. Les avis de certains cantons permettent de conclure que ce nombre devrait avoir nettement augmenté dans un passé récent.

Globalement, on peut donc s'attendre à ce que la révision de l'imposition à la source du revenu de l'activité lucrative entraîne une augmentation de la charge administrative des autorités de taxation compétentes dans le cadre de la taxation ordinaire ultérieure. La renonciation des résidents et des non-résidents soumis à l'impôt à la source à demander une taxation ordinaire ultérieure n'éliminera pas cette charge supplémentaire, qui ne sera compensée qu'en partie par la suppression des corrections de barèmes.

On ne peut pas prédire avec certitude quel sera en fin de compte le surcroît de charge et, par conséquent, la nécessité d'augmenter le personnel des services de l'impôt à la source des cantons et des communes. Par exemple, la question du nombre des résidents qui demanderont une taxation ordinaire ultérieure bien que cette taxation ne soit pas obligatoire pour eux puisque leur revenu n'atteint pas la limite prescrite joue un grand rôle. Les résidents ayant opté pour une taxation ordinaire ultérieure restent soumis à ce régime les années suivantes. Les taxations ordinaires ultérieures en relation avec la quasi-résidence devraient peser moins lourd quantitativement car cette possibilité s'est déjà établie dans la pratique cantonale en vertu de l'arrêt du Tribunal fédéral du 26 janvier 2010 et qu'elles dépendent pour les frontaliers du droit d'imposer de la Suisse dans le cadre des dispositions des CDI.

3.2 Conséquences économiques

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 s'il est appliqué correctement, le régime actuel d'imposition à la source n'entraîne ni une surimposition systématique ni une sous-imposition systématique par rapport au régime fiscal ordinaire. C'est pourquoi 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.

Au cas où la limite du revenu à partir duquel une taxation ordinaire ultérieure est effectuée d'office serait abaissée, les résidents soumis à l'impôt à la source qui seront soumis à la taxation ordinaire ultérieure en vertu de la révision devraient se montrer plus sensibles à l'impôt car, dans un canton, la charge fiscale ne sera plus indépendante du 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 déménager à l'intérieur d'un canton devraient cependant être limitées car les contribuables imposés à la source disposant de revenus élevés sont mobiles. D'ailleurs, ils sont déjà soumis d'office à la taxation ordinaire ultérieure en vertu de la limite prévue dans la législation actuelle.

Pour les entreprises qui emploient des travailleurs imposés à la source, la révision a des conséquences administratives et financières à plusieurs titres. Premièrement, en plus d'indiquer aux employés concernés les prestations versées et le montant de la

retenue d'impôt, ces entreprises seront dorénavant tenues de justifier le barème de l'impôt à la source appliqué. Cette tâche supplémentaire n'est pas laborieuse, étant donné qu'une mention correspondante dans le certificat de salaire suffit. Deuxièmement, les entreprises doivent transférer l'impôt à la source retenu sur le revenu des résidents soumis à l'impôt à la source et des travailleurs étrangers séjournant la semaine en Suisse au canton de domicile ou de séjour directement. Cette mesure découle du développement du décompte électronique de l'impôt à la source, une procédure qui implique le décompte direct avec le canton compétent. La charge de travail supplémentaire qui en résulte se fera sentir durant la phase d'initialisation surtout; elle restera toutefois supportable grâce à l'automatisation des processus de travail. Il en résulte aussi un avantage pour les personnes imposées à la source parce que la mesure supprime une éventuelle perception a posteriori d'impôts à la source initialement insuffisants. Troisièmement, l'uniformisation de la commission de perception fait que les entreprises auront moins de fonds à disposition pour couvrir les tâches et les devoirs qu'implique la procédure de retenue de l'impôt à la source (voir ch. 1.2.6).

