



Impôt fédéral direct

Berne, le 6 avril 2020

Aux administrations cantonales
de l'impôt fédéral direct

Lettre circulaire

Traitement fiscal des prestations selon l'ordonnance sur les mesures en cas de pertes de gain en lien avec le coronavirus

1 Contexte

Le 20 mars 2020, le Conseil fédéral a mis en vigueur l'ordonnance sur les mesures en cas de pertes de gain en lien avec le coronavirus (ordonnance sur les pertes de gain COVID-19, RS 830.31, cf. annexe; ci-après l'ordonnance), avec effet rétroactif au 17 mars 2020. Ces mesures prévoient, entre autres, le versement d'allocations. Ces allocations doivent aider à atténuer les conséquences économiques qu'occasionne la propagation du coronavirus pour les indépendants et employés concernés.

Les dispositions de la loi fédérale du 6 octobre 2000 sur la partie générale du droit des assurances sociales (LPGA, RS 830.1) sont applicables aux allocations prévues par cette ordonnance (cf. art. 1 de l'ordonnance). Les indemnités journalières seront versées par la caisse de compensation AVS qui était responsable de la perception des cotisations AVS avant la naissance du droit à l'allocation (cf. art. 8, al. 3 de l'ordonnance). Il est indiqué à l'article 9 de l'ordonnance que les cotisations aux assurances sociales sont à payer sur ces allocations. L'allocation est versée sous la forme d'indemnités journalières (cf. art. 4 al. 1 de l'ordonnance). L'article 8 alinéa 1 de l'ordonnance prescrit que l'allocation est versée à l'ayant droit.

L'ordonnance ne contenant aucune disposition sur le traitement fiscal de ces allocations, ce sont les dispositions de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD, RS 642.11) et de ses ordonnances qui trouvent application. Dès lors, les principes correspondants sont rappelés ci-après.

2 Qualification fiscale de l'indemnité journalière

Les indemnités journalières versées selon l'ordonnance (ci-après: indemnités journalières) sont qualifiées – eu égard aux différents ayants droits - de revenus, respectivement de prestations imposables au sens des dispositions suivantes:

- article 23 lettre a LIFD et
- article 84 alinéa 2 LIFD en lien avec l'article 3 alinéa 1 de l'ordonnance du DFF du 19 octobre 1993 sur l'imposition à la source dans le cadre de l'impôt fédéral direct (OIS; RS 642.118.2).

3 Procédure d'imposition des indemnités journalières

3.1 Généralités

En fonction des ayants droit, les indemnités journalières sont imposées, soit au moyen de la procédure de taxation ordinaire, soit au moyen de l'imposition à la source.

Les caisses de compensation AVS mentionneront en supplément sur les décomptes de prestations que :

- les indemnités journalières sont soumises à l'impôt sur le revenu,
- les prestations versées seront communiquées aux autorités fiscales cantonales, et
- les ayants droit (contribuables) doivent conserver les décomptes de prestations à des fins fiscales.

Dans les 30 jours après l'expiration de la validité de l'ordonnance (cf. art. 11 al. 2 de l'ordonnance), mais toutefois au plus tard au 31 janvier de l'année civile suivant celle où les allocations sont échues, les caisses de compensation AVS devront faire parvenir aux autorités fiscales cantonales une liste de tous les bénéficiaires d'indemnités journalières versées, qui mentionnera au moins les données suivantes :

- numéro de sécurité sociale (NAVS-13)
- nom et prénom du bénéficiaire des prestations
- adresse
- pays, numéro postal et lieu
- période de versement des indemnités journalières
- montant brut des indemnités journalières
- montant net des indemnités journalières
- montant de l'impôt déduit à la source (si applicable)

La communication précitée, qui s'effectue en accord avec l'Office fédéral des assurances sociales (OFAS), remplace l'attestation écrite des prestations versées aux bénéficiaires des indemnités journalières (cf. art. 127 al. 1 let. c LIFD). Elle doit en outre éviter le recours, au cas par cas, à l'entraide administrative sur demande au sens de l'article 112 alinéas 1 et 2 LIFD.

3.2 Taxation selon la procédure d'imposition ordinaire

En procédure de taxation ordinaire, les indemnités journalières doivent être déclarées au chiffre 3.4 (allocations familiales et pour enfants ou indemnités pour perte de gain versées directement par la caisse de compensation) de la déclaration des personnes physiques pour l'impôt fédéral direct (formule 2). L'imposition est effectuée selon les règles usuelles de la procédure ordinaire de taxation.

