



Etat-major de la législation, janvier 2015

---

## **Rapport explicatif**

**concernant la révision de l'ordonnance  
relative aux déductions, en matière d'impôt  
fédéral direct, des frais professionnels des  
employés occupant une fonction dirigeante  
et des spécialistes qui exercent en Suisse  
une activité temporaire**

**(Ordonnance concernant les expatriés,  
Oexpa)**

---

# 1 Contexte

L'ordonnance du DFF du 10 février 1993 sur la déduction des frais professionnels exerçant une activité lucrative dépendante en matière d'impôt fédéral direct (ordonnance sur les frais professionnels)<sup>1</sup> concrétise l'article 26 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD)<sup>2</sup>. Ces dispositions prévoient que les frais professionnels liés à une activité lucrative dépendante sont pris en compte fiscalement. L'ordonnance concernant les expatriés se réfère à l'article 26 LIFD et concrétise les déductions des frais professionnels particuliers des expatriés.

La révision de l'Oexpa a été entreprise suite à deux interventions parlementaires, rejetées par l'Assemblée fédérale, qui en demandaient l'abrogation<sup>3</sup>. Le Conseil fédéral qui proposait également le rejet des motions, a refusé de remettre fondamentalement en question la réglementation en vigueur. Il a en revanche envisagé d'examiner les conditions et modalités des différentes déductions accordées. Dès lors, l'AFC a mis sur pied un groupe de travail ad hoc composé de représentants des administrations fiscales cantonales et de l'AFC. Ce groupe de travail a examiné l'Oexpa et remis ses conclusions au DFF en automne 2013.

La conformité au droit de l'Oexpa avait déjà été remise en question par une intervention parlementaire<sup>4</sup>. Afin de clarifier la situation, l'Oexpa a été soumise à l'expertise de l'Office fédéral de la justice (OFJ). Dans son avis de droit du 6 septembre 2011<sup>5</sup>, l'OFJ a dans l'ensemble confirmé la constitutionalité et la conformité au droit des déductions fiscales accordées aux expatriés. Il estime cependant que les frais de déménagement et de scolarisation dans des écoles privées (art. 2, al. 2, let. a et c, Oexpa) se trouvent à la limite de la légalité et a recommandé de préciser les art. 26 LIFD et 9 LHID à l'occasion d'une prochaine révision de la législation.

En mars 2014, le DFF a ouvert une procédure d'audition concernant un projet de modification de l'Oexpa reprenant en majorité les conclusions du groupe de travail. La révision prévue vise à combler quelques lacunes et à apporter quelques précisions, dans le but de restreindre le cercle des personnes pouvant revendiquer le statut d'expatrié au sens de la présente ordonnance et par conséquent, d'améliorer son acceptabilité par l'opinion publique, sans pour autant porter une trop grande atteinte à l'attractivité économique de la Suisse.

## 2 Commentaires des articles

### Titre

Le titre est simplifié.

### Article 1

#### **Alinéa 1**

D'après l'ordonnance en vigueur sont considérés comme expatriés les employés occupant une fonction dirigeante qui sont détachés temporairement en Suisse par leurs employeurs étrangers et les spécialistes qui remplissent une tâche temporaire en Suisse. Dans la pratique, il est souvent difficile de distinguer le spécialiste au sens de l'Oexpa du non-spécialiste. Actuellement sont reconnus comme expatriés en raison de leurs qualifications professionnelles particulières non seulement les spécialistes de l'informatique, mais également les sportifs professionnels, les médecins ou les infirmiers, pour autant que leur contrat de travail soit limité à cinq ans. Cela vaut également pour les personnes ayant exercé une

---

<sup>1</sup> RS 642.118.1

<sup>2</sup> RS 642.11

<sup>3</sup> Motions 12.3510 (Fässler) et 12.3560 (Schelbert)

<sup>4</sup> Postulat 09.3528 (Fässler)

activité lucrative indépendante à l'étranger. Le DFF estime qu'il y a là matière à agir étant donné que le texte actuel de l'Oexpa laisse la possibilité d'élargir son champ d'application au-delà de la mesure voulue par l'ordonnance. Une définition plus précise de la notion d'expatriés est donc nécessaire.

