

La fiscalité des salariés

du 17 juin 2003

Polydôme, Lausanne-Ecublens

Rémunérations apériodiques et / ou de sources multiples dans les situations internationales

Conférenciers :

M. Etienne VON STRENG

Expert fiscal diplômé, avocat,
Etude Python, Schifferli, Peter & Associés, Genève

M. Frédéric VUILLEUMIER

Expert fiscal diplômé, avocat, Etude Oberson & Associés, Genève

SEMINAIRE de la CHAMBRE

du 17 juin 2003

Lausanne

La fiscalité des salariés

Sujet V : Prestations apériodiques et/ou de sources multiples dans les situations internationales

SOLUTIONS DES CAS PRATIQUES

Conférenciers :

Frédéric VUILLEUMIER
Avocat au barreau de Genève
Expert fiscal diplômé
Etude Oberson & Associés, Genève

Etienne von STRENG
Avocat aux barreaux de Genève et de Zurich
Expert fiscal diplômé
Etude Python, Schifferli, Peter & Associés,
Genève

CAS N° 1 Indemnité de départ

M. Johann FISCH, ressortissant allemand, âgé de 58 ans, a exercé pendant plusieurs années une activité à Zurich, auprès d'un établissement financier suisse. Dans le cadre de la restructuration partielle du groupe, la société suisse propose à M. Johann FISCH de prendre sa retraite anticipée dès le 1^{er} août 2003, moyennant:

- (i) une indemnité de départ de CHF 2 millions versée fin 2003 et destinée à "combler des lacunes de prévoyance (80%) et dédommager de toutes autres prétentions (20%)"; et
- (ii) le bonus 2003, qui ne sera calculé et versé qu'en mars 2004.

M. Johann FISCH quitte définitivement la Suisse dans le courant du mois de juillet 2003 et réside en France dès le 1^{er} août 2003.

Solutions:

a) Traitement fiscal de l'indemnité de départ

(i) Selon le droit interne suisse

Il s'agit d'une indemnité en capital versée en espèces par l'employeur à l'employé sortant. Selon l'art. 17 al. 2 LIFD, Cette indemnité est imposable séparément à un impôt annuel entier calculé sur la base du 1/5^{ème} du taux ordinaire, à condition qu'elle revête un caractère de prévoyance. D'après la circulaire AFC 1/2003, cette condition est remplie lorsque le contribuable (a) est âgé de 55 ans révolus (b) cesse définitivement son activité professionnelle et que (c) l'institution de prévoyance établit l'existence d'une lacune de prévoyance future.

En l'espèce, les conditions sont remplies pour une partie représentant 80% de l'indemnité de départ. Par conséquent, une somme de CHF 1,6 million sera imposable séparément au 1/5^{ème} du taux ordinaire. Quant à la part de l'indemnité de départ de CHF 400'000, destinée à dédommager l'employé de toutes autres **prétentions**, elle constitue un **revenu imposable** en vertu de l'art. 23 lit. c ou d LIFD, qui sera ajouté aux autres revenus imposables. Ces éléments seront annoncés dans la déclaration fiscale 2003 et l'impôt sur le revenu perçu selon la procédure ordinaire. Demeure réservée l'application de la Convention fiscale conclue entre la France et la Suisse, en vue d'éviter les doubles impositions en matière de revenu et fortune (CDI-F).

(ii) Selon la CDI-F

En vertu de l'art. 17 al. 1 CDI-F, les revenus périodiques découlant d'une activité lucrative dépendante sont en principe attribués, en vue d'une imposition, au pays où l'activité a été exercée (sauf en cas d'activité temporaire; art. 17 al. 2 CDI-F). D'autre part, l'art. 20

CDI-F prévoit que les pensions et autres rémunérations similaires, versées à un résident d'un Etat contractant au titre d'un emploi antérieur, ne sont imposables que dans cet Etat. Il convient donc d'examiner si l'indemnité de départ constitue le revenu d'une activité dépendante, le cas échéant imposable au lieu de travail (Suisse) ou une pension, le cas échéant imposable au lieu de résidence (France).

Selon la pratique suisse, les indemnités de départ qui revêtent un caractère de prévoyance sont qualifiées par la Suisse soit de *rémunération similaire aux pensions* au sens de l'art. 20 CDI-F.

En revanche, selon la pratique française, les indemnités versées à un salarié à l'occasion de la rupture de son contrat de travail, dont les indemnités de départ à la retraite ou préretraite, constituent une rémunération imposable assimilable dans certains cas à un salaire (Mémento Pratique Francis Lefebvre 2003, N. 1836 ss).

Par conséquent, en admettant que la France qualifie l'indemnité de départ comme salaire, il se pourrait qu'à raison de 80% l'indemnité ne soit imposée ni en Suisse, ni en France, en vertu de la qualification différente qu'en feraient les deux pays. Quant à la part de l'indemnité n'ayant pas le caractère de prévoyance, elle sera assimilée à un revenu de l'activité périodique et sera soumise à l'imposition en Suisse.

(iii) *Selon le droit français*

Voir Mémento F. Lefebvre 20'03, N. 1836 ss.

b) Traitement fiscal du bonus

(i) *Selon le droit suisse*

L'assujettissement à l'impôt: Au moment du versement du bonus (mars 2004), M. Fisch ne sera plus résident de Suisse, mais de Grande-Bretagne où il sera assujéti de façon illimitée depuis le 1^{er} août 2003. Comme le montant de l'indemnité de départ n'était pas encore connu à la fin de son assujettissement en Suisse, cette indemnité n'a pas pu être déclarée dans le cadre de sa procédure de déclaration ordinaire 2003.

