



JAAC 2/2011 du 6 décembre 2011

---

2011.4 (p. 37–59)

## **Déductions fiscales accordées aux expatriés: Examen de la constitutionnalité et de la légalité de l'ordonnance concernant les expatriés (Oexpa) du 3 octobre 2000 (RS 642.118.3)**

DFJP, Office fédéral de la justice

**Avis de droit du 6 septembre 2011**

---

**Mots clés:** Expatriés, déductions fiscales, frais professionnels, frais d'enseignement en langue étrangère dispensé aux enfants mineurs de l'expatrié par une école privée (frais d'écolage), égalité de traitement, imposition selon la capacité contributive, ordonnance concernant les expatriés (Oexpa)

**Stichwörter:** Expatriates, Steuerabzüge, Berufskosten, Aufwendungen für den Besuch einer fremdsprachigen Privatschule durch die minderjährigen Kinder von Expatriates (Schulkosten), Gleichbehandlungsgebot, Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, Expatriates-Verordnung (Expav)

**Termini chiave:** espatriati, deduzione fiscale, spese professionali, spese per la frequentazione da parte dei figli minorenni dell'espatriato di una scuola privata in lingua straniera (quote d'iscrizione), parità di trattamento, imposizione in base alla capacità economica, ordinanza concernente gli espatriati (Oespa).

---

### **Regeste:**

#### *Légalité de l'ordonnance sur les expatriés*

1. Les frais énumérés à l'art. 2, al. 1 et 2, let. b, Oexpa peuvent être qualifiés de frais professionnels au sens de l'art. 26 LIFD. Comme tels, ils constituent une concrétisation de l'art. 26 LIFD dont la réglementation relève du Conseil fédéral, cas échéant du DFF. L'art. 2, al. 1 et 2 let. b, Oexpa ne viole donc pas le principe de légalité.
2. On peut en revanche douter de la qualification de frais professionnels des frais d'enseignement en langue étrangère dispensé aux enfants mineurs de l'expatrié par une école privée et, dans une moindre mesure, des frais de déménagement (art. 2, al. 2, let. a et c, Oexpa). Il serait dès lors judicieux de profiter d'une prochaine révision législative pour modifier l'art. 26 LIFD et l'art. 9 LHID de manière à permettre de tenir compte de la situation particulière de certains cercles de contribuables dans la détermination des «autres frais professionnels».
3. Compte tenu de la lettre claire de l'art. 17 LIFD, il serait souhaitable d'adapter les alinéas 4 et 5 de l'art. 2 Oexpa de manière à ce que les contributions particulières octroyées par l'employeur soient additionnées aux revenus des expatriés.

### *Constitutionnalité de l'ordonnance sur les expatriés*

4. Les frais professionnels particuliers admis pour les expatriés domiciliés à l'étranger ne posent pas de problèmes sous l'angle de leur constitutionnalité.
5. Les frais professionnels particuliers admis pour les expatriés domiciliés en Suisse posent un problème d'égalité de traitement par rapport aux contribuables suisses qui se trouveraient dans une situation similaire. Pour y pallier, il serait possible de compléter l'ordonnance sur les frais professionnels de manière à prévoir la possibilité de déduire les frais de déménagement ainsi que les frais de logement supplémentaires pour les travailleurs détachés dans un autre canton.
6. L'application des alinéas 4 et 5 de l'art. 2 Oexpa pose potentiellement des problèmes sous l'angle de leur compatibilité à l'imposition selon la capacité contributive. Les montants correspondant à la participation de l'employeur aux frais de l'expatrié n'étant pas considérés comme revenus de ce dernier, il n'est pas exclu que l'expatrié soit imposé en-dessous de sa véritable capacité contributive, en contradiction avec les principes d'imposition fixés à l'art. 127 Cst, si l'employeur n'indique pas les montants concernés. Pour l'éviter il s'agirait d'adapter l'Oexp de manière à ce que les contributions particulières octroyées par l'employeur soient additionnées aux revenus des expatriés (puis déduites de ceux-ci).

### **Regeste:**

#### *Gesetzässigkeit der Expatriates-Verordnung*

1. Die in Artikel 2 Absatz 1 und Absatz 2 Buchstabe b ExpaV genannten Kosten können als Berufskosten im Sinne von Artikel 26 DBG eingestuft werden. Als solche stellen sie eine Konkretisierung von Artikel 26 DBG dar, dessen Ausführung dem Bundesrat bzw. im vorliegenden Fall dem EFD obliegt. Artikel 2 Absatz 1 und Absatz 2 Buchstabe b ExpaV verletzen somit das Gesetzässigkeitsprinzip nicht.
2. Demgegenüber kann die Einstufung der Aufwendungen für den Besuch einer fremdsprachigen Privatschule durch die minderjährigen Kinder von Expatriates und, in geringerem Mass, der Umzugskosten (Art. 2 Abs. 2 Bst. a und c ExpaV) als Berufskosten in Zweifel gezogen werden. Sinnvollerweise sollten deshalb bei nächster Gelegenheit die Artikel 26 DBG und 9 StHG dahingehend geändert werden, dass der besonderen Situation gewisser Steuerpflichtiger bei der Festlegung der «übrigen Berufskosten» Rechnung getragen wird.
3. Aufgrund des klaren Wortlauts von Artikel 17 DBG wäre es wünschenswert, wenn die Absätze 4 und 5 von Artikel 2 ExpaV dahingehend geändert würden, dass die von den Arbeitgebern getragenen besonderen Beiträge den Einkommen der Expatriates hinzugerechnet würden.

