

Notice de l'administration fiscale cantonale sur l'imposition à la source des revenus acquis en compensation pour les travailleurs étrangers

1. Travailleurs étrangers qui sont domiciliés ou séjournent en Suisse

1.1. Personnes assujetties à l'impôt

Sont assujettis à l'impôt perçu à la source sur les revenus acquis en compensation tous les travailleurs étrangers qui sont, au regard du droit fiscal, domiciliés ou en séjour dans le canton sans être au bénéfice d'un permis d'établissement (permis C) et sans avoir épousé une personne ayant la citoyenneté suisse ou un permis d'établissement en Suisse.

1.2. Revenus acquis en compensation soumis à l'impôt à la source

Sont soumis à l'impôt à la source tous les revenus acquis en compensation (art. 84, al. 2, LIFD et art. 3, al. 1, OIS). Sont soumises en particulier à l'impôt les indemnités journalières (AI, AA, AC, LAMal, etc.), les prestations de tiers responsables, les rentes partielles pour cause d'invalidité (AI, AA, prévoyance professionnelle, etc.) ainsi que toute prestation en capital remplaçant ces revenus.

Les prestations versées à des personnes ayant définitivement cessé leur activité lucrative ne constituent pas des revenus acquis en compensation. Les prestations énumérées ci-dessous ne sont donc pas soumises à l'impôt à la source:

- Rentes AVS;
- Rentes invalidité complètes de l'AI et de la LPP;
- Allocations pour impotents de l'AVS, l'AI et la LAA;
- Rentes entières et indemnités pour atteinte à l'intégrité de la LAA;
- Rentes vieillesse et survivants du 2^e pilier et du 3^e pilier;
- Prestations complémentaires ordinaires et extraordinaires de l'AVS et de l'AI;
- Prestations de libre passage (paiements en espèces) du 2^e pilier et du 3^e pilier.

Dans la mesure où ces prestations sont imposables, elles sont soumises à la procédure ordinaire.

Pour les revenus acquis en compensation soumis à l'impôt à la source, les classifications des barèmes s'effectuent de la manière suivante:

Base légale	Prestation	Personne astreinte à établir un décompte	Barème	
			A, B, C, F, H, L, M, N, P	D, O
1. LAI	indemnité journalière	employeur ¹ resp. caisse de compensation	X X	
	1/4, 1/2 et 3/4 rente	caisse de compensation		X
2. LACI	indemnité journalière de chômage	caisse de chômage	X	
	indemnité en cas de réduction de l'horaire de travail	employeur ¹ resp. caisse de chômage	X X	
	indemnité en cas d'intempéries	employeur ¹ resp. caisse de chômage	X X	
	indemnité en cas d'insolvabilité	Caisse de chômage	X	
3. LAA (régime obligatoire et prolongation de l'assurance par convention)	indemnité journalière	employeur ¹ resp. assureur	X X	
	indemnité journalière temporaire ²	employeur ¹ resp assureur	X X	
	indemnité temporaire ³	employeur ¹ resp. assureur	X	
	rente AI partielle	assureur		X
	rachat d'une rente AI indemnité ⁴	assureur assureur		X X
4. LAA (ass. complémentaire) (LAA-ass. pour la couverture de la différence) ⁵	indemnité journalière	employeur ¹ resp. assureur ⁶	X	X
	rente AI partielle	assureur		X
	rachat d'une rente AI	assureur		X
5. LAMal	indemnité journalière	employeur ¹ resp. assureur	X	X ⁷
6. LCA (Assurance contre les dommages) ⁸	indemnité journalière	employeur ¹ resp. assureur	X	X
	rente	assureur		X
7. LPP / CO / Règlement de prévoyance / Ordonnance sur le libre passage ⁸ (2 ^e pilier) ⁵	Indemnité journalière	employeur ¹ resp. institution de prévoyance	X	X
	rente AI partielle	institution de prévoyance		X
	indemnité AI sous forme de capital	institution de prévoyance		X
8. OPP 3 (pilier 3a) ⁵	rente AI partielle	institution de prévoyance		X
	indemnité AI sous forme de capital	institution de prévoyance		X
9. LAPG	Indemnité journalière	employeur ¹ resp. caisse de compensation	X X	
	Perte de gain temporaire	employeur ¹ resp. assureur	X	X
11. LAFam / lois cantonales sur les allocations	Allocations familiales, de naissance, pour enfant et de formation	employeur ¹ resp. caisse de compensation	X	X

