



25 février 2021

Modification de l'ordonnance du DFF sur la déduction des frais professionnels des personnes exerçant une activité lucrative dépendante en matière d'impôt fédéral direct

(Mise en œuvre de la motion 17.3631 de la CTT-E)

Commentaires

1. Contexte

1.1. Motion 17.3631 CTT-E

Le 29 mai 2018, le Parlement a transmis au Conseil fédéral la motion (17.3631) «FAIF. Charges administratives excessives pour les propriétaires de véhicules d'entreprise» déposée par la Commission des transports et des télécommunications du Conseil des États. La motion réclame une simplification administrative sous la forme d'une prise en considération forfaitaire de l'utilisation à titre privé du véhicule d'entreprise incluant l'utilisation pour les trajets entre le domicile et le lieu de travail. La motion prévoit à cet effet la possibilité d'augmenter modérément le forfait pour l'utilisation à titre privé du véhicule d'entreprise. La déduction des frais de déplacement doit alors être exclue.

1.2. Pratique en vigueur

L'art. 5 de l'ordonnance du DFF du 10 février 1993 sur la déduction des frais professionnels des personnes exerçant une activité lucrative dépendante en matière d'impôt fédéral direct (ordonnance sur les frais professionnels; RS 642.118.1) règle la déduction des frais de déplacement. L'al. 1 dispose que, conformément à l'art. 26, al. 1, let. a, de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), les frais de déplacement entre le lieu de domicile et le lieu de travail peuvent être déduits jusqu'à concurrence d'un montant maximal de 3000 francs. L'art. 3 de l'ordonnance sur les frais professionnels précise que le DFF fixe les déductions forfaitaires ainsi que la déduction pour l'utilisation d'un véhicule privé dans l'appendice de l'ordonnance. Conformément à cet appendice, un taux forfaitaire de 70 centimes par kilomètre parcouru est en vigueur. Compte tenu de l'introduction du plafonnement à 3000 francs de la déduction des frais de déplacement, la distance dont les frais sont déductibles est donc limitée à 4285 kilomètres par année.

Selon la pratique en vigueur, les frais de déplacement entre le domicile et le lieu de travail des employés¹ dotés de véhicules d'entreprise étaient jusqu'alors déterminés comme suit:

L'employeur mentionnait la part de service externe sur le certificat de salaire sans chiffrer les frais de déplacement entre le domicile et le lieu de travail. En 2016, l'Administration fédérale des contributions (AFC) avait publié une communication permettant de prendre en considération la part de service externe². Cette communication comportait pour diverses branches et fonctions des taux indiquant le pourcentage de service externe, si bien qu'il était superflu de calculer les courses que les employés avaient effectuées directement de leur domicile au siège de leurs clients.

L'employé devait déclarer ses frais de déplacement dans sa déclaration fiscale et, après avoir procédé à la déduction des frais de déplacement prévue par la loi (Confédération: au maximum 3000 francs; cantons: montant maximal fixé par le droit cantonal ou montant non plafonné), les soumettre à l'impôt en tant que revenu.

Le forfait qui était jusqu'à présent en vigueur pour l'utilisation à titre privé (sans les frais de déplacement entre le domicile et le lieu de travail), qui se montait à 9,6 % du prix d'achat du véhicule, correspondait à l'avantage appréciable en argent dont bénéficiait l'employé. L'imposition n'était réglée que dans le Guide d'établissement du certificat de salaire et de l'attestation de rentes publié par la Conférence suisse des impôts et l'AFC (Cm 21 à 25). À côté de la détermination forfaitaire de la part privée, il existe toujours la possibilité de procéder à un décompte effectif de l'utilisation à titre privé. À cet effet, il faut cependant tenir un livre de bord dans lequel toutes les courses (professionnelles et privées) doivent être enregistrées séparément, une méthode qui n'était que rarement utilisée dans le droit en vigueur.

¹ Pour des raisons de lisibilité, seule la forme masculine a été utilisée dans le présent texte. Celle-ci sous-entend bien entendu toujours la forme féminine.

² Disponible sous:

<https://www.estv.admin.ch/estv/fr/home/allgemein/steuerinformationen/dienstleistungen/mitteilungen.html>
(état: 17.12.2020)

Que le certificat de salaire fasse état du forfait ou que l'utilisation à titre privé ait fait l'objet d'un décompte effectif, cela se traduisait pour la TVA par une réduction de la déduction de l'impôt préalable correspondant à la prestation appréciable en argent.