#### *Verfassungsmässigkeit der Expatriates-Verordnung*

4. Die für die Expatriates mit ausländischem Wohnsitz zugelassenen besonderen Berufskosten bieten keine Probleme hinsichtlich ihrer Verfassungsmässigkeit.
5. Demgegenüber sind die für die Expatriates mit schweizerischem Wohnsitz zugelassenen besonderen Berufskosten problematisch im Hinblick auf die Gleichbehandlung mit den schweizerischen Steuerpflichtigen in vergleichbarer Situation. Um diese Ungleichbehandlung abzumildern, könnte die Berufskostenverordnung dahingehend geändert werden, dass die Umzugskosten und die zusätzlichen Wohnkosten der in einen anderen Kanton entsendeten Arbeitnehmer abgezogen werden können.
6. Bei der Anwendung der Absätze 4 und 5 von Artikel 2 ExpaV besteht potentiell ein Problem hinsichtlich der Vereinbarkeit mit dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Da die Beiträge der Arbeitgeber an die Kosten der Expatriates nicht als deren Einkommen betrachtet werden, ist nicht ausgeschlossen, dass die Expatriates unterhalb ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit besteuert werden, dies im Widerspruch mit den in Artikel 127 Bundesverfassung festgelegten Grundsätzen der Besteuerung, wenn der Arbeitgeber die Beiträge nicht ausweist. Um dies zu verhindern, wäre es angezeigt, die ExpaV dahingehend zu ändern, dass die von den Arbeitgebern getragenen besonderen Beiträge dem Einkommen der Expatriates hinzugerechnet würden (die diese dann abziehen würden).

**Regesto:***Legalità dell'ordinanza concernente gli espatriati*

1. Le spese di cui all'art. 2 cpv. 1 e 2 lett. b Oespa possono essere considerate spese professionali ai sensi dell'art. 26 LIFD. In quanto tali, rappresentano una concretizzazione dell'art. 26 LIFD la cui regolamentazione spetta al Consiglio federale, e nel caso specifico al DFF. L'art. 2 cpv. 1 e 2 lett. b Oespa non viola pertanto il principio di legalità.
2. Si può tuttavia dubitare della qualifica di spese professionali delle spese per la frequentazione da parte dei figli minorenni dell'espatriato di una scuola privata in lingua straniera e, in misura più limitata, delle spese di trasloco (art. 2 cpv. 2 lett. a e c Oespa). Sarebbe dunque opportuno approfittare di una prossima revisione legislativa per modificare l'art. 26 LIFD e l'art. 9 LAID in modo tale da permettere di tenere conto della situazione particolare di talune cerchie di contribuenti nella determinazione delle "altre spese professionali".
3. Considerato il chiaro tenore dell'art. 17 LIFD, sarebbe auspicabile modificare i capoversi 4 e 5 dell'art. 2 Oespa in modo tale che i contributi particolari accordati dal datore di lavoro siano aggiunti ai redditi degli espatriati.

*Costituzionalità dell'ordinanza concernente gli espatriati*

4. La deducibilità delle spese professionali particolari per gli espatriati domiciliati all'estero non pone problemi dal punto di vista della costituzionalità.
5. Le spese professionali particolari ammesse in deduzione per gli espatriati domiciliati in Svizzera comportano un problema di parità di trattamento rispetto ai contribuenti svizzeri che si dovessero trovare in una situazione analoga. Per ovviare al problema, sarebbe possibile completare l'ordinanza sulle spese professionali in modo tale da prevedere che i lavoratori distaccati in un altro Cantone possano dedurre le spese di trasloco e le spese supplementari di alloggio.
6. L'applicazione dei capoversi 4 e 5 dell'art. 2 Oespa comporta possibili problemi dal punto di vista della loro compatibilità con il principio dell'imposizione in base alla capacità economica. L'importo corrispondente alla partecipazione del datore di lavoro alle spese dell'espatriato non è considerato come reddito di quest'ultimo e pertanto non è escluso che l'espatriato sia tassato al di sotto della sua effettiva capacità economica. Ciò contraddice i principi dell'imposizione fiscale sanciti dall'art. 127 Cost., qualora il datore di lavoro non indichi nel certificato di salario gli importi interessati. Per evitare tale contraddizione, sarebbe opportuno modificare l'Oespa in modo tale che i contributi particolari accordati dal datore di lavoro siano aggiunti ai redditi degli espatriati (e successivamente dedotti da questi).

