

**Analyse
relative aux arrêts du Tribunal fédéral du 26 janvier 2010
et du 4 octobre 2010
et à l'arrêt du Tribunal administratif (NE) du 2 juin 2010**

**(Inégalités de traitement entre personnes imposées à la source
et personnes imposées au rôle ordinaire)**

Table des matières

1. Introduction	3
1.1 Comment est née l'idée de la présente analyse.....	3
1.2 But et limites de l'analyse	3
2. Jurisprudence récente.....	4
2.1 Arrêt du Tribunal Fédéral du 26 janvier 2010 relatif aux quasi-résidents dans le canton de Genève.....	4
2.2 Arrêt du Tribunal administratif neuchâtelois du 2 juin 2010 sur les résidents.....	5
2.3 Arrêt du Tribunal Fédéral du 4 décembre 2010 sur les quasi-résidents tessinois.....	5
2.4 Nécessité d'intervenir suite aux arrêts des tribunaux	6
3. Impôt à la source et problématique de l'égalité de traitement	6
3.1 Conception comme véritable impôt à la source.....	6
3.2 Problématique de la discrimination selon la jurisprudence, la doctrine et la pratique administrative.....	7
3.3 Inégalités possibles entre contribuables imposés à la source et contribuables au rôle ordinaire	8
3.4 Extension de la jurisprudence en matière d'ALCP aux ressortissants hors UE/AELE	9
4. Pertinence de la nouvelle jurisprudence pour les différents groupes de personnes imposées à la source et pour les cantons en particulier.....	10
4.1 Contribuables à la source concernés	10
4.2 Cantons concernés.....	12
5. Ebauches de solutions en vue d'éviter les inégalités de traitement	12
5.1 Taxation ordinaire ultérieure.....	12
5.2 Correction de barème sans adaptation du taux d'imposition communal	13
5.3 Correction de barème avec adaptation du taux d'imposition communal	15
5.4 Critères pour le choix d'ébauches de solutions appropriées	15
6. Questions de procédure	16
6.1 Correction en général seulement sur demande.....	16
6.2 Documents à fournir et autres obligations de collaborer	16
6.3 Délais.....	18
6.4 Maintien du mode d'imposition choisi ou possibilité de choix chaque année	19
6.5 Notification des décisions en cas de domicile à l'étranger	19
7. Questions relatives aux intérêts et aux échéances.....	20
7.1 Problématique de base.....	20
7.2 Impôt fédéral direct.....	21
7.3 Impôts cantonaux et communaux.....	21
7.4 Ebauches de solutions	22
8. Bilan	23

Annexe A : Catégories de personnes

Annexe B : Frontaliers

1. Introduction

1.1 Comment est née l'idée de la présente analyse

Le **Tribunal fédéral** a jugé le 26 janvier 2010 que la réglementation suisse en matière d'impôt à la source pouvait dans certains cas être contraire à l'Accord sur la libre circulation des personnes (ALCP)¹. Concrètement, il a jugé que des personnes domiciliées à l'étranger et disposant d'importants revenus suisses imposés à la source pouvaient, dans certains cas, subir une discrimination inadmissible par rapport aux personnes imposées au rôle ordinaire.

Mandatée par le Comité de la CSI, la commission Législation et harmonisation (COLEHA) a constitué en juin 2010 le **groupe de travail « Questions internationales particulières en matière d'impôts à la source »** (GT BIQ). Il a été chargé de procéder à une étude approfondie de la jurisprudence et d'élaborer une analyse destinée aux administrations fiscales cantonales, afin d'éviter les inégalités de traitement.

Alors que les travaux du GT BIQ étaient en cours, le Tribunal fédéral et les tribunaux administratifs des cantons de Neuchâtel et du Tessin ont rendu en été et en automne 2010 de nouveaux arrêts traitant de l'imposition à la source de personnes avec un domicile en Suisse ou à l'étranger. Le GT BIQ a inclus ces **arrêts de principe**, ainsi que des réflexions d'ordre technique et politique sur la problématique de l'inégalité de traitement dans ses travaux.

La présente analyse a été examinée le 3 novembre 2010 par le Comité de la CSI, qui a décidé de la publier.

1.2 But et limites de l'analyse

Le but de la présente analyse est de familiariser les autorités fiscales avec la jurisprudence des tribunaux et de les sensibiliser au thème des inégalités de traitement. Il consiste à leur fournir un appui dans la recherche de solutions pour éviter les inégalités de traitement entre personnes imposées à la source et personnes au rôle ordinaire, tout en respectant **le cadre légal en vigueur défini par la LHID et la LIFD**.

L'objet de la présente analyse n'est pas de mener des réflexions en vue d'une éventuelle **révision de la LHID ou de la LIFD**. La décision d'entreprendre une telle révision n'appartient en effet pas à la CSI, mais incombe aux instances politiques concernées. Dans ce contexte, devrait alors aussi être abordée la question d'une éventuelle extension de l'imposition à la source à l'ensemble des contribuables en Suisse, que ce soit sous forme d'un véritable impôt à la source, remplaçant l'imposition ordinaire, ou d'une simple avance, destinée à garantir le paiement de l'impôt fixé ultérieurement par une taxation ordinaire².

2. Jurisprudence récente

Au cours de l'année 2010, le Tribunal fédéral et plusieurs tribunaux cantonaux ont constaté que la réglementation suisse en matière d'impôt à la source, dans sa conception actuelle, désavantageait dans certains cas les personnes imposées à la source par rapport aux personnes imposées au rôle ordinaire, ce qui constituait une violation de l'ALCP, norme légale de rang supérieur.

¹ Accord sur la libre circulation des personnes du 21.06.1999 entre la Suisse et l'UE (ALCP), RS 0.142.112.681.

² Voir à ce sujet la motion No 10.3445 "Impôt à la source pour tous les employés et employées et tous les rentiers et rentières" du conseiller national HILTPOLT HUGUES, 15.06.2010, http://www.parlament.ch/D/Suche/Seiten/geschaefte.aspx?gesch_id=20103445.

2.1. Arrêt du Tribunal fédéral du 26 janvier 2010 relatif aux quasi-résidents dans le canton de Genève

Selon l'arrêt rendu le 26 janvier 2010³ par le Tribunal fédéral, la réglementation actuelle en matière d'impôt à la source serait dans certains cas contraire à l'ALCP pour **les personnes qui ne sont ni domiciliées ni en séjour en Suisse** (les « non-résidents », art. 91 ss LIFD et art. 35 ss LHID). Depuis lors, ce jugement a été commenté dans la doctrine⁴.

Dans les faits, il s'agissait d'un ressortissant suisse ayant son domicile en France et travaillant à Genève en tant que frontalier. Son salaire suisse représentait environ 95% de la totalité de ses revenus. Il a pu déduire de ses revenus des primes de prévoyance du 3^e pilier A respectivement des montants destinés au rachat d'années d'assurance du 2^e pilier, à l'exclusion en revanche des primes ordinaires de prévoyance professionnelle du deuxième pilier, des primes d'assurance-vie, des cotisations d'assurance-maladie et accident ainsi que des frais effectifs d'acquisition du revenu, notamment les frais de déplacement, dont le montant dépassait le forfait inclus dans le barème. Le recourant se plaignait d'une violation de l'art. 2 ALCP (interdiction de la discrimination) et de l'art. 9 al. 2 annexe I ALCP (égalité de traitement).

Le TF s'est fondé sur la jurisprudence de la Cour de justice des communautés européennes (CJCE), notamment les arrêts Schumacker⁵, Gschwind⁶, Wielockx, Asscher et Zurstrassen. Il peut y avoir discrimination entre résidents et non-résidents si, dans une situation comparable, ils sont traités différemment. Selon la jurisprudence constante de la CJCE, une situation peut être qualifiée de comparable lorsque les non-résidents perçoivent une grande partie de leurs revenus dans l'Etat de leur lieu de travail. Lorsque cette condition est remplie, l'Etat du lieu de travail doit accorder au non-résident les mêmes avantages fiscaux que ceux dont bénéficient les contribuables résidents. La CJCE a ainsi introduit la notion de « **quasi-résidents** » reprise par le TF qui l'a appliquée au droit fiscal suisse dans son arrêt du 26 janvier 2010.

Dans l'arrêt précité Gschwind, la CJCE a jugé que le contribuable non résident devait être considéré comme un quasi-résident dès lors qu'il percevait **au moins 90 % de la totalité de ses revenus** dans l'Etat de son lieu de travail. Le TF a pour la première fois fait siennes ces considérations dans l'arrêt cité. Les arrêts de référence ne donnent aucune indication sur la manière de calculer cette limite de 90 %. Toutefois, il ressort des notes marginales 6 et 8 de l'arrêt Gschwind que l'appréciation doit se faire conformément aux normes juridiques suisses. Cela signifie qu'il faut tenir compte dans le calcul de la limite de 90 % de la totalité des revenus du couple.

³ ATF 2C_319/2009 du 26 janvier 2010.

⁴ Entre autres ADRIANO MARANTELLI, le Tribunal Fédéral ouvre une première brèche dans l'imposition à la source, Jusletter 12.04.2010; ROLAND RATHS/ERICH BOSSHARD, le Tribunal Fédéral améliore la condition des employés imposables à la source, Revue Fiscale 6/2010, p. 426 ss.; STEFAN OESTERHELT, Quellensteuerordnung verstösst gegen die Bilateralen Abkommen, IFF Forum für Steuerrecht, 2010, p. 212 ss.

⁵ CJCE 14.02.1995, C-279/93, <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61993JO279:DE:HTML>.

⁶ CJCE 14.09.1999, C391/97, <http://curia.europa.eu/jurisp/cgi-bin/form.pl?lang=de&Submit=Suchen&docrequire=alldocs&numaff=&datefs=&datefe=&nomusuel=&do maine=&mots=C-391%2F97&resmax=100>

2.2 Arrêt du Tribunal administratif neuchâtelois du 2 juin 2010 sur les résidents

Par arrêt rendu le 2 juin 2010⁷, le Tribunal administratif du canton de Neuchâtel a jugé que les considérants de l'arrêt du TF du 26 janvier 2010 s'appliquaient aussi aux personnes domiciliées en Suisse (« **résidents** ») et que dans certains cas une imposition à la source pouvait s'avérer contraire à l'ALCP.

Il s'agissait d'un couple au bénéfice d'une autorisation de séjour annuelle (permis B) habitant à Neuchâtel. Chacun des époux exerçait une activité lucrative et réalisait un revenu inférieur à 120'000 fr. Une imposition ordinaire se serait traduite par un impôt inférieur d'environ 20 % (2'800 fr.) par rapport à l'impôt prélevé à la source. Le tribunal a retenu une violation de l'ALCP et jugé que le couple avait droit aux mêmes déductions fiscales que celles accordées aux ressortissants suisses ou aux étrangers au bénéfice d'une autorisation d'établissement (permis C).