4 Relation avec le programme de la législature

Le présent projet n'est annoncé ni dans le message du 25 janvier 2012 sur le programme de la législature 2011 à 2015³², ni dans l'arrêté fédéral du 15 juin 2012 sur le programme de la législature 2011 à 2015³³. L'élément qui a donné naissance à la révision de l'imposition à la source du revenu de l'activité lucrative est l'arrêt du Tribunal fédéral du 26 janvier 2010 mentionné en début de message. La notion de quasi-résidence est entrée dans le droit fiscal suisse relatif au revenu suite à cet arrêt. Le 25 mai 2012, la Conférence des directrices et directeurs cantonaux des finances a prié le DFF d'élaborer un projet de loi destiné à la consultation. La révision inscrit l'arrêt mentionné dans la loi, l'uniformise sur l'ensemble de la Suisse et tient compte des impératifs du droit international supérieur.

5 Aspects juridiques

5.1 Constitutionnalité

5.1.1 Egalité de droit

En vertu de l'art. 127, al. 2, de la Constitution (Cst.)³⁴ l'imposition doit respecter notamment les principes de l'universalité, de l'égalité de traitement et de la capacité économique. Les travailleurs sans permis d'établissement, d'une part, et les personnes exerçant une activité lucrative dépendante qui sont domiciliés à l'étranger mais réalisent leurs revenus essentiellement en Suisse, d'autre part, continuent d'être imposés à la source. En fin de compte, la condition de la perception d'un impôt à la source n'est pas la nationalité mais l'absence de permis d'établissement. D'ailleurs, l'arrêt du Tribunal fédéral du 26 janvier 2010 n'a pas remis en question l'imposition

³² FF 2012 349

³³ FF 2012 6667

³⁴ RS 101

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'impôt à la source seront soumis dorénavant à la taxation ordinaire ultérieure d'office ou pourront demander à être soumis à la taxation ordinaire ultérieure. Cette modification permettra de mieux respecter le principe de l'égalité de traitement inscrit à l'art. 8 Cst. Du point de vue du droit matériel, ces contribuables seront en effet mis sur un pied d'égalité avec les contribuables soumis à l'imposition 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. Pour les non-résidents, une limitation des déductions à celles qui sont prévues par le barème de l'impôt à la source est objectivement acceptable. 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 dans la LHID. 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.).

