

## DIRECTIVE

### concernant l'imposition à la source des avantages appréciables en argent provenant de participations de collaborateur « gagnées » en Suisse, mais réalisées lorsque le bénéficiaire n'est ni domicilié ni en séjour en Suisse

Impôt cantonal et communal  
Impôt fédéral direct

## I. Contexte

La loi fédérale du 17 décembre 2010 sur l'imposition des participations de collaborateur est entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2013. En outre, le 16 décembre 2016, les Chambres fédérales ont adopté la loi fédérale sur la révision de l'imposition à la source du revenu de l'activité lucrative. L'ordonnance sur l'imposition à la source entièrement révisée a été arrêtée par le Département fédéral des finances le 11 avril 2018. Le même jour, le Conseil fédéral a décidé de mettre en vigueur au 1<sup>er</sup> janvier 2021 les modifications de l'imposition à la source. La législation vaudoise topique a également été mise à jour avec effet au 1<sup>er</sup> janvier 2021.

La présente directive, qui tient compte des nouvelles dispositions légales en la matière, traite de l'imposition à la source au barème spécial des avantages appréciables en argent provenant des participations de collaborateur « gagnées » totalement ou partiellement en Suisse, lorsque que le bénéficiaire y exerçait une activité lucrative, et qui sont imposables lors de leur réalisation, celle-ci intervenant alors que le bénéficiaire n'est ni domicilié ni en séjour en Suisse.

La période durant laquelle les participations doivent être « gagnées » (ou méritées) va de l'acquisition (attribution) de la participation à la naissance du droit d'exercice (ou « *vesting* »). Il s'agit de la « période de *vesting* ».

Les participations de collaborateur concernées sont les suivantes :

- a) Participations proprement dites (qui permettent d'obtenir un titre de la société) :
  - options de collaborateur bloquées ou non cotées en bourse
  - expectatives sur des actions de collaborateur (*restricted stock units (RSUs)*, etc.)
- b) Participations improprement dites (qui ne donnent lieu qu'à une indemnité en espèce déterminée sur la base de l'évolution de la valeur de l'action sous-jacente)
  - *phantom stocks*,
  - *stock appreciation rights (SARs)*, etc.

## II. Personnes assujetties

Sont assujetties les personnes qui détiennent des participations de collaborateur « gagnées » en Suisse, alors qu'elles y exerçaient une activité lucrative et qui remplissent les conditions suivantes lors de la réalisation de ces participations :

- elles ne sont ni domiciliées ni en séjour en Suisse, et
- elles ne travaillent plus en Suisse pour une société (ou groupe) dont proviennent ces participations.

## III. Prestation imposable

Les participations de collaborateur qui doivent faire l'objet de l'imposition à la source au barème spécial sont les suivantes :

- les participations qui sont imposables lors de leur réalisation,
- les participations qui sont réalisées à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2013.

#### IV. Calcul du revenu imposable

Le revenu imposable correspond :

- a) Pour les participations proprement dites : à la valeur vénale de l'action sous-jacente lors de la réalisation de la participation, moins l'éventuel prix payé pour l'acquérir (prix d'exercice),
- b) Pour les participations improprement dites : à l'indemnité versée en espèce.

##### Délai de blocage

Si l'action sous-jacente issue de la réalisation de la participation est soumise à un délai de blocage, un escompte de 6% par année de blocage (au maximum pendant 10 ans) est appliqué à la valeur vénale pour en tenir compte (cf. Circulaire no 37 du 22 juillet 2013 de l'Administration fédérale des contributions).

Délai de blocage	Abattement	Valeur vénale réduite
1 année	5,660 %	94,340 %
2 ans	11,000 %	89,000 %
3 ans	16,038 %	83,962 %
4 ans	20,791 %	79,209 %
5 ans	25,274 %	74,726 %
6 ans	29,504 %	70,496 %
7 ans	33,494 %	66,506 %
8 ans	37,259 %	62,741 %
9 ans	40,810 %	59,190 %
10 ans	44,161 %	55,839 %

On tient compte au prorata temporis des années entamées de délai de blocage. La valeur vénale réduite (en pour-cent) se calcule à l'aide de la formule  $(100 : 1.06^n)$ , dans laquelle, (n) correspond au nombre d'années restantes au jour déterminant pour l'évaluation.

