ADMINISTRATION CANTONALE
DES IMPÔTS
Section impôt à la source

Rue Caroline 9bis
1014 Lausanne

Lausanne, novembre 2019

Révision de l'imposition à la source du revenu de l'activité lucrative des travailleurs – Principales modifications à compter du 1er janvier 2021

Madame, Monsieur,

Le 16 décembre 2016, l'Assemblée fédérale de la Confédération suisse a arrêté 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 1er janvier 2021 les modifications de l'imposition à la source.

Le but de cette réforme vise à réduire les inégalités de traitement entre les personnes soumises à l'imposition à la source et les personnes soumises à l'imposition ordinaire. En outre et, comme le requièrent les nouveaux articles 85, alinéa 4 LIFD[1] et 33, alinéa 4 LHID[2], l'un des autres principaux buts de cette révision de la loi est l'uniformisation du calcul de l'impôt à la source dans toute la Suisse. A cette fin, l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'AFC) a rédigé, en collaboration avec les cantons, la circulaire n° 45 sur l'imposition à la source du revenu de l'activité lucrative des travailleurs (ci-après : la circulaire n°45), publiée le 12 juin 2019, qui définit, notamment, les règles de calcul de l'impôt à la source pour tous les cantons.

Par la présente lettre d'information, nous souhaitons attirer votre attention sur les modifications les plus importantes de l'imposition à la source à partir de la période fiscale 2021. Enfin, il est signalé que les articles de la loi et de l'ordonnance cités ci-dessous se basent sur la version révisée de la LIFD et de l'OIS[3].

1. Décompte obligatoire avec le canton ayant droit à l'impôt

Le débiteur de la prestation imposable (ci-après : le DPI) doit décompter l'impôt à la source directement auprès du canton compétent au sens des articles 107 LIFD et 38 LHID. Ainsi, il n'est plus possible de décompter toutes les personnes soumises à l'impôt à la source auprès de l'administration fiscale du canton dans lequel le DPI a son siège social ou son établissement. A cet égard, il y a lieu de relever que le canton de Vaud prévoyait déjà cette règle dans le règlement de l'impôt à la source et ce, depuis 2016. Dorénavant, elle sera applicable dans tous les cantons.

S'agissant des travailleurs imposés à la source domiciliés ou en séjour en Suisse, c'est le canton de domicile ou de séjour qui a le droit à l'impôt à la source. Pour les travailleurs imposés à la source domiciliés à l'étranger au bénéfice du statut de résident à la semaine, c'est le canton dans lequel ils séjournent à la semaine qui est compétent. En outre, concernant les travailleurs imposés à la source domiciliés à l'étranger et qui ne sont pas des résidents à la semaine, le canton dans lequel se situe le siège, l'administration ou l'établissement stable de l'employeur a le droit à l'impôt à la source. Pour les artistes, les sportifs et les conférenciers, le canton dans lequel la représentation publique a lieu continue d'être le canton compétent en matière d'impôt à la source.

Pour que les déclarations d'impôt à la source soient correctement attribuées, le DPI doit être enregistré auprès des autorités fiscales compétentes dans tous les cantons concernés et nécessite un numéro DPI.

2. Réduction de la commission de perception

Les cantons ne peuvent fixer la commission de perception qu'entre 1% et 2% du montant total de l'impôt à la source (art. 88, al. 4 ou 100, al. 3 LIFD et art. 37, al. 3 LHID). Pour les prestations en capital, la commission de perception s'élève à 1% du montant total de l'impôt à la source, mais ne dépasse pas 50 francs par prestation en capital. Le nouvel article 6, alinéa 1 OIS prévoit à cet égard que les cantons peuvent échelonner la commission de perception en fonction de la nature et du montant des recettes imposable, d'une part, et de la procédure de décompte choisie par le DPI, d'autre part.

S'agissant du canton de Vaud, une commission de perception de 2% du montant total des retenues effectuées est accordée au DPI pour autant que les décomptes soient effectués par voie électronique et que l'impôt retenu soit versé à l'Administration cantonale des impôts dans les délais fixés.

En présence de décomptes effectués par le biais du formulaire officiel sous format papier, la commission de perception est de 1% pour autant (i) que les décomptes soient effectués dans les temps, (ii) que tous les champs du formulaire soient renseignés de manière conforme et (iii) que l'impôt retenu soit versé à l'autorité fiscale dans les délais fixés.

En outre, la commission de perception peut être supprimée en cas de non-respect des exigences précitées (art. 6, al. 2 OIS).

[1] Loi fédérale révisée sur l'impôt fédéral direct, RS 642.11.
[2] Loi fédérale révisée sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes, RS. 642.14.
[3] Ordonnance révisée du DFF sur l'imposition à la source dans le cadre de l'impôt fédéral direct, RS. 642.118.2.

