



**STEUERINFORMATIONEN**

herausgegeben von der Schweiz. Steuerkonferenz SSK  
Vereinigung der schweizerischen Steuerbehörden

**INFORMATIONS FISCALES**

éditées par la Conférence suisse des impôts CSI  
Union des autorités fiscales suisses

**INFORMAZIONI FISCALI**

edite della Conferenza fiscale svizzera CFS  
Associazione autorità fiscali svizzere

**INFURMAZIUNS FISCALAS**

edidas da la Conferenza fiscalas svizra CFS  
Associazziun da las autoritads fiscalas svizras

E Notions fiscales

Impôt à la source  
Février 2009

# L'imposition à la source

---

(État de la législation : 1er janvier 2009)

**Autor:**

Team Dokumentation  
und Steuerinformation  
Eidg. Steuerverwaltung

**Auteur:**

Team documentation  
et information fiscale  
Administration fédérale  
des contributions

**Autore:**

Team documentazione  
e informazione fiscale  
Amministrazione federale  
delle contribuzioni

**Autur:**

Team documentaziun  
e informaziun fiscalas  
Administraziun federala  
da taglia

Eigerstrasse 65  
CH-3003 Bern

Tel. ++41 (0)31 322 70 68

Fax ++41 (0)31 324 92 50

e-mail: [ist@estv.admin.ch](mailto:ist@estv.admin.ch)

Internet: [www.estv.admin.ch](http://www.estv.admin.ch)

Ó Division Études et supports / AFC  
Berne, 2009

**TABLE DES MATIÈRES**

	<u>Pages</u>
<b>0 INTRODUCTION .....</b>	<b>1</b>
<b>1 LES SALARIÉS ÉTRANGERS DOMICILIÉS EN SUISSE .....</b>	<b>3</b>
11 Sujets de l'impôt .....	4
111 Travailleurs étrangers qui sont domiciliés ou séjournent en Suisse au regard du droit fiscal .....	4
112 Travailleurs étrangers qui ne sont ni domiciliés ni en séjour en Suisse au regard du droit fiscal .....	5
12 Assiette de l'impôt .....	6
121 Revenus de l'activité lucrative .....	6
122 Revenus acquis en compensation .....	6
13 Les barèmes .....	7
14 Motifs de l'imposition à la source .....	10
15 Taxation ordinaire en plus de l'imposition à la source .....	12
151 Taxation ordinaire complémentaire .....	12
152 Taxation ordinaire ultérieure .....	13
152.1 Montant limite du revenu .....	14
152.2 Poursuite de la taxation ordinaire ultérieure .....	14
16 Passage à la taxation ordinaire .....	15
161 Obtention du permis d'établissement .....	15
162 Mariage avec un(e) ressortissant(e) suisse ou un étranger bénéficiant d'un permis C .....	15
163 Autres cas .....	16
163.1 Perception d'une rente-vieillesse .....	16
163.2 Débiteur de la prestation imposable résidant à l'étranger .....	16
163.3 Autres pratiques cantonales .....	17
163.31 Dépassement d'un certain seuil de fortune .....	17
163.32 Existence d'une fortune immobilière .....	17
163.4 Passage à une profession indépendante .....	17
17 Remboursement de l'impôt d'Église .....	18
<b>2 LES PERSONNES DOMICILIÉES À L'ÉTRANGER .....</b>	<b>19</b>
21 Assujettissement limité .....	19
22 Les diverses circonstances de rattachement économique .....	20
23 Mode de prélèvement de l'impôt .....	21
231 Bénéficiaires de prestations de prévoyance (retraites, pensions et prestations en capital) versées à l'étranger .....	22
231.1 Prestations périodiques (retraites, pensions et autres rentes) versées par des institutions de prévoyance de droit privé et de droit public.....	23
231.2 Prestations en capital versées par des institutions de prévoyance de droit privé et de droit public .....	26

	<u>Pages</u>
231.3 Réserve des conventions de double imposition .....	29
231.31 Rentes .....	29
231.32 Prestations en capital .....	30
231.33 Aperçu des conventions de double imposition .....	30
232 Artistes, sportifs et conférenciers .....	35
233 Créanciers hypothécaires .....	38
234 Administrateurs domiciliés à l'étranger .....	41
235 Travailleurs dans une entreprise de transports internationaux .....	42
236 Autres cas .....	44
<b>3 LES FRONTALIERS .....</b>	<b>45</b>
31 Frontaliers allemands .....	47
32 Personnes avec obligation fiscale illimitée en Autriche .....	47
33 Frontaliers français .....	48
34 Frontaliers italiens .....	48
35 Frontaliers en provenance de la Principauté du Liechtenstein .....	48
<b>4 IMPOSITION À LA SOURCE DES JEUNES .....</b>	<b>49</b>
41 Personnes mineures de nationalité étrangère .....	49
42 Étudiants, apprentis et stagiaires étrangers .....	50
<b>5 PROCÉDURE DE PERCEPTION .....</b>	<b>52</b>
51 Souveraineté fiscale .....	52
52 Débiteur de l'impôt .....	53
521 Salariés étrangers .....	53
522 Bénéficiaires de prestations de prévoyance domiciliés à l'étranger .....	54
523 Artistes, sportifs et conférenciers .....	55
524 Créanciers hypothécaires .....	55
525 Administrateurs .....	55
526 Salariés travaillant dans les transports internationaux.....	55
527 Commission de perception .....	55
53 Versement au fisc de l'impôt à la source .....	56
54 Dispositions pénales .....	57

## ABRÉVIATIONS UTILISÉES

---

AANP	=	Assurance-accidents non professionnels
AC	=	Assurance-chômage
AELE	=	Association européenne de libre-échange
AI	=	Assurance-invalidité
APG	=	Allocations pour pertes de gains
AVS	=	Assurance-vieillesse et survivants
CDI	=	Convention internationale en vue d'éviter les doubles impositions
CE	=	Communauté Européenne
IFD	=	Impôt fédéral direct
LAA	=	Loi fédérale sur l'assurance-accidents, du 20 mars 1981
LAM	=	Loi fédérale sur l'assurance du militaire, du 19 juin 1992
LHID	=	Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes, du 14 décembre 1990
LIFD	=	Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, du 14 décembre 1990
OIS	=	Ordonnance sur l'imposition à la source dans le cadre de l'impôt fédéral direct, du 19 octobre 1993
SYMIC	=	Système d'information central sur la migration

### CANTONS :

AG	=	Argovie	NW	=	Nidwald
AI	=	Appenzell Rhodes-Intérieures	OW	=	Obwald
AR	=	Appenzell Rhodes-Extérieures	SG	=	St-Gall
BE	=	Berne	SH	=	Schaffhouse
BL	=	Bâle-Campagne	SO	=	Soleure
BS	=	Bâle-Ville	SZ	=	Schwyz
FR	=	Fribourg	TG	=	Thurgovie
GE	=	Genève	TI	=	Tessin
GL	=	Glaris	UR	=	Uri
GR	=	Grisons	VD	=	Vaud
JU	=	Jura	VS	=	Valais
LU	=	Lucerne	ZG	=	Zoug
NE	=	Neuchâtel	ZH	=	Zurich

## 0 INTRODUCTION

- **Notion**

En matière de contributions publiques, l'expression «prélevé à la source» signifie qu'un impôt n'est pas versé au fisc par le bénéficiaire de la somme imposable, mais par son débiteur. En d'autres termes, on désigne sous le terme de **perception de l'impôt à la source** une procédure suivant laquelle le débiteur d'une prestation représentant un revenu imposable pour son bénéficiaire déduit directement l'impôt dû sur cette prestation et le verse ensuite aux autorités fiscales.

La plupart des pays européens connaissent, sous une forme ou sous une autre, un système de retenue à la source. C'est en effet cette procédure qui est le plus souvent appliquée pour diverses catégories de revenus, tels que revenus de capitaux, salaires, etc.

En Suisse, la procédure de prélèvement «à la source» s'applique d'abord en matière **d'impôt fédéral anticipé**, perçu de manière analogue à la source sur certains rendements de capitaux et sur les gains faits dans les loteries (*voir à ce sujet l'article y relatif dans INFORMATIONS FISCALES, volume II, registre 7*).

Mais, dans certains cas, elle s'applique aussi à l'impôt sur le revenu des personnes physiques. C'est d'ailleurs ce qui fait l'objet du présent article.

- **Personnes domiciliées ou en séjour en Suisse au regard du droit fiscal**

En réalité, lorsqu'on parle en Suisse d'impôt à la source, on pense le plus souvent au **mode de perception de l'impôt sur le revenu auprès des salariés étrangers** ne bénéficiant que d'une autorisation de séjour temporaire ou limitée.

En effet, le revenu d'une activité lucrative dépendante (y compris les revenus acquis en compensation) des travailleurs qui séjournent ou ont leur domicile fiscal en Suisse mais qui ne possèdent pas de permis d'établissement (en particulier les détenteurs d'un permis de séjour de courte durée, d'une autorisation de séjour B ainsi que les requérants d'asile) est soumis à la déduction de l'impôt à la source (*cf. chapitre 1 : Les salariés étrangers*).

- **Personnes qui ne sont ni domiciliées ni en séjour en Suisse au regard du droit fiscal**

Une autre catégorie de contribuables imposés à la source est constituée par les **personnes domiciliées à l'étranger qui obtiennent un revenu de source suisse** (assujettissement limité).

Il peut s'agir de personnes vivant à l'étranger (citoyens suisses ou étrangers) et recevant une retraite, une pension ou encore une prestation en capital versée par une institution de prévoyance suisse, mais également d'artistes, de sportifs ou de conférenciers étrangers venus se produire dans notre pays, de créanciers hypothécaires domiciliés à l'étranger qui sont titulaires ou usufruitiers de créances garanties par un gage immobilier sis en Suisse, de personnes domiciliées à l'étranger qui sont membres du conseil d'administration ou de la direction d'une société ayant son siège ou un établissement stable en Suisse, de même que et enfin de personnes domiciliées à l'étranger et travaillant dans le trafic international (*cf. chapitre 2 : Les personnes domiciliées à l'étranger*).

En outre, le revenu de l'activité lucrative des travailleurs qui ne séjournent pas ou n'ont pas de domicile en Suisse, tels que les **frontaliers**, certains «semainiers» ou autres séjours de courte durée, peut être également imposé à la source (*cf. chapitre 3 : Les frontaliers*).

- **Dispositions légales**

Il convient tout d'abord de remarquer immédiatement que jusqu'en 1994, la perception à la source de l'impôt fédéral direct n'était pas régie par la législation fédérale, alors que la grande majorité des cantons connaissaient déjà le prélèvement à la source depuis longtemps.

Dans la pratique cependant, cet impôt était pourtant également prélevé selon cette procédure particulière en même temps que les impôts cantonaux, et cela dans la plupart des cantons.

Une réglementation légale de cette procédure s'imposait donc. C'est ainsi que tant la nouvelle **Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID)** ainsi que la **Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD)**, datées toutes deux du 14 décembre 1990 et entrées respectivement en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 1993 et le 1<sup>er</sup> janvier 1995, contiennent des dispositions expresses à ce sujet.

Depuis lors, la pratique de l'imposition à la source a été généralisée, codifiée et harmonisée dans toute la Suisse (*cf. chapitre 5 : Procédure de perception*). Seuls les taux diffèrent d'un canton à l'autre, certains d'entre eux présentant toutefois encore quelques divergences quant à l'application de telle ou telle règle.

- **Accord bilatéral avec la Communauté Européenne sur la libre circulation des personnes**

Avec l'entrée en vigueur en date du 1<sup>er</sup> juin 2002 de l'accord bilatéral entre la Suisse et la Communauté européenne (CE) ainsi que l'Association européenne de libre échange (AELE), les travailleurs étrangers concernés bénéficient d'une plus large mobilité professionnelle. C'est pourquoi de nouveaux livrets pour étrangers spécifiques s'ajoutent dorénavant aux anciens permis.

Ainsi, il n'est plus nécessaire d'établir un nouveau livret lors de chaque changement d'emploi. En contrepartie, l'employeur suisse a désormais l'obligation d'annoncer dans les 8 jours suivant le début de leur occupation les personnes étrangères imposables selon les articles 83 ou 91 LIFD à la source à l'autorité fiscale compétente, tout en observant la réglementation particulière pour les frontaliers.

Par ailleurs, depuis le 1<sup>er</sup> juin 2004, les employeurs ont la possibilité d'annoncer des travailleurs issus de la CE / AELE au moyen de la procédure de déclaration pour une activité lucrative de courte durée. Dans ce cas, un séjour et une activité lucrative sont possibles sans autorisation pour une durée de 90 jours.

# 1 LES SALARIÉS ÉTRANGERS DOMICILIÉS EN SUISSE

Ce premier chapitre traite de ce que le grand public nomme «**impôt à la source**» lorsqu'il pense à ce mode particulier de prélèvement fiscal.

En fait, il s'agit tout simplement du **mode de perception de l'impôt frappant le revenu de l'activité lucrative** (le salaire ainsi que certains revenus acquis en compensation, *cf. chiffres 121 et 122 ci-après*) **des salariés étrangers, opéré la plupart du temps à la source lorsque ceux-ci ne sont pas encore au bénéfice d'un permis d'établissement (permis C).**

Le principe peut être décrit de la façon suivante : tous les travailleurs étrangers ne possédant pas le permis d'établissement délivré par la police des étrangers (= permis pour étrangers C) sont **imposés à la source**. Cela signifie que les employeurs sont tenus de déduire directement du salaire les impôts provisoires ou définitifs dus par tous leurs employés bénéficiant d'une autorisation de séjour temporaire, provisoire ou de courte durée. Il en va de même des salariés domiciliés à l'étranger qui sont employés dans des entreprises de transports internationaux, ou encore des personnes n'effectuant qu'un bref séjour dans notre pays, tout en y exerçant une activité lucrative dépendante.

Quant aux travailleurs étrangers frontaliers ou «semainiers», leur traitement fiscal dépend d'une part de leur pays de résidence et d'autre part du canton dans lequel ils viennent travailler (*cf. à ce sujet le chapitre 3 ci-après*).

En matière d'impôt fédéral direct, l'imposition à la source des personnes physiques domiciliées ou en séjour en Suisse au regard du droit fiscal ainsi que des travailleurs frontaliers ou employés dans une entreprise de transports internationaux est régie par les articles 83 à 90 LIFD ainsi que les articles 91 et 97 LIFD.

En ce qui concerne les impôts cantonaux, les dispositions y relatives sont notamment contenues dans les articles 32 à 36 LHID.

La déduction opérée sur le salaire comprend en règle générale l'impôt fédéral direct, l'impôt cantonal et l'impôt communal sur le revenu, ainsi que, la plupart du temps, également la contribution ecclésiastique.

Dans tous les cas, l'application des conventions internationales de double imposition (CDI) demeure bien entendu réservée.

## 11 Sujets de l'impôt

Sont en principe assujettis à un **impôt à la source prélevé sur leur salaire** tous les travailleurs étrangers qui, sans être au bénéfice d'un permis d'établissement, sont domiciliés ou en séjour dans un canton au regard du droit fiscal, et y exercent une activité lucrative dépendante (= pour le compte d'autrui).

### 111 Travailleurs étrangers qui sont domiciliés ou séjournent en Suisse au regard du droit fiscal

Il s'agit en l'occurrence de toutes les personnes de nationalité étrangère qui – sans être au bénéfice d'un permis d'établissement (permis C) – travaillent en Suisse en vertu d'une autorisation limitée dans le temps.

Avec l'entrée en vigueur en date du 1<sup>er</sup> juin 2002 de l'accord bilatéral sur la libre circulation des personnes entre la Suisse et la Communauté européenne (CE) ainsi que l'Association européenne de libre échange (AELE), les **ressortissants étrangers de la CE/AELE** bénéficient d'une plus grande mobilité professionnelle (droit de circuler et de séjourner en Suisse).

C'est pourquoi les nouveaux livrets pour étrangers spécifiques ci-dessous s'ajoutent aux anciennes prescriptions concernant l'imposition à la source des revenus de l'activité lucrative et des revenus acquis en compensation des personnes qui sont, au regard du droit fiscal, domiciliées ou en séjour dans le canton :

- **Autorisation de séjour CE/AELE** (= permis B-CE) : l'autorisation de séjour a une validité de cinq ans si le contrat de travail est d'une durée égale ou supérieure à un an ;
- **Autorisation de séjour de courte durée CE/AELE** (= permis L-CE) : la durée de validité de l'autorisation de séjour de courte durée (= moins de 12 mois) correspond à la durée du contrat de travail ;
- **Autorisation frontalière CE/AELE avec retour hebdomadaire** (= permis G-CE/ AELE).

S'agissant des **ressortissants provenant de pays hors CE/AELE**, ce sont les salariés qui sont au bénéfice d'une/d'un

- **Autorisation de séjour et de travail annuelle** (= permis B) ;
- **Autorisation de séjour avec activité lucrative** (= permis Ci) ;
- **Autorisation de séjour de courte durée** (= permis L) ;
- **Livret pour les étrangers admis à titre provisoire** (= permis F) ;
- **Livret pour les requérants d'asile** (= permis N) ;
- **Livret pour les personnes à protéger** (= permis S).

Quant aux **travailleurs clandestins** (travailleurs «au noir»), ils sont également soumis à l'impôt à la source. A ce sujet, la loi fédérale concernant des mesures en matière de lutte contre le travail au noir est entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2008. Les dispositions fiscales de cette loi ont été intégrées dans la domaine de l'impôt à la source, également pour l'emploi de citoyens suisses résidant en Suisse et sont soumis en principe à la procédure de taxation ordinaire.

Remarques :

Quant aux salariés étrangers possédant un **permis d'établissement** de durée illimitée (= **permis C**), ils sont considérés comme « établis ». Ils sont par conséquent **traités de la même façon que les contribuables suisses** et doivent remplir une déclaration d'impôt selon la procédure ordinaire de taxation.

Il est à noter que les **travailleurs étrangers mariés** et vivant en ménage commun avec **un(e) citoyen(ne) suisse** ou une **personne** qui est au bénéfice d'une **autorisation d'établissement (permis C)** sont **assimilés à leur conjoint** et ne sont pas assujettis à l'impôt à la source, même s'ils remplissent les conditions décrites plus haut. Ils sont donc également imposés selon la procédure ordinaire.

## 112 Travailleurs étrangers qui ne sont ni domiciliés ni en séjour en Suisse au regard du droit fiscal

Sont en outre assujettis à l'impôt à la source tous les salariés ayant leur domicile à l'étranger qui exercent en Suisse une activité lucrative dépendante et cela **quelle que soit leur nationalité**, à savoir les

- personnes exerçant une activité pendant une courte période (**autorisation de séjour de courte durée CE/AELE L**) ;
- personnes au bénéfice d'une **autorisation frontalière avec retour journalier régulier CE/AELE G** (cf. à ce propos le chapitre 3 ci-après : les frontaliers) ;
- personnes au bénéfice d'une **autorisation frontalière G (OLE)** ; <sup>1)</sup>
- personnes exerçant une **activité hebdomadaire indépendante** (= **semainiers** ; pour ces derniers, voir également le chapitre 3 ci-après) ;
- personnes **ayant travaillé en Suisse** et qui reçoivent après-coup, soit après le transfert de leur domicile à l'étranger, des **prestations versées par leur ancien employeur** (par ex. des bonus attribués ultérieurement) ;
- personnes qui exercent leur **activité dans le trafic international** à bord d'un bateau ou d'un aéronef ou d'un véhicule de transports routiers et reçoivent un salaire ou d'autres rémunérations d'un employeur ayant son siège ou un établissement stable en Suisse (cf. chiffre 235 ci-après) ;
- **travailleurs au noir** ;

Ainsi par exemple, un ressortissant suisse domicilié en France qui travaillerait en Suisse en tant que frontalier à Genève, sera imposé à la source sur son salaire.