La nouvelle formulation de l'alinéa 1 définit deux catégories possibles d'expatriés. Il s'agit des employés occupant une fonction dirigeante et des spécialistes disposant de qualifications professionnelles particulières. Les spécialistes devront désormais également être détachés par un employeur étranger pour être reconnus comme « expatriés » au sens de l'ordonnance. Cela permet de respecter le critère déterminant qui est 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'article 2 et l'activité lucrative n'est plus suffisamment étroit pour que les frais puissent être considérés comme des frais professionnels déductibles. Cette nouvelle formulation n'empêche pas l'application de l'ordonnance aux employés occupant une fonction dirigeante et aux spécialistes au bénéfice d'un contrat local (local-to-local) d'une durée de 5 ans, au sein d'une société du groupe. Il est toutefois impératif que soit fixée une clause de réengagement au sein de l'entreprise étrangère initiale à l'issue du mandat de durée déterminée. L'article 1 reprend également le principe contenu dans l'actuel alinéa 2 et le simplifie.

### **Alinéas 2 et 3**

Ces alinéas correspondent à l'actuel alinéa 3. Il n'y a pas de modification matérielle.

### **Article 2**

#### **Alinéa 1, let. a**

La nouvelle formulation contient une précision qui permet de limiter les déductions de frais de voyage aux seuls frais de voyage indispensables entre le domicile étranger et la Suisse, et non plus aux frais de voyage usuels. Ainsi, la marge d'appréciation est restreinte et permet d'éviter d'éventuels abus.

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.

Les frais nécessaires aux voyages entre le domicile à l'étranger et la Suisse sont une conséquence directe du détachement de l'expatrié décidé par l'employeur de ce dernier. Ces frais peuvent donc être qualifiés de frais professionnels particuliers par rapport aux frais professionnels à caractère général définis dans l'ordonnance sur les frais professionnels.

En conséquence, la limite annuelle de 3000 francs concernant les frais de déplacement déductibles entre le domicile et le lieu de travail introduite par la loi fédérale sur le financement et l'aménagement de l'infrastructure ferroviaire (entrée en vigueur prévue au 1.1.2016) ne concerne pas ces frais de voyage des expatriés domiciliés à l'étranger.

#### **Alinéa 1, let. b**

Il s'agit ici de préciser 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. Lorsque l'expatrié loue ou sous-loue son logement à l'étranger, le logement n'est plus à son usage personnel de façon permanente et il ne doit assumer les frais que d'un seul logement. L'expatriation n'entraîne donc pas de frais supplémentaires de logement.

Pour des raisons de praticabilité, la nouvelle formulation doit être interprétée en incluant le fait qu'aucune déduction des frais de logement n'est possible en Suisse lorsque le logement à l'étranger n'est pas loué de manière à couvrir les frais. En effet, il est légitime que l'expatrié qui loue son logement à l'étranger de manière à ne pas couvrir les frais effectifs doive en supporter les conséquences économiques.

Le montant des frais raisonnables de logement doit continuer d'être défini par les autorités fiscales cantonales qui connaissent les circonstances locales.

L'art. 2, al. 1, let. c de l'ordonnance actuellement en vigueur est supprimée et son contenu remplace le contenu de la lettre b. En effet, la let. b énonçait des déductions tombant également dans le champ d'application de la lettre c en vigueur. Cette modification n'a pas de conséquences pour le contribuable.

