



Schweizerische Eidgenossenschaft
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra

Département fédéral des finances DFF

**Procédure de consultation sur la 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)**

Rapport explicatif

du 28 juin 2019

Condensé

La mise en œuvre proposée de la motion 17.3631 de la CTT-E réduit la charge administrative pour les entreprises qui mettent des véhicules professionnels à la disposition de leurs employés et pour ces derniers. L'augmentation de la prise en compte forfaitaire à 0,9 % du prix d'achat du véhicule par mois permet de tenir compte de l'utilisation du véhicule pour le trajet entre le domicile et le lieu de travail et de son utilisation à des fins privées. L'application de la prise en compte forfaitaire remplacera la déduction des frais de déplacement entre le domicile et le lieu de travail.

Contexte

Avant l'entrée en vigueur du Financement et aménagement de l'infrastructure ferroviaire (FAIF), l'employeur déclarait chaque mois au titre du revenu de l'employé 0,8 % du prix d'achat du véhicule mis à la disposition de ce dernier pour l'utilisation privée du véhicule (sans les trajets entre le domicile et le lieu de travail) sur le certificat de salaire de l'employé. Les employés pouvaient déduire des frais de déplacement professionnels illimités dans leur déclaration de revenu au titre des frais d'acquisition du revenu. Le projet FAIF ayant été accepté, les employés disposant d'un véhicule professionnel ont, depuis le 1^{er} janvier 2016, l'obligation de déclarer au titre du revenu le trajet entre le domicile et le lieu de travail à raison de 70 centimes par kilomètre parcouru. La déduction des frais de déplacement vers le lieu de travail est plafonnée à 3000 francs sur le plan fédéral. La déduction prévue par les cantons est en général plus élevée, voire illimitée. La motion adoptée par les Chambres fédérales a pour objet la simplification administrative au moyen d'une prise en compte forfaitaire de l'utilisation privée et de l'utilisation pour se rendre sur le lieu de travail du véhicule. La déduction des frais de déplacement est dorénavant exclue.

Contenu du projet

Le montant forfaitaire retenu pour l'imposition de l'utilisation privée du véhicule passe de 0,8 à 0,9 % du prix d'achat du véhicule par mois. Cette augmentation permet de prendre dorénavant en compte de manière forfaitaire l'utilisation du véhicule pour effectuer les trajets entre le domicile et le lieu de travail. Il n'est plus nécessaire de calculer les frais de déplacement professionnels effectifs. L'application d'un montant forfaitaire a aussi pour conséquence que la déduction plafonnée à 3000 francs sur le plan fédéral est exclue, car elle est comprise dans le nouveau forfait. Cependant les employés disposant d'un véhicule professionnel peuvent aussi procéder au calcul des frais effectifs de l'utilisation privée et faire valoir la déduction des frais de déplacement professionnels.

La prise en compte forfaitaire de l'utilisation privée du véhicule est dorénavant réglée dans l'ordonnance sur les frais professionnels. Auparavant, elle l'était dans les Directives relatives à l'établissement du certificat de salaire et à l'attestation des rentes. Ces nouvelles dispositions rendent la communication du 15 juillet 2016 de l'Administration fédérale des contributions sur la déclaration de la part de travail

en service externe des collaborateurs qui disposent d'un véhicule professionnel caduque.

1 Grandes lignes du projet

1.1 Contexte

Le 9 février 2014, le peuple a accepté le projet de financement et d'aménagement de l'infrastructure ferroviaire (FAIF). Depuis le 1^{er} janvier 2016, les personnes exerçant une activité lucrative dépendante ne peuvent faire valoir, sur le plan fédéral, qu'une déduction de 3000 francs par an au maximum au titre des frais de déplacement. Sur le plan cantonal, la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID)¹ prévoit la possibilité – mais pas l'obligation – pour les cantons de fixer également un plafond pour la déduction de ces frais. Les cantons déterminent librement le plafond. À ce jour, plus de la moitié des cantons ont choisi de définir un plafond.

Les collaborateurs qui disposent d'un véhicule professionnel doivent par conséquent déclarer au titre du revenu à raison de 70 centimes par kilomètre tous les trajets effectués entre le domicile et le lieu de travail permanent dans leur déclaration de revenu. Les trajets effectués en service externe ne doivent pas être déclarés au titre du revenu. Sont considérés comme des jours de service externe les jours durant lesquels l'employé se rend directement, avec le véhicule professionnel, de son domicile chez son client, puis de chez son client à son domicile. L'Administration fédérale des contributions (AFC) a publié le 15 juillet 2016 une communication sur la déclaration de la part de travail en service externe des collaborateurs qui disposent d'un véhicule professionnel (Nouveautés dans le certificat de salaire à compter du 1^{er} janvier 2016: Déclaration de la part de travail en service externe des collaborateurs qui disposent d'un véhicule professionnel). D'après cette communication, des taux s'appliquent à diverses branches et fonctions qui permettent de ne pas avoir à calculer les frais des trajets directs des contribuables entre leur domicile et leurs clients.