---

1) Les « frontaliers » domiciliés dans un pays limitrophe qui séjournent en Suisse et ne rentrent pas systématiquement quotidiennement dans leur pays sont en principe assujettis à l'impôt à la source (cf. à sujet le chiffre 3 ci-après : Les frontaliers).

## 12 Assiette de l'impôt

L'impôt à la source est calculé sur les revenus bruts et frappe tous les revenus de l'activité lucrative dépendante, y compris les revenus accessoires, les prestations en nature ainsi que les revenus acquis en compensation (art. 84 LIFD et art. 32, al. 3 LHID).

### 121 Revenus de l'activité lucrative

Les personnes indiquées sous le chiffre 11 ci-devant paient l'impôt à la source sur le **montant brut total** des salaires (salaire mensuel, horaire ou journalier, salaire à la pièce, pour heures supplémentaires, travail de nuit et travaux spéciaux, primes de travail), les compléments au salaire (allocations familiales et pour enfants, allocations de résidence et de renchérissement, etc.), les provisions, gratifications, les indemnités, les cadeaux pour ancienneté de service et les prestations en nature (nourriture et logement, appartement de service, voiture de service, etc.) et les pourboires. Sont également imposables tous les bonus et primes versées à des personnes qui, au moment du versement, ne possèdent déjà plus leur domicile ou ne sont plus en séjour en Suisse.

### 122 Revenus acquis en compensation

Sont imposables tous les revenus versés en compensation des revenus bruts du travail ainsi que les indemnités journalières des caisses-maladies, les prestations des assurances-accidents, responsabilité civile, invalidité et chômage.

Les **revenus acquis en compensation** sont en effet **imposables à la source** lorsqu'il s'agit de :

- prestations de l'assurance-chômage (AC) ;
- indemnités journalières de l'AI, rentes AI et prestations en capital AI provenant de l'AI et de la prévoyance professionnelle ;
- indemnités journalières et rentes partielles de l'assurance accident (LAA) et prestations en capital en tenant lieu ;
- indemnités journalières des caisses-maladie ainsi que les prestations responsabilité civile de tiers pour perte de gains ;
- versements de l'employeur qui ne constituent pas directement la rétribution directe d'un travail (par exemple indemnités de départ, indemnités pour interdiction de concurrence, etc.) ;
- prestations des allocations de maternité (dès le 1<sup>er</sup> juillet 2005).

Ne sont en revanche **pas considérés comme des revenus acquis en compensation** et sont par conséquent **imposés selon la procédure ordinaire** – dans la mesure où ils sont imposables – et non par retenue à la source, les revenus suivants :

- rentes de l'assurance vieillesse et survivants (= rentes AVS) ;
- prestations complémentaires ordinaires et extraordinaires de l'AVS et de l'AI ;
- rentes vieillesse et survivants / les prestations en capital du 2e pilier et du 3e pilier ;
- prestations de libre passage (paiement en espèces) du 2e pilier et du 3e pilier ; **manque en allemand**
- allocations pour impotents de l'AVS, de l'AI et de la LAA ;
- rentes entières et les indemnités pour atteinte à l'intégrité de l'assurance-invalidité et de l'assurance-accident.

## 13 Les barèmes

Contrairement à ce que nous verrons dans le chapitre 2 ci-après, relatif à l'impôt à la source frappant certains revenus de source suisse obtenus par des personnes domiciliées à l'étranger, **l'impôt retenu à la source sur le salaire des travailleurs étrangers est toujours progressif**, à l'exception toutefois des revenus de peu d'importance (voir le tarif D ci-après concernant notamment les revenus accessoires). Il doit par ailleurs se rapprocher le plus possible de l'impôt sur le revenu prélevé selon la procédure ordinaire, auquel il se substitue.

Les taux d'impôt contenus dans les barèmes cantonaux concernant les retenues à opérer sur les salaires présentent de grandes divergences d'un canton à l'autre, différences par ailleurs analogues à celles existant entre les divers barèmes cantonaux de l'impôt ordinaire sur le revenu ou sur la fortune.

Rappelons en passant que **la retenue à la source** opérée sur le salaire des travailleurs étrangers **comprend toujours l'impôt cantonal, l'impôt communal ainsi que l'impôt fédéral direct**, de même que – là où il est prélevé de manière obligatoire – **l'impôt d'Église**.<sup>2)</sup>

Les retenues à la source dues pour l'impôt fédéral direct sont en effet prélevées par les cantons en même temps que les impôts à la source cantonaux et communaux. Les taux d'imposition cités dans la LIFD et dans l'appendice à l'ordonnance sur l'imposition à la source ne s'appliquent donc pas directement, mais sont englobés dans les barèmes cantonaux.

Dans le but de parvenir à la meilleure égalité de traitement possible entre les diverses catégories de contribuables, les barèmes d'imposition à la source englobent un certain nombre de correctifs, tels que la déduction des cotisations obligatoires pour l'AVS/AI/APG ainsi que pour la prévoyance professionnelle, de même que celles concernant l'AC et l'AANP, jusqu'à concurrence des maxima autorisés par la loi. Ces **déductions générales** correspondent à celles des taxations ordinaires.

A ces déductions viennent également s'ajouter les déductions autorisées pour les primes d'assurances et pour les dépenses professionnelles.

Quant aux **déductions individuelles** (par ex. les cotisations du 3<sup>e</sup> pilier A ou les intérêts passifs), elles ne sont pas prises en considération lors de l'établissement des barèmes et doivent par conséquent faire l'objet de demandes de correction séparées de la part des contribuables.

Par ailleurs, les diverses lois fiscales relatives à l'impôt à la source tiennent également compte de la **situation de famille du contribuable** (état-civil, nombre d'enfants), en établissant des barèmes différents pour chaque cas.

Tant la Confédération que tous les cantons tiennent également compte du fait que les conjoints exercent peut-être tous deux une activité lucrative et prévoient dans ce cas un barème ad hoc.

---

2) *Suivant les cantons, le prélèvement à la source peut encore comprendre d'autres contributions, telles que par exemple la taxe d'exemption du service du feu (appelée parfois aussi "impôt non-pompier").*

En ce qui concerne les barèmes appliqués, il est d'usage de distinguer les barèmes suivants :

- **Barème A** pour les **personnes seules** (contribuables célibataires, séparés de fait ou de droit, divorcés, veufs ou veuves). <sup>3)</sup>
- **Barème B** pour les **personnes mariées** vivant en ménage commun et disposant d'un seul revenu, pour les partenariats enregistrés, ainsi que pour les contribuables qui leur sont assimilés (les "familles monoparentales", soit les célibataires, les personnes séparées de corps ou de fait, divorcées ou veuves, vivant avec des enfants à charge). Ce barème est lui-même subdivisé en plusieurs colonnes ("Sans enfant", "Un enfant", "Deux enfants", etc.). <sup>4)</sup>
- **Barème C** pour les **personnes mariées exerçant toutes deux une activité lucrative** en Suisse (= double gain); ce barème est également subdivisé en plusieurs colonnes ("Sans enfant", "Un enfant", "Deux enfants", etc.). <sup>5)</sup>
- **Barème D** barème spécial permettant d'imposer les **revenus accessoires** limités (durée du travail hebdomadaire en dessous de 15 h et si le revenu mensuel brut est inférieur à 2'000 frs) ainsi que les **revenus dits de substitution** lorsque ceux-ci ne sont pas versés par l'assureur en fonction du salaire assuré ou lorsqu'ils interviennent en supplément d'une éventuelle activité lucrative (cf. le chiffre 122 ci-devant). Il s'agit là de **barèmes proportionnels** dans la quasi-totalité des cantons. <sup>6)</sup>

Remarques :

*Les frontaliers domiciliés en Allemagne font l'objet de barèmes particuliers, stipulés par la convention internationale conclue avec ce pays.*

*Le canton du TI tient compte dès le 1<sup>er</sup> janvier 2009 de la situation du conjoint exerçant une activité lucrative à l'étranger : prise en compte d'un salaire présumé pour tous les contribuables à l'exception des frontaliers (Barème E) et octroi d'une demi déduction pour enfants en charge pour ces derniers (Barème F).*

---

3) *Dans les cantons de ZH, SZ et OW, ce barème A s'applique également aux personnes seules qui reçoivent des allocations familiales pour enfants, mais dont les enfants ne vivent pas dans le même ménage, ainsi qu'à celles qui doivent verser des pensions alimentaires pour les enfants. C'est pourquoi il est subdivisé en plusieurs colonnes, intitulées "Personnes seules sans enfant", "... avec un enfant", jusqu'à "... avec six enfants".*

4) *Dans les cantons de SZ, BS et JU, les familles monoparentales ne sont pas imposables selon le barème B, mais selon le barème A, qui englobe les déductions relatives à ce type de contribuables.*

5) *Canton de VD : ce barème est applicable uniquement à la demande des conjoints, sur autorisation de l'administration fiscale. Dans le cas contraire, c'est le barème D qui s'applique.*

*Canton de GE : le barème C n'existe pas. L'impôt est perçu au barème A sur le revenu de chacun des conjoints vivant en ménage commun, et l'autorité fiscale rectifie le calcul au barème B en tenant compte des revenus du couple et des charges de famille.*

*Le canton de GE connaît en outre un barème I applicable aux conjoints des fonctionnaires internationaux.*

6) *Le canton de VD possède un barème D progressif (taux minimum 10 %) spécialement applicable – en lieu et place du barème C – à toutes les femmes mariées qui déploient une activité lucrative, principale ou accessoire, et dont le mari exerce également une activité lucrative dépendante soumise à l'impôt à la source.*

La manière dont les **retenues à opérer sur le salaire** sont exprimées varie d'un canton à l'autre :

- en % du salaire mensuel brut et en francs : ZH, BE, LU, UR, SZ, OW, NW, GL, ZG, SO, SH, AR, AI, SG, AG et TG ;
- en % du salaire mensuel brut : FR, BS, BL, GR, VD, VS, NE, GE et JU ;
- en % du salaire annuel brut : TI.

A l'instar des barèmes de l'impôt ordinaire sur le revenu, les **barèmes** relatifs à l'impôt à la source sont **progressifs**, aménagés par tranche de revenu mensuel brut et comportent toujours un certain **maximum d'imposition** (montant du revenu imposable à partir duquel le taux de l'impôt devient fixe), qui varie naturellement d'un canton à l'autre.

Ainsi que nous l'avons mentionné, la seule exception concerne les barèmes «D», spécialement applicables aux **revenus accessoires limités** ou **revenus dits de substitution**, qui ne compensent que partiellement le revenu de l'activité lucrative. Leurs tarifs sont en effet dans ce cas la plupart du temps **proportionnels**.

Le taux d'imposition du **barème «D»** est de **10 % dans presque tous les cantons**, y compris l'IFD qui se monte à 1%. Seuls quelques cantons font exception :

- UR : 12 % (y compris IFD de 1 %) ;
- OW : 11 % (y compris IFD de 1 %) ;
- TI : 4 % (y compris IFD de 1 %) pour les revenus accessoires, et  
10 % (y compris IFD de 1 %) pour les revenus dits de substitution ;
- GE : 8 % (y compris IFD de 1 %) ;
- VD : barème progressif (au minimum 10 %).

Remarques :

*Les barèmes cantonaux de l'impôt à la source et les notices correspondantes sont disponibles auprès des administrations fiscales cantonales concernées qui donneront tous les renseignements nécessaires, en particulier sur les restrictions qui découlent des conventions internationales de double imposition.*

## 14 Motifs de l'imposition à la source

Les motifs pour lesquels la plupart des administrations fiscales cantonales procèdent à l'imposition à la source du produit du travail des salariés étrangers aussi longtemps qu'ils ne possèdent pas de permis d'établissement sont multiples.

Nous n'en citerons que deux, parmi les plus évidents :

- Il s'agit d'abord et bien évidemment d'un **mode de perception sûr**, qui offre à l'autorité fiscale d'excellentes conditions de "garantie ou de sûreté".  
Cette façon de faire évite naturellement qu'un ressortissant étranger (ou un Suisse résidant à l'étranger) qui ne travaille que temporairement chez nous ne retourne dans son pays d'origine ou de domicile sans avoir payé les impôts qu'il devait sur son salaire.
- Une seconde raison est d'ordre purement pratique et a trait à la **praticabilité de la procédure de taxation et de perception** : Très souvent, durant les premières années de leur séjour dans notre pays, les travailleurs étrangers ne parlent pas encore ou ne comprennent pas suffisamment l'une de nos langues nationales, ou du moins pas la langue officielle du canton où ils résident.  
Or, ces personnes éprouvent parfois énormément de difficultés à dégager le sens des diverses rubriques figurant dans la déclaration d'impôt, de même qu'à déchiffrer les "instructions" ou le "guide" qui accompagnent celle-ci. Que l'on songe simplement aux difficultés qu'éprouvent déjà bien des personnes qui ont fait toute leur scolarité dans notre pays, qui maîtrisent la langue de leur canton de domicile, et qui devraient donc en principe être capables de saisir et de remplir sans difficulté les formules fiscales...

Ainsi, le prélèvement de l'impôt à la source constitue en fait une **simplification administrative de la procédure**, qui présente un certain nombre **d'avantages**, autant pour le contribuable que pour les autorités de taxation, tels que suppression du remplissage de la déclaration, procédure de taxation réduite au minimum, rationalisation et sécurité de la perception.

Pour des raisons techniques, cette méthode présente toutefois aussi des particularités qui peuvent favoriser ou défavoriser le contribuable selon le genre de situation. Citons par exemple :

- Les frais relatifs aux dépenses professionnelles ne peuvent pas être pris en considération à leur valeur effective, mais uniquement sous la forme d'un montant forfaitaire.
- Tant la prise que la cessation d'une activité lucrative par le conjoint de même qu'une modification de son degré d'activité engendrent des effets immédiats.
- Lors du calcul des tarifs concernant l'impôt à la source, les déductions relatives aux cotisations versées à l'AVS/AI/APG, à l'AC/AANP ainsi que pour le 2<sup>ème</sup> pilier, sont effectuées sur le salaire brut global alors qu'aucune retenue pour les assurances sociales n'est effectivement prélevée sur les allocations familiales ou pour les enfants <sup>7)</sup> et que dans le cadre du 2<sup>ème</sup> pilier, la partie du salaire n'atteignant pas le minimum assurable n'est pas soumise au prélèvement des cotisations (par contre, pour l'AC et l'AANP, les cotisations maximales sont prises en considération).

---

7) Canton de BS : le calcul des cotisations dues pour l'AVS et la caisse de retraite s'effectue en faisant abstraction des allocations pour enfants, mais celles-ci sont ensuite rajoutées pour le calcul de l'impôt à la source.

- Les barèmes indiquant les retenues à opérer sur le salaire reproduisent une sorte de moyenne pondérée de la charge fiscale cantonale et communale. Il n'est donc pas possible, par le biais de l'impôt à la source, de tenir compte de chacun des divers niveaux de charge fiscale communale (communes "chères" et communes "bon marché" au point de vue fiscal).

Remarque :

Certains cantons prévoient un « correctif » sous certaines conditions et sur demande.

Pour ce qui est des revenus de la fortune et des revenus qui ne sont pas soumis à l'impôt à la source, la nouvelle réglementation de l'impôt à la source introduite tant par la LHID que par la LIFD prévoit toutefois une imposition complémentaire selon la **procédure ordinaire**. Il en va de même s'agissant de l'imposition de la fortune par les cantons.

En outre, lorsque le revenu brut annuel soumis à l'impôt à la source excède un certain montant, il sera opéré une **taxation ordinaire ultérieure** (cf. *chiffre 152 ci-après*).

## 15 Taxation ordinaire en plus de l'imposition à la source

Dans le domaine de l'impôt à la source, la taxation ordinaire est réservée à deux égards (il est à noter que le prélèvement à la source sur le revenu de l'activité lucrative dépendante subsiste dans tous les cas) :

- Pour la fortune et les revenus qui ne sont pas soumis à la retenue de l'impôt à la source, les travailleurs étrangers assujettis à l'impôt à la source sont également imposés selon la procédure ordinaire (**taxation ordinaire complémentaire**, cf. art. 90, al. 1 LIFD et art. 34, al. 1 LHID).
- Si les revenus de l'activité lucrative, respectivement les revenus acquis en compensation soumis à l'impôt à la source excèdent un certain montant, il est procédé ultérieurement – à titre de contrôle – à une imposition ordinaire intégrale avec imputation des impôts perçus à la source (**taxation ordinaire ultérieure**, cf. art. 90, al. 2 LIFD et art. 34, al. 2 LHID).

### 151 Taxation ordinaire complémentaire

Tant en matière d'impôt fédéral direct que dans tous les cantons, les contribuables imposés à la source doivent dans certaines circonstances remplir une déclaration d'impôt ordinaire en vue de subir une taxation ordinaire complémentaire :

- **Existence d'autres sources de revenus** : lorsque des salariés habituellement imposés à la source obtiennent – en plus du produit de leur travail – d'autres revenus imposables, ils sont taxés selon la procédure ordinaire sur ces derniers. <sup>8)</sup>  
En effet, si le contribuable dispose d'autres revenus imposables, provenant par exemple notamment d'une activité indépendante, d'une fortune mobilière ou immobilière, de l'octroi ou de la jouissance de droits d'auteur et de patentes, de gains de loteries ou manifestations similaires et de concours, ainsi que de revenus d'usufruits ou provenant de fondations, rentes, pensions, aliments, ou s'il reçoit une prestation en capital découlant de la prévoyance, il sera imposé de façon complémentaire, pour ces éléments de son revenu, selon les dispositions générales de la loi fiscale.
- **Existence d'une fortune imposable (dépassement d'un certain seuil de fortune)** : si un contribuable normalement imposé à la source possède une fortune imposable, soit un patrimoine excédant le montant à partir duquel il serait normalement tenu de payer un impôt, il doit remplir une déclaration d'impôt ordinaire pour sa fortune.

Il ne s'agit toutefois là que d'une **taxation complémentaire** qui intervient **au début de la prochaine période** de taxation. **Les contribuables demeurent en effet assujettis à la source sur le produit de leur activité lucrative**, et leurs revenus imposés à la source doivent être pris en considération pour la détermination du taux de l'impôt sur leurs autres revenus.

---

8) Ou de ceux d'un conjoint non actif.

## 152 Taxation ordinaire ultérieure

L'impôt fédéral direct ainsi que tous les cantons prévoient en outre qu'une **taxation ordinaire sur l'ensemble des revenus et de la fortune du contribuable** est effectuée à **posteriori** lorsque le revenu soumis à l'impôt à la source excède un certain montant. <sup>9)</sup>

En effet, les articles 90, al. 2 LIFD et 34, al. 2 LHID prévoient une limitation de l'impôt à la source en tant que décompte d'impôt définitif – et une correction de celui-ci – dans la mesure où une taxation ordinaire ultérieure doit avoir lieu lorsque les revenus bruts soumis à l'impôt à la source du contribuable ou de son conjoint non séparé de fait ou de droit excèdent, au cours de l'année civile, le montant fixé par le droit cantonal ou par le Département fédéral des finances en ce qui concerne l'impôt fédéral direct.

