



11 avril 2018

Révision totale de l'ordonnance du DFF sur l'imposition à la source dans le cadre de l'impôt fédéral direct

**(Ordonnance sur l'imposition à la source; OIS;
RS 642.118.2)**

Commentaire

1. Contexte

C'est suite à un arrêt du Tribunal fédéral du 26 janvier 2010¹ qu'il s'est révélé nécessaire de réviser le régime suisse de l'imposition à la source. Dans cet arrêt, le Tribunal fédéral a constaté pour la première fois que, dans certains cas, l'imposition à la source allait à l'encontre de l'accord sur la libre circulation des personnes (ALCP²) conclu avec l'Union européenne (UE). Le Tribunal fédéral considère que les contribuables soumis à l'imposition à la source qui n'ont pas de domicile ou de résidence fiscale en Suisse, mais qui y réalisent plus de 90 % de leur revenu mondial ont droit aux mêmes déductions que les personnes soumises à la taxation ordinaire en Suisse. C'est ainsi que la notion de «quasi-résidents» a été introduite dans le droit Suisse en tant que nouvelle catégorie de personnes.

Dans le sillage de cet arrêt, le législateur a créé, en mettant en œuvre la loi fédérale sur la révision de l'imposition à la source du revenu de l'activité lucrative, les conditions nécessaires pour supprimer les inégalités de traitement entre les personnes soumises à l'imposition ordinaire et les personnes soumises à l'imposition à la source et, donc, pour respecter les obligations internationales de la Suisse. Le projet de loi a été adopté le 16 décembre 2016 par le Parlement³. La nouvelle réglementation consiste pour l'essentiel à élargir les conditions de la taxation ordinaire ultérieure tout en maintenant la perception de l'impôt à la source. La fonction de garantie du recouvrement de l'impôt est ainsi maintenue.

Le projet de loi permet de renforcer l'uniformité du régime de l'impôt à la source en ce qui concerne les questions de procédure. Les modifications envisagées augmenteront la transparence et la sécurité juridique. Du fait qu'un certain nombre de nouvelles normes juridiques demandent à être interprétées (art. 89, al. 2, 92, al. 5, 99a, al. 3, 99b, al. 2, LIFD rév.) et que d'autres dispositions d'exécution en vigueur doivent être modifiées, une révision totale de l'ordonnance du Département fédéral des finances (DFF) du 19 octobre 1993 sur l'imposition à la source dans le cadre de l'impôt fédéral direct (ordonnance sur l'imposition à la source, OIS⁴) se révèle nécessaire.

2. Commentaire des dispositions

Préambule

Les renvois contenus dans le préambule se réfèrent aux art. 89, al. 2 (fixation de la limite du revenu à partir de laquelle la taxation ordinaire ultérieure s'applique d'office), 92, al. 5 (fixation de la limite du revenu brut annuel des artistes, sportifs et conférenciers à partir de laquelle l'impôt à la source est perçu), 99a, al. 3 (fixation des conditions de la quasi-résidence) et 99b, al. 2, LIFD rév. (taxation ordinaire ultérieure d'office). S'ajoutent les renvois contenus dans le droit actuel à l'art. 161, al. 1, LIFD (échéance de l'impôt) ainsi qu'à l'art. 1, let. b, de l'ordonnance sur la délégation d'attributions au Département des finances en matière d'impôt fédéral direct (perception de l'impôt à la source).

Section 1: Dispositions générales (titre précédant l'art. 1)

À l'instar du droit actuel, la section 1 contient, en plus de l'attribution des barèmes (art. 1), l'échéance et le calcul de l'impôt à la source (art. 2). Désormais, la section 1 regroupe également d'autres dispositions communes, c'est-à-dire des normes qui s'appliquent aussi bien aux contribuables soumis à l'imposition à la source domiciliés ou en séjour en Suisse au regard du droit fiscal qu'aux contribuables soumis à l'imposition à la source qui ne sont ni domiciliés ni en séjour en Suisse au regard du droit fiscal. Cela concerne les revenus acquis en

¹ ATF 136 II 241

² Accord conclu le 21 juin 1999 entre la Confédération suisse, d'une part, et la Communauté européenne et ses États membres, d'autre part, sur la libre circulation des personnes; RS 0.142.112.681

³ FF 2016 8659

⁴ RS 642.118.2

compensation (art. 3), la taxation ordinaire en cas de rémunération de l'étranger (art. 4), l'obligation d'annoncer des employeurs (art. 5), les commissions de perception (art. 6) et la restitution (art. 7).