Le conseiller aux États Ettlín s'est élevé contre cette pratique en déposant la motion (15.4259) «FAIF. Charges administratives excessives pour les propriétaires de véhicules d'entreprise». Cette motion a été rejetée par le Conseil des États le 12 décembre 2017.

La motion 17.3631 déposée par la Commission des transports et des télécommunications du Conseil des États (CTT-E) sur le même objet et sous le même intitulé mais qui proposait une solution différente sur le plan technique a en revanche été adoptée par les deux chambres (CE 12.12.2017, CN 29.05.2018).

La motion de la CTT-CE a la teneur suivante:

«Le Conseil fédéral est chargé de proposer les modifications législatives qui s'imposent afin que, au niveau réglementaire, une part de revenu au titre de l'utilisation d'un véhicule d'entreprise pour effectuer les trajets entre le domicile et le lieu de travail soit prise en considération et que la déduction des frais de déplacement soit exclue pour les contribuables concernés.»

L'utilisation du véhicule d'entreprise, dont l'utilisation à titre privé fait l'objet d'un forfait, n'apporte aucun avantage monnayable pour le trajet entre le domicile et le

¹ RS 642.14

lieu de travail; par conséquent une déduction des frais d'acquisition du revenu pour le trajet précité est également exclue.

Le forfait équivalant actuellement à 9,6 % du prix d'achat du véhicule [par an] peut être augmenté modérément.»

Au regard du droit fiscal, la mise à disposition d'un véhicule professionnel à des fins privées est considérée comme une prestation appréciable en argent de l'employeur. La prise en compte forfaitaire actuelle à hauteur de 0,8 % du prix d'achat du véhicule par mois pour l'utilisation du véhicule professionnel n'est cependant inscrite en tant que telle ni dans la loi ni dans l'ordonnance. Son application est expliquée en détail dans les Directives relatives à l'établissement du certificat de salaire et à l'attestation des rentes (chiffres marginaux 21 à 25) qui ont été publiées par la Conférence Suisse des impôts (CSI) et l'AFC. Dans les cas où un véhicule professionnel est mis à la disposition de l'employé et où 70 centimes par kilomètre ne sont pas facturés au moins, il convient de cocher la case F dans le certificat de salaire (transport gratuit entre le lieu de travail et de résidence) et d'indiquer la prestation appréciable en argent de l'employeur au ch. 2.2.

1.2 Droit en vigueur

L'art. 26, al. 1, let. a, de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD)² prévoit que les frais de déplacement nécessaires entre le domicile et le lieu de travail peuvent être déduits jusqu'à concurrence de 3000 francs. La LHID prévoit une disposition potestative à l'art. 9, al. 1, sur la limitation de la déduction pour frais de déplacement professionnels.

Dans la plupart des cantons, une déduction des frais de déplacement professionnels plus élevée que les 3000 francs prévus dans le cadre de l'impôt fédéral direct, voire illimitée s'applique.

Aperçu des déductions des frais de déplacement professionnels dans les cantons³

Canton	Déduction en francs
AG	7000
AI	illimitée
AR	6000
BE	6700
BL	6000
BS	3000
FR	illimitée
GE	500
GL	illimitée
GR	9000

² RS 642.11

³ État au 01.01.2019

Canton	Déduction en francs
JU	illimitée
LU	6000
NE	illimitée
NW	6000
OW	illimitée
SG	3860
SH	6000
SO	illimitée
SZ	8000
TG	6000
TI	illimitée
UR	illimitée
VD	illimitée
VS	illimitée
ZG	6000
ZH	5000

Selon la pratique actuelle, les employés disposant d'un véhicule professionnel doivent calculer leurs frais de déplacement professionnels. À cet effet, ils doivent multiplier la distance qui sépare leur domicile de leur lieu de travail en km par 70 centimes et par deux pour tenir compte de l'aller et du retour. Ce montant doit être multiplié par le nombre de jours de travail (moins les jours de service externe) au cours desquels ils ont conduit le véhicule professionnel directement entre leur domicile et leur lieu de travail. Le résultat correspond aux frais de déplacement professionnels pris en charge par l'employeur. Les employés disposant d'un véhicule professionnel peuvent déduire de ce montant la déduction pour frais de déplacement professionnels (plafonnée à 3000 francs dans le cadre de l'impôt fédéral direct et plafonnée ou non dans le cadre des impôts cantonaux). La différence doit être déclarée au titre du revenu de l'activité lucrative dépendante.