Le contribuable devra donc remplir une déclaration d'impôt ordinaire et y déclarer l'intégralité de son revenu ainsi que – pour les impôts cantonaux et communaux – de son éventuelle fortune personnelle. L'impôt perçu à la source sera alors imputé – sans intérêt – sur l'impôt ainsi nouvellement calculé (bordereau définitif établi selon la procédure ordinaire).

Dans ces cas, l'impôt à la source devient rétroactivement un impôt de garantie. <sup>10)</sup> A l'arrière-plan de cette réglementation se trouve le fait que la différence de charge existant entre l'impôt à la source, liée au calcul de l'impôt sur les revenus bruts et au traitement forfaitaire des déductions, et l'imposition établie selon la procédure ordinaire a une certaine tendance à augmenter lorsque les revenus sont plus élevés.

De même, en raison du barème cantonal unique, la différence entre charges fiscales au niveau cantonal s'accroît avec l'accroissement des revenus imposés à la source. La taxation ordinaire ultérieure répond ainsi au principe de l'égalité de traitement, valable également – en règle générale – dans le domaine de l'impôt à la source.

---

9) *Dans sept cantons, cette taxation ordinaire ultérieure est également effectuée dans autres cas :*

- *Canton de BE : sur demande de la personne imposée à la source, lorsqu'elle fait valoir des déductions qui ne sont pas comprises dans les barèmes de l'impôt à la source.*
- *Cantons de ZG, BS, BL et SH : lorsque le contribuable soumis à l'impôt à la source possède un immeuble sis dans le canton.*
- *Canton de VD : lorsque le contribuable soumis à l'impôt à la source possède un immeuble sis dans le canton, ou qu'en cas d'existence d'une fortune mobilière excédant 50'000 francs pour les personnes seules et 100'000 pour les époux vivant en ménage commun.*
- *Canton de GE : Si le contribuable résidant à Genève et soumis à l'impôt à la source est propriétaire en nom d'un bien immobilier sis dans le canton de Genève, il est imposé selon la procédure ordinaire. Il en va de même pour le contribuable qui détient de la fortune imposable.*

*L'impôt à la source continue toutefois à être prélevé et est imputé sur le montant d'impôt résultant de cette taxation ordinaire.*

10) *Dans les cantons de LU, SZ, ZG, SO, SH, AG, TG et TI : l'administration fiscale peut renoncer à prélever l'impôt à la source lorsque l'employeur ou la personne assujettie fournit une sûreté suffisante, de même (sauf le canton de SZ) pour que lorsque la perception de l'impôt selon la procédure ordinaire apparaît plus qu'assurée compte tenu des circonstances, en particulier lorsque le salaire annuel est supérieur à 120'000 francs, soit la limite entraînant automatiquement une taxation ordinaire ultérieure (cf. chiffre 152.1).*

### 152.1 Montant limite du revenu

Tant sur le plan fédéral que dans la quasi-totalité des cantons, la **limite déterminante** (mentionnée dans la loi ou fixée par la Direction des finances) entraînant cette taxation ordinaire ultérieure à titre de contrôle **est fixée à 120'000 francs par année** de revenu brut.

Seul le canton de GE connaît une limite de 500'000 francs par an .

Si l'assujettissement dans le canton ne dure pas une année civile entière, les revenus déterminants sont les revenus bruts convertis sur un an.

### 152.2 Poursuite de la taxation ordinaire ultérieure

Le prélèvement de l'impôt à la source signifie par définition l'imposition sur la base du revenu actuel.

C'est pourquoi – afin d'assurer la continuité de l'imposition de l'ensemble des revenus – il s'avère indispensable qu'un contribuable dont les revenus ont excédé la limite au cours d'une année civile et qui a été une première fois imposé sur la base d'une taxation ordinaire ultérieure, continue dorénavant à être imposé selon cette même procédure également au cours des années suivantes, jusqu'à la fin de son assujettissement à l'impôt à la source, et cela même si, au cours des années suivantes, son revenu ne devait plus atteindre la limite en question, que cela soit de façon passagère ou durable.

## 16 Passage à la taxation ordinaire

Un certain nombre d'événements ou d'états de fait concernant la personne du salarié étranger domicilié en Suisse provoquent le passage du système de l'imposition à la source à la procédure de taxation ordinaire. Celle-ci s'effectue alors en lieu et place du prélèvement à la source.

Cette modification de la situation fiscale du salarié étranger peut notamment être provoquée par **l'obtention du permis d'établissement** ainsi que par son **mariage** avec un ou une ressortissant(e) de nationalité suisse ou avec un résident étranger déjà en possession du permis C.

Ces divers motifs sont passés en revue ci-après.

### 161 Obtention du permis d'établissement

Après avoir passé un certain nombre d'années dans notre pays, les ressortissants étrangers qui sont au bénéfice d'un permis de séjour temporaire peuvent demander un **permis d'établissement définitif (= permis C)**. Dès ce moment, les salariés étrangers sont **soumis à la procédure ordinaire de taxation** dès le début du mois suivant (à l'instar des autres contribuables résidant en Suisse).

Le nombre d'années de séjour (depuis l'obtention du permis B) entraînant l'octroi du permis d'établissement (permis C) varie suivant le pays d'origine du travailleur étranger : <sup>11)</sup>

- **5 ans** : tous les pays d'Europe occidentale (CE + AELE) ainsi que les USA ;
- **10 ans** : tous les autres pays.

### 162 Mariage avec un(e) ressortissant(e) suisse ou un étranger bénéficiant d'un permis C

La personne imposée à la source sera taxée selon la procédure ordinaire dès le début du mois suivant son mariage avec une personne de nationalité suisse ou titulaire d'un permis d'établissement. <sup>12)</sup> (Cela est aussi valable pour les partenariats enregistrés)

Conséquence logique, en cas de séparation de corps ou de fait ou de divorce d'un époux possédant la nationalité suisse ou une autorisation d'établissement, les travailleurs étrangers qui ne sont pas au bénéfice d'une autorisation d'établissement délivrée par la police des étrangers sont réassujettis à l'impôt à la source dès le début du mois suivant.

---

11) *Octroi immédiat de l'autorisation d'établissement : Selon une pratique constante, les professeurs ordinaires et extraordinaires, enseignant dans une université, dans une école polytechnique fédérale ou à l'Institut universitaire de Hautes Études internationales (HEI), obtiennent immédiatement l'autorisation d'établissement. Il en est de même pour le conjoint et les enfants mineurs entrés dans le cadre du regroupement familial. Le conjoint et les enfants mineurs étrangers d'un professeur ordinaire ou extraordinaire de nationalité suisse bénéficient des mêmes règles. Les professeurs assistants, nommés par le Conseil d'État ou par le Conseil fédéral, obtiennent également l'autorisation d'établissement dès leur nomination.*

12) *Le Canton du TI maintient l'imposition à la source (barème C si le conjoint exerce une activité lucrative) jusqu'à l'obtention du permis d'établissement.*

## 163 Autres cas

Contrairement à ce qui a été mentionné au chiffre 15 ci-devant, cette taxation selon la procédure ordinaire remplace alors totalement le prélèvement à la source. Elle ne s'effectue donc pas en plus de l'imposition à la source, mais en lieu et place de celle-ci.

### 163.1 Perception d'une rente-vieillesse

Pour une personne normalement imposée à la source et domiciliée en Suisse,<sup>13)</sup> le fait de recevoir une rente AVS ou une rente provenant de la prévoyance professionnelle la fait automatiquement passer à la taxation ordinaire, aussi bien en matière d'impôt fédéral direct que pour presque tous les impôts cantonaux. C'est également le cas lorsque la personne concernée continue tout de même à exercer une activité lucrative dépendante.

Les cantons de ZH, SZ et OW font toutefois exception, en ce sens qu'en cas de poursuite d'une activité lucrative, le produit de celle-ci continue à être imposé à la source.

### 163.2 Débiteur de la prestation imposable résidant à l'étranger

Lorsqu'un travailleur étranger domicilié ou en séjour en Suisse, assujéti en principe à l'imposition à la source, reçoit son salaire ou toute autre rémunération découlant de son activité lucrative directement depuis l'étranger (le débiteur de son salaire est à l'étranger) et que ces revenus ne sont pas pris en charge par un établissement stable en Suisse, il sera généralement soumis à la procédure ordinaire de taxation (aussi bien en matière d'impôt fédéral direct que pour tous les impôts cantonaux) même s'il ne possède pas encore un permis d'établissement. La source suisse faisant alors défaut, il y a en effet impossibilité pratique d'opérer une retenue à la source.

---

13) Pour les personnes domiciliées à l'étranger et bénéficiaires de telles rentes, voir le chiffre 231 ci-après).

### **163.3 Autres pratiques cantonales**

Certains cantons prévoient encore d'autres cas de passage automatique et définitif à la procédure ordinaire de taxation, même s'ils ne sont pas prévus par la LHID.

#### **163.31 Dépassement d'un certain seuil de fortune**

Dans le canton de GE, les contribuables sont imposés selon la procédure ordinaire sur l'ensemble de leur revenu et de leur fortune dès qu'ils doivent acquitter dans le canton un impôt sur la fortune (c.-à-d. dès que leur patrimoine excède le minimum imposable, fixé actuellement à respectivement 54'800 pour les contribuables célibataires et 109'600 francs pour les contribuables mariés).

Il en va de même pour le canton de VD, lorsque le contribuable soumis à l'impôt à la source possède un immeuble sis dans le canton, ou qu'en cas d'existence d'une fortune mobilière excédant 50'000 francs pour les personnes seules et 100'000 pour les époux vivant en ménage commun.

#### **163.32 Existence d'une fortune immobilière**

Dans les cantons de BE, AG, VD, GE et JU, en outre en tant que pratique dans les cantons de LU, UR, SZ, NW, GL, FR, SO et BS, le fait de posséder un bien immobilier sis dans le canton place automatiquement le salarié étranger dans le rôle des contribuables soumis à la taxation ordinaire.

En cas d'acquisition d'un immeuble en cours d'année par une personne imposée à la source, le passage à la taxation ordinaire intervient en principe au début de la prochaine période fiscale (cantons de SZ et JU : à partir du mois suivant ; cantons de LU et AG : à partir du moment de l'acquisition ; canton de BE : avec effet rétroactif au début de l'année).

### **163.4 Passage à une profession indépendante**

Pour clore ce chapitre, nous préciserons que l'imposition à la source étant par définition réservée aux salariés, le passage du statut de travailleur dépendant à celui d'indépendant met évidemment fin à l'imposition à la source.

## 17 Remboursement de l'impôt d'Église

Très souvent, la contribution ecclésiastique est comprise dans la retenue opérée à la source. Or, en vertu de l'article 15 de la Constitution fédérale (liberté de conscience et de croyance), nul ne peut être contraint de payer des impôts dont le produit est spécialement affecté aux frais de culte d'une communauté religieuse à laquelle il n'appartient pas. Dans ce cas, il va donc falloir la rembourser.

C'est pourquoi, le **remboursement** des éventuels **impôts d'Église qui auraient été indûment perçus** auprès de salariés étrangers imposés à la source, **personnes sans confession** ou qui **n'appartiennent pas à l'une des Églises officiellement reconnues par l'État**, est expressément prévu par la loi dans les cantons de NW, AI et JU, ou est en tout cas appliqué dans la pratique dans les cantons de FR et TG ; ainsi que par les cantons de LU et SZ dans le cas où l'impôt aurait été prélevé par erreur.

En outre les cantons prévoient les règles suivantes:

- Dans les cantons de ZH, BE, LU, UR, SZ, OW, NW, GL, ZG, SO, BL, SH, AR, SG, GR et AG, la contribution ecclésiastique n'est prélevée à la source qu'auprès des salariés qui appartiennent effectivement à l'une des Églises nationales reconnues dans le canton.  
Soit il existe des tarifs différents (avec et sans l'impôt d'Église), soit le débiteur de la prestation imposable (= l'employeur) doit réduire, pour les personnes sans confession ainsi que pour les personnes appartenant à d'autres communautés religieuses, le montant d'impôt prélevé à la source de la somme correspondant à l'impôt d'Église qui est normalement englobé dans le barème de l'impôt à la source.
- Le problème du remboursement éventuel d'une partie de l'impôt à la source ne se pose pas dans ces cantons
- Dans le canton de BS, l'impôt d'Église est toujours calculé et perçu séparément par les paroisses auprès de leurs paroissiens.
- Dans les cantons du TI et du VS, où les frais d'Église sont supportés par le budget communal, l'impôt d'Église n'est jamais englobé dans la retenue à la source opérée auprès des salariés étrangers (il n'est d'ailleurs prélevé que par 38 des paroisses catholiques romaines du canton du TI et par 6 communes valaisannes).
- Dans le canton de VD, où les frais de culte sont englobés dans le budget de la collectivité, la demande en remboursement n'est possible que pour la quote-part de l'impôt communal qui correspond aux dépenses destinées à l'Église, mais pas pour la part y relative de l'impôt cantonal.
- Dans le canton de GE, où le paiement de l'impôt ecclésiastique est de toute façon facultatif (le recouvrement de la contribution ecclésiastique ne peut en effet faire l'objet d'aucune contrainte), le salarié étranger imposé à la source qui désire s'acquitter de l'impôt d'Église devra demander à son employeur d'en effectuer la retenue, fixée forfaitairement à 1 % du revenu brut.
- Dans le canton de NE, le problème de l'éventuelle restitution de l'impôt d'Église aux non-chrétiens ne se pose pas non plus, car le paiement de l'impôt d'Église y est de toute façon facultatif et le bordereau est adressé séparément aux contribuables.

## 2 LES PERSONNES DOMICILIÉES À L'ÉTRANGER

De manière générale, les personnes physiques qui résident en Suisse – soit celles qui y ont leur domicile ou qui y sont en séjour – sont en principe imposables sur la totalité de leurs revenus : elles sont dites **assujetties de façon illimitée** en raison de circonstances de rattachement personnel.

Leur assujettissement est en effet fondé sur leurs relations personnelles avec le territoire fiscal considéré (Confédération pour l'impôt fédéral direct; territoires des cantons et des communes pour les impôts cantonaux et communaux).

### 21 Assujettissement limité

Il peut toutefois y avoir des personnes qui sont contribuables dans notre pays bien qu'elles n'y résident pas. En fait, les **personnes physiques domiciliées à l'étranger** peuvent être **assujetties en Suisse de façon limitée** pour certains revenus déterminés qu'elles obtiennent en provenance du territoire helvétique.

Ces contribuables sont dits "assujettis de façon limitée" parce que l'impôt frappe non pas la totalité de leur revenu mais uniquement les éléments de celui-ci qui découlent d'une source suisse.

Toutefois – et c'est important – l'impôt sera généralement calculé au taux applicable au revenu global, sauf dans tous les cas où le type de revenu en question fait l'objet d'un prélèvement forfaitaire à la source.

Pour toutes ces personnes domiciliées à l'étranger, la procédure de taxation et de perception de l'impôt sera effectuée par l'administration fiscale du canton où se situe la source du revenu en question, et cela sur la base des dispositions légales fédérales et cantonales.

Dans tous les cas, les éventuelles dispositions contraires, contenues dans les conventions internationales en vue d'éviter les doubles impositions sont bien entendu réservées, de même que celles prévues par d'autres accords bilatéraux.

## 22 Les diverses circonstances de rattachement économique

Selon les lois fiscales suisses, les personnes physiques qui, au regard du droit fiscal, ne sont ni domiciliées ni en séjour en Suisse sont **assujetties à l'impôt de façon limitée** en raison de circonstances de **rattachement économique** lorsque (art. 4 LIFD et art. 4 LHID) :

- elles sont propriétaires ou usufruitières d'une entreprise (exploitée) en Suisse, ou y sont intéressées comme associées ;
- elles exploitent un établissement stable en Suisse ;
- elles sont propriétaires ou usufruitières d'immeubles sis en Suisse ;
- elles font commerce d'immeubles sis en Suisse ou servent d'intermédiaires dans des opérations immobilières ;

ainsi que lorsque (art. 5 LIFD et art. 35 LHID) :

- elles exercent une activité lucrative en Suisse, y compris les artistes, les sportifs et les conférenciers ;
- en leur qualité de membres de l'administration ou de la direction d'une personne morale qui a son siège ou un établissement stable en Suisse, elles reçoivent des tantièmes, jetons de présence, indemnités fixes ou autres rémunérations ;
- elles sont titulaires ou usufruitières de créances garanties par des immeubles sis en Suisse ou par un nantissement sur des immeubles sis en Suisse ;
- ensuite d'une activité pour le compte d'autrui régie par le droit public, elles reçoivent des pensions, des retraites et autres prestations d'un employeur ou d'une caisse de prévoyance qui a son siège en Suisse ;
- elles perçoivent des revenus provenant d'institutions suisses de droit privé ayant trait à la prévoyance professionnelle ou aux formes reconnues de prévoyance individuelle liée ;
- elles reçoivent des prestations versées par leur ancien employeur domicilié en Suisse ou y possédant un établissement stable ;
- en raison de leur activité dans le trafic international, à bord d'un bateau, d'un aéronef ou d'un véhicule de transports routiers, elles reçoivent un salaire ou d'autres rémunérations d'un employeur ayant son siège ou un établissement stable en Suisse.

Lorsqu'en lieu et place de l'une des personnes mentionnées, la prestation est versée à un tiers, c'est ce dernier qui est assujetti à l'impôt.

Les cas énumérés ci-dessus se rapportent principalement à l'impôt fédéral direct (art. 4 et 5 LIFD), mais les législations cantonales vont dans la même direction en ce qui concerne leur propre territoire et leur propre souveraineté (art. 4 et 35 LHID).

Par ailleurs, dans trois cantons, la loi fiscale contient une **clause générale** aux termes de laquelle l'assujettissement limité s'étend à toutes les personnes qui, selon le droit fédéral et les traités internationaux en matière de double imposition, peuvent être imposées dans le canton : VD, VS et JU.

Nous rappelons en outre que l'application des conventions de double imposition et des accords bilatéraux (par ex. accord franco-genevois sur les frontaliers) demeure réservée.

## 23 Mode de prélèvement de l'impôt

Dans la première série des cas énumérés au chiffre 22 ci-devant (art. 4 LIFD et art. 4 LHID), l'assujettissement limité des bénéficiaires de revenus de source suisse mais domiciliés à l'étranger va s'effectuer par le biais de la **procédure ordinaire de taxation** pour l'impôt sur le revenu, complété éventuellement par l'impôt sur la fortune (par ex. en cas de possession d'un immeuble situé en Suisse).

Dans tous les autres cas (art. 5 LIFD et art. 35 LHID), toutes les lois fiscales – donc aussi bien la Confédération que les cantons – prévoient un **prélèvement à la source de l'impôt**.

