



Impôt fédéral direct

Berne, le 12 juin 2019

Circulaire n° 45

Imposition à la source du revenu de l'activité lucrative des travailleurs

Table des matières

1	Généralités et objet de la circulaire	4
2	Terminologie	5
2.1	Travailleur	5
2.2	Débiteur de la prestation imposable	5
2.2.1	Principe de base	5
2.2.2	Location de services	6
2.2.3	Employeur de fait.....	6
2.3	Résidence	7
3	Travailleurs imposés à la source	9
3.1	Principes	9
3.1.1	Travailleurs résidant en Suisse	9
3.1.2	Travailleurs résidant à l'étranger.....	9
3.2	Prestations imposables	9
3.2.1	Revenus acquis dans le cadre d'un rapport de travail soumis à l'imposition à la source	9
3.2.2	Revenus de l'activité lucrative imposés à la source de façon limitée en Suisse	10
3.2.3	Prestations du travailleur prises en charge par l'employeur	11
3.2.4	Indemnisation pour frais professionnels.....	12
3.2.5	Paiements de frais	13
3.2.6	Véhicules d'entreprise	13
3.2.7	Prestations en nature.....	13
3.2.8	Indemnités de départ.....	13
3.2.9	Location de services ou employeur de fait	13
4	Principes concernant l'application des barèmes	15
4.1	Généralités	15
4.2	Barèmes pour les couples mariés à un revenu et à deux revenus (barèmes B et C, respectivement M et N)	15
4.3	Barèmes pour les familles monoparentales (barèmes H et P)	16
4.4	Procédure de décompte simplifiée (barème E)	16
4.5	Barème pour les frontaliers venant d'Italie (barème F)	16
4.6	Barèmes pour les frontaliers venant d'Allemagne (barèmes L, M, N et P)	16
4.7	Octroi de déductions pour enfants	17

4.8	Assujettissement à l'impôt paroissial	18
4.9	Règlement des cas de rigueur	18
5	Délimitations	19
5.1	Artistes, sportifs et conférenciers	19
5.2	Participations de collaborateur	19
5.3	Rémunérations des conseils d'administration	19
6	Calcul de l'impôt à la source selon le modèle mensuel	21
6.1	Remarques préliminaires	21
6.2	Principes	21
6.3	Revenu déterminant le taux en cas de versement d'un 13 ^e salaire	21
6.4	Revenu déterminant le taux s'il y a une ou plusieurs activités lucratives à temps partiel.....	22
6.5	Activités lucratives rémunérées à l'heure ou à la journée.....	25
6.6	Calcul de l'impôt à la source en cas de début ou de fin du rapport de travail au cours d'un mois	27
6.7	Exclusion des jours de travail accomplis à l'étranger	30
6.8	Calcul de l'impôt à la source pour des prestations versées avant l'engagement	31
6.9	Calcul de l'impôt à la source pour des prestations versées à la fin du rapport de travail ou ultérieurement	32
6.10	Revenus acquis en compensation versés à l'employeur	34
6.11	Revenus acquis en compensation qui ne sont pas versés par l'intermédiaire de l'employeur	34
6.12	Indemnités en capital pour des prestations périodiques (à l'exclusion des revenus acquis en compensation)	34
7	Calcul de l'impôt à la source selon le modèle annuel	36
7.1	Remarques préliminaires	36
7.2	Principes	36
7.3	Calcul du revenu annuel déterminant pour le taux	37
7.3.1	Généralités et principe du calcul de l'impôt à la source.....	37
7.3.2	Revenu déterminant le taux en présence d'une ou plusieurs activité(s) lucrative(s) à temps partiel	40
7.3.3	Activités lucratives rémunérées à l'heure ou à la journée.....	43
7.3.4	Calcul de l'impôt à la source en cas de durée des rapports de travail inférieure à une année	43
7.4	Changement de situation personnelle en cours d'année civile	44
7.5	Cas particulier.....	49
7.5.1	Exclusion des jours de travail accomplis dans des États étrangers.....	49
7.5.2	Calcul de l'impôt à la source pour des prestations versées avant l'engagement	51
7.5.3	Calcul de l'impôt à la source pour des prestations versées à la fin du rapport de travail ou ultérieurement.....	51
7.5.4	Revenus acquis en compensation versés à l'employeur	53
7.5.5	Revenus acquis en compensation qui ne sont pas versés par l'intermédiaire de l'employeur	53
7.5.6	Indemnités en capital pour des prestations périodiques (à l'exclusion des revenus acquis en compensation)	54
8	Changement de canton	55
8.1	Généralités	55
8.2	Passage d'un canton appliquant un modèle annuel à un canton appliquant un modèle mensuel.....	55
8.3	Passage d'un canton appliquant un modèle mensuel à un canton appliquant un modèle annuel	55
8.4	Passage d'un canton appliquant un modèle annuel à un autre canton appliquant un modèle annuel	56

8.5	Passage d'un canton appliquant un modèle mensuel à un autre canton appliquant un modèle mensuel	57
9	Devoirs du débiteur de la prestation imposable.....	58
9.1	Aspects généraux.....	58
9.2	Annonce et mutation des employés soumis à l'imposition à la source	58
9.3	Décompte et paiement de l'impôt à la source.....	59
9.3.1	Décompte de l'impôt à la source dans les cantons appliquant un modèle mensuel	59
9.3.2	Paiement de l'impôt à la source dans les cantons appliquant un modèle mensuel.....	60
9.3.3	Décompte de l'impôt à la source dans les cantons appliquant un modèle annuel	60
9.3.4	Paiement de l'impôt à la source dans les cantons appliquant un modèle annuel	60
9.4	Corrections du décompte	60
9.5	Canton ayant droit à l'impôt.....	61
9.6	Violation d'obligations de procédure	61
10	Droits et obligations du travailleur imposé à la source	63
10.1	Droits du travailleur imposé à la source	63
10.2	Obligations des travailleurs imposés à la source	63
11	Taxation ordinaire ultérieure et nouveau calcul de l'impôt à la source	64
11.1	Principes généraux de la taxation ordinaire ultérieure	64
11.2	Taxation ordinaire ultérieure obligatoire en cas de résidence en Suisse.....	64
11.3	Taxation ordinaire ultérieure sur demande en cas de résidence en Suisse.....	65
11.4	Taxation ordinaire ultérieure sur demande en cas de résidence à l'étranger	66
11.5	Taxation ordinaire ultérieure d'office en cas de résidence à l'étranger.....	66
11.6	Nouveau calcul de l'impôt à la source	67
12	Passage de l'imposition à la source à l'imposition ordinaire et vice versa.....	68
12.1	Passage de l'imposition à la source à l'imposition ordinaire	68
12.2	Passage de l'imposition ordinaire à l'imposition à la source	68
13	Entrée en vigueur, abrogations et droit transitoire	69

1 Généralités et objet de la circulaire

De nouvelles bases pour l'imposition à la source du revenu de l'activité lucrative ont été posées avec la loi fédérale du 16 décembre 2016 sur la révision de l'imposition à la source du revenu de l'activité lucrative (voir recueil officiel du droit fédéral [RO] 2018 p. 1813). Ces dispositions légales entrent en vigueur à compter du 1^{er} janvier 2021. De manière générale, les nouvelles dispositions visent à tenir compte de la jurisprudence récente du Tribunal fédéral (TF), des différents tribunaux cantonaux ainsi que la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union Européenne (CJUE), sur la compatibilité de notre droit avec l'accord entre la Confédération suisse, d'une part, et la Communauté européenne et ses États membres, d'autre part, sur la libre circulation des personnes du 21 juin 1999 (ALCP; RS 0.142.112.681). Le statut de «quasi-résident» (voir chiffre 11 ci-après) a notamment été introduit dans ce cadre.

Les nouveautés visent également à tenir compte des derniers développements technologiques (par ex. la procédure uniforme de déclaration électronique des salaires dans le cadre de l'impôt à la source [ELM-QST]), à améliorer la perception pour l'employé et le débiteur de la prestation imposable ainsi qu'à simplifier – autant que possible – la procédure.

Lors de l'établissement de cette circulaire, il a notamment été tenu compte des conventions en vue d'éviter les doubles impositions (ci-après CDI) conclues par la Suisse. Dans ce contexte, il est renvoyé à la convention modèle de l'OCDE en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (ci-après MC-OCDE) ainsi qu'au commentaire y relatif de l'OCDE dans sa version de 2017 (ci-après Com-OCDE). En ce qui concerne le domaine transfrontalier, sont déterminantes les dispositions de la CDI concernée.

Comme le requiert l'article 85, alinéa 4 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct dans sa version du 11 avril 2018 (LIFD; RS 642.11), le calcul de l'impôt à la source des travailleurs doit être uniformisé dans le sens des articles 83 et 91 LIFD. Pour les autres personnes physiques établies à l'étranger qui répondent à l'une des conditions de l'article 5, alinéa 1, lettres b à f, LIFD, il est renvoyé aux lettres-circulaires régulièrement publiées par l'AFC concernant l'imposition à la source ainsi qu'aux notices y relatives.

Les principales nouveautés sont les suivantes:

1. Pour les autorités fiscales, le fait que la présente circulaire – ainsi que toutes les autres circulaires de l'AFC – s'applique à l'ensemble de la Suisse et, dès lors, que tous les cantons sont tenus de l'appliquer;
2. Pour les débiteurs de la prestation imposable, le fait que l'impôt à la source doit être décompté directement auprès du canton compétent au sens de l'article 107 LIFD et selon les modalités de celui-ci (modèle mensuel ou modèle annuel; voir chiffres 6 et 7 ci-après ainsi que l'annexe III).

Enfin, il est signalé que les articles de la loi et de l'ordonnance cités dans la présente circulaire, pour autant qu'ils concernent la révision de l'imposition à la source, se basent sur la version révisée de la LIFD et de l'ordonnance du DFF du 11 avril 2018 sur l'imposition à la source dans le cadre de l'impôt fédéral direct (OIS; RS 642.118.2).

2 Terminologie

2.1 Travailleur

Dans le cadre de cette circulaire, sont qualifiés de travailleurs¹ les personnes qui, indépendamment de leur domicile respectivement de leur résidence, sont au service d'un employeur dont le siège est situé en Suisse (voir art. 319, al. 1, de la loi fédérale du 30 mars 1911 complétant le Code civil suisse [livre cinquième: droit des obligations; CO; RS 220] et art. 17 LIFD).

Les revenus découlant du rapport juridique doivent être qualifiés de revenus d'une activité lucrative salariée selon l'article 17, alinéa 1, LIFD. La définition du contrat retenue par les deux parties n'est, par contre, pas déterminante, mais le contenu du contrat s'apprécie en fonction de l'ensemble des circonstances du cas individuel ainsi que des conditions effectives.

Afin de déterminer si on est en présence d'une activité lucrative salariée, il faut tenir compte des critères suivants:

- rapport de subordination;
- obligation de suivre les instructions;
- intégration dans une organisation de travail étrangère;
- absence d'indépendance dans l'organisation et l'exécution des tâches;
- absence de risque liée à l'entreprise;
- horaires de travail fixes;
- attribution d'une place de travail fixe;
- contrôle du temps de travail;
- mise à disposition de matériel et outils de travail par l'employeur;
- aucune participation visible aux échanges économiques.

Cette liste n'est pas exhaustive. Par ailleurs, tous les critères ne doivent pas être remplis simultanément pour que la présence d'une activité lucrative salariée soit constatée.

Ne sont pas considérés comme travailleurs, les entrepreneurs (voir art. 363 CO), les mandataires, les courtiers ou les agents généraux au sens des articles 394 ss CO, ainsi que les actionnaires qui n'ont pas de rapport de travail avec l'entreprise.

Pour déterminer si on est en présence d'une activité indépendante ou d'une activité salariée, l'interprétation des relations contractuelles selon le droit suisse fait foi. Les critères susmentionnés s'appliquent également aux contrats conclus à l'étranger, indépendamment de leur interprétation dans la législation étrangère concernée. Il est renvoyé au chiffre 3.1 ci-après pour les explications concernant les travailleurs soumis à l'imposition à la source.

2.2 Débiteur de la prestation imposable

2.2.1 Principe de base

Selon la présente circulaire, le débiteur de la prestation imposable est la personne physique ou morale qui verse au travailleur une prestation soumise à l'impôt à la source (voir chiffre 3.2 ci-après). Cela correspond à l'employeur d'une part (c'est-à-dire une société, un groupe, une succursale ou une installation fixe auprès duquel le travailleur est engagé pour une activité lucrative dépendante) et à l'assureur social ou privé d'autre part, respectivement le tiers responsable pour les revenus acquis en compensation. La condition est que le débiteur de la prestation imposable ait son domicile, son siège, son administration effective, une

¹ Pour des raisons de lisibilité, seules les formes masculines sont utilisées dans cette circulaire. Les femmes sont évidemment incluses.

succursale ou une agence fixe en Suisse. En font également partie les cas d'employeur économique avec siège ou succursale en Suisse (par ex. la location de services à l'étranger [voir chiffre 2.2.2 ci-après] ainsi que les employeurs de fait [voir chiffre 2.2.3 ci-après]).

S'il n'y a pas de débiteur de la prestation imposable en Suisse, il n'y a pas d'imposition à la source.

2.2.2 Location de services

Pour les travailleurs engagés conformément à la loi fédérale du 6 octobre 1989 sur le service de l'emploi et la location de services (LSE; RS 823.11), c'est en règle générale le bailleur de services qui est considéré comme employeur, donc débiteur de la prestation imposable (voir art. 12, al. 1, LSE). En cas de succession de plusieurs prestataires de services (la location de services en chaîne), c'est le dernier bailleur de service qui est considéré comme employeur du contribuable (voir arrêt du TF du 13 mai 2015, 2C_978/2014 et 2C_979/2014).

La location de services de l'étranger en Suisse par un bailleur étranger est interdite selon l'article 12, alinéa 2, LSE. Si un employé d'un bailleur de services ayant son siège à l'étranger est néanmoins détaché dans une succursale en Suisse, c'est cette succursale qui fait office d'employeur et de débiteur de la prestation imposable dans le sens du droit de l'imposition à la source (voir art. 4, al. 2, let. c, OIS). Cela est également valable si le salaire est versé par le bailleur de services étranger (voir [instructions et explications du Secrétariat d'État à l'économie \(SECO\) du 21.11.2017 concernant la LSE](#)).

Concernant le caractère imposable des prestations, voir chiffre 3.2.9.

2.2.3 Employeur de fait

Une situation d'employeur de fait se présente lorsque le travailleur n'effectue pas son travail principalement pour l'employeur avec lequel il a conclu un contrat de travail (employeur formel), mais avec une autre entreprise (en général une société du groupe, voire un employeur de fait ou employeur économique). Celui-ci est responsable vis-à-vis du travailleur en raison de sa situation d'employeur de fait. Le versement du salaire continue d'être effectué par l'employeur formel ayant son siège à l'étranger, celui-ci est toutefois refacturé à la succursale d'engagement sise en Suisse ou selon les principes applicables en matière de prix de transfert (par ex. refacturation 1:1, refacturation avec une marge de x pour cent).

Pour déterminer la présence d'un employeur de fait, il faut notamment faire attention aux critères suivants:

- la prestation de l'employeur couvre l'intégralité de l'activité économique de l'entreprise suisse;
- l'entreprise suisse est responsable pour le risque et la prestation du travailleur détaché (ou la société étrangère se porte garante par rapport au travail à accomplir);
- l'entreprise suisse exerce la souveraineté de direction;
- le travailleur détaché relève de l'organisation d'entreprise de la société suisse (installation, mise à disposition de locaux et outils de travail, décision du domaine et de la quantité de travail journalier du travailleur détaché);
- l'entreprise suisse prend en charge les coûts salariaux ou les assume économiquement.

Cette liste n'est pas exhaustive. Par ailleurs, tous les critères ne doivent pas être remplis simultanément pour que la présence d'un employeur de fait soit constatée.

Afin de déterminer si le travailleur détaché fournit son travail envers son employeur formel ou envers une autre entreprise, il convient de faire une analyse de la situation concrète. La situation personnelle effective constitue le principal critère déterminant. En revanche, les termes du contrat n'entrent pas en jeu. Dans ce cadre, est considérée comme employeur la personne physique ou morale qui, d'une part, détient les droits sur le résultat du travail, c'est-

à-dire la prestation de travail et, d'autre part, est garante pour la responsabilité et les risques y relatifs. Les droits sur le résultat du travail, c'est-à-dire la prestation de travail ainsi que le droit de donner des directives, représentent ainsi les points principaux pour qualifier un employeur.

En règle générale, la reconnaissance d'un employeur de fait n'est examinée que si le détachement en Suisse dure plus de trois mois en l'espace de douze mois. S'il est su, dès le début, que le détachement durera plus de trois mois, l'assujettissement à l'impôt à la source débute à partir du premier jour de travail. Si le détachement convenu est de moins de trois mois et qu'il est prolongé successivement à plus de trois mois, l'assujettissement à l'imposition à la source en Suisse débute également rétroactivement dès le premier jour de travail. En l'occurrence, il ne faut pas prendre en compte les jours travaillés en Suisse mais la durée du détachement convenue.

Si un travailleur est détaché en Suisse par un employeur étranger et qu'on est ainsi en présence d'un employeur de fait – et cela malgré le fait que le salaire continue éventuellement d'être versé depuis l'étranger – une imposition à la source en Suisse est de rigueur (voir art. 4, al. 2, let. b, OIS) et l'employeur de fait, ayant son siège en Suisse, est considéré comme le débiteur de la prestation imposable.

Exemples déterminant la qualification d'un employeur de fait:

1. *La société M. SA, basée à Zurich, signe un contrat de services avec la banque X à St-Gall pour l'installation d'un nouveau software. Il est convenu que l'engagement d'un tiers (entreprise sous-traitante) exige l'accord préalable écrit de la banque X. Pour réaliser ce travail, M. SA Zurich engage pendant quatre mois un employé de sa société étrangère affiliée M. Sàrl ayant son siège social à Cologne, en Allemagne. Dans le contrat de détachement, il est convenu que M. SA Zurich décide du genre et de la quantité de travail à exécuter sur place et qu'elle mette à disposition le matériel et les outils nécessaires. En indemnisation, M. SA Zurich verse à M. Sàrl Cologne 45 francs par heure pour le travail de l'employé. Par conséquent, M. SA Zurich est tenue de décompter l'impôt à la source en sa qualité d'employeur de fait.*
2. *La société P. SA, basée à Berne, a du retard dans l'exécution d'un travail. Elle fait appel à sa société affiliée italienne pendant six mois; cette dernière lui met deux employés à disposition. Employeur de fait, P. SA Berne est tenue de procéder au décompte de l'impôt.*

Exemples où la qualification d'un employeur de fait ne peut pas être établie:

1. *Sise à Lucerne, la société R. SA souhaite rénover son bâtiment commercial et elle en donne l'ordre à K. Sàrl, Munich, en Allemagne. Cette dernière détache dix employés pendant six mois à Lucerne pour la réalisation de ce travail (= auxiliaires d'exécution).*
2. *La société S. Sàrl basée à Bâle est mandatée pour installer des nouveaux ascenseurs auprès de l'assurance Y. Aarau. Pour réaliser ce travail, elle peut avoir recours à des tiers pour autant qu'elle signe une convention écrite avec l'assurance Y. La société S. Sàrl, Bâle demande à W. SA Berlin, en Allemagne, de monter les câbles d'ascenseurs. W. SA Berlin détache sept employés qui travaillent pendant cinq mois pour installer les câbles (contrat de sous-traitance).*
3. *G. est employé auprès de la société H. SA, basée à Stuttgart, en Allemagne (maison mère), en tant que chef informaticien (CIO) et il est responsable pour toute la partie informatique du groupe. Dans le cadre de sa fonction, il passe 95 jours par année dans une société affiliée à Soleure (= prestations de travail régies uniquement par le contrat de travail avec la maison mère).*

Concernant le caractère imposable des prestations, voir chiffre 3.2.9 ci-après.

2.3 Résidence

Dans la présente circulaire, il est fait régulièrement référence à la notion de «résidence». Celle-ci inclut également la notion de « domicile » selon le droit unilatéral. Dans ce contexte, cette notion doit être interprétée comme suit:

Au sens du droit suisse, sont considérées comme résidentes en Suisse les personnes qui sont assujetties à l'impôt de façon illimitée en raison de leur rattachement personnel. Selon l'article 3 LIFD, les personnes physiques sont assujetties à l'impôt à raison du rattachement personnel et, selon l'article 6, alinéa 1, LIFD, cet assujettissement est illimité si elles ont leur domicile fiscal en Suisse ou si elles peuvent justifier d'un séjour durable en Suisse.

Au niveau international, la résidence d'une personne est définie à l'article 4, alinéa 1, MC-OCDE. Au sens de ce modèle, est résidente d'un État contractant toute personne qui y est assujettie de manière illimitée à l'impôt.

Si une personne physique réside en Suisse selon le droit interne suisse et dans un autre État selon le droit de cet autre État (double-résidences), ce sont les critères de l'article 4, alinéa 2, MC-OCDE qui déterminent lequel des deux États a le droit d'imposer. Pour les personnes physiques, les critères sont examinés dans l'ordre suivant:

1. foyer d'habitation permanent ou, s'il en existe un dans chaque État, centre des intérêts vitaux;
2. séjour de façon habituelle;
3. nationalité;
4. résultat d'une procédure amiable entre les deux États contractants.

Dans ces cas, si la CDI applicable attribue la résidence à l'autre État, la personne doit être imposée en Suisse conformément aux règles de l'assujettissement limité (voir art. 5, al. 1, LIFD). Lorsqu'il n'existe aucune CDI entre la Suisse et le pays concerné, ce sont uniquement les dispositions légales de droit interne suisse mentionnées ci-dessus qui s'appliquent sans restriction pour déterminer si une personne est assujettie de façon illimitée à l'impôt en Suisse (soit la notion de domicile ou de séjour).

Selon l'article 91, alinéa 1, LIFD, les travailleurs qui, sans être résidents en Suisse, y exercent une activité lucrative dépendante pendant de courtes périodes, durant la semaine ou comme frontaliers, sont soumis à l'impôt à la source seulement sur le revenu de leur activité dépendante conformément aux règles suisses relatives à l'assujettissement limité (voir art. 5, al. 1, LIFD).

3 Travailleurs imposés à la source

3.1 Principes

En principe, les travailleurs sont soumis à l'impôt à la source sur les revenus salariaux et les revenus acquis en compensation versés par un débiteur de la prestation imposable ayant son domicile, son siège, son administration effective, un établissement stable ou une base fixe en Suisse. L'assujettissement à l'impôt à la source commence au début de l'activité lucrative dépendante (y compris pour les mineurs; voir art. 9, al. 2, deuxième partie de la phrase, LIFD).

3.1.1 Travailleurs résidant en Suisse

Les travailleurs sans permis d'établissement (permis C) qui sont résidents en Suisse, au regard du droit fiscal, sont soumis à un impôt à la source sur le revenu de leur activité lucrative dépendante. Les époux qui vivent en ménage commun ne sont pas soumis à l'impôt à la source si l'un d'eux a la nationalité suisse ou est au bénéfice d'un permis d'établissement. Si le conjoint de nationalité suisse ou au bénéfice d'un permis d'établissement réside à l'étranger dans un domicile séparé, le travailleur exerçant son activité et résidant en Suisse reste soumis à l'impôt à la source (voir art. 83 LIFD).

3.1.2 Travailleurs résidant à l'étranger

Indépendamment de sa nationalité et de son permis de séjour, un travailleur (frontalier ou travailleur effectuant des séjours hebdomadaires ou de courtes durées) résidant à l'étranger est imposé à la source sur les revenus salariaux et les revenus acquis en compensation qui lui sont versés par un débiteur de la prestation imposable ayant son domicile, son siège, son administration effective, un établissement stable ou une installation fixe en Suisse (voir art. 91, al. 1, LIFD). Cela signifie qu'un travailleur résidant à l'étranger est soumis à l'imposition à la source même si ce dernier est de nationalité suisse ou en possession d'un permis d'établissement. Demeurent réservées les dispositions divergentes de la CDI en cause.

Les travailleurs ne résidant pas en Suisse, qui reçoivent un salaire ou d'autres rémunérations pour un travail dans le trafic international à bord d'un bateau, d'un aéronef ou d'un véhicule de transports routiers d'un employeur ayant son siège ou un établissement stable en Suisse, sont soumis à l'imposition à la source sans égard à leur nationalité ou à leur permis de séjour (voir art. 91, al. 2, LIFD). Pour déterminer au cas par cas si une retenue de l'impôt à la source doit être opérée, il faut se référer aux dispositions des CDI applicables. Celles-ci sont résumées dans l'«Aperçu des conventions de double imposition» figurant dans la «Circulaire de l'AFC sur l'imposition à la source des travailleurs dans une entreprise de transports internationaux» en vigueur.

3.2 Prestations imposables

3.2.1 Revenus acquis dans le cadre d'un rapport de travail soumis à l'imposition à la source

L'impôt à la source est calculé sur les revenus bruts (art. 84, al. 1, LIFD).