2. Résultat de la consultation

Du 28 juin au 22 octobre 2019, le DFF a procédé à une consultation relative à la modification de l'ordonnance sur les frais professionnels.

Le projet mis en consultation prévoit de régler désormais l'utilisation à titre privé du véhicule d'entreprise, y compris les frais de déplacement entre le domicile et le lieu de travail, dans l'ordonnance du DFF sur les frais professionnels. À cet effet, le forfait annuel, actuellement fixé à 9,6 % du prix d'achat du véhicule, doit être relevé à 10,8 %. Il s'agit ainsi de prendre en considération l'utilisation à titre privé du véhicule d'entreprise ainsi que les frais de déplacement entre le domicile et le lieu de travail, qui sont pris en charge par l'employeur. L'application de ce forfait relevé vise en outre à exclure, du moins en ce qui concerne l'impôt fédéral direct, que le contribuable fasse valoir la déduction des frais de déplacement prévue par la loi.

Sur les 52 avis reçus, 20 cantons, deux partis (pvl, PS) et huit organisations (notamment l'USS) rejettent le principe même du projet. Six cantons, deux partis (PLR, UDC) et quatorze organisations (usam sous réserve) l'approuvent.

Les cantons qui rejettent le projet argumentent que la pratique en vigueur est maintenant bien rodée. Ils estiment que le nouveau forfait entraînerait de nouvelles inégalités de traitement. À leur avis, les employés bénéficiant de cette disposition seraient avantagés par rapport aux pendulaires ne détenant pas de véhicule d'entreprise. Ils ajoutent que les employés ayant un long trajet entre le domicile et le lieu de travail ou une faible part de service externe profiteraient du caractère modéré du relèvement du forfait. Si la mise en œuvre de la motion 17.3631 est maintenue, ces cantons réclament un relèvement à 12 % ou plus par année. Ils aimeraient dans le même temps que le forfait soit réglé dans la LIFD et la LHID.

Deux partis et quelques organisations déplorent par ailleurs que le forfait proposé rende caduc l'effet incitatif décidé dans le cadre du projet FAIF.

Sept des organisations qui approuvent le projet sont dérangées par l'augmentation de la TVA et des cotisations aux assurances sociales générée par l'augmentation des parts privées devant être déclarées dans le certificat de salaire.

Malgré ces critiques, le DFF maintient son projet de modification de l'ordonnance. Celui-ci correspond au mandat de la motion 17.3631 transmise par le Parlement. En ce qui concerne l'inégalité de traitement et l'exigence d'une imposition selon la capacité économique, il faut relever qu'un forfait ne peut jamais refléter que des valeurs moyennes, qui sont souvent inadaptées aux cas d'espèce, et que le recours au prix d'achat du véhicule pour calculer le forfait constitue au moins une référence à la prestation appréciable en argent reçue par le détenteur du véhicule d'entreprise. Les inconvénients d'un forfait doivent être mis en balance avec les avantages d'une simplification administrative. Ce sont ces derniers qui ont prévalu lors de la discussion de la motion 17.3631 au Parlement³.

3. Nouvelle réglementation

L'art. 5a de l'ordonnance sur les frais professionnels règle désormais les conséquences fiscales de l'utilisation gratuite à titre privé d'un véhicule d'entreprise (y compris l'utilisation pour les trajets entre le domicile et le lieu de travail). La part privée devant être déclarée est fixée

³ La motion 17.3631, traitée par le Conseil des États le 12.12.2017 et par le Conseil national le 29.5.2018, est disponible sous: <https://www.parlament.ch/fr/ratsbetrieb/suche-curia-vista/geschaefft?AffairId=20173631>; voir également la motion 15.4259, traitée par le Conseil des États le 3.3.2016, le 27.9.2016 et le 12.12.2017 ainsi que par le Conseil national le 27.2.2017, disponible sous: <https://www.parlament.ch/fr/ratsbetrieb/suche-curia-vista/geschaefft?AffairId=20154259>.