Examinée plus en détail dans les pages qui suivent, cette procédure particulière s'applique notamment aux cas suivants :

- Lorsqu'une personne physique domiciliée à l'étranger reçoit une **retraite**, une **pension**, une **rente** ou une **autre prestation**, versée par une institution suisse de prévoyance de droit public ou une institution de prévoyance professionnelle ou de prévoyance individuelle liée de droit privé ayant son siège en Suisse ;  
(cf. le chiffre 231 ci-après).
- Lorsqu'un **artiste**, un **sportif** ou un **conférencier** domicilié à l'étranger obtient une **rémunération** à la suite d'une prestation personnelle effectuée dans notre pays ;  
(cf. le chiffre 232 ci-après).
- Lorsqu'un **créancier** (personne physique ou morale) domicilié à l'étranger obtient des **intérêts découlant de créances hypothécaires concernant un immeuble situé en Suisse** ;  
(cf. le chiffre 233 ci-après).
- Lorsqu'un **administrateur** domicilié à l'étranger reçoit des **tantièmes** ou des **jetons de présence** de la part d'une entreprise suisse ;  
(cf. le chiffre 234 ci-après).
- Lorsqu'une personne domiciliée à l'étranger exerce une **activité dépendante dans le trafic international**, à bord d'un bateau, d'un aéronef ou d'un véhicule de transports routiers ;  
(cf. le chiffre 235 ci-après).

Certains cantons ajoutent toutefois à la liste ci-dessus un certain nombre d'états de faits supplémentaires qui sont susceptibles d'entraîner un assujettissement à la source (cf. chiffre 236 ci-après).

## 231 Bénéficiaires de prestations de prévoyance (retraites, pensions et prestations en capital) versées à l'étranger

La question de l'imposition des retraites et pensions ainsi que des prestations en capital versées à des bénéficiaires domiciliés à l'étranger est assez complexe, du fait qu'il convient d'établir une distinction entre

- les **prestations périodiques** versées par une **institution de prévoyance de droit privé** (par ex. toutes les institutions de prévoyance professionnelle [2e pilier] ou de prévoyance individuelle liée [3e pilier a]) et celles versées par une **institution de prévoyance de droit public** (aux anciens employés de la Confédération, des cantons et des communes ainsi qu'aux anciens employés d'entreprises d'économie mixte) et
- les **prestations périodiques** et les **prestations en capital** (soit celles versées en une seule fois),

car leur traitement fiscal est chaque fois différent.

Il peut d'ailleurs être brièvement résumé de la manière suivante :

- Toutes les lois fiscales suisses prévoient que les **rentes, pensions** ou **autres prestations de prévoyance**, versées à un bénéficiaire domicilié à l'étranger par une institution de droit privé ou de droit public ayant son siège ou un établissement stable dans le canton font en principe l'objet d'une imposition à la source.
- Les **conventions internationales** conclues par la Suisse en vue d'éviter les doubles impositions (CDI) apportent toutefois à ce principe un certain nombre de dérogations :
  - = Les CDI attribuent généralement à **l'État débiteur** (en l'occurrence la Suisse) le droit d'imposer les **rentes versées à des ressortissants suisses par des caisses publiques suisses ensuite de rapports de service antérieurs** fondés sur le droit public.<sup>14)</sup>
  - = Au contraire, la plupart des CDI conclues par la Suisse stipulent que les **rentes versées** à un bénéficiaire résidant à l'étranger **par des institutions de prévoyance de droit privé**, professionnelle ou personnelle (2e et 3e pilier a), sont en principe imposables dans le **pays de domicile du bénéficiaire**, c.-à-d. à l'étranger.  
Il en va de même des **prestations ne découlant pas de rapports de service antérieurs** (par ex. les rentes de l'assurance-invalidité, de l'assurance-accident ou de l'assurance militaire), même si elles sont versées par une caisse publique.  
Dans ces cas, les rentes ne sont soumises à une **imposition à la source** que **lorsque la Suisse n'a pas conclu de CDI avec l'État de domicile du bénéficiaire**. S'il existe en revanche une CDI, l'institution de prévoyance versera la rente dans son intégralité (à l'exception toutefois de celles destinées à un bénéficiaire domicilié en Ukraine ou au Canada).

---

14) Pour autant que le droit interne du pays en question le prévoit, elles seront en revanche le plus souvent imposables uniquement à l'étranger lorsque le bénéficiaire est un résident de l'État concerné et en possède la nationalité (par ex. un ressortissant étranger qui a travaillé pour la Confédération et qui, étant retourné dans son pays au moment de sa retraite, touche une pension de celle-ci).

Pour de plus amples détails, voir les CDI conclues avec les États concernés, voir aussi l'aperçu au chiffre 231.33 ci-après.

Remarque :

**Les rentes AVS font exception**, en ce sens que les **rentes versées à un bénéficiaire résidant à l'étranger ne sont jamais imposables en Suisse**, ni sur le plan fédéral ni sur le plan cantonal, et cela indépendamment de l'existence ou non d'une CDI (= manque de base légale dans la LIFD et dans la LHID).

Si imposition il y a, elle ne sera donc le fait que du pays de domicile.

- Qu'elles soient versées par une institution de prévoyance de droit privé ou de droit public, les **prestations en capital** sont en revanche **toujours soumises à l'impôt à la source**, cela aussi bien aux niveaux fédéral que cantonal.

Le bénéficiaire pourra toutefois en demander la rétrocession s'il réside dans un État ayant conclu une CDI avec la Suisse qui attribue le droit d'imposition à l'État de résidence et à la condition qu'il apporte la preuve que l'autorité fiscale compétente de l'État de son domicile a connaissance de la prestation en capital en question (*cf. aperçu des CDI, sous le chiffre 231.3 ci-après*).

S'il n'y a pas de CDI entre la Suisse et l'État où est domicilié le bénéficiaire de la prestation en capital, l'impôt à la source est toutefois définitif.

Ces diverses catégories de prestations sont examinées plus en détail ci-après.

Les tableaux 231.331 et 231.332 ci-après passent en revue les dispositions contenues à ce sujet dans les diverses conventions de double imposition.

### **231.1 Prestations périodiques (retraites, pensions et autres rentes) versées par des institutions de prévoyance de droit privé et de droit public**

Les personnes qui, une fois à la retraite, ont décidé d'aller vivre à l'étranger et ne sont donc plus domiciliées ni en séjour en Suisse, sont en effet assujetties à l'impôt à la source pour les prestations périodiques qu'elles reçoivent d'une institution de prévoyance suisse.

En effet, tant sur le plan fédéral que dans tous les cantons, **les rentes et pensions versées à un bénéficiaire domicilié à l'étranger** par une institution de prévoyance de droit privé ou de droit public ayant son siège ou un établissement stable dans le canton **font l'objet d'une imposition à la source** (cf. art. 95, al. 1 et 96, al. 1, LIFD ; art. 35, al. 1, let. f et g, LHID) lorsqu'il s'agit

- de revenus provenant d'institutions suisses de prévoyance professionnelle de droit privé ou fournis selon des formes reconnues de prévoyance individuelle liée ;
- de prestations découlant de rapports de travail de droit public.

Les éventuelles dispositions contenues dans une CDI entre la Suisse et l'État de domicile du bénéficiaire sont réservées.

**231.11 Retraites, pensions, ou autres prestations périodiques provenant d'institutions de prévoyance de droit privé**

Il s'agit notamment de prestations découlant de la **prévoyance professionnelle** (= 2e pilier) ou fournies selon d'autres formes reconnues de **prévoyance individuelle liée** (3e pilier a), versées par des institutions de droit privé qui ont leur siège ou un établissement stable dans le canton.

Il peut s'agir par exemple de prestations de prévoyance provenant de

- caisses de pensions et autres institutions de prévoyance professionnelle,
- fondations collectives,
- institutions d'assurance,
- fondations bancaires, etc.

qui – suite à l'atteinte de l'âge terme ou pour cause d'invalidité, de décès ou de dissolution anticipée du rapport de prévoyance – sont versées à d'anciens salariés et indépendants vivant leur retraite à l'étranger.

**231.12 Retraites, pensions, rentes de vieillesse, d'invalidité ou de survivants, ou autres prestations périodiques versées suite à une activité antérieure régie par le droit public**

Il s'agit là des retraites et autres rentes **émanant d'institutions de prévoyance de droit public** (soit de l'État et de ses établissements, des communes et de leurs établissements ou d'autres corporations de droit public) ayant leur siège ou un établissement stable dans le canton.

Sont par exemple concernées les rentes versées par

- la caisse d'assurance pour le personnel fédéral ;
- la caisse d'assurance pour le personnel du canton de ... ;
- la caisse de pension de la Banque cantonale de ... (pour autant qu'il s'agisse encore d'un établissement de droit public) ;
- la caisse d'assurance du personnel de la Ville et des enseignants de la Ville de ... ;
- la caisse de pension de la Ville de ... ;
- les caisses de retraite et de prévoyance des communes.

à d'anciens fonctionnaires et employés de l'État – agents fédéraux, cantonaux et communaux – et personnes assimilées (= anciens dépendants d'institutions de droit public ou d'entreprises d'économie mixte) qui se sont établis à l'étranger après leur retraite.

**231.13 Minimum exonéré**

Tant au niveau fédéral que cantonal, l'impôt à la source n'est pas prélevé lorsque la rente annuelle est inférieure à 1'000 francs.

**231.14 Montant de l'impôt à la source**

Les taux frappant les prestations périodiques versées par des institutions de prévoyance de droit privé ou de droit public sont toujours **proportionnels**.

A l'instar de ce qui se passe avec l'impôt ordinaire sur le revenu, le niveau de l'impôt à la source varie naturellement d'un canton à l'autre.

Le prélèvement forfaitaire à la source effectué par le canton englobe également l'impôt fédéral direct qui est de 1 %.

**Prélèvement à la source sur les retraites et pensions versées à des personnes domiciliées à l'étranger par des institutions de prévoyance de droit privé et de droit public (État : 01.01.2009)**

Canton	Prélèvement à la source en % du montant brut (IFD de 1 % compris)	Remarques
ZH	7 %	
BE	10 %	
LU	10 %	
UR	9 %	
SZ	6 %	
OW	11 %	
NW	6 %	
GL	11 %	
ZG	8 %	
FR	10 %	
SO	6 %	
BS	9 %	pas d'impôt communal
BL	11,5 %	
SH	10 %	
AR	7 %	
AI	7 %	
SG	7 %	
GR	13 %	
AG	8 %	
TG	8 %	
TI	10 %	
VD	11 %	
VS	9 – 21 %	barème progressif à trois paliers
NE	11 %	
GE	10 %	
JU	10,9 %	

## 231.2 Prestations en capital versées par des institutions de prévoyance de droit privé et de droit public

Aussi bien sur le plan fédéral que cantonal, **les versements en capital effectués par une caisse privée ou publique** ayant son siège dans le canton et versés à un bénéficiaire domicilié à l'étranger **font toujours l'objet d'une imposition à la source** (cf. art. 95, al. 1 et 96, al. 1 LIFD; art. 35, al. 1, let. f et g LHID).

Les éventuelles dispositions contenues dans une CDI entre la Suisse et l'État de domicile du bénéficiaire sont réservées. **Les bénéficiaires domiciliés dans des pays avec lesquels la Suisse a conclu une CDI pourront – le cas échéant – demander la rétrocession de l'impôt perçu.**

Les modalités d'application sont par ailleurs différentes selon qu'il s'agit d'une prestation en capital versée par une caisse privée ou versée par une caisse publique (*voir à ce sujet le chiffre 231.3 ci-après, notamment les aperçus des CDI relatifs aux prestations en capital*).

### 231.21 Prestations imposables

Les personnes qui ne sont ni domiciliées ni en séjour en Suisse sont également assujetties à l'impôt à la source pour

- Les **prestations en capital** qui leur sont **versées par des institutions de prévoyance de droit privé** (prévoyance professionnelle = 2e pilier) ou fournies selon d'autres formes reconnues de prévoyance individuelle liée (3e pilier a), à condition que ces institutions aient leur siège ou un établissement stable dans le canton ;
- Les **prestations en capital** qu'elles reçoivent suite à une activité antérieure régie par le droit public, et qui sont **versées par des institutions de prévoyance de droit public** ayant leur siège ou un établissement stable dans le canton.

#### Remarque :

*Pour ce qui est des exemples relatifs aux diverses institutions de prévoyance de droit privé ou de droit public, ainsi qu'au cercle des bénéficiaires, voir les passages correspondants aux chiffres 231.11 et 231.12).*

Aussi bien sur le plan fédéral que cantonal, les personnes qui reçoivent une prestation de prévoyance sous forme de capital sont assujetties à l'impôt à la source lorsqu'elles adressent une demande de versement en espèces alors qu'elles ne sont pas (ou plus) domiciliées ou en séjour en Suisse (la date de l'annonce du départ à la commune de domicile est déterminante). Dans de tels cas, l'impôt à la source sera également prélevé lorsque la prestation en capital est versée sur un compte en Suisse.

Les personnes qui ne donnent pas d'indications suffisantes et fiables concernant leur domicile à la date du versement de leur prestation en capital sont toujours imposées à la source.

Sont également assujetties à la source toutes les personnes (domiciliées à l'étranger) qui, du fait de leur précédent domicile en Suisse hors du canton concerné ou à l'étranger, n'ont jamais été domiciliées dans le canton où l'institution de prévoyance en question possède son siège ou un établissement stable.

**231.22 Minimum exonéré**

L'impôt à la source n'est pas prélevé lorsque la prestation en capital est inférieure à 1'000 francs, et cela dans presque tous les cantons.

Dans les cantons de SZ et GE, l'impôt à la source n'est pas prélevé lorsque la prestation est inférieure respectivement à 2'000 francs (SZ) et à 8'500 francs (GE).

En matière d'impôt fédéral direct, les premiers 25'000 francs sont exonérés.

**231.23 Montant de l'impôt à la source**

A l'instar de ce qui se passe avec l'impôt ordinaire sur le revenu, le montant de l'impôt à la source varie naturellement d'un canton à l'autre.

Dans la plupart des cantons, le prélèvement à la source s'effectuera toutefois en appliquant des taux différents – par exemple des barèmes progressifs – que pour les prestations périodiques.

Le prélèvement forfaitaire à la source englobe également l'impôt fédéral direct, qui est progressif (entre 0,25 et 2,6 %) et qui se monte au cinquième des taux du barème de l'impôt sur le revenu pour les personnes mariées.

**Prélèvements à la source sur les prestations en capital versées à des personnes domiciliées à l'étranger par des institutions de prévoyance de droit privé et de droit public (État : 01.01.2009)**

*Remarque : Pour des raisons de clarté, l'IFD est mentionné séparément dans le tableau ci-dessous. Sauf indication contraire, il n'est donc pas compris dans les taux cantonaux indiqués.*

Conf./ Canton	Prélèvement à la source en % du montant brut	Remarques
IFD	0,25 - 2,6 % (selon les paliers, mais au max. 2,3 %)	Imposition au 1/5 du barème de l'impôt sur le revenu pour les personnes mariées. Le taux maximum de 2,3 % est atteint par les prestations en capital supérieures à 725'000 francs
ZH	6 %	
BE	7 %	
LU	1,86 - 7,31 %	barème famille, célibataire : 1,86 – 7.57 ; imposition jusqu'à 1/3 du taux d'imposition sur le revenu
UR	3,61 – 5,01 %	
SZ	2,5 %	
OW	min. 5 %	imposition au 2/5 des taux du barème de l'impôt sur le revenu
NW	5 %	
GL	8 %	
ZG	5 %	
FR	4 - 12 %	taux spécial pour les prestations qui excèdent 775'000 francs
SO	1 – 8,5 %	barème progressif
BS	3 - 8 %	existence de 4 paliers (3, 4, 6 et 8 %) ; pas d'impôt communal
BL	3,2 - 9 %	ces taux s'appliquent pour les prestations jusqu'à 825'000 frs. Pour les prestations en capital supérieures à 825'000 frs, : 40'650 frs + 9 % de la part qui excède 825'000 frs
SH	7 %	y compris IFD
AR	6 %	
AI	6 %	
SG	6 %	
GR	12 %	6 % pour le canton et 6 % pour la commune
AG	0,1 - 9,2 % (1) 0,1 – 8,7 % (2)	1) pour les personnes seules (barème A, taux max. y c. IFD : 11,5 %) 2) pour les personnes mariées (barème B, taux max. y c. IFD : 11,0 %)
TG	7 %	
TI	min. 3,85 %	barème progressif : imposition «au taux de la rente», mais au moins à 2 % (impôt cantonal).
VD	0,770 – 10,909 %	imposition au 1/3 des taux du barème de l'impôt sur le revenu
VS	4,4 - 8 %	imposition au «taux de la rente», avec un minimum et un maximum
NE	4,908 - 8,835 %	imposition au 1/4 des taux du barème pour personnes seules de l'impôt sur le revenu ; taux réel maximum : 7,117 % dès 180'001 frs
GE	1,59294 - 6,43906%	Pour les prestations de plus de 2'000'000 frs, le taux maximum de 6,6804 % doit être appliqué à la partie du montant qui dépasse 2 millions
JU	4,95 – 7,425 %	

### 231.24 Remboursement éventuel de tout ou partie de la retenue à la source

Si l'État de domicile du bénéficiaire a conclu une CDI avec la Suisse, la compétence pour imposer est généralement attribuée au pays de domicile (principalement applicable pour les prestations relevant du secteur privé).

Dans de tels cas, l'impôt à la source n'est pas définitif et le contribuable dispose du droit de demander la rétrocession de l'impôt perçu (voir à ce sujet le chiffre 231.32 ci-après).

### 231.3 Réserve des conventions de double imposition

Ainsi que nous l'avons relevé précédemment, les effets des conventions internationales en vue d'éviter les doubles impositions sont différents selon qu'il s'agit de prestations périodiques (rentes, retraites, etc.) ou de prestations en capital, versées par des institutions de droit privé ou de droit public.

#### 231.31 Rentes

Il convient une nouvelle fois d'établir une distinction entre

- Les **rentes versées par des institutions de droit privé** : elles sont soumises à l'impôt à la source dans tous les cas où la Suisse n'a pas conclu de CDI avec l'État de domicile du bénéficiaire de la rente. Dans ce cas, le prélèvement à la source a lieu sans restriction (231.331 ci-après).  
S'il existe en revanche une CDI, la rente doit être versée dans son intégralité, donc sans retenue d'impôt (Exceptions : possibilité de droit au remboursement dans le cas d'Israël [si la prestation a été virée en Israël] ainsi que le Canada). Il faut en plus noter que la compétence d'imposer cette prestation est répartie depuis 2005 entre les prestations du 2<sup>ème</sup> pilier et du pilier 3a.
- Les **rentes versées par des institutions de droit public** : elles sont soumises à l'impôt à la source pour autant que la convention de double imposition (CDI) conclue avec l'État de domicile du bénéficiaire n'attribue pas la compétence pour imposer à cet État.  
L'impôt à la source doit être prélevé sans restriction lorsque la Suisse n'a conclu aucune CDI avec l'État de domicile étranger.  
Lorsqu'il existe en revanche une CDI entre la Suisse et l'État de domicile du bénéficiaire, la compétence pour imposer ne revient à la Suisse que dans la mesure où un "Oui" figure dans la colonne correspondante dans l'aperçu contenu dans le tableau comparatif ci-après.  
La prestation doit par contre être versée sans retenue d'impôt lorsque la CDI attribue le droit d'imposer à l'État de domicile (mention "Non" dans ledit tableau).

Dans tous les cas, l'institution de prévoyance doit alors s'assurer que le bénéficiaire a bien son domicile dans l'État concerné et doit le vérifier périodiquement sur la base d'un certificat de vie, respectivement d'une attestation de domicile.