3.3 Taxation selon la procédure d'imposition à la source:

Généralités:

Il est possible que les indemnités journalières soient aussi versées à des personnes dont le revenu d'activité lucrative dépendante est soumis à l'imposition à la source (cf. art. 83, respectivement art. 91 LIFD). Comme il s'agit en l'espèce d'un revenu acquis en compensation, il faut examiner comment le revenu de l'activité des bénéficiaires aurait été imposé s'ils avaient continué à fournir leur prestation.

Au sens de l'article 3 alinéa 2 lettre c OIS, ces indemnités sont en principe imposées à la source au moyen des barèmes progressifs de l'article 1 alinéa 1 OIS.

En l'espèce:

Afin de satisfaire à la demande du Conseil fédéral et au but de l'ordonnance visant à soutenir rapidement et de manière pragmatique les personnes concernées par une perte de gain, tout en minimisant les coûts administratifs, il a été établi ce qui suit avec l'OFAS:

1. Les bénéficiaires d'indemnités journalières au sens de l'ordonnance doivent indiquer, lors de leur demande de prestations, si leur revenu d'activité était imposé à la source jusqu'au moment du versement des indemnités journalières.
2. Si la réponse du bénéficiaire à la question du chiffre 1 ci-dessus est «oui», les caisses de compensation AVS appliquent à titre exceptionnel le barème D (cf. art. 1 al. 1 let. d ch. 2 OIS). Ceci vaut également pour les frontaliers allemands pour lesquels le barème O serait applicable (cf. art. 1 al. 1 let. k OIS; limité à 4,5 pourcent au maximum).
3. En tant que débitrice de la prestation imposable au sens des articles 88, respectivement 100 LIFD, la caisse de compensation reçoit la commission de perception de l'article 13 alinéa 1 OIS.

L'Administration fédérale des contributions recommande d'appliquer avec retenue la disposition de l'article 13 alinéa 2 OIS (réduction ou suppression de la commission de perception en cas de violation des obligations de procédure).

4 Incidences pour les personnes imposées à la source dans les cas de demandes de corrections ultérieures

Tant pour les personnes domiciliées en Suisse que pour celles domiciliées à l'étranger, l'impôt à la source se substitue à l'impôt fédéral direct perçu selon la procédure ordinaire sur le revenu du travail (cf. art. 87 et 99 LIFD). Ceci n'exclut cependant pas la possibilité, pour ces deux catégories de contribuables, d'une correction de l'impôt à la source et/ou d'une taxation ordinaire ultérieure. L'autorité fiscale cantonale compétente décide par ailleurs quelle procédure s'applique en vue de procéder à une correction. Les principes ci-après s'appliquent dans les situations suivantes (énumération non exhaustive) :

4.1 Pas de demande de correction de l'impôt à la source ou de taxation ordinaire ultérieure

Le prélèvement à la source devient définitif, sous réserve du chiffre 4.6 ci-dessous.

4.2 Demande d'application du barème correct sans demande subséquente de rectification de l'impôt à la source (en particulier frontaliers allemands)

Sur demande de la personne contribuable, l'autorité fiscale cantonale restitue l'excédent d'impôt prélevé à la source.

S'agissant en particulier des frontaliers allemands pour lesquels un montant trop élevé d'impôt à la source a été prélevé en application du barème D (cf. aussi chiffre 3.3 ci-avant), il est recommandé aux autorités fiscales cantonales de procéder au remboursement aussi rapidement que possible en se fondant sur les données, respectivement les dossiers à disposition. Dans ces cas, il faut renoncer à exiger une attestation fiscale de l'étranger. Pour le dépôt de la demande, le délai de l'article 168 alinéa 3 LIFD s'applique par analogie.

4.3 Demande de rectification de l'impôt à la source

La demande de rectification de l'impôt à la source doit, selon l'article 137 LIFD, être remise à l'autorité de taxation jusqu'à fin mars de l'année civile qui suit l'échéance de la prestation (cf. art. 137 LIFD). Dans ce cas, l'autorité de taxation additionne tous les revenus imposés à la source et procède, compte tenu d'éventuelles déductions supplémentaires, à un nouveau calcul de l'impôt à la source au moyen du barème approprié selon l'article 1 alinéa 1 OIS. L'utilisation du barème D sert donc simplement à garantir l'impôt.

S'il résulte de ce nouveau calcul que la personne soumise à l'impôt à la source a une dette envers l'autorité de taxation, cette dernière l'oblige à s'acquitter de son dû (cf. art. 138 al. 1 LIFD par analogie).

Dans le cas où l'autorité de taxation doit, en raison du nouveau calcul de l'impôt à la source, procéder à une restitution en faveur de la personne soumise à l'impôt à la source, elle rembourse la différence directement à ce dernier (cf. art. 16 OIS).

