



Schweizerische Eidgenossenschaft
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra

Département fédéral des finances DFF

Administration fédérale des contributions AFC

Division principale de l'impôt fédéral direct, de l'impôt anticipé,
des droits de timbre

Etat-major de la législation, en mars 2014

Audition sur la révision de l'ordonnance concernant les expatriés (Oexpa)

Rapport explicatif

Condensé

D'après l'art. 26 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD) les frais professionnels d'une activité lucrative dépendante peuvent être déduits du revenu imposable. Font partie de ces frais les frais professionnels particuliers des expatriés, autrement dit des personnes qui ont été détachées en Suisse par leur employeur pour une période limitée.

Avec les motions 12.3510 et 12.3560, la conseillère nationale Fässler et le conseiller national Schelbert ont demandé la suppression des déductions accordées pour les frais professionnels particuliers des expatriés. Le 15 août 2012, le Conseil fédéral a refusé de remettre en question de manière fondamentale la réglementation existante et a proposé de rejeter les deux motions. Il a toutefois envisagé d'examiner les conditions et modalités de l'octroi des déductions.

Cet examen a été entrepris par un groupe de travail ad hoc composé de représentants de l'Administration fédérale des contributions (AFC) et des administrations fiscales cantonales.

Le groupe de travail a conclu

- que les déductions (frais pour le déménagement, le logement et la scolarisation des enfants mineurs dans des écoles privées) prévues par l'ordonnance concernant les expatriés (Oexpa) constituent des frais d'acquisition et que les bases légales de l'art. 26 LIFD les réglementent de manière suffisante;*
- qu'il n'est nécessaire ni de supprimer une déduction ni d'en créer une nouvelle;*
- que les règles de procédure de l'Oexpa sont en principe suffisantes;*
- que la déduction forfaitaire doit être maintenue; et*
- que l'égalité de traitement entre les expatriés et les autres contribuables en Suisse est garantie.*

Le groupe de travail a toutefois constaté quelques lacunes dans l'ordonnance. Sur la base des résultats du groupe de travail, le Département fédéral des finances (DFF) propose d'adapter l'Oexpa de la manière suivante:

- limitation du champ d'application de l'Oexpa;*
- précision des déductions pour le logement et les frais de scolarisation et précision de la déduction forfaitaire;*
- modification des prestations de l'employeur dans le certificat de salaire;*
- suppression de la lettre-circulaire de l'AFC du 7 avril 1988 concernant la participation financière d'entreprises internationales aux frais d'écolage des enfants de collaborateurs étrangers.*

1. Introduction

Les motions 12.3510 et 12.3560, déposées respectivement par la conseillère nationale Fässler et le conseiller national Schelbert, demandent la suppression des déductions accordées aux expatriés pour certains frais professionnels particuliers. Le 15 août 2012, le Conseil fédéral a refusé de remettre fondamentalement en question la réglementation en vigueur et a proposé de rejeter les motions. Il a toutefois envisagé d'examiner les conditions et modalités des différentes déductions accordées. Dans sa réponse du 22 mai 2013 à l'interpellation Schelbert (13.3236) «Allègements fiscaux non conformes au droit accordés aux expatriés», le Conseil fédéral a indiqué que l'examen des déductions accordées aux expatriés se terminerai probablement en automne 2013 et que le Département fédéral des finances (DFF) donnerait ensuite des informations sur les travaux à venir.

La motion de Madame Fässler, qui s'est retirée, a été reprise par Madame Gysi. Le Conseil national a rejeté les deux motions le 10 mars 2014. Elles ont donc été classées.

Le 8 novembre 2012, l'Administration fédérale des contributions (AFC) a créé un groupe de travail ad hoc composé de représentants des administrations fiscales cantonales et de l'AFC et chargé de se pencher sur les conditions et les modalités des déductions prévues par l'ordonnance concernant les expatriés (Oexpa). Le groupe de travail a achevé ses travaux en août 2013. Il a indiqué des modifications possibles de l'Oexpa. Vu la portée politique du projet, il a toutefois renoncé à donner des recommandations.

Les explications ci-après concernant la révision de l'Oexpa se basent sur les résultats du groupe de travail et correspondent au rapport du DFF annoncé d'après l'interpellation Schelbert (13.3236).

2. Contexte

2.2 Bases légales

La prise en compte fiscale des frais professionnels liés à une activité lucrative dépendante se fonde sur les art. 26 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11) et 9, al. 1, de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14). Ces dispositions permettent de traiter fiscalement de manière appropriée tous les frais professionnels en rapport avec une activité dépendante.

L'art. 26 LIFD a été concrétisé dans deux ordonnances du DFF:

- 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)
- ordonnance du DFF du 3 octobre 2000 relative aux déductions, en matière d'impôt fédéral direct, de frais professionnels des employés occupant une fonction dirigeante et des spécialistes qui exercent en Suisse une activité limitée dans le temps (ordonnance concernant les expatriés, Oexpa; RS 642.118.3)

2.3 Genèse de l'Oexpa

Avant l'élaboration de l'Oexpa, des discussions sur le thème des expatriés ont eu lieu à deux niveaux:

1. politique

Suite au dépôt de l'initiative parlementaire (96.431) du conseiller national Jean-Michel Gros, le 21 juin 1996, laquelle demandait des allègements fiscaux en matière d'impôt fédéral direct pour les sociétés dites auxiliaires, la discussion au sein de la Commission de l'économie et des redevances (CER) s'est rapidement tournée vers la question de savoir s'il ne fallait pas plutôt accorder des allègements fiscaux aux personnes physiques, autrement dit aux expatriés.

2. scientifique

Dans le cadre d'une expertise demandée par le canton de Zurich à l'Université de St-Gall et publiée en juillet 1999, les auteurs, le professeur Robert Waldburger et Martin Schmid, ont examiné l'autorisation des prestations à caractère de salaire fournies à des expatriés en tant que frais d'acquisition. Ils ont montré que de nombreux cantons accordent des déductions plus larges aux expatriés pour les frais professionnels parce qu'ils partent du principe que cette catégorie de travailleurs se trouve confrontée à des situations réelles particulières.

L'étude explique en outre qu'à l'étranger (p. ex. en Belgique, au Danemark, en France, en Grande-Bretagne, en Irlande, au Luxembourg, en Hollande) on estime aussi que les frais professionnels des expatriés doivent être considérés en tenant compte de situations réelles différentes de celles des autres travailleurs salariés. En conséquence, les pays mentionnés ont introduit des réglementations particulières pour traiter certains frais professionnels des expatriés.