### 231.32 Prestations en capital

Qu'elles soient versées par une institution de prévoyance de droit privé ou de droit public, **les prestations en capital sont toujours soumises à l'impôt à la source**. Mais dans certains cas, le bénéficiaire pourra exiger le remboursement de l'impôt à la source sur présentation d'une attestation des autorités fiscales de l'État de résidence, comme quoi elles ont connaissance de la prestation en capital en question.

- S'il n'existe pas de CDI entre la Suisse et l'État de domicile du bénéficiaire de la prestation, l'imposition à la source est définitive.
- En revanche, si l'État de domicile du bénéficiaire a conclu une CDI avec la Suisse, le droit d'imposer est généralement attribué à l'État de domicile (principalement pour les prestations relevant du droit privé). Dans de tels cas, l'imposition à la source n'est pas définitive et le contribuable a la possibilité de demander la rétrocession de l'impôt perçu (*cf. 231.331 et 231.332*).

Si le contribuable dispose du droit de demander une telle rétrocession, l'impôt à la source prélevé lui sera remboursé en totalité pour autant qu'il présente, dans un délai de trois ans, la formule officielle de rétrocession entièrement remplie et son annexe, confirmant que l'autorité fiscale compétente de l'État de son domicile étranger a connaissance de la prestation en capital. Cette formule peut être obtenue auprès de l'administration fiscale cantonale compétente et l'institution de prévoyance doit la remettre au contribuable.

- Les dispositions contenues dans les CDI peuvent cependant être différentes selon qu'il s'agit d'une prestation en capital versée par une institution de droit privé ou une institution de droit public.

### 231.33 Aperçu des conventions de double imposition

Les tableaux ci-dessous indiquent dans quels cas les **rentes** doivent faire l'objet de la retenue de l'impôt (« oui ») ou doivent être intégralement versées (« non ») sur la base d'une CDI ainsi que dans quels cas le contribuable dispose du droit de demander la rétrocession de l'impôt prélevé lors du versement d'une **prestation en capital**.

**231.331 Imposition à la source des prestations de prévoyance versées par des institutions de droit privé suisses**

Circulaire sur l'imposition à la source des  
prestations de prévoyance versées par des institutions  
de droit privé et des prestations provenant de formes  
reconnues de la prévoyance individuelle liée

AFC

1.1.2009

**État au 1<sup>er</sup> Janvier 2009**

Les nouveautés par rapport  
à l'état au 1.7.2008 sont  
signalées par ●

**Aperçu des conventions de double imposition**

Etat de domicile à l'étranger <sup>1)</sup>	Prestations de la prévoyance privée (deuxième pilier)		Prestations provenant de formes reconnues de la prévoyance individuelle liée (pilier 3a)	
	Rentes Retenue d'impôt oui/non	Prestations en capital Rétrocession possible oui/non	Rentes Retenue d'impôt oui/non	Prestations en capital Rétrocession possible oui/non
Afrique du Sud	non	oui	non	oui
Albanie	non	oui	non	oui
Allemagne	non	oui	non	oui
Argentine <sup>2)</sup>	non	oui	non	non
Arménie	non	oui	non	oui
Australie	non	oui	non	non
Autriche	non	oui	non	oui
Azerbaïdjan	non	oui	non	oui
Belgique	non	oui	non	oui
Biélorussie	non	oui	non	oui
Bulgarie	non	oui	non	oui
Canada	oui (max. 15 %)	non	oui (max. 15 %)	non
Chine	non	oui	oui	non
Corée du Sud	non	oui	non	oui
Côte d'Ivoire	non	oui	non	oui
Croatie	non	oui	non	oui
Danemark	non	oui	non	oui
Egypte	non	oui	non	non
Equateur	non	oui	non	oui
Espagne	non	oui	non	oui
Estonie	non	oui	non	oui
Etats-Unis (USA)	non	oui	non	oui
Finlande	non	oui	non	oui
France	non	oui	non	oui
● Grande-Bretagne	non	non	non	oui
Grèce	non	oui	non	oui
Hongrie	non	oui	non	oui
Inde	non	oui	non	oui
Indonésie	non	oui	non	non
Iran	non	oui	non	oui
Irlande	non	oui	non	oui
Islande	non	oui	non	oui

<sup>1)</sup> Pour tous les pays qui ne figurent pas sur cette liste, l'impôt à la source sur les prestations en capital ne fait jamais l'objet d'une rétrocession et il doit toujours être prélevé sur les rentes.

<sup>2)</sup> La convention n'est pas encore en vigueur, elle est toutefois déjà appliquée provisoirement depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2001.

<sup>3)</sup> Possibilité de rétrocession, pour autant que le transfert en Israël ait eu lieu (exiger un justificatif d'imposition).

Etat de domicile à l'étranger <sup>1)</sup>	Prestations de la prévoyance privée (deuxième pilier)		Prestations provenant de formes reconnues de la prévoyance individuelle liée (pilier 3a)	
	Rentes	Prestations en capital	Rentes	Prestations en capital
	Retenue d'impôt oui/non	Rétrocession possible oui/non	Retenue d'impôt oui/non	Rétrocession possible oui/non
Israël	oui <sup>3)</sup>	oui <sup>3)</sup>	oui <sup>3)</sup>	oui <sup>3)</sup>
Italie	non	oui	non	oui
Jamaïque	non	oui	non	oui
Japon	non	oui	non	oui
Kazakhstan	non	oui	non	oui
Kirghizistan	non	oui	non	oui
Koweït	non	oui	non	oui
Lettonie	non	oui	non	oui
Liechtenstein	non	oui	oui	non
Lituanie	non	oui	non	oui
Luxembourg	non	oui	non	oui
Macédoine	non	oui	non	oui
Malaysie	non	oui	non	oui
Maroc	non	oui	non	oui
Mexique	non	oui	oui	nein
Moldavie	non	oui	non	oui
Mongolie	non	oui	non	oui
Monténégro	non	oui	non	oui
Norvège	non	oui	non	oui
Nouvelle Zélande	non	oui	non	non
Ouzbékistan	non	oui	non	oui
Pakistan	non	non	non	non
Pays-Bas	non	oui	non	oui
Philippines	non	oui	oui	non
Pologne	non	oui	non	oui
Portugal	non	oui	non	oui
République tchèque	non	oui	non	oui
Roumanie	non	oui	non	oui
Russie	non	oui	non	oui
Serbie	non	oui	non	oui
Singapour	non	non	non	non
Slovaquie	non	oui	non	oui
Slovénie	non	oui	non	oui
Sri Lanka	non	oui	non	oui
Suède	non	oui	non	oui
Thaïlande	non	oui	oui	non
Trinité-et-Tobago	non	non	non	non
Tunisie	non	oui	non	oui
Ukraine	non	oui	non	oui
Venezuela	non	oui	non	oui
Vietnam	non	oui	oui	non

<sup>1)</sup> Pour tous les pays qui ne figurent pas sur cette liste, l'impôt à la source sur les prestations en capital ne fait jamais l'objet d'une rétrocession et il doit toujours être prélevé sur les rentes.

**231.332 Imposition à la source des prestations de prévoyance versées par des institutions de droit public suisses**

Circulaire sur l'imposition à la source des

AFC

1.7.2008

**prestations de prévoyance versées par des institutions de droit public**

**État au 1<sup>er</sup> juillet 2008**  
Les nouveautés par rapport à l'état au 1.7.2007 sont signalées par ●

**Aperçu des conventions de double imposition**

Etat de domicile à l'étranger <sup>1)</sup>	Le bénéficiaire de la <u>rente</u> ou de la <u>prestation en capital</u> est citoyen de							
	la Suisse		l'autre Etat contractant		double nationalité		un Etat tiers	
	R	C	R	C	R	C	R	C
Afrique du Sud	oui	non	non	oui	oui	non	non	oui
Albanie	oui	non	non	oui	non	oui	oui	non
Allemagne	oui	non	oui	non	oui	non	oui	non
Argentine <sup>2)</sup>	oui	non	non	oui	non	oui	oui	non
● Arménie	oui	non	non	oui	non	oui	oui	non
Australie	non	oui	non	oui	non	oui	non	oui
Autriche	oui	non	oui	non	oui	non	oui	non
● Azerbaïdjan	oui	non	non	oui	non	oui	oui	non
Belgique	oui	non	non	oui	non	oui	oui	non
Biélorussie	oui	non	non	oui	non	oui	oui	non
Bulgarie	oui	non	non	oui	non	oui	oui	non
Canada	oui	non	oui	non	oui	non	oui	non
Chine	oui	non	non	oui	non	oui	oui	non
Corée du Sud	oui	non	non	oui	non	oui	oui	non
Côte d'Ivoire	oui	non	non	oui	non	oui	oui	non
Croatie	oui	non	non	oui	non	oui	oui	non
Danemark	oui	non	oui	non	oui	non	oui	non
Egypte	oui	non	non	oui	non	oui	oui	non
Equateur	oui	non	non	oui	non	oui	oui	non
Espagne	oui	non	non	oui	non	oui	non	oui
Estonie	oui	non	non	oui	non	oui	oui	non
Etats-Unis (USA)	oui	non	non	oui	non	oui	oui	non
Finlande	oui	non	non	oui	non	oui	oui	non
France	oui	non	non	oui	non	oui	non	oui
Grande-Bretagne	oui	non	non	oui	non	oui	oui	non
Grèce	oui	non	non	oui	non	oui	oui	non
Hongrie	oui	non	non	oui	non	oui	oui	non
Inde	oui	non	oui	non	oui	non	oui	non
Indonésie	oui	non	non	oui	non	oui	oui	non
Iran	oui	non	non	oui	non	oui	oui	non
Irlande	oui	non	non	oui	non	oui	non	oui
Islande	oui	non	non	oui	non	oui	oui	non

<sup>1)</sup> Pour tous les pays qui ne figurent pas sur cette liste, l'impôt à la source sur les prestations en capital ne fait jamais l'objet d'une rétrocession et il doit toujours être prélevé sur les rentes.

<sup>2)</sup> La convention n'est pas encore en vigueur, elle est toutefois déjà appliquée provisoirement depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2001.

<sup>3)</sup> Possibilité de rétrocession, pour autant que le transfert en Israël ait eu lieu (exiger un justificatif d'imposition).

Etat de domicile à l'étranger <sup>1)</sup>	Le bénéficiaire de la <u>rente</u> ou de la <u>prestation en capital</u> est citoyen de							
	la Suisse		l'autre Etat contractant		double nationalité		un Etat tiers	
	R = Procéder à la retenue à la source sur la rente: oui/non C = Possibilité de rétrocession de l'impôt à la source sur les prestations en capital: oui/non							
	R	C	R	C	R	C	R	C
Israël	oui	non	oui <sup>3)</sup>	oui <sup>3)</sup>	oui <sup>3)</sup>	oui <sup>3)</sup>	oui	non
Italie	oui	non	non	oui	oui	non	non	oui
Jamaïque	oui	non	non	oui	non	oui	oui	non
Japon	oui	non	non	oui	oui	non	non	oui
Kazakhstan	oui	non	non	oui	non	oui	oui	non
Kirghizistan	oui	non	non	oui	non	oui	oui	non
Koweït	oui	non	non	oui	non	oui	oui	non
Lettonie	oui	non	non	oui	non	oui	oui	non
Liechtenstein <sup>4)</sup>	oui	non	oui	non	oui	non	oui	non
Lituanie	oui	non	non	oui	non	oui	oui	non
Luxembourg	oui	non	non	oui	non	oui	oui	non
Macédoine	oui	non	non	oui	non	oui	oui	non
Malaysia	oui	non	oui	non	oui	non	oui	non
Maroc	oui	non	non	oui	non	oui	oui	non
Mexique	oui	non	non	oui	non	oui	oui	non
Moldavie	oui	non	non	oui	non	oui	oui	non
Mongolie	oui	non	non	oui	non	oui	oui	non
Monténégro	oui	non	non	oui	non	oui	oui	non
Norvège	oui	non	oui	non	oui	non	oui	non
Nouvelle Zélande	oui	non	non	oui	non	oui	oui	non
Ouzbékistan	oui	non	non	oui	non	oui	oui	non
Pakistan	oui	non	oui	non	oui	non	oui	non
Pays-Bas	oui	non	oui	non	oui	non	oui	non
Philippines	oui	non	non	oui	non	oui	oui	non
Pologne	oui	non	non	oui	non	oui	oui	non
Portugal	oui	non	non	oui	oui	non	non	oui
République tchèque	oui	non	non	oui	non	oui	oui	non
Roumanie	oui	non	non	oui	non	oui	oui	non
Russie	oui	non	non	oui	non	oui	oui	non
Serbie	oui	non	non	oui	non	oui	oui	non
Singapour	oui	non	non	non	oui	non	non	non
Slovaquie	oui	non	non	oui	non	oui	oui	non
Slovénie	oui	non	non	oui	non	oui	oui	non
Sri Lanka	oui	non	non	oui	non	oui	oui	non
Suède	oui	non	non	oui	oui	non	non	oui
Thaïlande	oui	non	non	oui	non	oui	oui	non
Trinité-et-Tobago	oui	non	oui	non	oui	non	oui	non
Tunisie	oui	non	oui	non	oui	non	oui	non
Ukraine	oui	non	non	oui	non	oui	oui	non
Venezuela	oui	non	non	oui	non	oui	oui	non
Vietnam	oui	non	non	oui	non	oui	oui	non

<sup>1)</sup> Pour tous les pays qui ne figurent pas sur cette liste, l'impôt à la source sur les prestations en capital ne fait jamais l'objet d'une rétrocession et il doit toujours être prélevé sur les rentes.

<sup>4)</sup> Pas d'imposition pour les rentes resp. possibilité de rétrocession pour les prestations en capital, issues d'un rapport de travail antérieur auprès d'institutions régies par le droit public et auxquelles les deux Etats participent en commun.

## 232 Artistes, sportifs et conférenciers

Cette rubrique concerne notamment les personnes domiciliées à l'étranger qui viennent exercer une **activité personnelle dans le canton** de manière **occasionnelle** ou **sporadique**, telles que les sportifs, les gens du spectacle et les conférenciers.

### 232.1 Principe

Les revenus (honoraires, gains et cachets) que reçoivent pour s'être produits en Suisse des

- **artistes** (tels les artistes de théâtre, de cinéma, de radio, de télévision, de spectacles de variétés, de danse, les musiciens, etc.),
- **sportifs** (participants à des meetings d'athlétisme, des tournois de tennis, des championnats de football, des concours hippiques, des courses d'engins motorisés, etc.),
- **conférenciers** (dépendants ou indépendants),

qui ne sont ni domiciliés ni en séjour en Suisse au regard du droit fiscal sont en effet imposés à la source, cela aussi bien au niveau fédéral que dans tous les cantons (cf. art. 92 LIFD ; art. 35, al. 1, let. b, LHID).

### 232.2 Prestations imposables

L'impôt est calculé sur le total des revenus bruts découlant d'une activité dans le canton, y compris les revenus accessoires et les indemnités (frais forfaitaires, indemnités pour frais de voyage et autres débours, avant déduction d'éventuelles commissions de courtage et de prestations en nature), moins les frais d'acquisition du revenu.

Sont également imposables les revenus et indemnités qui ne sont pas versés à l'artiste, au sportif ou au conférencier lui-même, mais à un tiers en Suisse ou à l'étranger (organisateur, agent, «manager», mandant ou employeur).<sup>15)</sup>

Les prestations en nature (repas et logement gratuits) seront évaluées à leur coût effectif, mais au moins selon les normes de l'assurance-vieillesse (cf. *circulaire N2 de l'AFC*). Les prestations prises en charge par l'organisateur, le mandant ou le tiers qui a organisé la représentation, en lieu et place de l'artiste, du sportif ou du conférencier, sont imposables (frais de déplacement, logement et repas, impôt à la source, etc.). Dans de pareils cas, afin d'établir le total du revenu brut, il convient d'additionner aux autres émoluments les prestations fournies (par ex. les nuitées).

Quant aux **frais généraux**, ils sont en principe déductibles des revenus bruts.

C'est ainsi que tant la Confédération que tous les cantons autorisent en effet une **déduction forfaitaire de 20 %** sur le total des revenus bruts, **à titre de frais d'acquisition du revenu**. Une déduction des frais effectifs plus élevés peut être invoquée sur la base de pièces justificatives.

---

15) Pour l'établissement du revenu net de l'artiste, du sportif, ou du conférencier, le canton de BE se base sur le contrat (cachet net ou brut) entre le débiteur de la prestation imposable et l'artiste, le sportif, ou le conférencier.

**232.3 Montant de l'impôt à la source**

Le prélèvement à la source se substitue aux impôts cantonaux, communaux et éventuellement paroissiaux, taxés selon la procédure ordinaire, de même qu'à l'impôt fédéral direct.

L'impôt fédéral direct, dont le tarif se compose de 4 paliers (0,8 %, 2,4 %, 5 % et 7 %) échelonnés en fonction du montant de la rétribution journalière. Les tarifs cantonaux varient assez largement d'un canton à l'autre.

L'impôt à la source n'est pas prélevé lorsque les revenus bruts imposables par obligation ou par représentation sont au total inférieurs à 300 francs par année civile.

**Prélèvement à la source sur les rémunérations et gages des artistes, sportifs et conférenciers domiciliés à l'étranger (État : 01.01.2009)**

Canton	Prélèvement à la source en % des revenus bruts, après déduction des frais généraux				Remarques
	jusqu'à 200 Fr. par jour (IFD 0,8 % compris)	201 - 1'000 Fr. par jour (IFD 2,4 % compris)	1001 - 3'000 Fr. par jour (IFD 5 % compris)	plus de 3'000 Fr. par jour (IFD 7 % compris)	
ZH	10,8	12,4	15,0	17,0	
BE	10,8	12,4	15,0	17,0	
LU	10,0	12,0	15,0	20,0	
UR	10,8	16,4	23,0	29,0	
SZ	8,8	14,4	21,0	27,0	
OW	10,8	12,4	15,0	17,0	
NW	12,8	14,4	17,0	19,0	
GL	10,8	12,4	15,0	17,0	
ZG	8,0	12,0	16,0	20,0	
FR	9,8	15,4	23,0	29,0	
SO	8,0	12,0	18,0	25,0	
BS	9,0	15,0	21,0	27,0	
BL	10,0	15,0	20,0	25,0	
SH	15,0	20,0	25,0	30,0	
AR	8,8	14,4	21,0	27,0	
AI	10,8	12,4	15,0	17,0	
SG	9,8	14,4	20,0	25,0	
GR	12,8	14,4	17,0	19,0	
AG	10,8	12,4	15,0	17,0	
TG	15,0	15,0	15,0	15,0	Sans IFD
TI	15,0	20,0	25,0	30,0	
VD	10,0	15,0	20,0	25,0	
VS	8,8	14,4	21,0	27,0	
NE	10,0	15,0	20,0	25,0	
GE	10,0	12,0 (1) 15,0 (2)	20,0	25,0	1) pour 201 - 500 fr. 2) pour 501 - 1'000 fr.
JU	10,7	17,25	24,8	31,75	

## 232.4 Réserves contenues dans les CDI :

Les éventuelles dispositions divergentes contenues dans une CDI que la Suisse aurait signée avec l'État de domicile de l'artiste, du sportif ou du conférencier sont réservées.