Sont imposables, toutes les indemnités versées ou créditées au travailleur ou à un tiers, en relation avec le rapport de travail, en particulier (voir art. 84, al. 2, let. a, LIFD):

- le salaire ordinaire (salaire mensuel, horaire ou journalier, salaire à la tâche);
- les indemnités pour prestations spéciales (salaire pour heures supplémentaires, travail de nuit ou travaux spéciaux, primes de travail);
- toutes les allocations (allocations familiales, de repas, de résidence et de renchérissement, indemnités de vacances, etc.);
- les commissions, gratifications et les bonus;
- les primes pour ancienneté de service;

- les prestations en nature (logement et pension, véhicule d'entreprise);
- les pourboires (dans la mesure où ceux-ci constituent une part substantielle du salaire; voir chiffre marginal 32 du «Guide d'établissement du certificat de salaire»);
- les tantièmes, les jetons de présence;
- les avantages appréciables en argent dérivant de participations de collaborateur et les autres avantages appréciables en argent; ainsi que
- les indemnités de départ.

Les autres prestations salariales accessoires mentionnées aux chiffres marginaux 19 à 26 du «Guide d'établissement du certificat de salaire» doivent être ajoutées au salaire brut. Ne sont pas soumises à l'impôt à la source les prestations fournies par l'employeur relevant du chiffre marginal 72 du «Guide d'établissement du certificat de salaire».

Il faut relever que les revenus acquis en compensation qui sont liés à une activité lucrative dépendante actuelle, même temporairement réduite ou interrompue, sont également imposables (voir art. 84, al. 2, let. b, LIFD). Sont donc en particulier aussi imposables les allocations journalières (AI, AA, AC, LAMal, etc.), les rentes d'invalidité partielle (AI, AA, prévoyance professionnelle, etc.), les allocations de maternité et les prestations de tiers responsables. Pour déterminer au cas par cas si une retenue de l'impôt à la source doit être opérée, il faut se référer à la «Notice de l'AFC sur l'imposition à la source des revenus acquis en compensation» en vigueur.

Les autres revenus (par ex. produits des titres ou revenus immobiliers) ne sont pas imposés à la source, mais taxés (ultérieurement) selon la procédure ordinaire (voir art. 4, al. 1, art. 89, al. 1, let. b, et art. 99b, LIFD).

Si le débiteur de la prestation imposable a son siège à l'étranger, les éléments de revenus imposables en Suisse qu'il verse sont, en règle générale, soumis à la taxation ordinaire. L'impôt ne doit être perçu à la source que si ces prestations sont supportées par un établissement stable ou par une base fixe en Suisse, s'il y a location de services à l'étranger (voir chiffre 2.2.2 ci-dessus), ou s'il existe un employeur de fait en Suisse (voir chiffre 2.2.3 ci-dessus, ainsi que l'art. 4, al. 2, OIS). Demeure réservé, selon les dispositions déterminantes des CDI, un éventuel droit de taxation pour les revenus de l'activité lucrative et/ou les revenus acquis en compensation imputés à la Suisse (voir art. 4, al. 1, OIS).

3.2.2 Revenus de l'activité lucrative imposés à la source de façon limitée en Suisse

Dans certains cas, le salaire brut imposable peut être réduit au revenu versé pour les jours de travail effectués en Suisse (demeurent réservées les exceptions prévues par les CDI, par ex. pour les travailleurs actifs dans le trafic international, dont l'ensemble du salaire brut est imposable en Suisse selon les termes de la CDI). Les indemnités gagnées au cours d'une période antérieure (par ex. les bonus ou les prestations appréciables en argent dérivant de participations de collaborateur) sont imposables à la source (éventuellement de façon limitée) en Suisse, à hauteur de la part du salaire imposable en Suisse, pour la période de revenu ou de vesting.

Pour les travailleurs résidant en Suisse, est assujettie à l'impôt, la part de la prestation imposable attribuée aux jours de travail qui ne sont soumis à aucune CDI les exemptant de l'imposition en Suisse pour cause d'activités exercées à l'étranger (par ex. en présence d'un employeur de fait ou si les conditions de la clause du monteur ne sont pas réunies).

Pour les travailleurs résidant à l'étranger, n'est en principe imposable que la part de la prestation affectée aux jours de travail effectués en Suisse.

Pour calculer le revenu déterminant pour le taux, il faut se fonder sur les revenus du travail mondiaux bruts (revenus acquis en compensation inclus; voir art. 7 al. 1 LIFD).

On se réfèrera aux chiffres 6 (modèle mensuel) et 7 (modèle annuel) pour le calcul du revenu imposable et le revenu déterminant pour le taux.

3.2.3 Prestations du travailleur prises en charge par l'employeur

Font également partie du salaire brut soumis à l'impôt à la source:

- les cotisations à l'assurance-vieillesse et survivants, à l'assurance invalidité et aux allocations pour perte de gain (1^{er} pilier) prises en charge par l'employeur qui sont dues par l'employé selon la loi;
- les cotisations ordinaires courantes à des institutions de prévoyance professionnelle collective (2^e pilier) prises en charge par l'employeur qui sont dues par le salarié selon la loi, les statuts ou le règlement de l'institution de prévoyance ainsi que les prestations volontaires versées par l'employeur afin de couvrir les lacunes de couverture actuelles ou futures;
- toutes les cotisations versées par l'employeur, pour son employé ou ses proches, à une forme reconnue de prévoyance liée (pilier 3a) ou à toute forme de prévoyance libre (pilier 3b);
- les cotisations à l'assurance-chômage prises en charge par l'employeur qui sont dues par l'employé selon la loi;
- toutes les cotisations de l'employeur aux assurances privées du travailleur ou de ses proches (par ex. assurance-maladie);
- les impôts à la source pris en charge par l'employeur (convention de salaire net).

La partie du salaire soumise à l'impôt à la source qui résulte de la prise en charge de l'impôt à la source par l'employeur doit être calculée selon la méthode de l'itération (processus consistant à répéter plusieurs fois les mêmes calculs pour se rapprocher de la solution; voir l'exemple ci-après).

Ne doivent pas être ajoutées au revenu brut soumis à l'impôt à la source, pour autant qu'elles soient prises en charge de la même manière pour tous les employés d'une entreprise ou tous les groupes d'employés définis dans des règlements:

- les cotisations réglementaires de l'employeur aux institutions de prévoyance intégralement financées par le patronat;
- les cotisations de l'employeur à l'assurance-accidents obligatoire fondée sur la loi fédérale du 20 mars 1981 sur l'assurance-accidents (LAA; RS 832.20), à l'assurance contre les accidents professionnels (AAP) et à l'assurance contre les accidents non professionnels (AANP);
- les cotisations aux assurances collectives d'indemnités journalières en cas de maladie et aux assurances collectives complémentaires accidents LAA conclues par l'employeur.

Les barèmes d'imposition à la source contiennent des déductions forfaitaires pour les cotisations ordinaires versées par le travailleur au titre de la prévoyance professionnelle (LPP) et de l'assurance contre les accidents non professionnels (AANP). Si le règlement prévoit une répartition différente des cotisations entre l'employeur et l'employé, la déduction contenue dans le barème d'imposition à la source n'est pas corrigée.

Lorsqu'un employeur convient, avec un travailleur détaché temporairement en Suisse, qu'il ne doit être ni désavantagé, ni avantagé par la différence de charge fiscale entre son État de résidence d'origine et la Suisse, cet employeur peut déduire du salaire brut, le montant de l'impôt qui sera hypothétiquement dû sur le revenu salarial dans l'État de résidence d'origine (impôt hypothétique). L'impôt à la source dû en Suisse sur ce salaire brut réduit est pris en charge par l'employeur selon la méthode de l'itération et doit donc être inclus dans le salaire brut imposable à la source.

Exemple:

- Le travailleur Y. détaché en Suisse se voit octroyer une déduction de 1 750.00 francs sur son salaire brut de 7 000.00 francs pour les impôts hypothétiquement dus dans son État de résidence. L'impôt à la source dû en Suisse sur ce salaire brut réduit est calculé comme suit (selon la méthode de l'itération):

1^{re} étape:

Salaire brut	Plus impôt à la source	Somme	Taux d'impôt	Impôt à la source
5 250.00			11,43 %	600.08
5 250.00	600.08	5 850.08	12,49 %	730.67
5 250.00	730.67	5 980.67	12,62 %	754.76
5 250.00	754.76	6 004.76	12,79 %	768.01
5 250.00	768.01	6 018.01	12,79 %	769.70
	etc.	etc.	etc.	etc.

Le calcul doit être répété (itération) jusqu'à ce que le taux d'impôt, arrondi à deux décimales après la virgule, ne change plus.

2^e étape:

Le salaire soumis à l'impôt à la source (= salaire brut + impôt à la source) résulte du calcul suivant:
$\frac{5\,250.00 \times 100}{87,21 (100 - 12,79)} = 6\,019.95$

3^e étape:

L' impôt à la source dû peut être calculé de deux manières:		
$\frac{6\,019.95 \times 12,79}{100} = 769.95$	ou	$6\,019.95 - 5\,250.00 = 769.95$

3.2.4 Indemnisation pour frais professionnels

Sont réputées frais professionnels, les dépenses nécessaires à l'acquisition du revenu et ayant un rapport de causalité direct avec lui (frais d'acquisition du revenu). Si des frais professionnels sont en plus indemnisés par l'employeur, ces indemnités font également partie des revenus bruts imposables. Relèvent notamment de cette catégorie, les indemnités versées par l'employeur (voir ordonnance du DFF du 10 février 1993 sur la déduction des frais professionnels des personnes exerçant une activité lucrative dépendante en matière d'impôt fédéral direct [ordonnance sur les frais professionnels]; RS 642.118.1):

- pour les frais liés au trajet jusqu'au lieu de travail (frais de déplacement);
- pour le surplus de dépenses pour repas pris à l'extérieur et;
- pour les frais de séjour à la semaine hors du domicile assumés par le travailleur.

Les indemnités de repas ne doivent pas être incluses dans le salaire brut soumis à l'impôt à la source, dans la mesure où elles ne doivent pas figurer dans la case réservée au salaire brut, conformément aux dispositions du chiffre marginal 18 du «Guide d'établissement du certificat de salaire».

Concernant les frais professionnels particuliers assumés par des travailleurs expatriés, il y a lieu de se référer à l'ordonnance du DFF du 3 octobre 2000 relative aux déductions, en matière d'impôt fédéral direct, de frais professionnels particuliers des expatriés (ordonnance concernant les expatriés, Oexpa; RS 642.118.3) ainsi qu'au «Guide d'établissement du certificat de salaire».

3.2.5 Paiements de frais

Les prestations accordées par l'employeur à titre de remboursement de frais de voyage et d'autres dépenses professionnelles ne sont exclues des revenus bruts imposables que dans la mesure où elles correspondent à des dépenses professionnelles effectives. Les justificatifs concernant ces paiements de frais effectifs doivent être conservés.

En revanche, les frais forfaitaires sont soumis à l'impôt à la source s'ils ne sont pas fondés sur un règlement approuvé par l'autorité fiscale compétente. Au surplus, il faut se référer au «Guide d'établissement du certificat de salaire».

3.2.6 Véhicules d'entreprise

Si un véhicule d'entreprise est mis à la disposition d'un travailleur pour son usage privé gratuitement et sans restriction, le salaire mensuel brut déterminant doit être augmenté conformément au chiffre marginal 21 du «Guide d'établissement du certificat de salaire». Pour le calcul de l'impôt à la source dû, la limitation de la déduction des frais de transport résultant de la loi fédérale du 21 juin 2013 sur le financement et l'aménagement de l'infrastructure ferroviaire (FAIF; voir aussi RO 2015 p. 651, respectivement art. 26, al. 1, let. a, LIFD) n'entraîne aucune autre majoration du salaire brut soumis à l'impôt à la source.

3.2.7 Prestations en nature

Les prestations en nature sont additionnées au salaire sur la base de leur valeur marchande. L'estimation se fonde sur les taux pour la pension et le logement figurant dans la «Notice de l'Administration fédérale des contributions sur l'estimation de la pension et du logement des salariés» ([Notice N 2 de l'AFC](#)) en vigueur. En outre, il faut se référer au chiffre marginal 20 du «Guide d'établissement du certificat de salaire».

3.2.8 Indemnités de départ

Les indemnités de départ dépourvues de caractère de prévoyance sont considérées comme des prestations imposables, conformément à l'article 84, alinéa 2, lettre a, LIFD. Elles doivent être imposées selon les principes de l'article 15 MC-OCDE.

En revanche, si des indemnités de départ octroyées par l'employeur ont un caractère de prévoyance et si elles sont versées à des personnes résidant en Suisse, l'imposition est effectuée de manière distincte dans le cadre du processus ordinaire. En d'autres termes, l'impôt n'est pas retenu à la source.

Lorsque l'employeur distribue des indemnités de départ ayant un caractère de prévoyance à des personnes ne résidant pas en Suisse, il doit les soumettre à la retenue à la source selon les barèmes ordinaires (A, B, C etc. ; voir art. 1, al. 1 OIS). Le contribuable pourra demander un nouveau calcul de l'impôt à la source ou une taxation ordinaire ultérieure jusqu'à fin mars de l'année fiscale suivant l'échéance de la prestation (voir chiffre 11 ci-après).

Les conditions à remplir pour qu'une indemnité de départ ait un caractère de prévoyance sont stipulées dans la circulaire n° 1 de l'AFC concernant les indemnités de départ et les versements de capitaux de l'employeur du 3 octobre 2002).

3.2.9 Location de services ou employeur de fait

Sont en principe imposables les prestations revenant au travailleur. Aux fins de l'impôt à la source, il n'est pas déterminant de savoir qui verse les prestations imposables à l'employé et si celui-ci est domicilié en Suisse ou non.

Ne sont pas considérées comme imposables, les prestations qui ne présentent pas les caractéristiques d'un salaire et qui sont versées par l'emprunteur de personnel ou l'employeur de fait au bailleur de services ou à l'employeur contractuel (par ex. les *management fees*). Le cas échéant, ces prestations sont soumises à l'imposition au niveau du bailleur de service ou de l'employeur contractuel.

Exemple:

- *Le bailleur de services Y. SA Berne attribue au travailleur Z., domicilié à Morat, une mission auprès de la société X. Sàrl sise à Aarau. La société X. Sàrl verse au bailleur de services Y. SA une indemnité brute de 52.00 francs par heure de travail fournie par Z. Pour sa part, l'entreprise Y. SA octroie à Z. un salaire horaire brut de 34.00 francs.*

Seul le salaire brut de 34.00 francs est imposable à la source. La taxation de la différence de 18.00 francs par heure est imputée à la société Y. SA.

4 Principes concernant l'application des barèmes

4.1 Généralités

Le calcul de l'impôt à la source dû repose sur le barème de l'impôt à la source applicable (barèmes A, B, C, F et H, respectivement L, M, N et P; voir art. 1, al. 1, OIS).

Le barème d'impôt applicable est régi par la situation personnelle de la personne imposée à la source au moment du paiement, du virement, de l'inscription au crédit ou de l'imputation de la prestation imposable (voir art. 2, al. 1, OIS). Ce principe vaut également pour les éventuelles prestations versées suite au départ du travailleur (par ex. bonus ou indemnité de départ).

Toute modification nécessitant un changement de barème (p. ex. mariage, divorce, séparation, naissance d'enfants, début ou fin d'une activité lucrative, entrée dans ou sortie d'une église nationale) est à prendre en considération pour le prélèvement de l'impôt à la source dès le début du mois suivant le changement survenu.

Lors de la fixation du barème d'impôt applicable, le fait que les revenus soient perçus en Suisse ou à l'étranger n'a aucune importance.

Si la détermination du barème n'a pas encore été effectuée au moment du versement du salaire, le débiteur de la prestation imposable définit le barème applicable sur la base des indications fournies par le travailleur.

Si le travailleur ne fournit pas d'indications fiables sur sa situation personnelle, le débiteur de la prestation imposable applique les barèmes suivants:

- pour les personnes célibataires ainsi que pour les travailleurs dont l'état civil est inconnu, le barème A, sans enfant et avec impôt paroissial (A0Y);
- pour les travailleurs mariés, le barème C, sans enfant et avec impôt paroissial (C0Y).

Si une personne exerce plusieurs activités lucratives, tous les revenus doivent être imposés selon le barème ordinaire de l'impôt à la source (extrapolation du revenu pour fixer le revenu déterminant pour le taux; voir chiffre 6.4 ci-après pour le calcul selon le modèle mensuel, respectivement le chiffre 7.3.2 ci-après pour le modèle annuel).

Est réservée l'application du barème E (procédure de décompte simplifiée) et du barème G (revenus acquis en compensation versés directement par l'assureur à la personne imposée à la source), ainsi que du barème Q (frontaliers au sens de la Convention du 11 août 1971 entre la Confédération suisse et la République fédérale d'Allemagne en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et la fortune [CDI-D; RS 0.672.913.62] qui remplissent les conditions pour l'octroi du barème G).

4.2 Barèmes pour les couples mariés à un revenu et à deux revenus (barèmes B et C, respectivement M et N)

Le barème B (ou M pour les frontaliers au sens de la CDI-D) s'applique si seul l'un des conjoints exerce une activité lucrative.

Le barème C (ou N pour les frontaliers au sens de la CDI-D) est appliqué lorsque les deux conjoints exercent une activité lucrative. Il y a activité lucrative de l'autre conjoint lorsque celui-ci exerce une activité lucrative indépendante ou dépendante ou obtient des revenus acquis en compensation en Suisse ou à l'étranger. Le rapport entre les revenus obtenus en Suisse et les revenus obtenus à l'étranger est sans importance. Le calcul de l'impôt à la source des couples mariés à deux revenus se base sur les barèmes prenant en compte leur revenu total, les forfaits et autres déductions ainsi que la retenue en cas d'activité lucrative des deux conjoints (voir art. 85, al. 3, LIFD).

Si un conjoint termine son activité lucrative ou si son droit à des revenus acquis en compensation prend fin, le revenu salarial de l'autre conjoint est imposé à la source au barème des couples mariés à un revenu (barème B ou M) à partir du mois suivant. Si un conjoint débute une activité lucrative, le barème des couples mariés à deux revenus (barème C ou N) lui est

immédiatement applicable. Pour l'autre conjoint (qui exerçait déjà une activité lucrative), le barème des couples à deux revenus (barème C ou N) est applicable à partir du mois suivant.

Le barème C (ou N) n'est pas appliqué lorsque l'autre conjoint obtient uniquement un revenu imposé conformément au barème E selon la procédure de décompte simplifiée au sens de la loi fédérale du 17 juin 2005 concernant des mesures en matière de lutte contre le travail au noir (LTN; RS 822.41; voir art. 37a, LIFD).

4.3 Barèmes pour les familles monoparentales (barèmes H et P)

Le barème H (ou barème P dans le cas des frontaliers au sens de la CDI-D), qui découle de l'article 36, alinéa 2^{bis}, LIFD, s'applique aux personnes seules qui vivent en ménage commun avec des enfants ou des personnes nécessiteuses dont elles assument l'essentiel de l'entretien. Pour les concubins, qui ont des enfants mineurs, sur lesquels ils exercent en commun l'autorité parentale ou des enfants majeurs en formation initiale, dont ils assument ensemble l'entretien, le barème H (ou P) avec déduction pour enfants est accordé au parent qui perçoit le revenu brut le plus élevé (voir chiffre 13.4.2 de la circulaire n° 30 de l'AFC sur l'imposition des époux et de la famille du 21 décembre 2010). Est réservée la prise en compte pour moitié, pour chacun des concubins, des déductions pour enfants dans le cadre d'un nouveau calcul de l'impôt à la source ou d'une taxation ordinaire ultérieure (voir chiffre 11 ci-après).

En cas de doute (par ex. situation ambiguë en matière de revenus ou de concubinage), il faut, dans un premier temps, imposer les revenus à la source selon le barème A0. Le contribuable demeure libre de solliciter une révision du calcul de l'impôt à la source ou une taxation ordinaire ultérieure jusqu'à la fin mars de l'année qui suit l'échéance de la prestation (voir chiffres 10 et 11 ci-après).

4.4 Procédure de décompte simplifiée (barème E)

Les travailleurs, dont les revenus bruts (petites rémunérations) sont imposés dans le cadre de la procédure de décompte simplifiée, sont imposés à la source pour ces revenus, conformément au barème E. Peuvent également être soumis à cette imposition à la source, les travailleurs qui sont, en principe, imposés en procédure de taxation ordinaire. La procédure est régie par les articles 21 à 24 OIS.

Les principes de la procédure de décompte simplifiée sont énoncés à l'article 37a LIFD ainsi qu'aux articles 2 et 3 LTN.

C'est à l'employeur qu'il appartient de déterminer si l'imposition d'une activité a lieu selon les dispositions de la LTN. L'autorisation d'effectuer le décompte des salaires selon la procédure simplifiée est octroyée par les caisses de compensation AVS.

4.5 Barème pour les frontaliers venant d'Italie (barème F)

Le barème F est applicable aux frontaliers qui, conformément à l'accord du 3 octobre 1974 entre la Suisse et l'Italie relatif à l'imposition des travailleurs frontaliers et à la compensation financière en faveur des communes italiennes limitrophes (RS 0.642.045.43), vivent dans une commune italienne limitrophe et dont le conjoint travaille ailleurs qu'en Suisse. Le revenu d'activité obtenu dans un État autre que la Suisse, n'est pas pris en compte dans le calcul du revenu déterminant (voir à ce sujet les explications relatives à la modification de l'OIS du 25 février 2013, pp. 5 – 6 dans: <https://www.news.admin.ch/news/message/attachments/29837.pdf>). Le barème F ne s'applique que dans les cantons du Tessin, du Valais et des Grisons.

4.6 Barèmes pour les frontaliers venant d'Allemagne (barèmes L, M, N et P)

Les barèmes L, M, N et P pour frontaliers venant d'Allemagne s'appliquent, sans égard à leur nationalité, aux travailleurs qui résident en Allemagne, ont leur lieu de travail en Suisse et rentrent en règle générale quotidiennement à leur domicile allemand. La condition de l'ap-

plication de ces barèmes plafonnés (à 4,5 % au maximum) pour frontaliers, est que soit présentée à l'employeur, pour chaque année civile, une attestation de résidence des autorités fiscales allemandes sur formulaire officiel (Gre-1, *Ansässigkeitsbescheinigung für Grenzgänger zum Zwecke der Ermässigung der Abzugssteuern nach Artikel 15a Absatz 3 Satz 1 DBA-D und des Verhandlungsprotokolls vom 18.12.1991* ou Gre-2, prorogation de l'attestation ci-dessus). Si cette attestation n'est pas présentée, les barèmes ordinaires d'imposition à la source (barèmes A, B, C, E et H) doivent être appliqués.

Les travailleurs résidant en Allemagne qui n'ont pas la possibilité, pendant plus de 60 jours ouvrables par année, pour des raisons professionnelles, de rentrer à leur domicile en Allemagne, ne sont pas considérés comme des frontaliers et sont également imposés selon les barèmes ordinaires de l'impôt à la source (barèmes A, B, C, E et H). Ces jours de non-retour au domicile dus à des raisons professionnelles doivent être attestés sur formulaire officiel (Gre-3, *Bescheinigung des Arbeitgebers über die Nichtrückkehr an mehr als 60 Tagen i.S. des Artikel 15a Absatz 2 DBA-D und des Verhandlungsprotokolls vom 18.12.1991*). Le formulaire doit être présenté à l'administration fiscale cantonale compétente. Celle-ci ou, sur son injonction, l'employeur, établit un nouveau calcul en application du barème déterminant. Les impôts à la source résultant d'un décompte insuffisant ou excessif sont réclamés ou remboursés.

4.7 Octroi de déductions pour enfants

La déduction pour enfants résulte du nombre d'enfants mineurs ou accomplissant leur formation initiale ou scolaire dont le travailleur assume pour l'essentiel l'entretien (voir art. 35, al. 1, LIFD).

Pour les enfants mineurs, le nombre de déductions pour enfants doit être déterminé en fonction du lien de filiation établi (enfant naturel, enfant du conjoint ou enfant adopté). Sont notamment considérés comme moyens de preuve, les actes de naissance, les notifications d'allocations, les actes d'adoption ou encore les certificats de famille.

Pour les enfants majeurs, il faut également fournir une preuve de formation initiale (par ex. confirmation d'immatriculation, contrat d'apprentissage, notification d'allocations).

Les personnes vivant seules avec un enfant sont tenues de prouver, en sus, que l'enfant vit dans le même ménage. Font foi, entre autres, les attestations de résidence, les permis d'établissement et les attestations émises par la commune de domicile. Dans ces cas, on part généralement du principe que le parent chez lequel vit l'enfant assume l'essentiel de l'entretien de ce dernier. Pour les personnes qui vivent en concubinage, se référer aux informations ci-dessus (voir chiffre 4.3 ci-dessus).

Pour de plus amples informations sur les déductions pour enfants, voir la circulaire n°30 de l'AFC.

Exemples d'application des barèmes:

- **Barème B:**
Le travailleur T. vit en Suisse et son conjoint n'exerce aucune activité lucrative. L'employeur reçoit la notification de l'octroi de deux allocations complètes pour enfants. Compte tenu de ce qui précède, le barème B2 est applicable.
Domicilié à l'étranger, le travailleur R. réside à la semaine en Suisse, où il exerce une activité lucrative. Son conjoint n'exerce aucune activité lucrative. Le travailleur R. remet à son employeur l'acte de naissance de ses deux enfants mineurs. Le barème B2 est applicable.
- **Barème C:**
Les époux R. vivent en Suisse et exercent tous deux une activité lucrative. Ils reçoivent une décision relative aux allocations familiales faisant état de deux allocations complètes pour enfants. Le barème C2 peut être appliqué par les deux employeurs.
Les époux S. vivent en Autriche et ont une fille ensemble. L'époux travaille en Suisse et reçoit une allocation différentielle. L'épouse exerce une activité lucrative en Autriche. Le barème C1 est applicable.
Les W. sont un couple marié. L'époux vit en Suisse et l'épouse vit avec leurs deux enfants communs (l'un majeur et l'autre mineur) en Allemagne (deux domiciles séparés). L'époux fournit à l'employeur un certifi-

cat de famille faisant état des deux enfants ainsi qu'une attestation d'immatriculation à l'Université de Heidelberg pour l'enfant majeur. Le barème C2 est applicable dans ce cas, car les époux restent soumis à l'imposition au taux global.