Ces observations ont montré qu'il était nécessaire de prendre des mesures similaires à l'échelon du droit fiscal suisse. Pour aller dans ce sens, il fallait tout d'abord répondre à deux questions fondamentales. Premièrement, une nouvelle base légale est-elle nécessaire pour prendre en compte fiscalement les frais professionnels particuliers des expatriés ? La réponse à cette question a été négative. En effet, la base légale correspondante pour le traitement fiscal des frais professionnels liés à une activité lucrative dépendante se trouve dans les art. 26, LIFD et 9, al. 1, LHID. Ces dispositions permettent de traiter fiscalement tous les frais professionnels en rapport avec une activité dépendante de manière appropriée. Deuxièmement, quelle forme l'acte législatif doit-il prendre ? Pour y répondre, il a fallu tenir compte du fait qu'une ordonnance du DFF concernant l'art. 26 LIFD existe depuis 1993, laquelle règle le traitement fiscal des frais professionnels généraux. Il était donc logique d'élaborer aussi une ordonnance du DFF pour régler les frais professionnels particuliers des expatriés.

L'ordonnance en question concernant les expatriés a été préparée par un groupe de travail (formé de représentants des cantons d'Argovie, de Fribourg, de Schaffhouse, de Soleure, de Thurgovie, de Vaud et de Zurich) supervisé par l'AFC et est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2001.

2.4 Interventions parlementaires et discussions politiques et juridiques depuis l'entrée en vigueur de l'Oexpa

2.4.1 Postulat Fässler (09.3528)¹

Le 10 juin 2009, la conseillère nationale Fässler a déposé le postulat «Déductions fiscales en faveur des expatriés», qui demande au Conseil fédéral de présenter un rapport au Parlement expliquant la marge de manœuvre que la LIFD, la LHID et l'ordonnance concernant les expatriés donnent à l'AFC et aux autorités fiscales cantonales pour fixer les frais professionnels déductibles par les personnes dites expatriées. Le postulat demande que le rapport réponde aux questions suivantes en particulier:

- Quels frais professionnels peuvent être déduits?
- Quels sont les montants admis ?
- Y a-t-il des inégalités de traitement entre étrangers et Suisses ?
- A qui l'Oexpa est-elle favorable, aux expatriés ou aux employeurs ?

Pour développer son postulat, la conseillère nationale s'est référée à l'arrêt de la commission de recours en matière d'impôt du canton de Zurich du 23 octobre 2007 (2ST.2006.63 / 2DB.2006.39). Cet arrêt juge notamment que l'art. 26, al. 1, let. c, LIFD ne doit pas être interprété de manière extensive, raison pour laquelle l'art. 2, al. 2, let. b et c, Oexpa (déductions pour les frais du logement et de l'enseignement par une école privée) est illicite (abus de la délégation selon l'art. 26 LIFD). La commission de recours a ajouté que l'Oexpa était aussi problématique du point de vue constitutionnel parce qu'elle contrevient, du moins en partie, au principe de l'égalité devant la loi (traitement différent des travailleurs étrangers et indigènes). L'instance suivante (le tribunal administratif du canton de Zurich) ne s'est pas prononcée matériellement sur les points évoqués, car la qualification d'expatrié n'a pas été attribuée au contribuable concerné (arrêt SB.2007.00120 du 16 avril 2008). Cet arrêt est entré en force sans qu'aucun recours ne soit déposé.

Le Conseil national a débattu du postulat Fässler le 13 avril 2011. La conseillère nationale Fässler a retiré son postulat après que la conseillère fédérale Widmer-Schlumpf (à cette époque cheffe du DFJP) a déclaré qu'elle allait faire examiner l'Oexpa par l'Office fédéral de la justice (OFJ).

2.4.2 Avis de droit de l'Office fédéral de la justice (OFJ)

L'avis de droit de l'OFJ du 6 septembre 2011 concernant la constitutionnalité et la légalité de l'Oexpa a été publié dans la JAAC² le 6 décembre 2011. Il conclut que l'ordonnance est fondamentalement conforme à la Constitution et à la loi. L'OFJ recommande toutefois quelques adaptations (voir ch. 3).

2.4.3 Interpellation Pfister Gerhard (11.4022)³

Le 30 septembre 2011, le conseiller national Pfister a demandé au Conseil fédéral de le renseigner sur les conséquences d'une suppression des déductions fiscales accordées aux expatriés. Dans sa réponse, le Conseil fédéral s'est référé à l'avis de droit de l'OFJ, qui confirme la constitutionnalité et la conformité au droit de l'Oexpa. Les critiques soulevées par l'OFJ ont toutefois été soumises à examen. Vu les circonstances, et dans l'attente des résul-

¹ www.parlament.ch > Documentation > Curia Vista – Base de données des objets parlementaires

² www.bk.admin.ch > Documentation > Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération (JAAC) > JAAC 2011

³ www.parlament.ch > Documentation > Curia Vista – Base de données des objets parlementaires

tats de cet examen, le Conseil fédéral n'a pas l'intention pour l'instant de supprimer les déductions fixées dans l'Oexpa. C'est pourquoi il estime qu'il n'est pas nécessaire de répondre en détail à toutes les questions de l'interpellation.

2.4.4 Interpellation Gysi (12.3491)⁴

Pendant la session d'été 2012, la conseillère nationale Gysi a déposé une interpellation demandant si la possibilité de déduire des impôts les frais de scolarisation dans des écoles privées n'était pas en contradiction avec l'encouragement à l'intégration. L'Office responsable en l'occurrence a été l'Office fédéral des migrations (ODM). La réponse à l'interpellation Gysi a été coordonnée aux réponses données aux motions Fässler et Schelbert (voir ch. 1).

2.4.5 Rapport du Conseil fédéral sur la libre circulation et l'immigration en Suisse

Le 4 juillet 2012, le Conseil fédéral a publié le rapport sur les conséquences de la libre circulation des personnes et de l'immigration en Suisse⁵. Des questions relatives à la fiscalité y sont aussi abordées, comme l'imposition d'après la dépense et l'imposition des expatriés. Concernant cette dernière, le rapport indique ce qui suit:

La mobilité internationale des travailleurs hautement qualifiés a considérablement augmenté au cours des dernières années. Pendant la période comprise entre 2000 et 2005, la part des travailleurs étrangers hautement qualifiés dans la population active a progressé dans presque tous les pays de l'OCDE considérés (hormis la Grèce et le Portugal). Dans certains pays, cette progression a été très marquée. Les destinations les plus prisées de cette catégorie de migrants sont le Luxembourg, le Canada, l'Australie, la Nouvelle-Zélande et l'Irlande, suivis de la Suisse. La mobilité accrue de cette main-d'œuvre demandée renforce aussi la concurrence entre les places économiques. Outre la Suisse, 15 autres Etats de l'OCDE prévoient des allègements fiscaux particuliers pour ce groupe-cible.