¹ Dans la mesure où le décompte est établi par l'employeur

² selon l'art. 83 ss OLAA (RS 832.30)

³ selon l'art. 86 ss OLAA

⁴ selon l'art. 23 LAA (RS 832.20)

⁵ Enumération non exhaustive; en cas de prestations d'assurances contre les dommages (cf. ATF 104 II 44 ss, 119 II 361 ss)

⁶ Barème D pour toutes les prestations versées directement par l'assureur

⁷ Les prestations pour indemnités journalières ne dépassant pas 10 fr. ne sont pas décomptées.

⁸ Enumération non exhaustive (cf. ATF 104 II 44 ss, 119 II 361 ss)

2. Travailleurs qui ne sont ni domiciliés ni en séjour en Suisse au regard du droit fiscal

2.1. Personnes assujetties

Les revenus acquis en compensation des travailleurs domiciliés à l'étranger qui sont actifs en Suisse sont également soumis à l'impôt à la source et ce, indépendamment de leur nationalité (art. 91 LIFD). Il s'agit des travailleurs qui exercent une activité lucrative dépendante comme frontaliers, pendant de courtes périodes ou durant la semaine pour le compte d'un employeur domicilié en Suisse (cf. ch. 2.2. ss).

2.2. Revenus acquis en compensation soumis à l'impôt à la source

Sont imposables à la source tous les revenus acquis en compensation (art. 91 en relation avec l'art. 84, al. 2, LIFD, et art. 3, al. 1, OIS). Voir aussi les explications au ch. 1.2. ci-devant.

Les revenus acquis en compensation versés à des personnes domiciliées dans un Etat avec lequel la Suisse n'a pas conclu de convention contre les doubles impositions sont soumis à l'impôt à la source, en application du droit national.

2.3. Réserves des conventions contre les doubles impositions

2.3.1. Généralités:

Les conventions contre les doubles impositions conclues par la Suisse attribuent en principe à l'Etat du lieu de travail (en l'occurrence la Suisse) le droit de prélever des impôts sur les revenus de l'activité lucrative salariée ainsi que sur les revenus compensatoires y afférents. Conformément au commentaire de l'OCDE concernant le Modèle de convention de l'OCDE*, les prestations des assurances sociales qui ne sont pas liées avec une activité lucrative actuelle ne constituent pas des revenus acquis en compensation imposables dans l'Etat du lieu de travail (art. 18, art. 19, al. 2 et art. 21 du modèle de convention de l'OCDE). Les prestations des assurances sociales, en particulier les rentes d'invalidité (complètes ou partielles), sont donc imposables dans l'Etat de résidence, car elles compensent une incapacité durable à exercer une activité lucrative.

Contrairement au tableau 1.2 de cette notice, les rentes versées en compensation d'une invalidité (complètes ou partielles) et qui sont soumises aux bases légales mentionnées aux chiffres 3 (LAA), 4 (LAA, assurance complémentaire) et 6 (LCA) de ce tableau sont imposables conformément à l'aperçu en annexe à cette notice. En ce qui concerne les rentes selon les chiffres 7 (2^e pilier) et 8 (pilier 3a), on applique les notices concernant l'imposition à la source des prestations de prévoyance de droit public ou de droit privé.