- **Barème H:**

Le travailleur W. vit en Suisse en ménage commun avec son enfant mineur et sa concubine. Ils exercent conjointement l'autorité parentale. La concubine exerce également une activité lucrative en Suisse, avec un salaire brut plus bas. Le travailleur W. assume pour l'essentiel l'entretien de l'enfant et doit par conséquent être imposé conformément au barème H1. La concubine doit être imposée conformément au barème A0.

Le travailleur U. vit en Suisse. Son enfant mineur et la mère de ce dernier vivent en Allemagne, séparés du travailleur U. Étant donné que l'enfant ne vit pas dans le même ménage que le travailleur U., ce n'est pas le barème H1 mais bien le barème A0 qui est applicable.

Le travailleur T. vit avec son enfant mineur et sa concubine en Allemagne. Il exerce une activité lucrative en Suisse et revient en Allemagne chaque week-end. Il remet à son employeur une reconnaissance de paternité ainsi qu'une attestation émise par sa commune de domicile allemande concernant le ménage commun. Comme la concubine n'exerce aucune activité lucrative, le barème H1 lui est octroyé.

4.8 Assujettissement à l'impôt paroissial

L'assujettissement à l'impôt paroissial est régi par le droit cantonal. Il faut tenir compte du fait que les impôts ecclésiastiques sont en principe également régis par les CDI et que la Suisse dispose du droit d'imposition pour leur perception.

4.9 Règlement des cas de rigueur

Sur demande d'une personne résidant en Suisse, l'autorité fiscale compétente peut octroyer des déductions pour enfants dans le barème applicable afin d'atténuer les cas de rigueur économiques dus au versement de pensions alimentaires (voir art. 11, al. 1, OIS). Le minimum vital au sens du droit des poursuites peut notamment servir de base pour établir l'existence d'un cas de rigueur.

Le barème de l'impôt à la source applicable est redéfini en tenant compte des pensions alimentaires effectives (par ex. barème A2 au lieu de A0). L'autorité fiscale cantonale compétente fixe le montant des déductions pour enfants devant être accordées et communique la décision au débiteur de la prestation imposable ainsi qu'au travailleur.

Si les contributions d'entretien ont été prises en compte dans l'application d'un barème, la taxation ordinaire ultérieure n'a lieu que sur demande de la personne assujettie à l'impôt à la source (voir art. 11, al. 2, OIS).

Exemple:

- *Le travailleur U., qui n'est pas soumis à l'impôt paroissial, est divorcé et paie chaque mois 1 500.00 francs de contributions d'entretien à son ex-femme et 1 000.00 francs de pension alimentaire pour chacun des deux enfants mineurs qui vivent chez cette dernière (soit 2 000.00 francs au total; autorité parentale conjointe). Son salaire mensuel brut se monte à 5 500.00 francs.*

La demande de U. d'appliquer le règlement des cas de rigueur est acceptée. Les contributions d'entretien annuelles se montent à 42 000.00 francs (soit 12 x fr. 1 500.00 + 12 x 2 x fr. 1 000.00). D'après la loi fiscale cantonale, une déduction de 8 000.00 francs est accordée par année et par enfant. L'administration fiscale cantonale autorise par conséquent l'application du barème A5N (5 x fr. 8 000.00 = fr. 40 000.00).

5 Délimitations

Le présent chapitre définit les prestations qu'un employeur doit décompter pour les travailleurs selon les barèmes ordinaires ainsi que les prestations soumises à une imposition à la source distincte.

5.1 Artistes, sportifs et conférenciers

Les artistes, sportifs et conférenciers résidant en Suisse sont imposés à la source conformément à l'article 83 LIFD pour autant qu'ils exercent une activité lucrative salariée en Suisse.

Les artistes, sportifs et conférenciers résidant à l'étranger, qui sont engagés auprès d'un employeur dont le siège est en Suisse, pour une durée d'au moins 30 jours, sont imposés à la source conformément à l'article 91 LIFD. Pour l'évaluation de la durée minimale de 30 jours, on se fonde sur la durée du contrat convenue avec l'unique débiteur de la prestation imposable, indépendamment des jours de représentation et jours d'essai effectifs.

Si des artistes, sportifs et conférenciers résidant à l'étranger sont employés pendant moins de 30 jours (par ex. prestation ponctuelle ou unique), ils sont imposés à la source conformément à l'article 92 LIFD.

Exemples:

1. *Un acteur résidant en Autriche qui dispose d'un contrat de travail de quatre mois auprès du théâtre municipal de Saint-Gall se produit chaque semaine du vendredi au dimanche et reçoit pour cela une indemnité mensuelle. Il est donc soumis à l'impôt à la source selon les barèmes ordinaires pour travailleurs (art. 91 LIFD).*
2. *Un pianiste résidant en Pologne qui est engagé dans un piano bar d'Aarau pendant deux semaines et se produit deux heures par jour fait l'objet d'un décompte selon le barème pour artistes conformément à l'article 92, alinéa 2, LIFD.*
3. *Un groupe de quatre musiciens résidant en Allemagne se produit lors d'une journée du festival du Gurten à Berne. Pour leur cachet brut, les membres du groupe sont soumis au barème pour artistes conformément à l'article 92, alinéa 2, LIFD.*

Il y a lieu d'observer les restrictions prévues par les CDI (voir art. 17 MC-OCDE ainsi que la notice de l'AFC sur l'imposition à la source des artistes, des sportifs et des conférenciers) en vigueur.

5.2 Participations de collaborateur

Les avantages appréciables en argent dérivant de participations de collaborateur doivent, en principe, être imposés à la source avec les autres revenus de l'activité lucrative dépendante conformément à l'article 83 ou à l'article 91 LIFD. Pour une éventuelle exclusion des jours de travail accomplis à l'étranger, on se reportera aux chiffres 6.7 et 7.5.1 ci-après.

Pour de plus amples informations, notamment concernant l'imposition proportionnelle des participations de collaborateur (voir art. 97a LIFD) il faut se référer à la circulaire n° 37 de l'AFC du 22 juillet 2013 sur l'imposition des participations de collaborateur.

5.3 Rémunérations des conseils d'administration

Les rémunérations des conseils d'administration (par ex. tantièmes, jetons de présence, indemnités fixes, avantages appréciables en argent dérivant de participations de collaborateur) sont imposées à la source avec un éventuel salaire conformément à l'article 83 LIFD, pour autant que le membre du conseil d'administration ou de la direction ayant droit à ces rémunérations réside en Suisse.

Si le membre du conseil d'administration réside à l'étranger, l'imposition à la source de ses rémunérations de conseil d'administration doit être effectuée conformément à l'article 93 LIFD. Dans ce cas, il faut tenir compte du fait que les rémunérations des membres du conseil d'administration établis à l'étranger peuvent être assujetties à l'impôt à la source selon

l'article 91 LIFD (revenu de l'activité) et selon l'article 93 LIFD (indemnités d'administrateur). L'assujettissement prévu à l'article 91 LIFD s'applique en cas de rémunération d'activités opérationnelles (telles que les tâches de direction). Seules les rémunérations perçues pour des fonctions de surveillance sont imposables à la source conformément à l'article 93 LIFD. Si un contribuable doit un impôt à la source à la fois aux termes de l'art 91 LIFD (revenu de son activité) et aux termes de l'article 93 LIFD (rémunération de conseil d'administration), aucune correction du revenu de l'activité lucrative déterminant le taux n'est requise.

Exemples:

1. *R., membre du conseil d'administration, réside en Suisse et touche au mois de mars, en plus de 5 000.00 francs de rémunérations de conseil d'administration, un salaire brut de 10 000.00 francs. Les revenus globaux (= 15 000.00 francs) sont donc imposés à la source conformément à l'article 83 LIFD (barèmes ordinaires).*
2. *Même état de fait que ci-dessus, à la différence que le membre du conseil d'administration réside à l'étranger. Par conséquent, le salaire brut est imposé à la source conformément à l'article 91 LIFD (barèmes ordinaires progressifs), tandis que les honoraires de conseil d'administration sont imposés à la source séparément conformément à l'article 93 LIFD (barème linéaire).*

6 Calcul de l'impôt à la source selon le modèle mensuel

6.1 Remarques préliminaires

Si le décompte de l'impôt à la source est effectué par un logiciel certifié par Swissdec², les directives Swissdec en vigueur doivent être mises en œuvre pour le calcul de la retenue de l'impôt à la source. Dans des situations et/ou cas particuliers, le calcul de l'impôt à la source peut s'écarter légèrement de la présente circulaire.

6.2 Principes

Dans le cadre du calcul de l'impôt à la source selon le modèle mensuel, le mois est réputé période fiscale. Pour calculer la retenue de l'impôt, les revenus bruts mensuels sont déterminants: toutes les prestations imposables revenant au travailleur soumis à l'impôt à la source pendant le mois concerné doivent, en général, être additionnées et le cumul doit être soumis à l'imposition à la source.

Est déterminante pour la retenue de l'impôt, la situation personnelle au moment de l'échéance de la prestation imposable. Normalement, l'impôt à la source dû est déterminé sur la base des revenus bruts du mois en multipliant ces revenus par le taux de l'impôt prévu par le barème applicable de l'impôt à la source. Il faut procéder de la même manière si le travailleur est employé à l'heure et dans le cas où son salaire lui est versé mensuellement.

Un calcul du revenu déterminant le taux peut être nécessaire dans certains cas (voir chiffre 6.3 ss ci-après), notamment s'il y a plusieurs rapports de travail, si le début ou la fin du rapport de travail a lieu au cours du mois ou s'il faut exclure des jours de travail à l'étranger pour les contribuables sans résidence en Suisse.

Le 13^e salaire doit être imposé à la source le mois où il est versé.

6.3 Revenu déterminant le taux en cas de versement d'un 13^e salaire

Si le contrat de travail prévoit le versement mensuel du 13^e salaire, le salaire brut global est imposable à la source.

Toutefois, si cette modalité n'est pas fixée dans le contrat de travail, il n'est pas autorisé de lisser le taux de l'impôt en procédant à la répartition mensuelle du 13^e salaire.

Si le 13^e salaire est versé chaque trimestre, chaque semestre ou une fois par an, il convient d'ajouter comme suit la part du 13^e salaire, aux autres revenus déterminants le taux, perçus lors du mois du paiement en question, afin de déterminer le revenu déterminant le taux global (droit du travailleur aux prestations en fonction de la durée des rapports de travail):

- versement trimestriel: 25 pour cent d'un 13^e salaire entier;
- versement semestriel: 50 pour cent d'un 13^e salaire entier;
- versement annuel: 100 pour cent d'un 13^e salaire entier.

² L'association Swissdec vise à normaliser, uniformiser et simplifier l'échange (électronique) de données, notamment de données salariales, que doivent communiquer les entreprises et employeurs aux autorités et assurances en vertu d'une obligation légale ou d'une convention contractuelle, en vue d'un traitement ultérieur conforme à la loi. Membres de l'association sont la SUVA, eAVS/AI, l'Association Suisse d'Assurances, l'Office fédéral de la statistique et la Conférence suisse des impôts.

Exemple de calcul concernant le 13^e salaire:

- Versement semestriel du 13^e salaire (juin / décembre) conformément au contrat de travail:
Le travailleur S. quitte l'entreprise au 31 mai 2021 et reçoit, en plus du paiement de son salaire (6 000 francs), le 13^e mois de salaire convenu dans son contrat (calculé proportionnellement pour la période du 1^{er} janvier 2021 au 31 mai 2021). Le 13^e salaire versé au prorata doit être extrapolé sur la base de la période du versement (base 30 jours par mois ou 360 jours par an).

Prestations	imposables	déterminant le taux	Calcul
Salaire périodique	6 000	6 000	
13 ^e salaire	2 500	3 000	2 500 / 150 x 180
Total	8 500	9 000	

Pour le calcul du revenu déterminant le taux, en cas de début ou de fin du rapport de travail au cours d'un mois avec versement d'un 13^e salaire, on se reportera aux exemples mentionnés au chiffre 6.6 ci-après.

6.4 Revenu déterminant le taux s'il y a une ou plusieurs activités lucratives à temps partiel

Il ne faut pas procéder à une extrapolation pour déterminer le taux d'imposition si le travailleur est employé à temps partiel et n'obtient à côté aucun autre revenu du travail ou aucun autre revenu acquis en compensation. En cas de rémunération à l'heure ou à la journée, le revenu déterminant pour le taux d'imposition est calculé d'après les principes énoncés au chiffre 6.5 ci-après.

En revanche, si un travailleur soumis à l'impôt à la source a plusieurs rapports de travail (revenus acquis en compensation inclus) à la fois ou s'il perçoit des salaires et / ou des revenus acquis en compensation de la part de différents débiteurs de prestations imposables, il faut établir le revenu déterminant pour le taux de chaque rapport de travail ou d'assurance de la manière suivante:

1. conversion en taux d'occupation global réel de toutes les activités lucratives exercées par le travailleur (revenus acquis en compensation inclus);
2. conversion en activité à plein temps lorsque le taux d'occupation global réel n'est pas communiqué par le travailleur;
3. conversion en revenu brut global réel lorsque le débiteur de la prestation imposable a connaissance des revenus du travailleur (par ex. plusieurs activités au sein d'un groupe ou plusieurs contrats de travail avec le même débiteur de la prestation).

Ce principe s'applique aussi lorsqu'une ou plusieurs activités lucratives sont ou seront exercées en dehors de la Suisse ou que des revenus acquis en compensation sont ou seront versés à l'étranger.

Le travailleur à temps partiel est tenu d'informer son ou ses employeur(s) s'il effectue une ou plusieurs activité(s) lucrative(s) (salariées ou indépendantes), respectivement s'il touche des revenus acquis en compensation (voir art. 136 LIFD).

Si le travailleur ne fournit ni le taux d'occupation ni le salaire individuel de son autre activité, il faut convertir chaque rapport de travail en activité à plein temps afin d'obtenir le revenu déterminant le taux. De plus, il faut prendre en considération les dispositions du contrat de travail. Cette procédure s'applique également aux personnes dont l'une des activités lucratives est rémunérée à l'heure ou à la journée, mais touchent un salaire mensuel (voir aussi chiffre 6.5 ci-après). Dans ces cas, il faut prendre en compte la durée normale du travail dans l'entreprise pour déterminer le taux d'occupation. Le degré d'incapacité de travail ou d'invalidité est déterminant en cas de revenus acquis en compensation.

S'il n'est pas possible de déterminer le taux d'occupation d'une activité lucrative (par ex. pour un travail de concierge exercé à titre accessoire et rémunéré au forfait), le débiteur de la

prestation imposable peut extrapoler le montant servant de base au calcul du barème C au cours de l'année fiscale pour obtenir le revenu déterminant. Ce montant est publié tous les ans avec les autres bases de calcul (voir art. 85, al. 2, LIFD).

Lorsqu'un salaire imposable à la source comprend des éléments périodiques et des éléments apériodiques (voir chiffre 6.6 ci-après), il faut convertir uniquement les éléments périodiques pour déterminer le taux.

En cas de début d'une autre activité lucrative, il y a lieu d'effectuer la conversion dès le mois suivant. Par conséquent, aucune extrapolation n'est nécessaire à partir du mois suivant la fin de l'activité lucrative supplémentaire.

Il ne faut pas procéder à l'extrapolation si les seuls revenus des activités lucratives supplémentaires sont imposés selon le barème E.

Le travailleur peut toujours demander à l'autorité fiscale compétente un nouveau calcul de l'impôt à la source ou une taxation ordinaire ultérieure jusqu'au 31 mars de l'année fiscale suivant l'échéance de la prestation (voir chiffre 11 ci-après).

Exemples:

1. *Deux rapports de travail en Suisse (taux d'occupation total: 100 %):*

Le travailleur Z. est employé par la F. SA à Berne et par la K. SA à Thoune. Il touche les salaires suivants:

Employeurs	Taux d'occupation	Salaire brut	déterminant le taux
F. SA (CH)	50 %	4 500	9 000
K. SA (CH)	50 %	4 000	8 000

2. *Deux rapports de travail en Suisse (taux d'occupation total: 90 %):*

Le travailleur Z. est employé par la M. SA à Berne et par la T. SA à Thoune. Il touche les salaires suivants (aucun des deux employeurs n'a connaissance du taux d'occupation pour l'autre activité lucrative):

Employeurs	Taux d'occupation	Salaire brut	déterminant le taux
M. SA (CH)	50 %	4 500	9 000
T. SA (CH)	40 %	4 400	11 000

3. *Deux rapports de travail en Suisse (taux d'occupation total: 90 %):*

Le travailleur Z. est employé par la société M. SA à Berne et par la société T. SA à Thoune. Il touche les salaires suivants (les deux employeurs ont connaissance du taux d'occupation pour l'autre activité):

Employeurs	Taux d'occupation	Salaire brut	Déterminant le taux
M. SA (CH)	50 %	4 500	8 100
T. SA (CH)	40 %	4 400	9 900

4. *Deux rapports de travail en Suisse (un travail à 70 % plus bonus et un travail à 30 %):*

Le travailleur Z. est employé par la G. SA à Berne pour un travail à 70 % plus bonus et par la H. SA à Thoune pour un travail à 30 %. Il obtient les revenus suivants:

Employeurs	Taux d'occupation	Salaire brut	déterminant le taux
G. SA (CH)	70 %	4 550	6 500
G. SA (CH)	bonus	2 000	2 000
G. SA (CH)		6 550	8 500
H. SA (CH)	30 %	1 200	4 000

5. Deux rapports de travail en Suisse (un travail à 60 % et un contrat de travail en salaire horaire; 30.00 francs de l'heure):

Le travailleur W. est employé par la société Z. SA à Zurich pour un travail à 60 % et par la société J. SA à Winterthur, qui le rétribue à l'heure. Au mois d'avril, W. travaille 35 heures auprès de J. SA. Dans cette société, la durée normale du travail est fixée à 182 heures par mois (= 42 heures par semaine). Par conséquent, son taux d'occupation auprès de J. SA s'élève à 19,23 %. Les deux employeurs ignorent le taux d'occupation de l'autre activité lucrative du travailleur W. Ce dernier touche les salaires suivants:

Employeurs	Taux d'occupation	Salaire brut	déterminant le taux
Z. SA (CH)	60 %	3 400	5 667
J. SA (CH)	19,23 %	1 050	5 460

6. Deux rapports de travail auprès du même débiteur de la prestation imposable en Suisse:

Le travailleur S. est employé par la société A. SA à Aarau, à 80 % en tant que collaborateur spécialisé et à 20 % en tant que concierge. Le revenu déterminant le taux est obtenu en additionnant les deux salaires bruts. S. touche les salaires suivants:

Activités	Taux d'occupation	Salaire brut	déterminant le taux
Collaborateur spécialisé	80 %	4 400	5 300
Concierge	20 %	900	5 300

7. Un rapport de travail en Suisse et un rapport de travail en Allemagne (taux d'occupation total: 70 %):

Le travailleur Z. est employé par la R. SA à Berne (= lieu de travail) et par la H. SA à Stuttgart (= lieu de travail). La société R. SA Berne a connaissance du taux d'occupation pour l'activité exercée auprès de l'employeur allemand. Z. obtient les revenus suivants:

Employeurs	Taux d'occupation	Salaire brut	déterminant le taux
R. SA (CH)	50 %	4 500	6 300
H. SA (D) ¹	20 %	n.d.	n.d.

¹ imposable en Allemagne

8. Salaire et revenus acquis en compensation:

Le travailleur Z. obtient les revenus suivants, dont les deux débiteurs des prestations imposables ont connaissance:

Employeur / assurance	Taux d'occupation / degré d'invalidité	Salaire brut / rente	déterminant le taux
P. SA (CH)	60 %	6 000	10 000
Rente AI (CH) ¹	40 %	2 000	5 000

¹ imposition selon le barème G

9. Salaire et activité sans taux d'occupation:

Le travailleur Z. obtient les revenus suivants:

Employeur	Taux d'occupation	Salaire brut	déterminant le taux
R. SA (CH)	100 %	7 000	7 000
Activité accessoire (CH)	n.d.	500	5 425 ¹

¹ revenu déterminant le taux maximal du couple au barème C (état: 1.1.2019)

6.5 Activités lucratives rémunérées à l'heure ou à la journée

Si un travailleur imposable à la source rétribué sur une base horaire ou journalière ne perçoit pas son salaire sous forme d'un paiement mensuel (par ex. versement hebdomadaire du salaire, versements irréguliers sur la base des décomptes des heures remis, etc.), un revenu mensuel déterminant le taux doit systématiquement être calculé. Celui-ci est obtenu en extrapolant le salaire horaire à 180 heures et le salaire journalier à 21,667 jours. La conversion porte ici exclusivement sur le salaire horaire ou journalier actuel convenu (dont indemnités pour vacances et jours fériés ainsi que d'autres indemnités versées sur une base horaire ou journalière). De plus, seules les indemnités en capital pour des prestations généralement périodiques (sans extrapolation) doivent être incluses en sus dans le salaire déterminant le taux.

Ce calcul forfaitaire du revenu déterminant le taux s'applique à la fois pour les activités lucratives multiples et pour les rapports de travail inférieurs à un mois.

La retenue à la source doit avoir lieu lors du versement du salaire. Les suppléments pour vacances et jours fériés sont imposables au moment du décompte et du versement du salaire horaire ou journalier. Toutefois, le débiteur de la prestation imposable doit verser chaque mois l'impôt retenu à la source (voir chiffres 9.3.1 et 9.3.2 ci-après). Si un travailleur imposable à la source est engagé à différents taux horaires ou journaliers au cours d'une période de paiement, le revenu déterminant le taux pour le décompte mensuel de l'impôt à la source doit être calculé à partir de la moyenne pondérée (total du salaire horaire ou journalier versé dont indemnités pour vacances et jour fériés / heures ou jours travaillés pendant la période de paiement de salaire correspondante x 180 heures ou 21,667 jours).

Si le travailleur n'est pas d'accord avec la retenue à la source opérée, il peut demander à l'autorité fiscale compétente un nouveau calcul de l'impôt à la source ou une taxation ordinaire ultérieure jusqu'au 31 mars de l'année fiscale suivant l'échéance de la prestation (voir chiffre 11 ci-après).

Exemples:

1. Le travailleur E. est employé par le bailleur de services O. SA. Entre le 1^{er} et le 31 mars 2021, il intervient auprès de plusieurs entreprises. Selon l'activité effectuée dans l'établissement d'affectation, le bailleur de services lui verse un salaire horaire compris entre 32.00 francs et 40.00 francs. Il travaille 152 heures au cours du mois. Il touche son salaire chaque semaine, une fois que les rapports de travail ont été remis.

Semaine	Salaire horaire	Salaire	Heures	Facteur	déterminant le taux	Taux	Impôt à la source
1 ^{re} semaine	32	1 024	32	180	5 760	11,1 %	113.65
2 ^e semaine	35	1 330	38	180	6 300	13,0 %	159.60
3 ^e semaine	33	1 485	45	180	5 940	11,4 %	169.30
4 ^e semaine	40	1 480	37	180	7 200	13,5 %	199.80
Total		5 319	152	180	6 299		642.35

2. Le travailleur F. effectue des missions sur appel pour le compte de la société P. SA. F. a convenu d'une indemnité journalière brute de 190.00 francs avec P. SA. Au mois de mai 2021, il travaille 11 jours pour l'entreprise, qui lui verse au total un salaire de 2 090.00 francs par semaine. À côté, F. travaille pour la société R. SA, qui le rétribue à l'heure. En mai 2021, il accomplit 70 heures de travail et perçoit pour cela un salaire brut de 22.00 francs par heure, versé à la fin du mois (salaire mensuel). La durée normale du travail de l'entreprise est fixée à 42 heures par semaine, respectivement 182 heures par mois.

Employeurs	Salaire journalier / horaire	Salaire	Heures / jours	Facteur	déterminant le taux	Taux	Impôt à la source
P. SA	190.00	2 090	11	21,667	4 117	7,5 %	156.75
R. SA	38.46 %	1 540 ¹	70	100 %	4 004	7,2 %	110.90

¹ En cas de paiement mensuel, l'extrapolation doit avoir lieu sur le temps de travail calculé selon les heures normales de travail de l'entreprise.

3. Le travailleur G. est employé à l'heure comme technicien de nettoyage par la société Q. SA. Il travaille entre 16 et 20 heures par semaine. En avril 2021, il accomplit 70 heures de travail pour Q. SA et touche un salaire horaire de 23 francs après évaluation des rapports de travail remis. Par ailleurs, il exerce une autre activité lucrative à 50 %, rémunérée sur une base mensuelle, pour la société T. SA. Son salaire se monte à 2 400.00 francs par mois. Les deux employeurs n'ont pas connaissance du taux d'occupation chez l'autre employeur.