1.3 Nouvelle réglementation proposée

La motion 17.3631 de la CTT-CE propose d'adopter les modifications législatives qui s'imposent pour que l'utilisation d'un véhicule professionnel pour effectuer les trajets entre le domicile et le lieu de travail soit prise en compte au titre du revenu et que la déduction des frais de déplacement soit exclue pour les contribuables concernés. Concrètement, l'utilisation d'un véhicule professionnel pour effectuer les trajets entre le domicile et le lieu de travail doit être prise en compte en augmentant la prise en compte forfaitaire de l'utilisation privée du véhicule professionnel.

Le montant forfaitaire doit être prévu par 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)⁴. Cette proposition se justifie par le lien étroit avec les autres dispositions d'exécution de la LIFD, quant à la déduction maximale des frais de déplacement professionnels selon l'art. 26, al. 1, LIFD, de l'ordonnance sur les frais professionnels.

Il est renoncé à modifier la loi, la motion pouvant être mise en œuvre en modifiant l'ordonnance sur les frais professionnels (voir la délégation de compétence législative prévue par l'art. 199 LIFD et l'ordonnance du 18 décembre 1991 sur la délégation d'attributions au Département des finances en matière d'impôt fédéral direct⁵). Quant à la forme, l'ordonnance sur les frais professionnels n'est contraignante que dans le cadre de l'impôt fédéral direct, dans les faits, cependant, en raison de l'harmonisation nécessaire des certificats de salaire, les cantons n'ont guère de marge de manœuvre pour s'écarter du montant forfaitaire inscrit dans l'ordonnance sur les frais professionnels pour l'utilisation du véhicule professionnel. Il faut donc supposer qu'ils suivront les dispositions de l'ordonnance sur les frais professionnels pour mettre en œuvre la motion et adapter les impôts cantonaux et communaux. Les cantons peuvent toujours procéder à d'éventuelles corrections dans le cadre de la déclaration de revenu.

Plusieurs hypothèses et valeurs moyennes ont servi à définir le nouveau montant forfaitaire.

Le trajet moyen effectué en voiture ou en train entre le domicile et le lieu de travail en Suisse est de 30 km par jour environ⁶. En partant d'une valeur vénale moyenne d'un véhicule professionnel de 50 000 francs et d'un trajet d'environ 30 km, les frais de déplacement professionnels se calculent comme suit:

Le trajet de 30 km est multiplié par 70 centimes par km et par 220 jours de travail par an. Les frais de déplacement professionnels ainsi calculés s'élèvent à 4620 francs.

La différence avec la déduction maximale des frais de déplacement professionnels de 3000 francs donne des frais de déplacement professionnels imposables de 1620 francs. Après la prise en compte forfaitaire d'une part de 50 % de service externe, le montant imposable passe à 810 francs. Cela correspond à 1,6 % du prix moyen d'un véhicule professionnel par an, soit 0,1333 % par mois. Pour simplifier le calcul de la part de l'utilisation privée du véhicule, il convient d'augmenter ce prix de 0,1 % par mois, soit 1,2 % par an. La part des frais de déplacement professionnels au montant forfaitaire mensuel pour l'utilisation du véhicule professionnel n'est donc que de 0,1 % de la valeur vénale du véhicule professionnel. Cette part, ajoutée à la part de l'utilisation privée du véhicule professionnel donne un nouveau montant forfaitaire de 0,9 % par mois ou 10,8 % par an.

Dans les Directives relatives à l'établissement du certificat de salaire et à l'attestation des rentes, les chiffres marginaux 21, 23 et 70 expliquent l'utilisation privée du

⁴ RS 642.118.1

⁵ RS 642.118

⁶ Peut être consulté à l'adresse: www.bfs.admin.ch > Trouver des statistiques > Mobilité et transport > Transport de personnes

véhicule professionnel. Au chiffre marginal 21, le taux de 0,8 % par mois du prix d'achat du véhicule professionnel sera élevé de 0,1 % à 0,9 %.