Art. 1 Barèmes de l'impôt à la source applicables

Al. 1

Les barèmes ci-après sont appliqués aux personnes soumises à l'impôt à la source qui sont ou qui ne sont pas domiciliés ou en séjour en Suisse au regard du droit fiscal (art. 83 et 91, LIFD rév.). Les barèmes A, B, C, E, F, H, L, M, N, O et P sont entrés en vigueur le 1^{er} janvier 2014 dans le sillage de la mise en œuvre de la procédure uniforme de déclaration des salaires dans le cadre de l'impôt à la source (ELM-QSt) et n'ont pas été modifiés depuis lors.

Barème D, ch. 1: supprimé sans être remplacé. Le *barème D, ch. 1*, qui concerne les activités lucratives accessoires, avait été introduit, d'une part, parce que le salaire versé par un autre employeur ne doit pas être indiqué à l'employeur principal pour des raisons de protection des données et, d'autre part, parce qu'il est tout bonnement impossible, pour des raisons techniques, que l'employeur concerné ait connaissance, au moment où il verse les salaires, des salaires bruts versés par les autres employeurs.

Des calculs comparatifs ont montré que l'application du *barème D, ch. 1*, entraîne dans de nombreux cas des écarts importants par rapport au montant de l'impôt à la source calculé d'après le barème ordinaire, au taux global et sur la base des revenus de l'activité lucrative principale et de l'activité lucrative accessoire. Du fait que le *barème D, ch. 1*, est supprimé, tous les employeurs d'une personne soumise à l'impôt à la source exerçant plus d'une activité lucrative dépendante sont tenus de percevoir l'impôt à la source selon le barème ordinaire du revenu extrapolé à 100 %, soit à 180 heures par mois.

Barème D, ch. 2: Les personnes soumises à l'impôt à la source qui entraînent jusqu'à présent dans le *barème D, ch. 2*, et qui perçoivent des revenus acquis en compensation de leur assureur entrent désormais dans le *barème G*. Les revenus acquis en compensation comprennent toutes les prestations énumérées à l'art. 3 de l'ordonnance sur l'imposition à la source qui ne sont pas versées par l'employeur à la personne soumise à l'impôt à la source. Ce nouveau *barème G* permet de décharger les prestataires de services (par ex. les caisses de chômage), puisque ces derniers ne devront plus s'enquérir auprès de l'administration fiscale pour connaître le barème permettant de prendre en compte la situation personnelle du contribuable. Cette modification permet de répondre à la demande des milieux économiques, qui souhaitent voir la procédure simplifiée sans que les droits des personnes imposées à la source ne soient limités de façon disproportionnée.

Le nouveau *barème D*, qui remplace l'ancien *barème D, ch. 1 et 2*, concerne les personnes qui ont versés des cotisations à l'AVS durant un an au moins et se les font rembourser parce qu'ils quittent définitivement la Suisse pour un pays avec lequel elle n'a pas conclu d'accord en matière de sécurité sociale.

Du fait que le *barème D, ch. 1*, a été supprimé sans être remplacé, l'ancien *barème O*, qui concerne les activités lucratives accessoires, est obsolète. Il s'appliquait aux frontaliers au sens de la convention contre les doubles impositions entre la Suisse et l'Allemagne (CDI-D)⁵ qui remplissaient les conditions du *barème D, ch. 1*.

Un nouveau *barème, Q*, est créé. Il s'applique aux frontaliers au sens de la CDI-D lorsque les revenus acquis en compensation sont versés conformément aux conditions du barème G.

