



Ordre romand des experts fiscaux diplômés

Par e-mail

vernehmlassungen@estv.admin.ch

Madame Karin Keller-Sutter
Conseillère fédérale
Département fédéral des finances
Bernernhof
3003 Berne

Crans-Montana, le 2 octobre 2023

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

(télétravail effectué à l'étranger)

Madame la Conseillère fédérale,

L'Ordre Romand des Experts Fiscaux Diplômés (OREF) est une association professionnelle suisse créée en 1985 et composée d'environ 280 membres, qui se distinguent par leur connaissance de la pratique fiscale et leur approche multidisciplinaire. L'OREF souhaite participer à la consultation ouverte le 9 juin 2023 à propos d'une loi fédérale sur l'imposition du travail mobile dans le contexte international et vous prie de trouver ci-après ses principales remarques à propos de celle-ci.

L'OREF approuve la nécessité de préciser l'imposition du télétravail effectué à l'étranger, afin d'assurer la sécurité juridique aux entreprises suisses. En revanche, les bases légales proposées sont rédigées de façon trop large et doivent être précisées. Le but du projet de loi est d'assujettir en Suisse les travailleurs qui exercent leur activité en partie à l'étranger, mais pas ceux qui ne l'exercent jamais en Suisse.

Appréciation générale

L'administration fédérale part du principe que les art. 5.I.a LIFD et 4.II.a LHID ne suffisent pas comme base légale interne pour l'imposition du télétravail effectué à l'étranger, parce qu'une « *présence personnelle (présence physique) est une condition nécessaire à l'assujettissement limité à l'impôt en Suisse* », selon la jurisprudence du Tribunal fédéral (cf. rapport explicatif p. 5). Seule l'une des deux jurisprudences citées concernait un cas de télétravail partiel, i.e. d'une activité exercée en partie en Suisse et en partie au domicile étranger de l'employé. L'administration n'exclut d'ailleurs pas que le Tribunal fédéral « *statue différemment à l'avenir, dans le sens d'une interprétation du droit fédéral conforme aux traités internationaux* » (cf. rapport explicatif p. 6). Mais le but du projet de loi est d'assurer la sécurité juridique.

Les nouvelles bases légales sont censées assurer un « *parallélisme* » avec les accords sur l'imposition des travailleurs frontaliers (cf. rapport explicatif p. 12). Pourtant, celles-

ci ne font aucune référence à la définition d'un frontalier, et notamment au fait que l'employé concerné doit exercer une partie de son activité (au moins 60 % ?) en Suisse. Sans cette précision, on pourrait assujettir en Suisse le ressortissant allemand qui travaille au Qatar pour un employeur sis en Suisse (celui objet de l'ATF 137 II 246). Contrairement à ce que dit le rapport explicatif en p. 16, cela représenterait un changement matériel important par rapport au droit en vigueur. En effet, s'agit-il encore de « télétravail » si l'employé n'est (presque) jamais présent en Suisse ? Veut-on vraiment assujettir aussi les travailleurs détachés ou engagés à l'étranger par une entreprise suisse ? On voit pourtant bien que l'administration ne vise que le télétravail partiel ou les jours de télétravail quand elle parle des conséquences financières du projet de loi (cf. rapport explicatif p. 19).

En conséquence, il nous semble que les articles 5.I.^{abis} LIFD, 91.I LIFD, 4.II.^{abis} LHID et 35.I.a LHID sont rédigés de façon trop large. A chaque fois, nous rajouterions qu'il doit s'agir de personnes 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 / dans le canton ».

Commentaires spécifiques

Article 5 LIFD

Actuellement, l'art. 5.I.a LIFD prévoit un assujettissement économique lorsque des personnes physiques non résidentes « exercent une activité lucrative en Suisse ».

L'avant-projet prévoit de préciser que l'assujettissement a lieu si :

- « a. elles exercent une activité lucrative indépendante ou dépendante en Suisse ;
- ^{abis}. elles exercent une activité lucrative dépendante pour un employeur ayant son siège, son administration effective ou un établissement stable en Suisse ; fait exception l'activité lucrative exercée à bord d'un navire battant pavillon suisse exploité par un tel employeur ; »

En outre, l'avant-projet prévoit d'abroger la lettre f de l'article 5.I LIFD, qui assujettit aussi les employés d'entreprises suisses de trafic international, sauf les marins travaillant à bord de navires de haute mer.

On voit bien ainsi que le projet de loi considère que le simple fait d'avoir un employeur suisse suffit à générer un assujettissement économique, indépendamment du fait de toute présence physique en Suisse.

Une telle formulation va trop loin et si le but est d'assurer l'imposition du télétravail effectué à l'étranger, il convient de prévoir qu'une partie de l'activité doit être exercée en Suisse, par exemple en formulant la nouvelle lettre ^{abis} ainsi :

- « ^{abis} 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 ; »



Ordre romand des experts fiscaux diplômés

En conséquence, la lettre f de l'art. 5.I LIFD ne doit pas être modifiée, puisque les personnes qu'elles visent ne tombent pas sous le coup de la nouvelle lettre a^{bis}. Cela clarifiera aussi le fait qu'aucun changement n'est prévu dans le domaine des activités de trafic international.

Article 91 LIFD

Pour les mêmes raisons que celles exposées à propos de l'art. 5.I LIFD, le projet d'art. 91.I LIFD doit être précisé et l'art. 91.II LIFD doit être maintenu sans changement. Il est justifié de renoncer à l'énumération actuelle des « *frontaliers, résidents à la semaine et résidents de courte durée domiciliés à l'étranger* », puisque la nouvelle règle doit s'appliquer à tous les travailleurs domiciliés à l'étranger.

Concrètement, nous proposons que le nouvel art. 91.I LIFD soit formulé ainsi :

« ¹ 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. *En sont exclus les revenus soumis à l'imposition selon la procédure simplifiée de l'art. 37a.* »

Et l'art. 91.II LIFD serait conservé dans sa version actuellement en vigueur au lieu d'être modifié.

Article 4 LHID

Pour les mêmes motifs que pour les articles correspondants de la LIFD, nous préconisons de modifier la lettre a^{bis} de l'art. 4.II LHID comme suit :

« a^{bis}. elles exercent une activité lucrative dépendante pour un employeur ayant son siège, son administration effective ou un établissement stable dans le canton, *à condition que cette activité soit aussi exercée en partie dans le canton ;* »

et de ne pas abroger l'actuelle lettre f de l'art. 4.II LHID.

Article 35 LHID

Pour les mêmes motifs que pour les articles correspondants de la LIFD, nous préconisons de modifier la lettre a de l'art. 35.I LHID comme suit :

« a. les travailleurs, sur le revenu de leur activité lucrative dépendante *exercée au moins en partie dans le canton* pour un employeur ayant son siège, son administration effective ou un établissement stable dans le canton. »

et de ne pas abroger l'actuelle lettre h de l'art. 35.I LHID.

* * *



Ordre romand des experts fiscaux diplômés

En vous remerciant par avance de l'attention que vous porterez à la présente, nous vous prions d'agréer, Madame la Conseillère fédérale, l'expression de notre très haute considération.

ORDRE ROMAND DES
EXPERTS FISCAUX DIPLOMES



Marc Nicolet
Président



Myriam Steiner
Membre