2.3 Arrêt du Tribunal fédéral du 4 décembre 2010 sur les quasi-résidents tessinois

Depuis 2006, dans le canton du Tessin, plusieurs procédures ont été engagées par des personnes imposées à la source qui se plaignaient d'une discrimination fiscale inadmissible et d'une violation de l'ALCP, parce qu'elles n'avaient pas pu faire valoir la déduction des contributions d'entretien versées à leurs épouses ou à leurs enfants, des versements au 3^e pilier A et des intérêts passifs. Ces personnes avaient toutes leur domicile en Italie et exerçaient une activité lucrative dépendante au Tessin. En raison de l'absence de domicile en Suisse, une correction de barème leur a été refusée.

Le Tribunal administratif tessinois a admis un certain nombre de recours dans le courant de l'année 2009, c'est-à-dire avant que soit rendu l'arrêt précité du Tribunal fédéral le 26 janvier 2010. Il a repris la notion de **quasi-résidents** telle que définie par la CJCE dans le droit fiscal suisse⁸. Dans les cas où la correction du barème avait été refusée, le Tribunal administratif a admis le recours et renvoyé la cause à l'Administration fiscale tessinoise pour nouvelle décision, après avoir examiné dans chaque cas concret si la personne imposée à la source avait réalisé au moins 90 % de ses revenus en Suisse et comment les discriminations juridiquement inadmissibles devaient être supprimées. Le Tribunal administratif a toutefois relevé en substance que des difficultés pouvaient se présenter dans la procédure de taxation, notamment pour fixer les revenus et la valeur des biens à l'étranger. Ces difficultés pratiques ne pouvaient toutefois pas être invoquées de manière générale pour justifier une inégalité de traitement au détriment des personnes imposées à la source.

Selon les principes régissant le fardeau de la preuve, il incombe aux personnes imposées à la source d'établir les éléments de fait et d'apporter les moyens de preuve permettant de fixer l'impôt, respectivement d'en corriger son montant.

Les autorités tessinoises ont porté trois des procédures devant le Tribunal fédéral, qui a confirmé le 4 octobre 2010, sur le principe, les trois arrêts rendus par le Tribunal administratif tessinois⁹.

⁷ Tribunal Administratif du canton de Neuchâtel, TA.2009.161 du 2 juin 2010

⁸ Camera di diritto tributario CdT 80.2007.79, 80.2007.157, 80.2008.78 et 80.2008.138.

⁹ ATF 2C_33/2010, 2C_34/2010 et 2C_35/2010 du 4 octobre 2010.

2.4. Nécessité d'intervenir suite aux arrêts des tribunaux

En raison des arrêts précités, il incombe aux administrations fiscales cantonales de prendre des mesures en matière d'imposition à la source, que ce soit pour les résidents (art. 83 ss LIFD et art. 32 ss LHID) ou les non résidents, respectivement les quasi-résidents (art. 91 ss LIFD et art. 35 ss LHID).

Certes, la pratique en matière d'imposition à la source devrait rester inchangée dans la plupart des cas. Il importe pourtant de repérer à temps dans la masse des dossiers ceux qui nécessitent une correction au vu des arrêts précités et d'éviter une procédure judiciaire qui se traduirait pas des coûts et du travail supplémentaires.

3. Imposition à la source et problématique de l'égalité de traitement

3.1 Conception comme véritable impôt à la source

La réglementation actuelle en matière d'impôt à la source a été introduite en 1995, avec l'entrée en vigueur de la LIFD et l'harmonisation fiscale verticale qui en découlait pour les impôts cantonaux. Auparavant, chaque canton avait sa propre réglementation en matière d'impôt à la source, souvent différente de celle des autres cantons.

Les impôts à la source ne servent pas seulement à garantir la perception de l'impôt, mais sont considérés comme un véritable impôt à la source qui prend la place de l'impôt prélevé dans le cadre de l'imposition ordinaire. Seules les personnes imposées à la source qui ont leur domicile en Suisse peuvent être mises au bénéfice d'une taxation ordinaire ultérieure, à condition que leurs revenus bruts soumis à l'impôt à la source dépassent 120'000 fr. par an (art. 90 LIFD et art. 34 al. 2 LHID). Dans le canton de Genève, une limite différente a été fixée à 500'000 fr.

La conception de l'impôt à la source en tant que véritable impôt et non comme un simple impôt de garantie conduit inévitablement à des inégalités, liées à la perception à la source et aux simplifications et forfaits qui en découlent, inégalités qui ne peuvent pas être corrigées par une imposition ordinaire ultérieure. Certaines sont par conséquent inhérentes au système. La question de savoir si elles sont légalement infondées ou si elles trouvent leur justification dans la différence des situations n'a pas encore trouvé de réponse. Des tribunaux se sont déjà exprimés sur la question par le passé, sans toutefois dire clairement jusqu'à quel point et à quelles conditions une inégalité de traitement était admissible, respectivement quand une inégalité de traitement n'était pas juridiquement admissible¹⁰.

3.2 Problématique de la discrimination selon la jurisprudence, la doctrine et la pratique administrative

La conception de l'impôt source en tant que véritable impôt fait déjà depuis longtemps l'objet de critiques. La question de la compatibilité de la réglementation en matière d'impôt à la source avec la Constitution suisse (notamment au regard du principe de l'égalité de traitement) et les accords internationaux (notamment l'interdiction de la discrimination respectivement les clauses sur l'égalité de traitement dans les conventions de double imposition et d'autres accords) a souvent été évoquée.

Antérieurement aux arrêts précités, les **tribunaux suisses** avaient néanmoins qualifié le système d'imposition à la source en vigueur comme n'étant pas discriminatoire, tout en rele-

¹⁰ Par ex. Verwaltungsgericht TG, 03.09.2008, StE 2008 DBG/TG A 32 Nr. 11, qui relève qu'une différence de 9 % de la charge fiscale pour un couple de résidents allemands avec des revenus inférieurs à 120'000 fr. était encore tolérable au regard de l'ALCP et de la Cst.

vant qu'il ne devait pas se traduire par des inégalités choquantes¹¹. Dans un arrêt rendu en 1992, le Tribunal administratif zurichois avait lancé une sorte d'avertissement¹². Il avait certes justifié de manière circonstanciée la différence de traitement, en matière de taxation et de perception de l'impôt, entre personnes imposées à la source et personnes au rôle ordinaire, en relevant que leurs situations respectives n'étaient pas comparables. Il s'était appuyé sur un certain nombre d'éléments, en particulier la durée souvent trop courte du séjour en Suisse, l'absence ou l'insuffisance de connaissances juridiques ou linguistiques, ainsi que l'impossibilité de recouvrement d'une dette fiscale à l'étranger. Il avait mis en balance la nécessité de pouvoir disposer d'un système d'imposition des étrangers applicable en pratique, et une égalité de traitement entre contribuables de nature purement formelle, impossible à obtenir juridiquement.

Les réflexions critiques sur la problématique de la discrimination ont trouvé un écho supplémentaire avec l'Accord de 1999 sur la libre circulation des personnes passé entre la Suisse et l'UE, ratifié puis entré en vigueur le 1^{er} juillet 2002. L'arrêt Schumacher de la CJCE¹³ rendu en 1995 restait applicable en tant qu'arrêt de référence en matière de discrimination. Dans les faits, il s'agissait d'un ressortissant belge ayant son domicile en Belgique et exerçant une activité lucrative dépendante en Allemagne. Il réalisait la plus grande partie de ses revenus dans un autre Etat que celui de son domicile et devait être considéré au regard du droit fiscal allemand comme un quasi-résident. Par la suite, en se fondant sur cet arrêt, la CJCE a affiné son point de vue sur la question de la discrimination.

Dans le but de clarifier la compatibilité de la réglementation suisse en matière d'impôt à la source avec l'ALCP et pour examiner la pratique des autorités administratives suisses, la CSI – à l'époque la Conférence des fonctionnaires fiscaux d'Etat (CFFE) – avait constitué un **groupe de travail** en 1998 déjà. Le groupe de travail était arrivé à la conclusion que le maintien du système d'imposition à la source restait la solution la meilleure et la plus efficace et que nonobstant l'ALCP aucune modification du concept de l'impôt à la source, voire une révision des art. 83 ss LIFD et 32 ss LHID, ne s'imposait. Le problème de la discrimination était résolu par l'imposition ordinaire ultérieure et par les corrections de barème accordées de cas en cas, en assouplissant la pratique en la matière des autorités administratives, trop restrictive. Dans l'hypothèse où le Tribunal fédéral ou le Comité mixte aurait eu à retenir un cas de discrimination à l'égard de personnes imposées à la source résidant en Suisse, il convenait de soumettre celles-ci à l'obligation de déposer annuellement une déclaration d'impôt, l'impôt prélevé à la source étant alors considéré comme un acompte remplissant la fonction d'un impôt de garantie. Toute discrimination était ainsi écartée.

A partir des années 2000, la **doctrine**¹⁴ a majoritairement et de plus en plus souvent soutenu que la réglementation suisse en matière d'impôt à la source contrevenait sur plusieurs

¹¹ ATF 124 I 251 s.; ATF 96 I 45; ATF 91 I 81.

¹² VGer ZH 03.03.1992., SB 91/0036.

¹³ CJCE 14.02.1995, C-279/93, <http://eur-Lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61993JO279;DE:HTML>.

¹⁴ Voir peut-être JEAN-MARC RIVIER, L'égalité devant l'impôt des travailleurs suisses et étrangers, dans : ASA 71 (2002), p. 97 ss.; ANDREA PEDROLI, in YERSIN/ NOËL (éd.), Commentaire romand, Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Basel, 2008, p. 1003 ss.; YVES NOËL, Biehl, Schumacher et la Suisse: l'impôt à la source au scanner de la jurisprudence communautaire, dans : LOCHER/ROLLI/SPORRI (éd.), Internationales Steuerrecht in der Schweiz/Droit fiscal international de la Suisse, Festschrift/Mélanges Walter Ryser, Aktuelle Situation und Perspektiven/Situation actuelle et perspectives, Berne 2005, p. 163; PASCAL HINNY, Das Diskriminierungsverbot des Personenverkehrsabkommens im Schweizer Steuerrecht, IFF Forum für Steuerrecht, 2004, p. 165 ss et p. 251 ss.; RAINER ZIGERLIG/GUIDO JUD, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Vorbemerkungen zu Art. 83-101 DBG, 2. A., 2008; STEFAN OESTERHELT, Quellensteuerordnung verstösst gegen die Bilateralen Abkommen, IFF Forum für Steuerrecht, 2010, p. 212 ss.

points au principe constitutionnel de l'égalité de traitement et aux prescriptions des CDI, et en particulier de l'ALCP, prohibant la discrimination.