- Pour ce qui est des **artistes** et des **sportifs**, les CDI conclues par la Suisse prévoient en règle générale que les revenus des artistes et des sportifs sont imposables au lieu de travail, quelle que soit la durée de leur l'activité, que celle-ci soit exercée de manière dépendante ou indépendante.<sup>16)</sup>  
Diverses CDI prévoient des règles particulières au sujet des revenus qui ne sont pas versés à l'artiste ou au sportif mais à un tiers.<sup>17)</sup>  
Il existe en outre des réglementations spéciales lorsque la représentation en Suisse a été financée dans une large mesure par des fonds publics (surtout lorsque ceux-ci proviennent de l'État de domicile de l'artiste ou du sportif).
- Pour les **conférenciers** en revanche, ce sont les règles générales d'attribution qui s'appliquent en matière internationale. Dans la mesure où ceux-ci exercent une activité dépendante, ils sont imposables en Suisse. Lorsque l'activité doit par contre être qualifiée d'activité indépendante, la compétence fiscale dépend, en vertu de la plupart des CDI, de l'existence d'un point fixe (un bureau par ex.) ou d'un établissement stable dans l'État où est exercée l'activité.  
Cette dernière condition n'est le plus souvent pas remplie dans le cas du conférencier (il est généralement indépendant et ne possède pas de bureau en Suisse). De sorte que lorsqu'il vient d'un pays ayant signé une CDI avec la Suisse, les autorités fiscales helvétiques devront le plus souvent renoncer à une imposition.

*Pour des informations plus précises, voir aussi la Circulaire de l'Administration fédérale des contributions datée du 1er juillet 2008 concernant l'imposition à la source d'artistes, de sportifs et de conférenciers.*

---

16) *D'après la convention avec les Pays-Bas, il faut distinguer entre les artistes et les sportifs. Les revenus versés aux artistes qui se produisent en Suisse sont imposables en Suisse ; en revanche, les sportifs ne peuvent être imposés en Suisse que s'il disposent d'une base fixe pour exercer leur activité. Cette condition étant rarement remplie, les sportifs domiciliés aux Pays-Bas ne sont pas, sauf exception, imposés à la source en Suisse.*

*D'après la convention avec les États-Unis, l'État du lieu du spectacle ne peut imposer les revenus des artistes et sportifs que si les gains provenant de leur activité (y compris les frais à leur charge ou qui leurs sont remboursés) dépassent un montant de 10'000 US \$ ou son équivalent en francs suisses pendant l'année fiscale concernée. Le cas échéant, si cette somme n'est pas atteinte, l'impôt prélevé à la source sera remboursé à la demande de l'artiste ou du sportif qui peut prouver, après la fin de l'année fiscale, que les conditions de l'imposition en Suisse n'étaient pas réalisées.*

17) *L'imposition à la source de la rémunération versée à un tiers pour la prestation d'un artiste ou d'un sportif en Suisse s'applique comme suit :*

- a) Si ni l'artiste ou le sportif ni une personne qui lui est liée ne participe directement ou indirectement aux bénéfices du tiers, il faut prélever l'impôt à la source uniquement sur la part justifiée de la rémunération globale qui sera versée à l'artiste ou au sportif (par ex. sur la base du contrat conclue entre le tiers et l'artiste ou le sportif). L'imposition en Suisse de la part de la rémunération globale qui reste au tiers va ensuite dépendre du pays de résidence de ce tiers.*
- b) Si l'artiste ou le sportif participe directement ou indirectement aux bénéfices du tiers, c'est en revanche la totalité de la rémunération qui sera soumise à l'imposition à la source.*

## **233 Créanciers hypothécaires**

### **233.1 Principe et prestations imposables**

Les intérêts versés à des personnes domiciliées à l'étranger et qui sont titulaires ou usufruitières de créances garanties par un immeuble sis en Suisse (dans le canton), sont soumis à l'impôt à la source, cela tant sur le plan fédéral que cantonal (cf. art. 94 LIFD; art. 35, al. 1, let. e, LHID).

Toutes les prestations garanties par un gage immobilier, ou par le nantissement d'un titre correspondant, grevant un immeuble sis en Suisse (dans le canton) et qui ne représentent pas un remboursement du capital sont imposables. Il s'agit donc avant tout des intérêts hypothécaires.

Ce prélèvement à la source concerne aussi bien les personnes physiques que les personnes morales (les banques par exemple).

### **233.2 Montant de l'impôt à la source**

La retenue à la source se substitue aux impôts cantonaux, communaux et éventuellement paroissiaux, taxés selon la procédure ordinaire, de même qu'à l'impôt fédéral direct.

Le prélèvement forfaitaire englobe donc également l'impôt fédéral direct, qui est de 3 %. Les tarifs cantonaux varient à nouveau assez largement d'un canton à l'autre.

L'impôt à la source n'est pas prélevé lorsque les prestations imposables sont inférieures à 300 francs par année.

Le tableau ci-après donne un aperçu synoptique des taux en vigueur.

**Imposition à la source des intérêts hypothécaires (sur des créances garanties par un immeuble sis en Suisse) versés à des personnes qui ne sont ni domiciliées ni en séjour en Suisse (État : 01.01.2009)**

Canton	Prélèvement à la source en % du montant brut (IFD de 3 % compris)	Remarques
ZH	17 %	
BE	21 %	
LU	20 %	+ 4,5 ‰ du montant de la créance hypothécaire au titre de l'impôt sur la fortune
UR	15 %	
SZ	13 %	
OW	18 %	
NW	12 %	
GL	20 %	
ZG	13 %	
FR	21 %	
SO	18 %	
BS	18 %	
BL	18 %	
SH	15 %	
AR	21 %	
AI	21 %	
SG	23 %	
GR	15 %	
AG	16 %	
TG	18 %	
TI	33 %	
VD	20 %	
VS	18 %	
NE	20 %	
GE	20 %	
JU	17,85%	

**233.3 Réserves contenues dans les CDI**IMPÔTS CANTONAUX  
IMPÔT FÉDÉRAL DIRECT**Etat au 1<sup>er</sup> juillet 2008**Les nouveautés par rapport à l'état  
au 1<sup>er</sup> juillet 2007 sont soulignées et  
signalées en marge.

AFC 1.7.2008

Canton

**Circulaire de l'administration fiscale cantonale  
sur l'imposition à la source des intérêts hypothécaires versés à des  
personnes qui ne sont ni domiciliées ni en séjour en Suisse****I. Personnes assujetties**

Les personnes qui ne sont ni domiciliées ni en séjour en Suisse et qui, en tant que créancières ou usufruitières, reçoivent des intérêts sur une créance garantie par un immeuble sis dans le canton de ..... sont assujetties à l'impôt à la source sur ces intérêts. Sont assujetties à l'impôt aussi bien les personnes physiques que les personnes morales (p.ex. les banques).

**II. Prestations imposables**

Toutes les prestations garanties par un gage immobilier, ou le nantissement d'un titre correspondant, grevant un immeuble sis dans le canton de ..... et qui ne représentent pas un remboursement du capital (avant tout les intérêts hypo-thécaires) sont imposables.

Les prestations qui ne sont pas versées au contribuable lui-même mais à un tiers sont également imposables.

**III. Calcul de l'impôt** (impôt cantonal, communal et fédéral)

L'impôt à la source se monte à ....% des prestations brutes. Il n'est pas prélevé lorsque les prestations imposables sont inférieures à Fr. 300.- par année.

**IV. Réserve des conventions de double imposition**

Les restrictions suivantes ressortent des conventions existantes:

- a) Il n'y a pas lieu de prélever l'impôt à la source si le créancier est domicilié en Allemagne, en Autriche, au Danemark, aux Etats-Unis, en Finlande, en France, en Grande-Bretagne, en Irlande, en Islande, au Liechtenstein, au Luxembourg, en Norvège ou en République tchèque. Il en va de même si le créancier est une banque dont le siège se trouve en Arménie, en Belgique, en Bulgarie, en Egypte, en Equateur, en Iran, en Macédoine, en Moldavie, en Mongolie, en Ouzbékistan, en Slovaquie ou en Ukraine.
- b) L'impôt ne doit pas excéder 5% si le créancier est domicilié en Albanie, en Croatie, au Kirghizistan, en Ouzbékistan (en ce qui concerne les banques, voir sous lit. a), aux Pays-Bas, en Slovénie, en Suède ou au Venezuela. Il en va de même si le créancier est une banque dont le siège se trouve en Azerbaïdjan, au Biélorussie, en Israël, en Jamaïque, en Russie ou au Sri Lanka.
- c) L'impôt ne doit pas excéder 8% si le créancier est domicilié au Biélorussie (en ce qui concerne les banques, voir sous lit. b).
- d) L'impôt ne doit pas excéder 10% si le créancier est domicilié en Afrique du Sud, en Arménie (en ce qui concerne les banques, voir sous lit. a), en Australie, en Azerbaïdjan (en ce qui concerne les banques, voir sous lit. b), en Belgique (en ce qui concerne les banques, voir sous lit. a), en Bulgarie (en ce qui concerne les banques, voir sous lit. a), au Canada, en Chine, en Corée du Sud, en Equateur (en ce qui concerne les banques, voir sous lit. a), en Espagne, en Estonie, en Grèce, en Hongrie, en Inde, en Indonésie, en Iran (en ce qui concerne les banques, voir sous lit. a), en Israël<sup>1)</sup> (en ce qui concerne les banques, voir sous lit. b), en Jamaïque (en ce qui concerne les banques, voir sous lit. b), au Japon, au Kazakhstan, au Koweït, en Lettonie, en Lituanie, en Macédoine (en ce qui concerne les banques, voir sous lit. a), en Malaisie, au Maroc, en Moldavie (en ce qui concerne les banques, voir sous lit. a), en Mongolie (en ce qui concerne les banques, voir sous lit. a.), au Monténégro, en Nouvelle-Zélande, aux Philippines, en Pologne, au Portugal, en Roumanie, en Russie (en ce qui concerne les banques, voir sous lit. b), en Serbie, à Singapour,

en Slovaquie (en ce qui concerne les banques, voir sous lit. a), au Sri Lanka (en ce qui concerne les banques, voir sous lit. b), en Trinité-et-Tobago, en Tunisie, en Ukraine (en ce qui concerne les banques, voir sous lit. a) ou au Vietnam. Il en va de même si le créancier est une banque dont le siège se trouve au Mexique ou encore un institut financier (y compris une société d'assurances) dont le siège se trouve en Thaïlande.

- e) L'impôt ne doit pas excéder 12% si le créancier est domicilié en Argentine.
- f) L'impôt ne doit pas excéder 12,5% si le créancier est domicilié en Italie.
- g) L'impôt ne doit pas excéder 15% si le créancier est domicilié en Côte-d'Ivoire, en Egypte (en ce qui concerne les banques, voir sous lit. a), au Mexique (en ce qui concerne les banques, voir sous lit. d) ou en Thaïlande (en ce qui concerne les instituts financiers et les sociétés d'assurances, voir sous lit. d). Il en va de même si le créancier est une société domiciliée au Pakistan et si les intérêts sont versés sur la base d'une obligation contractée après le 1<sup>er</sup> janvier 1961.

**V. Réserve de l'accord sur la fiscalité de l'épargne avec l'UE**

Si les conditions de l'art. 15 par. 2 de l'Accord CH-UE sur la fiscalité de l'épargne sont remplies, l'impôt à la source ne doit pas être prélevé.

**VI. Décompte et versement à l'administration fiscale cantonale**

1. Les impôts à la source arrivent à échéance avec le paiement, le versement, l'inscription au crédit ou la compensation des intérêts et doivent être versés à l'administration fiscale cantonale (canton de situation de l'immeuble) dans un délai de ..... jours après le début du mois suivant l'échéance. En cas de retard dans le versement des impôts à la source, des intérêts moratoires sont dus.
2. Le débiteur des intérêts doit remettre à l'administration fiscale cantonale la formule officielle de décompte (formule ..... ) entièrement remplie, en indiquant le nom, le prénom et l'adresse du créancier hypothécaire (à l'étranger), le montant des intérêts hypothécaires versés, le taux de l'impôt à la source et le montant de l'impôt retenu. Il a droit à une commission de perception de ....% de l'impôt à la source versé.
3. Le débiteur des intérêts est responsable de la perception correcte des impôts à la source et de leur versement à l'administration fiscale cantonale.
4. L'omission intentionnelle ou par négligence du prélèvement de l'impôt à la source est considérée comme une soustraction d'impôt.

**VII. Attestation de l'impôt perçu**

Le contribuable doit recevoir d'office une attestation indiquant le montant de l'impôt à la source retenu.

**VIII. Moyens de droit**

Le contribuable ou le débiteur des intérêts qui conteste la retenue de l'impôt peut, jusqu'à fin mars de l'année qui suit, exiger une décision de l'administration fiscale cantonale.

**IX. Renseignements**

Des informations peuvent être demandées à l'administration fiscale du canton de situation de l'immeuble (service de l'impôt à la source, tél. ....).

<sup>1)</sup> Pour autant que les intérêts soient transférés en Israël (exiger un justificatif d'imposition).

## **234 Administrateurs domiciliés à l'étranger**

### **234.1 Principe et prestations imposables**

Les revenus provenant des tantièmes, jetons de présence, indemnités fixes et autres rémunérations ou prestations versés à des personnes domiciliées à l'étranger, en leur qualité de membres de l'administration ou de la direction de sociétés ayant leur siège ou leur administration effective en Suisse (dans le canton), ainsi que d'entreprises étrangères ayant un établissement stable dans le canton, sont imposés à la source, cela tant sur le plan fédéral que dans tous les cantons (cf. art. 93 LIFD; art. 35, al. 1, let. c et d, LHID).

Seuls les frais de voyage et de logement, dûment justifiés, ne sont pas imposables.

### **234.2 Montant de l'impôt à la source**

La retenue à la source diffère à nouveau d'un canton à l'autre et se réfère aux montants bruts des rémunérations des administrateurs.

L'impôt à la source n'est pas prélevé lorsque les prestations imposables sont inférieures à 300 francs par année.

Les taux actuellement en vigueur sont les suivants (y compris chaque fois l'IFD de 5 %) :

- 15 % : OW ;
- 17 % : NW ;
- 20 % : SZ, GL, ZG, SO et GE ;
- 23 % : BE, BL, AR, AI, AG et NE ;
- 24,8 % : JU
- 25 % : ZH, LU, UR, FR, BS, SH, SG, GR, TG, VD et VS ;
- 30 % : TI.

### **234.3 Réserves contenues dans les CDI**

Les éventuelles dispositions divergentes contenues dans une CDI que la Suisse aurait signée avec l'État de domicile de l'administrateur sont réservées.

Les principales restrictions ressortant des conventions existantes sont les suivantes :

- Pays-Bas : le prélèvement n'est possible que lorsque le siège de la personne morale est en Suisse.
- Pakistan : le prélèvement n'est possible que pour une activité exercée en Suisse.

## **235 Travailliers dans une entreprise de transports internationaux**

### **235.1 Principe et prestations imposables**

Tant sur le plan fédéral que dans tous les cantons, les personnes domiciliées à l'étranger, qui travaillent dans le trafic international à bord d'un bateau, d'un aéronef ou d'un véhicule de transports routiers, et qui reçoivent un salaire ou d'autres rémunérations d'un employeur ayant son siège ou un établissement stable en Suisse (dans le canton), sont soumises à l'impôt à la source au même titre que les travailleurs étrangers fiscalement domiciliés ou en séjour en Suisse mais qui ne possèdent pas de permis d'établissement (art. 97 LIFD et art. 35, al. 1, let. h, LHID).

L'impôt est calculé sur tous les revenus découlant d'une activité pour le compte d'autrui, y compris les revenus accessoires, tels les indemnités pour prestations spéciales, les commissions, les allocations, les primes pour ancienneté de service, les gratifications, les pourboires, ou tout autre avantage appréciable en argent.

Les prestations en nature et les pourboires sont évalués, en règle générale, selon les normes de l'assurance-vieillesse et survivants fédérale.

### **235.2 Montant de l'impôt à la source**

L'impôt à la source est calculé sur les revenus bruts.

Les taux et barèmes sont les mêmes que ceux applicables aux travailleurs étrangers qui ne sont pas au bénéfice d'un permis d'établissement et qui ont leur domicile fiscal dans le canton (= barèmes A, B, C et D, *cf. le chapitre 1 ci-devant*).

### **235.3 Réserves contenues dans les CDI**

L'impôt doit toujours être prélevé lorsque la Suisse n'a pas conclu de CDI avec l'État dans lequel le travailleur est domicilié.

Mais les conventions de double imposition conclues par la Suisse contiennent à ce propos de nombreuses exceptions et restrictions limitant le droit pour notre pays de prélever l'impôt à la source.

## Circulaire sur l'imposition à la source des

**travailleurs dans une entreprise de transports internationaux**

AFC

1.7.2008

**Aperçu des conventions de double imposition**

**État au 1<sup>er</sup> juillet 2008**  
Les nouveautés par rapport à l'état au 1.7.2007 sont signalées par ●

L'impôt à la source doit être prélevé:

- a Lorsque la direction effective des affaires se trouve en Suisse. Dans le cas de sociétés de navigation maritime ou intérieure, lorsque la direction des affaires se fait à bord du navire ou du bateau, le droit d'imposer revient à la Suisse si le navire ou le bateau a un port d'attache en Suisse ou, à défaut de celui-ci, si l'exploitant est domicilié en Suisse.
- b Lorsque le siège de l'entreprise se trouve en Suisse.
- c Lorsque l'activité s'exerce sur un navire ou un bateau immatriculé en Suisse ou dont les papiers sont enregistrés en Suisse.
- d La Suisse n'a pas le droit d'imposer.
- e Seule la part du travail effectuée en Suisse peut être imposée par la Suisse.

Etat de domicile étranger <sup>1)</sup>	Equipage sur/dans			
	Navire dans le trafic international	Aéronef dans le trafic international	Bateau dans la navigation intérieure	Véhicule de transports routiers internationaux
Afrique du Sud	a	a	e	e
Albanie	a	a	e	e
Allemagne	a	a	a	e
Argentine*	a	a	e	e
● Arménie	b	b	e	b
Australie	b	b	e	e
Autriche	a	a	a	e
● Azerbaïdjan	b	b	e	e
Belgique	a	a	a	e
Biélorussie	b	b	e	b
Bulgarie	a	a	a	a
Canada	b	b	e	e
Chine	a	a	e	e
Corée du Sud	d	d	e	e
Côte-d'Ivoire	a	a	e	e
Croatie	a	a	a	e
Danemark	a	a <sup>2)</sup>	e	e
Egypte	a	a	e	e
Equateur	a	a	e	e
Espagne	a	a	e	e
Estonie	b	b	e	e
Etats-Unis (USA)	d	d	e	e
Finlande	b	b	e	e
France	a	a	a	e
Grande-Bretagne	a	a	a	e
Grèce	c <sup>3)</sup>	a	e	e
Hongrie	a	a	e	a
Inde	b	b	e	e
Indonésie	b	b	e	e
Iran	b	b	e	e
Irlande	a	a	e	e
Islande	a	a	e	e
Israël	a	a	e	e
Italie	a	a	a	e
Jamaïque	b	b	e	e
Japon	b	b	e	e
Kazakhstan	b	b	e	e
Kirghizistan	a	a	e	a
Koweït	a	a	e	e
Lettonie	b	b	e	e
Liechtenstein	e	e	e	e
Lituanie	b	b	e	e
Luxembourg	a	a	a	e

Etat de domicile étranger <sup>1)</sup>	Equipage sur/dans			
	Navire dans le trafic international	Aéronef dans le trafic international	Bateau dans la navigation intérieure	Véhicule de transports routiers internationaux
Macédoine	a	a	e	a
Malaysia	b	b	e	e
Maroc	a	a	e	e
Mexique	a	a	e	e
Moldavie	b	b	e	e
Mongolie	a	a	e	a
Monténégro	a	a	e	a
Norvège	b <sup>4)</sup>	b <sup>5)</sup>	e	e
Nouvelle Zélande	a	a	e	e
Ouzbékistan	b	b	e	b
Pakistan	b	b <sup>6)</sup>	b	e
Pays-Bas	e	e	e	e
Philippines	a	a	e	e
Pologne	a	a	a	e
Portugal	b	b	e	e
République tchèque	a	a	e	e
Roumanie	a	a	e	a
Russie	b	b	e	e
Serbie	a	a	e	a
Singapour	d	d	e	e
Slovaquie	a	a	e	a
Slovénie	a	a	e	e
Sri Lanka	a	a	e	e
Suède	a	a	e	e
Thaïlande	b	b	e	e
Trinité-et-Tobago	a	a	e	e
Tunisie	a	a	e	e
Ukraine	b	b	e	b
Venezuela	a	a	e	e
Vietnam	b	b	e	e

<sup>1)</sup> Pour tous les pays qui ne figurent pas sur cette liste, l'impôt à la source doit être prélevé.