##### Imposition proportionnelle

Si le bénéficiaire des participations a travaillé partiellement en Suisse et partiellement à l'étranger durant la période de *vesting*, seule une part (« prorata ») du revenu est imposable en Suisse.

Le calcul est le suivant :

$$\frac{\text{Intégralité de l'avantage appréciable en argent reçu par le collaborateur} \times \text{Nombre de jours de travail en Suisse durant la période de vesting}}{\text{Nombre de jours de la période de vesting (durant la période d'activité pour le groupe)}}$$

Les jours de travail en Suisse comprennent également les vacances, week-ends, jours fériés légaux et autres absences intervenant durant la période d'activité lucrative en Suisse auprès de la société du groupe dont proviennent les participations de collaborateur (base annuelle).

S'agissant du nombre de jours de travail appartenant à la Suisse lorsque des personnes sont détachées temporairement à l'étranger (ou en voyage plusieurs jours par année), le for où le salaire acquis durant la période de *vesting* est fiscalisé déterminera le pays de travail pour le calcul du prorata.

Lorsqu'il n'y a pas de période de *vesting*, il faut considérer que les dates d'octroi et de *vesting* se confondent. Lors de la réalisation de la participation, c'est ainsi l'entier du revenu qui est imposé par le pays dans lequel l'activité lucrative était exercée lors de l'octroi.

En cas de fin des rapports de service pour la société (ou groupe) dont proviennent les participations de collaborateur avant la fin de la période de *vesting*, le calcul du prorata ne tiendra pas compte des jours de la période de *vesting* qui vont au-delà de la fin des rapports de service. En effet, un revenu ne peut pas être attribué à un pays dans lequel le collaborateur n'a pas travaillé pour la société (ou groupe) en question.

Une « attestation de participations de collaborateur », selon exemple ci-joint (Form\_C), doit être utilisée pour le calcul du montant imposable et la déclaration du revenu. Cette attestation doit être transmise en même temps que la liste récapitulative 21'523. Les modèles d'« attestations de participations de collaborateur » sont disponibles sur le site de notre administration ([www.vd.ch/impots](http://www.vd.ch/impots)).

## V. Calcul de l'impôt (impôt cantonal, communal et fédéral)

La part du revenu imposable en Suisse est imposée selon le barème spécial, conformément aux articles 97a, al. 2 LIFD<sup>1</sup> et 144a, al. 2 LI<sup>2</sup>.

Taux d'imposition :

- impôt fédéral direct : 11.5 %
- impôt cantonal et communal : 20 %

L'impôt à la source s'élève donc à 31.5% de la prestation brute.

## VI. Débiteur de la prestation imposable

Le débiteur de la prestation imposable est la dernière entité en Suisse appartenant à la société (ou groupe) dont proviennent les participations de collaborateur, ayant agi à titre d'employeur. Il sera responsable de la déclaration du revenu lors de la réalisation des participations, même si le revenu est versé par une société-mère étrangère ou une autre société du groupe.

Afin de pouvoir remplir les obligations décrites ci-dessus, il est nécessaire que le débiteur de la prestation imposable dispose, après la fin des rapports de travail avec le bénéficiaire des participations pour son compte en Suisse, des informations suivantes :

- a) Lieu de domicile du bénéficiaire des participations au moment de la réalisation des participations (en effet, dans l'hypothèse où le bénéficiaire est domicilié à l'étranger, il y a application du barème spécial) ;
- b) Pays (Suisse ou étranger) dans lesquels le bénéficiaire a travaillé durant la période de *vesting* pour la société (ou groupe) dont proviennent les participations (ces informations sont nécessaires pour le calcul du prorata).

Il appartient au débiteur de la prestation imposable de mettre en œuvre les procédures nécessaires en vue de la collecte et du suivi de ces informations, y compris au-delà de la fin des rapports de travail avec le bénéficiaire des participations.

Le débiteur de la prestation imposable calcule et prélève l'impôt à la source selon le droit du canton dans lequel il a son siège ou son administration à l'échéance de la prestation imposable (articles 107, al. 1, let. b LIFD et 194, al. 1, let. b LI).