Employeurs	Salaire horaire / taux d'occupation	Salaire	Heures	Facteur	déterminant le taux	Taux	Impôt à la source
Q. SA	23.00	1 610	70	180	4 140	7,5 %	120.75
T. SA	50 %	2 400	-	100 %	4 800	9,5 %	228.00

4. Le travailleur H. est employé à l'heure par la société S. SA du 17 au 28 juin 2021. Durant cette période, il accomplit 72 heures de travail, qui lui sont payées 35.00 francs par heure. Il reçoit son salaire total à la fin du rapport de travail.

Employeur	Salaire horaire	Salaire	Heures	Facteur	déterminant le taux	Taux	Impôt à la source
S. SA	35	2 520	72	180	6 300	13,0 %	327.60

5. Le travailleur M. est employé à l'heure par la société L. SA et touche un salaire horaire de 35.00 francs. Il effectue le décompte de ses heures de travail pour 5 semaines en avril 2021 (195 heures sur le décompte remis) et pour 2 semaines en mai 2021 (50 heures sur le décompte remis).

Décompte	Salaire horaire	Salaire	Heures	Facteur	déterminant le taux	Taux	Impôt à la source
Avril 2021	35	6 825	195	180	6 300	13,0 %	887.25
Mai 2021	35	1 750	50	180	6 300	13,0 %	227.50

6. Le travailleur N. est employé à l'heure par la société K. SA et touche un salaire horaire de 35.00 francs. En juillet 2021, il décompte 75 heures de travail pour 2 semaines et reçoit au total 2 000.00 francs d'indemnités journalières de maladie de la part de son employeur pour le reste du mois de juillet 2021. De plus, il obtient le versement d'une allocation familiale à hauteur de 1 200.00 francs pour 6 mois. Celle-ci se compose de l'allocation familiale ordinaire pour le mois de juillet 2021 ainsi que d'un paiement rétroactif sur 5 mois pour la période de février à juin 2021.

Décompte	Salaire horaire	Salaire	Heures	Facteur	imposables	déterminant le taux
Salaire	35	2 625	75	180	2 625	6 300
Indemnités journalières		2 000			2 000	-
Allocation familiale		1 200			1 200	1 200
Total					5 825	7 500

6.6 Calcul de l'impôt à la source en cas de début ou de fin du rapport de travail au cours d'un mois

Si le rapport de travail débute ou finit au cours d'un mois, il faut extrapoler les revenus bruts de ce mois sur 30 jours afin d'établir le revenu déterminant le taux. En l'occurrence, seuls les éléments réguliers ou périodiques du salaire sont convertis, mais pas les éléments irréguliers ou apériodiques (voir à ce sujet le chiffre marginal 27 du «Guide d'établissement du certificat de salaire»). Les éléments du salaire apériodiques ne doivent être additionnés qu'après extrapolation des prestations périodiques. Cette réglementation s'applique aussi en ce qui concerne les engagements payés à l'heure ou à la journée, dans la mesure où les salaires sont versés sur la base d'un salaire mensuel (voir chiffre 6.5 ci-dessus).

- *Cas spéciaux pour calculer le nombre de jours en cas de début ou de fin de rapport de travail au cours d'un mois (même méthode que pour le calcul des jours d'assurance sociale):*
 - *Début le 31 mars 2023 = 1 jour*
 - *Début le 30 mars 2023 = 1 Jour*
 - *Début le 29 mars 2023 = 2 Jours*
 - *Début le 29 février 2024 (année bissextile) = 1 Jour*
 - *Début le 28 février 2024 (année bissextile) = 1 Jour*
 - *Début le 28 février 2023 = 1 Jour*
 - *Début le 27 février 2023 = 4 Jours*
 - *Fin le 31 Mars 2023 = 30 Jours*
 - *Fin le 30 Mars 2023 = 30 Jours*
 - *Fin le 29 Mars 2023 = 29 Jours*
 - *Fin le 29 février 2024 (année bissextile) = 30 Jours*
 - *Fin le 28 février 2024 (année bissextile) = 30 Jours*
 - *Fin le 28 février 2023 = 30 Jours*
 - *Fin le 27 février 2023 = 27 Jours*

Les prestations apériodiques suivantes ne font pas partie du salaire mensuel brut à extrapoler (l'énumération n'est pas exhaustive):

- indemnités pour heures supplémentaires;
- indemnités pour solde de vacances;
- primes d'ancienneté;
- bonus;
- primes;
- honoraires du conseil d'administration;
- indemnités de départ;
- gratifications;
- avantages appréciables en argent dérivant de participations de collaborateur.

Exemples concernant des prestations apériodiques:

1. Le travailleur S. quitte l'entreprise au 16 mars 2022 et reçoit, en plus de son salaire au prorata de 3 500.00 francs, une indemnité de 1 000.00 francs pour un solde de vacances. Il reçoit en outre une indemnité de départ de 5 000.00 francs. Pour déterminer le taux, il faut extrapoler le salaire versé sur 30 jours. Il ne faut pas extrapoler les prestations apériodiques (indemnité pour solde de vacances et indemnité de départ).

Prestations	imposables	déterminant le taux	calcul
Salaire périodique	3 500	6 562.50	3 500 / 16 x 30
Indemnité pour solde de vacances	1 000	1 000.00	pas d'extrapolation
Indemnité de départ	5 000	5 000.00	pas d'extrapolation
Total	9 500	12 562.50	

2. Le travailleur D. est employé par la société M. SA (à 50 %) et par la société C. SA (à 40 %), toutes deux sises en Suisse. D. met fin à son rapport de travail avec C. SA au 15 mars. En plus du paiement de son salaire au prorata, il reçoit une indemnité de départ de 500.00 francs ainsi que le versement du 13^e mois de salaire au prorata.

Prestations	M. SA (CH)	C. SA (CH)	calcul
Taux d'occupation	50 %	40 %	
Salaire (périodique)	2 600	1 000	
Indemnité de départ (apériodique)	-	500	
Part du 13 ^e salaire	0.00	416.67	
1^{er} extrapolation fin de rapport de travail			
Calcul du taux pour le 13 ^e salaire	0.00	2 000	416.67 / 75 x 360
Calcul du taux pour le départ (à 30 jours)	2 600	2 000	1 000 / 15 x 30
2^{ème} extrapolation plusieurs employeurs			
Calcul du taux pour le temps partiel	5 200	9 000	2 000 + 2 000 / 40 % x 90 %
Indemnité de départ		500	
Calcul du taux total	5 200	9 500	

Exemples portant sur le 13^e salaire:

3. Versement du 13^e salaire en deux fois (juin et décembre) conformément au contrat de travail:
Le travailleur S. quitte l'entreprise au 15 juin 2021 et reçoit, en plus du paiement proportionnel de son salaire (3 000.00 francs), le 13^e mois de salaire convenu dans son contrat (calculé au prorata pour la période du 1^{er} janvier 2021 au 15 juin 2021). Le versement du salaire doit être extrapolé sur 30 jours pour déterminer le taux. Le 13^e salaire versé au prorata doit être extrapolé sur la base de la période du versement (base: 30 jours par mois ou 360 jours par an).

Prestations	imposables	déterminant le taux	calcul
Salaire périodique	3 000	6 000	3 000 / 15 x 30
13 ^e salaire	2 750	3 000	2 750 / 165 x 180
Total	5 750	9 000	

4. Versement trimestriel du 13^e salaire (mars / juin / septembre / décembre) conformément au contrat de travail:

Le travailleur S. quitte l'entreprise au 15 octobre 2021 et reçoit, en plus du paiement proportionnel de son salaire (3 000.00 francs), le 13^e mois de salaire convenu dans son contrat (calculé au prorata pour la période du 1^{er} octobre 2021 au 15 octobre 2021). Le versement du salaire doit être extrapolé sur 30 jours pour déterminer le taux. Le 13^e salaire versé au prorata doit être extrapolé sur la base de la période du versement (base: 30 jours par mois ou 360 jours par an).

Prestations	imposables	déterminant le taux	calcul
Salaire périodique	3 000	6 000	3 000 / 15 x 30
13 ^e salaire	250	1 500	250 / 15 x 90
Total	3 250	7 500	

5. Versement du 13^e salaire en deux fois (juin et décembre) conformément au contrat de travail:

Le travailleur V arrive dans l'entreprise au 1^{er} février 2021 et la quitte au 15 juin 2021. Il reçoit, en plus du paiement proportionnel de son salaire (3 000.00 francs), le 13^e mois de salaire convenu dans son contrat (calculé au prorata pour la période du 1^{er} février 2021 au 15 juin 2021). Le versement du salaire doit être extrapolé sur 30 jours pour déterminer le taux. Le 13^e salaire versé au prorata doit être extrapolé sur la base de la période du versement (base: 30 jours par mois ou 360 jours par an).

Prestations	imposables	déterminant le taux	calcul
Salaire périodique	3 000	6 000	3 000 / 15 x 30
13 ^e salaire	2 250	3 000	2 250 / 135 x 180
Total	5 250	9 000	

6. Versement en une fois du 13^e salaire (décembre) conformément au contrat de travail:

Le travailleur V. quitte l'entreprise au 15 décembre 2021 et reçoit, en plus du paiement proportionnel de son salaire (3 000.00 francs), le 13^e mois de salaire convenu dans son contrat (calculé au prorata pour la période du 1^{er} janvier 2021 au 15 décembre 2021). Le versement du salaire doit être extrapolé sur 30 jours pour déterminer le taux. Le 13^e salaire versé au prorata doit être extrapolé sur la base de la période du versement (base: 30 jours par mois ou 360 jours par an).

Prestations	imposables	déterminant le taux	calcul
Salaire périodique	3 000	6 000	3 000 / 15 x 30
13 ^e salaire	5 750	6 000	5 750 / 345 x 360
Total	8 750	12 000	

7. Versement en une fois du 13^e salaire (décembre) conformément au contrat de travail:

Le travailleur V. arrive dans l'entreprise au 1^{er} avril 2021 et la quitte au 15 octobre 2021. Il reçoit, en plus du paiement proportionnel de son salaire (3 000.00 francs), le 13^e mois de salaire convenu dans son contrat (calculé au prorata pour la période du 1^{er} avril 2021 au 15 octobre 2021). Le versement du salaire doit être extrapolé sur 30 jours pour déterminer le taux. Le 13^e salaire versé au prorata doit être extrapolé sur la base de la période du versement (base: 30 jours par mois ou 360 jours par an).

Prestations	imposables	déterminant le taux	calcul
Salaire périodique	3 000	6 000	3 000 / 15 x 30
13 ^e salaire	3 250	6 000	3 250 / 195 x 360
Total	6 250	12 000	

6.7 Exclusion des jours de travail accomplis à l'étranger

En vertu du droit suisse, les personnes imposées à la source résidant en Suisse qui accomplissent des jours de travail à l'étranger pour le compte d'un employeur suisse sont, en principe, imposées en Suisse pour les jours de travail en question. Toutefois, si les conditions de la clause du monteur (voir art. 15 MC-OCDE) ne sont pas réunies selon la CDI applicable, le droit d'imposer revient à l'État du lieu du travail.

D'après le droit national, le débiteur de la prestation imposable peut procéder à l'exclusion des jours de travail à l'étranger pour les personnes imposées à la source sans résidence en Suisse qui y exercent une activité lucrative dépendante pour un employeur qui a son siège, un établissement stable ou son administration effective en Suisse de la manière suivante:

Seuls les jours de travail effectivement accomplis à l'extérieur de la Suisse doivent être exclus. Il n'est pas tenu compte des jours de congé rémunérés durant lesquels aucune prestation n'est fournie (notamment les jours de vacances ou de maladie) pour l'exclusion de l'imposition. Les jours de travail en Suisse déterminants pour l'imposition à la source sont généralement établis en soustrayant les jours de travail à l'étranger du total de 20 jours de travail par mois ou du total de 240 jours de travail par an. Sont réputés jours de travail à l'étranger, tous les jours de travail accomplis à l'étranger, ainsi que les jours d'arrivée et de retour pendant lesquels le salarié a travaillé exclusivement ou majoritairement à l'étranger.

Exemples:

1. Le travailleur Z. est domicilié à l'étranger et réside à la semaine en Suisse. Le siège social de son employeur est situé à Zurich. Z. exerce son activité sur un lieu de travail fixe à Zurich. Pendant le mois de septembre, il a travaillé exceptionnellement 5 jours en Autriche. De plus, il a passé 10 jours de vacances en Italie. Z. perçoit un salaire brut de 8 000.00 francs pour le mois de septembre. Les jours de travail en Suisse déterminants pour l'exclusion sont établis en soustrayant les 5 jours de travail à l'étranger du total de 20 jours de travail par mois. À partir de cela, le revenu imposable et le revenu déterminant pour le taux d'imposition doivent être calculés comme suit:

Total des jours de travail:	20 jours
Jours de travail en Suisse:	20 jours – 5 jours = 15 jours
Rapport déterminant pour l'exclusion de travail:	15 jours de travail en Suisse sur le total des 20 jours
Revenu imposable:	8 000.00 francs : 20 x 15 = 6 000.00 francs
Revenu déterminant pour le taux:	8 000.00 francs

2. Le travailleur B. est domicilié à l'étranger et réside à la semaine en Suisse. En avril 2021, il perçoit un salaire brut de 10 000.00 francs ainsi qu'un bonus de 30 000.00 francs pour l'année précédente. Au mois d'avril, il a travaillé en Grande-Bretagne pendant 4 jours. L'année précédente, le travailleur B. a accompli 200 jours de travail en Suisse sur un total de 240.

Calcul du salaire brut imposable en avril 2021:

Total des jours de travail:	20 jours
Jours de travail en Suisse:	20 jours – 4 jours = 16 jours
Rapport déterminant pour l'exclusion de travail:	16 jours de travail en Suisse sur le total de 20 jours
Revenu imposable:	10 000.00 francs : 20 x 16 = 8 000.00 francs

Calcul du bonus imposable de l'année précédente:

Total des jours de travail de l'année précédente:	240 jours
Jours de travail en Suisse l'année précédente:	240 jours – 40 jours = 200 jours
Rapport déterminant pour l'exclusion de travail:	200 jours de travail en Suisse sur le total de 240 jours
Revenu imposable:	30 000.00 francs : 240 x 200 = 25 000.00 francs
Total du revenu imposable en avril 2021:	33 000.00 francs (fr. 8 000 + fr. 25 000)
Revenu déterminant le taux en avril 2021:	40 000.00 francs (fr. 10 000 + fr. 30 000)

Les jours de travail déterminants doivent être définis dans un calendrier joint au décompte de l'impôt à la source. Si l'employeur décompte l'impôt à la source électroniquement (par ex. via ELM-QSt), le calendrier doit uniquement être remis par voie postale à l'autorité fiscale compétente, dans la mesure où il n'existe aucune possibilité de transmission électronique.

Si le calcul de la retenue de l'impôt à la source effectué par l'employeur ne tient pas compte des jours de travail accomplis à l'étranger ou si le travailleur conteste le nombre des jours de travail accomplis à l'étranger, ce dernier peut demander à l'autorité fiscale compétente un nouveau calcul de l'impôt à la source ou une taxation ordinaire ultérieure jusqu'au 31 mars de l'année fiscale suivant l'échéance de la prestation (voir chiffre 11 ci-après). Le calendrier doit être signé tant par le travailleur que par l'employeur et être joint à la demande.

Les dispositions fiscales internationales ainsi que les accords internationaux en la matière (par ex. CDI, accord amiable) sont déterminantes pour l'exclusion opérée dans le cadre d'une correction ultérieure.

6.8 Calcul de l'impôt à la source pour des prestations versées avant l'engagement

Selon le droit suisse, les indemnités versées au travailleur avant le début du rapport de travail par l'employeur (par ex. prime à la signature) relèvent de la disposition fixée à l'article 17 LIFD.

Pour les contribuables résidant en Suisse, l'impôt à la source doit donc être calculé sur l'ensemble de la prestation en prenant en considération la situation personnelle au moment du versement de la prestation.

Lorsqu'une personne résidant à l'étranger perçoit une telle prestation, cette dernière doit faire l'objet d'une imposition à la source. La prestation s'inscrivant dans un rapport de travail imposable en Suisse, les principes de l'article 15 MC-OCDE doivent être respectés. Dans le cas présent, la situation au moment du versement de la prestation est également déterminante pour la retenue de l'impôt à la source.

La personne imposée à la source qui n'est pas soumise à une taxation ordinaire ultérieure obligatoire (voir art. 89 LIFD) peut solliciter un nouveau calcul de l'impôt à la source ou une taxation ordinaire ultérieure jusqu'au 31 mars de l'année fiscale qui suit l'échéance de la prestation (voir chiffre 11 ci-après).

6.9 Calcul de l'impôt à la source pour des prestations versées à la fin du rapport de travail ou ultérieurement

Si le rapport de travail prend fin, les prestations devenues exigibles à ce moment, mais qui ne sont versées qu'ultérieurement au travailleur (par ex. indemnités pour heures supplémentaires, indemnités pour solde de vacances, etc.) doivent être additionnées aux revenus bruts du dernier mois de travail. Par conséquent, il faut calculer la retenue de l'impôt à la source sur le montant total des prestations versées. Le barème applicable correspond à celui qui était déterminant au moment du dernier paiement de salaire. Les éventuels impôts à la source déjà retenus pour le mois correspondant doivent être soustraits du montant total des impôts à la source dus pour ce mois. L'impôt à la source sur cette prestation est dû dans le même canton que celui dans lequel les impôts à la source ont été retenus sur le dernier paiement de salaire.

Il faut calculer la retenue de l'impôt à la source séparément pour les prestations qui ne sont devenues exigibles qu'après la fin du rapport de travail (par ex. versements de bonus décidés ultérieurement par la direction et indemnités de départ ou créances de salaire reconnues ultérieurement). La situation personnelle au moment du versement de ces prestations est déterminante pour l'établissement du barème applicable. Le calcul du revenu déterminant le taux repose sur la somme de tous les revenus de l'activité lucrative réalisés par le travailleur durant le mois concerné – à l'étranger ou en Suisse – (y compris les revenus acquis en compensation). Si l'employeur n'a pas connaissance de ces revenus supplémentaires, il peut prendre en compte, pour déterminer le taux d'imposition, le dernier salaire mensuel brut assujéti à l'impôt à la source en Suisse qu'il a versé. Les éventuelles restrictions conformément aux CDI doivent être prises en compte (voir chiffre 6.7 ci-dessus).

Le maintien de salaire octroyé à un travailleur résidant à l'étranger libéré de son obligation de travailler suite à une résiliation des rapports de travail notifiée est assujéti à l'impôt à la source, pour autant que cette prestation repose sur un contrat de travail toujours en vigueur (voir art. 91 LIFD) et lié à une activité physiquement déployée en Suisse. Dans ce cas, l'imposition à la source doit être calculée sur un salaire brut réduit (sous réserve de la progressivité), dans la mesure où il est présumé que le travail aurait été effectué partiellement ou totalement à l'étranger si le travailleur n'avait pas été libéré de l'obligation de travailler. S'il est supposé que le travail aurait été accompli en tant que frontalier au sens de l'article 15a de la CDI avec l'Allemagne, les barèmes correspondants seraient applicables.

Pendant la période de validité de son contrat ou plus tard, le travailleur peut demander un nouveau calcul de l'impôt à la source ou une taxation ordinaire ultérieure jusqu'au 31 mars de l'année fiscale suivant l'échéance de la prestation (voir chiffre 11 ci-après).

Exemples:

1. *Imposition ultérieure du paiement d'un solde de vacances:*

Le travailleur Z. quitte l'entreprise R. au 30 septembre 2021. La prestation imposable en septembre 2021 se monte à 5 500.00 francs et la retenue de l'impôt à la source à 649,55 francs. L'employeur a établi le décompte de l'impôt à la source correspondant dans les délais. Par la suite, en novembre 2021, le travailleur Z. reçoit le paiement d'un solde de vacances d'un montant de 500.00 francs. Les impôts à la source dus en novembre 2021 doivent être calculés comme suit:

Prestations	à décompter en sept. 2021	à décompter en nov. 2021
Salaire brut	5 500	5 500
Solde de vacances		500
Total	5 500	6 000
Impôt global à la source sur 6 000 francs		757.20
Impôt à la source payé en septembre 2021		- 649.55
Impôt à la source dû en novembre 2021 (imputation de l'impôt à la source payé en septembre 2021)		107.65

2. *Imposition d'un bonus:*

Le travailleur Y., résidant en Autriche, quitte l'entreprise T. le 30 novembre 2021. Le dernier salaire versé en novembre 2021 se monte à 8 000.00 francs. En avril de l'année suivante, il reçoit un bonus de 15 000.00 francs, que la direction de l'entreprise T. a décidé en avril 2022. Ce bonus est soumis séparément à l'impôt le mois où il est versé (avril 2022), car le droit au bonus est né au cours de ce mois (décision de la direction de l'entreprise). Compte tenu du fait que le bonus soit devenu exigible si tardivement, il ne faut pas corriger le taux sur le dernier salaire (8 000.00 francs en novembre 2021). Pour la détermination du barème et du revenu déterminant le taux, la situation personnelle au moment du versement de la prestation est déterminante. Comme cette situation n'était pas connue de l'entreprise T., elle prend en compte son dernier salaire brut versé pour la fixation du revenu déterminant le taux. Étant donné qu'en 2021 (période du revenu), Y. était employé à l'étranger pendant 66 jours de travail sur 220 au total (20 jours de travail par mois de janvier à novembre), le bonus n'est soumis à l'impôt à la source en Suisse qu'à concurrence de 10 500.00 francs (15 000.00 francs / 220 x 154) au taux correspondant à 23 000.00 francs (dernier salaire mensuel de 8 000.00 francs + bonus de 15 000.00 francs).

Prestations	imposables	Taux	déterminant le taux
Salaire brut (nov. 2021)	8 000	15,0 %	8 000
Bonus (avril 2022)	10 500	27,0 %	23 000
Impôt à la source payé en novembre 2021		1 200	
Impôt à la source dû en avril 2022		2 835	

3. *Imposition d'un bonus versé à un frontalier venant d'Allemagne:*

Le travailleur W. quitte l'entreprise X. le 30 novembre 2021. W. est réputé frontalier au sens de l'article 15a CDI-D. Le dernier salaire versé en novembre 2021 se monte à 8 000.00 francs et a été imposé à la source à un taux de 4,5 %. En avril de l'année suivante, W. reçoit un bonus de 21 000.00 francs, que la direction de l'entreprise X. a décidé en avril 2022. Ce bonus est soumis séparément à l'impôt le mois où il est versé (avril 2022), car le droit au bonus est né au cours de ce mois (décision de la direction de l'entreprise X.). Il ne faut pas effectuer de correction du taux pour le dernier mois de travail (novembre 2021). L'entreprise X. ne connaît pas les revenus actuels de W. Étant donné qu'en 2021 (période du revenu), W. était frontalier au sens de l'article 15a CDI-D, le bonus n'est soumis à l'impôt à la source en Suisse qu'au taux de 4,5 % au maximum.

Prestations	imposables	Taux	déterminant le taux
Salaire brut (nov. 2021)	8 000	4,5 %	8 000
Bonus (avril 2022)	21 000	4,5 %	29 000
Impôt à la source payé en novembre 2021		360	
Impôt à la source dû en avril 2022		945	

4. *Cas particulier des frontaliers venant d'Allemagne avec formulaire Gre-3:*

Si le travailleur W. (voir exemple précédant) avait déclaré plus de 55 jours de non-retour au domicile pour la période de janvier à novembre (60 / 12 x 11) en 2021 à l'aide du formulaire Gre-3, les jours de travail accomplis à l'étranger auraient éventuellement dû être exclus (imposition du paiement d'un bonus à un travailleur résidant en Autriche).

5. *Imposition de la prestation de maintien de salaire dans le cadre d'un contrat de travail résilié:*

Le contrat de travail du travailleur Z., résidant en Italie, est résilié le 24 septembre 2021 avec effet au 31 décembre 2021. Il est exempté de l'obligation de travailler pour les mois restants (octobre, novembre et décembre 2021). Pendant cette période, Z. reçoit son salaire brut mensuel habituel de 7 000.00 francs. Au cours de la période de référence préalable de 12 mois, 60 jours de travail accomplis à l'étranger (= 180 jours de travail en Suisse) ont fait l'objet d'une exclusion. Cette situation donne lieu à la prise en compte d'un salaire brut mensuel imposable de 5 250.00 francs pour les mois d'octobre à décembre 2021 (7 000.00 francs : 240 jours de travail x 180 jours de travail en Suisse), chaque salaire étant assujéti à l'impôt à la source au taux correspondant à 7 000.00 francs.

6.10 Revenus acquis en compensation versés à l'employeur

L'assurance ne doit pas décompter l'impôt à la source sur les revenus acquis en compensation (indemnités journalières) qu'elle verse à l'employeur. Ce dernier opère la retenue de l'impôt à la source sur l'indemnité brute due à l'employé et y applique le barème, respectivement le taux de l'impôt déterminant.

Exemple:

- En mars 2021, l'employeur doit au travailleur célibataire T. un salaire mensuel brut de 4 500.00 francs et une indemnité journalière en cas d'accident (revenu acquis en compensation) de 1 000.00 francs, que l'assurance a versée à l'employeur.

La rémunération globale de 5 500.00 francs au total est soumise à l'impôt à la source. Il faut appliquer le barème ordinaire (A0).