Les personnes exerçant une activité lucrative en Suisse sans y être domicilié ou en séjour, sont soumises de façon limitée à une imposition à la source en Suisse, en raison de leur rattachement économique (art. 5 al. 1 lit. a et 91 LIFD). Sont notamment soumis "*les indemnités pour prestations spéciales, les commissions, les allocations, les primes pour ancienneté de service, les gratifications, les pourboires, les tantièmes et tout autre avantage appréciable en argent (...)*" (art. 84 al. 2 LIFD). Selon le Tribunal fédéral,

l'assujettissement limité en raison d'une activité lucrative exercée en Suisse s'étend à toutes les rémunérations se rapportant directement au travail exercé en Suisse, peu importe que le versement soit effectué après la cessation de l'activité en Suisse (ATF du 15 février 2001 in ASA 71, p. 389). Seul est déterminant le rattachement direct de la rémunération à l'activité antérieure exercée en Suisse (ATF cit., consid. 4b *in fine*). Selon le Tribunal fédéral, le texte de l'art. 84 al. 2 LIFD implique une telle interprétation, dans la mesure où la plupart des gratifications sont versées suite à la cessation des rapports de travail.

Par conséquent, le bonus 2003 versé en 2004 sera soumis à l'imposition à la source en Suisse.

(ii) *Selon la CDI-F*

Selon l'art. 17 al. 1 CDI-F, les salaires, traitements et autres rémunérations similaires sont imposables dans l'Etat de résidence du bénéficiaire, à moins que l'emploi ne soit exercé dans l'autre Etat contractant, auquel cas les rémunérations reçues à ce titre sont imposables dans cet autre Etat (art. 17 al. 1 CDI-F). Selon le Tribunal fédéral "les revenus qui se rapportent directement à une activité lucrative dépendante exercée dans un autre pays demeurent imposables au lieu où l'activité a été exercée, et ce même si le rapport de travail a pris fin"(ATF cit., consid. 3b).

En l'espèce, la disposition de l'art. 17 al. 1 CDI-F étant analogue à celle dont le Tribunal fédéral a eu à juger (art. 15 al. 1 CDI-GB), le bonus 2003 sera attribué à la Suisse en vue de son imposition en Suisse. Au cas où la France imposerait aussi ce bonus au titre de l'impôt sur le revenu, le contribuable n'aurait d'autre choix que d'instituer une procédure amiable selon l'art. 27 CDI-F.

c) **Sécurité sociale**

L'art. 8ter RAVS exonère, dans certains cas précis, les indemnités de départ de cotisations sociales. C'est notamment le cas des indemnités pour longs rapports de travaux selon l'art. 339 b CO et d'une indemnité versée en vertu d'un plan de retraite anticipé prévue par l'employeur. L'exonération n'est toutefois garantie que jusqu'à concurrence de huit mois de salaire. En l'espèce, il n'est pas exclu que l'indemnité de départ puisse bénéficier d'une exonération jusqu'à concurrence de huit mois de salaire.

CAS N° 2 Split - payroll

M. Dominique de VILLEREUSE est employé par un groupe français à Paris, où il exerce 70% de son activité. Il est également responsable de la succursale suisse de cette société à Genève, où il travaille à raison de 30% de son temps. A cet titre, il est au bénéfice d'un permis 120 jours et séjourne en Suisse pendant moins de 183 jours par année civile.

Le salaire de M. de VILLEREUSE est le suivant: CHF 200'000, versés par la société française et CHF 100'000, versés par la succursale suisse (variante: versés par le siège du groupe à Paris et refacturés à la succursale suisse). Au surplus, lui et sa famille résident à Paris.

Solutions:

a) Traitement de la rémunération de M. de VILLEREUSE

(i) Traitement fiscal

M. de VILLEREUSE est assujetti de façon illimitée en France à l'impôt sur le revenu. En vertu de l'art. 17 al. 1 CDI-F, c'est en principe l'Etat où s'exerce une activité lucrative dépendante qui a le droit d'en imposer les rémunérations en découlant. Font exception à cette règle, les *missions temporaires*, lorsque (i) le salarié séjourne moins de 183 jours au lieu d'exercice de l'activité et (ii) que la rémunération n'est pas versée par un employeur ou au nom d'un employeur résidant au lieu d'exercice de l'activité et (iii) que la charge de cette rémunération ne soit pas non plus supportée par un établissement stable ou une base fixe que l'employeur a au lieu d'exercice de l'activité (art. 17 al. 2 CDI-F). En l'espèce, M. de VILLEREUSE reçoit sa rémunération de l'établissement stable suisse. Par conséquent, son activité exercée en Suisse ne peut pas être considérée comme une *mission temporaire* au sens de l'art. 17 al. 2 CDI-F, et le droit d'imposer revient donc au pays où l'activité est exercée, à savoir la Suisse. Importe peu que la rémunération de M. de VILLEREUSE soit payée directement par l'établissement stable ou que celle-ci soit versée par le siège du groupe à Paris, puis refacturée à la succursale suisse¹.

Sur le plan de la taxation en France, l'intégralité du revenu imposable du résident français doit être déclarée, avec prise en compte d'un crédit d'impôt équivalent au montant de l'impôt français sur ces mêmes revenus (art. 25 A ch. 1 lit. a CDI-F). Il s'agit par conséquent d'un "faux" crédit d'impôt, puisque le crédit est égal à l'impôt français et non à l'impôt étranger perçu sur les revenus de source étrangère. Ce système d'imputation revient en réalité à exempter les revenus étrangers, sous

¹ Les impôts dans les affaires internationales, Bruno Gouthière, N. 1520, lit. c, éd. Francis Lefebvre, 2001.

réserve de la progression du taux d'imposition. En définitive, le revenu de CHF 200'000 sera taxable au taux de CHF 300'000².

