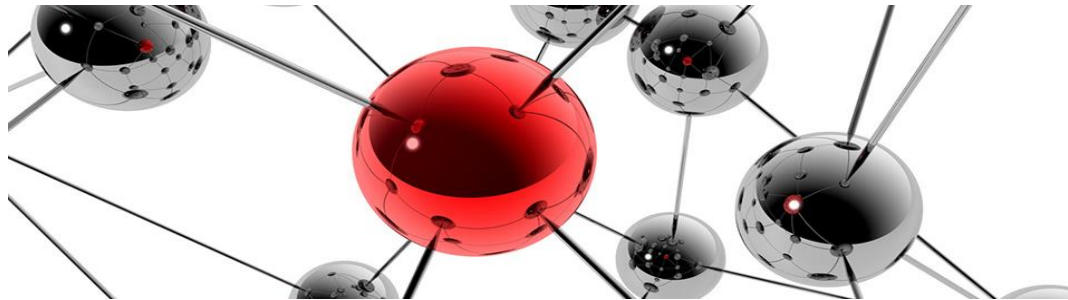


Imposition à la source – questions pratiques et actuelles

HEG – Haute école de gestion Arc
Faculté de droit de l'Université de Neuchâtel
Mardi 9 mai 2017



Nelly Iglesias – IFN Tax & Law
Avocate | Experte fiscale diplômée

Table des matières

- I. Notions générales
- II. Egalité de traitement
- III. Nouveautés
- IV. Cas pratiques

Notions générales

Assujettissement (1)

Résidents:

- Travailleurs étrangers non-titulaires du permis C

Non-résidents:

- Frontaliers dans le canton de GE notamment
- Artistes, sportifs, conférenciers
- Membres de l'administration ou de la direction de personnes morales ayant leur siège ou leur administration effective en Suisse
- Créanciers hypothécaires
- Bénéficiaires de prestations de prévoyance
- Travailleurs dans le trafic international
- Bénéficiaires de participations de collaborateur

Assujettissement (2)

Exceptions:

- Frontaliers français dans les cantons de VD, VS, NE, JU, BE, BL, BS et SO
- Mariage avec un ressortissant suisse ou titulaire du permis C
- Obtention du permis C
- Salaire versé par un employeur à l'étranger
- Particularités cantonales
 - Propriétaire de biens immobiliers
 - Dépassement du seuil de l'impôt sur la fortune

Prestations imposables (1)

Revenus de l'activité lucrative:

- Salaire ordinaire
- Bonus et autres gratifications
- Vacances et congés payés
- Prestations en nature (nourriture, logement, appartement de service, voiture de service)
- Revenus issus de participations de collaborateur
- Prestations salariales versées après la fin des rapports de service (bonus, primes, indemnités de départ, indemnités de non-concurrence, etc.)
- Primes d'assurance (maladie, accidents, prévoyance, AVS) prises en charge par l'employeur
- Etc.

Prestations imposables (2)

Revenus acquis en compensation:

- Allocations de naissance ou de maternité
- Prestations de l'assurance-invalidité
- Prestations de l'assurance-chômage
- Prestations de l'assurance-maladie
- Prestations de l'assurance-accidents
- Prestations responsabilité civile de tiers pour perte de gain

Situations intercantionales

Principe général:

- Art. 38 al. 2 LHID: Prélèvement de l'impôt à la source selon le droit du canton du siège ou de l'établissement stable du débiteur de la prestation imposable

Particularités cantonales:

- **GE, NE, JU et FR:** prélèvement selon le droit du canton de domicile de l'employeur **ou** prélèvement selon le droit du canton de domicile de l'employé
- **VD:** prélèvement selon les tarifs du canton de domicile du travailleur et versement directement à ce canton (dès 2016).