---

**Rechtliche Grundlagen:** Art. 127 Abs. 2 BV, Art. 26 DBG

**Base légales:** art. 127, al. 2 Cst., art. 26 LIFD

**Basi legali:** art. 127 cpv. 2 Cost. e art. 26 LIFD

---

## Mandat

Dans un postulat intitulé «Déductions fiscales en faveur des expatriés» Mme la Conseillère nationale Fässler a prié le Conseil fédéral d'élaborer un rapport au sujet de l'ordonnance du 3 octobre 2000 concernant les expatriés (Oexpa; RS 642.118.3) en lui demandant de thématiser, notamment, les frais professionnels pouvant être déduits, les montants admis ainsi que la question de savoir s'il existe une violation du principe de l'égalité de traitement contraire à la Constitution en raison du traitement différent appliqué entre les étrangers et les nationaux<sup>1</sup>. Ce postulat fait suite à une décision de la commission de recours en matière d'impôt II du canton du Zurich du 23 octobre 2007<sup>2</sup> qui remet en cause la constitutionnalité des dispositions cantonales.

Dans sa réponse du 19 août 2009, le Conseil fédéral a indiqué que cette décision – non confirmée par l'instance supérieure<sup>3</sup> – ainsi que la position d'une partie de la doctrine montrent qu'il existe des raisons de douter de la légalité et de la constitutionnalité de l'Oexpa. Le Conseil fédéral s'est donc montré prêt à ordonner un examen juridique de cette ordonnance. Mme la Conseillère fédérale Widmer-Schlumpf a assuré au Conseil National qu'elle mandaterait l'OFJ d'examiner ces questions et, cas échéant, de déterminer les mesures à prendre<sup>4</sup>.

Faisant suite à cette assurance, l'OFJ a été chargé de répondre aux questions suivantes:

1. Hält die ExpaV vor der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV) Stand? Insbesondere vor Artikel 8 Abs. 1 BV; Art. 127 und Art. 182 Abs. 2 BV?
2. Sind die besonderen Berufskosten nach Artikel 2 ExpaV durch die Delegation in Artikel 26 Abs. 1 DBG gedeckt?

Dans un premier temps, il nous paraît nécessaire de reformuler la seconde question: contrairement à ce que sa teneur laisse entendre, l'art. 26 al. 1 LIFD ne comporte aucune délégation législative de compétence à l'attention du Conseil fédéral. L'Oexpa doit donc être considérée comme une ordonnance d'exécution édictée sur la base de l'article 182 al. 2 Cst<sup>5</sup>. Comme telle, elle complète la loi et comporte des règles secondaires qui ne devraient pas aller au-delà de ce que le législateur a prévu. Compte tenu de ces précisions, la question doit être reformulée comme suit:

2. *Les frais professionnels particuliers prévus à l'art. 2 Oexpa peuvent-ils être considérés comme une concrétisation des frais professionnels réglés à l'art. 26 de la loi sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11)? Partant, leur réglementation peut-elle relever du Conseil fédéral en vertu de l'art. 182 Cst, respectivement du DFF? A contrario, s'agit-il de déductions supplémentaires pour lesquelles le Conseil fédéral ne dispose pas d'une compétence législative?*

Après quelques observations préliminaires, notre analyse traitera d'abord la question de la légalité de l'ordonnance avant d'aborder la question de sa conformité aux principes constitutionnels de l'imposition, particulièrement celui de l'égalité de traitement entre contribuables.

Pour l'examen de la légalité, nous distinguerons la détermination des frais professionnels (art. 2, al. 1 et 2 Oexpa) et le traitement des participations financières de l'employeur dans la détermination du revenu imposable de l'expatrié (art. 2, al. 3, 4, 5 Oexpa). Nous rappellerons les positions de la jurisprudence et de la doctrine relatives aux frais d'acquisition du revenu et procéderons à quelques délimitations. Sur cette base, nous passerons en revue les différents frais d'acquisition particuliers prévus dans l'Oexpa et déterminerons s'ils répondent ou non à la qualification de frais d'acquisition du revenu au sens de l'art. 26 LIFD. Cette analyse s'inspirera dans une large mesure de l'avis de droit rédigé par MM Robert Waldburger et Martin Schmid au sujet des prestations particulières octroyées par l'employeur aux travailleurs expatriés et de leur possible qualification en tant que frais professionnels<sup>6</sup>. Elle permettra de répondre à la question de la légalité de l'art. 2, al. 1 et 2 Oexpa. Nous nous penche-

<sup>1</sup> Nous avons reformulé la question par rapport à la version publiée dans curia vista. La traduction française est en effet erronée.

<sup>2</sup> Décision 2 ST.2006.63 et 2 DB.2006.39, publiées dans Der Steuerentscheid (Sammlung aktueller Steuerrechtlicher Entscheidungen, cité StE) 2008 B 22.3 n° 94 (ZH).