En Suisse, M. de VILLEREUSE est soumis à l'impôt à la source (art. 91 LIFD; art. 35 al. 1 lit. a LHID). A Genève, le taux d'imposition sera déterminé par le barème applicable de l'impôt à la source sur base d'un salaire mensuel moyen de CHF 25'000 (CHF 100'000 ./ 4 mois [Permis 120 jours]). Cette méthode de détermination du taux part de l'hypothèse que le contribuable reçoit un salaire équivalent pour son activité déployée en-dehors de Suisse. Dans une certaine mesure, il réserve la progression du taux. Dans certains cantons, le taux d'imposition est déterminé en % du salaire mensuel brut et en CHF, dans d'autres cantons en % du salaire annuel brut³.

(ii) *Sécurité sociale*

Depuis l'entrée en vigueur le 1^{er} juin 2002, des Accords sectoriels conclus entre la Suisse et la Communauté Européenne, les accords de sécurité sociale bilatéraux entre la Suisse et les Etats membres de la Communauté Européenne sont suspendus, sous réserve de dispositions contraires découlant de l'Annexe II à l'Accord sur la libre circulation des personnes. L'Annexe II traite de la coordination des systèmes de sécurité sociale et se réfère à trois actes juridiques communautaires qui, sans être formellement d'application directe en Suisse, vont influencer le système de législation sociale des travailleurs de l'Union Européenne en Suisse⁴; les trois textes auxquels il est fait référence sont (i) Règlement (CEE) No 1408/71 du Conseil du 14 juin 1971, (ii) Règlement (CEE) No 574/72 du Conseil du 21 mars 1972 et (iii) Directives 98/49CE du Conseil du 29 juin 1998.

En vertu du Règlement (CEE) No 1408/71, qu'il convient dorénavant d'appliquer en matière de sécurité sociale dans les rapports entre la Suisse et les Etats membres de l'Union Européenne, les principes suivants doivent être retenus (art. 14 du Règlement):

Une personne qui exerce normalement une activité salariée sur le territoire de deux ou plusieurs Etats membres est soumise à la législation sociale déterminée comme suit (art. 14 al. 2 lit. b du Règlement):

- (i) à la législation de l'Etat membre sur le territoire duquel elle réside, si elle exerce une partie de son activité sur ce territoire ou si elle relève de plusieurs entreprises de plusieurs employeurs ayant leur siège ou leur domicile sur le territoire de différents Etats membres;

² Les impôts dans les affaires internationales, op. cit., N. 2835; pour un exemple de calcul: N. 426.

³ Information fiscale éditée par la conférence suisse des impôts, 1. L'imposition à la source, octobre 2002, p. 10.

⁴ O. Mach, Les Accords bilatéraux avec la Communauté Européenne: opportunité et défis pour le juriste suisse, SSJ II 2002, p. 365 ss.

- (ii) à la législation de l'Etat membre sur le territoire duquel l'entreprise ou l'employeur qui l'occupe a son siège ou son domicile, si elle ne réside pas sur le territoire de l'un des Etats membres où elle exerce son activité.

Par conséquent, M. Dominique de VILLEREUSE demeurera soumis à la législation en matière de sécurité sociale de son pays de résidence en France. Il ne devra donc pas contribuer à la sécurité sociale en Suisse. La succursale suisse devra en revanche s'acquitter du paiement des cotisations sociales selon la législation française.

- b) Votre réponse est-elle différente si M. de VILLEREUSE est employé par une filiale du groupe, au lieu de la succursale suisse?**

Si la filiale suisse verse la rémunération à M. de VILLEREUSE en contrepartie de son activité exercée en Suisse, le régime fiscal ne sera pas différent que celui qui prévaudrait si la rémunération était versée par l'établissement stable (voir ci-dessus).

En revanche, si M. de VILLEREUSE demeure employé par le siège dont il reçoit sa rémunération pour l'exercice de son activité suisse, le droit d'imposer cette rémunération reviendra en principe à la France, nonobstant une refacturation de la filiale pour la mise à disposition de M. de VILLEREUSE. En effet, la clause de mission temporaire en présence d'une filiale s'applique indépendamment de la prise en charge de la rémunération par la filiale⁵.

- c) Quelle serait votre réponse si, au lieu d'être engagé directement par la succursale (ou la filiale genevoise), M. de VILLEREUSE était employé par Adecco France pour l'exercice de son travail en Suisse? Adecco France règle la sécurité sociale et facture la succursale suisse pour ses services et la mise à disposition de M. de VILLEREUSE.**

Il s'agit d'un cas de "*location internationale de main d'œuvre*". Dans ce système, l'employeur local désirent employer de la main d'œuvre étrangère pour une ou des périodes inférieures à 183 jours, l'embauche par l'entremise d'un intermédiaire établi à l'étranger lequel se présente comme l'employeur de la main d'œuvre et "loue" celle-ci à l'employeur local. Le travailleur réunit alors – tout au moins en apparence – les trois conditions de la clause de *mission temporaire* donnant le droit au contribuable de revendiquer l'exonération d'impôt dans le pays d'exercice temporaire de son activité.

L'OCDE a donné des précisions et recommandations en 1992 sur cette question⁶. Selon l'OCDE, il y a lieu d'interpréter la notion d'employeur par référence à celui qui détient un droit sur le résultat de l'activité du salarié

⁵ Impôt dans les affaires internationales, op. cit., N. 1520, lit. c.