3.3 Inégalités possibles entre contribuables imposés à la source et contribuables au rôle ordinaire

Selon l'opinion dominante actuelle, la réglementation suisse en matière d'impôt à la source n'est pas conforme à l'ALCP dans tous les situations personnelles, familiales et financières. Un risque d'inégalité de traitement entre contribuables imposés à la source et contribuables au rôle ordinaire peut notamment se présenter dans les cas de figure suivants :

- a) Perception immédiate de l'impôt à la source alors que dans la taxation ordinaire le travailleur ou le bénéficiaire d'un paiement ne devra s'acquitter de l'impôt que plus tard (désavantage par rapport aux liquidités)
- b) L'impôt prélevé à la source, bien que payé « d'avance » n'est pas rémunéré par des intérêts
- c) Impossibilité ou possibilité restreinte de faire valoir des déductions qui ne sont prévues dans le barème ou uniquement sous forme d'un forfait
- d) Prise en compte seulement partielle dans le barème de l'impôt à la source d'un montant en franchise d'impôt
- e) Dans certains cantons pas d'annualisation de l'impôt pour les personnes qui ne bénéficient pas d'une imposition ordinaire ultérieure¹⁵
- f) Application d'un taux d'impôt moyen unique dans tout le canton pour les impôts communaux et l'impôt ecclésiastique (désavantage pour les personnes imposées à la source dans les communes à taux faible et avantage pour celles dans les communes à taux élevé)
- g) Prise en compte de la modification de la situation personnelle et familiale pour les personnes imposées à la source dès le mois qui suit la modification et pas pour toute l'année (dates de référence pour la prise en compte de la situation familiale différentes)
- h) En cas de changement de canton durant l'année, assujettissement fiscal partiel des personnes imposées à la source dans chaque canton (désavantage par rapport aux personnes au rôle ordinaire en cas de départ pour un canton avec un taux d'impôt plus bas)
- i) Du point de vue de la procédure, possibilité restreinte ou limitée dans le temps pour demander une correction du barème
- j) Répartition forfaitaire 2/5 et 3/5 pour les conjoints selon le barème IFD de l'impôt à la source applicables aux couples exerçant tous deux une activité lucrative
- k) Imposition des revenus d'activité accessoire et de certains revenus acquis en compensation à un taux fixe de 10 % dans la plupart des cantons
- l) En partie pas de correction du taux en cas d'exercice de plusieurs activités auprès de différents employeurs, chaque paiement de salaire étant soumis au barème ordinaire de l'impôt à la source (et non au barème pour activité accessoire)
- m) Pas de prise en compte des autres revenus réalisés à l'étranger ou en Suisse pour la fixation du taux pour les contribuables assujettis de manière limitée ou illimitée (exceptés les salaires).

Il ne faut pas négliger le fait que l'inégalité de traitement n'est pas forcément au détriment de la personne imposée à la source, mais qu'il y a certaines situations une « discrimination à l'envers », c'est-à-dire un désavantage pour les personnes au rôle ordinaire (« **Inländerbenachteiligung** »).

¹⁵ Procédure en matière d'imposition à la source: la période fiscale est le mois. Procédure ordinaire : l'année est la période fiscale. Cela signifie qu'un bonus versé une fois va distordre la progression.

Ainsi, une personne imposée au rôle ordinaire en Suisse peut être désavantagée par rapport à une personne établie en Suisse et imposée à la source, qui se trouve dans une situation comparable, et devoir payer un montant d'impôt plus élevé. C'est souvent le cas en pratique lorsque la commune de domicile a un taux d'impôt plus élevé que celui appliqué à l'impôt à la source (souvent une moyenne ou une pondération des taux de l'impôt communal et de l'impôt ecclésiastique). Une inégalité de traitement peut aussi être provoquée par une prise en compte forfaitaire dans le barème de l'impôt source de déductions qui dépassent les frais effectifs.

Le fait que les personnes imposées au rôle ordinaire soient désavantagées par rapport aux personnes imposées à la source peut déranger, voire choquer. Toutefois, au regard du droit fédéral, cette différence de traitement ne peut pas être contestée. En effet, les art. 83 ss LIFD et 32 ss LHID fixent les règles en matière d'imposition. Or, conformément à l'art. 190 Cst., les lois fédérales doivent être appliquées, quand bien même elles contreviendraient à un principe de rang constitutionnel, par exemple l'égalité de traitement (art. 8 Cst.) ou les principes régissant l'imposition (art. 127 al. 2 Cst.). Même sous l'angle du droit international, il n'y a aucune protection contre l'inégalité de traitement, puisque l'art. 2 ALCP ne prohibe la discrimination à l'égard des ressortissants des Etats signataires de l'ALCP que lorsqu'ils sont soumis à la souveraineté d'un autre Etat signataire de l'ALCP. Les purs contribuables locaux, c'est-à-dire les ressortissants suisses domiciliés en Suisse, ne peuvent par conséquent pas se prévaloir de l'interdiction de la discrimination de l'ALCP.

Sous l'angle purement juridique, il faut donc accepter l'existence en droit interne sur le plan fédéral de cette **inégalité de traitement qui touche les contribuables « locaux »**. Dans l'hypothèse où une intervention serait requise par le pouvoir politique, il incomberait au législateur fédéral, et non à l'administration, de corriger d'éventuelles inégalités de traitement. Les administrations fiscales ne peuvent intervenir en cas d'inégalités de traitement manifestes au détriment de contribuables au rôle ordinaire, que – mais néanmoins – en comblant des (éventuelles) lacunes de la loi et par le biais de méthodes d'interprétation reconnue par la doctrine.

3.4 Extension de la jurisprudence en matière d'ALCP aux ressortissants hors UE/AELE

Aux termes de l'art. 2 ALCP, seuls les ressortissants de l'UE ou de l'AELE peuvent se prévaloir de l'ALCP pour s'opposer à une discrimination inadmissible sur le plan fiscal. Ainsi, un ressortissant Canadien, qui a son domicile en France et travaille à Genève comme frontalier, ne peut pas invoquer l'ALCP, n'étant pas ressortissant UE/AELE, même s'il se trouve sinon exactement dans la même situation qu'un Français.

Pour des raisons pratiques et techniques d'application, il convient toutefois d'envisager l'extension de la jurisprudence relative à l'ALCP à un cercle de personnes plus étendu. Une telle extension aux ressortissants d'autres Etats pourrait trouver son fondement juridique à l'art. 8 Cst., respectivement à l'art. 5 al. 2 Cst. Le nombre important de dossiers traités en matière d'imposition à la source n'est en effet guère compatible avec un traitement différencié pour chaque cas. Cela entraînerait des frais excessifs et un surcroît de travail important pour tous les concernés. Une telle extension éviterait aussi de devoir trancher des cas difficiles de délimitation, par exemple dans le cas de personnes ayant plusieurs nationalités ou pour tenir compte de la nationalité du conjoint.

Il appartiendra à chaque canton de prendre une décision de principe qu'il estime appropriée sous l'angle légal et pratique.

4. Pertinence de la nouvelle jurisprudence pour les différents groupes de personnes imposées à la source et pour les cantons en particulier

La pertinence et les conséquences pratiques de la nouvelle jurisprudence sont très différentes selon la catégorie à laquelle appartiennent les personnes imposées à la source. De même, les 26 cantons ne sont pas tous concernés au même titre, non seulement en raison de leur situation géographique et de la structure de leur population notamment étrangère, mais également, et pas dans une moindre mesure, en raison des accords que certains ont passé avec d'importants Etats voisins.

4.1 Personnes imposées à la source concernées

La nouvelle jurisprudence du Tribunal fédéral s'applique principalement à trois catégories de personnes imposées à la source :

1. Etrangers domiciliés en Suisse sans être titulaires d'une autorisation d'établissement (permis C) avec un revenu ne dépassant pas 120'000 fr. (500'000 fr. à Genève).
2. Frontaliers domiciliés à l'étranger.
3. Semainiers internationaux domiciliés à l'étranger.

Contrairement à ce que l'on pourrait penser, seule une petite partie des frontaliers et des semainiers internationaux est concernée, puisque plusieurs conventions de double imposition ainsi que les accords passés par certains cantons enlèvent au problème son acuité. Une présentation des différentes situations se trouve à l'annexe B.

Selon les statistiques fédérales actuelles¹⁶ et un sondage réalisé par le groupe de travail BIQ auprès de tous les cantons en octobre 2010, on obtient le tableau suivant.

Groupe de population	Nombres	Concernés par la nouvelle jurisprudence ?
Population résidente permanente Suisse	7'800'000	
- dont Suisses (Suissesses)	6'100'000	Non, car pas imposé à la source
- dont étrangers (étrangères)	1'700'000	
-- dont établis C	1'110'000	Non, car pas imposé à la source
-- dont permis annuels B	570'000	Oui, si revenu jusqu'à CHF 120'000. Sinon pas concerné ¹⁷
-- dont séjours de courte durée > 12 mois	20'000	Oui, si revenu jusqu'à CHF 120'000. Sinon, pas concerné
Personnes exerçant une activité lucrative avec domicile à l'étranger		
- frontaliers et semainiers internationaux	inconnu	
-- dont Suisses (Suissesses)	inconnu	Oui, si quasi-résident, si 90 % au moins du total de ses revenus est réalisé en Suisse. Sous réserve de Conventions internationales au contenu divergent.
-- dont étrangers (étrangères)	221'000	idem
- autres	inconnu	Plutôt non, car une activité lucrative plus longue / régulière en Suisse sans permis n'est pas admise.

¹⁶ Office fédéral de la statistique, Statistique de la population, état juillet 2010, <http://www.bfs.admin.ch/bfs/portal/de/index/themen/01/02/blank/dos/result.html>; Office fédéral des migrations, Statistique des étrangers, état août 2010, http://www.bfm.admin.ch/content/bfm/de/home/dokumentation/zahlen_und_fakten/auslaenderstatistik.html; Office fédéral de la statistique, Statistique des frontaliers, état juin 2010, <http://www.bfs.admin.ch/bfs/portal/de/index/themen/03/02/blank/data/05.html>.

¹⁷ Malheureusement il n'existe pas de données fiables pour savoir combien des 570'000 personnes exercent une activité lucrative et si leur revenu dépasse CHF 120'000.

