



Schweizerische Eidgenossenschaft
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra

Département fédéral des finances DFF

Administration fédérale des contributions AFC
Division principale Politique fiscale

13 novembre 2023

Consultation sur la loi fédérale sur l'imposition du travail mobile dans le contexte international

Rapport sur les résultats

Résumé

En tout, 56 avis ont été déposés dans le cadre de la procédure de consultation.

Approbation de principe du projet législatif :

Approbation :

Cantons : AG, AI, AR, BE, BL, BS, FR, GE, GL, GR, JU, LU, NE, NW, OW, SG, SH, SO, SZ, TG, TI, UR, VD, VS, ZG, ZH, CDF (27)

Partis politiques : Le Centre, PLR, PS (3)

Organisations et associations : ABPS, ASA, ASB, Association suisse des sociétés holding et financières, CCIG, Conférences des villes suisses sur les impôts, CP, CSI, CVCI, Employeurs Banques, FIDUCIAIRE SUISSE, GEM, OREF, SAB, SUPSI, SwissHoldings, Travail.Suisse, Union des villes suisses, Union patronale suisse, USS, veb.ch (21)

Motif :

- La présente modification de la loi est source de sécurité juridique et prend en compte la tendance au développement du télétravail effectué à l'étranger.
- La Suisse conserve son substrat fiscal correspondant aux jours de télétravail à l'étranger en cas d'attribution du droit d'imposer dans le cadre de réglementations internationales.

La FER et l'usam se disent de manière générale opposées à toute augmentation de la charge administrative des entreprises, sans concrètement traiter le projet mis en consultation. Raiffeisen ne fournit pas non plus d'avis concret sur l'avant-projet, tout en faisant valoir qu'il est nécessaire d'instaurer des réglementations internationales relatives à l'activité en télétravail avec les autres États voisins, notamment avec l'Autriche et l'Italie.

Rejet de la base d'imposition nationale concrète :

Rejet :

Cantons : FR, GE (2)

Partis : PLR (1)

Organisations et associations : ABPS, ASA, economiesuisse, EXPERTsuisse, OREF, SwissHoldings (6)

Motif :

- Le texte devrait se limiter aux situations de télétravail des frontaliers.
- Le vaste droit d'imposer qui est accordé à la Suisse dans le projet pour l'ensemble des employés des entreprises suisses, y compris ceux qui travaillent de manière permanente à l'étranger, va incontestablement trop loin pour les cantons et les organisations précités (art. 5, al. 1, let. a^{bis}, P-LIFD et art. 4, al. 2, let. a^{bis}, P-LHID). La disposition possède une portée extraterritoriale trop importante et pourrait conduire à de nombreuses situations de double imposition imprévisibles et inévitables.
- À la place, il convient de définir une compétence d'imposer ciblée dont le champ d'application doit être limité à la mise en œuvre des conventions contre les doubles impositions.

Des propositions supplémentaires de modification de l'avant-projet ont notamment été formulées sur les points suivants :

- *La proposition de modification de la compétence d'imposer relative aux personnes exerçant une activité lucrative indépendante (art. 5, al. 1, let. a, P-LIFD et art. 4, al. 2, let. a, P-LHID) ne devrait pas être retenue pour éviter de créer de la confusion et des problèmes de délimitation avec les autres dispositions légales du droit fiscal suisse.*
- *Afin d'obtenir une disposition légale plus cohérente, il conviendrait de fusionner les let. a et a^{bis} dans l'art 5, al. 1, P-LIFD et dans l'art. 4, al. 2, P-LHID.*
- *Précision de l'exemption du prélèvement à la source pour les marins à bord d'un navire battant pavillon suisse.*
- *L'avant-projet règle uniquement le principe de l'obligation d'attester. Le rapport explicatif ne contient pas non plus de précisions sur la mise en œuvre de cette obligation. Il reste notamment à définir si et comment les revenus doivent être attestés.*
- *Intégration d'une disposition potestative concernant le dépôt de l'attestation par voie électronique si le droit cantonal le prévoit.*

1. Contexte

Le 9 juin 2023, le Conseil fédéral a chargé le Département fédéral des finances de mener une procédure de consultation au sujet de la loi fédérale sur l'imposition du travail mobile dans le contexte international auprès des cantons, des partis politiques, des associations faîtières des communes, des villes et des régions de montagne, des associations faîtières de l'économie et des autres milieux intéressés. La procédure de consultation a pris fin le 2 octobre 2023.