⁶ Modèle Convention de l'OCDE, ad art. 15 N. 8, éd. avril 2000.

et assume les responsabilités et les risques correspondants, ce qui, dans les situations de location internationale de main d'œuvre, est très largement assuré par l'utilisateur, c'est-à-dire l'établissement stable ou la filiale par l'intermédiaire de laquelle le personnel loué exerce son activité lucrative. Dans ces cas, l'OCDE recommande aux pays membres de faire prévaloir "le fond sur la forme" c'est-à-dire d'examiner dans chaque situation qui, de l'intermédiaire ou de l'utilisateur, est celui qui exerce le plus largement les fonctions d'employeur.

En l'espèce, la conclusion d'un contrat d'intérim avec ADECCO France pour l'exercice de l'activité suisse ne permet pas de conclure à ce que la société ADECCO soit réellement utilisatrice de M. de VILLEREUSE. En effet, celui-ci est par ailleurs engagé par la société française sur une base d'un contrat de longue durée. Selon nous, la Suisse pourrait parfaitement revendiquer le droit d'imposer la rémunération versée par l'établissement stable à ADECCO France sur base de l'art. 17 al. 2 CDI-F.

CAS N° 3

A. Sources

- ATF du 15.2.2001 in StR 2001 p. 409 = Arch. 71 p. 389 = RDAF 2002 p. 19 (leading case).
- Arrêt de la CCR-ZH du 15.12.2000 in StR 2001 p. 403.
- Robert WALDBURGER, Rechtsprechung im Jahr 2001 (1. Teil) in FStR 2002 p. 138 et ss.
- Ivo P. BAUMGARTNER, Besteuerung von Bonusleistungen im Verhältnis zum Ausland: Anmerkungen zu zwei neuen Entscheidungen, in Steuer Revue 2001, p. 438 et ss.

B. Aperçu théorique

1. Le « leading case » : l'ATF du 15.2.2001

Un ressortissant britannique, était, jusqu'au 1er juillet 1995, vice-directeur de la société CH. à Zurich, où il était assujéti de manière illimitée. Le 31 juillet 1996, il a annoncé son départ pour la Grande-Bretagne et la prise d'un nouveau poste à Londres auprès de la société UK. En mars 1997, la société suisse lui a versé une prime de CHF 300'000. pour l'exercice commercial 1996; un prélèvement à la source de l'ordre de CHF 100'000 a été effectué sur ce montant à titre d'IFD et d'ICC. Il ressort de l'extrait du "règlement" de la société CH que l'allocation de la prime dépendait d'une fin des "rapports de travail sans préavis". Il résulte de la description du dédommagement "au titre

de participation aux prestations et aux résultats" que ce sont les prestations déjà fournies (à Zurich) et non pas celles encore attendues à Londres qui ont été honorées.

Débouté par le Tribunal administratif ZH, le contribuable a déposé un recours de droit administratif et un recours de droit public. La question est de savoir si l'imposition de la prime versée en 1997 revient à la Suisse.

a) *selon la CDI-UK*

La question de la souveraineté fiscale internationale doit être résolue à la lumière de la convention du 8 décembre 1977 entre la Confédération suisse et le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu (CDI-UK; RS 0.672.936.712). L'art. 15 CDI-UK prévoit que les salaires, traitements et autres rémunérations similaires qu'un résident d'un Etat contractant reçoit au titre d'un emploi salarié ne sont imposables que dans cet Etat, à moins que l'emploi ne soit exercé dans l'autre Etat contractant. Si l'emploi y est exercé, les rémunérations reçues à ce titre sont imposables dans cet autre Etat.

Le TF a admis que la prime litigieuse n'existait pas même dans son montant, au moment où le recourant a quitté son domicile en Suisse (art. 4 CDI-UK); durant l'année 1997, lorsque le versement a eu lieu, le recourant habitait en Grande-Bretagne où il était assujéti à l'impôt selon la règle générale de l'art. 15 CDI-UK. Il n'en demeure pas moins que la souveraineté fiscale revient à la Suisse dans le cas d'espèce: La prime a été payée pour les prestations qu'il avait fournies à la société CH. à Zurich. Il s'ensuit qu'elle correspond à un revenu pour les prestations effectuées en Suisse et qu'il est imposable en Suisse en vertu de l'exception prévue par l'art. 15 ch. 1 CDI-UK. Il est sans importance que le nouveau lieu de travail du recourant se trouvait en Grande-Bretagne au moment où il a touché le revenu litigieux. Les revenus qui proviennent directement d'une activité lucrative exercée auparavant dans un autre Etat contractant, doivent encore être imposés à l'endroit où la prestation a été fournie même après la cessation du rapport de travail.

b) *Selon le droit interne suisse*

En vertu de l'*effet négatif* des conventions de double-imposition, il ne suffit pas que la CDI UK alloue le droit d'imposer à la Suisse : la prime doit être imposable en Suisse selon le droit interne suisse.

La Suisse perçoit un impôt sur le revenu auprès des personnes physiques à raison du rattachement personnel lorsque, au regard du droit fiscal, elles sont domiciliées ou séjournent en Suisse (art. 3 LIFD); l'assujettissement prend fin le jour du départ du contribuable de Suisse (art. 8 al. 2 en relation avec l'art. 6 al. 1 LIFD). Lorsqu'il n'existe pas (plus) de domicile ou de séjour en Suisse, il peut néanmoins subsister un assujettissement limité (cf. art. 6 al. 2 LIFD)

reposant sur un rattachement économique. Il en va ainsi en particulier lorsqu'une personne physique exerce une activité lucrative en Suisse (art. 5 al. 1 lettre a LIFD). Dans cette hypothèse et pour autant qu'elle exerce une activité lucrative dépendante, son revenu est soumis à l'impôt à la source (art. 91 LIFD). En vertu de l'art. 84 al. 2 LIFD, sont soumis à l'impôt à la source tous les revenus provenant d'une activité lucrative pour le compte d'autrui, y compris les revenus accessoires tels qu'indemnités pour prestations spéciales, les commissions, les allocations, les primes pour ancienneté de service, les gratifications, les pourboires, les tantièmes et tout autre avantage appréciable en argent, de même que les revenus acquis en compensation.