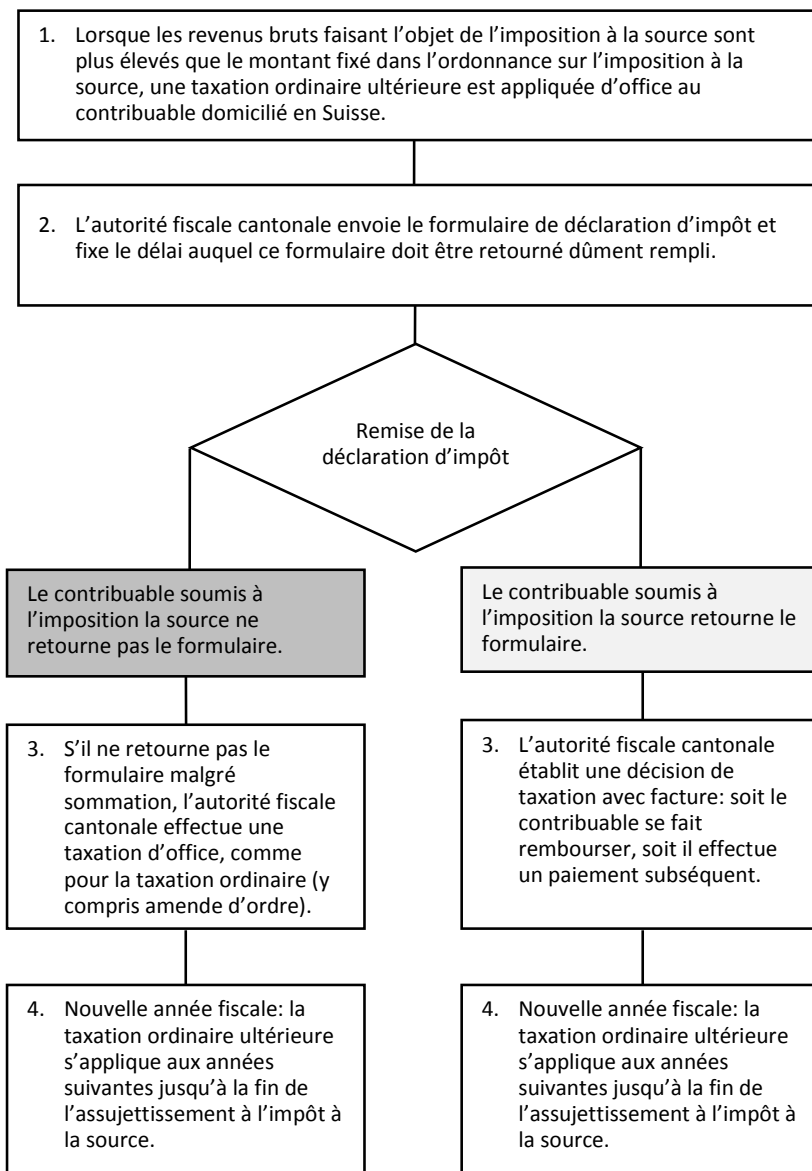
La révision de l'imposition à la source du revenu de l'activité lucrative prévoit que les résidents sont en principe soumis à la taxation ordinaire ultérieure. En-dessous d'un certain revenu annuel brut de l'activité lucrative, cette taxation n'est pas obligatoire, mais n'est effectuée que si la personne concernée le demande. La limite à partir de laquelle une taxation ordinaire ultérieure est effectuée sur demande doit être fixée dans l'OIS comme c'est le cas dans la législation actuelle. Pour des raisons de praticabilité et de sécurité juridique, le montant à déterminer doit s'appliquer uniformément à tous les impôts sur le revenu. Du point de vue de l'économie de la procédure, introduire une taxation ordinaire ultérieure sur demande à partir d'un certain montant pour l'impôt fédéral direct et la faire dépendre d'une limite plus basse ou plus élevée pour les impôts cantonaux et communaux n'aurait en effet pas de sens. Pour ce qui est de la réglementation actuelle de la taxation ordinaire ultérieure, cette harmonisation est pratiquement réalisée puisque tous les cantons appliquent la limite de 120 000 francs comme pour l'impôt fédéral direct, à l'exception du canton de Genève (500 000 francs).

5.2 Compatibilité avec les obligations internationales de la Suisse

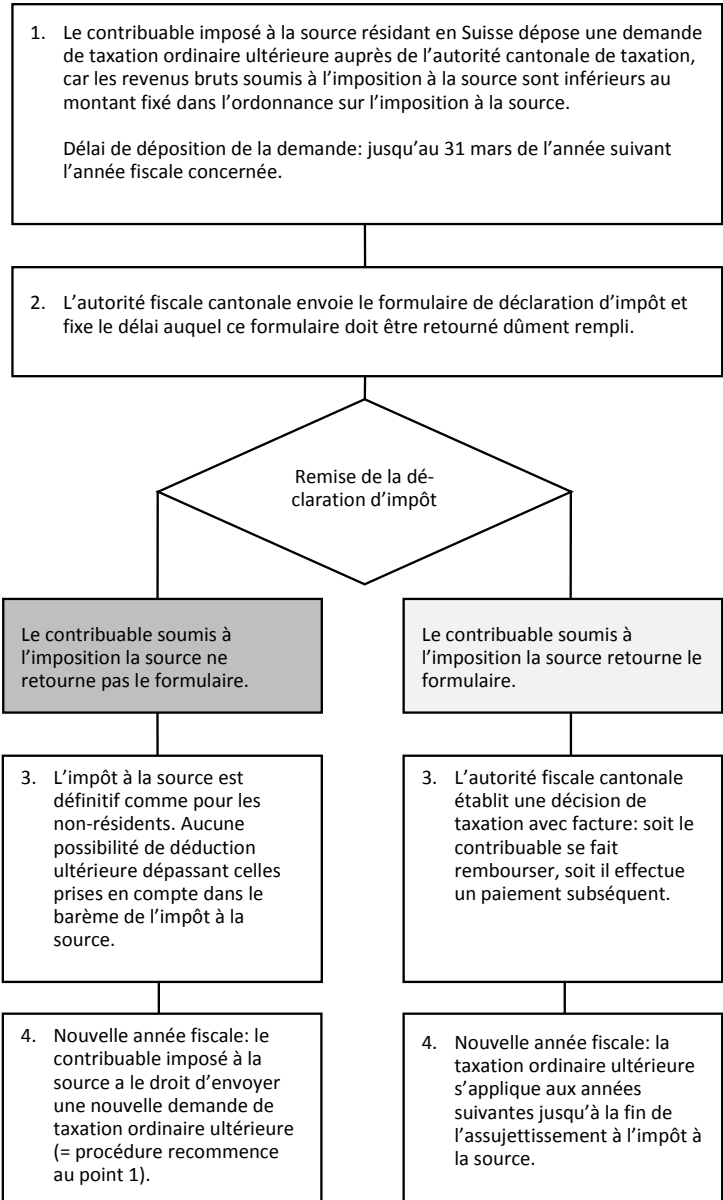
L'interprétation des dispositions de l'ALCP revêt une importance centrale pour le régime suisse d'imposition à la source. Dans son arrêt du 26 janvier 2010, le Tribunal fédéral a examiné pour la première fois la compatibilité du droit en vigueur avec l'ALCP. Il est arrivé à la conclusion que la législation suisse pouvait se révéler, dans certains cas, contraire au droit international. Concrètement, les non-résidents soumis à l'impôt à la source qui réalisent d'importants revenus en Suisse subissent une