⁵ RS 0.672.913.62

Al. 2

Le taux d'imposition appliqué aux prestations imposables à la source entrant dans la catégorie du *barème D* continue de s'élever, comme selon le droit en vigueur, à 1 pour cent des revenus bruts. Le *barème G* est quant à lui un barème progressif indépendant de l'état civil et du nombre des enfants à charge. Du fait que les personnes soumises à l'impôt à la source qui touchent leurs revenus acquis en compensation directement du fournisseur de la prestation (par ex. les indemnités journalières de l'assurance-chômage) habitent dans une écrasante majorité des cas en Suisse, ils ont la possibilité de demander une taxation ordinaire ultérieure.

Art. 2 Échéance et calcul de l'impôt à la source

Al. 1

Par rapport au droit en vigueur, il n'y a pas de différence en ce qui concerne l'échéance de l'impôt à la source. Sont déterminants les faits au moment du paiement, du virement, de l'inscription au crédit ou de l'imputation de la prestation imposable. De même, l'impôt continue d'être perçu indépendamment sans tenir compte d'éventuelles objections ou saisies de salaire.

Al. 2

Pour calculer le revenu imposable et le revenu déterminant pour le taux, on se fonde soit sur le système du barème mensuel, soit sur le système de la compensation annuelle. Lorsqu'on applique le barème mensuel, la retenue de l'impôt à la source effectuée à la fin du mois est définitive (sous réserve d'une éventuelle taxation ordinaire ultérieure). Lors de l'application du barème avec compensation annuelle, l'impôt à la source est certes aussi retenu par tranches mensuelles, mais le montant de l'impôt est calculé, à la fin de l'année, sur la base du revenu annuel brut. Cette méthode permet de lisser les pics de revenus et, donc, d'éviter les différences dues à la progressivité du barème.

Actuellement, 21 cantons appliquent le barème mensuel et 5 cantons (GE, FR, TI, VD et VS), le système de la compensation annuelle. L'AFC édicte, en collaboration avec chaque canton, *une* procédure uniformisée. Cette harmonisation de la pratique exigée par le législateur (art. 85, al. 4, LIFD rév.) est concrétisée à un échelon inférieur (par voie de circulaire). Les cantons sont tenus d'appliquer uniformément les directives de cette circulaire. Les conditions au moment de l'échéance de la prestation demeurent déterminantes pour la déduction mensuelle de l'impôt à la source par le débiteur de la prestation imposable.

Al. 3

Comme c'est le cas selon la procédure ordinaire, l'impôt à la source est également prélevé, lorsque la durée de l'assujettissement est inférieure à une année, sur les revenus de l'activité lucrative réalisés pendant cette durée. En ce qui concerne les revenus de l'activité lucrative versés périodiquement, le taux de l'impôt est fixé sur la base d'une extrapolation des revenus sur 12 mois. Lorsque les revenus ne sont pas versés périodiquement, le taux n'est pas fixé sur la base du salaire annuel.

Art. 3 Revenus acquis en compensation

Dans la disposition de l'ordonnance, les revenus acquis en compensation qui sont soumis à l'impôt à la source ne sont pas énumérés de façon exhaustive et correspondent aux revenus énumérés en droit actuel.

Art. 4 Taxation ordinaire en cas de rémunération à l'étranger

Les rémunérations versées par un débiteur domicilié à l'étranger sont en principe imposées selon la procédure de taxation ordinaire (*al. 1*). Lorsque certaines conditions sont réunies, ces rémunérations sont cependant imposées à la source (*al. 2*). Contrairement au droit en vigueur, qui ne prévoit leur imposition à la source que si la charge de la rémunération est

supportée par une succursale ou par un établissement stable que l'employeur a en Suisse, le nouveau droit prévoit leur imposition à la source également lorsqu'il existe un employeur de facto en Suisse ou lorsqu'il y a location de services à l'étranger.

L'état de fait mentionné comme premier lieu (al. 2, let. a) implique également une approche économique et occasionne la retenue de l'impôt à la source en Suisse même lorsque la rémunération ne se fait pas à la charge de la succursale ou de l'établissement stable, mais que l'activité peut être imputée à la succursale ou à l'établissement stable suisse.

On est en présence d'un employeur de facto en Suisse (al. 2, let. b) lorsque le travail n'est momentanément pas fourni pour l'entreprise avec laquelle le contrat de travail a été signé, mais pour une autre entreprise du groupe sise en Suisse, qui peut être considérée, sur le plan économique, comme employeur. Si l'on est en présence d'un employeur de facto en Suisse, les rémunérations sont soumises à l'impôt à la source dès le premier jour de travail.