2.3.2. Frontaliers:

Sont considérés comme des frontaliers au sens du droit fiscal les travailleurs qui regagnent en général tous les jours leur domicile. Les travailleurs qui regagnent leur domicile une fois par semaine ne sont pas considérés, au sens du droit fiscal, comme des frontaliers.

Les accords particuliers entre la Suisse et ses Etats voisins connaissent quelques particularités en ce qui concerne l'imposition à la source des revenus des frontaliers acquis en compensation (cf. tableau ci-dessous).

* Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune de l'OCDE (convention contre les doubles impositions), édition 2014.

	Droit d'imposer	
	Etat du lieu de travail (Suisse)	Etat de domicile (étranger)
Allemagne	X ¹	X ²
Autriche	X	X ²
France	X ³	
Italie	X	
Liechtenstein	X ⁴	X ⁴

¹ En cas de retour quotidien, la Suisse a le droit de prélever un impôt à la source limité à 4,5 % des revenus bruts.

² L'impôt perçu en Suisse est imputé par l'Etat de domicile étranger.

³ Réglementations particulières pour BL, BS, BE, JU, NE, SO, VS, VD en application de l'accord spécial avec la France (assujettissement dans l'Etat de domicile excepté lors d'un emploi dans la fonction publique).

⁴ Imposition dans l'Etat du lieu de travail seulement en cas d'exercice d'une activité auprès d'un employeur de droit public, à l'exception des organismes auxquels participent les deux Etats.

2.4. Déduction des jours de travail dans un Etat tiers

Pour les travailleurs internationaux, il faut tenir compte du fait que l'imposition en Suisse du revenu de l'activité lucrative se limite aux jours de travail effectivement fournis en Suisse. Cette répartition du droit d'imposer s'applique également dans le cadre de l'imposition à la source des revenus acquis en compensation des travailleurs actifs à l'échelle internationale.

2.5. Remboursement des montants d'impôts à la source perçus en trop (ch. 2.3. et 2.4.)

Si les cas présentés aux ch. 2.3. et 2.4. font l'objet d'une double imposition internationale et qu'il n'existe aucun motif de révision selon les articles 147 ss LIFD, la personne assujettie à l'impôt à la source peut demander l'ouverture d'une procédure amiable auprès des autorités fiscales de son pays de résidence en présence d'une convention en vue d'éviter les doubles impositions et conformément aux dispositions idoines (art. 25 modèle OCDE). L'éventuelle demande de révision (art. 147 ss LIFD) doit être déposée dans les 90 jours qui suivent la découverte du motif de révision, auprès de l'autorité de taxation compétente (art. 148 LIFD).

Lors de la déduction des jours de travail effectués dans un Etat tiers (ch. 2.4.), les personnes assujetties à l'impôt à la source doivent joindre à leur demande la notification fiscale étrangère ainsi qu'un calendrier prouvant le nombre de jours travaillés en Suisse et à l'étranger pour les 12 derniers mois de travail. Ce calendrier doit porter la signature de l'employeur et celle du travailleur soumis à l'impôt à la source. Sont considérés comme des jours de travail effectués en Suisse les jours suivants:

- tous les jours de travail où le collaborateur a été physiquement présent pour son travail en Suisse (même si la durée est très courte);
- tous les jours de présence en Suisse lors desquels l'exercice de l'activité professionnelle n'est exceptionnellement pas possible (par ex. en cas de grève);
- en principe aussi les jours de congé maladie/accident, sauf si la maladie empêche le départ de la Suisse du collaborateur;
- les jours de travail incomplets en Suisse (même de très courte durée), en particulier les jours d'arrivée et de départ.