<sup>3</sup> Décision du Tribunal administratif du canton de Zurich du 16.04.2008 SB.2007.00120.

<sup>4</sup> BO 2011 N 734.

<sup>5</sup> Dans le cas d'espèce, le Conseil fédéral a procédé à une sous-délégation de compétence à l'attention du DFF dans l'ordonnance du 18 décembre 1991 sur la délégation d'attributions au Département des finances en matière d'impôt fédéral direct (RS 642.118).

<sup>6</sup> R. Waldburger/M. Schmid, Gewinnungskostencharakter von besonderen Leistungen des Arbeitgebers an Expatriates (cité: Gewinnungskostencharakter), Schriftenreihe Finanzwirtschaft und Finanzrecht IFF, Haupt, Berne, 1999.

rons ensuite sur la légalité de l'art. 2, al. 3, 4 et 5 OExpa à la lumière de la notion du revenu imposable.

L'examen de la constitutionnalité de l'Oexpa se fondera sur les développements du chapitre concernant la légalité. Après un rappel des fondements du principe de l'égalité de traitement entre contribuables, nous examinerons si les déductions particulières aménagées au bénéfice des expatriés permettent de répondre à ce principe. Nous traiterons également la question de la constitutionnalité du mécanisme prévu à l'art. 2, al. 3, 4, 5 pour la détermination du revenu net des expatriés. Cas échéant, nous proposerons les adaptations à envisager.

## **1 Observations préliminaires**

L'Oexpa est entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2001. Son contenu s'inspire largement des conclusions posées dans l'avis de droit du 20.07.1999 rédigé par MM Robert Waldburger et Martin Schmid relatif aux prestations particulières octroyées par l'employeur aux travailleurs expatriés<sup>7</sup>.

Cet avis de droit très détaillé résume la position de la doctrine au sujet des frais d'acquisition du revenu et passe en revue toutes les déductions qui sont aujourd'hui prévues à l'art. 2 Oexpa. A ce jour, il constitue d'ailleurs la seule opinion doctrinale juridique approfondie sur la question des déductions accordées aux expatriés. Il est donc naturel que notre analyse s'en inspire.

Il nous paraît toutefois important de relever les différences entre le mandat qui avait été attribué aux auteurs précités et la demande d'avis de droit qui nous a été soumise. Dans le premier cas, il s'agissait d'examiner l'admissibilité d'un certain nombre de déductions à la lumière de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14). La présente demande d'avis de droit porte quant à elle exclusivement sur l'admissibilité de l'ordonnance fédérale. Nous ne thématiserons donc pas les différentes législations et pratiques cantonales<sup>8</sup>. Nous traiterons par ailleurs exclusivement les déductions prévues dans l'Oexpa et ne reviendrons pas sur les autres déductions qui ont été traitées dans l'avis de droit Waldburger/Schmid.

## **2 Légalité de l'ordonnance concernant les expatriés**

### **2.1 Les frais d'acquisition du revenu de l'activité dépendante (art. 2, al. 1 et 2, Oexpa)**

La qualification de frais en tant que frais d'acquisition du revenu suppose l'existence d'une certaine connexité entre les frais considérés et l'obtention du revenu. Les frais doivent par ailleurs être nécessaires à l'acquisition de ce revenu. La jurisprudence, la doctrine et la pratique sont unanimes sur ces points. Même si la position des auteurs tend à s'harmoniser par rapport à ce qui était le cas lors de l'élaboration de l'avis de droit Waldburger/Schmid, il existe encore des divergences au sujet de l'ampleur de la connexité et du degré de nécessité devant exister pour reconnaître la qualification de frais d'acquisition du revenu plutôt que celle de frais d'utilisation du revenu<sup>9</sup>. Un bref aperçu de la situation paraît donc incontournable pour répondre aux questions posées.

#### **2.1.1 Les bases légales**

Au sens de l'art. 25 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), le revenu net se calcule en défalquant du total des revenus bruts déterminés sur la base de l'art. 17 LIFD les déductions organiques et générales (anorganiques) mentionnées aux art. 26 à 33a. Le revenu imposable est déterminé après les déductions sociales.

Les art. 26 à 32 LIFD prévoient les déductions organiques admissibles pour les différents types de revenus. Pour le revenu de l'activité lucrative dépendante, le législateur admet comme frais professionnels déductibles (ou comme frais d'acquisition du revenu) les frais de déplacement nécessaires entre le domicile et le lieu de travail, les frais supplémentaires résultant des repas pris hors du domi-

<sup>7</sup> Voir note de bas de page n° 6 pour la référence.

<sup>8</sup> L'avis de droit Waldburger/Schmid donne un bon aperçu des déductions prévues dans les cantons (ch. V, tableau 1).

<sup>9</sup> Voir R. Waldburger/M. Schmid, Gewinnungskostencharakter, ch. 25.

cile et du travail par équipes, les autres frais indispensables à l'exercice de la profession, ainsi que les frais de perfectionnement et de reconversion professionnelle en rapport avec l'activité exercée (art. 26 al. 1 LIFD)<sup>10</sup>.