Le chiffre marginal 23 des directives indique qu'il est aussi possible, parallèlement au calcul forfaitaire de la part de l'utilisation privée, de calculer le montant effectif de cette part. À cet effet, les kilomètres parcourus à titre privé et les kilomètres parcourus à titre professionnel selon le journal de bord sont multipliés par le taux au kilomètre correspondant. La part de l'utilisation privée ainsi calculée doit être déclarée sur le certificat de salaire. Selon la solution proposée, il n'est possible de faire valoir la déduction des frais de déplacement professionnels, de 3000 francs au plus, qu'en tenant un journal des déplacements inclus dans la déclaration de revenu. En revanche, selon le nouvel art. 5a de l'ordonnance sur les frais professionnels, le contribuable qui calcule la part de l'utilisation privée de manière forfaitaire ne peut pas faire valoir en plus la déduction selon l'art. 26, al. 1, let. a, LIFD et l'art. 5 de l'ordonnance sur les frais professionnels. Lors du calcul de l'augmentation de la prise en compte forfaitaire, l'exclusion de la déduction annuelle des frais de déplacement professionnels de 3000 francs au plus demandée par les auteurs de la motion a été intégrée.

Le chiffre marginal 70 des directives indique à l'employeur qu'il doit déclarer la part de travail en service externe de l'employé au ch. 15 du certificat de salaire. Cette disposition devient superflue, en raison de la possibilité nouvelle de déclarer au titre du revenu les frais de déplacement pris en charge par l'employeur selon un taux forfaitaire de 0,9 % du prix d'achat du véhicule professionnel, lequel taux tient aussi compte de la part de l'utilisation privée du véhicule. Si la déduction forfaitaire des frais de déplacement professionnels présente peu d'attrait pour un employé disposant d'un véhicule professionnel qui effectue une part élevée de travail en service externe, ce dernier peut calculer les frais effectifs. Cela suppose qu'il tienne un journal de ses déplacements, sur lequel l'utilisation privée, les trajets pour se rendre du domicile au travail et les trajets pour le service externe sont détaillés. De même, la communication du 15 juillet 2016 de l'AFC sur la déclaration de la part de travail en service externe des collaborateurs qui disposent d'un véhicule professionnel ne s'applique plus à compter de la période fiscale qui suit l'entrée en vigueur de la modification de l'ordonnance sur les frais professionnels.

1.4 Explication et évaluation de la solution proposée

Par la votation populaire du 9 février 2014⁷, le peuple et les cantons ont adopté un projet qui a inscrit dans la Constitution le Financement et l'aménagement de l'infrastructure ferroviaire (FAIF). Une part du financement est assurée au moyen du plafonnement de la déduction des frais de déplacement professionnels des personnes exerçant une activité lucrative dépendante.

La pratique actuelle assure aussi la mise en œuvre du plafonnement de la déduction des frais de déplacement professionnels des personnes exerçant une activité lucrative indépendante. Cependant, elle entraîne des charges administratives plus élevées.

⁷ Voir FF 2013 4191, Arrêté fédéral du 20 juin 2013 portant règlement du financement et de l'aménagement de l'infrastructure ferroviaire (FAIF).

La prise en compte forfaitaire simultanée des frais de déplacement professionnels et privés, demandée par la commission qui a déposé la motion, comme toute prise en compte forfaitaire, a pour inconvénient de ne pas tenir compte de la situation individuelle du contribuable. Par rapport à la pratique actuelle, l'augmentation de la part de l'utilisation privée allègera les charges des employés disposant d'un véhicule professionnel qui effectuent un trajet entre le domicile et le lieu de travail moyen à long et une part de travail en service externe faible (voir les exemples 1 et 3 infra) et augmentera les charges de ceux qui effectuent un trajet entre le domicile et le lieu de travail court et une part de travail en service externe élevée. Ces derniers ont toujours la possibilité de calculer le revenu correspondant à l'utilisation privée du véhicule et de faire valoir la déduction forfaitaire des frais de déplacement professionnels.

La prise en compte forfaitaire proposée apporte une simplification administrative (par rapport à la situation avant le plafonnement de la déduction des frais de déplacement professionnels), elle est donc conforme au but de la motion de la commission à mettre en œuvre. La simplification administrative consiste dans le fait que l'employeur n'a plus à définir la part de travail effectuée en service externe et que l'employé disposant d'un véhicule professionnel n'a plus à calculer ni à déclarer ses frais de déplacement professionnels les jours où il se rend directement de son domicile à son lieu de travail.

Pour les employés disposant d'un véhicule professionnel dont le domicile fiscal est dans un canton qui ne plafonne pas la déduction pour frais de déplacement professionnels, l'augmentation de la part de l'utilisation privée peut entraîner une hausse des impôts cantonaux et communaux. L'attention a été portée sur ce point lors des délibérations sur la motion. Cependant, la simplification apportée par une prise en compte forfaitaire uniforme a été jugée plus importante par les chambres fédérales.