6.11 Revenus acquis en compensation qui ne sont pas versés par l'intermédiaire de l'employeur

Les revenus acquis en compensation (indemnités journalières, rentes, etc.) que par exemple des assurances, des caisses de compensation, des caisses d'assurance-chômage (fournisseurs des prestations) versent directement au bénéficiaire des prestations (employé) doivent être imposés à la source par le fournisseur des prestations selon le barème G ou le barème Q pour les frontaliers venant d'Allemagne (voir art. 1, al. 1, let. g, OIS).

Si un autre revenu de l'activité lucrative est obtenu en plus du revenu acquis en compensation, ces deux revenus doivent être extrapolés pour déterminer le taux de l'impôt (voir chiffre 6.4 ci-dessus). En cas de revenus acquis en compensation versés au prorata du gain assuré, celui-ci est réputé revenu déterminant le taux.

Pour l'imposition à la source des revenus acquis en compensation, en particulier pour leur définition au plan international, il faut se référer à la «Notice de l'AFC sur l'imposition à la source des revenus acquis en compensation pour les travailleurs étrangers» en vigueur.

Exemple:

- Indemnités journalières de maladie pour 12 jours calendaires (versées directement) et un rapport de travail:

Le travailleur T. reçoit de l'assurance une indemnité journalière de maladie brute de 1 800.00 francs pour 12 jours calendaires (12 / 30 jours calendaires = 40 %). Il reçoit de son employeur, la F. SA, un salaire brut de 3 000.00 francs pour un taux d'occupation de 60 %:

Employeur / prestataire	Taux d'occupation	Salaire/indemnité journalière brute	Salaire déterminant le taux ou gain assuré	Barème
F. SA	60 %	3 000	5 000	A0
Indemnité maladie pour 12 jours	40 %	1 800	4 500	G

6.12 Indemnités en capital pour des prestations périodiques (à l'exclusion des revenus acquis en compensation)

Si l'employeur verse au travailleur des indemnités en capital pour des prestations périodiques (par ex. versement rétroactif d'allocations familiales pour plusieurs mois), ces indemnités sont soumises à l'impôt à la source au moment de leur versement, et ce, avec un salaire versé éventuellement au cours du même mois. En l'occurrence, le taux de l'impôt découle de la somme de l'indemnité en capital pour des prestations périodiques et du salaire mensuel brut du mois concerné.

Dans la procédure d'imposition à la source, l'indemnité en capital n'est pas convertie en indemnité mensuelle selon le modèle mensuel pour déterminer le taux de l'impôt. Le travailleur peut demander un nouveau calcul de l'impôt à la source jusqu'au 31 mars de l'année fiscale

suivant l'échéance de la prestation ou une taxation ordinaire ultérieure (voir chiffre 11 ci-après).

Exemple:

- Les indemnités en capital pour des prestations périodiques sont imposables à la source avec le salaire brut versé au cours du mois où l'indemnité en capital est versée.

Prestations	imposable	déterminant le taux
Salaire mensuel brut ordinaire mai 2022 (sans allocation familiale)	4 800	4 800
Versement rétroactif allocations familiales décembre 2021 à mai 2022	1 200	1 200
Salaire brut total mai 2022	6 000	6 000

7 Calcul de l'impôt à la source selon le modèle annuel

7.1 Remarques préliminaires

Si le décompte de l'impôt à la source est effectué par un logiciel certifié par Swissdec, les directives Swissdec en vigueur doivent être mises en œuvre pour le calcul de la retenue de l'impôt à la source. Dans des situations et/ou cas particuliers, le calcul de l'impôt à la source peut s'écarter légèrement de la présente circulaire.

Par dérogation à cette circulaire, le 13^{ème} salaire est pris en compte de manière différente dans le modèle annuel lors du calcul effectué à l'aide des logiciels certifiés par Swissdec. Dans ce cas, pour calculer le revenu annuel déterminant le taux, le 13^{ème} salaire est pris en compte uniquement lors du paiement de ce dernier, ceci en application du principe de réalisation. La procédure est définie dans les directives de Swissdec, qui ont été expressément approuvées par les administrations fiscales.

7.2 Principes

Pour les cantons qui utilisent le modèle annuel pour le calcul de l'impôt à la source, la période fiscale correspond à l'année civile. Bien que celle-ci soit déterminante, le débiteur de la prestation imposable doit toutefois établir le décompte de l'impôt à la source ainsi que verser l'impôt à la source retenu mensuellement (voir chiffres 9.3.3 et 9.3.4 ci-après).

Les retenues de l'impôt à la source sont donc calculées mensuellement sur toutes les prestations brutes reçues effectivement durant le mois. Toutefois, afin de déterminer le revenu déterminant pour le taux, il y a lieu de prendre en compte les revenus réalisés sur l'année complète concernée. Le montant de l'impôt à la source est déterminé sur la base des revenus bruts du mois en multipliant ces revenus par le taux de l'impôt prévu par le barème applicable de l'impôt à la source. Il faut procéder de la même manière si le travailleur est employé à l'heure et son salaire lui est versé mensuellement (voir exemples dans les chiffres suivantes).

Font exception les rémunérations versées pour des périodes antérieures ou futures (par ex. bonus, participations de collaborateur) et soumises à une CDI en raison d'une résidence ou de l'exercice d'activités lucratives à l'étranger. Dans la mesure où la CDI applicable pour la période concernée prévoit des restrictions (par ex. application de la réglementation relative aux frontaliers selon l'art. 15a CDI-D), il faut tenir compte de cette situation dans le barème.

Au lieu de prendre en compte chaque mois la variation des revenus, de la situation personnelle, etc., l'employeur peut procéder aux corrections nécessaires du revenu annuel déterminant le taux d'imposition uniquement en fin d'année civile (en décembre) ou à la fin des rapports de travail. Dans ce cas, il convient de déduire l'impôt à la source, déjà retenu pendant les mois précédents de l'année en cours de l'impôt à la source, calculé pour toute la période en fin d'année civile ou à la fin des rapports de travail.

Afin de calculer la retenue mensuelle de l'impôt à la source, il convient de procéder aux quatre étapes suivantes:

- 1^{ère} étape: Déterminer l'assiette fiscale de l'impôt à la source. Celle-ci s'obtient en additionnant toutes les prestations imposables brutes revenant au travailleur soumis à l'impôt à la source et dont le paiement, le virement, l'inscription au crédit ou l'imputation est intervenu au cours du mois concerné.
- 2^{ème} étape: Déterminer le revenu annuel déterminant pour le taux. Le calcul de cet élément est toujours nécessaire dans le modèle annuel d'imposition à la source et sera abordé en détail au chiffre 7.3 ci-après.
- 3^{ème} étape: Déterminer le barème applicable en fonction de la situation personnelle du contribuable au moment du paiement, du virement, de l'inscription au crédit ou de l'imputation de la prestation.
- 4^{ème} étape: Multiplier le montant de l'assiette fiscale (1^{ère} étape) par le taux annuel d'imposition. Afin de déterminer ce taux, il convient, dans un premier temps, de se référer au barème applicable (3^e étape) et, dans un deuxième temps, d'établir le taux correspondant au revenu annuel déterminant pour le taux (2^e étape).

7.3 Calcul du revenu annuel déterminant pour le taux

7.3.1 Généralités et principe du calcul de l'impôt à la source

Afin de calculer la retenue mensuelle de l'impôt à la source, il faut appliquer à la prestation imposable effectivement obtenue le taux d'impôt correspondant aux revenus imposables, qui devraient être perçus sur une année.

Revenu identique sur 12 mois:

1. Un contribuable célibataire et sans enfant exerce une activité lucrative à 100 % en Suisse du 1^{er} janvier au 31 décembre 2021. Pour cette activité, il touche un salaire brut annuel de 60 000.00 francs (12 x fr. 5 000).

Pour chaque mois, le revenu brut de 5 000.00 francs est imposé au barème A0 au taux annuel de 60 000.00 francs.

Mois	Janvier	...	Novembre	Décembre	Taxation
Salaire brut	5 000		5 000	5 000	60 000
Barème	A0		A0	A0	A0
Taux (%)	9,5 ¹		9,5	9,5	9,5
Impôt à la source	475		475	475	5 700

¹ = A0 et revenu annuel déterminant pour le taux de 60 000.00 francs (fr. 5 000 x 12).

En fin d'année civile ou à la fin des rapports de travail, il y a lieu de calculer à nouveau l'impôt à la source sur la base du taux d'impôt correspondant aux revenus annuels totaux du contribuable, en tenant compte des modifications de salaire, des prestations spéciales, telles que les bonus et les primes ainsi que du 13^e salaire éventuel.

Compte tenu des différences d'impôt importantes qui peuvent apparaître en fin d'année civile ou à la fin des rapports de travail, le débiteur de la prestation imposable peut adapter les retenues à la source en cours d'année fiscale, en prévision du décompte annuel.

Ainsi, le 13^e salaire, qui est en général connu en début d'année, peut être pris en compte pour la détermination du revenu déterminant pour le taux dès le mois de janvier.

Revenu identique sur 12 mois et 13^{ème} salaire en décembre:

2. Un contribuable célibataire et sans enfant exerce une activité lucrative à 100 % en Suisse du 1^{er} janvier au 31 décembre 2021. Pour cette activité, il touche un salaire brut annuel de 65 000 francs. (12 x fr. 5 000 + 13^e salaire).

Pour chaque mois, le revenu brut de 5 000 francs est imposé au barème A0 au taux annuel de 65 000 francs. De cette façon, aucune correction n'est nécessaire au mois de décembre.

Mois	Janvier	...	Novembre	Décembre	Taxation
Salaire brut	5 000		5 000	10 000	65 000
Barème	A0		A0	A0	A0
Taux (%)	10,4 ¹		10,4	10,4	10,4
Impôt à la source	520		520	1 040	6 760

¹ = A0 et revenu annuel déterminant pour le taux de 65 000.00 francs (fr. 5 000 x 13).

Revenu identique sur 12 mois et un demi 13^{ème} salaire payé en juin et en décembre:

3. Un contribuable célibataire et sans enfant exerce une activité lucrative à 100 % en Suisse du 1^{er} janvier au 31 décembre 2021. Pour cette activité, il touche un salaire brut annuel de 65 000 francs. (12 x fr. 5 000 + un demi 13^e salaire en juin et un demi 13^e salaire en décembre).

Pour chaque mois, le revenu brut de 5 000.00 francs est imposé au barème A0 au taux annuel de 65 000.00 francs. De cette façon, aucune correction n'est nécessaire aux mois de juin et décembre.

Mois	Janvier	...	Mai	Juin	Juillet	...	Novembre	Décembre	Taxation
Salaire brut	5 000		5 000	7 500	5 000		5 000	7 500	65 000
Barème	A0		A0	A0	A0		A0	A0	A0
Taux (%)	10,4 ¹		10,4	10,4	10,4		10,4	10,4	10,4
Impôt à la source	520		520	780	520		520	780	6 760

¹ = A0 et revenu annuel déterminant pour le taux de 65 000.00 francs (fr. 5 000 x 13).

En cas d'évolution du salaire en cours d'année, la charge fiscale doit être rétablie en tenant compte du revenu annuel total du contribuable.

Modification du revenu en cours d'année civile:

4. Un contribuable célibataire et sans enfant exerce une activité lucrative à 100 % en Suisse du 1^{er} janvier au 31 décembre 2021. Pour cette activité, il touche un salaire brut annuel de 72 000.00 francs (5 000 francs de janvier à avril, 6 000 francs de mai à octobre et 8 000 francs en novembre et décembre: 4 x fr. 5 000 + 6 x fr. 6 000 + 2 x fr. 8 000).

Mois	Jan.	...	Avril	Mai	Juin	...	Oct.	Nov.	Déc.	Taxation
Salaire brut	5 000		5 000	6 000	6 000		6 000	8 000	8 000	72 000
Barème	A0		A0	A0 ²	A0		A0	A0	A0	A0
Taux (%)	9,5 ¹		9,5	10,9 ²	10,9		10,9	11,5 ⁴	11,5	11,5
Impôt à la source	475		475	654	654		654	920	920	7 664
Correctif janvier à avril				+280 ³				+120 ⁵		+400
Correctif mai à octobre								+216 ⁶		+216
Total impôt à la source	475		475	934	654		654	1 256	920	8 280

¹ = A0 et revenu annuel déterminant pour le taux de 60 000.00 francs (fr. 5 000 x 12).

² = A0 et revenu annuel déterminant pour le taux de 68 000.00 francs [(fr. 5 000 x 4) + (fr. 6 000 x 8)].

³ = correctif relatif à la retenue faite aux mois de janvier à avril [(fr. 5 000 x 4) x 10.9 % - (fr. 475 x 4)].

⁴ = A0 et revenu annuel déterminant pour le taux de 72 000.00 francs (fr. 5 000 x 4 + fr. 6 000 x 6 + fr. 8 000 x 2).

⁵ = correctif relatif à la retenue faite aux mois de janvier à avril [(fr. 5 000 x 4) x 11.5 % - (fr. 475 x 4) - fr. 280].

⁶ = correctif relatif à la retenue faite aux mois de mai à octobre [(fr. 6 000 x 6) x 11.5 % - (fr. 654 x 6)].

En cas de modification du revenu brut soumis à l'impôt à la source ou de versement d'une prime ou d'un bonus en cours d'année, qui ne sont pas forcément connus en début d'année, il convient d'en tenir compte pour la fixation du revenu annuel déterminant pour le taux dès le mois de son versement.

Païement d'un bonus:

5. Un contribuable célibataire et sans enfant exerce une activité lucrative à 100 % en Suisse du 1^{er} janvier au 31 décembre 2021. Pour cette activité, il touche un salaire brut annuel de 73 000.00 francs (12 x fr. 5 000 + 13^e salaire + bonus de fr. 8 000 versée au mois d'avril).

Mois	Janvier	...	Mars	Avril	Mai	...	Décembre	Taxation
Salaire brut	5 000		5 000	5 000	5 000		10 000	73 000
Bonus (apériodique)				8 000				
Barème	A0		A0	A0	A0		A0	A0
Taux (%)	10,4 ¹		10,4	11,7 ²	11,7		11,7	11,7
Impôt à la source	520		520	1 521	585		1 170	8 346
Correctif janvier à mars				+195 ³				+195
Total impôt à la source	520		520	1 716	585		1 170	8 541

¹ = A0 et revenu annuel déterminant pour le taux de 65 000.00 francs (fr. 5 000 x 13).

² = A0 et revenu annuel déterminant pour le taux de 73 000.00 francs (fr. 5 000 x 13 + fr. 8 000).

³ = correctif relatif à la retenue faite aux mois de janvier à mars [(fr. 5 000 x 11.7 %) x 3 - (fr. 520 x 3)].

En présence de plusieurs activités lucratives à temps partiel (voir chiffre 7.3.2 ci-après), lorsque des activités lucratives sont rémunérées à l'heure ou à la journée (voir chiffre 7.3.3 ci-après), en cas de durée des rapports de travail inférieure à une année (voir chiffre 7.3.4 ci-après), le revenu annuel déterminant pour le taux doit être converti à 360 jours. À cet égard, lorsque l'assiette imposable comprend des éléments périodiques et des éléments apériodiques, il faut convertir uniquement les éléments périodiques afin d'obtenir le revenu annuel déterminant pour le taux.

Les prestations apériodiques suivantes ne font pas partie du salaire mensuel brut à extrapoler (l'énumération suivante n'est pas exhaustive):

- indemnités pour heures supplémentaires;
- indemnités pour solde de vacances;
- primes d'ancienneté;
- bonus;
- primes;
- honoraires du conseil d'administration;
- indemnités de départ;
- gratifications;
- avantages appréciables en argent dérivant de participations de collaborateur.

7.3.2 Revenu déterminant le taux en présence d'une ou plusieurs activité(s) lucrative(s) à temps partiel

Il ne faut pas procéder à une extrapolation si le travailleur est employé à temps partiel par un seul employeur et n'obtient à côté aucun autre revenu du travail ou aucun autre revenu acquis en compensation. Dans les cas où le travailleur est rémunéré à l'heure ou à la journée, le revenu déterminant pour le taux d'imposition est calculé d'après les principes énoncés au chiffre 7.3.3 ci-après.

En revanche, si un travailleur soumis à l'impôt à la source a plusieurs rapports de travail (revenus acquis en compensation inclus) à la fois ou s'il perçoit des salaires et / ou des revenus acquis en compensation de la part de différents débiteurs de prestations imposables, il faut établir le revenu déterminant pour le taux de chaque rapport de travail ou d'assurance de la manière suivante:

1. conversion en taux d'occupation global réel de toutes les activités lucratives exercées par le travailleur (revenus acquis en compensation inclus) lorsque le taux d'occupation global réel est communiqué par le travailleur;
2. conversion en activité à plein temps lorsque le taux d'occupation global réel n'est pas communiqué par le travailleur;
3. conversion en revenu brut global réel lorsque le débiteur de la prestation imposable a connaissance des revenus du travailleur (par ex. plusieurs activités au sein d'un groupe ou plusieurs contrats de travail avec le même débiteur de la prestation).

Ce principe s'applique aussi lorsqu'une ou plusieurs activités lucratives sont exercées en dehors de la Suisse ou si des revenus acquis en compensation sont versés à l'étranger.

Le travailleur à temps partiel est tenu d'indiquer à son ou ses employeur(s) s'il exerce une ou plusieurs activité(s) lucrative(s) (salariées ou indépendantes; voir art. 136 LIFD).

Si le travailleur ne fournit ni le taux d'occupation ni le salaire de son autre activité, il faut convertir chaque rapport de travail en activité à plein temps (100 %) afin d'obtenir le revenu déterminant le taux. De plus, il faut prendre en considération les dispositions du contrat de travail. Cette procédure s'applique également pour les personnes dont l'une des activités lucratives est rémunérée à l'heure ou à la journée, mais touchent un salaire mensuel (voir chiffre

7.3.3 ci-après). Dans ces cas, il faut prendre en compte la durée du travail normale dans l'entreprise pour déterminer le taux d'occupation.

S'il n'est pas possible de déterminer le taux d'occupation d'une activité lucrative (par ex. pour un travail de concierge exercé à titre accessoire et rémunéré au forfait), le débiteur de la prestation imposable peut se référer au montant servant de base au calcul du barème C au cours de l'année fiscale pour obtenir le revenu déterminant pour le taux. Ce montant est publié tous les ans avec les autres bases de calcul par les autorités fiscales compétentes (voir art. 85, al. 2, LIFD).

Lorsqu'un salaire imposable à la source comprend des éléments périodiques et des éléments apériodiques (voir chiffre 7.3.1 ci-dessus), il faut convertir uniquement les éléments périodiques pour déterminer le taux.

En cas de début d'une autre activité lucrative, il y a lieu d'effectuer la conversion dès le mois suivant. Par conséquent, aucune extrapolation n'est nécessaire à partir du mois suivant la cessation de l'activité lucrative supplémentaire.

Il ne faut pas procéder à l'extrapolation si un revenu du travail est imposé selon le barème E.

Le travailleur peut toujours demander à l'autorité fiscale compétente un nouveau calcul de l'impôt à la source ou une taxation ordinaire ultérieure jusqu'au 31 mars de l'année fiscale suivant l'échéance de la prestation (voir chiffre 11 ci-après).

Temps partiels (50 % - 50 %, revenus identiques):

1. Une personne célibataire exerce les deux activités lucratives suivantes en Suisse (taux d'occupation total de 100 %):
 - 50 % auprès de l'employeur 1 pour un salaire annuel brut de 39 000.00 francs (fr. 3 000 x 13)
 - 50 % auprès de l'employeur 2 pour un salaire annuel brut de 39 000.00 francs (fr. 3 000 x 13)

Employeur 1

Mois	Janvier	...	Novembre	Décembre	Taxation
Salaire brut	3 000		3 000	6 000	39 000
Barème	A0		A0	A0	A0
Taux (%)	12,4 ¹		12,4	12,4	12,4
Impôt à la source	372		372	744	4 836

¹ = A0 et revenu annuel déterminant pour le taux de 78 000.00 francs (fr. 3 000 x 13 / 50 %).

Employeur 2

Mois	Janvier	...	Novembre	Décembre	Taxation
Salaire brut	3 000		3 000	6 000	39 000
Barème	A0		A0	A0	A0
Taux (%)	12,4 ¹		12,4	12,4	12,4
Impôt à la source	372		372	744*	4 836

¹ = A0 et revenu annuel déterminant pour le taux de 78 000.00 francs (fr. 3 000 x 13 / 50 %).

Temps partiels (50 % - 50 %, revenus différents):

2. Une personne célibataire exerce les deux activités lucratives suivantes en Suisse (taux d'occupation total de 100 %):

- 50 % auprès de l'employeur 1 pour un salaire annuel brut de 39 000.00 francs (fr. 3 000 x 13)
- 50 % auprès de l'employeur 2 pour un salaire annuel brut de 52 000.00 francs (fr. 4 000 x 13)

Employeur 1

Mois	Janvier	...	Novembre	Décembre	Taxation
Salaire brut	3 000		3 000	6 000	39 000
Barème	A0		A0	A0	A0
Taux (%)	12,4 ¹		12,4	12,4	12,4
Impôt à la source	372		372	744	4 836

¹ = A0 et revenu annuel déterminant pour le taux de 78 000.00 francs (fr. 3 000 x 13 / 50 %).

Employeur 2

Mois	Janvier	...	Novembre	Décembre	Taxation
Salaire brut	4 000		4 000	8 000	52 000
Barème	A0		A0	A0	A0
Taux (%)	15,4 ¹		15,4	15,4	15,4
Impôt à la source	616		616	1 232	8 008

¹ = A0 et revenu annuel déterminant pour le taux de 104 000.00 francs (fr. 4 000 x 13 / 50 %).

Temps partiels (70 % - 20 %):

3. Une personne célibataire exerce deux activités lucratives en Suisse (taux d'occupation total de 90 %). Elle ne communique pas son taux d'occupation global réel aux deux employeurs:

- 70 % auprès de l'employeur 1 pour un salaire annuel brut de 24 000.00 francs (fr. 2 000 x 12)
- 20 % auprès de l'employeur 2 pour un salaire annuel brut de 6 000.00 francs (fr. 500 x 12)

Employeur 1

Mois	Janvier	...	Novembre	Décembre	Taxation
Salaire brut	2 000		2 000	2 000	24 000
Barème	A0		A0	A0	A0
Taux (%)	3,9 ¹		3,9	3,9	3,9
Impôt à la source	78		78	78	936

¹ = A0 et revenu annuel déterminant pour le taux de 34 285.70 francs (fr. 24 000 / 70 %).

Employeur 2

Mois	Janvier	...	Novembre	Décembre	Taxation
Salaire brut	500		500	500	6 000
Barème	A0		A0	A0	A0
Taux (%)	3,2 ¹		3,2	3,2	3,2
Impôt à la source	16		16	16	192

¹ = A0 et revenu annuel déterminant pour le taux de 30 000.00 francs (fr. 6 000 / 20 %).

7.3.3 Activités lucratives rémunérées à l'heure ou à la journée

Si un travailleur imposable à la source rétribué sur une base horaire ou journalière ne perçoit pas son salaire sous forme d'un paiement mensuel (par ex. versement hebdomadaire du salaire, versements irréguliers sur la base des décomptes des heures remis, etc.), un revenu annuel déterminant le taux doit systématiquement être calculé. Celui-ci est obtenu en extrapolant le salaire horaire à 2 160 heures (12 x 180 heures) et le salaire journalier à 260 jours (12 x 21,667 jours). La conversion porte ici exclusivement sur le salaire horaire ou journalier convenu (comprenant les indemnités pour vacances et les jours fériés ainsi que d'autres indemnités versées sur une base horaire ou journalière). De plus, seules les indemnités en capital pour des prestations généralement périodiques (sans extrapolation) doivent être incluses en sus dans le salaire déterminant le taux.

Ce calcul forfaitaire du revenu déterminant le taux s'applique à la fois pour les activités lucratives multiples et pour les rapports de travail inférieurs à une année.

La retenue à la source doit avoir lieu lors du versement du salaire. Les suppléments pour vacances et jours fériés sont imposables au moment du décompte et du versement du salaire horaire ou journalier. Toutefois, le décompte des impôts à la source versé par le débiteur de la prestation imposable doit être établi chaque mois (voir chiffres 9.3.3 et 9.3.4 ci-après).

Si le travailleur n'est pas d'accord avec la retenue à la source opérée, il peut demander à l'autorité fiscale compétente un nouveau calcul de l'impôt à la source ou une taxation ordinaire ultérieure jusqu'au 31 mars de l'année fiscale suivant l'échéance de la prestation (voir chiffre 11 ci-après).

Rémunération à l'heure:

- Une personne célibataire exerce une activité lucrative du 1^{er} janvier au 31 décembre 2021. Elle est rémunérée sur la base d'un salaire horaire égal à 35 francs par heure. Le salaire est versé chaque semaine.