discrimination injustifiée par rapport aux contribuables dans la même situation soumis à la taxation ordinaire. La présente révision permettra de supprimer cette situation. Dans l'arrêt précité, le Tribunal fédéral a également constaté que l'imposition à la source est justifiée au regard de l'art. 21, al. 3, ALPC, en tant que mesure destinée à assurer l'imposition, le paiement et le recouvrement effectif des impôts ou à éviter l'évasion fiscale, sans examiner de plus près cette justification du point de vue de la proportionnalité. Il demeure incontestable que, dans le contexte d'une grande mobilité justement, il faut accorder une importance particulière à l'imposition à la source destinée à assurer le recouvrement des impôts.

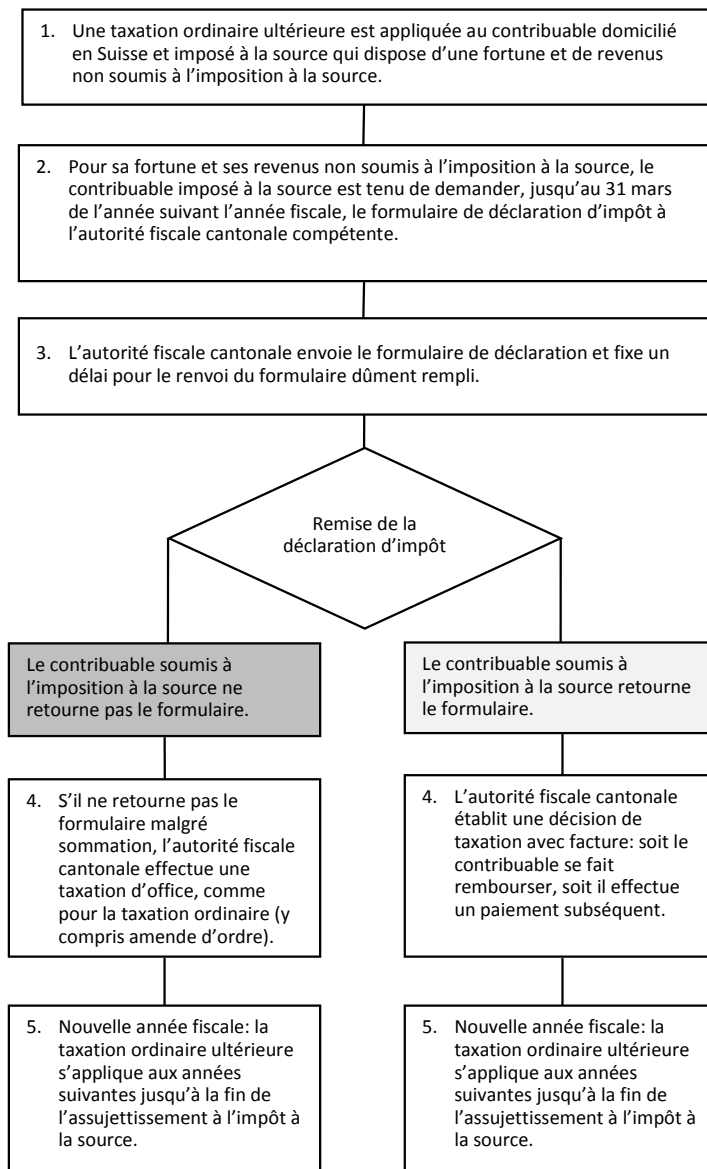
Procédure de la taxation ordinaire ultérieure obligatoire en cas de résidence