Les conséquences des nouvelles dispositions peuvent être illustrées par des exemples. Pour faciliter la présentation, dans les exemples qui suivent, aucun travail en service externe n'est effectué.

Exemple 1: le contribuable A effectue un trajet court entre le domicile et le lieu de travail à bord d'un véhicule professionnel

Hypothèses: éloignement domicile-travail de 10 km, aucun travail en service externe, prix d'achat du véhicule 50 000 francs (prix moyen d'un véhicule neuf)

(Montants en francs)	Droit en vigueur	Modification forfaitaire proposée
Part d'utilisation privée du véhicule*	4800	5400
Calcul du trajet domicile-travail**	3080	-
Déduction des frais de déplacement professionnels impôt fédéral direct	3000	-
Déduction des frais de déplacement professionnels canton X (max. 6000)	3080	-
Déduction des frais de déplacement professionnels canton Y (illimitée)	3080	-
Solde (droit en vigueur)	Impôt fédéral direct: 80 Impôts cantonaux cantons X et Y: 0	
Charge supplémentaire liée à la prise en compte du trajet domicile-travail (modification proposée)		Impôt fédéral direct et impôts cantonaux: 600

Légende:

* respectivement 9,6 % et 10,8 %

** 70 cent./km pendant 220 jours de travail

Exemple 2: le contribuable B effectue un trajet court entre le domicile et le lieu de travail à bord d'un véhicule privé

Hypothèses: éloignement domicile-travail de 10 km, aucun travail en service externe, prix d'achat du véhicule 50 000 francs

(Montants en francs)	Droit en vigueur
Coût du véhicule privé (trajets payés par le contribuable)*	3784
Déduction des frais de déplacement professionnels impôt fédéral direct	3000
Déduction des frais de déplacement professionnels canton X (max. 6000)	3784
Déduction des frais de déplacement professionnels canton Y (illimitée)	3784
Part des frais de déplacement professionnels à la charge du contribuable	Impôt fédéral direct: 784 canton X: 0 canton Y: 0

Légende:

* Selon le calcul du TCS⁸ 8 cent./km pour 15 000km par an pendant 220 jours de travail

La comparaison des exemples 1 et 2 fait apparaître que le contribuable B, qui utilise son véhicule privé, a des frais de déplacement professionnels non déductibles de 784 francs, tandis que le contribuable A, qui utilise un véhicule professionnel, ne voit passer que 600 francs de la part de l'utilisation professionnelle à la part de l'utilisation privée. La différence est due uniquement au taux par kilomètre différent.

⁸ Les chiffres du TCS se fondent sur le trajet individuel parcouru, tandis que la prise en compte forfaitaire de l'AFC se fonde sur un trajet annuel parcouru moyen de 15 000 km et comprend d'autres valeurs d'amortissement.

Exemple 3: le contribuable C effectue un trajet moyen entre le domicile et le lieu de travail à bord d'un véhicule professionnel

Hypothèses: éloignement domicile-travail de 30 km, aucun travail en service externe, prix d'achat du véhicule 50 000 francs

(Montants en francs)	Droit en vigueur	Modification forfaitaire proposée
Part d'utilisation privée du véhicule *	4800	5400
Calcul du trajet domicile-travail**	9240	-
Déduction des frais de déplacement professionnels impôt fédéral direct	3000	-
Déduction des frais de déplacement professionnels canton X (max. 6000)	6000	-
Déduction des frais de déplacement professionnels canton Y (illimitée)	9240	-
Solde (droit en vigueur)	Impôt fédéral direct: 6240 canton X: 3240 canton Y: 0	
Charge supplémentaire liée à la prise en compte du trajet domicile-travail (modification proposée)		Impôt fédéral direct et impôts cantonaux: 600

Légende:

* respectivement 9,6 % et 10,8 %

** droit en vigueur: 70 cent./km pendant 220 jours de travail

Exemple 4: le contribuable D effectue un trajet moyen entre le domicile et le lieu de travail à bord d'un véhicule privé

Hypothèses: éloignement domicile-travail de 30 km, aucun travail en service externe, prix d'achat du véhicule 50 000 francs

(Montants en francs)	Droit en vigueur
Coût du véhicule privé (trajets payés par le contribuable)*	9636
Déduction des frais de déplacement professionnels impôt fédéral direct	3000
Déduction des frais de déplacement professionnels canton X (max. 6000)	6000
Déduction des frais de déplacement professionnels canton Y (illimitée)	9636
Part des frais de déplacement professionnels à la charge du contribuable	Impôt fédéral direct: 6636 canton X: 3636 canton Y: 0

Légende:

* Selon le calcul du TCS 73 cent./km pour 20 000 km par an pendant 220 jours de travail

La comparaison des exemples 3 et 4 fait apparaître des différences plus marquées. Le contribuable D, qui utilise son véhicule privé, a des frais de déplacement professionnels non déductibles de 6636 francs dans le cadre de l'impôt fédéral direct et de 3636 francs dans le cadre de l'impôt cantonal dans le canton X, tandis que le contribuable C, qui utilise son véhicule professionnel, voit uniquement passer 600 francs de la part de l'utilisation professionnelle à la part de l'utilisation privée, tant pour l'impôt fédéral direct que pour l'impôt cantonal.