On est en principe en présence d'une location de services à l'étranger (al. 2, let. c) lorsqu'un employeur met ses employés à la disposition d'une autre exploitation afin qu'ils réalisent des travaux et, ce faisant, qu'il attribue un important pouvoir décisionnel à cette autre exploitation.

Bien qu'un bailleur de services étranger n'ait en principe pas le droit de fournir des travailleurs à une entreprise suisse (art. 12, al. 2, de la loi fédérale du 6 octobre 1989 sur le service de l'emploi et la location de services⁶), on trouve de tels cas dans la pratique. S'il s'agit d'une entreprise domiciliée à l'étranger, les impôts à la source sont prélevés sur l'ensemble des dédommagements versés au bailleur de services étranger ou sur l'ensemble des salaires mensuels bruts versés effectivement par celui-ci. Le débiteur de la prestation imposable est dans ce cas l'entreprise locataire de services sise en Suisse.

Art. 5 Obligations d'annoncer

Al. 1

Depuis leur entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2014 dans l'OIS, les dispositions en matière d'obligation d'annoncer faite aux employeurs n'ont pas été modifiées fondamentalement. Du fait que l'art. 97 LIFD est abrogé dans le sillage de la révision de l'imposition à la source du revenu de l'activité lucrative, la manière correcte de transmettre l'information à l'autorité fiscale doit être précisée dans l'al. 1.

Al. 2

Le contenu de l'al. 2 n'a subi que des modifications formelles. Comme c'est le cas actuellement, l'employeur ne pourra communiquer les engagements de personnel au moyen du décompte mensuel que s'il transmet le décompte de l'impôt à la source par voie électronique.

Al. 3

Les employés sont explicitement tenus d'annoncer à leur employeur toute modification d'un fait déterminant pour la perception correcte de l'impôt à la source. Font par exemple l'objet de l'obligation d'annoncer les changements d'état civil, la naissance d'un enfant ou le début ou la fin de l'activité lucrative de l'épouse ou de l'époux. Les déclarations des mutations permettent à l'autorité fiscale concernée d'être informée en temps voulu de la situation personnelle du contribuable.

Art. 6 Commission de perception

Al. 1

⁶ RS 823.11

L'al. 1 précise, comme dans sa version en vigueur, que les cantons peuvent échelonner les commissions de perception (art. 88, al. 4 et art. 100, al. 3, LIFD rév.) en fonction de la nature et du montant des revenus imposables et fixer le taux et les modalités de la commission. Les cantons doivent pouvoir octroyer une commission de perception plus élevée lorsque le décompte de l'impôt à la source est transmis électroniquement.

Al. 2

La possibilité de réduire ou de supprimer la commission de perception accordée aux autorités fiscales compétentes en cas de violation des obligations de procédure n'a pas été modifiée par rapport au droit en vigueur.

Art. 7 Restitution

Comme en vertu du droit actuel, l'autorité fiscale compétente peut restituer le surplus directement au contribuable imposé à la source lorsque le débiteur de la prestation imposable a procédé à une retenue d'impôt trop élevée.

Art. 8 Part à l'impôt fédéral direct dans le cas des frontaliers allemands

En ce qui concerne la répartition entre la Confédération et les cantons, plusieurs méthodes ont été utilisées jusqu'à présent pour calculer la part de l'impôt à la source prélevé sur le revenu des frontaliers allemands (au maximum 4,5 % des revenus bruts) que la Confédération doit verser aux cantons. Désormais, la part des cantons à l'impôt fédéral direct s'élèvera dans tous les cas à 10 % du montant total de l'impôt à la source. Cette disposition ne concerne que les frontaliers allemands imposés selon les barèmes L, M, N, O, P ou Q.

Section 2: Personnes physiques domiciliées ou en séjour en Suisse au regard du droit fiscal (titre précédant l'art. 9)

Sous ce titre sont rassemblées les dispositions (art. 9 à 13) qui s'appliquent exclusivement aux personnes soumises à l'imposition à la source qui sont domiciliées ou en séjour en suisse («résidents»).