à 0,9 % du prix d'achat du véhicule par mois. Cela correspond à un forfait annuel de 10,8 %. Il est en outre précisé que, en cas d'application du forfait pour l'utilisation à titre privé du véhicule d'entreprise (y compris les frais de déplacement entre le domicile et le lieu de travail), la déduction des frais de déplacement au sens de l'art. 5 de l'ordonnance sur les frais professionnels est déjà prise en considération à hauteur du forfait pour la part privée. Par conséquent, la déduction de 3000 francs visée à l'art. 26, al. 1, let. a, LIFD ne peut pas être effectuée une deuxième fois. Les cantons qui connaissent une déduction plus élevée ou non plafonnée sont libres d'accorder une déduction des frais professionnels en plus du forfait ou de s'abstenir de tout plafonnement.

Le montant du forfait et sa déclaration dans le certificat de salaire sont par ailleurs décrits plus en détail dans les Cm 21 à 25 du Guide d'établissement du certificat de salaire. Il est en outre également possible de procéder à un décompte effectif des kilomètres parcourus à titre privé ainsi que des trajets entre le domicile et le lieu de travail (preuve fournie au moyen du carnet de contrôle des trajets) et d'en déduire le montant des frais de déplacement prévu à l'art. 26, al. 1, let. a, LIFD ou dans le droit cantonal.

4. Conséquences

La motion 17.3631 vise essentiellement à réduire la charge administrative pesant sur les employeurs et les employés. La nouvelle réglementation permettra d'atteindre cet objectif, car les employeurs n'auront plus à déclarer les parts de service externe, et les employés n'auront plus à fournir des indications supplémentaires sur les frais de déplacement entre le domicile et le lieu de travail dans la déclaration fiscale. Cependant, les cotisations aux assurances sociales augmentent modérément, de même que la TVA en ce qui concerne l'employeur, car l'augmentation de la part privée déploie ici aussi ses effets.

Le relèvement du forfait est conçu de telle manière que l'augmentation de la part privée et la suppression de la déduction des frais de déplacement compensent les ajustements qui étaient jusqu'alors opérés pour l'impôt sur le revenu de la Confédération dans la moyenne des cas⁴. De ce fait, la nouvelle réglementation est en principe neutre sur le plan des recettes en ce qui concerne l'impôt fédéral direct. La Confédération enregistrera une légère augmentation des recettes en ce qui concerne la TVA et les cotisations aux assurances sociales. Ces recettes supplémentaires ne peuvent pas être quantifiées, car la Confédération n'a pas connaissance des données sous-jacentes.

Si le choix se porte sur le forfait, cela se traduit par une baisse de l'impôt fédéral direct pour les employés qui ont un long trajet entre le domicile et le lieu de travail. Les employés qui ont un court trajet entre le domicile et le lieu de travail choisiront plutôt le décompte effectif, qui est plus fastidieux sur le plan administratif. En ce qui concerne les impôts cantonaux, les conséquences dépendent du montant de la déduction des frais de déplacement.

D'un point de vue formel, la modification de l'ordonnance sur les frais professionnels ne s'applique certes qu'à l'impôt fédéral direct. En revanche, le certificat de salaire et le Guide d'établissement du certificat de salaire et de l'attestation de rentes publié par la Conférence suisse des impôts et l'AFC s'appliquent également aux impôts cantonaux. Afin de préserver le certificat de salaire uniforme et de ne pas occasionner de charges administratives supplémentaires aux employeurs, il semble nécessaire d'appliquer également l'augmentation de la part privée aux impôts cantonaux.

Pour les cantons, la transposition du nouveau forfait dans le droit cantonal entraînerait une charge de contrôle modérée lors de la taxation. Cependant, le forfait ne peut pas tenir compte des différences existant entre les cantons en ce qui concerne les déductions pour les frais de déplacement entre le domicile et le lieu de travail. La grande majorité des cantons enregistreraient une augmentation des recettes en adoptant la solution fédérale (en effet, la

⁴ Voir les commentaires et les exemples de calcul dans le rapport explicatif accompagnant le projet mis en consultation, ch. 1.3, disponible sous:

https://www.admin.ch/ch/f/gg/pc/documents/3069/Frais-professionnels_Rapport-expl_fr.pdf (état: 4.12.2020).

plupart d'entre eux connaissent actuellement une déduction des frais de déplacement supérieure à la déduction maximale de 3000 francs possible pour l'impôt fédéral direct).

5. Entrée en vigueur

La présente modification d'ordonnance entre en vigueur le 1^{er} janvier 2022.