3. Suppression de l'application du barème D pour les activités qualifiées d' « accessoires »

Le barème D n'est plus applicable pour les personnes qui exercent une activité lucrative accessoire. Ainsi, si une personne soumise à l'impôt à la source exerce simultanément plusieurs activités lucratives ou perçoit des salaires et/ou des revenus supplémentaires provenant de différents DPI (également hors de Suisse), le revenu déterminant pour le taux pour chaque relation de travail ou d'assurance doit être déterminé conformément au chapitre 4.a. ci-dessous.

4. Méthodes de calcul obligatoires

Eu égard aux nouveaux articles 85, alinéa 4 LIFD, 33, alinéa 4 LHID et 2, alinéa 2 OIS, l'AFC a été chargée de définir, en collaboration avec les cantons, des méthodes de calcul de l'impôt à la source applicables à l'ensemble de la Suisse. Dans le cadre de la circulaire n°45, les deux modèles de calcul suivants ont finalement été arrêtés : le modèle annuel, qui est utilisé dans les cantons de Vaud, Genève, Valais, Fribourg et Tessin, et le modèle mensuel, qui est utilisé dans les autres cantons. Alors que, selon le modèle mensuel, le mois est réputé période fiscale et le revenu brut mensuel correspond généralement au revenu déterminant pour le taux, il en va différemment du modèle annuel où la période fiscale correspond à l'année civile et où le revenu brut mensuel est imposé au taux correspondant aux revenus annuels totaux du contribuable.

S'agissant du modèle annuel, applicable dans le canton de Vaud, les modifications principales suivantes ont été apportées aux méthodes de calcul actuelles :

a. Calcul du revenu déterminant pour le taux en présence d'une ou de plusieurs activité lucratives à temps partiel (cf. ch. 7.3.2 de la circulaire n°45). Selon notre pratique actuelle, en présence d'une activité principale exercée à temps partiel, le revenu déterminant pour le taux d'imposition est calculé sur la base du salaire brut effectivement versé à l'employé (pas d'extrapolation à 100%). Selon la nouvelle révision, il convient de distinguer les hypothèses suivantes :

   - Si le travailleur n'exerce qu'une activité lucrative à temps partiel et qu'il en informe son employeur, l'employeur ne doit procéder à aucune extrapolation.
   - Si le travailleur exerce plusieurs activités à temps partiel et qu'il communique à son employeur son taux d'activité effectif total ou si l'employeur a connaissance du taux effectif global (plusieurs activités au sein du même groupe), l'employeur doit extrapoler le salaire au taux réel. Par exemple, si l'employé exerce une activité à 50% et une autre à 30%, l'employeur pourra extrapoler le salaire à 80%.
   - Si le travailleur exerce plusieurs activités à temps partiel mais qu'il ne communique pas son taux effectif total, l'employeur devra extrapoler le salaire à 100%.

   En cas de début d'une autre activité lucrative, l'extrapolation doit intervenir dès le mois suivant.

b. Activités rémunérées à l'heure ou à la journée (cf. ch. 7.3.3 de la circulaire n°45). Ces activités rémunérées à l'heure doivent être systématiquement extrapolées à 2'160 heures (équivalent d'un 100%). S'agissant des activités rémunérées à la journée, elles doivent être extrapolées à 260 jours (équivalent d'un 100%).

c. Durée des rapports de travail inférieure à une année (cf. ch. 7.3.4 de la circulaire n°45). Dans un tel cas, il y a lieu de convertir le montant total des salaires sur une base annuelle de 360 jours.

5. Corrections du décompte

Si le DPI a commis une erreur en déterminant le revenu brut soumis à l'imposition à la source ou s'il n'a pas appliqué le bon barème, il peut lui-même effectuer les corrections nécessaires, dans la mesure où il les communique aux autorités de taxation jusqu'au 31 mars de l'année fiscale suivant l'échéance de la prestation au plus tard (cf. ch. 9.4 de la circulaire n°45).

En outre, le DPI et la personne imposée à la source ont jusqu'au 31 mars de l'année qui suit l'échéance de la prestation pour exiger que l'autorité de taxation rende une décision relative à l'existence et l'étendue de l'assujettissement (art. 137, al. 1 et 2, LIFD et art. 49, al. 2 et 2^{bis} LHID).

Lorsque le DPI a opéré une retenue insuffisante ou n'en a effectué aucune, l'autorité de taxation l'oblige à s'acquitter de l'impôt qui n'a pas été retenu. Le débiteur de la prestation imposable est libre de réclamer le montant correspondant auprès du contribuable (art. 138, al. 1, LIFD, art. 49, al. 3 LHID). Si l'autorité de taxation n'est pas en mesure de recouvrer ainsi cet impôt auprès du DPI, elle peut obliger le contribuable à acquitter l'impôt à la source dû (art. 138, al. 3, LIFD et art. 49, al. 5 LHID). Si le DPI a opéré une retenue d'impôt trop élevée, il doit restituer la différence au contribuable (art. 138, al. 2, LIFD et art. 49, al. 4 LHID). S'il a déjà effectué le décompte avec l'autorité de taxation compétente, celle-ci peut restituer le surplus sans intérêts directement au contribuable (voir art. 7 OIS).