Art. 9 Taxation ordinaire ultérieure obligatoire

Al. 1

Comme en vertu du droit en vigueur, la taxation ordinaire ultérieure s'effectue lorsqu'une personne domiciliée ou séjournant en Suisse au regard du droit fiscal réalise un revenu annuel brut provenant d'une activité lucrative dépendante égal ou supérieur à 120 000 francs.

Al. 2

Le seuil déterminant pour l'application d'une taxation ordinaire ultérieure obligatoire comprend en particulier les revenus de l'activité lucrative dépendante ainsi que les éventuels revenus acquis en compensation.

Al. 3

Du fait que les couples mariés à deux revenus dont les deux membres sont imposés à la source sont imposés de façon individuelle, le seuil défini à l'al. 1 s'applique aux deux époux. Lorsque ce seuil est atteint par l'un des deux époux, le couple est taxé en commun dans le cadre de la taxation ordinaire ultérieure.

Al. 4

Lorsque le seuil de 120 000 est atteint, une taxation ordinaire ultérieure obligatoire est appliquée les années suivantes également et ce, jusqu'à la fin de l'assujettissement. Le seuil ne doit ainsi pas être atteint chaque année. Le fait que le contribuable se sépare ou divorce ne change rien à ce principe.

Al. 5

En cas d'assujettissement inférieur à 12 mois, le seuil défini à l'al. 1 se détermine compte tenu d'un revenu calculé sur 12 mois. Les revenus à caractère non périodique ne sont pas convertis en un revenu annuel.

Art. 10 Taxation ordinaire ultérieure sur demande

Al. 1

Le présent paragraphe fixe la prescription de la taxation ordinaire ultérieure sur demande, d'une part, et précise que la demande ne peut pas être retirée lorsqu'elle a été déposée, d'autre part. La procédure de taxation ordinaire ultérieure ne peut pas être annulée.

Al. 2

En cas de divorce ou de séparation d'un couple marié soumis à l'imposition à la source qui a demandé une taxation ordinaire ultérieure, les deux personnes restent soumises à la taxation ordinaire ultérieure jusqu'à la fin de leur assujettissement (quel que soit le montant de leurs revenus).

Art. 11 Règlement des cas de rigueur

Du fait que le barème de l'impôt à la source ne prend pas en compte les contributions d'entretien, le versement de telles contributions peut entraîner des problèmes financiers. C'est pourquoi un allègement a été prévu en ce qui concerne les résidents. Ces derniers ont le droit de faire valoir des déductions pour enfants jusqu'à concurrence des contributions d'entretien (al. 1). Si de telles déductions ont été accordées, les personnes concernées ne seront désormais soumises à la taxation ordinaire ultérieure que si elles en ont fait la demande (al. 2). Le cas échéant, le régime de la taxation ordinaire ultérieure s'applique jusqu'à la fin de leur assujettissement à l'impôt à la source.

Art. 12 Passage de l'imposition à la source à l'imposition ordinaire

En vertu du droit actuel, le passage de l'imposition à la source à l'imposition ordinaire entraîne une taxation au cours de l'année, comme c'est le cas lorsqu'un étranger s'établit en Suisse. Désormais, une personne jusqu'alors soumise à l'impôt à la source sera soumise à l'imposition ordinaire pour l'ensemble de la période fiscale concernée (al. 1). En cas de passage à l'imposition ordinaire, les impôts retenus à la source seront imputés sans intérêts (al. 2).

Art. 13 Passage de l'imposition ordinaire à l'imposition à la source

Al. 1

Si, au cours d'une période fiscale, un revenu est d'abord imposé selon la procédure ordinaire, puis à la source, ce revenu fera l'objet d'une taxation ordinaire ultérieure jusqu'à la fin de l'assujettissement à l'impôt à la source. Cette solution constitue une réglementation claire et simplifiée.

Al. 2

Les raisons d'un passage de l'imposition ordinaire à l'imposition à la source et le moment à partir duquel on applique à nouveau l'imposition ordinaire ne changent pas par rapport au droit en vigueur.