Seule une imposition au titre d'assujettissement limité fondé sur un rattachement économique peut entrer en ligne de compte dans le cas d'espèce. L'assujettissement limité naît du seul fait qu'il existe à l'égard du contribuable un rattachement économique avec la Suisse. Les revenus qui entrent dans cette hypothèse sont imposables sans égard au moment durant lequel ils sont perçus. Seule est déterminante pour l'impôt à la source selon l'art. 91 LIFD l'existence d'un revenu provenant d'une activité lucrative dépendante en Suisse. Il n'est pas nécessaire qu'au moment où le revenu est perçu par le contribuable, ce dernier poursuive encore une activité lucrative en Suisse; il suffit bien plutôt que ce revenu (imposable) se rapporte directement à cette activité lucrative. Cela ressort également de l'art. 84 al. 2 LIFD qui décrit de manière plus précise les prestations imposables au titre de l'impôt à la source. Le texte légal énumère aussi (en particulier les gratifications et les revenus acquis en compensation) expressément les revenus qui ne sont versés qu'une fois les rapports de travail terminés.

Par conséquent, le fait de savoir que la prime a été versée seulement lorsque le contribuable habitait et travaillait déjà à Londres n'est pas déterminant. Ce revenu doit être mis en relation directe avec l'activité exercée à Zurich durant l'année 1996, raison pour laquelle il s'agit d'un revenu soumis à l'impôt à la source au sens des art. 91 et 84 al. 2 LIFD lus conjointement.

c) *Critique de l'arrêt*

Cet arrêt est fondamental dans la mesure où le TF effectue une distinction claire entre :

- le lieu de domicile/travail au moment de la *réalisation* du revenu (paiement/acquisition d'un droit ferme), qui est utilisé pour la *détermination du droit d'imposer dans le temps* lorsque le lieu de domicile/travail ne change pas et ;
- le lieu de règle de *répartition* du domicile/travail pour la période pendant laquelle l'*activité a été exercée*, qui est utilisé comme *règle de partage de la compétence* entre les pays concernés lorsque le lieu de domicile/travail change.

L'arrêt ne traite malheureusement pas de l'intéressante question du taux d'imposition à la source sur la prime versée en 1997: faut-il prendre en considération les autres revenus UK acquis en 1997 pour la fixation du revenu déterminant pour le taux ? les revenus ordinaires acquis en 1996 ? aucun autre revenu ?

Bien qu'il se dise satisfait du résultat de l'arrêt, notamment au vu de la symétrie de la solution retenue avec l'arrêt de la CCR-ZH du 15.12.2000 (cf. ch. 2 ci-après), le Prof. Robert Waldburger⁷ fait part des critiques suivantes :

- Dès lors que pour la période sur laquelle a été calculé le bonus (année 1996), le contribuable n'a travaillé en Suisse que durant 7 mois, le TF aurait dû étudier la question de l'imposition du bonus *au prorata* du temps travaillé en Suisse (7/12^{ème}). Ce n'est que dans l'hypothèse où le bonus n'est afférent qu'à la seule activité exercée pour le compte de la société suisse que cette dernière a le plein droit d'imposition sur le bonus. La question de savoir quelle société effectue le paiement n'est pas déterminante fiscalement. Le critère déterminant est en effet celui de la société pour laquelle l'activité a été exercée en échange du bonus litigieux. Ce principe résulte de la « clause du monteur » prévue à l'article 15 al. 2 lit. b de la Convention modèle OCDE et dans presque toutes les conventions de double imposition signées par la Suisse ;
- La solution du TF en droit interne basée sur l'interprétation des articles 5 al. 1 lit. a, 84 al. 2 et 91 LIFD pour fonder un droit d'imposition limité en Suisse dans le cadre d'un assujettissement limité est « faible » et « contradictoire ». Le TF aurait mieux fait de constater l'existence d'une lacune de la loi et de la combler en vertu du pouvoir qui est attribué à cet effet au juge en vertu de l'art. 1 al. 2 dernière phrase du Code Civil Suisse.

2. L'arrêt « miroir » : arrêt de la CCR-ZH du 15.12.2000

Voir solution du cas pratique (partie C lit. b) ci-dessous)

C. Solution du cas pratique

Bertrand JOLIDON est l'un des cadres du Groupe Bancaire Royal HBCS dont le siège est à Genève et qui dispose de filiales dans les principaux pays du monde, dont les UK.

M. JOLIDON était domicilié à Londres avec sa famille jusqu'au 31 janvier 2002 où il travaillait en qualité de « international assignee » pour le compte de la société UK qui lui payait un salaire imposable localement.

⁷ Robert WALDBURGER, Rechtsprechung im Jahr 2001 (1. Teil) in FSrR 2002 p. 138 et ss, spéc. 144 et 145.

Le 21 décembre 2001, M. JOLIDON accepte une proposition de contrat de travail auprès du siège à Genève. Il emménage à Genève avec sa famille et commence sa nouvelle activité lucrative le 1^{er} février 2002.