L'ordonnance concernant les expatriés a aussi été édictée dans une perspective de promotion de la place économique suisse. A noter toutefois que l'Oexpa porte exclusivement sur les frais professionnels supplémentaires qui naissent typiquement dans le cadre d'un mandat temporaire à l'étranger, et que l'expatrié supporte réellement. En comparaison avec d'autres pays de l'OCDE, les effets sur la place économique suisse sont limités. Il n'y a donc pas lieu de penser que cet instrument est à l'origine d'une immigration notable de main-d'œuvre hautement qualifiée, même si l'on ne dispose pas de données chiffrées sur le nombre exact de contribuables entrant dans le champ d'application de cette ordonnance.

L'OCDE relève en outre que la fiscalité ne joue sans doute qu'un rôle mineur dans la décision de travailleurs hautement qualifiés d'émigrer dans un autre pays.

Le rapport mentionne également l'examen de l'ordonnance concernant les expatriés prévu par le DFF.

3. Position de l'OFJ concernant la base légale

Dans son avis de droit de septembre 2011, l'OFJ a dans l'ensemble confirmé la constitutionnalité et la conformité au droit des déductions fiscales accordées aux expatriés. L'office ne peut toutefois pas affirmer de manière certaine que les déductions des frais de déménagement et de scolarisation dans des écoles privées (art. 2, al. 2, let. a et c, Oexpa) respectent la loi. Il recommande donc de préciser les art. 26 LIFD et 9 LHID à l'occasion d'une prochaine révision de la législation de manière à ce que la situation particulière de certaines catégo-

⁴ www.parlament.ch > Documentation > Curia Vista – Base de données des objets parlementaires

⁵ www.ejpd.admin.ch > Documentation > Communiqués 2012

ries de contribuables soit prise en compte lors de la déduction des autres frais nécessaires à l'exercice de la profession.

Le DFF et le groupe de travail ad hoc constitué pour examiner l'Oexpa estiment toutefois que les bases légales existantes suffisent. En effet, selon eux les frais de scolarisation dans des écoles privées et de déménagement constituent en principe des frais afférents au train de vie. Il en va autrement pour les expatriés, dont la situation est particulière. Dans leur cas, le détachement temporaire en Suisse ordonné par l'employeur constitue le motif de leur déménagement provisoire avec leur famille et de la scolarisation de leurs enfants dans une école de langue étrangère. En raison du caractère temporaire du domicile en Suisse, il n'est pas envisageable d'exiger de l'expatrié qu'il envoie ses enfants dans une école publique si cette dernière ne propose pas d'enseignement dans la langue que parlent ses enfants. Vu cette situation particulière, les frais de la scolarisation des enfants dans une école privée peuvent être pris en compte et déduits en tant que frais professionnels parce qu'ils ont un lien direct avec l'exercice de l'activité lucrative de l'expatrié.

Le DFF considère donc qu'il n'y a aucune raison de remettre fondamentalement en question l'Oexpa actuelle ou de reprendre à l'échelon législatif la recommandation de l'OFJ quant à la réserve concernant la situation particulière de différentes catégories de contribuables.

4. Résultats du groupe de travail ad hoc chargé d'examiner l'Oexpa

Le groupe de travail conclut

- que les déductions prévues par l'Oexpa (frais pour le déménagement, le logement et la scolarisation des enfants mineurs dans des écoles privées) constituent des frais d'acquisition et que les bases légales de l'art. 26 LIFD les réglementent de manière suffisante;
- qu'il n'est nécessaire ni de supprimer une déduction ni d'en créer une nouvelle;
- que les règles de procédure de l'Oexpa sont en principe suffisantes;
- que la déduction forfaitaire doit être maintenue; et
- que l'égalité de traitement entre les expatriés et les autres contribuables en Suisse est garantie.

Le groupe de travail a toutefois constaté quelques lacunes et propose de soumettre à la discussion les adaptations suivantes de l'Oexpa, sans donner de recommandations concrètes.

- Limitation du champ d'application de l'Oexpa
- Précision des déductions pour le logement et les frais de scolarisation et précision de la déduction forfaitaire
- Modification des prestations de l'employeur dans le certificat de salaire
- Suppression de la lettre-circulaire de l'AFC du 7 avril 1988 concernant la participation financière d'entreprises internationales aux frais d'écolage des enfants de collaborateurs étrangers

5. Nouvelle réglementation proposée

5.1 Frais professionnels particuliers

L'art. 2, al. 1 et 2, Oexpa définit les frais professionnels particuliers qui peuvent être déduits (frais de déménagement, de voyage, de logement et d'enseignement aux enfants). L'art. 3 Oexpa, quant à lui, fixe les frais non déductibles.

Le DFF estime qu'il n'est nécessaire ni d'introduire de nouvelles déductions, ni de supprimer la déduction de certains frais. Les frais de déménagement, de voyage, de logement et de

scolarisation englobent les frais supplémentaires dus à l'exercice temporaire de l'activité lucrative en Suisse, frais qui sont donc professionnels. Il s'agit de frais dont on ne peut pas exiger du contribuable qu'il y renonce. Supprimer les frais de déménagement ou de logement équivaldrait à une suppression (partielle) de l'Oexpa. Le Conseil fédéral a déjà exclu cette solution dans ses réponses aux motions Gysi (Fässler) et Schelbert. La déduction des frais de scolarisation est aussi un élément important de l'Oexpa qui se justifie de fait (voir ch. 3). En effet, l'enseignement en langue étrangère aux enfants mineurs des expatriés est étroitement lié à l'activité temporaire exercée en Suisse. Lorsqu'un contribuable s'installe en Suisse avec sa famille de langue étrangère pour y exercer temporairement sa profession, les frais supplémentaires de la scolarisation des enfants dans une école privée sont dus à l'exercice de cette profession. Dans ce genre de situation, il serait inapproprié de scolariser temporairement les enfants dans un système d'enseignement suisse dans une langue qui leur est étrangère. Cependant, si les écoles publiques proposent un enseignement dans la langue des enfants, la déduction pour les frais de scolarisation dans une école privée ne peut pas être accordée.

Le DFF est d'avis qu'il ne faut pas examiner plus en détail une éventuelle limitation dans le temps de la déductibilité des frais (p. ex. limiter la déduction des frais de scolarisation à trois ans). Vu le caractère de frais d'acquisition des déductions, il serait problématique de prévoir une durée maximale inférieure pour la déduction de certains frais. Etant donné que la cause de la déduction est l'exercice temporaire d'une activité lucrative en Suisse, il est presque impossible de justifier la raison pour laquelle la déduction de certains frais doit dépendre de l'exercice de la profession pendant une durée plus courte que pour d'autres frais.