Employeur 1

Mois	Jan.	Fév.	Mars	Avril	Mai	Juin
Heures travaillées	130	120	125	135	115	100
Salaire brut	4 550	4 200	4 375	4 725	4 025	3 500
Barème	A0	A0	A0	A0	A0	A0
Taux (%)	12,0 ¹	12,0	12,0	12,0	12,0	12,0
Impôt à la source	546	504	525	567	483	420

Mois	Juil.	Août	Sep.	Oct.	Nov.	Déc.	Taxation
Heures travaillées	140	115	130	90	120	130	
Salaire brut	4 900	4 025	4 550	3 150	4 200	4 550	50 750
Barème	A0	A0	A0	A0	A0	A0	A0
Taux (%)	12,0	12,0	12,0	12,0	12,0	12,0	12,0
Impôt à la source	588	483	546	378	504	546	6 090

¹ = A0 et revenu annuel déterminant pour le taux de 75 600.00 francs (fr. 35 x 2 160)

7.3.4 Calcul de l'impôt à la source en cas de durée des rapports de travail inférieure à une année

En présence d'une activité lucrative dépendante exercée pendant une période inférieure à une année civile, il y a lieu de convertir le montant total des salaires réalisés en une base annuelle. La base annuelle se calcule sur une durée de 360 jours (30 jours par mois, y compris pour les mois qui comportent 31 jours ainsi que pour le mois de février). Ainsi, si un rapport

de travail est inférieur à une année, il faut extrapoler les revenus bruts sur 360 jours afin d'établir le revenu annuel déterminant pour le taux. En l'occurrence, seuls les éléments périodiques du salaire sont convertis sur une base annuelle (voir chiffre 7.3.1 ci-dessus). Les éléments apériodiques ne sont ajoutés qu'après l'extrapolation des éléments périodiques. Cette règle s'applique également pour les salaires horaires ou journaliers, dans la mesure où les salaires sont versés sur la base d'un salaire mensuel (voir chiffre 7.3.3 ci-dessus).

Début / fin d'activité en cours de mois avec bonus :

- Une personne célibataire travaille auprès du même employeur du 16 janvier au 10 février 2021 puis, du 21 février au 18 mars 2021. Pour le mois de janvier, elle perçoit un salaire brut égal à 5 000.00 francs. Pour le mois de février, elle perçoit un salaire brut de 6 000.00 francs. Enfin, s'agissant du mois de mars, son employeur lui verse un salaire brut de 3 000.00 francs ainsi qu'un bonus de 2 000.00 francs.

Mois	Janvier	Février	Mars	Avril	...	Décembre	Taxation
Nombre de jours de travail	15	20	18				
Salaire brut	5 000	6 000	3 000				
Bonus			2 000				
Barème	A0	A0	A0				
Taux (%)	16,9 ¹	16,3 ²	14,6 ⁴				
Impôt à la source	845	978	730				2 553
Correctif janvier		-30 ³					-30
Correctif janvier et février			-187 ⁵				-187
Total impôt à la source	845	948	543				2 336

¹ = A0 et revenu annuel déterminant pour le taux de 120 000.00 francs [(fr. 5 000 / 15) x 360].

² = A0 et revenu annuel déterminant pour le taux de 113 142.85 francs [(fr. 6 000 + fr. 5 000) / 35 x 360].

³ = correctif relatif à la retenue faite au mois de janvier [(fr. 5 000 x 16.30 %) – fr. 845].

⁴ = A0 et revenu annuel déterminant pour le taux de 97 094.35 francs {[(fr. 3 000 + fr. 6 000 + fr. 5 000) / 53 x 360] + fr. 2 000}.

⁵ = correctif relatif aux retenues faites aux mois de janvier et février [(fr. 5 000 x 14.60 %) – fr. 845] + [(fr. 6 000 x 14.60 %) – (fr. 978 – fr. 30)].

7.4 Changement de situation personnelle en cours d'année civile

Toute modification occasionnant un changement de barème (par ex. mariage, divorce, séparation, naissance d'enfants, début ou fin d'une activité lucrative, entrée dans ou sortie d'une église nationale) est à prendre en considération pour le prélèvement de l'impôt à la source dès le début du mois suivant le changement survenu.

Changement d'état civil en cours d'année civile (mariage):

1. Une personne célibataire se marie le 26 mai 2021. Elle exerce une activité lucrative dépendante à 100 % pour un salaire annuel brut égal à 65 000.00 francs (fr. 5 000 x 13).

Son/sa conjoint(e) n'exerce pas d'activité lucrative.

Mois	Janvier	...	Mai	Juin	...	Novembre	Décembre	Taxation
Salaire brut	5 000		5 000	5 000		5 000	10 000	65 000
Barème	A0		A0	B0		B0	B0	
Taux (%)	10,4 ¹		10,4	5,0 ²		5,0	5,0	
Impôt à la source	520		520	250		250	500	4 600

¹ = A0 et revenu annuel déterminant pour le taux de 65 000.00 francs (fr. 5 000 x 13).

² = B0 et revenu annuel déterminant pour le taux de 65 000.00 francs (fr. 5 000 x 13).

Changement d'état civil en cours d'année civile (divorce):

2. Une personne mariée divorce le 25 août 2021. De plus, elle exerce une activité lucrative dépendante à 100 % pour un salaire annuel brut égal à 65 000.00 francs (fr. 5 000 x 13).

Son/sa conjoint(e) n'exerce pas d'activité lucrative.

Mois	Janvier	...	Août	Septembre	...	Novembre	Décembre	Taxation
Salaire brut	5 000		5 000	5 000		5 000	10 000	65 000
Barème	B0		B0	A0		A0	A0	
Taux (%)	5,0 ¹		5,0	10,4 ²		10,4	10,4	
Impôt à la source	250		250	520		520	1 040	4 600

¹ = B0 et revenu annuel déterminant pour le taux de 65 000.00 francs (fr. 5 000 x 13).

² = A0 et revenu annuel déterminant pour le taux de 65 000.00 francs (fr. 5 000 x 13).

Changement d'employeur, puis d'état civil en cours d'année civile:

3. Une personne célibataire se marie le 26 mai 2021. Du 1^{er} janvier au 30 avril, elle exerce une activité lucrative dépendante à 100 % auprès de l'employeur 1. Puis, du 1^{er} mai au 31 décembre, elle exerce une activité lucrative dépendante à 100 % auprès de l'employeur 2. Elle perçoit un salaire annuel brut total de 65 000.00 francs (fr. 5 000 x 13).

Son/sa conjoint(e) n'exerce pas d'activité lucrative.

Employeur 1

Mois	Jan.	Fév.	Mars	Avr.	Mai	...	Déc.	Taxation
Salaire brut	5 000	5 000	5 000	6 666.65 ²				21 666.65
Barème	A0	A0	A0	A0				
Taux (%)	10,4 ¹	10,4	10,4	10,4				
Impôt à la source	520	520	520	693.35				2 253.35

¹ = A0 et revenu annuel déterminant pour le taux de 65 000 francs [(fr. 15 000 + fr. 6 666.65) / 120 x 360].

² = 5 000.00 francs + [(fr. 5 000 x 4) / 12]

Employeur 2

Mois	Jan.	...	Avr.	Mai	Juin	...	Nov.	Déc.	Taxation
Salaire brut				5 000	5 000		5 000	8 333.35 ³	43 333.35
Barème				A0	B0		B0	B0	
Taux (%)				10,4 ¹	5,0 ²		5,0	5,0	
Impôt à la source				520	250		250	416.65	2 436.65

¹ = A0 et revenu annuel déterminant pour le taux de 65 000.00 francs [(fr. 35 000 + fr. 8 333.35) / 240 x 360].

² = B0 et revenu annuel déterminant pour le taux de 65 000.00 francs [(fr. 35 000 + fr. 8 333.35) / 240 x 360].

³ = 5 000.00 francs + [(fr. 5 000 x 8) / 12]

Changement d'état civil, puis naissance d'un enfant en cours d'année civile:

4. Une personne célibataire se marie le 26 mai 2021. Un enfant naît de cette union le 21 octobre de cette même année. Elle exerce une activité lucrative dépendante à 100 % pour un salaire annuel brut égal à 65 000.00 francs (fr. 5 000 x 13). En plus du salaire, un bonus de 30 000.00 francs relatif à l'année 2020 est versé au mois de février de l'année 2021.

Son/sa conjoint(e) n'exerce pas d'activité lucrative.

Mois	Jan.	Fév.	Mars	...	Mai	Juin	...	Oct.	Nov.	Déc.	Taxation
Salaire brut	5 000	5 000	5 000		5 000	5 000		5 000	5 000	10 000	65 000
Bonus		30 000									30 000
Barème	A0	A0	A0		A0	B0		B0	B1	B1	
Taux (%)	10,4 ¹	14,4 ²	14,4		14,4	9,3 ⁴		9,3	6,4 ⁵	6,4	
Impôt à la source	520	5 040	720		720	465		465	320	640	11 005
Correctif janvier		+200 ³									+200
Total impôt à la source	520	5 240	720		720	465		465	320	640	11 205

¹ = A0 et revenu annuel déterminant pour le taux de 65 000.00 francs (fr. 5 000 x 13).

² = A0 et revenu annuel déterminant pour le taux de 95 000.00 francs (fr. 65 000 + fr. 30 000).

³ = correctif relatif à la retenue faite antérieurement pour le mois de janvier [(fr. 5 000 x 14,4 %) – fr. 520].

⁴ = B0 et revenu annuel déterminant pour le taux de 95 000.00 francs (fr. 65 000 + fr. 30 000).

⁵ = B1 et revenu annuel déterminant pour le taux de 95 000.00 francs (fr. 65 000 + fr. 30 000).

Prise d'une activité lucrative par le conjoint en cours d'année civile:

5. Une personne est mariée durant toute l'année 2021. Elle exerce une activité lucrative dépendante à 100 % pour un salaire annuel brut égal à 52 000.00 francs (fr. 4 000 x 13).

Son/sa conjoint(e) débute une activité lucrative le 15 septembre 2021.

Mois	Janvier	...	Septembre	Octobre	Novembre	Décembre	Taxation
Salaire brut	4 000		4 000	4 000	4 000	8 000	52 000
Barème	B0		B0	C0	C0	C0	
Taux (%)	3,0 ¹		3,0	7,2 ²	7,2	7,2	
Impôt à la source	120		120	288	288	576	2 232

¹ = B0 et revenu annuel déterminant pour le taux de 52 000.00 francs (fr. 4 000 x 13).

² = C0 et revenu annuel déterminant pour le taux de 52 000.00 francs (fr. 4 000 x 13).

Pour son/sa conjoint(e) qui débute son activité lucrative le 15 septembre 2021, le barème du couple marié à deux revenus (barème C) lui est immédiatement applicable, soit dès le mois de septembre 2021.

Naissance d'un enfant, puis cessation d'activité du conjoint en cours d'année civile:

6. Une personne est mariée durant toute l'année 2021. Un enfant naît de cette union le 15 août 2021. Elle exerce une activité lucrative dépendante à 100 % pour un salaire annuel brut égal à 78 000.00 francs (fr. 6 000 x 13). Elle touche les allocations pour enfants à partir du mois d'août 2021.

Son/sa conjoint(e) termine son activité lucrative le 15 octobre 2021.

Mois	Jan.	...	Juil.	Août	Sep.	Oct.	Nov.	Déc.	Taxation
Salaire brut	6 000		6 000	6 000	6 000	6 000	6 000	12 000	78 000.00
Allocations familiales				200	200	200	200	200	1 000.00
Barème	C0		C0	C0	C1	C1	B1	B1	
Taux (%)	12,0 ¹		12,0	12,1 ²	9,8 ⁴	9,8	4,1 ⁵	4,1	
Impôt à la source	720		720	750.20	607.60	607.60	254.20	500.20	7 759.80
Correctif janvier - juillet				+42.00 ³					+42.00
Total impôt à la source	720		720	792.20	607.60	607.60	254.20	500.20	7 801.80

¹ = C0 et revenu annuel déterminant pour le taux de 78 000.00 francs (fr. 6 000 x 13).

² = C0 et revenu annuel déterminant pour le taux de 79 000.00 francs (fr. [6 000 x 13] + [fr. 200 x 5]).

³ = correctif relatif aux retenues faites pour les mois de janvier à juillet [(fr. 6 000 x 12.10 %) x 7] – (fr. 720 x 7).

⁴ = C1 et revenu annuel déterminant pour le taux de 79 000.00 francs

⁵ = B1 et revenu annuel déterminant pour le taux de 79 000.00 francs

Modification du revenu, puis prise d'une activité du conjoint en cours d'année civile:

7. Une personne est mariée durant toute l'année 2021. Elle exerce une activité lucrative dépendante à 100 % pour un salaire annuel brut égal à 114 000.00 francs [(fr. 8 000 x 6) + (fr. 11 000 x 6)].

Son/sa conjoint(e) débute son activité lucrative le 15 septembre 2021.

Mois	Jan	...	Juin	Juil.	...	Sep.	Oct.	Nov.	Déc.	Taxation
Salaire brut	8 000		8 000	11 000		11 000	11 000	11 000	11 000	114 000
Barème	B0		B0	B0		B0	C0	C0	C0	
Taux (%)	9,4 ¹		9,4	11,7 ²		11,7	15,3 ⁴	15,3	15,3	
Impôt à la source	752		752	1 287		1 287	1 683	1 683	1 683	13 422
Correctif janvier – juin				+1 104 ³						+1 104
Total impôt à la source	752		752	2 391		1 287	1 683	1 683	1 683	14 526

¹ = B0 et revenu annuel déterminant pour le taux de 96 000.00 francs (fr. 8 000 x 12).

² = B0 et revenu annuel déterminant pour le taux de 114 000.00 francs [(fr. 8 000 x 6) + (fr. 11 000 x 6)].

³ = correctif relatif aux retenues faites pour les mois de janvier à juillet [(fr. 8 000 x 11,7 %) x 6] – (fr. 752 x 6).

⁴ = C0 et revenu déterminant pour le taux de 114 000.00 francs

Si le revenu annuel déterminant le taux change en cours d'année (par ex. suite à une augmentation de salaire ou au versement d'un bonus), l'impôt à la source calculé pour les mois précédents aux taux trop élevé ou trop bas selon l'ancien barème doit être corrigé durant le mois en cours.

Changement d'état civil, puis modification du revenu en cours d'année civile:

8. Une personne célibataire se marie en avril de l'année 2021. Elle exerce une activité lucrative dépendante à 100 % pour un salaire annuel brut égal à 72 000.00 francs (fr. 6 000 x 12).

Son salaire annuel brut passe à 80 000.00 francs dès le mois de septembre 2021.

Mois	Jan.	...	Avr.	Mai	Juin	...	Août	Sep.	Oct.	...	Déc.	Taxation
Salaire brut	6 000		6 000	6 000	6 000		6 000	8 000	8 000		8 000	80 000
Barème	A0		A0	C0	C0		C0	C0	C0		C0	
Taux (%)	11,5 ¹		11,5	11,3 ²	11,3		11,3	12,3 ³	12,3		12,3	(12,7)³
Impôt à la source	690		690	678	678		678	984	984		984	9 408
Correctif janvier – avril								+288 ⁴				+288
Correctif mai – août								+240 ⁵				+240
Total impôt à la source	690		690	966	678		678	1 224	984		984	9 936

¹ = A0 et revenu annuel déterminant pour le taux de 72 000.00 francs (fr. 6 000 x 12).

² = C0 et revenu annuel déterminant pour le taux de 72 000.00 francs (fr. 6 000 x 12).

³ = C0 et revenu annuel déterminant pour le taux de 80 000.00 francs (fr. 6 000 x 8 + fr. 8 000 x 4).

⁴ = correctif relatif aux retenues faites pour les mois de janvier à avril [(fr. 6 000 x 12,7 %) x 4] – (fr. 690 x 4).

⁵ = correctif relatif aux retenues faites pour les mois de mai à août [(fr. 6 000 x 12,3 %) x 4] – (fr. 678 x 4).

Enfant devenant majeur:

9. Une personne est mariée durant toute l'année 2021. Elle exerce une activité lucrative dépendante à 100 % pour un salaire annuel brut égal à 78 000.00 francs (fr. 6 000 x 13).

Son/sa conjoint(e) exerce une activité lucrative.

Leur enfant atteint la majorité au mois de septembre 2021. Les allocations familiales sont donc versées jusqu'au mois de septembre 2021.

Mois	Janvier	...	Septembre	Octobre	Novembre	Décembre	Taxation
Salaire brut	6 000		6 000	6 000	6 000	12 000	78 000.00
Allocation familiales	200		200				1 800.00
Barème	C1		C1	C0	C0	C0	
Taux (%)	10,0 ¹		10,0	12,2 ²	12,2	12,2	
Impôt à la source	620		620	732.00 ³	732	1 464	8 508.00
Correctif janvier - septembre				-55.80 ³			-55.80
Total impôt à la source	620		620	676.20	732	1 464	8 452.20

¹ = C1 et revenu annuel déterminant pour le taux de 80 400.00 francs [(fr. 6 000 x 13) + (fr. 200 x 12)].

² = C0 et revenu annuel déterminant pour le taux de 79 800.00 francs [(fr. 6 000 x 13) + (fr. 200 x 9)].

³ = correctif relatif aux retenues faites pour les mois de janvier à septembre [(fr. 6 200 x 9.9 %) x 9] – (fr. 620 x 9).

7.5 Cas particulier

7.5.1 Exclusion des jours de travail accomplis dans des États étrangers

En vertu du droit suisse, les personnes imposées à la source résidant en Suisse qui accomplissent des jours de travail à l'étranger pour le compte d'un employeur suisse sont, en principe, imposées en Suisse pour les jours de travail en question. Toutefois, si les conditions de la clause du monteur (voir art. 15 MC-OCDE) ne sont pas réunies selon la CDI applicable, le droit d'imposer revient à l'Etat du lieu du travail.

D'après le droit national, le débiteur de la prestation imposable peut procéder à l'exclusion des jours de travail à l'étranger, pour les personnes imposées à la source sans résidence en Suisse, qui y exercent une activité lucrative dépendante, pour un employeur qui a son siège, un établissement stable ou son administration effective en Suisse, de la manière suivante:

Seuls les jours de travail effectivement accomplis à l'extérieur de la Suisse doivent être exclus. Il n'est pas tenu compte des jours de congé rémunérés durant lesquels aucune prestation n'est fournie (notamment les jours de vacances ou de maladie) pour l'exclusion de l'imposition. Les jours de travail en Suisse déterminants pour l'imposition à la source sont généralement établis en soustrayant les jours de travail à l'étranger du total de 20 jours de travail par mois ou du total de 240 jours de travail par an. Sont réputés jours de travail à l'étranger, tous les jours de travail accomplis à l'étranger, ainsi que les jours d'arrivée et de retour pendant lesquels le salarié a travaillé exclusivement ou majoritairement à l'étranger.

Exemples:

1. Le travailleur Z. est domicilié à l'étranger et réside à la semaine en Suisse. Le siège social de son employeur est situé à Zürich. Z. exerce son activité sur un lieu de travail fixe à Zürich. Pendant le mois de septembre, il a travaillé exceptionnellement 5 jours en Autriche. De plus, il a passé 10 jours de vacances en Italie. Z. perçoit un salaire brut de 8 000 francs pour le mois de septembre. Les jours de travail en Suisse déterminants pour l'exclusion, sont établis, en soustrayant les 5 jours de travail à l'étranger du total de 20 jours de travail par mois. À partir de cela, le revenu imposable et le revenu déterminant pour le taux d'imposition doivent être calculés comme suit:

Total des jours de travail:	20 jours
Jours de travail en Suisse:	20 jours – 5 jours = 15 jours
Rapport déterminant pour l'exclusion:	15 jours de travail en Suisse sur le total des 20 jours de travail
Revenu imposable:	8 000.00 francs / 20 x 15 = 6 000.00 francs
Revenu déterminant pour le taux:	96 000.00 francs (fr. 8 000 x 12)

2. Le travailleur B. est domicilié à l'étranger et réside à la semaine en Suisse. En avril 2021, il perçoit un salaire brut de 10 000.00 francs ainsi qu'un bonus de 30 000.00 francs pour l'année précédente. Au mois d'avril, il a travaillé en Grande-Bretagne pendant 4 jours. L'année précédente, le travailleur B. a accompli 200 jours de travail en Suisse sur un total de 240.

Calcul du salaire brut imposable (avril 2021):

Total des jours de travail:	20 jours
Jours de travail en Suisse:	20 jours – 4 jours = 16 jours
Rapport déterminant pour l'exclusion:	16 jours de travail en Suisse sur le total de 20 jours de travail
Revenu imposable:	10 000.00 francs / 20 x 16 = 8 000.00 francs

Calcul du bonus imposable de l'année précédente:

Total des jours de travail de l'année précédente:	240 jours
Jours de travail en Suisse l'année précédente:	240 jours – 40 jours = 200 jours
Rapport déterminant pour l'exclusion:	200 jours de travail en Suisse sur le total de 240 jours de travail
Revenu imposable:	30 000.00 francs / 240 x 200 = 25 000.00 francs
Total du revenu imposable en avril 2021:	33 000.00 francs (fr. 8 000 + fr. 25 000)
Revenu déterminant le taux en avril 2021:	150 000.00 francs (fr. 10 000 x 12 + fr. 30 000)

Au lieu d'exclure mensuellement les revenus des jours accomplis à l'étranger, l'employeur a la possibilité de n'effectuer les corrections nécessaires qu'à la fin de l'année civile ou à la fin des rapports de travail. Le cas échéant, les montants qui ont déjà été retenus à la source lors des mois précédents de l'année en cours doivent être déduits du montant de l'impôt à la source calculé à la fin de l'année civile ou à la fin des rapports de travail pour l'ensemble de la période.

Les jours de travail déterminants doivent être définis dans un calendrier joint au décompte de l'impôt à la source. Si l'employeur décompte l'impôt à la source électroniquement (par ex. via ELM-QSt), le calendrier doit uniquement être remis par voie postale à l'autorité fiscale compétente, dans la mesure où il n'existe aucune possibilité de transmission électronique.

Si le calcul de la retenue de l'impôt à la source effectué par l'employeur ne tient pas compte des jours de travail accomplis à l'étranger ou si le travailleur conteste le nombre des jours de travail accomplis à l'étranger, ce dernier peut demander à l'autorité fiscale compétente un nouveau calcul de l'impôt à la source ou une taxation ordinaire ultérieure jusqu'au 31 mars de l'année suivant l'échéance de la prestation (voir chiffre 11 ci-après). Le calendrier doit être signé tant par le travailleur que par l'employeur et être joint à la demande.

Les dispositions du droit fiscal international ainsi que les accords internationaux en la matière (par ex. CDI, accord amiable) sont déterminants pour l'exclusion opérée dans le cadre d'une correction ultérieure.

7.5.2 Calcul de l'impôt à la source pour des prestations versées avant l'engagement

Selon le droit suisse, les indemnités versées au travailleur avant le début du rapport de travail (par ex. prime à la signature) relèvent de la disposition fixée à l'article 17 LIFD.

Pour les contribuables résidant en Suisse, l'impôt à la source doit donc être calculé sur l'ensemble de la prestation en prenant en considération la situation personnelle au moment du versement de la prestation.

Lorsqu'une personne résidant à l'étranger perçoit une telle prestation, cette dernière doit faire l'objet d'une imposition à la source. La prestation s'inscrivant dans un rapport de travail imposable en Suisse, les principes de l'article 15 MC-OCDE doivent être respectés. Dans le cas présent, la situation au moment du versement de la prestation est également déterminante pour la retenue de l'impôt à la source.

La personne imposée à la source qui n'est pas soumise à une taxation ordinaire ultérieure obligatoire (voir art. 89 LIFD) peut solliciter un nouveau calcul de l'impôt à la source ou une taxation ordinaire ultérieure jusqu'au 31 mars de l'année fiscale qui suit l'échéance de la prestation (voir chiffre 11 ci-après).

7.5.3 Calcul de l'impôt à la source pour des prestations versées à la fin du rapport de travail ou ultérieurement

Si le rapport de travail prend fin, les prestations qui sont devenues exigibles à ce moment, mais qui ne sont versées qu'ultérieurement au travailleur (indemnités pour heures supplémentaires, indemnités pour solde de vacances, etc.) doivent être additionnées aux revenus bruts du dernier mois de travail. Par conséquent, il faut calculer la retenue de l'impôt à la source sur le montant total des prestations versées. Le barème applicable correspond à celui qui était déterminant au moment du dernier paiement de salaire. Les éventuels impôts à la source déjà retenus pour le mois correspondant doivent être soustraits du montant total des impôts à la source dus pour ce mois. L'impôt à la source sur ces prestations est dû dans le même canton que celui dans lequel les impôts à la source ont été retenus sur le dernier paiement de salaire.

Il faut calculer la retenue de l'impôt à la source séparément pour les prestations qui ne sont devenues exigibles qu'après la fin du rapport de travail (par ex. versements de bonus décidés ultérieurement par la direction et indemnités de départ ou créances de salaire reconnues ultérieurement). La situation personnelle au moment du versement de ces prestations est déterminante pour l'établissement du barème applicable. Le calcul du revenu déterminant le taux repose sur la somme du dernier salaire mensuel brut payé par le débiteur de la prestation et assujéti à l'impôt à la source en Suisse annualisé ainsi que de la prestation versée ultérieurement. Demeure réservée l'imposition à la source de rémunérations versées pour des périodes déterminées faisant l'objet de restrictions conformément aux CDI (voir chiffre 7.5.1 ci-dessus). Lorsque la prestation est versée l'année suivant la fin des rapports de travail, le revenu déterminant pour le taux correspond:

- au revenu brut perçu jusqu'à la fin du rapport de travail, extrapolé sur une base annuelle si l'activité a été exercée moins d'une année;
- déduction faite d'une éventuelle prestation apériodique;
- augmenté de la prestation concernée à la fin des rapports de travail ou ultérieurement.