## VII. Décompte et versement à l'administration fiscale cantonale

1. Les impôts à la source viennent à échéance avec le paiement, le versement, l'inscription au crédit ou la compensation des prestations imposables (article 2, al. 1 OIS<sup>3</sup>) et doivent être versés dans un délai de 30 jours après l'échéance sur le compte postal 17-606421-8, Administration cantonale des impôts, 1014 Lausanne (mention : impôt à la source : participations de collaborateur). En cas de retard dans le versement des impôts à la source, des intérêts moratoires sont dus.
2. Dans le même délai, le débiteur de la prestation imposable doit remettre à l'administration fiscale cantonale la liste récapitulative (formule 21'523) dûment complétée en indiquant le n° AVS, le nom, le prénom et le pays de domicile (étranger) du contribuable, ainsi que la date de l'échéance de la prestation (date de réalisation des participations de collaborateur), respectivement du versement des indemnités en espèce, le montant brut de la prestation (part du revenu imposable en Suisse), le taux de l'impôt (31.5 %) et le montant de l'impôt à la source retenu.

<sup>1</sup> Loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (état au 1<sup>er</sup> janvier 2021), RS. 642.11.

<sup>2</sup> Loi du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (état au 1<sup>er</sup> janvier 2021), BLV. 642.11.

<sup>3</sup> Ordonnance du DFF du 11 avril 2018 sur l'imposition à la source dans le cadre de l'impôt fédéral direct, RS. 642.118.2.

3. Le débiteur de la prestation imposable est responsable de la perception correcte des impôts à la source et de leur versement à l'administration fiscale cantonale.
4. La commission de perception de 2% est acquise au débiteur de la prestation imposable pour autant que l'impôt à la source soit retenu de manière conforme au moyen des formulaires papiers prévus à cet effet et versé à l'ACI dans les délais. La commission de perception peut être réduite ou supprimée si le débiteur de la prestation imposable viole ses obligations.
5. L'omission intentionnelle ou par négligence du prélèvement de l'impôt à la source est considérée comme une soustraction d'impôt.

### **VIII. Attestation de l'impôt perçu**

Le débiteur de la prestation imposable est tenu de remettre au contribuable une attestation (formule 21'560) indiquant le montant de la prestation et l'impôt à la source retenu.

### **IX. Moyens de droit**

Lorsque le contribuable ou le débiteur de la prestation imposable conteste le principe même ou le montant de la retenue de l'impôt à la source, il peut, jusqu'au 31 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 à l'étendue de l'assujettissement. Le débiteur de la prestation imposable est tenu d'opérer la retenue jusqu'à l'entrée en force de la décision (articles 137 LIFD et 191 LI).

### **X. Dispositions pénales**

Le débiteur de la prestation imposable qui, intentionnellement ou par négligence, enfreint une obligation énoncée ci-dessus est puni d'une amende. L'amende est de 1'000 fr. au plus ; elle est de 10'000 fr. au plus dans les cas graves ou en cas de récidive (articles 174 LIFD et 241 LI). En outre, celui qui, tenu de percevoir un impôt à la source, ne le retient pas ou ne retient qu'un montant insuffisant, que ce soit intentionnellement ou par négligence, est puni d'une amende (articles 175, al. 1 LIFD et 242, al. 1 LI).

De plus, celui qui, tenu de percevoir l'impôt à la source, détourne les montants perçus à son profit ou à celui d'un tiers est puni d'une peine privative de liberté de trois ans au plus ou d'une peine pécuniaire. Une peine avec sursis peut être assortie d'une amende de 10'000 fr. au plus (articles 187, al. 1 LIFD et 257, al. 1 LI).

Pour sa part, l'employé qui enfreint les obligations qui lui incombent notamment en ce qui concerne la soustraction d'impôt, est passible des sanctions prévues aux articles 174, 175 et 186 LIFD, respectivement aux articles 241, 242 et 256 LI. Enfin, celui qui, intentionnellement, incite à une soustraction, y prête assistance, la commet en qualité de représentant du contribuable ou y participe, est puni d'une amende fixée à 10'000 fr. au plus, indépendamment de la peine encourue par le contribuable; elle peut aller jusqu'à 50'000 fr. dans les cas graves ou en cas de récidive (articles 177 LIFD et 244 LI).

### **XI. Renseignements**

Des informations peuvent être requises auprès de l'Office d'impôt des districts de Lausanne et Ouest lausannois, Section impôt à la source (tél. 021/316.20.65), Rue Caroline 11bis, Case postale 1142, 1001 Lausanne.

**Département des finances et de l'agriculture  
Administration cantonale des impôts**

Lausanne, mars 2025

Annexes :

- Exemple d'attestation de participations de collaborateur (Form\_C)
- formule 21'560
- formule 21'523