5.2 **Principe** Champ d'application (art. 1 Oexpa)

Il n'existe pas de définition des expatriés reconnue sur un plan général. Par expatrié, on entend souvent une personne qui exerce temporairement une activité lucrative à l'étranger et qui, pendant ce temps, maintient son foyer d'habitation ou des liens équivalents dans son Etat d'origine. Il se peut que l'on considère aussi comme expatriés des «travailleurs migrants» internationaux, c'est-à-dire des personnes qui effectuent plusieurs mandats à l'étranger pour leur employeur (un groupe international) et qui, pendant ce temps, ne maintiennent pas de foyer d'habitation ou de liens équivalents dans leur Etat d'origine.

D'après l'art. 1, al. 1, let. a et b de l'Oexpa, l'ordonnance s'applique aux employés occupant une fonction dirigeante qui sont détachés temporairement en Suisse par leurs employeurs étrangers et aux spécialistes qui remplissent une tâche temporaire en Suisse. La notion de spécialiste s'applique à des employés qui, en raison de leurs qualifications professionnelles particulières, se distinguent par leur activité exercée sur le plan international, ainsi qu'à des personnes qui, dans l'Etat de leur domicile, ont qualité d'indépendants et qui, aux fins de mener à bien un mandat spécifique temporaire, travaillent en Suisse en qualité de salariés.

L'Oexpa ne définit pas la notion d'employé occupant une fonction dirigeante. Ce n'est toutefois pas un problème parce que dans la pratique, lorsque des personnes ne sont pas des employés occupant une fonction dirigeante tel que l'entend l'art. 1, al. 1, let. a, Oexpa, leur situation est examinée pour savoir si elles peuvent être qualifiées de spécialistes au sens de l'art. 1, al. 1, let. b, Oexpa.

Concrètement, il est toutefois difficile de distinguer le spécialiste selon l'art. 1, al. 1, let. b, Oexpa du non-spécialiste. Tel qu'il est rédigé, le texte de l'ordonnance englobe un très grand nombre de travailleurs. Vu la grande mobilité internationale au sein de l'économie actuelle, les spécialistes de l'informatique, mais aussi les sportifs professionnels, les médecins ou les infirmiers exercent souvent, en raison de leurs qualifications professionnelles particulières, leur activité professionnelle en dehors de leur pays d'origine et sont donc actifs professionnellement sur le plan international. Si ces personnes d'origine étrangère sont au bénéfice d'un contrat de travail en Suisse pour une durée limitée, elles peuvent être considérées

comme des spécialistes au sens de l'Oexpa. Dans sa compréhension large, le texte de l'ordonnance englobe aussi les travailleurs indépendants. Sur la base de ce texte, un spécialiste du nettoyage travaillant à son compte dans son pays d'origine pourrait être considéré comme un spécialiste au sens de l'Oexpa s'il a conclu un contrat de travail à durée limitée en Suisse. On court donc le risque de voir tous les «travailleurs migrants» entrer dans le champ d'application de l'Oexpa lorsqu'ils sont engagés en Suisse avec un contrat de travail à durée limitée.

Le DFF estime qu'il y a là matière à agir. Le texte de l'art. 1 Oexpa tel qu'il est rédigé laisse la possibilité d'élargir son champ d'application au-delà de la mesure voulue par l'ordonnance. Ce problème s'est accentué ces dernières années avec l'augmentation de la mobilité internationale et la bonne situation économique de la Suisse (afflux de travailleurs qualifiés). Il est donc indispensable de donner une définition plus précise de la notion d'expatriés.

Le DFF propose donc de limiter le champ d'application de l'Oexpa aux employés occupant une fonction dirigeante et spécialistes disposant de qualification professionnelles particulières détachés temporairement en Suisse par leur employeur. Le critère déterminant pour qualifier une personne d'expatrié doit être le détachement temporaire ou limité dans le temps. On part du principe qu'un détachement implique un retour au domicile occupé préalablement à l'étranger et que la personne maintiendra donc son domicile à l'étranger. De cette situation résultent les frais supplémentaires déductibles liés à l'exercice de la profession (déménagement, logement dans le pays de détachement et éventuels frais de scolarisation des enfants dans des écoles privées). En outre, seuls les employés occupant une fonction dirigeante et les spécialistes disposant de qualification professionnelles particulières doivent être considérés comme des expatriés, comme cela a été le cas jusqu'à présent. Pour interpréter ces notions, on peut se baser sur la pratique exercée à l'heure actuelle.

Le critère du détachement fait défaut en ce qui concerne la deuxième catégorie d'expatriés d'après le droit en vigueur, les spécialistes (art. 1, al. 1, let. b, Oexpa). Si une personne n'a pas été détachée, c'est qu'elle a démissionné ou mis fin à son activité indépendante et accepté un nouveau travail en Suisse. Une telle personne ne se distingue guère des travailleurs migrants qui ne sont pas des spécialistes. Un retour au pays d'origine n'est pas exclu pour cette catégorie de personnes, mais le lien avec ce pays est moins étroit et la probabilité du retour est moins certaine que pour une personne détachée. Les spécialistes ne doivent donc être qualifiés d'expatriés que lorsqu'ils ont été détachés en Suisse par leur employeur étranger, comme c'est le cas des employés occupant une fonction dirigeante.

Le critère déterminant est le fait que les frais supplémentaires surviennent dans le cadre d'un contrat de travail existant. Si la personne est engagée par un nouvel employeur ayant son siège ou un établissement stable en Suisse, le lien entre les frais d'après l'al. 2 et l'activité lucrative n'est plus suffisamment étroit pour que les frais puissent être considérés comme des frais professionnels déductibles.

5.3 Déduction pour frais de logement

D'après les al. 1, let. b et c, et 2, let. b, de l'art. 2 Oexpa, les frais raisonnables de logement en Suisse peuvent être déduits du montant imposable. L'alinéa 1 règle les frais de logement des expatriés domiciliés à l'étranger et l'alinéa 2 les frais de logement des expatriés domiciliés en Suisse. Ces derniers devraient être d'un montant plus élevés.

Cette réglementation doit en principe être maintenue. Et surtout le montant des frais raisonnables de logement doit continuer d'être défini par les autorités fiscales cantonales qui connaissent les circonstances locales.