Si la prestation n'est versée que l'année suivante, le taux de l'impôt est déterminé sur la base du dernier revenu annuel sur lequel se fondait l'imposition à la source.

Le maintien de salaire octroyé à un travailleur résidant à l'étranger libéré de son obligation de travailler suite à une résiliation des rapports de travail notifiée est assujéti à l'impôt à la source, pour autant que cette prestation repose sur un contrat de travail toujours en vigueur (voir art. 91 LIFD) et lié à une activité physiquement déployée en Suisse. Dans ce cas, l'imposition à la source doit être calculée sur un salaire brut réduit (sous réserve de la progressivité), dans la mesure où il est présumé que le travail aurait été effectué partiellement ou totalement à l'étranger si le travailleur n'avait pas été libéré de l'obligation de travailler. S'il est

supposé que le travail aurait été accompli en tant que frontalier au sens de l'article 15a de la CDI avec l'Allemagne, les barèmes correspondants seraient applicables.

Pendant la période de validité de son contrat ou plus tard, le travailleur peut demander un nouveau calcul de l'impôt à la source ou une taxation ordinaire ultérieure jusqu'au 31 mars de l'année fiscale suivant l'échéance de la prestation (voir chiffre 11 ci-après).

Fin des rapports de travail et paiement d'un bonus:

1. Une personne célibataire termine son activité lucrative au 31 août de l'année 2022. Elle perçoit un salaire mensuel brut égal à 5 000.00 francs (avec 13^e salaire). De plus, son employeur lui verse, au mois d'août de l'année 2022, un bonus de 20 000.00 francs relatif à l'année 2021.

Mois	Janvier	...	Juillet	Août	Septembre	...	Décembre	Taxation
Salaire brut	5 000		5 000	8 333.35				43 333.35
Bonus				20 000.00				20 000.00
Barème	A0		A0	A0				
Taux (%)	10,4 ¹		10,4	13,3 ²				
Impôt à la source	520		520	3 768.30 ³				7 408.30
Correctif janvier - juillet				+1 015.00 ³				+1 015.00
Total impôt à la source	520		520	4 783.30				8 423.30

¹ = A0 et revenu annuel déterminant pour le taux de 65 000.00 (fr. 5 000 x 13).

² = A0 et revenu annuel déterminant pour le taux de 85 000.00 [(fr. 35 000 + fr. 8 333.35) / 240 x 360] + fr. 20 000.00.

³ = correctif relatif aux retenues faites pour les mois de janvier à juillet [(fr. 5 000 x 13.3 %) x 7] – (fr. 520 x 7).

Bonus perçu après la fin des rapports de travail:

2. Une personne célibataire exerce une activité lucrative du 1^{er} janvier jusqu'au 31 décembre de l'année 2022 (fin des rapports de travail). Durant l'année 2022, elle a perçu un salaire annuel brut égal à 80 000.00 francs ainsi qu'un bonus de 20 000.00 francs relatif à l'année 2021. Au mois de février de l'année 2023, soit après la fin des rapports de travail, elle perçoit un bonus de 30 000.00 francs relatif à l'année 2022. Le bonus de 20 000.00 francs relatif à l'année 2021 (versé pendant l'année 2022) ne doit pas être pris en considération pour la détermination du taux du bonus pendant l'année 2023 (prestation aperiodique).

Mois	Janvier	Février	Mars	...	Décembre	Taxation
Salaire brut		0				
Bonus		30 000				
Barème		A0				
Taux (%)		16,0 ¹				
Impôt à la source		4 800				4 800

¹ = A0 et revenu annuel déterminant pour le taux de 110 000.00 francs (fr. 80 000 + fr. 30 000).

Variante à l'exemple:

- Même donnée que dans l'exemple ci-dessus. Toutefois, durant l'année 2022, la personne a travaillé 120 jours en Suisse et 120 jours à l'étranger.
- Le bonus n'est soumis à l'impôt à la source en Suisse qu'à concurrence de 15 000.00 francs (fr. 30 000 / 240 x 120) au taux correspondant à 110 000.00 francs.

7.5.4 Revenus acquis en compensation versés à l'employeur

L'assurance ne doit pas décompter l'impôt à la source sur les revenus acquis en compensation (indemnités journalières) qu'elle verse à l'employeur. Ce dernier opère la retenue de l'impôt à la source sur l'indemnité brute due à l'employé et y applique le barème et le taux de l'impôt déterminant.

Exemple:

- En mars 2021, l'employeur doit au travailleur T. un salaire mensuel brut de 4 500.00 francs et une indemnité journalière en cas d'accident (revenu acquis en compensation) de 1 000.00 francs, que l'assurance a versée à l'employeur.

Mois	Janvier	Février	Mars	Avril	...	Décembre	Taxation
Salaire brut	5 500	5 500	4 500	5 500		5 500	65 000
Indemnités			1 000				1 000
Barème	A0	A0	A0	A0		A0	A0
Taux (%)	10,5 ¹	10,5	10,5	10,5		10,5	10,5
Impôt à la source	577.50	577.50	577.50	577.50		577.50	6 930

¹ = A0 et revenu annuel déterminant pour le taux de 66 000.00 francs (fr. 5 500 x 12).

7.5.5 Revenus acquis en compensation qui ne sont pas versés par l'intermédiaire de l'employeur

Les revenus acquis en compensation (indemnités journalières, rentes, etc.) que par exemple des assurances, des caisses de compensation, des caisses d'assurance-chômage (fournisseurs des prestations) versent directement au bénéficiaire des prestations (employé) doivent être imposés à la source par le fournisseur des prestations selon le barème G ou le barème Q pour les frontaliers venant d'Allemagne (voir art. 1, al. 1, let. g, OIS).

Si un autre revenu de l'activité lucrative est obtenu en plus du revenu acquis en compensation, ces deux revenus doivent être extrapolés pour déterminer le taux de l'impôt (voir chiffre 7.3.2 ci-dessus). En cas de revenus acquis en compensation versés au prorata du gain assuré, celui-ci est réputé revenu déterminant le taux.

Pour l'imposition à la source des revenus acquis en compensation, il faut se référer à la «Notice de l'AFC sur l'imposition à la source des revenus acquis en compensation pour les travailleurs étrangers» en vigueur.

Exemple:

- Le travailleur T. reçoit directement de l'assurance une indemnité journalière brute de 1 800.00 francs par mois relative à 12 jours d'indemnité maladie. Il exerce une activité lucrative dépendante à 60 % auprès de son employeur, la F. SA, pour un salaire annuel brut de 39 000.00 francs (fr. 3 000 x 13).

Mois	Janvier	Février	...	Novembre	Décembre	Taxation
Salaire brut	3 000	3 000		3 000	6 000	39 000
Indemnité maladie	1 800 ¹	1 800		1 800	1 800	21 600
Barème employeur	A0	A0		A0	A0	
Barème prestataire	G	G		G	G	
Taux employeur (%)	10,4 ²	10,4		10,4	10,4	
Taux prestataire (%)	5,7 ³	5,7		5,7	5,7	

¹ = taux d'occupation de 40 % (12 x 100 / 30).

² = A0 et revenu annuel déterminant pour le taux de 65 000.00 francs (fr. 39 000 / 60 %).

³ = G et revenu annuel déterminant pour le taux de 54 000.00 francs (fr. 21 600 / 40 %).

7.5.6 Indemnités en capital pour des prestations périodiques (à l'exclusion des revenus acquis en compensation)

Si l'employeur verse au travailleur des indemnités en capital pour des prestations périodiques (par ex. versement rétroactif d'allocations familiales pour plusieurs mois), ces indemnités sont soumises à l'impôt à la source au moment de leur versement, et ce, avec un salaire versé éventuellement au cours du même mois. En l'occurrence, le taux de l'impôt découle de la somme de l'indemnité en capital pour des prestations périodiques, du salaire annuel brut et des autres prestations périodiques pour l'année en cours.

Exemple:

- Une personne célibataire vit en ménage commun avec un enfant mineur dont elle assume l'essentiel de l'entretien. En mars de l'année 2023, la Caisse d'allocations familiales décide du versement d'allocations familiales rétroactives depuis le 1^{er} mars de l'année 2021. Le versement du rétroactif a lieu en mars de l'année 2023. De plus, elle exerce une activité lucrative dépendante à 100 % pour un salaire annuel brut égal à 52 000.00 francs (fr. 4 000 x 13).

Mois	Janvier	Février	Mars	Avril	...	Novembre	Décembre	Taxation
Salaire brut	4 000	4 000	4 000	4 000		4 000	8 000	52 000.00
AF relatives à l'année en cours			600	200		200	200	2 400.00
AF relatives aux années précédentes			4400					4 400.00
Barème	H1	H1	H1	H1		H1	H1	H1
Taux (%)	1,4 ¹	1,4	1,9 ²	1,9		1,9	1,9	1,9
Impôt à la source	56	56	171 ³	79.80		79.80	155.80	1 077.20
Correctif janvier et février			+40 ⁴					+40.00
Total impôt à la source	56	56	211	79.80		79.80	155.80	1 117.20

¹ = H1 et revenu annuel déterminant pour le taux de 52 000.00 francs (fr. 4 000 x 13).

² = H1 et revenu annuel déterminant pour le taux de 58 800.00 francs [(fr. 4 000 x 13) + (fr. 200 x 12)] + fr. 4 400.00.

³ = (fr. 4 000 + fr. 600 + fr. 4 400) x 1.9 %.

⁴ = correctif relatif aux retenues faites pour mois de janvier et février [(fr. 4 000 x 1.9 %) x 2] – (2 x fr. 56).

8 Changement de canton

8.1 Généralités

Le débiteur de la prestation imposable doit retenir, puis verser l'impôt à la source, à l'autorité de taxation du canton ayant droit à l'impôt au moment de l'échéance de la prestation.

Ce principe s'applique également lorsqu'un autre canton était bénéficiaire pendant la période d'échéance du revenu (par ex. en cas de bonus ou de revenus issus de participations de collaborateur).

8.2 Passage d'un canton appliquant un modèle annuel à un canton appliquant un modèle mensuel

Le débiteur de la prestation imposable reverse l'impôt à la source exclusivement au canton ayant droit à l'impôt (à savoir celui qui applique un modèle mensuel) à partir du mois suivant le changement de canton, selon le barème appliqué.

Les paiements versés en une seule fois effectués après le changement de canton (par ex. bonus, 13^e salaire, revenus de participations de collaborateur) ou les modifications du revenu n'impactent pas le calcul du revenu annuel déterminant le taux pour la période dans laquelle le canton appliquant un modèle annuel est un ayant droit. Les décomptes sont à effectuer comme pour le début ou la fin des rapports de travail en cours d'année.

Exemple:

- Un contribuable célibataire travaille du 1^{er} janvier au 31 décembre 2021 avec un taux d'occupation de 100 % auprès du même employeur. Il touche un salaire annuel brut y compris un 13^e salaire de 65 000.00 francs (fr. 5 000.00 x 12 + fr. 5 000.00) et touche en février 2021 un bonus de 30 000.00 francs. Le 15 août 2021, il transfère son domicile du canton du Tessin à celui de Berne.

Mois	Jan.	Fév.	...	Août	Sep. ⁴	...	Déc.	Taxation
Salaire brut	5 000	5 000		5 000	5 000		10 000	65 000.00
Bonus (apériodique)		30 000						30 000.00
Barème	A0	A0		A0	A0		A0	
Taux TI (%)	10,4 ¹	14,4 ²		14,4				
Taux BE (%)					10,63 ⁵		17,01 ⁶	
Correctif janvier		+200 ³						
Impôt à la source	520	5 240		720	531.50		1 701	13 375.50

¹ = A0 et revenu annuel déterminant pour le taux de 65 000.00 francs (fr. 5 000 x 13).

² = A0 et revenu annuel déterminant pour le taux de 95 000.00 francs [(fr. 5 000 x 13) + fr. 30 000].

³ = correctif relatif à la retenue faite antérieurement pour le mois de janvier [(fr. 5 000 x 14.4 %) – fr. 520].

⁴ = Le décompte de l'impôt à la source s'effectue le mois suivant le changement de canton par le nouveau canton ayant droit selon le barème appliqué.

⁵ = A0 et revenu mensuel déterminant pour le taux de 5 000.00 francs.

⁶ = A0 et revenu mensuel déterminant pour le taux de 10 000.00 francs.

8.3 Passage d'un canton appliquant un modèle mensuel à un canton appliquant un modèle annuel

Le débiteur de la prestation imposable reverse l'impôt à la source exclusivement au canton ayant droit à l'impôt (à savoir celui qui applique un modèle annuel) à partir du mois suivant le changement de canton, selon le barème appliqué.

Les paiements versés en une seule fois effectués avant le changement de canton (par ex. bonus, 13^e salaire, revenus de participations de collaborateur) ou les modifications du revenu

n'impactent pas le calcul du revenu annuel déterminant le taux pour la période dans laquelle le canton appliquant un modèle annuel est un ayant droit. Les décomptes sont à effectuer comme pour le début ou la fin des rapports de travail en cours d'année.

Exemple:

- Un contribuable célibataire travaille du 1^{er} janvier au 31 décembre 2021 avec un taux d'occupation de 100 % auprès du même employeur. Il touche un salaire brut annuel y compris un 13^e salaire de 65 000.00 francs (fr. 5 000.00 x 12 + fr. 5 000.00) et touche en février 2021 un bonus de 30 000.00 francs. Le 15 août 2021, il transfère son domicile du canton de Berne à celui du Tessin.

Mois	Jan. ¹	Fév.	Mars	...	Août	Sep. ⁴	...	Déc.	Taxation
Salaire brut	5 000	5 000	5 000		5 000	5 000		10 000	65 000.00
Bonus (apériodique)		30 000							30 000.00
Barème	A0	A0	A0		A0	A0		A0	
Taux BE (%)	10,63 ²	30,76 ³	10,63		10,63				
Taux TI (%)						10,4 ⁵		10,4	
Impôt à la source	531.50	10 766	531.50		531.50	520		1 040	17 086.50

¹ = Dans le modèle mensuel, seul le salaire brut versé le mois correspondant est déterminant pour la fixation du taux.

² = A0 et revenu mensuel déterminant pour le taux de 5 000.00 francs.

³ = A0 et revenu mensuel déterminant pour le taux de 35 000.00 francs (fr. 5 000 + fr. 30 000).

⁴ = Le décompte de l'impôt à la source s'effectue le mois suivant le changement de canton par le nouveau canton ayant droit selon le barème appliqué.

⁵ = A0 et revenu annuel déterminant pour le taux de 65 000.00 francs (fr. 5 000 x 13).

8.4 Passage d'un canton appliquant un modèle annuel à un autre canton appliquant un modèle annuel

Le débiteur de la prestation imposable reverse l'impôt à la source exclusivement au canton ayant droit à l'impôt à partir du mois suivant le changement de canton, selon le barème appliqué.

Les paiements versés en une seule fois effectués avant ou après le changement de canton (par ex. bonus, 13^e salaire, revenus de participations de collaborateur) ou les modifications du revenu n'impactent pas le calcul du revenu annuel déterminant le taux pour la période dans laquelle le canton est un ayant droit. Les décomptes sont à effectuer comme pour le début ou la fin des rapports de travail en cours d'année.

Exemple:

- Un contribuable célibataire travaille du 1^{er} janvier au 31 décembre 2021 avec un taux d'occupation de 100 % auprès du même employeur. Il touche un salaire brut annuel y compris un 13^e salaire de 65 000.00 francs (fr. 5 000 x 12 + fr. 5 000) et touche en février 2021 un bonus de 30 000.00 francs. Le 15 août 2021, il transfère son domicile du canton du Tessin à celui de Genève.

Mois	Jan.	Fév.	Mars	...	Août	Sep. ⁴	...	Déc.	Taxation
Salaire brut	5 000	5 000	5 000		5 000	5 000		10 000	65 000.00
Bonus (apériodique)		30 000							30 000.00
Barème	A0	A0	A0		A0	A0		A0	
Taux TI (%)	10.4 ¹	14.4 ²	14.4		14.4				
Taux GE (%)						11.31 ⁵		11.31	
Correctif janvier		+200 ³							
Impôt à la source	520	5 240	720		720	565.50		1 131	12 907.50

¹ = A0 et revenu annuel déterminant pour le taux de 65 000.00 francs (fr. 5 000 x 13.)

² = A0 et revenu annuel déterminant pour le taux de 95 000.00 francs [fr. 5 000 x 13) + fr. 30 000].

³ = correctif relatif à la retenue faite antérieurement pour le mois de janvier [(fr. 5 000 x 14.4 %) – fr. 520.

⁴ = Le décompte de l'impôt à la source s'effectue le mois suivant le changement de canton par le nouveau canton ayant droit selon le barème appliqué.

⁵ = A0 et revenu annuel déterminant pour le taux de 65 000.00 francs (fr. 5 000 x 13).

8.5 Passage d'un canton appliquant un modèle mensuel à un autre canton appliquant un modèle mensuel

Le débiteur de la prestation imposable reverse l'impôt à la source exclusivement au canton ayant droit à l'impôt à partir du mois suivant le changement de canton selon le barème appliqué.

9 Devoirs du débiteur de la prestation imposable

9.1 Aspects généraux

Le débiteur de la prestation imposable s'acquiesce des différents devoirs qui lui incombent dans le cadre de la procédure d'imposition à la source (voir art. 88 et 100 LIFD). En échange de sa collaboration, il touche une commission de perception, dont le taux est fixé par les cantons, selon les conditions du droit fédéral (voir art. 88, al. 4, ou art. 100, al. 3, LIFD en relation avec l'art. 6 OIS).

Le débiteur de la prestation imposable est pleinement responsable du paiement de l'impôt à la source. La responsabilité du débiteur de la prestation imposable est objective et inclut également les fautes ou informations erronées de la part du contribuable, ainsi que des tiers (voir art. 88, al. 3, ou art. 100, al. 2, LIFD). Il incombe donc au débiteur de la prestation imposable d'établir la situation personnelle du contribuable, de vérifier les informations obtenues et de déterminer si ce dernier est soumis à un impôt à la source. S'il omet de retenir l'impôt à la source en se fiant aux indications erronées du contribuable, le débiteur de la prestation imposable peut être appelé à procéder à un versement complémentaire afin de s'acquiesce de l'impôt qui n'a pas été retenu et ce, même si son rapport de travail avec le contribuable concerné a pris fin (voir décision du 8 mars 2016 de la Cour de droit administratif et public du Tribunal cantonal du Canton de Vaud [FI.2015.0033](#)). Tout recours du débiteur de la prestation imposable à l'encontre du contribuable est réservé (voir art. 138, al. 1, LIFD).

Le débiteur de la prestation imposable est tenu d'établir la situation personnelle du contribuable (assujettissement à l'impôt à la source, état civil, nombre d'enfants, confession, etc.) afin que la perception de l'impôt puisse se faire correctement. S'agissant des obligations du contribuable à cet égard, on se référera au chiffre 10.2 ci-dessous.

Celui qui, tenu de percevoir l'impôt à la source, ne paie pas cet impôt, que ce soit intentionnellement ou par négligence, se fait l'auteur d'une soustraction d'impôt (voir art. 175 LIFD). Quant à celui qui détourne les montants perçus à son profit ou au profit d'un tiers, il peut en outre être l'auteur d'un détournement de l'impôt à la source (voir art. 187 LIFD).

Le débiteur de la prestation imposable doit indiquer à l'employé soumis à l'imposition à la source le montant retenu; cette indication est exigée dans chaque décompte de salaire et dans le certificat de salaire (au chiffre 12). Les règles à suivre sont fixées dans le Guide d'établissement du certificat de salaire. Afin que les employés puissent contrôler l'impôt retenu à la source, il est recommandé aux employeurs de préciser, au chiffre 15 du certificat de salaire (remarques), le ou les barème(s) appliqué(s) ainsi que les périodes concernées.

9.2 Annonce et mutation des employés soumis à l'imposition à la source

Le débiteur de la prestation imposable doit annoncer tout engagement de personnes soumises à l'imposition à la source à l'autorité de taxation cantonale compétente, dans les huit jours suivant le début de leur occupation (voir art. 5, al. 1, OIS). Il est également tenu d'informer l'autorité de taxation compétente de tout changement dans la situation personnelle de l'employé imposé à la source, dans les huit jours suivant le changement (voir art. 5, al. 3, 2^e phrase, OIS). L'annonce d'un engagement ou d'un changement doit contenir tous les renseignements nécessaires à la perception correcte de l'impôt à la source (voir modèle de formulaire, annexe I).

Dans les champs prévus à cet effet dans le décompte de l'impôt à la source, les employeurs préciseront en outre le début et la fin de l'engagement de la personne concernée.

Si l'employeur transmet le décompte de l'impôt à la source à l'aide de la procédure de déclaration de salaire uniforme ELM-QST, il peut annoncer automatiquement les engagements et les mutations de personnel via le décompte mensuel (voir art. 5, al. 2, OIS).

Si le travailleur est engagé dans le cadre d'une location de services et si seuls les lieux de travail changent au cours d'un mois, il faut indiquer en plus une date de début et une date de fin de l'engagement pour le mois correspondant.

Exemples:

- Le bailleur de services Y. SA loue le travailleur B. à différents locataires de services (= entreprises locataires de services). En mai 2022, B. travaille dans deux entreprises différentes: dans l'entreprise M. du 1^{er} mai 2022 au 12 mai 2022 et dans l'entreprise P. du 15 mai 2022 au 25 mai 2022. Le bailleur de services (= employeur) communique à l'autorité fiscale cantonale le début de l'engagement au 1^{er} mai 2022 et sa fin au 25 mai 2022.
- Ci-dessous, d'autres exemples montrent comment il faut indiquer le début et la fin d'un engagement dans un décompte d'impôt à la source (en l'occurrence pour le mois de septembre 2021):
 1. Location de services durable à partir du 13.09.2021: début mais pas encore de fin dans le décompte de septembre
 2. Location de services unique du 13.09.2021 au 17.09.2021: début et fin dans le décompte de septembre
 3. Location de services unique du 22.08.2021 au 17.09.2021: pas de début, mais fin dans le décompte de septembre
 4. Location de services unique du 22.08.2021 au 14.10.2021: pas de début ni de fin dans le décompte de septembre
 5. Locations de services durables et réitérées à une ou plusieurs entreprises locataires de services à partir du 04.09.2021: début, mais pas encore de fin dans le décompte de septembre
 6. Locations de services réitérées à une ou plusieurs entreprises locataires de services du 13.08.2021 au 26.09.2021: pas de début, mais fin dans le décompte de septembre
 7. Locations de services réitérées à une ou plusieurs entreprises locataires de services du 13.08.2021 au 10.10.2021: ni début, ni fin dans le décompte de septembre
 8. Locations de services réitérées à une ou plusieurs entreprises locataires de services du 03.09.2021 au 29.09.2021: début et fin dans le décompte de septembre

Cas	Fait	Fait		Fait	Décompte IS	
	Août 2021	Septembre 2021		Octobre 2021	Septembre 2021	
	Début	Début	Fin	Fin	Début	Fin
1		13.09.21			13.09.21	-
2		13.09.21	17.09.21		13.09.21	17.09.21
3	22.08.21		17.09.21			17.09.21
4	22.08.21			14.10.21	-	-
5		04.09.21 22.09.21	13.09.21		04.09.21	
6	13.08.21		13.09.21 26.09.21		-	26.09.21
7	13.08.21		10.09.21 24.09.21 29.09.21			
8		03.09.21 10.09.21 25.09.21	08.09.21 24.09.21 29.09.21		03.09.21	29.09.21

9.3 Décompte et paiement de l'impôt à la source

9.3.1 Décompte de l'impôt à la source dans les cantons appliquant un modèle mensuel

Le débiteur de la prestation imposable établit périodiquement un décompte des montants prélevés à la source et transmet ce décompte à l'autorité de taxation compétente. Le décompte de l'impôt à la source doit contenir les informations définies dans le modèle de formulaire qui figure à l'annexe I. Le débiteur de la prestation imposable qui établit les décomptes à l'aide de la procédure de déclaration de salaire uniforme ELM-QST a l'assurance que toutes les données requises sont transmises.

Le débiteur de la prestation imposable doit, en principe, établir le décompte de l'impôt à la source sur une base mensuelle.

À la demande du débiteur de la prestation imposable, l'autorité de taxation compétente peut autoriser des périodes de décompte plus étendues (trimestrielles, semestrielles, annuelles) pour autant que l'impôt à la source ne soit pas décompté à l'aide de la procédure ELM. Si une période de décompte supérieure à un mois est accordée, il est nécessaire de transmettre les données relatives à l'impôt à la source en précisant le nom de l'employé et le mois concerné. Les documents nécessaires doivent être joints au décompte de l'impôt à la source (par ex. calendrier, attestation concernant les participations de collaborateur). Le débiteur de la prestation imposable ou son représentant sont tenus de transmettre les décomptes de l'impôt à la source à l'autorité de taxation compétente, dans les 30 jours suivant l'échéance de la période de décompte.

9.3.2 Paiement de l'impôt à la source dans les cantons appliquant un modèle mensuel

Le débiteur de la prestation imposable ne doit verser l'impôt retenu à la source à l'autorité de taxation cantonale compétente que lorsque celle-ci a établi la facture correspondante.

9.3.3 Décompte de l'impôt à la source dans les cantons appliquant un modèle annuel

Dans les cantons appliquant un modèle annuel, le décompte de l'impôt à la source est conforme aux mêmes principes que dans les cantons appliquant un modèle mensuel (voir chiffre 9.3.1 ci-dessus), le décompte devant systématiquement être remis à l'autorité fiscale compétente dans les 30 jours.