1.5 Mise en œuvre

La modification de l'ordonnance sur les frais professionnels ne s'applique, sur le plan formel, qu'à l'impôt fédéral direct. Le certificat de salaire et les Directives relatives à l'établissement du certificat de salaire et à l'attestation des rentes qui ont été publiées par la CSI et l'AFC, eux, s'appliquent aussi aux impôts cantonaux.

Afin que le certificat de salaire reste harmonisé et que les employeurs n'aient pas de charge administrative supplémentaire, l'augmentation de la part de l'utilisation privée doit s'appliquer aussi dans le cadre des impôts cantonaux. Dans les faits, cette harmonisation sera assurée dans le cadre du certificat de salaire qui ne permet pas de faire des déclarations distinctes pour l'impôt fédéral direct et pour les impôts cantonaux. D'après l'aperçu des déductions des frais de déplacement professionnels dans les cantons (voir ch. 1.2), les frais de déplacement professionnels sont déductibles de manière illimitée dans une large majorité des cantons et, à trois exceptions près, la déduction prévue dans le cadre des impôts cantonaux est très supérieure à celle prévue dans le cadre de l'impôt fédéral direct. Il s'ensuit que les employés disposant d'un véhicule professionnel, sauf exception, payeront selon les

cas, plus d'impôts suite à la suppression de la déduction cantonale, que s'ils calculent les frais de déplacement professionnels et font valoir les déductions maximales. Pour le calcul des frais effectifs, il convient de tenir compte aussi de la part de l'utilisation privée du véhicule professionnel. En principe cependant, un long trajet ou une faible part de travail en service externe rendent préférable l'application de la prise en compte forfaitaire.

Tandis que jusqu'à présent les employés disposant d'un véhicule professionnel déclarent les frais de déplacement professionnels pris en charge par l'employeur au titre du revenu et font valoir la déduction prévue par la loi au titre des frais professionnels, la nouvelle solution a pour conséquence que la part de l'utilisation privée du véhicule professionnel et les frais de déplacement professionnels sont généralement déclarés dans le certificat de salaire. Comme le droit des assurances sociales se fonde sur le revenu indiqué dans le certificat de salaire pour le calcul des contributions sociales, il s'ensuit que ces dernières augmenteront en fonction de l'augmentation de la part de l'utilisation privée du véhicule professionnel.

Afin que le calcul de la part de l'utilisation privée du véhicule professionnel soit harmonisé, dans le cadre de la TVA également, les employés disposant d'un véhicule professionnel connaîtront la hausse correspondante de la part de l'utilisation privée du véhicule professionnel, laquelle doit être déclarée par l'employeur en tant que prestation soumise à la TVA. L'Info TVA 08 Parts privées⁹ renvoie directement au montant indiqué sur le certificat de salaire pour l'assiette de l'impôt relative au calcul de la part de l'utilisation privée du véhicule professionnel.

Afin que les cantons disposent de suffisamment de temps pour se préparer à la nouvelle prise en compte forfaitaire de l'utilisation privée du véhicule professionnel, le DFF procédera à une consultation auprès d'eux préalablement à la détermination de la date de l'entrée en vigueur de la modification de son ordonnance sur les frais professionnels.

2 Commentaire sur les dispositions

Art. 5a

L'art. 5 de l'ordonnance sur les frais professionnels règle la déduction des frais de déplacement. L'al. 1 prévoit que, selon l'art. 26, al. 1, let. a, LIFD, les frais professionnels qui peuvent être déduits sont les frais de déplacement nécessaires entre le domicile et le lieu de travail jusqu'à concurrence de 3000 francs. L'art. 3 de l'ordonnance sur les frais professionnels prévoit que le DFF fixe les déductions forfaitaires ainsi que la déduction pour l'utilisation d'un véhicule privé et les publie dans l'appendice à l'ordonnance sur les frais professionnels. Selon l'appendice, le taux forfaitaire applicable est de 70 centimes par kilomètre parcouru. Sachant que la

⁹ Voir à ce sujet le ch. 3.2 de l'Info TVA 08 Parts privées, consultable à l'adresse: www.estv.admin.ch > Taxe sur la valeur ajoutée redevance radio TV > Informations spécialisées TVA > Publications.

déduction des frais de déplacement est plafonnée à 3000 francs, le nombre de kilomètres maximal pouvant être déduits par année s'élève à 4825.