Il faut encore résoudre la question de savoir si les frais de logement peuvent être déduits lorsque le logement à l'étranger est certes conservé mais qu'il est loué ou sous-loué. Cer-

tains cantons excluent déjà cette déduction. Ils se justifient en affirmant qu'en cas de location ou de sous-location, seuls les frais d'un logement sont à payer et donc aucuns frais supplémentaires n'apparaissent.

D'autres cantons se limitent à déduire des frais de logement déductibles en Suisse le produit de la location réalisé à l'étranger. Cette pratique se base sur le fait de considérer qu'en raison de l'activité temporaire en Suisse la totalité des frais de logement en Suisse sont des frais professionnels supplémentaires. Si le logement à l'étranger est loué ou sous-loué, cela ne signifie pas que les frais supplémentaires disparaissent, mais qu'ils diminuent dans la mesure du produit de la location réalisé à l'étranger.

On peut se demander si ce dernier point de vue est valable. Lorsqu'un expatrié renonce à son logement à l'étranger (vente ou résiliation du bail) ou le conserve mais le loue ou le sous-loue, le résultat est le même sur le plan économique: l'expatrié n'a à sa charge que les frais d'un seul logement, ceux du logement en Suisse. Les al. 1, let. c, et 2, let. b, de l'art. 2 Oexpa n'autorisent la déduction des frais raisonnables de logement en Suisse que si l'expatrié prouve qu'il maintient un logement permanent à l'étranger. Cette formulation laisse plutôt à penser que la déduction n'est pas permise lorsque le logement à l'étranger est loué ou sous-loué. Si ce n'était pas le cas, le rédacteur de l'ordonnance aurait renoncé à préciser la nécessité de conserver un logement permanent à l'étranger.

Le DFF propose de préciser l'Oexpa en fixant que la déduction des frais raisonnables de logement en Suisse n'est permise que lorsque le logement conservé à l'étranger est destiné de façon permanente à l'usage personnel de l'expatrié (art. 2, al. 1, let. b, et al. 2, let. b, P-Oexpa). Pour des raisons de praticabilité, cette proposition prend en compte le fait qu'aucune déduction des frais de logement n'est alors possible en Suisse lorsque le logement à l'étranger n'est pas loué de manière à couvrir les frais.

Par ailleurs, la réglementation applicable aux expatriés domiciliés à l'étranger (art. 2, al. 1, Oexpa) doit être simplifiée. En ce qui concerne ces personnes, on part du principe qu'elles retournent à leur domicile à l'étranger soit quotidiennement, soit chaque fin de semaine. Dans le premier cas, il faut prendre en compte le fait que l'expatrié va probablement passer la nuit en Suisse de temps en temps et qu'il devra payer des frais d'hôtel ou des frais s'y rapportant. D'après le droit actuel (art. 2, al. 1, let. b, Oexpa), ces frais sont déductibles à titre de frais d'hébergement. Dans le second cas, on part du principe que l'expatrié loue un hébergement durant la semaine. D'après le droit actuel (art. 2, al. 1, let. c, Oexpa), ces frais sont déductibles à titre de frais de logement. Cette réglementation (qu'il faut comprendre comme une réglementation optionnelle) porte à confusion et est superflue. La réglementation de la let. c, selon laquelle les frais raisonnables de logement en Suisse sont considérés comme des frais professionnels particuliers lorsqu'un logement est conservé à l'étranger, suffit. Entrent dans cette catégorie tant les frais hôteliers occasionnels que les frais d'un logement. La let. b de l'art. 2, al. 1, de l'Oexpa actuelle peut donc être abrogée et remplacée par la let. c.

5.4 Déduction forfaitaire

D'après l'art. 4, al. 2, Oexpa, un montant forfaitaire ou le montant effectif peut être déduit pour les frais de déménagement, de voyage et de logement (art. 2, al. 1 et 2, let. a et b).

La déduction forfaitaire pour les frais de déménagement, de voyage et de logement a été introduite en premier lieu par souci de simplification (en effet, le forfait permet de régler la majorité des cas). Il a été considéré que la plupart des expatriés doivent faire face à de tels frais. Si le contribuable fait valoir que les dépenses effectives sont supérieures au forfait, les frais professionnels particuliers doivent être prouvés, et ce tant en ce qui concerne les frais de déménagement et de voyage qu'en ce qui concerne les frais de logement. Il doit joindre à sa déclaration un relevé de toutes les dépenses effectives. Le contribuable peut donc de-

mander soit la déduction forfaitaire pour les frais de déménagement et de voyage et les frais de logement, soit la déduction des frais effectifs, qu'il justifie. L'ordonnance ne prévoit toutefois pas, par exemple, la déduction forfaitaire des frais de voyage, d'une part, et la déduction des frais effectifs de logement, d'autre part. Le forfait couvre tous les frais mentionnés à l'art. 2, al. 1 et 2, let. a et b, Oexpa. Le contribuable qui demande la déduction des frais effectifs de l'une des catégories de frais doit le faire pour toutes les autres catégories.

La déduction forfaitaire ne tient pas compte des frais de l'enseignement aux enfants d'après l'art. 2, al. 2, let. c, frais qui ne concernent pas forcément tous les contribuables et peuvent être d'un montant très différent selon la situation. Pour ces frais, le contribuable doit toujours demander la déduction du montant effectif.

La pratique de la déduction forfaitaire a montré de bons résultats jusqu'à présent et doit donc être maintenue.

Le texte de l'actuel art. 4, al. 2, Oexpa ne permet pas de déterminer clairement si la déduction du montant forfaitaire peut aussi être demandée dans les cas où aucuns frais de logement ne peuvent être déduits parce que le logement à l'étranger n'est pas conservé. La pratique des cantons en la matière n'est pas homogène. Si l'on tient compte de frais effectifs, la déduction forfaitaire de 1500 francs par mois ne se justifie que lorsque l'expatrié a effectivement des frais de logement déductibles à acquitter. La déduction forfaitaire ne devrait donc être autorisée que lorsque l'expatrié prouve qu'il conserve à l'étranger un logement permanent destiné à son usage personnel.

Les modifications de l'art. 4 P-Oexpa sont rédactionnelles. L'actuel al. 1 est supprimé car son contenu est désormais fixé en tant que principe à l'art. 1, al. 1. Le texte de l'al. 2 est simplifié. L'al. 3 est considéré comme superflu et donc supprimé, étant donné que son contenu ressort du nouvel al. 2. Le renvoi dans la première phrase de l'al. 4 est adapté. Enfin, la première partie de la deuxième phrase de l'al. 4 («Dans la mesure où elles peuvent être entièrement prouvées») est supprimée. En effet, cette indication est inutile étant donné que la déduction de frais effectifs doit toujours être prouvée.