Si la preuve du nombre de jours de travail est recevable, les autorités fiscales procèdent au remboursement dans le cadre d'une procédure de correction ultérieure du barème ou d'une procédure de taxation ordinaire ultérieure, de la manière suivante:

- Rentes d'invalidité (ch. 2.3.): exonération complète de l'impôt à la source suisse avec remboursement du montant acquitté.
- Déduction des jours de travail dans un Etat tiers (ch. 2.4.): exonération en fonction des jours de travail dont il est prouvé qu'ils ont été effectués à l'étranger. On se fonde alors sur 240 jours de travail par an et on tient compte des jours de travail effectués à l'étranger durant les 12 derniers mois de travail.

3. Obligation de remettre les décomptes et calcul de l'impôt

3.1. Décompte par l'employeur

L'obligation de remettre les décomptes incombe à l'employeur dans la mesure où c'est lui qui calcule et verse ou impute au contribuable les revenus acquis en compensation. Si le décompte est effectué par l'employeur, l'institution de prévoyance ou l'assureur a le droit de verser à l'employeur les prestations sans effectuer les retenues. L'employeur prélève alors en temps utile l'impôt à la source sur ces revenus compensatoires et sur tous les autres revenus de l'activité lucrative.

Lorsque l'employeur verse des revenus compensatoires, ceux-ci sont ajoutés au revenu mensuel brut versé durant la même période de décompte et soumis à l'impôt à la source selon le même barème.

3.2. Décompte par l'institution de prévoyance ou par l'assureur

L'institution de prévoyance resp. l'assureur est responsable de remettre le décompte lorsqu'elle verse, crédite ou impute directement au contribuable les revenus compensatoires, indépendamment du fait que le contribuable possède un droit de créance direct envers l'institution de prévoyance resp. l'assureur. Si l'institution de prévoyance resp. l'assureur verse directement les prestations d'assurance au contribuable, l'assujettissement à l'impôt à la source doit préalablement être défini auprès de l'employeur resp. de l'autorité fiscale compétente.

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

- pour les prestations versées sur la base des revenus assurés mais pas en plus des revenus de l'activité lucrative, on applique les barèmes suivants:

Barème A	Ce barème s'applique aux contribuables célibataires, divorcés, séparés de droit ou de fait ou veufs qui ne vivent pas en ménage commun avec des enfants ou des personnes nécessiteuses.
Barème B	Ce barème s'applique aux couples mariés faisant ménage commun dont seul l'un des conjoints exerce une activité lucrative.
Barème C	Ce barème s'applique aux couples mariés faisant ménage commun dont les deux conjoints exercent une activité lucrative.
Barème F	Ce barème s'applique aux frontaliers au sens de l'accord italo-suisse du 3 octobre 1974 relatif à l'imposition des travailleurs frontaliers et à la compensation financière en faveur des communes italiennes limitrophes qui vivent dans une commune limitrophe italienne et dont l'époux ou l'épouse exerce une activité lucrative en dehors de la Suisse.
Barème H	Ce barème s'applique aux contribuables célibataires, divorcés, séparés de droit ou de fait ou veufs qui vivent en ménage commun avec des enfants dont ils assurent l'essentiel de l'entretien.
Barème L	Ce barème s'applique aux frontaliers au sens de la convention du 11 août 1971 entre la Confédération suisse et la République fédérale d'Allemagne en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (CDI-D) qui réunissent les conditions du barème A.
Barème M	Ce barème s'applique aux frontaliers au sens de la CDI-D qui réunissent les conditions du barème B.
Barème N	Ce barème s'applique aux frontaliers au sens de la CDI-D qui réunissent les conditions du barème C.
Barème P	Ce barème s'applique aux frontaliers au sens de la CDI-D qui réunissent les conditions du barème H.

- pour les prestations qui ne sont pas versées sur la base des revenus assurés ou des revenus de l'activité lucrative accessoire, on applique le barème D ou le barème O (taux d'impôt linéaire selon le canton compétent).

4. Décompte avec l'administration fiscale cantonale et paiement

4.1. Échéance de l'impôt à la source

L'impôt à la source est échu au moment du paiement ou de l'inscription en compte de la prestation compensatoire.