Une vue d'ensemble des participants à la consultation (avec les abréviations) est fournie en annexe.

2. Avis reçus

Le nombre important d'avis transmis ne permet pas de restituer l'ensemble des propositions et motifs. Pour de plus amples détails, l'ensemble des 56 avis fournis peuvent être consultés sur :

https://www.fedlex.admin.ch/filestore/fedlex_data_admin.ch/eli/dl/proj/2023/14/cons_1/doc_7/de/pdf-a/fedlex-data-admin-ch-eli-dl-proj-2023-14-cons_1-doc_7-de-pdf-a.pdf

3. Grandes lignes du projet mis en consultation

En matière d'imposition à la source des travailleurs qui ne sont ni domiciliés ni en séjour en Suisse au regard du droit fiscal, l'avant-projet instaure une base d'imposition expresse de portée générale dans le droit national. Celle-ci est étroitement liée à l'évolution du droit international concernant l'attribution du droit d'imposer à la Suisse dans le cadre des conventions contre les doubles impositions (CDI) et des accords sur l'imposition des travailleurs frontaliers.

Ce parallélisme garantit, sur les plans du droit international et du droit interne, que la Suisse perde le moins possible de recettes fiscales dans le cadre du télétravail effectué à l'étranger. En droit interne, il est essentiel de créer dans le droit fédéral une norme fondamentale (art. 5, al. 1, let. a^{bis}, LIFD et art. 4, let. a^{bis}, LHID) qui autorise expressément l'imposition même si l'activité lucrative est exercée sans présence physique en Suisse.

4 Résultat de la consultation

4.1 Approbation de principe du projet législatif proposé

Approbation :

Cantons : AG, AI, AR, BE, BL, BS, FR, GE, GL, GR, JU, LU, NE, NW, OW, SG, SH, SO, SZ, TG, TI, UR, VD, VS, ZG, ZH, CDF (27)

Partis politiques : Le Centre, PLR, PS (3)

Organisations et associations : ABPS, ASA, ASB, Association suisse des sociétés holding et financières, CCIG, Conférences des villes suisses sur les impôts, CP, CSI, CVCI, Employeurs Banques, FIDUCIAIRE SUISSE, GEM, OREF, SAB, SUPSI, SwissHoldings, Travail.Suisse, Union des villes suisses, Union patronale suisse, USS, veb.ch (21)

Motif :

- La présente modification de la loi est source de sécurité juridique et prend en compte la tendance au développement du télétravail effectué à l'étranger.
- La Suisse conserve son substrat fiscal correspondant aux jours de télétravail à l'étranger en cas d'attribution du droit d'imposer dans le cadre de réglementations internationales.

4.2 Rejet de la base d'imposition nationale concrète

Rejet :

Cantons : FR, GE (2)

Partis : PLR (1)

Organisations et associations : ABPS, ASA, economiesuisse, EXPERTsuisse, OREF, SwissHoldings (6)

Motif :

- Le texte devrait se limiter aux situations de télétravail des frontaliers.
- Le vaste droit d'imposer qui est accordé à la Suisse dans le projet pour l'ensemble des employés des entreprises suisses, y compris ceux qui travaillent de manière permanente à l'étranger, va incontestablement trop loin (art. 5, al. 1, let. a^{bis}, et art. 91, al. 1, P-LIFD / art. 4, al. 3, let. a^{bis}, et art. 35, al. 1, let. a, P-LHID). La disposition créerait d'importants problèmes et pourrait conduire à de nombreuses situations de double imposition imprévisibles et inévitables.
- La modification de la compétence d'imposer relative aux personnes exerçant une activité lucrative indépendante également proposée ne devrait pas être retenue pour éviter de créer de la confusion et des problèmes de délimitation avec les autres dispositions légales du droit fiscal suisse.