Les frais professionnels liés à l'activité lucrative dépendante sont précisés dans l'ordonnance sur les frais professionnels (RS 642.118.1), selon laquelle les dépenses nécessaires à l'acquisition du revenu et ayant un rapport de causalité directe avec lui sont déductibles au titre de dépense professionnelle des personnes exerçant une activité lucrative dépendante (art. 1, al. 1). En revanche les frais que l'employeur ou qu'un tiers a pris à sa charge, les dépenses privées résultant de la situation professionnelle et les frais d'entretien du contribuable et de sa famille ne sont pas déductibles (art. 1, al. 2).

## 2.1.2 Jurisprudence

Le Tribunal fédéral admet au titre de frais d'acquisition du revenu les dépenses faites immédiatement et en rapport direct avec l'obtention du revenu. La notion de nécessité doit être interprétée largement: il n'est pas exigé que le contribuable ne puisse pas acquérir le revenu sans la dépense querellée ou qu'il existe un devoir juridique à faire cette dépense. Le Tribunal fédéral admet également la déductibilité des frais qui sont essentiellement occasionnés par la réalisation du revenu<sup>11</sup>. En d'autres termes, il suffit que la dépense soit économiquement nécessaire à l'obtention (et plus exactement encore aux fins d'obtention) du revenu et que l'on ne saurait exiger du contribuable qu'il s'en abtienne<sup>12</sup>.

Sur la base de ces considérations, le Tribunal fédéral reconnaît la déductibilité des frais utiles à l'obtention du revenu et qui sont en principe habituels pour l'obtention d'un tel revenu<sup>13</sup>. Il n'admet en revanche pas la déductibilité de dépenses qui ne servent pas à l'obtention *d'un revenu particulier* mais qui sont effectuées en vue de l'obtention ou du maintien *d'une activité lucrative*. En font notamment partie les frais engagés pour le maintien ou l'amélioration de la force de travail ou de la santé ainsi que les frais de garde des enfants<sup>14</sup>.

Le Tribunal fédéral n'a jamais eu à trancher la question de la qualification des dépenses supplémentaires liées aux expatriés. Avant l'entrée en vigueur de l'Oexpa et de la réglementation cantonale pertinente<sup>15</sup>, la commission de recours en matière fiscale du canton de Zurich avait considéré que les frais d'écolage pour la fréquentation d'une école privée par les enfants du contribuable relevaient de la sphère privée du contribuable et n'étaient pas en lien avec son activité professionnelle, raison pour laquelle ils n'étaient pas déductibles<sup>16</sup>. Le Tribunal administratif de Zurich avait soutenu cette position et confirmé que les frais supportés par des travailleurs de langue étrangère en séjour en Suisse pour une durée limitée pour les frais d'écolage privé de leurs enfants devaient être qualifiés de frais d'utilisation du revenu non déductibles. Le fait que les contribuables ne séjournassent en Suisse que durant une période limitée ne permettait pas une autre qualification<sup>17</sup>.

<sup>10</sup> Voir toutefois le message du Conseil fédéral du 4 mars 2011 relatif à la loi fédérale sur l'imposition des frais de formation et de perfectionnement à des fins professionnelles qui prévoit le remplacement de cette déduction organique par une déduction générale, FF 2011 2429).

<sup>11</sup> ATF 2A. 224/2004; 2C\_445/2008; 2C\_477/2009 et les arrêts plus anciens cités 2A.29/1993; 2A.566/1996; 2A.62/1999; 2P.254/2002. Dans ces différents arrêts, le TF ne procède pas à un examen de la compatibilité des déductions requises à l'ordonnance sur les frais professionnels mais procède à l'examen plus général de ce qu'il faut entendre par frais professionnels au sens des art. 26 LIFD et 9 al. 1 LHID, ces notions étant concrétisées dans l'ordonnance sur les frais d'acquisition. Sur la base du résultat de cette analyse, il détermine si les frais invoqués en déduction par le contribuable répondent ou non à cette qualification.

<sup>12</sup> ATF 124 II 29, dans lequel le Tribunal fédéral a considéré que les contributions que le titulaire d'un mandat politique verse à son parti au motif que celui-ci l'a présenté à une fonction officielle rémunérée déterminée, ne représentent pas des frais d'acquisition du revenu déductibles; ATF 113 Ib 188; ATF 100 Ib 481.

<sup>13</sup> ATF 124 II 29, consid. 3a.

<sup>14</sup> ATF 124 II 29, consid. 3d. La commission de recours en matière fiscale du canton de Zurich a en revanche considéré que les dépenses entraînées pour la garde d'un petit enfant qui s'avéraient nécessaires pour que le contribuable soit en mesure d'exercer son activité lucrative devaient pouvoir être déductibles [StE 1994 B 22.3 n° 53 (ZH)].