4.2. Décompte de l'impôt à la source

L'institution de prévoyance, l'assureur ou l'employeur ont l'obligation de remettre à l'autorité fiscale cantonale la formule de décompte dûment remplie. Un décompte électronique demeure réservé. La formule de décompte ou le décompte électronique doivent en général contenir les données suivantes (on applique les directives du canton compétent):

- Numéro d'assurance sociale (NAVS13) ou numéro SYMIC, date de naissance, nom et prénom du contribuable;
- Canton, commune de domicile ou de séjour (pour les contribuables dont le lieu de séjour ou de domicile au regard du droit fiscal est la Suisse) ou la commune du siège de l'institution de prévoyance, de l'assureur ou de l'employeur (pour les contribuables sans séjour ni domicile au regard du droit fiscal en Suisse);
- Données de mutation;
- Montant de la prestation brute;
- Période de prestation;
- Barème appliqué (pour les contribuables dont le domicile ou le lieu de séjour au regard du droit fiscal est la Suisse: barème du canton de séjour ou de domicile / pour les contribuables dont le domicile ou le lieu de séjour au regard du droit fiscal n'est pas la Suisse: barème du canton dans lequel se trouve le siège), taux de l'impôt, nombre d'enfants (excepté pour les barèmes D et O) ainsi que le montant de l'impôt à la source porté en déduction.

Les délais de décompte de l'autorité fiscale compétente doivent être respectés (art. 88, al. 1, let. c, LIFD resp. art. 100, al. 1 lit. c, LIFD). Le débiteur de la prestation imposable (institution de prévoyance, assureur, employeur) reçoit une commission de perception dont le taux est fixé par l'autorité fiscale compétente (art. 88, al. 4, LIFD resp. art. 100, al. 3, LIFD). En cas de violation des obligations de procédure, cette commission est diminuée, voire supprimée.

4.3. Versement des impôts à la source

Les impôts à la source doivent être versés, conformément au décompte, à l'autorité fiscale compétente. Le débiteur de l'impôt qui n'a pas acquitté les montants dus dans les délais doit verser un intérêt moratoire.

4.4. Responsabilité

Le débiteur de la prestation imposable (institution de prévoyance, assureur, employeur) est responsable, indépendamment de toute faute, de la perception correcte de l'impôt à la source (art. 88, al. 3, LIFD resp. art. 100, al. 2, LIFD).

4.5. Soustraction d'impôt / Détournement de l'impôt à la source

Le contribuable qui, intentionnellement ou par négligence, fait en sorte qu'une taxation ne soit pas effectuée alors qu'elle devrait l'être, se fait l'auteur d'une soustraction d'impôt et peut être puni d'une amende (art. 175 LIFD). Celui qui, tenu de percevoir l'impôt à la source, détourne les montants perçus à son profit ou à celui d'un tiers, se fait l'auteur d'un détournement de l'impôt à la source et est puni de l'emprisonnement ou d'une amende (art. 187 LIFD).

5. Attestation de la retenue d'impôt / Voies de droit / Renseignements

Le débiteur de la prestation imposable a l'obligation de remettre au contribuable, sans y être invité, un relevé ou une attestation indiquant le montant de l'impôt retenu (art. 88, al. 1, let. b, LIFD resp. art. 100, al. 2, LIFD).

Lorsque le contribuable ou le débiteur de la prestation imposable conteste le principe même ou le montant (par ex. le barème appliqué) de la retenue de l'impôt à la source, il peut, jusqu'à la fin mars de l'année suivante, exiger que l'administration fiscale cantonale rende une décision quant à l'assujettissement à l'impôt à la source. En cas de double imposition internationale, le contribuable peut faire valoir le droit d'engager une procédure de révision (voir ch. 2.5.).

Des renseignements supplémentaires peuvent être obtenus auprès de l'administration fiscale cantonale compétente.