Al. 3

Lorsqu'une personne a dû passer de l'imposition ordinaire à l'imposition à la source durant une période fiscale, les éventuels paiements anticipés qu'elle a effectués et les montants qui ont été retenus à la source lui sont imputés dans le cadre de la taxation ordinaire ultérieure.

Section 3: Personnes physiques qui ne sont ni domiciliées ni en séjour en Suisse au regard du droit fiscal et personnes morales qui n'ont ni leur siège ni leur administration effective en Suisse (titre précédant l'art. 14)

Les dispositions des art. 14 à 21 concernent les personnes imposées à la source qui ne sont ni domiciliées ni en séjour en Suisse au regard du droit fiscal (les «non-résidents»).

Art. 14 Taxation ordinaire ultérieure en cas de quasi-résidence

Al. 1

La catégorie des quasi-résidents a été créée dans le cadre de l'arrêt du Tribunal fédéral du 26 janvier 2010. Elle s'ajoute aux deux anciennes catégories, à savoir les résidents et les non-résidents. L'art. 14 définit les caractéristiques de la quasi-résidence.

D'après la jurisprudence constante de la Cour de justice des communautés européennes, il incombe en principe à l'État de résidence d'accorder au contribuable tous les allègements fiscaux auxquels il a droit compte tenu de sa situation personnelle et familiale. La raison en est que l'État de résidence est en général le mieux placé pour juger la capacité contributive d'un contribuable. En outre, le centre des intérêts personnels et pécuniaires d'un contribuable se situe en règle générale dans son État de résidence⁷.

Cependant, lorsqu'un non-résident ne réalise que des revenus minimes dans son État de résidence et retire l'essentiel de son revenu d'une activité lucrative exercée dans l'État de son lieu de travail, il doit être traité, du point de vue fiscal, comme un résident de l'État de son lieu de travail. Cette règle trouve sa justification dans le fait que l'État de résidence n'est pour ainsi dire pas en mesure, dans une telle situation, d'accorder au contribuable les allègements fiscaux auxquels il aurait droit au vu de sa situation personnelle et de sa situation familiale. Conformément à la jurisprudence pertinente de la Cour de justice des Communautés européennes, au moins 90 % des revenus bruts réalisés à l'échelle mondiale doivent en général être imposables dans l'État du lieu de travail pour que les conditions de la quasi-résidence soient réunies⁸. En vertu de l'art. 99a, al. 1, LIFD rév., il faut tenir compte des revenus réalisés à l'échelle mondiale par les deux membres du couple marié.

Lorsque le seuil mentionné n'est pas respecté mais qu'il n'est pas possible de tenir compte, en raison de revenus faibles ou nuls dans l'État de résidence, des conditions personnelles et familiales dans l'État de résidence, on peut néanmoins admettre qu'il y a quasi-résidence. D'après une jurisprudence récente de la Cour de justice des communautés européennes (CJCE), l'État du lieu de travail doit alors reprendre ces réductions. Dans un arrêt⁹ spécifique prononcé en 2012, la CJCE a précisé que le seuil de 90 % ne doit pas être considéré comme absolu.

Au regard de l'art. 99a, al. 1, let. b, LIFD rév., cela signifie pour la Suisse que lorsque les revenus réalisés dans l'État du lieu de travail sont inférieurs à 90 %, il se peut néanmoins,

⁷ Arrêt de la Cour de justice des communautés européennes [CJCE] du 12.12.2013, affaire C-303/12, *Imfeld et Garcet/ Belgique*.

⁸ Cf. en particulier CJCE 14.2.1995, aff. C-279/93, *Schumacker*, ch. marg. 46, I-249; CJCE 11.8.1995, aff. C-80/94, *Wielockx*, ch. marg. 7, I-2508; CJCE 27.6.1999, aff. C-107/94, *Asscher*, I-3113; CJCE 14.9.1999, aff. C-391/97, *Gschwind*, ch. marg. 32, I-5478; CJCE 18.6.2015, aff. C-C-14, *Pays-Bas/D.G. Kieback*.