<sup>15</sup> Richtlinien des kantonalen Steueramtes vom 23. Dezember 1999 über die Berücksichtigung besonderen Berufskosten von vorübergehend in der Schweiz tätigen leitenden Angestellten und Spezialisten (ZstB I Nr. 17/300).

<sup>16</sup> Rechenschaftsbericht des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich, B 1985 n° 39 (référence tirée de R. Waldburger/M. Schmid, Gewinnungskosten, ch. 33).

<sup>17</sup> StE 1987 B. 27.6, n° 3 (ZH).

## 2.1.3 Position doctrinale

### 2.1.3.1 Résumé des positions doctrinales

La doctrine appréhende la question de la détermination des frais d'acquisition du revenu de l'activité lucrative dépendante de manière diverse, selon des conceptions plus ou moins strictes. Suivant les développements jurisprudentiels, il semble toutefois que la littérature fiscale générale récente tende à s'uniformiser et à admettre les mêmes concepts généraux. Si certains auteurs ont longtemps déterminé les frais d'acquisition du revenu selon le critère de la finalité, il semble qu'aujourd'hui le critère de la causalité soit unanimement reconnu<sup>18</sup>.

#### 2.1.3.1.1 Critère de la finalité

Le critère de la finalité reconnaît comme frais d'acquisition du revenu toutes les dépenses effectuées par le contribuable pendant la période de calcul et qui sont nécessaires à l'acquisition du revenu. Selon les termes utilisés par le Tribunal fédéral et reproduits sous le chiffre 2.1.2, il convient de comprendre par là les dépenses faites immédiatement et en rapport direct avec l'obtention du revenu<sup>19</sup>. La notion de nécessité doit être interprétée largement: il n'est pas exigé que le contribuable n'ait pas pu acquérir le revenu sans la dépense querellée ou qu'il existe un devoir juridique à faire cette dépense<sup>20</sup>. Il suffit que la dépense soit économiquement nécessaire à l'obtention (et plus exactement encore aux fins d'obtention) du revenu et que l'on ne saurait exiger du contribuable qu'il s'en abstienne. En d'autres termes, les dépenses supportées par le contribuable sont déductibles *si elles sont encourues dans le but de réaliser un revenu*.

Pour Reich<sup>21</sup>, une dépense doit être admise comme nécessaire à l'activité professionnelle s'il existe une connexité étroite et qualifiée entre le type et l'objectif de la dépense d'une part et la nature de l'activité professionnelle d'autre part. Il en découle notamment que, même si la législation fédérale admet la déductibilité des frais de déplacement entre le domicile et le lieu de travail ainsi que les coûts supplémentaires engendrés pour les repas (chiffre 2.1.1), ces coûts ne peuvent pas être considérés comme des frais d'acquisition au sens strict du terme<sup>22</sup>.

Locher<sup>23</sup> relève en outre que le critère de la finalité est le critère retenu par l'ordonnance sur la déduction des frais professionnels des personnes exerçant une activité professionnelle dépendante. Une application trop stricte de ce critère, et en particulier du caractère nécessaire de la dépense est probablement de nature à créer une inégalité de traitement entre les dépendants et les indépendants, ces derniers étant à même de déduire tous frais justifiés par l'usage commercial soit, selon l'acceptation commune de ces termes, des dépenses définies plus largement. Il conclut que, dans la mesure où elle ne se réfère qu'au critère de la finalité, l'ordonnance sur la déduction des frais professionnels des personnes exerçant une activité professionnelle dépendante ne couvre que partiellement la notion de frais d'acquisition du revenu et se révèle dès lors perfectible.

<sup>18</sup> Le passage qui suit est largement tiré de J.-B. Eckert, in Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct [cité: Commentaire LIFD], Helbing & Lichtenhahn, Bâle, 2008; dans le même sens P. Locher, Kommentar zum DBG, 1ère partie, Verlag für Recht und Gesellschaft AG, Therwil/Bâle, 2001, ad art. 25, ch. 10 à 32.

<sup>19</sup> Ce concept implique la non-déductibilité des cotisations de mandat d'un élu politique, la non-déductibilité des dépenses supplémentaires qui résultent d'un séjour hors du domicile dès lors que la distance entre les lieux de travail et de domicile est courte et que le parcours peut être effectué avec les transports publics, la non-déductibilité des frais de garde d'enfants dans le cas d'un parent élevant seul son enfant et obligé de travailler, la non-déductibilité des frais de gardiennage d'enfant, occasionnés au contribuable du fait que sa femme exerce une activité lucrative mais l'admission de la déduction des frais liés à l'acquisition d'un ordinateur personnel par un enseignant chargé de former des élèves en informatique.

<sup>20</sup> Dans le même sens, Y. Noël, in Commentaire LIFD, ad art. 26, ch. 10 à 15; M. Reich, in Zweifel/Athanas, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [cité Kommentar zum DBG, Zweifel/Athanas], 2<sup>e</sup> édition, Helbing & Lichtenhahn, Bâle, 2008, ad art. 25, ch. 9.