Rectification de l'impôt à la source

Sur demande du contribuable ou d'office:

- Correction du barème
- Correction du taux
- Correction de l'assiette imposable

Déductions supplémentaires sur demande du contribuable:

- Rachats dans la prévoyance professionnelle (2^{ème} pilier)
- Cotisations au pilier 3a (prévoyance individuelle liée)
- Pensions alimentaires et contributions d'entretien
- Frais de garde des enfants
- Frais de formation, de perfectionnement ou de reconversion professionnelle

Taxation ordinaire complémentaire

- Art. 90 al. 1 LIFD et 34 al. 1 LHID
- Déclaration des revenus et de la fortune qui n'ont pas été imposés à la source
 - Exemples: revenus d'une activité lucrative indépendante, fortune mobilière ou immobilière, droits d'auteur, revenus d'usufruits, etc.
- Applicable uniquement aux **résidents** imposés à la source

Taxation ordinaire ultérieure

D'office:

- Art. 90 al. 2 LIFD et 34 al. 2 LHID

- Dépassement d'un seuil de revenu
 - IFD: revenus bruts supérieurs à CHF 120'000
 - ICC (tous les cantons sauf GE): revenus bruts supérieurs à CHF 120'000.-
 - ICC (canton de GE): Revenus bruts supérieurs à CHF 500'000

Sur demande du contribuable:

- Statut de quasi-résident

Egalité de traitement

Fondement

- Eviter les discriminations entre personnes imposées à la source et personnes imposées au rôle ordinaire
- Exemples de risques d'inégalité de traitement entre contribuables imposés à la source et contribuables au rôle ordinaire:
 - Perception immédiate de l'impôt à la source vs. imposition ultérieure en cas d'imposition ordinaire (question de liquidités)
 - Impôt à la source payable « *d'avance* » sans intérêts
 - Possibilité restreinte de faire valoir des déductions
 - Prise en compte seulement partielle dans le barème de l'impôt à la source d'un montant en franchise d'impôt
 - Pas d'annualisation de l'impôt à la source
 - Taux d'impôt moyen unique pour tout le canton
 - Etc.

Arrêts de référence (1)

- Interdiction de discrimination (art. 2 ALCP) et droit à l'égalité de traitement (art. 9 al. 2 annexe I ALCP)
 - Effet direct et primauté du droit communautaire sur droit interne contraire

- Statut de **quasi-résident** introduit par le Tribunal fédéral dans un arrêt du 26 janvier 2010 (ATF 136 II 241. Confirmation de jurisprudence: ATF 2C_33/2010, 2C_34/2010 et 2C_35/2010 du 4 octobre 2010)

« Un contribuable imposé à la source doit se voir appliquer le même régime de déductions fiscales que les contribuables résidents en Suisse soumis au régime d'imposition ordinaire »

Arrêts de référence (2)

- Champ d'application:
 - Contribuables imposés à la source et **domiciliés à l'étranger**, pour autant que ces derniers réalisent au moins 90% de leurs revenus dans l'Etat de leur lieu de travail (ATF 136 II 241)
 - Extension aux contribuables **domiciliés en Suisse** et imposés à la source (Arrêt du Tribunal administratif neuchâtelois du 02.06.2010, référence TA.2009.161)

- Catégories principales de personnes imposées à la source à qui s'applique cette jurisprudence:
 - Etrangers domiciliés en Suisse sans être titulaires d'un permis C avec un revenu < CHF 120'000 (< CHF 500'000 à GE), ou
 - Frontaliers domiciliés à l'étranger, ou
 - Semainiers internationaux domiciliés à l'étranger

Analyse de la CSI

Mesures pour éviter inégalités de traitement:

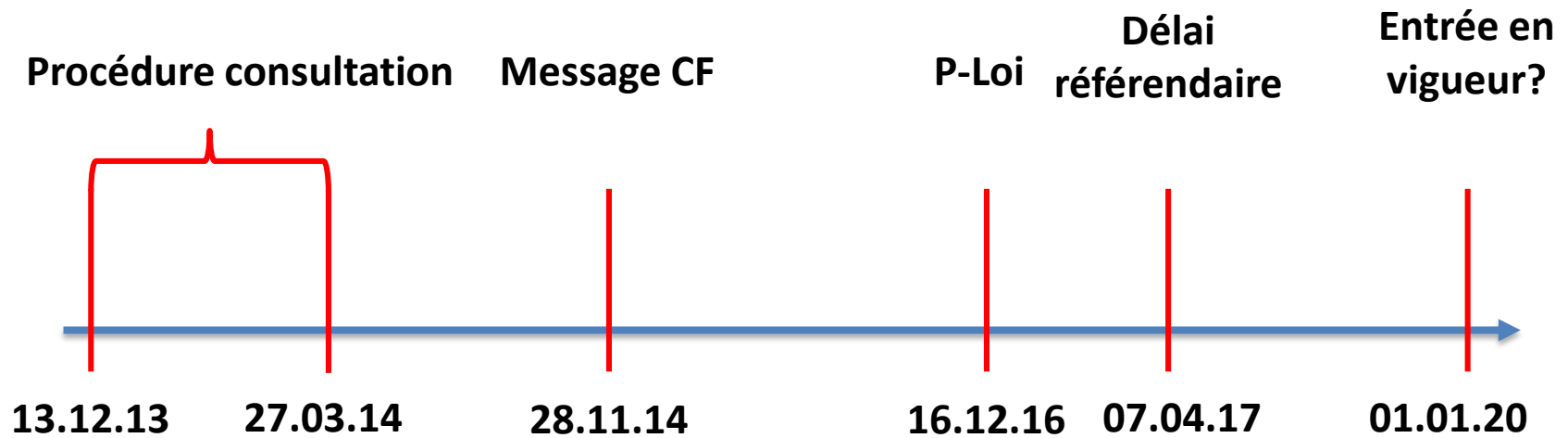
- Taxation ordinaire ultérieure pour les membres de l'UE/AELE qui peuvent invoquer l'art. 2 ALCP (statut de quasi-résident)
- Extension de la jurisprudence en matière d'ALCP aux ressortissants hors UE/AELE
- Procédure de correction du barème
- Eviter la possibilité de revenir à l'impôt à la source après une imposition au rôle ordinaire
- Intégration d'intérêts rémunérateurs dans le barème

Nouveautés

Contexte

Objectifs

- Eliminer les inégalités de traitement
- Garantir le respect des obligations internationales de la Suisse
- Unifier les procédures applicables aux personnes imposées à la source



Résidents

- Rectification de l'impôt à la source
 - Suppression de la possibilité de faire valoir des déductions supplémentaires

- Taxation ordinaire ultérieure obligatoire
 - Atteinte ou dépassement d'un certain seuil de revenu brut à définir **ou**
 - Existence de revenus ou fortune non soumis à l'impôt à la source
 - Caractère irrévocable de la taxation ordinaire ultérieure

- Taxation ordinaire ultérieure sur demande
 - Dépôt d'une demande formelle avant le 31 mars de l'année suivante (pas d'autre condition)
 - Caractère irrévocable de la taxation ordinaire ultérieure

Non-résidents (1)

- Rectification de l'impôt à la source:
 - Suppression de la possibilité de faire valoir des déductions supplémentaires

- Taxation ordinaire ultérieure sur demande
 - Dépôt d'une demande formelle avant le 31 mars de l'année suivante **et**
 - Preuve que
 - Part prépondérante des revenus mondiaux imposable en Suisse ou
 - Situation comparable à celle d'un contribuable domicilié en Suisse ou
 - Taxation ordinaire ultérieure nécessaire pour faire valoir déductions prévues par une CDI
 - Option possible chaque année (contrairement aux résidents)

Non-résidents (2)

- Taxation ordinaire ultérieure d'office
 - Possibilité pour autorités cantonales de demander taxation ordinaire ultérieure d'office en cas de *situation problématique manifeste*
 - Conditions à définir dans OIS révisée

Relations intercantionales & internationales

- **Résidents:** calcul et versement de l'impôt à la source selon le droit du canton de domicile/séjour de l'employé
- **Non-résidents:** calcul et versement de l'impôt à la source selon le droit du canton de domicile/séjour ou siège/administration du débiteur de la prestation imposable
- **Artistes, sportifs et conférenciers:** calcul et versement de l'impôt à la source selon le droit du canton du lieu d'exercice de l'activité

Débiteur de la prestation imposable (DPI)