4.3 Propositions de modification des différentes dispositions de l'avant-projet

Les explications relatives aux dispositions suivantes de la LIFD valent également par analogie pour les dispositions au contenu identique de la LHID.

4.3.1 Limitation de la norme d'imposition nationale proposée

Motif :

ABPS, FR, GE et SwissHoldings attirent l'attention sur le fait que la base d'imposition nationale proposée (art. 5, al. 1, let. a^{bis}, et art. 91, al. 1, P-LIFD / art. 4, al. 2, let. a^{bis}, et art. 35, al. 1, let. a, P-LHID) possède une portée extraterritoriale, car elle concerne aussi des configurations dans lesquelles les employés n'exercent aucune activité lucrative *en Suisse* puisqu'ils travaillent à l'étranger pour un établissement stable dont le siège ou l'administration effective est en Suisse. Cela pourrait donc être à la source de nombreuses situations de doubles impositions internationales. En l'absence de CDI, il ne sera alors pas possible d'éviter une double imposition en raison des règles d'imposition internes concurrentes des États concernés.

NW redoute concrètement que les nouvelles règles créent un nombre important de cas dans lesquels les employés verront leur situation économique menacée par une double charge fiscale, d'autant plus que la durée des procédures est importante. Il convient donc d'examiner, pour les employés, la manière dont la double charge fiscale peut être allégée en cas de double imposition et comment les procédures d'élimination des doubles impositions contraires aux conventions internationales peuvent être simplifiées.

Le PLR voit lui aussi, dans la disposition proposée, un danger de doubles impositions internationales, notamment lorsque la Suisse n'a conclu aucune CDI avec l'État tiers concerné. Il renvoie explicitement au cas dans lequel un employé d'un groupe suisse résidant à l'étranger et travaillant pour une filiale étrangère du groupe pourrait potentiellement être soumis à une imposition en Suisse, alors qu'en cas de détachement à long terme, il devrait être imposé dans le pays où il exerce son activité.

SwissHoldings, tout comme l'ASA, regrette que le texte proposé ne se limite pas aux situations de télétravail des frontaliers et s'applique aussi aux détachements d'employés suisses à

l'étranger. En effet, en cas de détachements de longue durée notamment (avec transfert du domicile à l'étranger), il est concrètement injustifiable d'imposer le salaire correspondant en Suisse. SwissHoldings estime donc que la norme doit être adaptée de sorte que les situations de détachement et les configurations similaires ne conduisent à aucune imposition en Suisse.

ASB, l'Association suisse des sociétés holding et financières et Employeurs Banques attirent l'attention sur le fait que le projet ne doit pas s'appliquer au détachement intragroupe. Un employé détaché à l'étranger depuis la Suisse n'est donc considéré ni comme rattaché économiquement à la Suisse (au sens de l'art. 5, al. 1, let. a^{bis}, P-LIFD) ni comme soumis à l'impôt à la source par l'intermédiaire de l'employeur en Suisse (au sens de l'art. 91 P-LIFD).

Toujours selon EXPERTsuisse, l'avant-projet conduit à un élargissement massif du droit, pour la Suisse, d'imposer dans des situations où l'employé travaille pour une entreprise suisse depuis son État de résidence, indépendamment de sa présence physique en Suisse. Pour les personnes résidant dans des pays qui n'ont pas conclu de CDI avec la Suisse, cet état de fait serait source de nombreuses situations de double imposition. Cela va trop loin pour l'organisation faîtière, qui attire par ailleurs l'attention sur le fait que la manière dont le texte proposé est formulé aurait un impact sur l'art. 17d LIFD actuellement en vigueur. Jusqu'à présent, la Suisse n'impose pas le revenu étranger provenant de participations, qu'une CDI ait été conclue ou non avec l'autre État.