En outre, il est parfois nécessaire que le débiteur de la prestation imposable procède à un nouveau calcul de la charge fiscale définitive du contribuable, en fin d'année civile ou à la fin des rapports de travail, en tenant compte du revenu annuel global ainsi que des éventuels changements survenus dans la vie professionnelle ou familiale de ce dernier (voir chiffre 7.2 ci-dessus).

9.3.4 Paiement de l'impôt à la source dans les cantons appliquant un modèle annuel

Le débiteur de la prestation imposable doit verser l'impôt retenu à la source à l'autorité de taxation cantonale compétente, dans les 30 jours suivant l'échéance de la prestation.

9.4 Corrections du décompte

Si le débiteur de la prestation 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.

Le débiteur de la prestation imposable a 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 (voir art. 137, al. 2, LIFD).

Lorsque le débiteur de la prestation imposable 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 (voir art. 138, al. 1, LIFD).

Si l'autorité de taxation n'est pas en mesure de recouvrer ainsi cet impôt auprès du débiteur, elle peut obliger le contribuable à acquitter l'impôt à la source dû (voir art. 138, al. 3, LIFD).

Si le débiteur de la prestation imposable a opéré une retenue d'impôt trop élevée, il doit restituer la différence au contribuable (voir art. 138, al. 2, LIFD). 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).

9.5 Canton ayant droit à l'impôt

Pour les échéances à compter du 1^{er} janvier 2021, le débiteur de la prestation imposable retient puis verse l'impôt à la source de ses employés directement à l'autorité de taxation du canton ayant droit à l'impôt, conformément au modèle appliqué par celui-ci (voir annexe III: Aperçu des cantons appliquant un modèle mensuel et des cantons appliquant un modèle annuel).

L'attribution du droit à l'impôt au canton compétent est déterminée comme suit (voir art. 107 LIFD):

- pour les travailleurs imposés à la source domiciliés ou en séjour en Suisse, au regard du droit fiscal, le canton de domicile ou de séjour (voir art. 107, al. 1, let. a, LIFD);
- pour 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 (lieu d'intégration dans l'entreprise; voir art. 107, al. 1, let. b, LIFD);
- pour les travailleurs imposés à la source domiciliés à l'étranger au bénéfice du statut de résidents à la semaine, le canton dans lequel ils séjournent à la semaine (voir art. 107, al. 2, LIFD).

En cas de paiements de bonus auxquels le contribuable a eu droit après la fin de ses rapports de travail, de salaires versés après l'exemption de l'obligation de fournir un travail ou d'avantages appréciables en argent dérivant de participations de collaborateur au sens de l'article 97a LIFD versés à des personnes domiciliées à l'étranger, ces prestations reviennent à l'autorité fiscale compétente du canton dans lequel se situe le siège, l'administration ou l'établissement stable du débiteur de la prestation (employeur, assurance, etc.).

Les administrations et les établissements stables mentionnés au paragraphe ci-dessus désignent en particulier les succursales (voir art. 4, al. 2, LIFD) de bailleurs de services ou d'agences de placement opérant en Suisse qui traitent au moins la partie administrative des dossiers.

Exemple:

- La succursale du bailleur de services X, qui a son siège à St-Gall et procure les services d'un travailleur domicilié en Autriche à une entreprise zurichoise, doit effectuer le décompte de l'impôt à la source avec le canton de St-Gall.

Scénarios possibles;

État de résidence	Canton de domicile	Canton de séjour à la semaine	Canton du siège, de l'administration ou de l'établissement stable de l'employeur	Compétence territoriale
CH	TG	-	TG	TG
CH	TG	BE	BE	TG
F	-	-	GE	GE
F	-	VD	VD	VD

Lorsqu'une personne imposée à la source transfère son domicile ou son lieu de séjour à la semaine vers un autre canton, le décompte de l'impôt à la source doit être adressé, à partir du mois suivant le déménagement, à l'autorité de taxation du canton de domicile ou de séjour à la semaine constituant le nouvel ayant droit.

9.6 Violation d'obligations de procédure

Selon la réglementation en vigueur dans le canton concerné, le débiteur de la prestation imposable qui ne respecte pas le délai d'une annonce, d'une communication de mutation ou d'un décompte de l'impôt à la source peut perdre son droit à la commission de perception. S'il ne paie pas dans les délais un impôt à la source qui a été facturé, des intérêts moratoires peuvent être perçus. Et s'il enfreint, malgré sommation, une obligation qui lui incombe, il pourra être puni d'une amende (voir art. 174 LIFD) et l'autorité de taxation pourra recouvrer

l'impôt à la source en effectuant une taxation d'office (voir art. 130, al. 2, LIFD). Demeurent réservés les cas de soustraction d'impôt consommée (voir art. 175, al. 1, LIFD) et les cas de détournement de l'impôt à la source (voir art.187 LIFD).

10 Droits et obligations du travailleur imposé à la source

10.1 Droits du travailleur imposé à la source

Le travailleur imposé à la source a le droit à ce que l'impôt à la source déduit de son salaire brut soit mentionné sur ses décomptes de salaire ainsi que sur son certificat de salaire (voir aussi chiffre 12 du «Guide d'établissement du certificat du salaire»).

Lorsqu'un employé conteste l'impôt à la source indiqué sur l'attestation remise par son employeur (voir art. 137, al. 1, let. a, LIFD) ou s'il n'a pas reçu une telle attestation (voir art. 137, al. 1, let. b, LIFD), il a jusqu'au 31 mars de l'année suivant 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. Dans ce cas, le débiteur de la prestation imposable est tenu de continuer d'opérer la retenue jusqu'à l'entrée en force de la décision (voir art. 137, al. 3, LIFD).

Si un travailleur non soumis à la taxation ordinaire ultérieure obligatoire veut faire valoir des déductions qui ne sont pas prises en compte par le barème de l'impôt à la source ou uniquement de manière forfaitaire, il peut, dans la mesure où il remplit les conditions requises, demander l'application d'une taxation ordinaire ultérieure à l'autorité de taxation compétente (voir art. 89a et 99a LIFD, voir aussi chiffre 11 ci-après). Pour ce faire, il a jusqu'au 31 mars de l'année fiscale suivant l'échéance de la prestation (voir art 89 ss LIFD et chiffre 11). Si des erreurs de transmission du salaire brut ou d'application des barèmes (par ex. rectification du taux pour le barème C, voir arrêt du TF du 26 juin 2018, 2C_450/2017) sont dénoncées à temps, il est possible de demander un nouveau calcul de l'impôt à la source au lieu d'une taxation ordinaire ultérieure jusqu'au 31 mars de l'année fiscale suivant l'échéance de la prestation (voir chiffre 11 ci-après).

10.2 Obligations des travailleurs imposés à la source

Les travailleurs imposés à la source sont responsables de communiquer à leur employeur toutes les informations déterminantes pour la perception de l'impôt à la source (état civil et modification de ce dernier, début ou cessation d'une autre activité lucrative, nombre d'enfants, confession, début ou cessation de l'activité lucrative de l'époux, etc.). Ils sont tenus de faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte et, sur demande de l'autorité de taxation compétente, fournir des renseignements oraux ou écrits ou produire des pièces justificatives (voir art. 136 LIFD et art. 5, al. 3, OIS).

Si, malgré sommation, le travailleur imposé à la source enfreint ses obligations, par exemple en ne fournissant pas les renseignements et informations qu'il est tenu de communiquer, il est punissable d'une amende (voir art. 174 LIFD).

11 Taxation ordinaire ultérieure et nouveau calcul de l'impôt à la source

11.1 Principes généraux de la taxation ordinaire ultérieure

En cas de taxation ordinaire ultérieure, sont applicables les dispositions ordinaires en matière de taxation (voir art. 122 ss LIFD) ainsi que la quotité de l'impôt de la commune ayant droit à l'impôt. Le montant de l'impôt sur le revenu dû (aux échelons fédéral, cantonal et communal) ainsi que le montant de l'impôt sur la fortune (aux échelons cantonal et communal) sont déterminés sur la base de la déclaration d'impôt. Le revenu imposable se détermine d'après les revenus acquis pendant l'année fiscale concernée, tandis que le taux de l'impôt se détermine d'après le revenu réalisé à l'échelle mondiale (et d'après la fortune mondiale à l'échelon cantonal). Le cas échéant, le montant de l'impôt déjà perçu à la source est imputé sans intérêts sur le montant de l'impôt ordinaire (voir art. 89, al. 6, art. 89a, al. 5 et art. 99a, al. 2, LIFD).

Lorsqu'un résident de Suisse imposé à la source a demandé une taxation ordinaire ultérieure, il reste soumis à ce régime jusqu'à la fin de son assujettissement à l'impôt à la source (voir art. 89a, al. 5, en relation avec l'art. 89, al. 5, LIFD).

Les travailleurs imposés à la source résidant à l'étranger et remplissant les conditions d'accès au statut de quasi-résidence doivent demander, au plus tard le 31 mars de l'année fiscale suivant l'échéance de la prestation, une taxation ordinaire ultérieure pour chaque période fiscale (voir art. 99a, al. 1, LIFD).

Le cas échéant, les personnes résidant en Suisse peuvent demander, via une taxation ordinaire ultérieure, le remboursement de l'impôt anticipé retenu sur les revenus de leur fortune. Pour ses revenus provenant d'une activité lucrative dépendante et ses revenus acquis en compensation, la personne imposée à la source se voit appliquer ce régime jusqu'à la fin de son assujettissement à l'impôt à la source (voir art. 89, al. 5, LIFD en relation avec l'art. 9, al. 4, OIS, et art. 89a, al. 5, LIFD, en relation avec l'art. 10, al. 2, OIS).

Est compétent pour le traitement de la taxation ordinaire ultérieure:

- pour les travailleurs résidant en Suisse: le canton de domicile ou de séjour du contribuable à la fin de la période fiscale ou de l'assujettissement (voir art. 107, al. 4, let. a, LIFD);
- pour les personnes résidant à l'étranger: le canton de domicile ou de séjour du débiteur de la prestation à la fin de la période fiscale ou de l'assujettissement ou le canton dans lequel se situait son siège, un établissement stable ou son administration effective (voir art. 107, al. 4, let. b, LIFD);
- pour les personnes résidant à l'étranger et ayant le statut de résident à la semaine en Suisse: le canton dans lequel elles séjournèrent à la semaine à la fin de la période fiscale ou de l'assujettissement (voir art. 107, al. 4, let. c, LIFD).

11.2 Taxation ordinaire ultérieure obligatoire en cas de résidence en Suisse

Une taxation ordinaire ultérieure obligatoire est appliquée lorsqu'un salarié imposé à la source et résidant en Suisse réalise, durant une année fiscale, un revenu brut d'au moins 120 000 francs avant exclusion d'éventuels revenus imposables à l'étranger (voir art. 89 LIFD en relation avec l'art. 9 OIS). Pour les couples mariés vivant en ménage commun, les revenus bruts de l'activité lucrative dépendante des époux ne sont pas additionnés pour déterminer le montant minimal.

En cas d'assujettissement inférieur à douze mois, le montant minimal se détermine compte tenu d'un revenu calculé sur douze mois pour les revenus à caractère périodique. En ce qui concerne les éléments du salaire brut à caractère non périodique, il n'est pas effectué d'extrapolation (voir art. 40, al. 3, LIFD).

Lorsqu'un résident de Suisse imposé à la source réalise des revenus complémentaires qui ne sont pas soumis à l'imposition à la source (ou s'il possède une fortune imposable d'après le droit cantonal), une taxation ordinaire ultérieure est effectuée. Sont notamment considérés

comme de tels revenus complémentaires: les revenus d'une activité lucrative indépendante, les pensions alimentaires, les contributions d'entretien, les rentes d'orphelins, les rentes de veufs et les revenus de la fortune mobilière ou de la fortune immobilière. Le cas échéant, la personne concernée soumise à l'impôt à la source a jusqu'au 31 mars de l'année fiscale suivant l'échéance de la prestation pour demander à l'autorité de taxation compétente les formulaires de déclaration d'impôts.

La taxation ordinaire ultérieure obligatoire est appliquée jusqu'à la fin de l'assujettissement à l'impôt à la source. Les époux vivant en ménage commun sont soumis en commun à la taxation ordinaire ultérieure.

Les époux vivant en ménage commun se voient appliquer une taxation ordinaire ultérieure commune pour l'ensemble de l'année fiscale lors de laquelle ils se sont mariés (voir art. 42, al. 1, LIFD en relation avec l'art. 12, al. 1, OIS). En cas de divorce ou de séparation de fait ou de droit, les époux sont soumis séparément à la taxation ordinaire ultérieure jusqu'à la fin de leur assujettissement à l'impôt à la source (voir art. 42, al. 2, LIFD en relation avec l'art. 13, al. 1 et 2, OIS).

11.3 Taxation ordinaire ultérieure sur demande en cas de résidence en Suisse

Lorsqu'elles en font la demande pour le 31 mars de l'année fiscale suivant l'échéance de la prestation, les personnes imposées à la source résidant en Suisse dont le revenu annuel n'excède pas 120 000 francs (voir chiffre 10.2 ci-dessus) sont soumises à une taxation ordinaire ultérieure (voir art. 89a LIFD en relation avec l'art. 10 OIS).

Les personnes qui souhaitent se soumettre à une taxation ordinaire ultérieure doivent adresser une demande écrite à l'autorité de taxation compétente. La demande doit être signée; en ce qui concerne les couples mariés, les signatures de l'épouse et de l'époux sont requises. La période fiscale à laquelle se rapporte la demande d'effectuer une taxation ordinaire ultérieure doit être précisée (voir modèle de formulaire, annexe I). Si la demande ne respecte pas les exigences formelles, l'autorité de taxation impartit un délai à la personne soumise à l'imposition à la source (requérante) afin qu'elle puisse se conformer aux exigences. En même temps, son attention est attirée sur le fait que sa demande ne sera pas acceptée si elle n'est pas corrigée dans le délai imparti et, dès lors, que l'impôt retenu à la source sera définitif.

Si la personne soumise à l'imposition à la source demande, en respectant la forme et les délais, une taxation ordinaire ultérieure, l'autorité de taxation compétente lui remet un document de déclaration fiscale pour l'année fiscale concernée. Si, malgré sommation, la déclaration n'est pas retournée dûment remplie à l'autorité de taxation, celle-ci notifie une taxation d'office. En outre, la personne soumise à l'imposition à la source pourra être punie d'une amende si elle enfreint une obligation de procédure (voir art. 174 LIFD).

Une fois déposée dans le respect des délais et des exigences formelles, une demande de taxation ordinaire ultérieure ne peut pas être retirée. Pour les années suivantes, l'autorité de taxation procède d'office à une taxation ordinaire ultérieure et ce, jusqu'à la fin de l'assujettissement à l'impôt à la source. La demande concerne également l'époux qui vit en ménage commun avec la personne soumise à l'imposition à la source. En cas de divorce ou de séparation en fait ou en droit, les époux sont soumis séparément à la taxation ordinaire ultérieure jusqu'à la fin de leur assujettissement à l'impôt à la source (voir art. 9, al. 4, OIS).

En ce qui concerne les personnes qui quittent la Suisse, le délai pour le dépôt de la demande expire au moment où l'annonce de départ est déposée auprès de l'autorité compétente en la matière (voir art. 89a, al. 3, LIFD). La date du déménagement effectif n'est pas déterminante. La procédure est régie pour l'essentiel par l'article 126a LIFD (obligation d'être représenté). Si une personne quittant la Suisse n'annonce pas son départ à l'autorité compétente conformément aux prescriptions, le délai est réputé expiré et la demande ne peut plus être déposée.

11.4 Taxation ordinaire ultérieure sur demande en cas de résidence à l'étranger

Si, en principe, 90 % au moins de ses revenus mondiaux bruts réalisés durant l'année fiscale concernée sont imposables en Suisse (quasi-résidence), une personne soumise à l'imposition à la source résidant à l'étranger peut jusqu'au 31 mars de l'année suivant l'année fiscale concernée, adresser une demande de taxation ordinaire ultérieure à l'autorité de taxation compétente (quasi-résidence; voir art. 99a, al. 1, let. a, LIFD en relation avec l'art. 14, OIS). Cette demande peut être réitérée chaque année.

En outre, une taxation ordinaire ultérieure peut être sollicitée lorsque la situation de la personne est comparable à celle d'un contribuable domicilié en Suisse (voir art. 99a, al 1, let. b, LIFD). Ce cas de figure peut notamment se présenter si la personne n'est pas imposable selon le droit fiscal de son État de résidence en raison d'un faible revenu global. Sa situation personnelle et familiale n'est alors pas prise en considération (voir message concernant la loi fédérale sur la révision de l'imposition à la source du revenu de l'activité lucrative du 28 novembre 2014; BBl 2015 657).

La demande est régie par les principes énumérés au chiffre 11.3, 2e paragraphe ci-dessus. En outre, un représentant en Suisse doit être nommé (voir art. 136a, al. 2, LIFD, adresse de notification, ainsi que le modèle de formulaire, annexe I).

Font également partie du revenu mondial brut d'un contribuable tous les revenus réalisés par son conjoint avec qui il vit en ménage commun. L'autorité de taxation compétente détermine, dans le cadre de la procédure de taxation (c'est-à-dire après le dépôt de la déclaration d'impôt dûment remplie), si les conditions de la quasi-résidence sont réunies. Pour déterminer si le seuil des 90 % est atteint, l'autorité fiscale compétente détermine dans un premier temps le revenu mondial global réalisé par le contribuable conformément aux articles 16 à 18 et 20 à 23 LIFD (ainsi que l'éventuel revenu du conjoint). Ensuite, elle identifie la portion de ces revenus qui, sur la base des règles de répartition internationales, sont imposables en Suisse.

Exemple:

- Une personne domiciliée en France perçoit un revenu brut annuel de 132 200.00 francs, qui se compose des éléments suivants:
 - salaire brut annuel de 100 000.00 francs pour son activité lucrative salariée en Suisse;
 - produits de 20 000.00 francs issus de la location d'un bien immobilier en France;
 - intérêts de 200.00 francs perçus sur des comptes bancaires en Suisse et à l'étranger;
 - pensions alimentaires de 12 000.00 francs versées par son ex-conjoint domicilié en Suisse.

En application des règles d'attribution internationales, seul le revenu de l'activité lucrative salariée est soumis à l'impôt en Suisse. La part de ce revenu représentant 75,7 % du revenu mondial chez la personne imposable, cette dernière n'a pas le statut de quasi-résident en Suisse.

Si l'autorité de taxation estime que les conditions de l'imposition ordinaire ultérieure ne sont pas réunies, elle rend une décision de rejet de la demande contre laquelle les voies de recours ordinaires peuvent être saisies (voir annexe 4 du message du Conseil fédéral du 28 novembre 2014 concernant la loi fédérale sur la révision de l'imposition à la source du revenu de l'activité lucrative [FF 2015 p. 657]). Si les critères de la quasi-résidence sont réunis, l'autorité de taxation compétente effectue la taxation ordinaire ultérieure.

Si la demande ne remplit pas les conditions formelles, l'autorité de taxation n'entre pas en matière. C'est également le cas lorsque la personne soumise à l'imposition à la source n'indique pas, dans le délai supplémentaire imparti, une adresse de notification valable en Suisse. Dans les deux cas, l'autorité de taxation compétente rend une décision de non-entrée en matière, en indiquant les voies de droit. L'impôt retenu à la source entre en force et devient définitif s'il n'est pas contesté dans le délai de recours.

11.5 Taxation ordinaire ultérieure d'office en cas de résidence à l'étranger

Lorsqu'une personne domiciliée à l'étranger touche différents éléments de revenu ou possède différents éléments de fortune imposables en Suisse, mais dont une partie est soumise

à l'imposition à la source (revenus de l'activité lucrative) et l'autre, à la taxation ordinaire (par ex. les revenus d'une activité lucrative [accessoire] indépendante ou les revenus immobiliers), les autorités de taxation compétentes peuvent appliquer d'office une taxation ordinaire ultérieure (voir art. 99b LIFD). Cela leur permet d'assurer que le calcul de l'impôt se fonde sur le taux correct (voir art. 7 LIFD).

Le canton compétent est celui où se trouve la plus grande part des valeurs imposables (voir art. 106, al. 2, LIFD).

11.6 Nouveau calcul de l'impôt à la source

Quel que soit son État de résidence, toute personne imposée à la source peut demander un nouveau calcul de l'impôt à la source avant le 31 mars de l'année fiscale suivant l'échéance de la prestation (voir art. 137 LIFD). La demande doit exclusivement se référer aux cas suivants:

- calcul erroné du salaire brut imposé à la source (voir chiffre 3.2 ci-dessus);
- calcul erroné du revenu déterminant le taux (voir chiffres 6 ou 7 ci-dessus);
- application du mauvais barème (voir chiffres 3.2.8, 4 et 5 ci-dessus).

Lors du nouveau calcul de l'impôt à la source, il n'est pas possible de faire valoir des déductions supplémentaires. Celles-ci doivent être invoquées dans le cadre d'une taxation ordinaire ultérieure, pour autant que les conditions à cet égard soient remplies (voir art. 89a et 99a LIFD).

L'autorité fiscale compétente détermine s'il est nécessaire de procéder à une taxation ordinaire ultérieure au lieu d'un nouveau calcul de l'impôt à la source.

Un nouveau calcul de l'impôt à la source peut également être effectué d'office par l'autorité fiscale compétente.

Le nouveau calcul est réalisé par le canton ayant droit en vertu du chiffre 9.5 ci-dessus. Si ce canton procède à une taxation ordinaire ultérieure au lieu d'un nouveau calcul de l'impôt à la source, la compétence est régie par le chiffre 11.1 ci-dessus.

12 Passage de l'imposition à la source à l'imposition ordinaire et vice versa

12.1 Passage de l'imposition à la source à l'imposition ordinaire

En vertu de l'article 12 OIS, une personne résidant en Suisse qui était jusqu'alors soumise à l'imposition à la source est soumise à l'imposition ordinaire lorsqu'elle:

- obtient un permis d'établissement ou la nationalité suisse;
- épouse une personne de nationalité suisse ou au bénéficiaire d'un permis d'établissement;
- est mariée à une personne qui reçoit un permis d'établissement ou la nationalité suisse;
- atteint l'âge ordinaire de la retraite et ne réalise plus de revenus soumis à l'impôt à la source, ou;
- touche une pleine rente d'invalidité.

Si l'époux qui est au bénéficiaire d'un permis d'établissement ou de la nationalité suisse est un résident de l'étranger parce qu'il y possède un domicile, l'autre époux, s'il n'a pas de permis d'établissement et n'est pas de nationalité suisse, continue d'être soumis à l'imposition à la source suisse.

L'assujettissement à la source prend fin le premier jour du mois suivant le jour où l'un des critères ci-dessus est rempli.

La personne concernée est alors imposée selon la procédure de taxation ordinaire pour l'ensemble de la période fiscale concernée; le cas échéant, il en va de même pour son époux, dans la mesure où le couple vit en ménage commun. L'impôt retenu à la source est imputé sans intérêts au montant de l'impôt calculé selon la procédure de taxation ordinaire.

12.2 Passage de l'imposition ordinaire à l'imposition à la source

Lorsque les conditions ayant conduit au passage à l'imposition ordinaire ne sont plus remplies, la personne concernée est de nouveau soumise, à compter du mois suivant (voir art. 13 OIS), à l'imposition à la source.

Tel est notamment le cas lorsqu'une personne qui n'est pas de nationalité suisse ou au bénéficiaire d'un permis d'établissement divorce ou se sépare de fait ou de droit de son époux.

Le retour à l'imposition à la source a pour conséquence que la personne concernée sera soumise à la taxation ordinaire ultérieure pour l'ensemble de la période fiscale et jusqu'à la fin de son assujettissement à la source. Les éventuels paiements anticipés (tranches d'impôt payées dans le cadre de la procédure ordinaire) et les montants qui ont déjà été retenus à la source sont pris en compte.

Si, suite au décès de l'un des époux, l'époux survivant est de nouveau assujetti à l'impôt à la source dès le mois suivant, les époux sont imposés conjointement jusqu'au jour du décès selon le régime ordinaire (voir art. 42, al. 3, LIFD). L'époux survivant est soumis à une taxation ordinaire ultérieure inférieure à une année à partir du jour suivant le décès, et ce jusqu'à la fin de l'assujettissement (application par analogie de l'art. 13, al. 1, OIS).

13 Entrée en vigueur, abrogations et droit transitoire

La présente circulaire entre en vigueur le 1^{er} janvier 2021 et s'applique à toutes les prestations imposables échéant à compter du 1^{er} janvier 2021.

Les taxations ordinaires ultérieures et les nouveaux calculs de l'impôt à la source (voir ch. 11 ci-dessus) seront donc effectués selon les règles du nouveau droit et de la présente circulaire dès la période fiscale 2021.

Les décisions anticipées en matière fiscale (rulings) fondées sur l'ancien droit qui ne correspondent pas au contenu de la présente circulaire ne déploient plus leurs effets à partir de la période fiscale 2021.

Annexe I : Modèles de formulaires (annonce, mutation, décompte, demande de taxation ordinaire ultérieure)

Annexe II : Aperçu de la taxation ordinaire ultérieure

Annexe III : Aperçu des cantons appliquant un modèle mensuel et des cantons appliquant un modèle annuel