Il convient de remarquer que 67 % des 1,7 Mio. d'étrangers(ères), soit 1,1 Mio., domiciliés de manière permanente en Suisse sont ressortissants UE/AELE. Eux seuls sont donc concernés directement par l'ALCP et la nouvelle jurisprudence du Tribunal fédéral en la matière. Les autres étrangers(ères), au nombre de 0,6 Mio., soit 36 %, ne sont pas directement protégés par l'ALCP. Pour eux, se pose la question de savoir si la nouvelle jurisprudence fondée sur l'ALCP est aussi applicable à des ressortissants hors UE/AELE¹⁸.

Sur la base du **sondage effectué par le groupe de travail BIQ en octobre 2010** il convient de se baser sur les ordres de grandeur ci-après. Environ 750'000 personnes sont imposées à la source. Parmi celles-ci, environ 450'000 sont des résidents et environ 300'000 sont des non-résidents. Sur les 450'000 résidents, environ 400'000 n'atteignent pas un revenu de 120'000 fr. et sont ainsi en principe concernés par la nouvelle jurisprudence du Tribunal fédéral. Sur les 300'000 non-résidents, on compte une majorité de frontaliers. Selon une évaluation approximative, ce sont entre 100'000 et 150'000 personnes imposées à la source qui tombent dans la catégorie des quasi-résidents imposés à la source en Suisse au sens de la nouvelle jurisprudence du Tribunal fédéral¹⁹. Potentiellement, ce sont donc au total environ 500'000 à 550'000 résidents et quasi-résidents imposés à la source qui sont concernés par la nouvelle jurisprudence. Cela représente environ 15 % des personnes exerçant une activité lucrative en Suisse.

4.2 Cantons concernés

S'agissant des étrangers(ères) domiciliés en Suisse, sans être au bénéfice d'une autorisation d'établissement (permis C), dont le revenu ne dépasse pas 120'000 fr., l'ensemble des 26 cantons est concerné par la nouvelle jurisprudence du Tribunal fédéral, en fonction de la structure de sa population étrangère. La statistique du nombre des étrangers tenue par l'Office fédéral des migrations avec une clef de répartition des 600'000 étrangers (séjours à l'année ou de courte durée) par canton fournit un point d'ancrage²⁰.

En raison des différentes CDI conclues par la Confédération et des accords passés par certains cantons avec les Etats voisins, le tableau varie fortement d'un canton à l'autre²¹ pour les personnes domiciliées à l'étranger qui exercent depuis un certain temps une activité lucrative régulière salariée, c'est-à-dire avant tout les frontaliers et les semainiers internationaux :

- La plupart des cantons de Suisse alémanique sont peu concernés. Les cantons du nord de la Suisse accueillent pourtant un nombre relativement élevé de frontaliers allemands, mais comme la convention de double imposition D-CH restreint l'imposition en Suisse, il n'y a en fait pas de problème. Les cantons de Suisse centrale ont tendance, du fait de leur position géographique, à accueillir moins de frontaliers. Ils devraient plutôt veiller aux semainiers internationaux. Les cantons de Suisse orientale ont à vrai dire peu de problèmes avec les frontaliers allemands, mais davantage avec les frontaliers autrichiens et en partie aussi avec les frontaliers italiens.

¹⁸ Voir à ce sujet ch. 3.5.

¹⁹ Dans ce chiffre ne sont donc pas compris les frontaliers qui ne sont pas du tout imposables en Suisse sur la base d'accords internationaux particuliers ou dont l'assujettissement est très limité. Il s'agit donc avant tout de personnes résidant en France et travaillant dans l'un des 8 cantons qui ont passé un accord sur les frontaliers, ainsi que les frontaliers qui résident en Allemagne (voir annexe B).

²⁰ Office fédéral des migrations, Statistique des étrangers, état fin août 2010, http://www.bfm.admin.ch/content/bfm/de/home/dokumentation/zahlen_und_fakten/auslaenderstatistik.html.

²¹ Voir à ce sujet annexe B

- Le sud de la Suisse, en particulier le canton du Tessin, est fortement concerné par la nouvelle jurisprudence fédérale, à cause des frontaliers italiens.
- La Suisse occidentale présente un tableau très disparate. Les cantons de VD, JU, NE et VS ne sont pratiquement pas concernés par la nouvelle jurisprudence. Ils tirent avantage, à l'instar des cantons de BE, BL, BS et SO de l'accord spécial sur les frontaliers passé avec la France. Toute autre est la situation du canton de GE qui n'a pas adhéré à l'accord sur les frontaliers conclu par les cantons précités. En raison de sa situation géographique particulièrement exposée, voisine de la France et proche de l'Italie, et compte tenu de l'absence d'accord sur les frontaliers, le canton de GE est concerné dans une large mesure par la nouvelle jurisprudence.

En résumé, on constate que les cantons suisses sont tous concernés au même titre s'agissant des étrangers domiciliés en Suisse (séjours à l'année ou de courte durée), mais que la problématique relative aux frontaliers et aux semainiers touche avant tout les cantons de Genève et du Tessin.

5. Ebauches de solutions en vue d'éviter les inégalités de traitement

5.1 Taxation ordinaire ultérieure

Aux termes de l'art. 90 al. 2 LIFD, une taxation ordinaire ultérieure (TOU) s'impose pour l'impôt fédéral direct, lorsque la personne imposée à la source a son domicile en Suisse et que ses revenus bruts dépassent pour l'année en question un montant fixé par le DFF. La limite fixée par le DFF à l'art. 4 de l'Ordonnance sur l'impôt à la source (OIS ; RS 642.118.2) et au chiffre 2 de l'appendice à l'OIS est de 120'000 fr. En outre, l'art. 4 OIS prévoit que les impôts prélevés à la source sont imputés sans intérêts, tandis que l'art. 90 al. 2 LIFD prévoit l'imputation sans se prononcer sur le paiement éventuel d'intérêts.

L'art. 34 al. 2 LHID prévoit en outre de manière analogue, en tant que prescription pour les législations fiscales cantonales, une TOU, lorsque les revenus bruts de la personne imposée à la source ayant son domicile en Suisse dépassent un certain montant fixé par le canton ; l'imputation de l'impôt à la source est prévue, mais il n'est pas fait mention de la bonification éventuelle d'intérêts, ni de leur exclusion. La limite de 120'000 fr. a été adoptée par tous les cantons, à l'exception de Genève (500'000 fr.), pour les impôts cantonaux et communaux. Lorsque les conjoints sont imposés en commun, il suffit que les revenus de l'un des deux dépassent la limite fixée. Par contre, il n'est pas tenu compte des revenus additionnés des conjoints pour la limite de 120'000 fr.

L'avantage de la TOU réside dans le fait que toute discrimination peut être écartée, à tout le moins si le désavantage lié au versement anticipé de l'impôt à la source (liquidités) est compensé par la bonification d'intérêts (cf. ch. 7). Les déductions qui peuvent être invoquées sont les mêmes que celles d'une taxation ordinaire et le taux d'impôt appliqué est celui de la commune de domicile. L'impôt à la source devient ainsi une simple avance, destinée à garantir le paiement de l'impôt, ce qui est conforme à la règle expresse de l'art. 3 ALCP.

Lorsqu'une administration fiscale cantonale constate une discrimination inadmissible au regard de l'ALCP et de la nouvelle jurisprudence du Tribunal fédéral et que celle-ci ne peut être écartée par d'autres moyens (par exemple avec une correction du barème, v. ch. 5.2 et 5.3), la solution serait la suivante. En raison des accords internationaux (ALCP) et de la nouvelle jurisprudence du Tribunal fédéral, elle ne pourrait refuser d'accéder à la demande de procéder à une TOU présentée par toute personne imposée à la source, même si celle-ci ne dépasse pas les limites de revenu prévues à l'art. 4 de l'Ordonnance sur l'impôt à la source (OIS ; RS 642.118.2) et au chiffre 2 de l'appendice à l'OIS.

En se fondant sur l'art. 2 ALCP, les ressortissants UE/AELE soumis à l'ALCP peuvent donc assurément demander à être mis au bénéfice d'une TOU. Mais les ressortissants d'autres pays peuvent aussi, en fonction de la décision de principe du canton, solliciter une taxation ordinaire ultérieure (v. ch. 3.4).

5.2 Correction du barème sans adaptation du taux d'imposition communal

Conformément aux art. 86 al. 1 LIFD et 33 al. 3 LHID, des forfaits pour les frais professionnels et les primes d'assurance, ainsi que des déductions pour les charges de famille sont pris en compte dans la fixation des barèmes de l'impôt à la source. Les dispositions légales précitées doivent être interprétées en ce sens que, dans certaines situations, la prise en compte d'autres déductions doit être possible. Par conséquent, l'art. 2 let. e OIS donne expressément aux administrations fiscales la faculté d'accorder dans des cas particuliers des déductions que le barème ne prendrait pas (suffisamment) en compte. La notion de « correction du barème » a gagné en importance dans la pratique et dans la doctrine. Certains cantons ont introduit expressément la possibilité de procéder à une correction du barème dans leur loi cantonale ou dans leur réglementation relative à l'impôt à la source. La plupart des cantons se fondent simplement sur une interprétation de l'art. 33 al. 3 LHID.

En cas de correction du barème, les déductions personnelles de la personne imposée à la source sont directement déduites de son salaire brut. Le barème utilisé pour fixer l'impôt à la source sera celui correspondant à la nouvelle base de calcul. L'impôt déjà prélevé sera imputé sur le montant d'impôt dû. Un excédent éventuel sera remboursé.

Cette manière de procéder a déjà fait ses preuves dans la pratique et est généralement comme une solution relativement simple.

Les déductions suivantes sont déjà prises en compte dans la barème de l'impôt à la source :

- cotisations AVS/AI/APG
- cotisations AC
- cotisations AANP
- cotisations LPP
- déductions pour les assurances et les intérêts de capitaux d'épargne
- déductions pour frais professionnels (forfait, repas à l'extérieur, frais de transport)
- déduction pour double activité des conjoints
- déduction pour enfants
- déduction pour couple
- déduction par enfant du montant de l'impôt (barème parents dès 2011).

Les déductions suivantes peuvent, respectivement doivent le cas échéant être accordées en sus :

- Intérêts de dettes
- Versements au 3^{ème} pilier A
- Rachat LPP d'années de cotisation
- Frais de perfectionnement de la formation
- Frais de prise en charge de tiers
- Versement de pensions alimentaires et de contributions d'entretien
- Frais liés à la maladie ou à un accident
- Frais liés à un handicap
- Versements à des institutions d'utilité publique, dons
- Frais de séjour hors du domicile durant la semaine
- Frais de transport.

Pour les **personnes imposées à la source ayant leur domicile en Suisse (résidents)**, toutes les déductions précitées sont prises en compte dans la pratique.