L'art. 5a de l'ordonnance sur les frais professionnels règle les nouvelles conséquences fiscales de l'utilisation à titre non onéreux d'un véhicule professionnel à des fins privées (y compris pour les déplacements entre le domicile et le lieu de travail). La part de l'utilisation privée à déclarer s'élève à 0,9 % du prix d'achat du véhicule par mois. Elle ne doit donc être déclarée que pour les mois où le véhicule a été utilisé à titre non onéreux. De plus, cette disposition prévoit que l'application de la prise en compte forfaitaire de l'utilisation à titre non onéreux d'un véhicule professionnel à des fins privées (y compris pour les déplacements entre le domicile et le lieu de travail) tient déjà compte de la déduction des frais de déplacement prévue par l'art. 5 de l'ordonnance sur les frais professionnels. Il n'est donc pas possible de faire valoir une deuxième fois la déduction maximale de 3000 francs selon l'art. 26, al. 1, let. a, LIFD.

Le montant de la prise en compte forfaitaire de l'utilisation du véhicule professionnel mis à disposition à titre non onéreux et sa déclaration dans le certificat de salaire sont expliqués plus en détail dans les Directives relatives à l'établissement du certificat de salaire et à l'attestation des rentes, aux chiffres marginaux 21 à 25. Il demeure possible aussi de calculer les frais de l'utilisation privée et professionnelle du véhicule professionnel (en apportant pour preuve le journal des déplacements) et d'appliquer à ces frais effectifs la déduction pour frais professionnels prévue par l'art. 26, al. 1, let. a, LIFD et celle prévue par le droit cantonal pertinent.

3 Conséquences

3.1 Conséquences financières

Pour un employé disposant d'un véhicule professionnel dont le prix d'achat s'élève à 50 000 francs¹⁰ qui effectue un total de 30 km par jour entre son domicile et son lieu de travail et une part de travail en service externe de 50 %, la modification de l'ordonnance sur les frais professionnels n'entraîne ni hausse ni baisse de la charge fiscale. Si le prix d'achat est plus élevé, si le trajet est plus court ou si la part de travail en service externe est plus élevée, cela entraîne une hausse des recettes fiscales de la Confédération provenant de l'impôt fédéral direct ou une baisse dans le cas contraire. Cette hausse du produit de l'impôt ne survient que si le contribuable ne calcule pas les frais effectifs. Le projet a été conçu en sorte que l'augmentation de la part de l'utilisation privée du véhicule professionnel et la suppression de la déduction des frais professionnels de déplacement compensent les calculs moyens faits dans les cas soumis au droit en vigueur. C'est pourquoi les nouvelles dispositions, en principe, n'ont pas d'incidence sur les recettes de l'impôt fédéral direct. De légères hausses des recettes fiscales résulteront cependant de la prise en compte de la part de l'utilisation privée du véhicule professionnel dans le cadre de la TVA et des contributions sociales. Elles ne peuvent cependant pas être quantifiées, faute de données à la disposition de la Confédération.

¹⁰ Pour les véhicules en leasing, le prix d'acquisition du véhicule inscrit dans le contrat de leasing s'applique au lieu du prix (hors TVA).

Une légère hausse des recettes est attendue dans les cantons qui ne plafonnent pas la déduction des frais professionnels de déplacement ou qui prévoient un plafond supérieur à 3000 francs. Une légère baisse des recettes est attendue dans les cantons qui prévoient un plafond inférieur à 3000 francs. Là aussi, les conséquences financières ne peuvent cependant pas être quantifiées, car ni le nombre d'employés disposant d'un véhicule professionnel, ni la situation des revenus de ces employés, ni l'échelon que leur revenu atteint dans le barème eu égard à la progressivité de l'impôt ne sont connus.

3.2 Conséquences en matière de personnel

Le projet n'a pas de conséquences en matière de personnel ni pour la Confédération ni pour les cantons.

3.3 Conséquences économiques

L'introduction d'un plafond de la déduction pour frais de déplacement professionnels a réduit l'effet pervers qui consistait pour les contribuables à effectuer quotidiennement de longs trajets en voiture pour pouvoir déduire de leur revenu les frais qui en résultent au titre des frais de déplacement professionnels.