5.5 Déduction pour les frais d'enseignement aux enfants dans des écoles privées

Le droit en vigueur prévoit la possibilité de déduire les frais courants de la scolarisation des enfants mineurs dans une école privée de langue étrangère lorsque les écoles publiques ne proposent pas d'enseignement adéquat (art. 2, al. 2, let. c, Oexpa).

Concrètement, la question se pose de savoir quels frais doivent être considérés comme des frais de scolarisation: uniquement les frais de l'enseignement concret ou aussi les frais pour le transport en bus scolaire, les repas, les offres annexes proposées par l'école telles que les cours facultatifs ou les camps, ou encore la garde par des tiers avant ou après l'école, notamment dans les cas où les enfants sont à l'école toute la journée ou dans un internat ? En ce qui concerne les frais du transport en bus scolaire, le tribunal administratif du canton de Zoug a jugé que ces frais n'étaient pas déductibles (arrêt du 21 juillet 2011, A 2011/5).

Le DFF estime que la déduction pour les frais de scolarisation se justifie de fait (voir ch. 5.1). Elle doit donc être maintenue. Il convient toutefois d'appliquer l'art. 2, al. 2, let. c, Oexpa de manière restrictive, car pour cette déduction le lien avec l'activité lucrative et donc la nécessité des dépenses en question pour des raisons professionnelles est moins évident que pour les frais de voyage, de déménagement et de logement. Cela signifie que seuls les frais de l'enseignement à proprement parler sont déductibles. Les frais pour les repas, le transport, la garde avant ou après les cours, etc. ne sont pas déductibles. Le DFF considère que cette interprétation peut déjà être donnée sur la base du droit en vigueur, qui fixe que les frais *courants* pour l'enseignement en langue étrangère par une école privée sont déductibles. Par souci de clarté, la disposition doit être reformulée (en allemand) pour indiquer que sont dé-

ductibles non pas les frais de scolarisation dans une école privée («ordentlichen Aufwendungen für den Besuch einer fremdsprachigen Privatschule»), mais les frais de l'enseignement à proprement parler («Kosten für den Schulunterricht»).

La condition de l'enseignement non équivalent dans des écoles publiques n'a presque aucune importance en pratique. Les programmes scolaires des écoles privées de langue étrangère correspondent généralement au parcours scolaire habituel au niveau international et se distinguent donc des programmes scolaires des écoles publiques suisses. La plupart des cantons considèrent donc que les écoles publiques suisses ne proposent pas d'enseignement adéquat pour un enfant de langue étrangère. Si l'enfant parle toutefois la langue de l'enseignement public, les frais de scolarisation ne peuvent plus être déduits.

Pour faire mieux correspondre l'Oexpa à la pratique et pour mettre en avant que seuls les frais de l'enseignement effectif sont déductibles, l'ordonnance doit indiquer que seuls sont déductibles les frais de l'enseignement dispensé par une école privée aux enfants mineurs de langue étrangère. Préciser que l'enseignement des écoles publiques doit être inadéquat n'est pas nécessaire, si bien que cette condition peut être supprimée.

5.6 Déclaration des frais professionnels particuliers dans le certificat de salaire et dans la déclaration d'impôt

D'après l'art. 2, al. 3, Oexpa, la déduction des frais professionnels particuliers définis à l'art. 2, al. 1 et 2, Oexpa est admise dans la déclaration d'impôt lorsque les frais sont supportés par l'expatrié et que l'employeur soit ne les rembourse pas (let. a), soit les rembourse sous la forme d'une indemnité forfaitaire (let. b). Si les frais sont remboursés sous la forme d'un forfait, ce forfait s'ajoute au salaire brut imposable.

En vertu de l'art. 2, al. 4, Oexpa, aucune déduction de frais professionnels particuliers n'est admise lorsque les frais sont pris en charge directement par l'employeur (let. a) ou que les frais sont payés par l'expatrié puis remboursés par l'employeur sur présentation des pièces justificatives (let. b).

D'après l'art. 2, al. 5, Oexpa, la prise en charge de frais professionnels particuliers par l'employeur doit être attestée dans le certificat de salaire.

En pratique, on distingue principalement les situations suivantes:

	Situation	Traitement dans certif salaire	Traitement dans déclaration d'impôt
1	L'expatrié paie les frais professionnels particuliers Pas d'indemnité de la part de l'employeur	Aucun revenu à imputer	Déduction des frais professionnels particuliers qui ont été payés <u>Base</u> Art. 2, al. 3, let. a, Oexpa
2a	L'expatrié paie les frais professionnels particuliers Remboursement des frais effectifs par l'employeur Aucun règlement agréé concernant les frais	Le montant des frais remboursés doit être indiqué au ch. 13.1.2 du certificat de salaire avec la mention «Dépenses professionnelles pour expatriés» (de cette manière, le montant n'est pas ajouté au salaire imposable).	Aucune déduction de frais professionnels particuliers <u>Bases</u> Art. 2, al. 4, let. b, et al. 5, Oexpa; ch. 57 du guide d'établissement du certificat de salaire
2b	L'expatrié paie les frais professionnels particuliers Remboursement des frais effectifs par l'employeur Règlement agréé concernant les frais	Le montant des frais remboursés ne doit pas être indiqué dans le certificat de salaire, mais la mention «Frais effectifs pour expatriés» doit apparaître au ch. 13.1.2.	Aucune déduction de frais professionnels particuliers <u>Bases</u> Idem que 2a