Pour les **personnes imposées à la source qui n'ont pas de domicile en Suisse (non résidents et quasi-résidents)**, à savoir les frontaliers et les semainiers internationaux, seules les déductions qui ont un lien étroit avec l'activité lucrative exercée en Suisse sont en général déductibles²², à l'exclusion des déductions qui touchent principalement à la situation personnelle et familiale de l'intéressé²³. L'idée est que, dans le cadre d'une répartition internationale des impôts, l'Etat du lieu de travail prend en charge les dépenses nécessaires à l'acquisition du revenu, tous les autres frais étant à charge de l'Etat du domicile. Pour tous ces points, il n'y a toutefois pas de pratique unifiée des cantons.

Une correction du barème sans adaptation du taux d'imposition communal représente avant tout un avantage pour les personnes imposées à la source domiciliées dans une commune dont le taux d'imposition est plus élevé que le taux cantonal. Elles peuvent en principe faire valoir toutes les déductions au moyen de la correction du barème, mais ne paient pas des impôts calculés avec le taux d'impôt communal plus élevé. Il peut en résulter un avantage gênant dont bénéficient les personnes imposées à la source par rapport aux personnes au rôle ordinaire ou d'autres personnes imposées à la source domiciliées dans des communes avec un taux d'imposition plus bas.

5.3 Correction du barème avec adaptation du taux d'imposition communal

Cette solution est un mélange entre la correction du barème telle qu'elle appliquée par la plupart des administrations fiscales cantonales et la TOU.

La détermination des revenus devant faire l'objet d'une imposition à la source reste la même que celle effectuée dans le cadre d'une correction du barème habituelle (ch. 5.2). Toutefois, pour calculer l'impôt dû, on corrige le barème unifié du canton en introduisant le taux effectif d'imposition de la commune de domicile ou du lieu de travail. Cela permet d'éviter une inégalité de traitement pour les personnes imposées à la source qui habitent ou travaillent dans une commune dont le taux d'imposition est fiscalement avantageux. Au lieu du barème cantonal unifié applicable à l'imposition à la source, les personnes imposées à la source peuvent demander un calcul de l'impôt basé sur le taux effectif d'imposition communal, plus favorable.

Le désavantage d'une correction du barème avec adaptation du taux d'imposition communal consiste dans le fait que seuls les contribuables qui seront avantagés vont demander la correction. Toutes les personnes imposées à la source dans des communes avec un taux d'imposition communal élevé vont demander une correction du barème « ordinaire » selon ch. 5.2, ce qui les avantage par rapport aux personnes imposées au rôle ordinaire.

²² Notamment les cotisations AVS/AI/AC, APG, AANP, LPP, les dépenses professionnelles, la déduction pour double activité lucrative, les versements au 3^e pilier A, les rachats LPP, les frais de perfectionnement professionnel, les frais pour personnes à charge, les frais de résidence hors du domicile durant la semaine et les frais de déplacement ; v. aussi la distinction entre les déductions en lien avec l'objet (c'est-à-dire liées à l'activité lucrative) et celles en lien avec le sujet (par. ex. situation familiale) de la jurisprudence de la CEDH, commentée par PASCAL HINNY, Das Diskriminierungsverbot des Personenverkehrsabkommens im Schweizer Steuerrecht, IFF Forum für Steuerrecht, 2004, p. 182. Dans ce contexte particulier, la notion de frais en relation avec l'activité professionnelle (« berufsbezogene Kosten ») est plus large que celle habituelle de frais professionnels.

²³ Notamment les déductions pour primes d'assurances et intérêts d'épargne, pour enfant, pour couple, pour intérêts passifs, pour dette alimentaire et contributions d'entretien, pour frais de maladie et d'accidents, pour frais liés à un handicap et pour contributions à des institutions d'utilité publique et dons.

5.4 Critères pour le choix d'ébauches de solutions appropriées

Pour des raisons techniques d'application, c'est une simple correction du barème à la demande du contribuable selon le ch. 5.2 qui devrait s'imposer dans la plupart des cantons. Compte tenu de l'organisation des autorités fiscales, cette solution serait appliquée par les sections d'impôts à la source existantes, sans grand renfort de moyens, et éviterait de devoir impliquer les sections chargées de l'imposition et de la perception dans le cadre de la taxation ordinaire.

Dans tous les cas où une éventuelle inégalité de traitement ne pourrait pas être corrigée suffisamment et de manière appropriée, voire écartée, par une correction du barème, il y aurait, si les conditions sont remplies, le droit de demander une imposition ordinaire ultérieure avec répartition internationale (v. ch. 5.1). Etant précisé que ce droit est, selon la nouvelle jurisprudence du Tribunal fédéral, directement tiré de l'ALCP.

Les cantons restent libres de prévoir une imposition ordinaire ultérieure directement, sans passer au préalable par la correction du barème, pour autant que les bases légales y relatives le permettent²⁴. Les cantons ne sont donc pas contraints de prévoir une procédure de correction du barème, s'ils lui préfèrent, dans un souci d'égalité de traitement et pour éviter une discrimination des nationaux (« Inländerdiskrimination »), une imposition ordinaire ultérieure.

6. Questions de procédure

6.1 Correction en général seulement sur demande

Les corrections du barème portant sur les déductions qui ne sont pas suffisamment prises en compte par le forfait ne sont possibles qu'à la demande de l'intéressé. Les autorités fiscales n'auraient sinon aucune connaissance des dépenses invoquées. De telles déductions supplémentaires constituent des faits susceptibles de diminuer la charge fiscale. Selon le principe du fardeau de la preuve et de jurisprudence constante, il incombe au contribuable de les faire valoir et de les étayer par des pièces.

Ces principes s'appliquent mutatis mutandis aux impositions ordinaires ultérieures. La personne imposée à la source doit rendre vraisemblable qu'elle a atteint la limite de 120'000 fr. (ou une autre limite fixée par le canton) ou qu'à défaut d'avoir atteint cette limite, sans imposition ordinaire ultérieure, elle serait menacée d'une inégalité de traitement inadmissible.

Il ne faut pas poser des exigences trop strictes quant aux conditions à remplir pour obtenir une correction du barème ou être mis au bénéfice d'une TOU. Il ne sera notamment pas toujours possible au contribuable de juger si le risque d'une inégalité de traitement serait ou devrait être mieux écarté avec une correction du barème ou une imposition ordinaire ultérieure. A cet égard, un certain devoir d'information et de conseil incombe aux autorités fiscales. Il appartient toutefois aux contribuables concernés de lire attentivement les circulaires fournies et de remplir avec soin les éventuels formulaires ou documents permettant de calculer l'impôt. Cela vaut particulièrement pour la question de savoir si une personne non résidente obtient au moins le 90 % de tous ses revenus en Suisse (y compris les revenus du conjoint). Dans ce cadre, il peut être exigé des contribuables qu'ils procèdent eux-mêmes à certains calculs, avant même qu'ils ne soient mis au bénéfice d'une imposition ordinaire ultérieure, étant donné la charge supplémentaire que celle-ci va occasionner à l'autorité fiscale.

²⁴ Voir à ce sujet ch. 5.1 avec renvois aux règles légales de la LIFD, l'OIS et la LHID.

Si un canton opte pour une correction systématique en fin d'année du taux d'imposition, en l'adaptant au taux d'imposition communal de la commune de domicile ou du lieu de travail, avec le remboursement d'un éventuel montant d'impôt payé en trop, il devrait prendre les dispositions suivantes : l'office d'impôt prend contact avec le contribuable à l'adresse figurant dans les registres d'impôt, respectivement dans le système informatique, et l'invite le cas échéant à lui communiquer à temps une adresse ou un représentant en Suisse, ainsi que toutes les informations permettant le remboursement (compte bancaire etc.).

6.2 Documents à fournir et autres obligations de collaborer

La plupart des cantons mettent à disposition des formulaires qui facilitent la déclaration et le contrôle des montants invoqués au titre des déductions. Les autorités fiscales peuvent subordonner l'octroi d'une correction du barème au remplissage exhaustif de ces formulaires (art. 136 en relation avec l'art. 126 LIFD / art. 49 en relation avec l'art. 42 LHID).

Si un contribuable fait valoir une inégalité de traitement inadmissible au regard de l'ALCP ou d'autres règles juridiques et qu'une simple correction du barème s'avère inadéquate ou insuffisante pour lever cette inégalité, les autorités fiscales peuvent demander le dépôt d'une déclaration complète avec annexes, ainsi que toutes les informations et pièces utiles (art. 136 en relation avec l'art. 126 LIFD / art. 49 en relation avec l'art. 42 LHID). Précisément dans le cas de situations transfrontalières, il sera souvent nécessaire de rassembler des informations et des pièces pour pouvoir procéder à une répartition internationale correcte, alors que celles-ci ne sont guère nécessaires pour l'imposition de simples contribuables locaux.

Pour pouvoir procéder à une répartition internationale appropriée, il faudra souvent se baser notamment sur des documents fiscaux d'Etats étrangers. Il doit être possible de s'assurer qu'il n'y ait ni double imposition ni lacunes d'imposition et que les revenus et les frais soient correctement attribués à l'Etat concerné. En application des art. 126 LIFD et 42 LHID, les autorités fiscales suisses peuvent demander la production de la déclaration d'impôt étrangère complète, respectivement de la décision de taxation, ainsi que de toutes les annexes et pièces utiles.

Des problèmes pratiques peuvent surgir lors de l'examen de documents fiscaux étrangers. De nombreux Etats²⁵, parmi lesquels les Etats voisins, Italie, Autriche et Allemagne, particulièrement importants dans ce contexte, connaissent le système de l'imposition séparée des conjoints (choix possible en Allemagne), alors qu'en Suisse l'imposition des époux est commune. Si une personne mariée imposée à la source fait valoir en Suisse une discrimination fiscale, celle-ci ne pourra en règle générale être établie que si tous les éléments fiscaux du conjoint étranger imposé séparément sont pris en compte pour fixer la totalité des revenus.

D'autres difficultés pratiques peuvent se présenter en relation avec les immeubles à l'étranger. La plupart des Etats étrangers²⁶ ne connaissent pas le système d'imposition de la valeur locative au sens des art. 21 al. 1 let. b LIFD, respectivement 7 al. 1 LHID. Il serait difficile pour les autorités fiscales suisses, notamment par manque de connaissances du marché immobilier local à l'étranger, de fixer une valeur locative idoine pour la répartition internationale et en particulier pour la répartition des intérêts passifs. Il en va de même pour l'estimation fiscale d'un tel bien immobilier à l'étranger. Les valeurs établies localement à l'étranger ne devraient souvent pas correspondre aux critères suisses. Ces problèmes ne sont toutefois pas totalement nouveaux pour les autorités fiscales suisses, puis-

²⁵ Voir rapport final de la commission d'experts Imposition des familles au DFF, 1998, annexe 6, <http://www.efd.admin.ch/dokumentation/zahlen/00578/00837/index.html?lang=de>

²⁶ Voir aussi par exemple à ce sujet les Etats voisins particulièrement importants que sont l'Italie et la France

qu'actuellement déjà ces valeurs doivent être établies pour fixer le taux global de contribuables au rôle ordinaire propriétaires d'immeubles à l'étranger.