L'augmentation de la prise en compte forfaitaire de la part de l'utilisation privée du véhicule professionnel annule la réduction de l'effet pervers pour une partie des contribuables. Si la totalité de ses trajets quotidiens ne dépassent pas les 30 km pris comme hypothèse, le contribuable ne doit plus déclarer les kilomètres supplémentaires comme une prestation appréciable en argent de l'employeur. La prise en compte forfaitaire augmentée à 0,9 % du prix d'achat du véhicule par mois permet de tenir compte de l'utilisation du véhicule pour l'ensemble des trajets professionnels. L'incitation recherchée dans le cadre du FAIF au moyen du plafonnement du montant de la déduction des frais de déplacement professionnels n'existe plus pour ces contribuables.

4 Aspects juridiques

En droit fiscal, la faisabilité est entre autres atteinte au moyen de prises en compte forfaitaires. Certaines dépenses déductibles (par ex. l'entretien d'un immeuble) peuvent ainsi être prises en compte de manière forfaitaire, ce qui permet de simplifier la taxation. Cependant, la prise en compte forfaitaire entre en conflit avec le principe de l'imposition selon la capacité économique et met à mal l'égalité de traitement. Lorsqu'il s'agit de fixer un montant forfaitaire, un compromis juste doit être trouvé. Ce faisant, le législateur ne doit pas perdre de vue le principe même de l'imposition, c'est-à-dire le principe de l'imposition selon la capacité économique: il doit toujours accorder davantage d'importance au postulat de l'équité qu'à l'exigence d'une

solution pratique¹¹. Dès lors, il doit se garder de privilégier des réflexions pragmatiques au détriment du principe de l'imposition selon la capacité économique¹². En tout état de cause, une schématisation simplifiée ne satisfait les exigences du principe de l'égalité devant la loi que si la simplification prévue sur le plan de la technique de perception ne déroge pas de manière disproportionnée à l'idée fondamentale de la législation¹³. Dans son arrêt du 10 juillet 2002, le Tribunal fédéral a d'ailleurs reconnu, dans ce sens, qu'une égalité de traitement mathématiquement exacte de tous les contribuables n'était pas réalisable pour des raisons pratiques et qu'une certaine schématisation et prise en compte forfaitaire ne sont pas évitables et sont admises¹⁴. Dans sa jurisprudence constante, il fait preuve de modération lorsqu'il est appelé à examiner une disposition légale inévitablement imparfaite. S'il n'est pas possible d'atteindre une égalité de traitement absolue, il suffit que la disposition légale ne conduise pas d'une manière générale à une charge considérablement plus élevée pour un groupe de contribuables ou ne désavantage pas systématiquement un groupe de contribuables. La prise en compte forfaitaire de l'utilisation gratuite du véhicule professionnel à des fins privées et pour se rendre sur le lieu de travail semble une solution défendable eu égard à la charge administrative. En ce qui concerne cependant la part du forfait qui couvre les trajets entre le domicile et le lieu de travail, il faut noter qu'il s'agit de frais qui doivent être déterminés de manière individuelle pour chaque contribuable et que, par conséquent, une catégorisation n'est que partiellement possible. Si des forfaits sont prévus, le contribuable a le droit de prouver que ses frais sont plus élevés.

Étant donné que la motion ne prévoit l'introduction que d'un seul forfait, il est difficile de tenir compte suffisamment des différentes situations. Si la situation individuelle du contribuable ne s'écarte ne serait-ce que d'un paramètre (par ex. distance de 30 km entre le domicile et le lieu de travail, part de service externe de 50 % ou prix d'achat de 50 000 francs), la prise en compte forfaitaire entre rapidement en conflit avec le principe de l'imposition selon la capacité économique. Néanmoins, le contribuable a la possibilité d'apporter la preuve des frais effectifs de l'utilisation privée et de faire valoir la déduction des frais de déplacement au niveau fédéral et cantonal, si l'application du forfait suppose une augmentation de sa charge fiscale. Pour des paramètres identiques, une inégalité de traitement difficile à justifier apparaît cependant entre un contribuable disposant d'un véhicule professionnel et un contribuable utilisant sa voiture privée (voir les exemples du ch. 1.4). Dans tous les cas, la solution proposée ne désavantage pas les détenteurs de véhicules professionnels.

11 Silvia Maria Senn, Die verfassungsrechtliche Verankerung von anerkannten Besteuerungsgrundsätzen unter besonderer Berücksichtigung des Leistungsfähigkeitsprinzips, Diss. Zurich 1999, p. 187.

12 Ibidem

13 Ibidem

14 ATF 125 I 65, consid. 3c