⁹ CJCE 10.5.2012, aff. C-39/10, *Kommission/Estland*. Cf. également CJCE 2.2.2017, aff. C-283/15, *X contre Staatssecretaris van Financiën*

dans certaines circonstances, qu'elle doit traiter la personne soumise à l'impôt à la source comme un résident. Il se peut en effet que la Suisse, en tant qu'État du lieu de travail, doit tenir compte des dépenses liées à la situation personnelle et familiale dans le cadre d'une taxation ordinaire ultérieure.

Comme l'art. 10, al. 1, (résidents soumis à l'impôt à la source), le présent alinéa fixe la prescription de la taxation ordinaire ultérieure sur demande. Il précise en outre que la demande ne peut pas être retirée lorsqu'elle a été déposée. La procédure de taxation ordinaire ultérieure ne peut pas être annulée pour la période fiscale concernée.

Al. 2

Les conditions de la quasi-résidence ne sont pas examinées par avance, mais seulement lors de la procédure de taxation, une fois que la demande pour la taxation ordinaire ultérieure a été déposée. Le montant déterminant des revenus réalisés à l'échelle mondiale est déterminé sur la base du droit suisse. Pour déterminer le pourcentage des revenus bruts imposables en Suisse, il s'agit dans un premier temps de tenir compte des éléments suivants:

- En ce qui concerne la base de calcul, on se fonde sur les dispositions de la LIFD (art. 16 à 18 ainsi que 20 à 23 LIFD).
- Les revenus qui sont exonérés en vertu du droit suisse ne sont pas pris en compte, car l'évaluation s'effectue sur la base du droit suisse, même s'ils sont imposables dans l'État de résidence. Exemple: les gains en capital privés d'une personne ayant le statut de résident en Allemagne.
- Les revenus qui seraient imposables en Suisse en tant qu'État du lieu de travail sont pris en compte, même s'ils ne sont pas soumis à l'impôt dans l'État de résidence. Exemple: immeuble habité par son propriétaire à l'étranger et dont la valeur locative est calculée conformément aux dispositions de la LIFD.

Après avoir déterminé le total des revenus réalisés à l'échelle mondiale, il s'agit dans un deuxième temps de faire la distinction entre les revenus qui doivent être attribués à la Suisse en tant qu'État du lieu de travail et les revenus qui doivent être attribués aux autres États.

Art. 15 Taxation ordinaire ultérieure d'office

Al. 1

Les autorités fiscales cantonales compétentes peuvent également appliquer d'office une taxation ordinaire ultérieure aux non-résidents, en dehors des conditions de la quasi-résidence énumérées à l'art. 14. Cette disposition légale supérieure (art. 99b LIFD rév.) a été intégrée au projet de révision dans le cadre des négociations parlementaires. Il s'est révélé par la suite qu'une écrasante majorité des cantons considèrent que la disposition potestative n'est pour ainsi dire pas applicable dans la pratique, car les autorités fiscales ne disposent en général pas, dans le cadre de la procédure d'imposition à la source, des dossiers nécessaires leur permettant de reconnaître les cas de rigueur.

Une taxation ordinaire ultérieure d'office peut par exemple être appliquée lorsque les autorités fiscales disposent d'informations prouvant que le contribuable touche, en plus du revenu de son activité lucrative, d'autres revenus imposables qui doivent être pris en compte lors de la détermination du taux d'imposition pour garantir que l'imposition sera conforme à la capacité économique réelle du contribuable. En exécutant la procédure d'imposition à la source, les autorités fiscales ne disposent cependant généralement pas des documents leur permettant de déceler les cas de rigueur.

Il apparaît que les cantons bénéficient d'une grande marge de manœuvre pour ce qui est de l'application de cette règle. Ils sont cependant tenus de respecter les principes constitutionnels de l'égalité de traitement et de l'interdiction de l'arbitraire.

Al. 2

Les dispositions en matière de prescription du droit de taxer dans le domaine de la procédure ordinaire (art. 120 LIFD) s'appliquent aussi en ce qui concerne la taxation ordinaire ultérieure.