Des problèmes similaires peuvent aussi se poser, lorsque des personnes domiciliées à l'étranger dont les revenus ne sont, sur la base d'accords internationaux, imposables qu'au lieu de travail, et non (à titre accessoire) au lieu de domicile²⁷. Ces personnes ne déposent en général aucune déclaration d'impôt « complète » selon les critères suisses dans l'Etat de leur domicile et ne font de ce fait l'objet d'aucune taxation intégrale, qui permettrait d'établir l'ensemble des revenus, idéalement y compris les revenus du conjoint.

A défaut de valeurs étrangères adéquates ou de dépôt de pièces utilisables, l'imposition à la source reste valable, voire une taxation d'office peut selon les cas être envisagée (art. 130 LIFD / art. 46 al. 3 LHID).

6.3 Délais

Les personnes imposées à la source peuvent demander, jusqu'à la fin mars de l'année qui suit l'échéance de l'impôt à la source, que l'autorité de taxation rende une décision relative à l'existence et à l'étendue de l'assujettissement (art. 137 al. 1 LIFD). Selon la doctrine dominante et la jurisprudence cantonale²⁸ et certainement aussi la jurisprudence fédérale²⁹, il s'agit d'un délai de péremption. Il garantit la sécurité juridique, tant à l'égard des personnes que des autorités concernées par la procédure de taxation, dans la mesure où même en cas d'auto-taxation les intéressés doivent pouvoir savoir quand la perception de l'impôt est définitive et la taxation entre en force. Cette qualification en tant que délai péremptoire signifie pour la personne imposée à la source que l'impôt perçu par l'employeur est définitif à la fin du mois de mars qui suit l'année au cours de laquelle il a été prélevé. Cette situation est analogue à celle qui prévaut pour la personne qui a reçu une décision de taxation et qui omet par la suite de la contester dans les délais par les voies de droit ordinaires.

Le délai jusqu'à fin mars de l'année qui suit le prélèvement de l'impôt à la source s'applique aussi de manière appropriée aux « demandes de rectification », c'est-à-dire aux demandes de correction du barème, d'imposition ordinaire ultérieure ou à celles invoquant d'autres moyens propres à écarter une discrimination vraisemblablement inadmissible. Les personnes imposées à la source prennent connaissance, en principe au plus tard en même temps que le prélèvement opéré chaque mois à la source sur leur salaire, de leur assujettissement à l'impôt à la source et du montant approximatif de l'impôt. On peut attendre de leur part qu'ils prennent le soin de demander des explications (si nécessaire par voie de décision) et une correction avant la fin du mois de mars qui suit l'année de la perception conformément à l'art. 137 al. 1 LIFD, à tout le moins qu'ils présentent une demande formelle et qu'ils utilisent à cet effet les éventuels formulaires mis à leur disposition. La question d'un délai plus long pourrait éventuellement se poser dans des cas spéciaux, lorsque la discrimination inadmissible n'apparaît que plus tard, nonobstant la diligence dans le traitement de ses affaires fiscales qui peut raisonnablement être exigée de l'intéressé.

²⁷ Voir aussi par exemple pour les frontaliers italiens l'annexe B

²⁸ RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009, Art. 137 Rz. 3; ZIGER-LIG/JUD, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, DBG, 2.A., 2008, art. 137 Rz 3; Steuerrekurskommission VS, 21.10.2009, 2008/33.

²⁹ ATF 2C-673/2008 du 9 février 2009, dans lequel il a été jugé qu'un contribuable imposé à la source avait droit au remboursement d'un impôt à la source excédentaire (in casu application d'un barème erroné par l'employeur), pour autant que l'erreur n'ait pas été facilement reconnaissable pour le contribuable, les conditions de la révision étant ainsi remplies.

Plus tard, une révision au sens des art. 147 LIFD, respectivement 51 LHID, est aussi possible, pour autant que les conditions de la révision soient remplies, notamment le respect du délai de 90 jours dès la découverte du motif de révision pour présenter la demande et la diligence raisonnable qui incombe à l'intéressé. Une simple restitution fondée sur l'art. 168 al. 1 LIFD (remboursement d'un montant d'impôt payé par erreur) n'est en revanche pas possible, puisque cette disposition légale ne s'applique qu'à la perception et non à la taxation. Une taxation entrée en force ne peut donc pas être modifiée par ce biais. Une modification est soumise aux conditions de la révision³⁰.

Si l'employeur a prélevé un montant d'impôt trop élevé et qu'il l'a transféré à l'autorité fiscale, la personne imposée à la source peut faire valoir un droit au remboursement auprès de l'employeur (et non auprès de l'autorité fiscale) en invoquant l'art. 138 al. 2 LIFD, respectivement l'art. 49 al. 4 LHID, cela dans les délais de droit privé applicables aux demandes de remboursement, c'est-à-dire même après le 31 mars de l'année qui suit celle de la perception.

6.4 Maintien d'imposition choisi ou possibilité de choix chaque année

La question du maintien de l'imposition choisie ne se pose que pour les personnes imposées à la source qui ont été imposées au rôle ordinaire à leur demande, bien que les conditions prévues par la LIFD et la LHID n'étaient alors pas véritablement remplies. Ces personnes peuvent-elles l'année suivante se satisfaire de l'imposition à la source, si celle-ci se révèle plus favorable en raison d'un changement de circonstances (par exemple en cas de changement de domicile dans une commune avec un taux d'imposition plus élevé) ou si l'intéressé ne veut plus assumer la charge liée au dépôt de la déclaration d'impôt ?

A défaut de base légale dans le droit interne, personne ne peut être contraint à accepter une taxation ordinaire ultérieure, si les conditions de l'art. 90 al. 2 LIFD en relation avec l'art. 4 OIS et l'appendice 2 OIS et celles de l'art. 34 al. 2 LHID ne sont pas remplies. Il ne peut être exigé d'un résident, dont le revenu n'atteint pas 120'000 fr. (ou un montant différent prévu par le droit cantonal) et qui est d'accord avec l'imposition à la source, qu'il remplisse une déclaration d'impôt complète. De même, il ne peut faire l'objet d'une taxation ordinaire contre son gré. La question d'une éventuelle lacune de la loi se pose toutefois, qui devrait être comblée avec le principe « imposé une fois au rôle ordinaire, toujours imposé au rôle ordinaire », à tout le moins tant qu'il n'y a pas de modification structurelle durable de la situation personnelle, familiale et financière de l'intéressé.

En pratique, beaucoup de cantons pourraient intégrer l'imposition ordinaire ultérieure dans le registre fiscal ordinaire. En principe, la plupart des personnes ne devraient d'ailleurs pas s'opposer à une imposition ordinaire ultérieure dans les années à venir.

Pour le moment, à défaut d'arrêts des tribunaux, la question ne trouve pas de réponse du point de vue juridique. Il faudrait toutefois éviter de permettre à l'intéressé dont la situation n'a pas changé, un choix libre chaque année, car une telle pratique se traduirait pas une inégalité de traitement au détriment des contribuables purement locaux et aux autres contribuables au rôle ordinaire.

³⁰ Commission de recours en matière fiscale VS, 21.10.2009, 2008/33, cas particulier du remboursement de l'impôt à la source après expiration du délai de l'art. 137 al. 1 LIFD ; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009, Art. 168 Rz 4.

6.5 Notification des décisions en cas de domicile à l'étranger

Les personnes imposées à la source ont souvent leur domicile à l'étranger. C'est surtout le cas pour le groupe important non négligeable des frontaliers et des semainiers internationaux.

La notification de décisions de taxations et autres décisions à l'étranger n'est pas compatible avec le droit international et le principe de territorialité³¹. En vertu du droit international seuls des plis contenant de simples informations, parmi lesquelles figure la demande de désigner un représentant en Suisse conformément à l'art. 118 LIFD, peuvent être admis.

Lorsque la demande portant sur la désignation d'un représentant en Suisse ne parvient pas à son destinataire à l'étranger ou que le lieu où ce dernier réside effectivement est inconnu, la décision doit faire l'objet d'une publication dans la Feuille officielle cantonale comme le prévoit l'art. 116 al. 2 LIFD. Dans les cas urgents, par exemple en cas de demande de sûretés selon l'art. 169 LIFD, on peut renoncer à la demande de désignation d'un représentant et procéder directement par voie de publication dans la Feuille officielle.

La publication de décisions de taxation ou d'arrêts dans la Feuille officielle est soumise au secret fiscal (art. 110 LIFD / art. 39 al. 1 LHID). Seuls peuvent être communiqués le nom de l'autorité qui a rendu la décision, ce qu'elle a décidé et les voies de droit à disposition de l'intéressé. Les décisions de taxation et les arrêts ne doivent pas être mentionner les éléments imposables, ni la motivation.

Si un pli contenant une décision de taxation ou un arrêt est néanmoins ouvert à l'étranger, la notification est réputée valable, nonobstant le droit international. En effet, seul l'Etat dont la souveraineté a été violée par la notification peut s'en plaindre. Lorsque le pli notifié par la poste fait l'objet d'une réaction écrite du contribuable, la notification est réputée effective.

Dans la pratique, c'est avant tout l'employeur en Suisse qui pourrait être désigné comme le représentant de l'employé, avec pouvoir de recevoir les plis adressés à ce dernier. Se pose toutefois la question de savoir si les employés sont effectivement d'accord que leurs documents fiscaux qui contiennent souvent des données relatives à leur situation personnelle, familiale et financière, voire aussi des éléments ayant trait à leur santé, soient adressés à l'employeur.

7. Questions relatives aux Intérêts et aux échéances

7.1 Problématique de base

L'impôt à la source est en général prélevé chaque mois directement sur le salaire. Les personnes imposées à la source paient de ce fait leurs impôts plus vite que les personnes au rôle ordinaire. Selon les cantons, ces dernières peuvent en effet s'acquitter de leurs impôts plus tard dans l'année et elles obtiennent souvent un intérêt rémunérateur sur les acomptes versés provisoirement.

Jusqu'à présent, la question des intérêts et des échéances n'est pas apparue comme une priorité dans les arrêts des tribunaux. Pour autant qu'elle ait été abordée, elle l'était de manière furtive. La doctrine fait toutefois régulièrement allusion au risque d'inégalité de traitement. Il ne devrait donc pas s'écouler beaucoup de temps avant que la question des intérêts

³¹ Voir aussi à ce sujet et en relation avec les références du présent paragraphe RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar zum DBG, 2.A., 2009, art. 116 Rz 44 ss. Et art. 118 Rz. 1 ss., ainsi que les nombreuses citations de jurisprudence.

ne soit soulevée devant l'administration ou les tribunaux. Le niveau actuellement très bas de l'inflation et des taux d'intérêt enlève au problème son acuité, mais la pression devrait augmenter en cas d'augmentation des taux d'intérêt.