<sup>21</sup> M. Reich, in Zweifel/Athanas, Kommentar zum Steuerharmonisierungsgesetz [cité Kommentar zum StHG], Helbing & Lichtenhahn, Bâle, 1997, ad art. 9, ch. 9.

<sup>22</sup> M. Reich, in Kommentar zum StHG, ad art. 9 ch. 17; M. Reich, in Kommentar zum DBG, Zweifel/Athanas, ad art. 34, ch. 7.

<sup>23</sup> P. Locher, Kommentar zum DBG, 1ère partie, Verlag für Recht und Gesellschaft AG, Therwil/Bâle, 2001, ad art. 26, ch. 2.

### 2.1.3.1.2 Critère de la causalité

La doctrine majoritaire<sup>24</sup> et la jurisprudence<sup>25</sup> plus récentes favorisent une définition causale des frais d'acquisition du revenu, qui comprend non seulement les frais encourus pour l'exercice d'une activité lucrative, mais aussi les frais causés par l'exercice de cette activité. Le Tribunal fédéral admet l'application du critère de la causalité et autorise la déduction au titre de frais d'acquisition du revenu *des dépenses qui représentent la conséquence de l'activité professionnelle*, à la condition qu'elles soient en rapport direct, c'est-à-dire occasionnées par celle-ci.

Sont ainsi des frais d'acquisition du revenu les frais que le contribuable ne peut raisonnablement éviter et qui sont essentiellement causés, respectivement occasionnés par la réalisation du revenu. Il s'agit également des frais pour lesquels il existe un lien intrinsèque et économique avec la réalisation du revenu<sup>26</sup>. Locher relève que cette conception permet de poser indépendants et dépendants sur un pied d'égalité. Il relève d'ailleurs que déjà sous l'emprise de l'arrêté du Conseil fédéral du 9 décembre 1940 sur la perception d'un impôt fédéral, les tribunaux avaient tendance à aligner les déductions de ces deux types de revenus. Le critère de causalité permet d'appréhender les personnes indépendantes et les salariés de manière similaire. Cela ne signifie toutefois pas que tous les types de coûts doivent être jugés de la même manière selon qu'il s'agisse d'un revenu provenant d'une activité indépendante ou d'une activité dépendante. Une marge de manœuvre plus importante existe en effet pour l'activité lucrative indépendante<sup>27</sup>.

Il découle du concept de causalité que l'exigence de «nécessité» des frais d'acquisition n'est plus, à elle seule, déterminante pour la qualification de frais comme frais d'acquisition du revenu. Il en va de même de l'exigence du rapport direct entre les frais d'acquisition et la réalisation du revenu. Ces deux éléments ne constituent plus que des indices de la présence de frais d'acquisition du revenu<sup>28</sup>. Pour Locher, quel que soit le concept retenu, la déduction de frais d'acquisition suppose bien entendu l'existence d'un revenu imposable. Qui plus est, il doit exister un lien temporel entre le revenu et les frais occasionnés, ce en vertu du principe de périodicité valable en droit fiscal<sup>29</sup>.

Compte tenu de ce qui précède, l'application parallèle ou conjointe des principes de finalité et de causalité permet d'appréhender d'une part les frais engendrés en vue de l'obtention du revenu (donc plutôt avant son acquisition) et, d'autre part, les frais qui sont la conséquence de l'acquisition du revenu (qui surviennent donc plutôt après cette acquisition).

### 2.1.3.1.3 Distinctions: le cas de la garde des enfants et des frais d'écolage

Indépendamment du concept retenu pour la qualification des frais professionnels, les dépenses préparatoires, telles que les frais de formation professionnelle ou les dépenses de consommation du revenu telles que les frais d'entretien du contribuable et de sa famille ne sont en principe pas déductibles.

- C'était le cas des frais de garde des enfants dont la déduction n'était, jusqu'au 1<sup>er</sup> janvier 2011, pas admise fiscalement par le droit fédéral.

<sup>24</sup> M. Reich, in Kommentar zum DBG, Zweifel/Athanas, ad art. 25, ch. 9; Ph. Funk, Gewinnungskosten als Ursache von Einkommen – Einkommen als Ursache von Gewinnungskosten [cité: Ursache], in ASA 58, p. 305; Ph. Funk, Der Begriff der Gewinnungskosten nach Schweizerischem Einkommenssteuerrecht, Diss. SG 1989 [cité: Diss.]; P. Locher, op. cit., ad art. 25 ch. 15; X. Oberson, Droit fiscal suisse, Helbing & Lichtenhahn, Bâle, 2007, § 7, ch. 213ss; Y. Noël, Commentaire LIFD, ad art. 26, ch. 10-15.

<sup>25</sup> ATF 2A. 224/2004; 2C\_445/2008; 2C\_477/2009 et les arrêts plus anciens cités 2A.29/1993; 2A.566/1996; 2a62/1999; 2P.254/2002.