M. JOLDON reçoit les bonus suivants :

De la société suisse, un « signing bonus » (bonus 1) de CHF 50'000 versé le 21 décembre 2001 :

De la société UK, les bonus suivants pour récompenser ses performances 2001 :

- Bonus 2 : en mars 2002 : bonus en cash
- Bonus 3 : en avril 2002 : bonus en actions de collaborateurs
- Bonus 4 : en octobre 2002 : bonus en options de collaborateurs

Veillez répondre aux questions suivantes :

a) quel est le traitement fiscal en Suisse du « signing bonus » ?

Il existe deux possibilités entre lesquelles il faudra choisir selon les circonstances du cas d'espèce :

- *Le « signing bonus » est destiné à rémunérer des prestations de travail futures accomplies par le contribuable pour le compte de la société CH une fois qu'il sera résident CH : dans ce cas, vu l'article 15 de la CDI-UK et selon les principes dégagés dans l'ATF du 15.2.2001 ci-dessus appliqués *mutatis mutandis*, il faut à notre avis retenir que le droit d'imposer est attribué conventionnellement à la CH. Il s'agit d'un revenu soumis à l'impôt à la source au sens des art. 91 et 84 al. 2 LIFD lus conjointement (assujettissement limité).*
- *Le « signing bonus » est destiné à inciter le contribuable à rompre son ancien contrat de travail et à compenser le dommage qui résulterait pour lui de cette rupture (par exemple du fait de la perte de ses anciennes options/actions de collaborateur) : Dans ce cas, le revenu n'a, à notre avis, pas une nature de revenu du travail. Pour l'employeur CH, le coût de ce « signing bonus » s'apparente à un « coût d'acquisition » du cadre, comme le seraient honoraires versés au cabinet de chasseurs de tête ayant recruté le cadre en question. L'imposition de ce bonus devrait être réglée par l'article 21 de la Convention relatif aux « autres revenus » dont l'imposition appartient au pays de résidence du bénéficiaire (UK en l'espèce).*

La frontière entre ces deux possibilités est très ténue. Le caractère « autre revenu » pourrait à notre avis être remis en question au profit d'une qualification de revenu du travail si le bénéficiaire doit rendre le signing bonus en cas de cessation prématurée des rapports de travail.

b) quel est le traitement fiscal en Suisse des bonus UK (2, 3 et 4) ?

Le cas de M. Jolidon est identique à celui traité dans l'arrêt de la CCR-ZH du 15.12.2000. En vertu des mêmes principes que ceux qui ont été développés dans l'arrêt du TF mentionné au chiffre B. lit. a) ci-dessus, la CCR-ZH a jugé que le droit d'imposer les bonus 2, 3 et 4 appartient, selon la CDI-UK, exclusivement au pays dans lequel a été effectué le travail (UK). Dès lors, la Suisse n'a pas de possibilité d'imposer ces revenus.

c) votre réponse à la question b) est-elle différente si les bonus ont été payés non pas directement par la société UK, mais par la société CH (et ensuite refacturés à la société UK) et ont été indiqués sur le certificat de salaire CH avec le salaire pour l'activité accomplie en 2002 ?

C'est ce mode de faire qui a été pratiqué dans le cas jugé dans « l'arrêt miroir ». A juste titre, la CCR-ZH a reconnu que le pays de résidence de la société qui paie la rémunération n'est pas un critère déterminant selon la « clause du monteur » contenue à l'article 15 de la CDI-UK.

d) votre réponse à la question b) est-elle différente si les bonus n'ont pas été soumis à l'impôt UK ?

Dans le cas de « l'arrêt miroir », les options de collaborateur n'avaient pas été soumises à l'impôt UK. Toujours à juste titre, la CCR-ZH a jugé que l'exemption d'impôt en CH sur le salaire UK ne requiert pas une imposition effective au UK (pas de clause « subject to tax »). En outre, cette position est conforme au principe de l'interdiction de la double imposition virtuelle pratiqué généralement en Suisse (par opposition au principe de l'interdiction de la double imposition effective)-

e) quel est le traitement AVS des bonus UK ?

En l'absence d'un détachement, la solution doit être identique à la solution fiscale dès lors que les accords européens repris par la Suisse depuis l'entrée en vigueur des accords bilatéraux CH-UE prévoient le principe de l'imposition dans le pays du lieu du travail.

CAS N° 4

A. Sources

- Marius GROSENBACHER et Jean-Philippe KRAFFT, Les options de collaborateurs évaluable, munies de restrictions de transmissibilité, in RDAF 2000, p. 505.
- ATF 102 V 172 du 30 juin 1976.
- Directives de l'Office fédéral des assurances sociales sur le salaire déterminant (ci-après DSD).
- Directives de l'Office fédéral des assurances sociales sur la perception des cotisations (DP)

B. SOLUTION DU CAS PRATIQUE

Kurt VAN DER DICK est un citoyen NL, divorcé, domicilié dans le canton de Genève et travaillant depuis 18 ans pour le Groupe NL KODEK. Il a travaillé au siège à Rotterdam les 10 premières années, puis a travaillé 4 ans dans la société du Groupe en ESP et 4 ans dans la société du Groupe en CH (Genève). Il est domicilié à Genève où il est imposé à la source.

Pendant la durée de ses assignations en ESP et en CH, M. VAN DER DICK a gardé son contrat de travail avec le siège NL, en sus de ses contrats de travail locaux. Sa rémunération de base et son bonus ordinaire sont versés par la société CH sur lesquels cette dernière prélève les cotisations de sécurité sociale suisse et l'impôt à la source.

M. VAN DER DICK reçoit chaque année un bonus complémentaire calculé sur ses performances de l'année écoulée. Ce bonus complémentaire est versé par le siège NL à raison de 50% en cash et à raison de 50% en actions de collaborateurs.