	Situation	Traitement dans certif salaire	Traitement dans déclaration d'impôt
3	L'expatrié paie les frais professionnels particuliers Remboursement des frais effectifs par l'employeur sous la forme d'un forfait	D'après l'art. 2, al. 3, let. b, Oexpa, le forfait s'ajoute au salaire brut imposable. Sur la base du ch. 60 du guide d'établissement du certificat de salaire toutefois, le montant n'est pas ajouté au salaire brut imposable; la déclaration au ch. 13.2.3 suffit.	Déduction des frais professionnels particuliers payés par l'expatrié. Toutefois, si le forfait remboursé n'a été déclaré qu'au ch. 13.2.3 dans le certificat de salaire, il doit être ajouté au revenu imposable dans la déclaration d'impôt. <u>Bases</u> Art. 2, al. 3, let. b, Oexpa; ch. 60 du guide d'établissement du certificat de salaire
4a	L'employeur prend en charge directement les frais professionnels particuliers de l'expatrié Aucun règlement agréé concernant les frais	Le montant des frais payés doit être indiqué au ch. 13.1.2 du certificat de salaire avec la mention «Dépenses professionnelles pour expatriés» (de cette manière, le montant n'est pas ajouté au salaire imposable).	Aucune déduction de frais professionnels particuliers <u>Bases</u> Art. 2, al. 4, let. a, et al. 5, Oexpa; ch. 57 du guide d'établissement du certificat de salaire
4b	L'employeur prend en charge directement les frais professionnels particuliers de l'expatrié Règlement agréé concernant les frais	Le montant des frais payés ne doit pas être indiqué dans le certificat de salaire, mais la mention «Frais effectifs pour expatriés» doit apparaître au ch. 13.1.2.	Aucune déduction de frais professionnels particuliers <u>Bases</u> Idem que 4a
5a	L'employeur prend en charge certains frais de manière générale (p. ex. il loue des appartements ou achète un certain nombre de places dans des écoles privées) et les met gratuitement à la disposition de l'expatrié. Aucun règlement agréé concernant les frais	Le montant des frais payés doit être indiqué au ch. 13.1.2 du certificat de salaire avec la mention «Dépenses professionnelles pour expatriés» (de cette manière, le montant n'est pas ajouté au salaire imposable). En ce qui concerne les frais de scolarisation, certains cantons appliquent encore la lettre-circulaire de l'AFC du 7 avril 1988 concernant la participation financière d'entreprises internationales aux frais d'écolage des enfants de collaborateurs étrangers. Selon les circonstances, dans ces cas il n'y a pas d'attestation dans le certificat de salaire.	Aucune déduction de frais professionnels particuliers <u>Bases</u> Art. 2, al. 4, let. a, et al. 5, Oexpa; ch. 26 et 57 du guide d'établissement du certificat de salaire
5b	L'employeur prend en charge certains frais de manière générale (p. ex. il loue des appartements ou achète un certain nombre de places dans des écoles privées) et les met gratuitement à la disposition de l'expatrié. Règlement agréé concernant les frais	Le montant des frais payés ne doit pas être indiqué dans le certificat de salaire, mais la mention «Frais effectifs pour expatriés» doit apparaître au ch. 13.1.2. En ce qui concerne les frais de scolarisation, certains cantons appliquent encore la lettre-circulaire de l'AFC du 7 avril 1988 concernant la participation financière d'entreprises internationales aux frais d'écolage des enfants de collaborateurs étrangers. Selon les circonstances, dans ces cas il n'y a pas d'attestation dans le certificat de salaire.	Aucune déduction de frais professionnels particulier <u>Bases</u> Idem que 5b

D'après l'avis de droit de l'OFJ, il serait souhaitable que les frais professionnels particuliers supportés par l'employeur soient non seulement attestés dans le certificat de salaire, mais aussi ajoutés au revenu de l'expatrié. Les expatriés pourraient ensuite porter ces frais professionnels particuliers en déduction dans la déclaration d'impôt. Ce procédé améliorerait la transparence. L'OFJ estime que les al. 4 et 5 de l'art. 2 Oexpa devraient être adaptés en conséquence.

Comme le montre l'aperçu ci-dessus, le montant effectif des frais professionnels particuliers supportés par l'employeur doit être indiqué au ch. 13.1.2 du certificat de salaire si l'employeur ne dispose pas d'un règlement agréé par les autorités fiscales concernant le remboursement des frais (voir situations 2a, 4a et 5a). Dans ces cas, l'autorité fiscale a alors connaissance du montant du remboursement des frais et peut vérifier qu'il est adéquat en exigeant du contribuable, dans la procédure de taxation, qu'il dépose des documents permettant d'avoir des informations sur la composition et le montant des différents frais remboursés. Le travail de contrôle de l'autorité fiscale serait toutefois moins grand si le contribuable devait déduire les frais professionnels particuliers sous la forme d'un forfait, car le détail de ces frais devrait alors déjà être déclaré dans la déclaration d'impôt.

Si un règlement agréé concernant les frais existe, il n'est pas nécessaire d'indiquer dans le certificat de salaire le montant des frais professionnels effectifs supportés par l'employeur. Il suffit de mentionner «Frais effectifs pour expatriés» au ch. 13.1.2 du certificat de salaire (voir situation 2b, 4b et 5b). Dans ces cas, le montant des frais professionnels particuliers payé par l'employeur ne figure pas sur le certificat de salaire. L'autorité fiscale peut demander le dépôt de documents afin de prendre connaissance des frais et de leur composition. Le règlement agréé concernant les frais règle non pas les frais professionnels particuliers des expatriés, mais l'indemnisation des frais de tous les collaborateurs ou de certaines catégories de collaborateurs (p. ex. les collaborateurs du service externe). Il n'y a donc pas de lien direct entre le règlement des frais et le remboursement des frais professionnels particuliers des expatriés. Le fait que le montant des frais professionnels particuliers remboursés n'apparaisse pas au ch. 13.1.2 lorsque l'employeur dispose d'un règlement agréé des frais ne semble donc pas être justifié. L'indication de ce montant facilite le travail de l'autorité fiscale pour ce qui est de contrôler si seuls les frais déductibles ont été remboursés.

Par ailleurs, l'utilisation du terme de «frais» aux ch. 57 et 60 du guide d'établissement du certificat de salaire pour parler des dépenses professionnelles particulières des expatriés est imprécise étant donné qu'il convient de distinguer les frais des dépenses professionnelles.

Le DFF propose de supprimer la dernière phrase du ch. 57 du guide d'établissement du certificat de salaire. Ainsi, même les employeurs au bénéfice d'un règlement agréé concernant les frais se verraient obligés d'indiquer au ch. 13.1.2 le montant des frais professionnels particuliers qu'ils ont remboursés aux expatriés. Cette mesure entraîne certes un surcroît de travail pour les entreprises qui n'indiquent pas ces frais dans le certificat de salaire à l'heure actuelle. Elle permettrait toutefois d'améliorer la transparence et constituerait un compromis par rapport à la proposition de l'OFJ d'ajouter ces frais au salaire brut.

Le tableau ci-dessus montre aussi que l'art. 2, al. 3, let. b, Oexpa et le ch. 60 du guide d'établissement du certificat de salaire prévoient des solutions différentes pour la situation 3 (l'expatrié paie les frais professionnels particuliers et l'employeur les rembourse forfaitairement). L'art. 2, al. 3, let. b, Oexpa fixe que le montant forfaitaire doit être ajouté au salaire brut (dans le certificat de salaire), alors que d'après le ch. 60 du guide d'établissement du certificat de salaire, la déclaration au ch. 13.2.3 suffit. Cependant, cette réglementation ne satisfait pas à l'art. 2, al. 5, Oexpa, d'après lequel le remboursement de frais professionnels particuliers par l'employeur doit être attesté dans le certificat de salaire. La pratique aussi connaît des difficultés en raison de cette contradiction, parce que selon les indications du certificat de salaire et de la déclaration d'impôt, dans la procédure de déclaration le forfait doit encore être ajouté ou non aux revenus imposables déclarés.