6. Taxation ordinaire ultérieure

Les modifications suivantes ont été apportées en matière de taxation ordinaire ultérieure (ci-après : TOU) :

- Lorsqu'un résident de Suisse imposé à la source réalise des revenus qui ne sont pas soumis à l'impôt à la source (ou s'il possède une fortune imposable d'après le droit cantonal), une TOU est désormais effectuée (art. 89, al. 1, let. b LIFD et art. 33a, al. 1, let. b LHID). La taxation ordinaire complémentaire actuelle ne s'applique plus. En outre, une TOU continue d'être appliquée si la personne soumise à l'impôt à la source réalise un revenu brut d'au moins 120'000 fr. au cours d'une année fiscale (art. 89, al. 1, let. a LIFD et art. 33a, al. 2, let. a LHID et art. 9 OIS). La personne reste soumise à ce régime jusqu'à la fin de l'assujettissement à l'impôt à la source. Le montant de l'impôt perçu à la source est imputé sans intérêts.

- Lorsqu'il en fait la demande pour le 31 mars de l'année fiscale suivant l'échéance de la prestation, un résident de Suisse imposé à la source dont le revenu annuel n'atteint pas les 120'000 fr. est soumis à une TOU (art. 89a LIFD, art. 33b LHID et art. 10 OIS). Une fois qu'une telle demande a été déposée, elle ne peut plus être retirée et l'autorité de taxation procède d'office à une TOU et ce, jusqu'à la fin de l'assujettissement à l'impôt à la source. A défaut d'une TOU sur demande, l'impôt à la source se substitue à l'impôt fédéral direct sur le revenu de l'activité lucrative perçu selon la procédure ordinaire et aucune déduction ultérieure supplémentaire n'est accordée. Ainsi, il n'y a plus de possibilité de déposer une déclaration d'impôt simplifiée, toutes les déductions devant être, désormais, revendiquées par le biais d'une TOU.
- Les personnes assujetties à l'impôt à la source résidant à l'étranger peuvent demander une TOU avant le 31 mars de l'année fiscale suivant l'échéance de la prestation si une part prépondérante (90%) de leurs revenus mondiaux, y compris les revenus de leur conjoint, est imposable en Suisse (quasi-résidence, art. 14 OIS), si leur situation est comparable à celle d'une personne résidant en Suisse ou s'ils ont droit à des déductions prévues par une convention contre la double imposition (art. 99a LIFD et 35a LHID). Dans ce cas, la TOU est effectuée uniquement pour l'année concernée par la demande.
- En cas de situation problématique manifeste, les autorités cantonales compétente peuvent demander d'office une TOU en faveur ou en défaveur d'un résident à l'étranger (art. 99b LIFD, art. 35b LHID et art. 15 OIS).
- Dans tous les cas d'application d'une TOU, la personne est imposée pour toute la période d'imposition dans le canton où elle avait sa résidence (si domicile en Suisse) ou son séjour à la semaine (si domicile à l'étranger mais séjour à la semaine en Suisse) à la fin de la période fiscale ou de l'assujettissement ou le canton dans lequel elle exerçait une activité lucrative (si domicile à l'étranger sans séjour à la semaine en Suisse) à la fin de la période fiscale ou de l'assujettissement (art. 107, al. 4 LIFD et art. 38a, al. 4 LHID). Les impôts à la source prélevés par d'autres cantons sont transférés au canton compétent pour les TOU (art. 107 al. 5 LIFD et art. 38a LHID).
- Si au cours de la même période fiscale un revenu est d'abord imposé selon la procédure ordinaire puis, imposé à la source (en particulier lorsque le travailleur de nationalité étrangère qui n'est pas titulaire d'un permis d'établissement se sépare de fait ou de corps ou divorce d'une personne de nationalité suisse ou titulaire d'un permis d'établissement), le contribuable est soumis à la TOU durant toute l'année et jusqu'à la fin de son assujettissement à l'impôt à la source (art. 13 OIS). L'impôt à la source est dû à compter du mois suivant l'évènement nécessitant le passage à l'imposition à la source.

7. Passage de l'imposition à la source à l'imposition ordinaire

Une personne soumise jusqu'alors à l'impôt à la source est imposée selon la procédure de taxation ordinaire pour l'ensemble de la période fiscale (i) lorsqu'elle obtient un permis d'établissement ou la nationalité suisse ainsi que (ii) lorsqu'elle épouse une personne de nationalité suisse ou au bénéfice d'un permis d'établissement (art. 12 OIS). L'impôt à la source n'est plus dû à compter du mois suivant l'octroi du permis d'établissement ou le mariage.

Nous espérons que les informations ci-dessus vous aideront à appréhender les changements à venir. Pour le surplus, nous nous permettons de vous renvoyer aux bases légales citées ainsi qu'à la circulaire n°45 de l'AFC. Si des questions devaient subsister, nous nous tenons bien évidemment à votre disposition.

Nous vous prions d'agréer, Madame, Monsieur, nos salutations distinguées.

Administration cantonale des impôts
Section impôt à la source