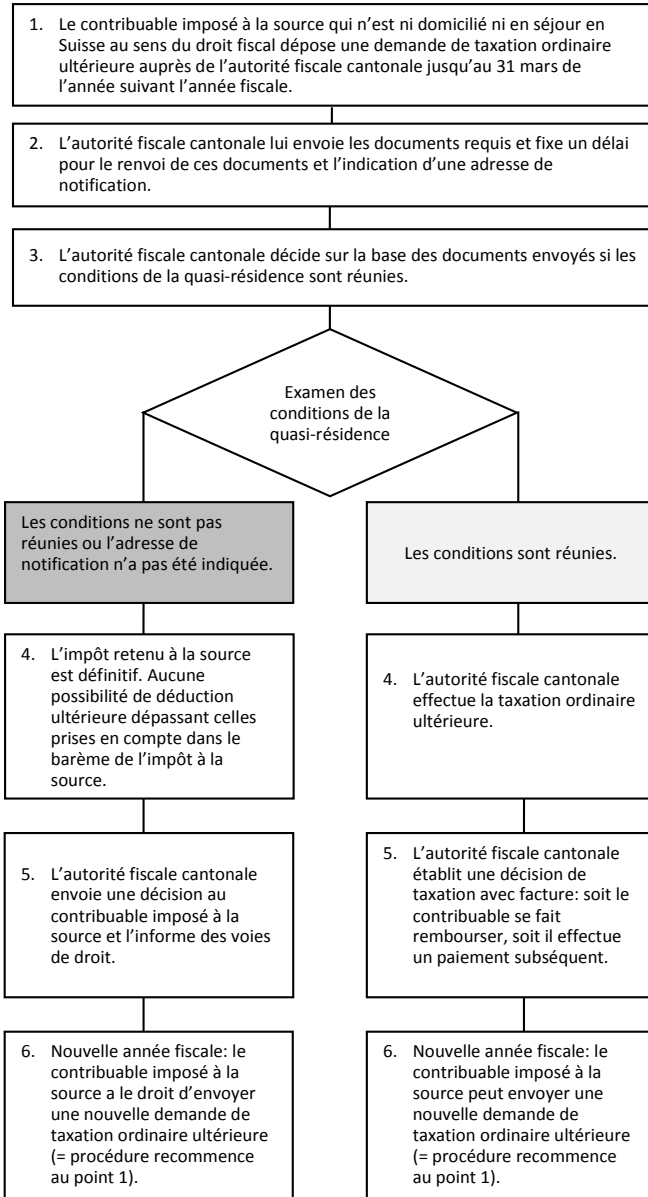
Procédure en cas de demande de taxation ordinaire ultérieure fondée sur une résidence



Procédure de la taxation ordinaire ultérieure obligatoire en présence d'une fortune et de revenus non soumis à l'imposition à la source en cas de résidence



Procédure en cas de demande de taxation ordinaire ultérieure fondée sur une quasi-résidence



Procédure de recours dans le cadre de l'impôt à la source