<sup>2)</sup> Pour les équipages de la SAS: lettre d.

<sup>3)</sup> Lorsque les navires sont immatriculés ou leurs papiers enregistrés dans un Etat tiers: lettre b.

<sup>4)</sup> Pour les navires inscrits au registre international des navires norvégiens: l'imposition relève de l'Etat de domicile.

<sup>5)</sup> Pour les équipages employés par la SAS: l'imposition relève de l'Etat de domicile.

<sup>6)</sup> Le principe vaut également pour l'équipage d'aéronefs qui ne sont utilisés que dans le trafic interne.

\* La convention n'est pas encore en vigueur, elle est toutefois déjà appliquée provisoirement depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2001.

## 236 Autres cas

Certains cantons pratiquent l'imposition à la source pour certaines opérations ayant trait au **commerce d'immeubles** qui sont situés sur leur territoire. Ce cas n'étant toutefois pas expressément prévu par la LHID.

Cela concerne notamment les **provisions et commissions** touchées par des personnes domiciliées à l'étranger pour des opérations immobilières (commerce ou intermédiaire) qui se sont déroulées dans le canton.

Dans les cantons de BE, LU, UR, SZ, OW, NW, ZG, SO, AR, AI, SG, GR, TI, VD, NE, GE et JU, ces prestations sont en revanche imposées selon la procédure ordinaire.

Dans les cantons de FR et TG, le taux pour l'imposition à la source s'élève à 20 % (IFD non compris, est taxé selon la procédure ordinaire).

Les autres cantons (ZH, GL, BS, BL, SH, AG et VS) renoncent enfin à imposer ces prestations.

Dans ce contexte, il convient de relever deux dispositions contenues dans la LIFD :

- L'article 173 LIFD prévoit que lorsqu'un immeuble sis en Suisse est acheté ou vendu par l'intermédiaire d'une personne physique ou morale qui n'a ni son domicile, ni son siège, ni son administration effective en Suisse, l'administration cantonale de l'Impôt fédéral direct peut exiger des vendeurs ou des acheteurs le versement de 3 % du prix d'achat au titre de sûretés garantissant le paiement des impôts dus en raison de l'activité d'intermédiaire.

Les cantons de UR et de SZ possèdent une disposition analogue. Les taux respectifs sont fixés à 5 % pour UR et à 3 % pour SZ.

- L'article 13, al. 3, lettre c LIFD prévoit quant à lui que l'acheteur et le vendeur d'un immeuble sis en Suisse sont solidairement responsables avec le contribuable, jusqu'à concurrence de 3 % du prix de vente, du paiement des impôts dus par le commerçant ou l'intermédiaire auquel ils ont fait appel, si celui-ci n'est pas domicilié en Suisse au regard du droit fiscal.

Les lois fiscales des cantons de LU, UR, SZ, NW, AR, AI et SG connaissent une disposition semblable.

### 3 LES FRONTALIERS

Précisons d'emblée que l'expression «travailleurs frontaliers» désigne en règle générale les personnes résidentes d'un État contractant à proximité de la frontière qui exercent un emploi dans l'autre État et qui, pour ce faire, passent en règle générale la frontière tous les jours pour se rendre à leur travail et retournent tous les soirs à leur domicile.

En fait, les «**frontaliers**» constituent une catégorie de personnes qui, étant donné la façon dont le prélèvement fiscal est parfois opéré, devraient être rangées dans le premier chapitre («Les salariés étrangers domiciliés en Suisse»), mais qui, eu égard à leur domicile, appartiennent plutôt au cercle de personnes décrites dans le deuxième chapitre («Les personnes domiciliées à l'étranger»). Raison pour laquelle nous leur consacrons un chapitre séparé.

En vertu de la convention-modèle de l'OCDE, les salaires, traitements et autres rémunérations similaires reçus par les travailleurs frontaliers ne sont en principe imposables que dans l'État où ils travaillent. Les frontaliers tombent en effet sous la règle générale selon laquelle l'État où ils travaillent peut les imposer.

C'est ainsi que conformément aux articles 91 LIFD et 35, al. 1, lettre a, LHID, les travailleurs étrangers qui, sans être domiciliés ni en séjour en Suisse au regard du droit fiscal (donc y compris les frontaliers), exercent dans notre pays une activité lucrative dépendante, **sont en principe soumis à l'impôt à la source.**

En réalité, s'agissant plus particulièrement de la Suisse, **le traitement fiscal des frontaliers varie en fonction d'une part de leur État de domicile et d'autre part du canton où ils travaillent**, car la Confédération et nos cantons suisses n'ont pas toujours conclu les mêmes accords bilatéraux avec les pays voisins. C'est ainsi qu'ils sont parfois exonérés d'impôt en Suisse car ils sont imposés dans leur État de domicile.

L'entrée en vigueur des accords bilatéraux avec l'Union Européenne le 1<sup>er</sup> juin 2002 a réactualisé la notion du «**semainier**», à savoir les travailleurs étrangers détenteurs d'une autorisation frontalière CE/AELE G qui ne rentrent qu'hebdomadairement à leur domicile. Il convient également de préciser que ces accords n'ont en rien modifié les régimes fiscaux qui prévalaient avant leur entrée en vigueur. Selon les termes des conventions de double imposition, **les semainiers ne sont pas considérés comme frontaliers du point de vue fiscal, mais sont de toute façon imposés à la source.** S'agissant de l'Allemagne, des règles spéciales sont applicables.

Le tableau synoptique ci-après donne un aperçu simplifié des règles applicables dans le cadre de l'imposition des frontaliers, règles qui sont également valables pour les revenus acquis en compensation.

**Mode d'imposition des frontaliers avec retour journalier (État : 01.01.2009)**

<b>Frontaliers provenant de</b>	<b>État du lieu de travail (Suisse / Canton)</b>	<b>État du lieu de domicile (étranger)</b>
Allemagne	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Au max. 4,5 %</li> <li>• Si impossibilité de retour justifiée par le travail pendant plus de 60 jours : imposition à la source selon les barèmes A-D</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• L'impôt payé en Suisse est imputé de l'impôt dû en Allemagne</li> <li>• Les revenus suisses sont exonérés de l'impôt en Allemagne</li> </ul>
Autriche	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Imposition à la source selon le tarif A-D</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• La Suisse verse 12,5 % du montant de l'impôt à la source</li> </ul>
France	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Cantons de BS, BL, BE, JU, NE, SO, VD, VS : pas d'imposition à la source</li> <li>• Canton de GE : imposition à la source selon les barèmes A-D</li> <li>• Autres cantons : imposition à la source selon les barèmes A-D</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• La France verse une compensation s'élevant à 4,5 % des revenus bruts aux cantons indiqués</li> <li>• En contrepartie, le canton de GE rétrocède à la France 3,5 % de la masse salariale (pour des travailleurs frontaliers, respectivement domiciliés sur le territoire du département de l'Ain ou de la Haute-Savoie). La France accorde un crédit d'impôt, égal au montant de l'impôt français correspondant au revenu qui a été imposé en Suisse</li> <li>• La France accorde un crédit d'impôt, égal au montant de l'impôt français correspondant au revenu qui a été imposé en Suisse</li> </ul>
Italie	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Imposition à la source selon les barèmes A-D</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Les revenus suisses sont exonérés. En contrepartie, les cantons des GR, du TI et du VS rétrocèdent à l'Italie le 40 % des retenues d'impôts</li> </ul>
Liechtenstein	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Contrat de droit privé : pas d'imposition à la source</li> <li>• Contrat de droit public avec participation financière du FL : pas d'imposition à la source</li> <li>• Contrat de droit public sans participation financière du FL : imposition selon les barèmes A-D</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Imposition ordinaire par FL</li> <li>• Imposition ordinaire par FL</li> <li>• Les revenus obtenus en Suisse sont exonérés d'impôt au Liechtenstein</li> </ul>

## 31 Frontaliers allemands

Les frontaliers allemands sont en règle générale **imposés à leur lieu de domicile**. **Les cantons peuvent** toutefois **prélever un impôt à la source de 4,5 %** au plus sur les salaires bruts versés. Cet impôt sera ensuite imputé en Allemagne au moment de la taxation de l'impôt sur le revenu.

Est considéré comme frontalier toute personne résidant en Allemagne qui travaille en Suisse et regagne régulièrement son domicile. Le retour est également réputé régulier lorsque le temps de travail s'étend sur plusieurs jours (notamment en cas de travail par équipe ou de service de garde pour le personnel hospitalier). La retenue d'impôt est toutefois limitée à 4,5 % uniquement si le frontalier peut présenter à l'employeur une attestation de résidence (formulaires Gre-1 resp. Gre-2) établie par le service des contributions de son domicile.

Le frontalier qui, pour des raisons professionnelles, ne retourne pas à son domicile pendant une période qui excède 60 jours ouvrables par année civile, perd sa qualité de frontalier.

Si la qualité de frontalier fait défaut, le droit d'imposer de la Suisse n'est pas limité. Les résidents allemands travaillant en Suisse et n'ayant pas le statut de frontalier sont alors entièrement imposables en Suisse. Ils sont de ce fait imposables selon les barèmes A, B, C et D sans limitation de taux, et sont exonérés des impôts sur le revenu en Allemagne (formulaire Gre-3).

## 32 Personnes avec obligation fiscale illimitée en Autriche

Les personnes qui sont assujetties à l'impôt sur le revenu et la fortune du manière illimitée en Autriche sont soumises dans tous les cantons à un impôt à la source pour le revenu obtenu en Suisse par une activité salariale.

La Suisse reverse à l'Autriche 12,5 % des montants perçus comme impôts à la source.

### 33 Frontaliers français

Les frontaliers français sont traités différemment en fonction de leur lieu de travail.

Dans la **plupart des cantons** limitrophes, à savoir SO, BS, BL, VD, VS, NE et JU, ainsi que dans celui de BE, aucune retenue à la source n'est effectuée sur le salaire des frontaliers français. Leur revenu du travail est donc **imposé à leur lieu de domicile**, soit en France (pour autant que l'attestation de résidence soit annexée au certificat de salaire). En contrepartie, ces cantons suisses reçoivent une compensation financière de l'État français, égale à 4,5 % de la masse totale des rémunérations brutes annuelles versées aux travailleurs frontaliers.

Dans le canton de GE, les frontaliers sont en revanche **imposés à la source à leur lieu de travail**, et le canton restitue ensuite une partie de l'impôt ainsi perçu aux collectivités locales des régions françaises limitrophes (Département de l'Ain et de la Haute Savoie), se montant à 3,5 % de la masse totale des salaires bruts destinés à ces habitants.

Dans les autres cantons (par ex. AG), les frontaliers français sont également **imposés à la source**, mais il n'y a aucune compensation financière au profit de la France.

Lorsque les frontaliers français sont imposés à la source en Suisse, cela ne les dispense pas de payer leur impôt sur le revenu en France, mais la législation française leur accorde un crédit d'impôt, égal au pourcentage que représentent les revenus suisses par rapport au total des revenus déclarés en France.

#### Remarque :

*Les Suisses et les doubles-nationaux travaillant dans une entité de droit public en Suisse, à titre de frontaliers, sont imposés à la source, selon l'article 21 de la convention signée entre la Suisse et la France en vue d'éviter la double imposition.*

### 34 Frontaliers italiens

Les frontaliers italiens sont **imposés à la source** sur leur salaire dans tous les cantons.

Les cantons des GR, du TI et du VS rétrocèdent ensuite aux communes italiennes sises à la frontière – à titre de compensation financière – le 40 % du montant brut des impôts payés.

Les revenus acquis en Suisse par les frontaliers sont exonérés d'impôt en Italie.

### 35 Frontaliers en provenance de la Principauté du Liechtenstein

En vertu de la convention signée le 22 juin 1995 avec le Liechtenstein, le revenu provenant d'une activité lucrative des frontaliers qui font quotidiennement le trajet n'est imposable que dans l'**État de domicile** (= exonération au lieu de travail). Cela est également valable pour les frontaliers travaillant dans des institutions régies par le droit public et auxquelles participent conjointement les deux États, qui sont aussi imposables dans l'État de résidence.

En revanche, les rémunérations payées en rapport avec un emploi salarié exercé par des frontaliers dans les autres services publics, ne sont imposables que dans l'État qui les a versées (= en l'occurrence : en Suisse).

## 4 IMPOSITION À LA SOURCE DES JEUNES

### 41 Personnes mineures de nationalité étrangère

#### Principes :

Tant en matière d'impôt fédéral direct (art. 9, al. 2 LIFD) que selon toutes les légalisations cantonales, le produit de l'activité lucrative de l'enfant mineur n'est pas ajouté à celui de ses parents ou détenteurs de l'autorité parentale mais est imposé séparément (assujettissement distinct et taxation séparée). L'impôt est donc dû par l'enfant, du moins dans la mesure où il n'est pas exonéré en raison de son âge, de la modestie ou de la provenance de son revenu.

#### Imposition à la source des mineurs :

Les **mineurs dont les parents** (ou les détenteurs de l'autorité parentale) **ne possèdent ni la nationalité suisse ni un permis d'établissement, sont également imposés à la source sur leur salaire** (produit de leur activité lucrative). Cela vaut également pour les enfants des frontaliers (**frontaliers mineurs**).

#### Rappel : les jeunes contribuables sont parfois exonérés d'impôt :

En matière d'impôt fédéral direct, le **produit de l'activité lucrative** de l'enfant mineur fait toujours l'objet d'une **taxation séparée** et l'**impôt** frappant ce revenu **est dû par l'enfant**, et cela sans qu'il soit question d'un âge minimum.

En revanche, les lois cantonales peuvent présenter certaines divergences non négligeables, en ce sens qu'un des cantons exonère totalement le produit du travail des enfants jusqu'à un certain âge (accès à la majorité), alors que d'autres, en revanche, accordent des déductions particulières aux apprentis et aux étudiants:

- Dans la grande majorité des cantons (ZH, BE, LU, UR, SZ, OW, NW, GL ZG, FR, SO, BS, BL, SH, AR, AI, SG, GR, AG, TG, VD, VS, NE, GE et JU), le produit de l'activité lucrative des enfants mineurs est **imposé séparément sans limite d'âge** (assujettissement distinct et taxation séparée, comme pour l'IFD).
- Parmi les cantons mentionnés ci-dessus, cinq d'entre eux accordent des **déductions spéciales** sur le produit de l'activité lucrative de certains mineurs :
  - = **AI et SG** : déduction de 12'000 francs sur le salaire des apprentis et des étudiants ;
  - = **VS** : déduction de 7'430 francs sur le salaire des apprentis, des étudiants et des stagiaires (= année fiscale 2009 ; pour l'année fiscale 2008 : 7'240 fr.) ;
  - = **SO** : déduction de 4'200 francs sur le salaire des étudiants ;
  - = **FR** : déduction de 2'000 francs sur le salaire des apprentis et des étudiants.

- Dans le canton du **TI**, l'enfant est en fait **imposé séparément** sur le produit de son activité lucrative dépendante **uniquement à partir d'un certain âge**, soit **dès son accession à sa majorité** (18 ans). **Auparavant**, le produit de son activité lucrative était **exonéré**. C'est ainsi qu'il sera considéré comme étant un contribuable indépendant dès le début de l'année où il fêtera son 18<sup>e</sup> anniversaire.  
En revanche, en cas d'exercice d'une profession indépendante, il n'y a toutefois plus de limite d'âge.

Remarque :

*Canton de **GE** : Les enfants mineurs exerçant une activité lucrative sont soumis à l'impôt à la source quelle que soit leur nationalité. Ceux de nationalité suisse restent soumis à la perception à la source de l'impôt jusqu'à la fin de l'année qui précède celle dans laquelle ils atteignent leur majorité. Les premiers 24'000 francs sont exonérés.*

## 42 Étudiants, apprentis et stagiaires étrangers

Nous reproduisons ci-dessous des extraits du texte de la circulaire de l'Administration fédérale des contributions, datée du 1<sup>er</sup> juillet 2008, sur l'imposition à la source de **l'activité lucrative d'étudiants (E), d'apprentis (A) et de stagiaires (S) étrangers**.

Circulaire sur l'imposition à la source de

AFC

1.7.2008

## L'activité lucrative d'étudiants (E), d'apprentis (A) et de stagiaires (S) étrangers

### Etat au 1<sup>er</sup> juillet 2008

Les nouveautés par rapport à l'état au 1<sup>er</sup> juillet 2007 sont soulignées et signalées en marge.

### Aperçu des conventions de double imposition

#### Remarque préliminaire

Toutes les conventions de double imposition (CDI) prévoient que les revenus provenant de sources situées hors de Suisse et versés pour l'entretien et la formation d'E/A/S originaires de l'autre Etat contractant ne peuvent pas être imposés dans notre pays.

Cette réglementation ne revêt toutefois aucune importance pour le prélèvement de l'impôt à la source puisque les revenus de source étrangère ne peuvent pas être assujettis à l'impôt à la source suisse.

Par contre, les revenus d'une activité lucrative exercée en Suisse par des E/A/S étrangers – sans tenir compte que la Suisse ait conclu ou pas une CDI avec le pays d'origine du ressortissant étranger – peu-vent en principe être imposés à la source en observant toutefois que les conventions passées avec l'**Arménie**, la **Bulgarie**, la **Croatie**, l'**Inde**, le **Koweït**, la **Macédoine**, le **Maroc**, la **Mongolie**, le **Monténégro**, les **Philippines**, la **Pologne**, la **Serbie**, la **Slovénie**, la **République Tchèque** et la **Thaïlande** prévoient explicitement une égalité de traitement avec les E/A/S suisses.

#### Particularités

Les CDI suivantes prévoient certaines exemptions sur la base desquelles il convient de rétrocéder, sur demande, l'impôt à la source suisse prélevé.