M. VAN DER DICK quitte le Groupe KODEK et la CH le 31 décembre 2002. Il commence une nouvelle carrière en Australie pour un Groupe concurrent. La société NL verse à M. VAN DER DICK le 21 décembre 2002 une indemnité de départ correspondant à 6 mois de salaire dont le principe et le montant étaient prévus contractuellement depuis le début dans le contrat de travail avec le siège NL.

Veuillez répondre aux questions suivantes :

- a) **quelles sont les obligations fiscales et AVS de l'employeur et de l'employé par rapport au bonus complémentaire versé en 2002 par la société NL, dans l'hypothèse où ce bonus complémentaire n'est pas refacturé à la société CH ?**

Le cas soulève la délicate question de la nécessité pour l'employeur suisse de prélever l'impôt à la source et l'AVS sur la partie de la rémunération payée par une autre entité du Groupe à l'étranger.

1. Obligations fiscales

L'article 90 LIFD prévoit que les personnes assujetties à l'impôt à la source sont imposables selon la procédure ordinaire si leurs revenus ne sont pas soumis à l'impôt à la source. Cette disposition renvoie à l'article 7 LIFD qui prévoit que les personnes physiques qui ne sont que partiellement assujetties à l'impôt sur le revenu se voient appliquer le taux auquel leur revenu serait imposé si tous les éléments étaient imposables en Suisse. Cette procédure est appelée « taxation ordinaire complémentaire », qui consiste normalement en une imposition complémentaire du revenu brut et selon les barèmes de l'impôt à source⁸. La taxation ordinaire complémentaire ne doit pas être confondue avec la « taxation ordinaire ultérieure » qui entraîne une inscription du contribuable au rôle ordinaire.

Selon l'article 6 de l'Ordonnance sur l'imposition à la source dans le cadre de l'impôt fédéral direct (OIS), le contribuable qui reçoit des rémunérations d'un débiteur à l'étranger est imposé selon la procédure ordinaire dans la mesure où ces rémunérations ne sont pas prises en charge par une succursale ou un établissement stable en Suisse.

On pourrait déduire de cette disposition que, dans le cas où l'employeur en Suisse est constitué sous la forme d'une filiale (par opposition à une succursale ou un établissement stable), l'employeur suisse n'assume pas la responsabilité de la perception d'un impôt à la source sur la rémunération complémentaire qui doit faire l'objet d'une déclaration spontanée par le contribuable. Une telle interprétation serait à notre avis excessive.

En effet, nous rejoignons l'avis de certains auteurs⁹, selon lesquels le principe ci-dessus ne vaut que pour autant que la rémunération complémentaire ne soit pas directement liée au contrat de travail liant l'employé à son employeur suisse, par exemple en cas de refacturation de la rémunération complémentaire à la société suisse.

2. Obligations AVS

Est réputé salaire déterminant selon l'art. 5 al. 2 de la Loi fédérale sur l'assurance-vieillesse et survivants (LAVS) toute rémunération pour un travail dépendant fourni pour un temps déterminé ou indéterminé.

⁸ Peter AGNER, Beat JUNG, Gotthard STEINMANN, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Zurich 2001, ch. 1 ad. Art. 90, p. 357.

⁹ Marius GROSENBACHER et Jean-Philippe KRAFFT, Les options de collaborateurs évaluable, munies de restrictions de transmissibilité, in RDAF 2000, p. 505, spéc. 514.

En vertu de l'art. 7 let. c du Règlement sur l'assurance-vieillesse et survivants (ci-après RAVS) le salaire déterminant pour le calcul des cotisations comprend notamment, dans la mesure où il ne s'agit pas d'un dédommagement pour frais encourus, « les gratifications, les primes de fidélité et au rendement, ainsi que la valeur d'actions remises aux salariés, dans la mesure où celle-ci dépasse le prix d'acquisition et où le salarié peut disposer des actions; s'agissant des actions liées remises aux salariés, la valeur et le moment de la réalisation du revenu sont déterminés d'après les dispositions relatives à l'impôt fédéral direct ».

Selon le n° 2006 des Directives de l'Office fédéral des assurances sociales sur le salaire déterminant (ci-après DSD), les salaires mensuels supplémentaires (par exemple 13^e salaire), les gratifications, les primes de fidélités, les participations au bénéfice, les cadeaux pour ancienneté de service et les rétributions allouées pour les améliorations suggérées par le salarié font en principe entièrement partie du salaire déterminant quel que soit leur montant et indépendamment du fait que le salarié puisse les faire valoir ou non.

Il en est de même, en principe, en ce qui concerne les actions et options des collaborateurs ainsi que les autres droits de participation (art. 7 let. c RAVS et n° 2014ss DSD).

Les prestations allouées par une personne morale à ceux de ses salariés qui sont simultanément titulaires de droits de participation dans la société font partie du salaire déterminant quelle que soit leur dénomination si le rapport de travail constitue le motif déterminant pour l'attribution de la prestation (n° 2010 DSD)¹⁰. En revanche, si ces prestations sont allouées en raison des droits de participation dont les salariés sont titulaires, elles ne font pas partie du salaire déterminant¹¹. Cette règle concerne en particulier les dividendes et la valeur d'éventuels droits de souscription (n° 2011 DSD).

Il convient d'ajouter que par actions remises aux salariés, l'art. 7 let. c RAVS entend les actions ainsi que d'autres droits de participation qu'une société offre à ses salariés, ou aux salariés d'une entreprise qui lui est liée, gratuitement ou à un prix de faveur (n° 2014 DSD). Les titres et autres droits de participation d'une société tierce, liée économiquement à l'employeur, sont assimilées aux actions remises aux salariés (n° 2015 DSD)¹².