Dans son avis, EXPERTsuisse propose une solution concrète pour l'art. 5, al. 1, let. a^{bis}, P-LIFD (ajout souligné) :

Les personnes physiques qui, au regard du droit fiscal, ne sont ni domiciliées ni en séjour en Suisse sont assujetties à l'impôt à raison du rattachement économique lorsque :
a^{bis} elles exercent une activité lucrative dépendante pour un employeur ayant son siège, son administration effective ou un établissement stable en Suisse si une convention contre les doubles impositions accorde à la Suisse, en tant qu'État de la source, un droit d'imposer l'activité exercée à l'étranger.

ABPS a elle aussi introduit une proposition d'amélioration concrète de la loi dans son avis pour l'art. 5, al. 1, let. a^{bis}, P-LIFD (ajout souligné) :

« Les personnes physiques qui, au regard du droit fiscal, ne sont ni domiciliées ni en séjour en Suisse sont assujetties à l'impôt à raison du rattachement économique lorsqu'elles exercent, au moins en partie en Suisse, une activité lucrative dépendante pour un employeur ayant son siège, son administration effective ou un établissement stable en Suisse ; ... »

L'art. 91, al. 1, P-LIFD devrait quant à lui être formulé comme suit :

« Les travailleurs domiciliés à l'étranger qui exercent, au moins en partie en Suisse, une activité lucrative dépendante pour un employeur ayant son siège, son administration effective ou un établissement stable en Suisse sont soumis à l'impôt à la source sur le revenu de cette activité selon les art. 84 et 85. »

La proposition de l'OREF concernant l'art. 5, al. 1, let. a^{bis}, P-LIFD est assez proche de celle de l'ABPS (ajout souligné) :

« Les personnes physiques qui, au regard du droit fiscal, ne sont ni domiciliées ni en séjour en Suisse sont assujetties à l'impôt à raison du rattachement économique lorsque :
a^{bis} elles exercent une activité lucrative dépendante pour un employeur ayant son siège, son administration effective ou un établissement stable en Suisse, à condition que cette activité soit aussi exercée en partie en Suisse ; ... »

L'art. 91, al. 1, P-LIFD devrait quant à lui être formulé comme suit :

« Les travailleurs domiciliés à l'étranger qui exercent au moins en partie en Suisse une activité lucrative dépendante pour un employeur ayant son siège, son administration effective ou un établissement stable en Suisse sont soumis à l'impôt à la source sur le revenu de cette activité selon les art. 84 et 85. »

La LHID (art. 4, al. 2, let. a^{bis}, et art. 35, al. 1, let. a, P-LHID) doit aussi être précisée dans les mêmes termes.

Pour l'ABPS et l'OREF, les dispositions actuelles sur le travail dans le trafic international (art. 5, al. 1, let. f, et art. 91, al. 2, LIFD ainsi qu'art. 4, al. 2, let. f, et art. 35, al. 1, let. h, LHID) devraient en revanche être conservées en l'état.

Pour NW, il faudrait examiner la manière de réduire la double imposition internationale lorsque les employés travaillent pour un employeur suisse dans des États avec une CDI et que les droits internes des deux États prévoient d'imposer la rémunération, mais aussi se pencher sur la manière dont peuvent être simplifiées, grâce à des procédures amiables, les procédures d'élimination des doubles impositions contraires aux conventions internationales.

4.3.2 Prise en compte de l'activité lucrative indépendante (art. 5, al. 1, let. a, P-LIFD)

Motif :

Pour SwissHoldings, la proposition de modification de la compétence d'imposer relative aux personnes exerçant une activité lucrative indépendante (art. 5, al. 1, let. a, P-LIFD et art. 4, al. 2, let. a, P-LHID) ne devrait pas être retenue pour éviter de créer de la confusion et des problèmes de délimitation avec les autres dispositions légales du droit fiscal suisse. EXPERTsuisse identifie aussi des problèmes de délimitation et propose à cet égard de clarifier le caractère subsidiaire de l'art. 5, al. 1, let. a, P-LIFD par rapport à l'art. 4, al. 1, LIFD dans la formulation du premier.