##### 1.1 Pays de provenance: **Chine, Corée du Sud, Côte d'Ivoire, Singapour et Sri Lanka**

Exonération d'impôt durant 12 mois au maximum sur les rémunérations qu'un E/A/S reçoit pour l'exercice d'une activité lucrative dépendante en rapport direct avec ses études ou sa formation et pour autant que le montant de la rémunération de ce travail n'excède pas 18 000 fr.

##### 1.2 Pays de provenance: **Tunisie**

Exonération d'impôt durant 12 mois au maximum sur les rémunérations qu'un E/A/S reçoit pour l'exercice d'une activité lucrative dépendante en rapport direct avec ses études ou sa formation et pour autant que le montant de la rémunération de ce travail n'excède pas 6 000 fr.

Il s'ensuit que, dans le cas d'un E/A/S provenant d'un des états mentionnés sous chiffres 1.1 ou 1.2, l'impôt prélevé à la source doit être rétrocedé pour une durée maximale de 12 mois (l'année civile n'est pas prise en considération dans les critères de détermination de la durée de l'activité). Ainsi, lorsque la rémunération tirée d'une activité lucrative n'excède pas 18 000 fr. (6 000 fr. pour un E/A/S provenant de Tunisie), l'impôt sera toujours rétrocedé pour autant que la durée de l'activité lucrative soit inférieure ou égale à 12 mois. Il en sera de même pour les 12 premiers mois d'activité lorsque la durée de celle-ci est supérieure à 12 mois. Si le montant de 18 000 fr. (6 000 fr. pour un E/A/S provenant de Tunisie) est dépassé durant les 12 premiers mois d'activité, il n'y a pas lieu de rétroceder l'impôt à la source. L'impôt est également définitivement dû dès le 13<sup>ème</sup> mois d'activité en Suisse.

##### 2.1 Pays de provenance: **Indonésie et Jamaïque**

Exonération d'impôt sur les rémunérations qu'un E/A/S reçoit pour l'exercice d'une activité lucrative dépendante d'une durée de 12 mois au plus en rapport direct avec ses études ou sa formation, pour autant que le montant de la rémunération de ce travail n'excède pas 18 000 fr.

##### 2.2 Pays de provenance:

##### **Malaisie, Portugal ainsi que Trinité et Tobago**

Exonération d'impôt sur les rémunérations qu'un E/A/S reçoit pour l'exercice d'une activité lucrative dépendante d'une durée de 12 mois au plus en rapport direct avec ses études ou sa formation, pour autant que le montant de la rémunération de ce travail n'excède pas 12 000 fr.

Il s'ensuit que, dans le cas d'un E/A/S provenant d'un des Etats mentionnés sous chiffres 2.1 ou 2.2, l'impôt prélevé à la source est définitivement dû dans sa globalité si la durée de l'activité lucrative exercée en Suisse est supérieure à 12 mois (l'année civile n'est pas prise en considération dans les critères de détermination de la durée de l'activité) ou si le montant de la rémunération tirée d'une activité lucrative d'une durée inférieure ou égale à 12 mois dépasse 18 000 fr., resp. 12 000 fr. Une rétrocession de l'impôt ne peut donc être envisagée que lorsque la période d'activité ne dépasse pas 12 mois et lorsque, parallèlement, le montant de la rémunération n'excède pas 18 000 fr., resp. 12 000 fr.

##### 3. Pays de provenance: **Irlande et Suède**

Exonération d'impôt pour les rémunérations qu'un E/A (Irlande) resp. qu'un E (Suède) reçoit pour l'exercice d'une activité lucrative ne dépassant pas 100 jours au cours d'une année fiscale et qui est en rapport avec sa formation.

Cela signifie que l'impôt prélevé à la source est définitivement dû dans sa globalité si l'activité lucrative exercée en Suisse est supérieure à une durée de 100 jours au cours d'une année fiscale. Le montant de la rémunération ne joue ici aucun rôle. Une rétrocession de l'impôt ne peut donc être envisagée que lorsque la période d'activité est inférieure ou égale à 100 jours.

##### 4. Pays de provenance: **Pakistan**

- Exonération d'impôt sur les rémunérations qu'un E/A/S ou qu'un bénéficiaire d'une bourse reçoit pour l'exercice d'activités en rapport avec sa formation ou nécessaires à son entretien;
- Exonération d'impôt sur les rémunérations qu'un S reçoit sur la base d'un rapport d'employé avec une personne établie au Pakistan, pour autant que le séjour en Suisse ne dépasse pas 12 mois et le montant de la rémunération 12 000 fr.;
- Exonération d'impôt sur les rémunérations de prestations de service perçues par un E/A pour autant que celles-ci ne dépassent pas 10 000 fr. par année fiscale et qu'elles soient en rapport direct avec ses études et sa formation.

Il y a lieu de consulter le libellé de l'article XII de la Convention avec le Pakistan. Les règles peuvent être résumées comme suit:

Il convient de rétroceder l'impôt à la source

- à un E/A/S pakistanais ainsi qu'à un bénéficiaire pakistanais d'une bourse, sans égard à la durée de son activité ou au montant de la rémunération, pour autant que cette activité soit en rapport avec sa formation ou, indépendamment de la nature de l'activité, soit nécessaire à son entretien;
- à un S pakistanais exerçant une activité lucrative en Suisse basée sur un rapport d'employé avec une entreprise pakistanaise (p.ex. activité exercée auprès d'un marchand de tapis suisse sur la base d'un rapport contractuel avec l'exportateur pakistanais), lorsque la durée du séjour en Suisse ne dépasse pas 12 mois et lorsque, parallèlement, le montant de la rémunération n'excède pas 12 000 fr.;
- à un E/A pakistanais qui séjourne en Suisse sur la base d'un accord passé avec le Gouvernement du Pakistan, lorsque la rémunération de l'activité lucrative exercée est en rapport avec sa formation et pour autant que le montant de la rémunération ne dépasse pas 10 000 fr. par année.

Deutscher Text siehe Rückseite

## 5 PROCÉDURE DE PERCEPTION

### 51 Souveraineté fiscale

L'impôt est perçu par le **canton** qui est **compétent pour la taxation**. Le contribuable sera imposé conformément au droit du canton auquel appartient le droit de l'imposer.

Les indications qui suivent ne sont naturellement valables que pour autant que le droit d'imposer soit attribué à la Suisse en vertu des conventions internationales de double imposition.

- Dans le cas le plus courant, à savoir celui des **travailleurs étrangers domiciliés ou en séjour en Suisse au regard du droit fiscal**, la compétence de prélever l'impôt à la source revient au **canton dans lequel ils sont domiciliés ou en séjour** à l'échéance de la prestation imposable (c.-à-d. en règle générale, le jour de paie).

Si le lieu de travail se trouve dans un autre canton, l'autorité compétente du lieu de travail vire les montants perçus à la source au canton dans lequel le travailleur est domicilié ou en séjour (art. 107, al. 1, let. a, LIFD). En accord avec les cantons concernés, le débiteur de la prestation imposable peut retenir l'impôt à la source en appliquant directement les tarifs du canton de domicile et verser ensuite la retenue à ce canton (art. 14, al. 2, OIS).

Le **canton de résidence** est également **compétent pour** toutes les **taxations ordinaires complémentaires et ultérieures** mentionnées aux chiffres 151 et 152 ci-devant (art. 90; art. 105, al. 1 et art. 107, al. 3, LIFD).

Des particularités peuvent toutefois se produire lorsque le travailleur étranger change de canton au cours de la période fiscale.

- Pour les **artistes, sportifs et conférenciers** (art. 107, al. 1, let. b, LIFD) ainsi que les **salariés qui ne sont ni domiciliés ni en séjour en Suisse au regard du droit fiscal**, il s'agit du canton où ils exercent leur activité.
- Les **créanciers hypothécaires** sont imposés en règle générale dans le canton de situation, c'est-à-dire par le canton où l'immeuble est sis.
- Dans tous les **autres cas**, l'impôt est perçu par le canton où, au regard du droit fiscal, le débiteur des prestations imposables est – à leur échéance – domicilié ou en séjour, y a son siège ou son administration effective (art. 107, al. 2, LIFD).

Les cantons doivent se prêter gratuitement **l'assistance administrative et juridique** pour le prélèvement de l'impôt à la source (art. 38 LHID). Ainsi, l'impôt à la source perçu auprès d'un contribuable par un autre canton est versé au canton auquel appartient le droit d'imposer. Les impôts retenus et versés par le débiteur hors du canton sont déduits des impôts dus. Les impôts perçus en trop sont restitués; si les impôts perçus sont insuffisants, la différence est exigée.

## 52 Débiteur de l'impôt

L'obligation fiscale incombe au **débiteur de la prestation imposable**.

En effet, aux termes des articles 88, al. 1 et 100, al. 1 LIFD ainsi que 37, al.1, LHID, un certain nombre d'obligations incombent au débiteur de la prestation imposable. C'est ainsi qu'il est notamment tenu de :

- **retenir l'impôt** dû à l'échéance des prestations ou le prélever auprès du contribuable (en particulier s'il s'agit de prestations en nature ou de pourboires);
- remettre d'office au contribuable un relevé ou une **attestation** indiquant le montant de l'impôt retenu;
- **verser périodiquement l'impôt** aux autorités fiscales compétentes et d'établir à leur intention les relevés y relatifs (*cf. chiffre 53 ci-après*).

Le débiteur de la prestation imposable est **responsable du paiement** de l'impôt à la source. Il reçoit par ailleurs une **commission de perception**.

Si la retenue d'impôt n'a pas été effectuée ou seulement de manière incomplète ou insuffisante, le débiteur de l'impôt sera tenu de procéder à un versement complémentaire afin de s'acquitter de l'impôt qui n'a pas été retenu. Le droit du débiteur de se retourner contre le contribuable est réservé. De la même manière, si le débiteur de la prestation imposable a opéré une retenue d'impôt trop élevée, il devra restituer la différence au contribuable (art. 138 LIFD et art. 49, al. 3 et 4, LHID).

Celui qui, tenu de percevoir un impôt à la source, ne le retient pas ou ne retient qu'un montant insuffisant, que cela soit intentionnellement ou par négligence, se rend en outre coupable d'une **soustraction d'impôt consommée** et sera puni d'une amende (art. 175, al. 1, LIFD et art. 56, al. 1, LHID). <sup>18)</sup>

(*En ce qui concerne le détournement de l'impôt à la source, voir le chiffre 54 ci-après*).

## 521 Salariés étrangers

S'agissant des impôts à la source prélevés auprès des salariés étrangers, le débiteur de la prestation imposable est en principe un **employeur** ou un **assureur**<sup>19)</sup> ayant son siège ou un établissement stable dans le canton concerné. Pour les restaurants, l'employeur peut être le tenancier ou le gérant aussi bien que le propriétaire.

Avant de verser la prestation imposable, l'employeur (ou l'assureur) a l'obligation d'élucider les questions touchant à l'assujettissement et au barème applicable. La retenue de l'impôt à la source doit avoir lieu, pour tous les salariés imposés à la source, au moment du paiement ou du virement de la prestation imposable.

L'impôt doit être perçu sans tenir compte d'éventuelles cessions de salaire ou oppositions, etc. Une exonération d'impôt n'est donc pas possible, même si le salaire n'atteint pas le minimum légal fixé par la LPP.

---

18) *Pour les détails dans ce domaine, voir l'article "Les dispositions pénales en matière d'impôts directs", dans le recueil INFORMATIONS FISCALES, volume I, registre E.*

19) *Il s'agit normalement de l'assureur dans les cas de revenus acquis en compensation.*

Un décompte des impôts prélevés à la source doit être établi sur la formule de décompte cantonale. Si le débiteur de la prestation imposable utilise sa propre formule de décompte, il doit y faire figurer toutes les indications portées sur la formule officielle, à savoir :

- le numéro AVS du contribuable, ou du moins sa date de naissance et son No SYMIC, ainsi que, s'il est disponible, son nouveau numéro AVS ;
- le nom et le prénom du contribuable;
- la commune de domicile ou de séjour compétente pour l'imposition;
- le canton de domicile ou de séjour compétent pour l'imposition;
- la date d'entrée et de sortie auprès de l'employeur (ou de l'assureur), la date de changement de barème;
- le salaire mensuel brut (éventuellement avec mention séparée des allocations et prestations en nature);
- désignation précise du barème;
- le nombre d'enfants, ou de personnes à charge;
- le montant de l'impôt à la source retenu.

L'employeur (ou l'assureur) doit remettre d'office au contribuable les documents qui lui sont destinés et établir à son intention, à la fin de l'année ou en cas de sortie de l'entreprise, une quittance attestant le montant de l'impôt à la source retenu, et l'indiquer sur le certificat de salaire. Il doit également remettre au contribuable, sur sa demande, les bases nécessaires au calcul lors de toute retenue de l'impôt à la source afin que celui-ci puisse vérifier l'exactitude de la retenue.

L'employeur (ou l'assureur) devra également procéder à une retenue d'impôt lorsque le contribuable est normalement domicilié dans un autre canton.

## **522 Bénéficiaires de prestations de prévoyance domiciliés à l'étranger**

L'institution de prévoyance doit remettre à l'administration fiscale compétente (en principe l'administration cantonale, mais il peut également s'agir parfois de l'administration fiscale communale) la formule de décompte entièrement remplie, en indiquant le nom, le prénom et l'État de domicile (étranger) du contribuable, ainsi que la date de l'échéance, respectivement du versement, le montant brut de la prestation périodique ou de la prestation en capital (y compris les intérêts), le taux de l'impôt et le montant de l'impôt à la source retenu.

**L'institution de prévoyance** est responsable de la perception correcte des impôts à la source et de leur versement à l'administration fiscale compétente.

Le contribuable doit recevoir d'office une attestation lui indiquant le montant de l'impôt à la source retenu. Cette attestation lui servira de justificatif vis-à-vis des autorités fiscales de son pays de résidence. Si le contribuable dispose du droit de demander la rétrocession de l'impôt à la source perçu selon la convention signée entre la Suisse et son état de domicile, l'institution de prévoyance lui remettra aussi le formulaire de demande de remboursement.

## 523 Artistes, sportifs et conférenciers

L'obligation fiscale incombe à **l'organisateur de la manifestation** ou à son mandant. Il est tenu de remettre à l'administration fiscale compétente la formule de décompte entièrement remplie et est responsable de la perception correcte et du versement des impôts à la source. Le tiers qui a organisé la représentation est solidairement responsable.

## 524 Créanciers hypothécaires

L'obligation fiscale incombe au **débiteur des intérêts**, qui doit remettre à l'administration fiscale concernée la formule officielle de décompte entièrement remplie. Il est responsable de la perception correcte des impôts à la source et de leur versement au fisc.

## 525 Administrateurs

L'obligation fiscale incombe au **débiteur de la prestation imposable** (= la personne morale en question), qui doit remettre à l'administration fiscale la formule officielle de décompte entièrement remplie et qui est responsable de la perception correcte des impôts à la source et de leur versement au fisc.

## 526 Salariés travaillant dans les transports internationaux

La responsabilité d'une perception correcte des impôts à la source et de leur versement à l'administration fiscale concernée incombe à **l'employeur**.

## 527 Commission de perception

En guise de dédommagement pour leur travail, les débiteurs de la prestation imposable, à savoir

- les employeurs et les assureurs, s'agissant des salariés étrangers;
- les institutions de prévoyance, pour les bénéficiaires domiciliés à l'étranger;
- les organisations de manifestations, s'agissant des artistes, sportifs et conférenciers;
- les débiteurs des intérêts, pour les créanciers hypothécaires;
- les sociétés, s'agissant des administrateurs;
- les employeurs, pour les salariés travaillant dans les transports internationaux,

ont droit à une **commission de perception** exprimée en pourcentage (entre 2 et 4 %) de l'impôt retenu.

Les taux varient en effet d'un canton à l'autre :

- **4 %** : ZH, BE, LU, UR, SZ, NW, ZG, BL, AR, AI, SG et TI (pour les premiers 20'000 francs);
- **3 %** : GL, FR, SO, BS, SH, TG, VD, VS, NE, GE et JU ;
- **2 %** : OW, AG, GR et TI (pour la partie qui excède 20'000 francs).

C'est donc l'impôt net (soit après déduction de la commission de perception) qui est versé au fisc. En cas de violation des obligations de procédure de taxation, la commission de perception peut subir des réductions ou être même supprimée.

### 53 Versement au fisc de l'impôt à la source

L'impôt à la source doit être versé à l'administration fiscale du canton concerné par le débiteur de l'impôt (*cf. chiffre 52 ci-devant*), sur la base des **décomptes** qu'il aura **établis et remis au fisc**.

Les décomptes doivent en principe être effectués mensuellement ou, dans certains cas bien précis, trimestriellement.

En règle générale, les décomptes doivent être remis à l'administration fiscale compétente dans les 15 à 30 jours suivant l'expiration de la période de décompte (= délai de décompte). Les impôts dus sur la base du décompte sont échus à l'expiration du délai de décompte et doivent être versés selon le système de chaque canton au fisc dans les 30 jours au moyen d'un bulletin de versement ou au moment de décompte. <sup>20)</sup>

Si le débiteur de l'impôt (employeur, assureur, organisateur ou tout autre débiteur de la prestation imposable) prend du **retard** dans le versement des impôts, il recevra un rappel de l'administration fiscale, accompagné d'une décision sur le montant des impôts dus.

S'il verse la somme due après l'expiration du délai ordinaire de paiement de 45 jours à compter de la fin de la période de décompte, le débiteur de l'impôt devra alors payer un **intérêt moratoire**, cela par analogie aux principes régissant les impôts directs.

Dans les cantons de BE, SH, VD et JU, il se verra en plus supprimer sa commission de perception. Le canton de GE ne prélève quant à lui des intérêts de retard qu'à compter du 31 janvier qui suit l'année lors de laquelle l'impôt a été perçu.

Le débiteur de la prestation imposable est **responsable du paiement** des impôts à la source (art. 88, al. 3 et art. 100, al. 2, LIFD, ainsi que art. 37, al. 1, LHID).

---

20) Cantons de BE, AR, SG, VD et JU : existence de dispositions particulières.

## 54 Dispositions pénales

Il convient également de relever les **dispositions pénales** régissant ce domaine de l'impôt à la source.

Nous avons vu précédemment que l'omission intentionnelle ou par négligence de prélever l'impôt à la source était considérée comme étant une soustraction d'impôt, punie d'une amende administrative, cette amende devant naturellement être payée en plus de l'impôt soustrait, y compris les intérêts de retard.

Il faut encore mentionner que la Confédération et presque tous les cantons prévoient des dispositions pénales particulières destinées à sanctionner un délit particulièrement grave : le **détournement de l'impôt à la source**. Soit le fait, pour une personne tenue de percevoir l'impôt à la source, de certes déduire l'impôt de la prestation imposable mais de ne pas verser ensuite les sommes retenues au fisc et de les détourner à son profit ou à celui d'un tiers.

Ce délit est puni de l'emprisonnement ou d'une amende pénale jusqu'à 30'000 francs (art. 187 LIFD et art. 59, al. 1, LHID).<sup>21)</sup> Quant à l'impôt à la source ainsi détourné, il devra bien entendu être restitué en plus de la sanction pénale encourue, y compris les intérêts de retard.

\* \* \* \* \*

---

21) *Pour de plus amples détails à ce propos, voir l'article "Les dispositions pénales en matière d'impôts directs" dans le recueil INFORMATIONS FISCALES, volume I, registre E.*