- Commission de perception comprise entre 1% et 2% du montant total de l'impôt à la source
- Pour les prestations en capital, commission de perception de 1% du montant total de l'impôt à la source, mais au plus CHF 50 par prestation en capital
- Si retenue insuffisante ou pas de retenue par le DPI **et** pas de recouvrement possible auprès du DPI => obligation pour le contribuable de s'acquitter directement de l'impôt

Cas pratiques

Cas pratique I

Etat de fait:

- Ressortissant britannique arrivé du Royaume-Uni pour occuper un poste de directeur au sein d'une société à Genève
- Contribuable soumis à l'impôt à la source à Genève
- Demande de rectification déposée par le contribuable après la fin du délai au 31 mars de l'année suivante, au motif que les jours travaillés en Suisse sont de seulement 114 jours sur un total de 243 jours de travail mondiaux
- Problème de double imposition car l'Etat de provenance (Royaume-Uni) a imposé de manière illimitée le contribuable sur toute la période
- La demande de rectification est-elle fondée?

Cas pratique I

Réponse (1):

- Art. 137 al. 1 LIFD: Lorsque le contribuable ou le débiteur d'une prestation imposable conteste le principe même ou le montant de la retenue d'impôt, il peut, ***jusqu'à la fin mars de l'année qui suit l'échéance de la prestation***, exiger que l'autorité de taxation rende une décision relative à ***l'existence et l'étendue de l'assujettissement***
- Question des jours travaillés en dehors de Suisse relève d'une question d'assujettissement à l'imposition en Suisse
- Contribuable a déposé sa demande de rectification après le délai prévu à l'art. 137 al. 1 LIFD => demande de correction est tardive et donc irrecevable

SOURCE: Arrêt du Tribunal fédéral du 09.03.2017 dans la cause 2C_1017/2015

Cas pratique I

Réponse (2):

- Autres arguments
 - Demande de révision selon les art. 147 LIFD et 51 LHID ?
 - Demande de remboursement selon les art. 138 al. 2 LIFD et 49 al. 4 LHID?
 - Procédure amiable selon l' art. 24 CDI Suisse/Royaume-Uni ?

Cas pratique II

Etat de fait:

- Frontalier résidant en France de nationalité suisse travaillant pour une société à Genève
- Départ en préretraite

Questions:

1. Quel est le traitement fiscal de la rente du 2ème pilier versée par la Caisse de pensions?
2. Quel est le traitement fiscal du capital du 2ème pilier?
3. Quel est le traitement fiscal du capital du pilier 3A souscrit à titre personnel?
4. Quel est le traitement fiscal du capital du pilier 3B dont le preneur d'assurance est l'employeur?

Cas pratique II

Réponses:

1. Droit d'imposer attribué à la France
2. Droit d'imposer attribué à la France mais impôt à la source néanmoins prélevé en Suisse. Rétrocession de l'impôt à la source si l'intéressé en fait la demande dans les 3 ans suivant le versement de la prestation, moyennant production d'une attestation confirmant que l'autorité fiscale française a connaissance du versement du capital
3. Idem que chiffre 2 ci-dessus
4. Impôt à la source en Suisse car traité comme une indemnité de départ par l'Administration fiscale genevoise du fait que l'employeur est le preneur d'assurance

Cas pratique III

Etat de fait:

- Ressortissant allemand résidant et travaillant en Suisse
- Contribuable soumis à l'impôt à la source sur les revenus de son activité lucrative
- Revenus et fortune non soumis à l'impôt à la source
- Transfert de domicile en cours d'année (20 novembre) d'un canton à un autre
- Quel canton a le droit d'imposer?

Cas pratique III

Réponse:

- Contrairement aux contribuables imposés selon la procédure ordinaire, le revenu d'activité lucrative des résidents imposés à la source doit être imposé proportionnellement à la durée d'assujettissement en cas de transfert de domicile intercantonal en cours d'année (art. 38 al. 4 LHID)
- En revanche, en cas de taxation ordinaire ultérieure de résidents ressortissants de l'UE/AELE, le droit d'imposer appartient au canton de domicile/séjour pour la totalité de la période (Arrêt du TF du 29.01.2014 dans la cause 2C_490/2013)
- Nouveau droit: imposition dans le canton de domicile/séjour au 31 décembre

MERCI DE VOTRE ATTENTION