4.4 Taxation ordinaire ultérieure sur demande

Lorsque la personne soumise à l'impôt à la source demande une taxation ordinaire ultérieure (p. ex. en faisant valoir l'égalité de traitement avec des personnes domiciliées en Suisse ou en raison d'une quasi-résidence), l'impôt à la source retenu lui est imputé sans intérêt (cf. art. 90 al. 2 LIFD par analogie). Selon l'article 137 LIFD, la demande d'une taxation ordinaire ultérieure doit être déposée auprès de l'autorité de taxation jusqu'à fin mars de l'année qui suit l'échéance de la prestation.

4.5 Taxation ordinaire ultérieure obligatoire

Les personnes soumises à l'impôt à la source qui remplissent les conditions de l'article 90 alinéa 2, respectivement de l'article 4 OIS sont soumises ultérieurement à l'imposition ordinaire. L'impôt à la source retenu est imputé sans intérêt (cf. art. 90 al. 2 LIFD).

4.6 Corrections d'office

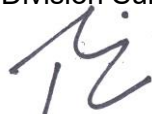
Un nouveau calcul de l'impôt à la source peut aussi être effectué d'office par l'autorité fiscale cantonale compétente.

Dans ce cas, l'autorité fiscale additionne tous les revenus imposés à la source et procède à un nouveau calcul de l'impôt à la source au moyen du barème approprié selon l'article 1 alinéa 1 OIS. L'utilisation du barème D sert donc simplement à garantir l'impôt.

S'il résulte de ce nouveau calcul que la personne soumise à l'impôt à la source a une dette envers l'autorité de taxation, cette dernière l'oblige à s'acquitter de son dû (cf. art. 138 al. 1 LIFD par analogie).

Dans le cas où l'autorité de taxation doit, en raison du nouveau calcul de l'impôt à la source, procéder à une restitution en faveur de la personne soumise à l'impôt à la source, elle rembourse la différence directement à ce dernier (art. 16 OIS).

Division Surveillance cantons



Ralph Theiler
Chef

Annexe:

- Ordonnance sur les pertes de gain COVID-19



Ordonnance sur les mesures en cas de pertes de gain en lien avec le coronavirus (COVID-19) (Ordonnance sur les pertes de gain COVID-19)

du 20 mars 2020

Le Conseil fédéral suisse,
vu l'art. 185, al. 3, de la Constitution¹,
arrête:

Section 1 Applicabilité de la LPGA

Art. 1

Les dispositions de la loi fédérale du 6 octobre 2000 sur la partie générale du droit des assurances sociales (LPGA)² s'appliquent aux allocations prévues dans la présente ordonnance, à moins que les dispositions qui suivent ne dérogent expressément à la LPGA.

Section 2 Allocation en cas de mesures destinées à lutter contre le coronavirus (COVID-19)

Art. 2 Ayants droit

¹ Ont droit à l'allocation les parents d'enfants jusqu'à l'âge de 12 ans révolus et d'autres personnes pour autant qu'ils remplissent les conditions suivantes:

- a. ils doivent, en raison de mesures ordonnées par une autorité sur la base des art. 35 et 40 de la loi du 28 septembre 2012 sur les épidémies (LEp)³ en lien avec l'épidémie de coronavirus (COVID-19), interrompre leur activité lucrative:
 1. parce que la garde de leurs enfants par des tiers n'est plus assurée, ou
 2. parce qu'ils ont été mis en quarantaine;

RS 830.31

¹ RS 101

² RS 830.1

³ RS 818.101

- b. au moment de l'interruption de leur activité lucrative:
 1. ils sont salariés au sens de l'art. 10 LPGA⁴, ou
 2. ils exercent une activité lucrative indépendante au sens de l'art. 12 LPGA;
- c. ils sont assurés obligatoirement au sens de la loi fédérale du 20 décembre 1946 sur l'assurance-vieillesse et survivants (LAVS)⁵.

² Pour les parents qui doivent interrompre leur activité lucrative pour garder leur enfant, le droit à l'allocation n'est pas octroyé durant les vacances scolaires.

³ Ont également droit à l'allocation les personnes considérées comme indépendantes au sens de l'art. 12 LPGA qui subissent une perte de gain en raison d'une mesure prévue à l'art. 6, al. 1 et 2, de l'ordonnance 2 COVID-19 du 13 mars 2020⁶.

⁴ L'allocation est octroyée subsidiairement aux prestations des assurances sociales, aux prestations des assurances régies par la loi du 2 avril 1908 sur le contrat d'assurance⁷ et aux salaires qui continuent d'être versés par les employeurs.