Le DFF propose de faire disparaître cette contradiction en adaptant les deux dernières phrases du ch. 60 du guide d'établissement du certificat de salaire:

Les frais professionnels particuliers des expatriés remboursés sous la forme d'un forfait ne doivent pas être attestés au chiffre 13.2.3, mais doivent être ajoutés au salaire au chiffre 2.3 avec la mention «frais forfaitaires pour expatriés» (art. 2, al. 3, let. b, Oexpa).

Ces modifications dans l'établissement du certificat de salaire suffisent pour apporter d'éventuelles corrections à la taxation des expatriés et garantir une imposition correcte. Une modification de l'ordonnance n'est pas nécessaire.

5.7 Lettre-circulaire de l'AFC du 7 avril 1988 concernant la participation financière d'entreprises internationales aux frais d'écolage des enfants de collaborateurs étrangers

La question se pose de savoir si la lettre-circulaire de l'AFC du 7 avril 1988 concernant la participation financière d'entreprises internationales aux frais d'écolage des enfants de collaborateurs étrangers devrait être supprimée. D'après cette circulaire, dans les conditions suivantes la participation des entreprises aux frais d'écolage ne doit pas être considérée comme un revenu imposable de l'employé:

- les prestations de l'école sont payées forfaitairement par l'entreprise, autrement dit pas individuellement pour chaque enfant scolarisé dans l'école;
- les contributions forfaitaires sont payées par des entreprises internationales qui comptent des employés étrangers parlant une autre langue;
- les contributions forfaitaires sont payées à des écoles privées qui dispensent des programmes scolaires internationaux en langue étrangère;
- l'enseignement suisse ne propose pas de programme adéquat pour l'enfant de langue étrangère;
- les accords de collaboration sont présentés.

Etant donné que depuis l'entrée en vigueur de l'Oexpa, les frais de scolarisation dans des écoles privées de langue étrangère peuvent être déduits à titre de frais professionnels particuliers en vertu de l'art. 2, al. 2, let. c, Oexpa, la lettre-circulaire du 7 avril 1988, qui poursuit un but similaire à celui de l'Oexpa, est superflue. Si elle continue tout de même d'être appliquée, un problème se pose: la circulaire permettrait de contourner le délai de cinq ans de l'art. 1, al. 2, Oexpa étant donné qu'elle ne prévoit aucune limite temporelle. En outre, le fondement juridique de la lettre-circulaire ne se justifie plus à l'heure actuelle. La raison pour laquelle on considère qu'il n'y a pas de prestation en nature imposable parce que la participation aux frais d'écolage est forfaitaire et n'est pas payée pour chaque enfant individuellement ne s'explique pas, car du point de vue de l'employé bénéficiaire il y a manifestement une prestation en nature de l'employeur facile à valoriser.

Le DFF propose donc de supprimer cette lettre-circulaire.

La suppression de la circulaire ne met cependant pas fin à la possibilité de conclure des accords de collaboration entre les écoles privées et les entreprises internationales. Cette suppression signifie uniquement que la valeur de la prestation fournie par l'employeur à l'employé doit être attestée dans le certificat de salaire.

5.8 Egalité de traitement entre les expatriés et les autres contribuables domiciliés en Suisse

L'avis de droit de l'OFJ soulève la question de l'égalité de traitement entre les expatriés domiciliés en Suisse et les autres contribuables domiciliés en Suisse. Il propose de modifier l'ordonnance sur les frais professionnels (ordonnance du DFF sur la déduction des frais professionnels des personnes exerçant une activité lucrative dépendante en matière d'impôt fédéral direct; RS 642.118.1) de manière à ce que les travailleurs détachés dans d'autres cantons puissent déduire les frais de déménagement et les frais de logement supplémentaires.

La question de l'égalité de traitement concerne les détachements temporaires et non pas les situations dans lesquelles le lieu de travail est déplacé durablement, car la comparaison avec les expatriés n'est possible que dans le premier cas.

Dans les cas de détachement temporaire, le domicile est généralement conservé, si bien que la personne a qualité de semainier. Le semainier peut déduire les frais supplémentaires pour le logement, la restauration et les trajets (art. 9 de l'ordonnance sur les frais professionnels). Il n'y a donc pas d'inégalité de traitement.

En théorie, il est possible qu'en raison d'un détachement professionnel, une personne résidant en Suisse déménage temporairement dans un autre canton avec sa famille mais conserve son logement dans le canton d'origine. Ce logement peut alors être (sous-)loué et donc ne plus être à la disposition propre de la personne détachée. Les cas dans lesquels les personnes ainsi détachées doivent assumer des frais doubles pour leur logement sont donc rares, si bien qu'il n'est pas nécessaire de réglementer ces cas. Si la situation se présente tout de même, la personne concernée peut se voir accordée une déduction sur la base de l'art. 26, al. 1, let. c, LIFD.

En pratique, les frais d'un déménagement à l'intérieur de la Suisse sont déductibles lorsqu'ils sont dus à un détachement (voir p. ex. l'arrêt du tribunal administratif du canton de Zurich du 22 août 1985, StE 1986 B 22.3 Nr. 12). Là aussi, l'égalité de traitement est donc déjà garantie dans la pratique.

Le DFF estime qu'il n'y a pas matière à agir en ce qui concerne les points évoqués ci-dessus.

5.9 Modifications formelles

Le DFF propose en outre de procéder à une révision formelle de l'Oexpa en supprimant des formulations superflues. Ces révisions concernent avant tout les demandes de déduction des frais effectifs. Elles se basent sur un principe général selon lequel les facteurs qui diminuent l'impôt, p. ex. les dépenses déductibles, doivent être prouvés par le contribuable. Il n'est donc pas nécessaire d'indiquer cette exigence (évidente) dans l'Oexpa pour chaque déduction. Les formulations correspondantes aux art. 2 et 4 sont donc supprimées.

Par ailleurs, les textes allemands et français ne correspondent pas tout à fait dans la version actuelle de l'ordonnance: à l'art. 2, al. 1, let. c, et al. 2, let. a et b, et à l'art. 3, let. a, le texte allemand (et italien) parle de «Ausland» (étranger), alors que le texte français parle de «pays d'origine». Cette imprécision est maintenant corrigée et toutes les langues mentionne «l'étranger».