Art. 16 Artistes, sportifs et conférenciers

Il n'y a pas de changement matériel fondamental par rapport au droit en vigueur. D'une part, les éléments s'inscrivant dans les revenus imposables ont été définis plus précisément. Sont imposables les revenus journaliers diminués de la déduction forfaitaire pour les frais d'acquisition puis divisés par le nombre des jours de représentation et de répétition qui ont un lien direct avec la représentation (al. 1 et 2). D'autre part, il est précisé que les rémunérations qui ne sont pas versées à la personne imposée à la source, mais à un tiers, sont également imposables (al. 3).

Le montant des déductions forfaitaires pour les frais d'acquisition sont désormais fixés au niveau de la loi (art. 92, al. 3, LIFD rév.).

Art. 17 Créanciers hypothécaires

Le principe fiscal s'appliquant aux créanciers hypothécaires n'est pas modifié par rapport au droit en vigueur.

Art. 18 Bénéficiaires de rentes provenant d'institutions de prévoyance domiciliés à l'étranger

Il n'y a pas de modifications par rapport au droit actuel en ce qui concerne les rentes provenant d'institutions de prévoyance.

Art. 19 Bénéficiaires de prestations en capital provenant d'institutions de prévoyance domiciliés à l'étranger

Il est dorénavant précisé trois choses en ce qui concerne les conditions du remboursement sans intérêts de l'impôt prélevé à la source: premièrement, le bénéficiaire de la prestation en capital provenant d'une institution de prévoyance doit demander le remboursement de l'impôt à l'administration fiscale cantonale dans les trois ans suivant le versement de la prestation. Deuxièmement, il doit joindre à sa demande une attestation de l'autorité fiscale compétente de l'État de domicile certifiant qu'elle a connaissance du versement de cette prestation en capital. Troisièmement, il doit fournir la preuve qu'il n'est pas un résident de Suisse.

Art. 20 Perception minimale

Par rapport à la même disposition du droit en vigueur, l'annexe contient d'autres renvois.

Section 4: Procédure simplifiée (titre précédant l'art. 21)

Cette section résume les dispositions d'application contenues dans l'ordonnance qui ont un lien direct avec la procédure de décompte simplifiée en ce qui concerne les petites rémunérations.

Art. 21 à 24

Les dispositions concernant la procédure de décompte simplifiée sont identiques à celles du droit actuel.

Section 5: Dispositions finales (titre précédant l'art. 25)

La présente section (art. 25 à 27) établit l'abrogation de l'ancienne ordonnance sur l'imposition à la source, l'entrée en vigueur de l'ordonnance totalement révisée et la modification d'une disposition de l'ordonnance concernant les expatriés.

Art. 25 Abrogation d'un autre acte

En vertu de cette disposition, l'ordonnance du 19 octobre 1993 sur l'imposition à la source est abrogée et remplacée par une version totalement révisée de l'ordonnance.

Art. 26 Modification d'un autre acte

L'expatrié ne peut désormais plus demander la déduction de frais effectifs plus élevés qu'au moyen d'une taxation ordinaire ultérieure. D'autres mécanismes de correction subséquente de la retenue de l'impôt à la source sont supprimés. La 2^e phrase de l'art. 4, al. 2, de l'ordonnance concernant les expatriés doit être adaptée en conséquence.

Art. 27 Entrée en vigueur

La mise en œuvre de la révision de l'impôt à la source exige d'importantes modifications de la part des cantons et des débiteurs de la prestation imposable. Afin que le temps à disposition soit suffisant, les nouvelles dispositions de l'ordonnance sur l'imposition à la source et celles de la loi fédérale sur la révision de l'imposition à la source du revenu de l'activité lucrative entreront en vigueur en même temps, le 1^{er} janvier 2021.

Annexe

L'annexe énumère l'ensemble des éléments numériques concernant les questions en matière de barèmes. S'ajoute la fixation des montants de perception minimaux:

- Le taux d'imposition applicable aux prestations soumises à l'impôt à la source selon le barème D (ch. 1);
- Les montants progressifs de l'impôt à la source sur les revenus acquis en compensation selon le barème G (ch. 2);
- Les taux d'imposition des montants bruts des prestations en capital de la prévoyance pour les personnes vivant seules et les personnes mariés (ch. 3);
- Les montants bruts au-dessous desquels l'impôt à la source n'est pas retenu pour certaines catégories de personnes (ch. 4).