⁵ En ce qui concerne la garde des enfants par des tiers, il peut s'agir d'écoles maternelles, de structures d'accueil collectif de jour, d'écoles ou de particuliers assumant des tâches de garde si ceux-ci sont des personnes vulnérables au sens de l'ordonnance 2 COVID-19.

⁶ Les deux parents peuvent avoir droit à l'allocation si la garde des enfants par un tiers n'est plus assurée. Toutefois, ils ne peuvent faire valoir qu'une seule indemnité journalière par jour de travail.

⁷ Les parents nourriciers ont droit à l'allocation s'ils ont recueilli l'enfant de manière permanente et gratuitement afin de s'en occuper et de l'éduquer.

⁸ Si l'ayant droit est concerné par plusieurs mesures de la LEp donnant droit à l'allocation, une seule indemnité journalière est versée.

Art. 3 Début et fin du droit aux prestations, nombre maximal d'indemnités journalières

¹ Pour les personnes assumant des tâches de garde, le droit à l'allocation prend effet le quatrième jour suivant celui où les conditions mentionnées à l'art. 2 sont remplies.

² Pour les personnes mises en quarantaine et pour les ayants droit visés à l'art. 2, al. 3, le droit à l'allocation prend effet lorsque toutes les conditions prévues à l'art. 2 sont remplies.

³ Le droit à l'allocation prend fin lorsque les mesures visées aux art. 7, 35 et 40 LEp⁸ sont levées.

⁴ RS 830.1

⁵ RS 831.10

⁶ RS 818.101.24

⁷ RS 221.229.1

⁸ RS 818.101

⁴ Les indépendants au sens de l'art. 2, al. 1, let. b, ch. 2, ont droit à 30 indemnités journalières au plus.

⁵ Les personnes mises en quarantaine ont droit à 10 indemnités journalières au plus.

Art. 4 Forme de l'allocation et nombre d'indemnités journalières

¹ L'allocation est versée sous la forme d'indemnités journalières.

² Deux indemnités journalières supplémentaires sont versées par tranche d'indemnisation de cinq jours.

Art. 5 Montant et calcul de l'allocation

¹ L'indemnité journalière est égale à 80 % du revenu moyen de l'activité lucrative obtenu avant le début du droit à l'allocation.

² Pour déterminer le montant du revenu, l'art. 11, al. 1, de la loi du 25 septembre 1952 sur les allocations pour perte de gain⁹ s'applique par analogie.

³ Le montant maximal de l'allocation s'élève à 196 francs par jour.

⁴ L'allocation est réduite si elle dépasse le montant maximal prévu à l'al. 3.

Art. 6 Prescription

En dérogation à l'art. 24 LPGA¹⁰, le droit à des allocations non perçues s'éteint cinq ans après l'abrogation des mesures.

Art. 7 Exercice du droit à l'allocation

Il incombe aux ayants droit de faire valoir leur droit à l'allocation.

Art. 8 Fixation et versement

¹ L'allocation est versée à l'ayant droit.

² Elle est versée mensuellement à terme échu.

³ Elle est fixée et versée par la caisse de compensation AVS qui était responsable de la perception des cotisations AVS avant la naissance du droit à l'allocation.

⁴ Si les deux parents ont droit à une allocation, une seule caisse de compensation est compétente pour les deux.

⁵ L'allocation est fixée selon la procédure simplifiée visée à l'art. 51 LPGA¹¹. En dérogation à l'art. 49, al. 1, LPGA, cette procédure s'applique aussi en cas de prestations importantes.

⁹ RS 834.1

¹⁰ RS 830.1

¹¹ RS 830.1

Art. 9 Cotisations aux assurances sociales

¹ Sont payées sur l'allocation des cotisations:

- a. à l'assurance-vieillesse et survivants;
- b. à l'assurance-invalidité;
- c. au régime des allocations pour perte de gain;
- d. le cas échéant, à l'assurance-chômage.

² Les cotisations sont supportées à parts égales par l'ayant droit et la Confédération.

Art. 10 Mise en œuvre et financement

¹ La mise en œuvre de l'allocation est effectuée par les caisses de compensation AVS.

² L'allocation et les frais de mise en œuvre par les caisses de compensation sont financés par la Confédération.

Art. 11 Entrée en vigueur et durée de validité

¹ La présente ordonnance entre en vigueur avec effet rétroactif au 17 mars 2020¹².

² Elle a effet pendant six mois à compter de son entrée en vigueur.

20 mars 2020

Au nom du Conseil fédéral suisse:

La présidente de la Confédération, Simonetta Sommaruga
Le chancelier de la Confédération, Walter Thurnherr

¹² Publication urgente du 20 mars 2020 au sens de l'art. 7, al. 3, de la loi sur les publications officielles du 18 juin 2004 (RS 170.512)