Pour ce qui a trait au règlement des cotisations, il est important d'indiquer qu'en vertu du n° 1024 des Directives de l'Office fédéral des assurances sociales sur la perception des cotisations (DP), *tout employeur qui alloue à des salariés obligatoirement assurés des prestations faisant partie du salaire*

¹⁰ ATFA 1969 p. 143 ; RCC 1973 p. 528; ATF 103 V 1; RCC 1978 p. 188; RCC 1989 p. 161; RCC 1989 p. 312; VSI 1997 213

¹¹ ATFA 1969 p. 143, ATF 103 V 1 ; RCC 1978 p. 188; ATF 122 V 152

¹² ATF 102 V 152 (arrêt « IBM »)

déterminant est tenu de verser les cotisations paritaires et de régler les comptes.

Les considérations ci-dessus peuvent dès lors être résumées de la manière suivante :

- Les prestations allouées par l'employeur ou par *une société tierce liée économiquement à l'employeur* font partie du salaire déterminant *si le rapport de travail constitue le motif déterminant pour leur attribution.*
- Dans ce cas, il appartient à la société suisse d'acquitter les cotisations de l'employeur sur l'ensemble du salaire déterminant, y compris sur les prestations extraordinaires versées par une société du Groupe à l'étranger en faveur de l'employé suisse.

Ce raisonnement nous a été confirmé par le Secteur Financement AVS de l'Office fédéral des assurances sociales à Berne.

b) même question dans l'hypothèse où le bonus complémentaire est refacturé à la société CH ;

Le fait que le bonus complémentaire soit refacturé à la société suisse entraîne à notre avis la présomption qu'il est directement lié au contrat de travail suisse et, partant, doit être soumis par la société suisse aux retenues pour l'impôt à la source et pour la sécurité sociale suisse.

c) quel est le traitement fiscal en Suisse de l'indemnité de départ versée par la société NL le 21 décembre 2002 ?

Le cas d'espèce est exceptionnel en ce sens que M. VAN DER DICK est resté sous un même contrat signé avec le siège NL tout au long de sa carrière pour le Groupe Kodak. Le contrat prévoit expressément que l'indemnité de départ est due par le siège NL et couvre l'ensemble de la carrière du cadre. Cette indemnité a clairement une qualification de revenu du travail.

En vertu de la jurisprudence exposée dans la partie A. du cas n°3 ci-avant, il apparaît que, lorsque la convention de double imposition prévoit l'imposition au lieu du travail (comme c'est le cas dans les CDI NL-ESP et NL-CH, ce n'est pas le pays de domicile/travail au moment de la réalisation du revenu qui a la compétence de taxer, mais le pays dans lequel le travail pour lequel la rémunération en question a été versée a été accompli. Comme mentionné dans la partie A., chiffre 1 lettre c), l'imposition d'un montant unique peut avoir lieu au prorata.

Dans le cas d'espèce, la NL aurait le droit d'imposer 10/18^{ème} de l'indemnité de départ, l'ESP, 4/18^{ème} et la CH 4/18^{ème}. La Suisse doit donc exempter de l'imposition 14/18^{ème}. Cette exemption ne dépend pas du paiement d'un impôt effectif en NL ou en ESP.

d) même question que c), mais dans l'hypothèse où l'indemnité de départ est refacturée en totalité par la société NL à la société CH ?

La portion CH de 4/18^{ème} peut être refacturée à la société CH sans que l'exemption de 14/18^{ème} ci-dessus soit remise en cause. Une refacturation à hauteur du montant total entraînerait la possibilité pour la Suisse d'imposer la totalité de l'indemnité de départ dès lors que l'intégralité de son montant serait versé en rapport direct avec le travail effectué par M. VAN DER DICK pour la société CH.

e) quel est le traitement fiscal suisse du bonus ordinaire (y compris le taux d'imposition), calculé sur la performance 2002, versé à M. VAN DER DICK par la société CH au printemps 2003 ?

Selon l'ATF du 15.2.2001 commenté dans la partie B. ch. 1 ci-avant, le droit d'imposer le bonus destiné à rémunérer une activité exercée en Suisse appartient à la Suisse. L'imposition a lieu selon le barème de l'impôt à la source dès lors que le contribuable n'est plus domicilié en Suisse au moment du paiement et n'a qu'un assujettissement limité dans notre pays (art. 91 LIFD).

L'Arrêt du TF du 15.2.2001 ne donne pas d'indication s'il doit être tenu compte d'autres revenus pour la fixation du taux d'impôt à la source. S'agissant d'un bonus, celui-ci ne doit pas être annualisé¹³. Comme indiqué précédemment (cas n°3), l'applicabilité de l'art. 91 LIFD au paiement d'un bonus à un employé qui n'est plus domicilié en Suisse ni ne travaille en Suisse est plus que discutable, cette disposition ne visant manifestement pas ce type de cas. En outre, nous remarquons que cette disposition renvoie aux articles 83 à 86 LIFD (impôt à la source pour les personnes physiques domiciliées ou en séjour en Suisse) et ne renvoie pas à l'article 90 al. 1 LIFD qui prévoit la prise en compte des autres revenus pour le calcul du taux. Dès lors, le taux de l'impôt à la source devrait à notre avis être déterminé uniquement sur la base du bonus 2003.

¹³ Ivo P. BAUMGARTNER, Besteuerung von Bonusleistungen im Verhältnis zum Ausland: Anmerkungen zu zwei neuen Entscheidungen, in Steuer Revue 2001, p. 438 et ss, spéc.444.