S'agissant de l'échéance et des intérêts, il convient d'opérer une distinction entre le système prévu pour l'IFD et la réglementation relative aux cantons et aux communes. De plus, les règles sur les échéances et les intérêts des 26 cantons divergent passablement. Les échéances et les délais de paiement ainsi que les taux d'intérêts, pour autant que des intérêts soient prévus, ne sont pas les mêmes.

7.2 Impôt fédéral direct

Dans la procédure de taxation ordinaire, l'échéance est en général fixée au 1^{er} mars de l'année suivante³². A cette date, une facture provisoire d'impôt doit à tout le moins être établie. L'intérêt de retard est dû à partir du 31 mars³³.

Par rapport aux personnes imposées au rôle ordinaire, celles qui sont imposées à la source subissent un désavantage du point des liquidités, respectivement un désavantage par rapport aux intérêts sur 14 mois au maximum, c'est-à-dire entre le mois de janvier de l'année en cours (impôt prélevé à la source sur le salaire du mois de janvier) et la fin du mois de mars de l'année suivante (taxation provisoire de l'impôt fédéral direct en taxation ordinaire). Le désavantage par rapport aux liquidités et aux intérêts s'étend au minimum sur trois mois (laps de temps entre le prélèvement de l'impôt à la source sur le salaire de décembre et échéance ordinaire au 31 mars de l'année suivante). En moyenne, ce désavantage s'étend donc à 8,5 mois³⁴.

Si par la suite la taxation définitive est plus élevée que la taxation provisoire, un intérêt débiteur à charge du contribuable calculé sur la différence commence à courir 30 jours après la notification de la taxation définitive³⁵. Il ressort toutefois de la pratique que pour les salariés dépendants la différence est faible ou inexistante.

Dans certains cantons, le prélèvement de l'impôt fédéral direct obéit à des règles différentes. Mais même dans ces cas spéciaux, au regard de la nouvelle jurisprudence, des questions sur l'égalité de traitement entre les personnes imposées à la source et celles au rôle ordinaire peuvent se poser.

Si le montant de l'impôt prélevé à la source est trop élevé et qu'il est réduit ou remboursé dans le cadre d'une taxation ordinaire ultérieure ou d'une correction du barème, les sommes versées au titre de l'impôt à la source sont imputées sans intérêt. Par contre, les montants excédentaires versés provisoirement par les personnes au rôle ordinaire portent intérêts.

³² Art. 1 al. 1 Ordonnance du 10 décembre 1992 sur l'échéance et les intérêts en matière d'impôt fédéral direct, RS 642.124; le DFF fixe chaque année le montant du taux d'intérêt ; pour 2011 il est de 3,5 %.

³³ Art. 3 al. 1 Ordonnance du 10 décembre 1992 sur l'échéance et les intérêts en matière d'impôt fédéral direct, RS 642.124.

³⁴ Voir pour plus de détails PASCAL HINNY, Personenverkehrsabkommen und Schweizer Quellensteuerordnung, IFF Forum für Steuerrecht, 2004, p. 258 s.

³⁵ Art. 3 al. 1 Ordonnance du 10 décembre 1992 sur l'échéance et les intérêts en matière d'impôt fédéral direct, RS 642.124.

7.3 Impôts cantonaux et communaux

La LHID ne règle pas l'harmonisation de la perception des impôts cantonaux et communaux³⁶. Celle-ci varie fortement de canton à canton et dans certains cantons même de commune à commune. Il est dès lors difficile de procéder à des constatations valables et d'ébaucher des solutions.

En général, la problématique de l'inégalité de traitement est moins patente qu'en matière d'impôt fédéral direct, parce que le terme général d'échéance moyen pour les impôts dans la procédure ordinaire est en général le 31 mars de l'année suivante. Les contribuables au rôle ordinaire doivent par conséquent verser un intérêt de retard pour les paiements tardifs. Certains cantons connaissent le système des intérêts compensatoires (« Ausgleichszins-System »). Comme la plupart des cantons ont fixé un terme général d'échéance relativement tardif, cela peut se traduire par une inégalité de traitement au détriment des personnes imposées à la source³⁷.

En bref, il convient de distinguer les réglementations cantonales suivantes :

1. Impôt ordinaire prélevé en une fois en principe sans versement d'acomptes³⁸
2. Impôt ordinaire prélevé par acomptes, sans échéance propre fixée pour les acomptes³⁹
3. Impôt ordinaire prélevé par acomptes, avec une échéance propre fixée pour chaque acompte⁴⁰.

La différence par rapport à l'échéance de l'impôt ordinaire se situe, selon les cantons, entre un minimum de 0 et un maximum de 10,5 mois. Plus la différence de temps est grande, plus le risque d'inégalité de traitement l'est aussi, de même que l'éventualité d'une procédure fondée sur l'ALCP.

A titre d'exemple de calcul, avec des taux d'intérêt actuellement bas, on peut retenir qu'une différence de 2 mois sur un montant d'impôt de 10'000 fr., avec un taux d'intérêt de 1 %, se traduira par un déficit d'intérêts de seulement 17 fr.

³⁶ Selon art. 129 al. 2 Constitution fédérale, SR 101, la Confédération n'a aucune compétence en matière d'harmonisation de la perception des impôts. C'est pourquoi la LHID ne prévoit en principe aucune disposition sur l'échéance et les intérêts. Un titre huitième « Perception de l'impôt et garanties », qui serait le pendant des art. 160 à 173 LIFD, manque dans la LHID.

³⁷ Puisque les versements des contribuables au rôle ordinaire sont crédités avant le terme général d'échéance, ce qui n'est pas le cas des contribuables imposés à la source.

³⁸ Le terme général d'échéance prévu dans la loi est déterminant pour le paiement d'intérêts. En principe, les versements avant l'échéance du terme portent intérêts. Pour la question de l'égalité de traitement, il faut comparer l'échéance générale de l'impôt ordinaire avec l'échéance moyenne de l'impôt à la source.

³⁹ Pour la question de l'égalité de traitement, il faut comparer l'échéance générale du paiement des impôts au rôle ordinaire avec l'échéance moyenne de l'impôt à la source.

⁴⁰ Pour la question de l'égalité de traitement, il faut comparer l'échéance moyenne des acomptes mensuels du rôle ordinaire avec l'échéance moyenne de l'impôt à la source. L'échéance générale de l'impôt joue donc un rôle secondaire s'agissant de l'égalité de traitement.

7.4 Ebauches de solutions

Pour éviter les inégalités de traitement entre personnes imposées à la source et personnes au rôle ordinaire, plusieurs ébauches de solution sont envisageables.

Impôt fédéral direct

Pour l'impôt fédéral direct, avec la réglementation en vigueur, une solution pourrait consister en l'intégration dans le barème de l'impôt à la source d'intérêts rémunérateurs, pour compenser la différence précitée d'intérêts de 8,5 mois. La question des intérêts n'est pas réglée dans la LIFD et seule l'ordonnance prévoit l'absence d'intérêts⁴¹. Une modification, respectivement un avancement, de l'échéance de l'impôt fédéral direct pour les personnes au rôle ordinaire n'est guère envisageable, même si cette solution présenterait l'avantage de réduire l'inégalité de traitement, en diminuant le laps de temps entre les différentes échéances⁴².

Conformément à l'art. 162 al. 3 LIFD, le droit en vigueur permettrait l'instauration d'intérêts dans le cas des taxations ordinaires ultérieures.

Impôts cantonaux et communaux

Dans les cantons qui connaissent pour le rôle ordinaire (impôts cantonaux et communaux) une échéance moyenne proche du milieu de l'année, le risque que les personnes imposées à la source fassent valoir une inégalité de traitement est relativement faible. Pour ces cantons, il s'agit plutôt d'une question théorique relevant de la doctrine.

Les cantons qui connaissent une échéance pour le rôle ordinaire (impôts cantonaux et communaux), qui s'écarte beaucoup du milieu de l'année, pourraient se voir contraints de modifier leur réglementation, soit sur plan légal soit par une modification de la pratique, pour répondre aux obligations internationales, en particulier l'ALCP. Certains cantons pourraient introduire dans leur barème de l'impôt à la source des intérêts rémunérateurs ou avancer l'échéance générale pour le rôle ordinaire.

Pour les remboursements dans le cadre de l'imposition ordinaire ultérieure, l'octroi d'intérêts fondé sur une application par analogie de la réglementation cantonale existante en matière d'intérêts rémunérateurs ou compensatoires pourrait s'avérer utile, voire nécessaire.

8. Bilan

Au moyen de la présente analyse, les administrations fiscales cantonales sont en principe en mesure de reconnaître à temps les cas dans lesquels une inégalité de traitement inadmissible au sens de la nouvelle jurisprudence du Tribunal fédéral sur la conformité de la réglementation suisse en matière d'imposition à la source avec l'ALCP risque de se présenter.

Il appartiendra donc aux administrations fiscales cantonales d'appliquer la nouvelle jurisprudence à la lumière de cette analyse.

⁴¹ L'art. 90 al. 2, dernière phrase, LIFD ne s'y oppose pas, mais l'art. 4 al. 1 OIS (SR 642.118.2) devrait être modifié.

⁴² Avancer le terme d'échéance est une décision qui appartiendrait au législateur fédéral, et non à l'administration fiscale. Pour des raisons de politique fiscale, elle ne paraît pas opportune. Il faudrait tenir compte des conséquences financières qui en découleraient pour la Confédération et les débiteurs de l'impôt.