4.3.3 Fusion des let. a et a^{bis} de l'art. 5, al. 1, P-LIFD

Motif :

VD souhaite fusionner les deux lettres pour obtenir une disposition légale plus cohérente : « elles exercent une activité lucrative en Suisse ou pour un employeur ayant son siège, son administration effective ou un établissement stable en Suisse [...] ». »

4.3.4 Précision de l'exemption d'impôt à la source pour les marins

Motif :

Pour AR, BL, BS, FR, GE, GL, GR, LU, OW, SH, SO, TI, UR, VS, ZG, ZH et la CSI, il est important que le terme « *marins* » à bord soit expressément mentionné aussi bien à l'art. 5, al. 1, let. a, qu'à l'art. 91, al. 2, let. a, P-LIFD.

4.3.5 Incertitudes concernant l'étendue de l'obligation d'attester

EXPERTsuisse déplore que l'avant-projet ne fasse que régler le principe de l'obligation d'attester. Le rapport explicatif ne contient pas non plus de précisions sur la mise en œuvre de cette obligation. Il reste notamment à définir si et comment les revenus doivent être attestés.

4.3.6 Dépôt de l'attestation par voie électronique

Motif :

- BL, BS, FR, GE, GL, GR, LU, NE, OW, SG, SH, SO, TG, TI, UR, VD, VS, ZH et la CSI approuvent l'introduction à l'art. 129, al. 1, let. e, P-LIFD d'une disposition potestative concernant le dépôt de l'attestation par voie électronique si le droit cantonal le prévoit.

4.3 Divers

Le SAB invite le Conseil fédéral à intervenir en faveur de l'introduction, avec les autres États voisins, de règles similaires à celles conclues avec la France. Raiffeisen estime elle aussi que des dispositions supplémentaires apportant des clarifications concernant l'activité en télétravail sont nécessaires dans les CDI, notamment avec l'Autriche et l'Italie.

Vue d'ensemble des participants à la consultation

1. Cantons

Destinataires	Abréviations	Avis reçu
Canton de Zurich	ZH	<input checked="" type="checkbox"/>
Canton de Berne	BE	<input checked="" type="checkbox"/>
Canton de Lucerne	LU	<input checked="" type="checkbox"/>
Canton d'Uri	UR	<input checked="" type="checkbox"/>
Canton de Schwyz	SZ	<input checked="" type="checkbox"/>
Canton d'Obwald	OW	<input checked="" type="checkbox"/>
Canton de Nidwald	NW	<input checked="" type="checkbox"/>
Canton de Glaris	GL	<input checked="" type="checkbox"/>
Canton de Zoug	ZG	<input checked="" type="checkbox"/>
Canton de Fribourg	FR	<input checked="" type="checkbox"/>
Canton de Soleure	SO	<input checked="" type="checkbox"/>
Canton de Bâle-Ville	BS	<input checked="" type="checkbox"/>
Canton de Bâle-Campagne	BL	<input checked="" type="checkbox"/>
Canton de Schaffhouse	SH	<input checked="" type="checkbox"/>
Canton d'Appenzell Rhodes-Extérieures	AR	<input checked="" type="checkbox"/>
Canton d'Appenzell Rhodes-Intérieures	AI	<input checked="" type="checkbox"/>
Canton de Saint-Gall	SG	<input checked="" type="checkbox"/>
Canton des Grisons	GR	<input checked="" type="checkbox"/>
Canton d'Argovie	AG	<input checked="" type="checkbox"/>
Canton de Thurgovie	TG	<input checked="" type="checkbox"/>
Canton du Tessin	TI	<input checked="" type="checkbox"/>
Canton de Vaud	VD	<input checked="" type="checkbox"/>
Canton du Valais	VS	<input checked="" type="checkbox"/>
Canton de Neuchâtel	NE	<input checked="" type="checkbox"/>
Canton de Genève	GE	<input checked="" type="checkbox"/>
Canton du Jura	JU	<input checked="" type="checkbox"/>
Conférence des gouvernements cantonaux	CdC	
Conférence des directrices et directeurs cantonaux des finances	CDF	<input checked="" type="checkbox"/>