#### **Alinéa 2, let. a**

L'examen des diverses pratiques a démontré un besoin de précision dans les frais de déménagement également. Afin de définir un cadre plus restreint, seuls les frais de déménagements indispensables seront à présent déductibles. Il ne doit donc être tenu compte que des frais de déménagement qui sont directement liés à l'action du déménagement, comme par exemple les frais de transport de meubles. Les coûts liés aux préparatifs, telles que les visites de logements par une agence ne sauraient être déduits. Les cantons conservent cependant dans l'appréciation de ces frais une marge de manœuvre considérable.

#### **Alinéa 2, let b**

Il peut être renvoyé ici au commentaire de l'alinéa 1, let. b.

#### **Alinéa 2, let. c**

Les conditions de déductibilité des frais d'enseignement dans une école privée sont précisées. Seul le critère de la langue utilisée dans les écoles publiques est à présent déterminant. Si la langue maternelle de l'enfant n'est pas la langue employée dans l'école publique de son domicile, les frais d'enseignement dans une école privée sont déductibles. Il est également nouvellement précisé que seuls les frais d'enseignement à proprement parler sont désormais déductibles. Cela exclut donc notamment les frais pour les repas, le transport, la garde avant ou après les cours.

### **Article 3**

Les modifications sont d'ordre rédactionnel et ne concernent que la version française (cf. « Modifications rédactionnelles » avant le chapitre 3)

### **Article 4**

#### **Alinéa 1**

La déduction forfaitaire pour les frais de déménagement, de voyage et de logement prévue à l'al. 1 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 demander 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 pré-

voit 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, à l'exception 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 nouvelle teneur de l'alinéa 1 prévoit clairement que la déduction du montant forfaitaire ne peut être demandée que dans les cas où des frais de logement peuvent être déduits parce que le logement à l'étranger est effectivement conservé pour un usage personnel. En effet, si l'on tient compte des 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. Si seuls des frais professionnels particuliers au sens de l'art. 2, al. 1, let. a (*voyages entre le domicile à l'étranger et la Suisse*) ou al. 2, let. a (*déménagement en Suisse et retour au domicile étranger précédent*) sont déduits, il n'est pas possible de demander la déduction forfaitaire, étant donné qu'il est peu vraisemblable que les frais effectifs atteignent le montant. Cela permet donc d'éviter que des frais inexistantes soient déduits par le biais du forfait.

## **Alinéa 2**

Le texte de l'alinéa 2 correspond à l'ancien alinéa 4. Deux modifications sont apportées. Le renvoi dans la première phrase est adapté à la nouvelle ordonnance et la première partie de la deuxième phrase («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.

## **Article 4a**

Il s'agit d'une disposition transitoire qui permet aux personnes bénéficiant du statut d'expatrié à l'entrée en vigueur de la modification de l'ordonnance, de conserver ce statut jusqu'au terme de leur mandat de durée déterminée, tout en étant soumis aux nouvelles dispositions.

## **Modifications rédactionnelles**

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 mentionnent «l'étranger». De plus, l'art. 3, let. c mentionnait pays d'origine, alors que le texte allemand ne mentionnait rien. La précision inutile en français est supprimée.

## **3 Guide d'établissement du certificat de salaire**

Dans le cadre des travaux qui ont conduit à la présente révision, le guide d'établissement du certificat de salaire a été examiné. Il a été constaté que les ch. 57 et 60 du guide devaient faire l'objet d'un examen approfondi.

Étant donné que l'établissement du guide d'établissement du certificat de salaire relève de la compétence de la Conférence suisse des impôts (CSI), elle sera informée par l'AFC des modifications souhaitées ou nécessaires.

#### **4 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**

Etant donné que depuis l'entrée en vigueur de l'Oexpa (2001), 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 posera: la circulaire permettra 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 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.

L'AFC supprimera par conséquent la lettre-circulaire à l'entrée en vigueur de la présente modification.

#### **5 Entrée en vigueur**

Afin de permettre aux personnes concernées et aux cantons de se préparer aux nouvelles dispositions, l'entrée en vigueur est fixée au 1<sup>er</sup> janvier 2016.