Catégorie de personnes

ANNEXE A

Catégorie	Statut Résidence	Imposition	Incidence Arrêt TF	Correction de l'impôt source	Remarques
Domicile en Suisse					
Ressortissants CH	résident	ordinaire art. 16 ss LIFD/art. 7 LHID	Non	Pas d'impôt à la source	---
Etrangers avec autorisation d'établissement (permis C)	résident	ordinaire art. 16 ss LIFD/art. 7 LHID	Non	Pas d'impôt à la source	---
Etrangers avec autorisation de séjour (permis B)					
a. Revenus plus de 120'000	résident	À la source Art. 83 ss LIFD/art. 32 ss LHID	Non	Taxation ordinaire ultérieure selon art. 90 al. 2 LIFD et 4 al. 1 OIS/ art. 34 al. 2 LHID	Attention le cas échéant à la probléma- tique des échéances et des intérêts (cf. ch. 7 de l'analyse)
b. Revenus jusqu'à 120'000	résident	A la source Art. 83 ss LIFD/art. 32 ss LHID	Oui	Seulement correction du ba- rème selon art. 86 al. 1 LIFD / art. 33 al. 3 LHID. Nouveau selon ATF : aussi taxation or- dinaire ultérieure selon art. 90 al. 2 LIFD et art. 4 al. 1 OIS ; art. 34 al. 2 LHID à vérifier	ATF s'applique certainement aux res- sortissants UE/AELE; pour les ressor- tissants d'autres Etats selon décision de principe du canton (v. ch. 3.4 de l'analyse)
Etrangers avec autorisation : F: admis à titre provisoire N: requérants d'asile S: personnes à protéger	résident	A la source Art. 83 ss LIFD/art. 32 ss LHID	Oui	Seulement correction du ba- rème selon art. 86 al. 1 LIFD / art. 33 al. 3 LHID. Nouveau selon ATF : aussi taxation or- dinaire ultérieure selon art. 90 al. 2 LIFD et art. 4 al. 1 OIS ; art. 34 al. 2 LHID à vérifier	ATF s'applique certainement aux res- sortissants UE/AELE: pour les ressor- tissants d'autres Etats selon décision de principe du canton (v. ch. 3.4 de l'analyse)

Domicile à l'étranger					
Frontaliers de nationalité suisse	En général qua- si-résident	A la source selon art. 91 ss LIFD/art. 35 ss LHID, si imposition en CH se- lon annexe B	En partie, v. annexe B	Dans la pratique, en règle gé- nérale correction du barème. Nouveau selon ATF aussi taxation ordinaire ultérieure, comme celle prévue à l'art. 90 al. 2 LIFD et à l'art. 4 al. 1 OIS ; art. 34 al. 2 LHID à véri- fier	Différents cas de figure envisageables, v. annexe B

Catégorie	Statut Résidence	Imposition	Incidence arrêt TF	Correction de l'impôt source	Remarques
Frontaliers étrangers avec permis G	En général quasi-résident	A la source selon art. 91 ss LIFD/art. 35 ss LHID, si imposition en CH selon annexe B	En partie, v. annexe B	Dans la pratique, en règle générale correction du barème. Nouveau selon ATF aussi taxation ordinaire ultérieure, comme celle prévue aux art. 90 al. 2 LIFD et 4 al. 1 OIS ; art. 34 al. 2 LHID à vérifier	Différents cas de figure envisageables, v. annexe B
Semainiers internationaux ressortissants suisses	En général quasi-résident	A la source selon art. 91 ss LIFD/art. 35 ss LHID,	Oui	Dans la pratique, en règle générale correction du barème. Nouveau selon ATF aussi taxation ordinaire ultérieure, comme celle prévue aux art. 90 al. 2 LIFD et 4 al. 1 OIS ; art. 34 al. 2 LHID à vérifier	---
Semainiers internationaux avec permis G ressortissants étrangers	En général quasi-résident	A la source selon art. 91 ss LIFD/art. 35 ss LHID,	Oui	Dans la pratique, en règle générale correction du barème. Nouveau selon ATF aussi taxation ordinaire ultérieure, comme celle prévue aux art. 90 al. 2 LIFD et 4 al. 1 OIS ; art. 34 al. 2 LHID à vérifier	---
Ressortissants étrangers avec autorisation de séjour de courte durée L	En général non résident	A la source selon art. 91 ss LIFD/art. 35 ss LHID,	Non	En règle générale pas de correction, en pratique parfois correction du barème comme celle prévue à l'art. 86 al. 1 LIFD / 33 al. 3 LHID	En gén. pas de domicile en CH pour les séjours de courte durée. Exceptionnellement sur la base d'un séjour qualifié (art. 3 al. 3 LIFD/3 al. 1 LHID), statut comparable à celui d'un résident, voire statut de quasi-résident
Ressortissants CH sans statut de frontalier ou de semainier international	En général non résident	A la source selon art. 91 ss LIFD/art. 35 ss LHID,	Non	En règle générale pas de correction, en pratique parfois correction du barème	En gén. „véritable“ non résident. Pas de correction possible/nécessaire. Problématique quasi-résidents (exception)
Autres ressortissants étrangers	Non résident	A la source selon art. 91 ss LIFD/art. 35 ss LHID,	Non	En règle générale pas de correction, en pratique parfois correction du barème	En règle générale „véritable“ non résident. Pas de correction possible, ni nécessaire. Exception : problématique des quasi-résidents
Cas particulier : employés avec fonction dirigeante et domicile en Allemagne (art. 15 al. 4 CDI D-CH)	En général quasi-résident, sinon non résident	A la source selon art. 91 ss LIFD/art. 35 ss LHID,	Oui	En règle générale correction du barème. Nouveau selon ATF aussi taxation ordinaire ultérieure comme celle prévue aux art. 90 al. 2 LIFD et 4 al. 1 OIS/ 34 al. 2 LHID à vérifier	---

Frontaliers

ANNEXE B

Lieu de travail	Imposition en Suisse	Imposition dans l'Etat du domicile à l'étranger	Compensation fiscale avec un autre Etat	Base légale / Accord	Incidence ATF du 26.01.2010
-----------------	----------------------	---	---	----------------------	-----------------------------

Domicile en France					
BE, BL, BS, JU, NE, SO, VD, VS	Non	Oui	Oui, 4,5% du salaire brut par la France	Accord sur les frontaliers du 11.04.1983 ¹ en rel. Avec art. 17 al. 4 CDI-F ²	Non
GE	Oui	Non	Oui, 3,5% du salaire brut à la France	Accord du 29.01.1973 ³	Oui
Autres cantons	Oui	Non	Non	Pas de réglementation spéciale, art. 17 al. 1 CDI-F	Oui
Cas particulier: emploi auprès collectivité publique, ressortissant CH, lieu de travail tous les cantons sauf GE	Oui	Non	Non	Art. 21 CDI-F	Oui

Domicile en Italie					
GR, TI, VS	Oui	Non pour les frontaliers selon accord 1974 ⁴ Oui, pour les autres frontaliers avec imputation de l'impôt suisse	Oui, 40 % du montant d'impôt pour l'Italie Non, pour les autres frontaliers	Accord du 03.10.1974 ⁵ en relation avec l'art. 15 al. 4 CDI-I ⁶	Oui
Autres cantons	Oui	Oui, avec imputation de l'impôt suisse	Non	Art. 15 al. 1 CDI-I	Oui
Cas particulier: emploi auprès collectivité publique, ressortissant CH, lieu de travail tous les cantons	Oui	Non	Non	Art. 19 al. 1 CDI-I	Oui

¹ dt.: www.gesetzessammlung.bs.ch/sg/na/pdf/erlasse/649.810.pdf; frz.: www.impots.gouv.fr/portal/deploiement/p1/fichedescriptive_2117/fichedescriptive_2117.pdf.

² CDI F-CH du 9.9.1966 (RS 0.672.934.91), www.admin.ch/ch/f/rs/c0_672_934_91.html.

³ Accord entre le Conseil fédéral suisse agissant au nom de la République et Canton de Genève et le Gouvernement de la République française sur la compensation financière relative aux frontaliers travaillant à Genève, www.eda.admin.ch/eda/de/home/topics/intla/intrea/dbstv/data49/e_99990449.html; texte français: www.doc.diplomatie.gouv.fr/BASIS/pacte/webext/bilat/DDD/19730070.pdf ou www.crfginfo.org/fck_editor/upload/File/docs_reference/Accord_CompensationFinanciere_1973.pdf.

⁴ Sont considérés comme frontaliers au sens de cet accord les personnes qui ont leur domicile dans la "zona di frontiera", c'est-à-dire en principe dans une zone de 20 km à partir de la frontière.

⁵ Accord du 3.10.1974 entre la Suisse et l'Italie relatif à l'imposition des travailleurs frontaliers et à la compensation financière en faveur des communes italiennes limitrophes (RS 0.642.045.43); www.admin.ch/ch/f/rs/c0_642_045_43.html.

⁶ CDI I-CH du 09.03.1976 (RS 0.672.945.41), www.admin.ch/ch/f/rs/c0_672_945_41.html.

Lieu de travail	Imposition en Suisse	Imposition dans l'Etat du domicile à l'étranger	Compensation fiscale avec un autre Etat	Base légale / Accord	Incidence ATF du 26.01.2010
-----------------	----------------------	---	---	----------------------	-----------------------------

Domicile en Allemagne					
Tous les cantons ⁷	Oui, limitée à max. 4,5 % du salaire brut	Oui, avec imputation des impôts suisses	Non	Art. 15a CDI-D ⁸	Non
Cas particulier: employés avec fonction dirigeante, tous les cantons	Imposition en CH	Pas d'imposition en D	Non	Art. 15 al. 4 CDI-D	Oui
Cas particulier: emploi auprès collectivité publique, ressortissant CH, lieu de travail tous les cantons	Imposition en CH	Pas d'imposition en D	Aucune	Art. 19 CDI-D	Oui

Domicile en Autriche					
Tous les cantons	Oui	Non	12,5% du montant de l'impôt	Accord du 21.03.2006 ⁹	Oui
Cas particulier: emploi auprès collectivité publique, avec ou sans citoyenneté CH, lieu de travail tous les cantons	Oui	Non	Non	Art. 19 CDI-A ¹⁰	Oui

Domicile dans la Principauté du Liechtenstein					
Tous les cantons	Non	Oui	Non	Art. 5 al. 2 CDI-FL ¹¹	Non
Cas particulier: emploi auprès collectivité publique, avec ou sans citoyenneté CH, lieu de travail tous les cantons	Oui	Non	Non	Art. 7 al. 1 CDI-FL	Oui

⁷ Si en fonction de l'exercice de son activité sur toute l'année civile le frontalier ne regagne pas son domicile en Allemagne plus de 60 jours ouvrables, il perd sa qualité de frontalier et est entièrement soumis à l'impôt à la source en Suisse (Art. 15a al. 2 CDI D-CH).

⁸ CDI D-CH du 11.08.1971 (RS 0.672.913.62); www.admin.ch/ch/f/rs/c0_672_913_62.html.

⁹ Protocole du 21.03.2006 modifiant la CDI A-CH du 30.01.1974 (RS 0.672.916.312), www.admin.ch/ch/f/rs/c0_672_916_312.html.

¹⁰ CDI A-CH du 30.01.1974 (RS 0.672.916.31), http://www.admin.ch/ch/f/rs/c0_672_916_31.html.

¹¹ CDI FL-CH du 22.06.1995 (RS 0.672.951.43), http://www.admin.ch/ch/f/rs/c0_672_951_43.html.