2. Partis politiques représentés à l'Assemblée fédérale

Destinataires	Abréviations	Avis reçu
Le Centre		<input checked="" type="checkbox"/>
Union Démocratique Fédérale	UDF	
Ensemble à Gauche	EAG	
Parti évangélique suisse	PEV	
PLR. Les Libéraux-Radicaux	PLR	<input checked="" type="checkbox"/>
Parti écologiste suisse	PES	
Parti vert/libéral Suisse	pvl	
Lega dei Ticinesi	Lega	
Parti suisse du travail	PST	
Union Démocratique du Centre	UDC	
Parti socialiste suisse	PS	<input checked="" type="checkbox"/>

3. Associations faitières des communes, des villes et des régions de montagne qui œuvrent au niveau national

Destinataires	Abréviations	Avis reçu
Association des communes suisses	ACS	
Union des villes suisses	UVS	<input checked="" type="checkbox"/>
Groupement suisse pour les régions de montagne	SAB	<input checked="" type="checkbox"/>

4. Associations faitières de l'économie qui œuvrent au niveau national

Destinataires	Abréviations	Avis reçu
economiesuisse	economiesuisse	<input checked="" type="checkbox"/>
Union suisse des arts et métiers	usam	<input checked="" type="checkbox"/>
Union patronale suisse		<input checked="" type="checkbox"/>
Union suisse des paysans	USP	
Association suisse des banquiers	ASB	<input checked="" type="checkbox"/>
Union syndicale suisse	USS	<input checked="" type="checkbox"/>
Société suisse des employés de commerce	SEC Suisse	
Travail.Suisse		<input checked="" type="checkbox"/>

5. Autres organisations

Destinataires	Abréviations	Avis reçu
Centre Patronal	CP	<input checked="" type="checkbox"/>
EXPERTsuisse		<input checked="" type="checkbox"/>
Conférence des directrices et directeurs des finances des villes	CDFV	
Conférence suisse des impôts	CSI	<input checked="" type="checkbox"/>
Conférences des villes suisses sur les impôts		<input checked="" type="checkbox"/>
Association suisse des experts fiscaux diplômés	ASEFiD	
Association suisse de droit fiscal	IFA	
SwissHoldings		<input checked="" type="checkbox"/>
FIDUCIAIRE SUISSE		<input checked="" type="checkbox"/>

6. Participants non inscrits officiellement

Destinataires	Abréviations	Avis reçu
Association patronale des banques en Suisse	Employeurs Banques	<input checked="" type="checkbox"/>
Centro competenze tributarie	SUPSI	<input checked="" type="checkbox"/>
Chambre de commerce, d'industrie et des services de Genève	CCIG	<input checked="" type="checkbox"/>
Chambre vaudoise du commerce et de l'industrie	CVCI	<input checked="" type="checkbox"/>
Fédération des Entreprises Romandes	FER	<input checked="" type="checkbox"/>
Groupement des Entreprises Multinationales	GEM	<input checked="" type="checkbox"/>

Ordre romand des experts fiscaux diplômés	OREF	<input checked="" type="checkbox"/>
Raiffeisen		<input checked="" type="checkbox"/>
Schweizer Verband für Rechnungslegung, Rechnungswesen und Controlling	veb.ch	<input checked="" type="checkbox"/>
Association Suisse d'Assurance	ASA	<input checked="" type="checkbox"/>
Association suisse des sociétés holding et financières		<input checked="" type="checkbox"/>
Association de Banques Privées Suisses	ABPS	<input checked="" type="checkbox"/>