<sup>26</sup> P. Locher, op. cit., ad art. 15, ch. 16; Ph. Funk, Diss., p. 208; Ph. Funk, Ursache, p. 326ss.

<sup>27</sup> P. Locher, op. cit., ad art. 25, ch. 17; Funk, Diss., p. 150 ss; dans le même sens M. Reich, Kommentar zum DBG, Zweifel/Athanas, ad art. 25, ch. 10 qui plaide pour un traitement égal des dépenses liées à l'activité lucrative dépendante et indépendante mais qui constate que, dans le premier cas, seules sont déductibles les dépenses objectivement nécessaires à l'obtention des revenus concernés.

<sup>28</sup> P. Locher, op. cit., ad art. 25, ch. 18; Ph. Funk, Diss., p. 203ss; Ph. Funk, Ursache, p. 323ss.

<sup>29</sup> P. Locher, op. cit., ad art. 25, ch. 21, 22.

- L'absence de déductibilité de ces frais au titre de frais d'acquisition du revenu était controversée. La jurisprudence constante du Tribunal fédéral l'a toujours refusée<sup>30</sup>, tout comme la doctrine dominante<sup>31</sup>. Une minorité de la doctrine considérait toutefois que cette conception était trop étroite et que les frais de garde des enfants auraient au moins dû être qualifiés de frais d'acquisition déductibles lorsque les personnes qui avaient la garde des enfants étaient dans l'obligation d'exercer une activité lucrative<sup>32</sup>.

Pour certains détracteurs de la déductibilité, les frais d'acquisition déductibles devaient pouvoir être attribués à un revenu particulier, ce qui justifiait la non-déductibilité des frais de garde des enfants. Ces derniers n'étaient en effet pas en relation avec une activité lucrative particulière mais constituaient la condition nécessaire à l'exercice d'une quelconque activité à l'extérieur du ménage. Pour ces auteurs, les frais de garde des enfants étaient donc principalement des frais de nature privée comparables aux frais supportés par le contribuable pour le maintien de la force de travail, tels que la nourriture ou le repos. Ces frais sont absolument inévitables mais ne sont pas reconnus comme frais d'acquisition du revenu<sup>33</sup>. Le Tribunal fédéral a suivi cette approche<sup>34</sup>.

D'autres opposants ont comparé les frais de garde des enfants aux frais de transport entre le lieu de domicile et de travail<sup>35</sup> et constaté qu'ils n'étaient, comme tels, pas directement liés à l'exercice de l'activité professionnelle. Considérée indépendamment de la conception de vie du contribuable chaque profession peut en effet être exercée sans dépenses pour les frais de garde des enfants; c'est la raison pour laquelle de tels frais devaient être considérés comme des frais d'utilisation du revenu<sup>36</sup>.

De manière générale, les auteurs n'étaient pas opposés à la déduction des frais de garde des enfants mais estimaient que son introduction devait être examinée en tant de déduction anorganique qui permettrait, sur la base d'une base légale expresse, de tenir compte de certains frais d'utilisation du revenu<sup>37</sup>.

Si la question des frais de garde des enfants a fait l'objet d'une littérature importante, peu d'auteurs ont en revanche thématiquement la question des déductions particulières accordées aux expatriés. La plupart d'entre eux ne font que décrire le cadre légal en vigueur. M. Reich<sup>38</sup> examine plus particulièrement la question de la déductibilité des frais d'écolage pour les enfants des expatriés. Selon lui ces frais ne sont, en pratique, pas reconnus comme des frais d'acquisition. Compte tenu de la définition étroite des frais d'acquisition, prévue à l'art. 9 al. 1 LHID, il ne serait pas non plus admissible de déduire de tels frais d'écolage. Ces frais pourraient certes être comparés avec les frais de déplacement et de repas ou avec les frais de garde des enfants. Leur déductibilité ne saurait toutefois se fonder ni sur les dispositions légales de la Confédération et des cantons, ni sur une modification fondamentale en matière de politique sociale. Dès lors, si la Suisse voulait adapter sa position à la globalisation de l'économie, elle devrait le faire par le biais d'une modification de la législation fédérale. M. Reich<sup>39</sup> précise dans ce contexte que la réglementation prévue dans l'ordonnance sur les expatriés pose des problèmes importants en termes d'égalité de traitement. On étend en effet la notion de frais d'acquisition d'une manière qui n'est en principe pas compatible avec l'interprétation fort restrictive que l'on fait de cette définition et ce au bénéfice d'un petit nombre de contribuables uniquement. Selon M. Reich, le DFF s'est inspiré de l'avis de droit R. Waldburger/M. Schmid lors de l'élabora-

<sup>30</sup> ATF 81 I 70; ATF 124 II 29; 2A.362/2003; 2A.681/2004.

<sup>31</sup> P. Locher, op. cit., ad art. 25, ch. 23ss; Ph. Funk, Diss., p. 247ss; M. Reich, in Kommentar zum DBG, Zweifel/Athanas, ad art. 34, ch. 7.

<sup>32</sup> Notamment X. Oberson, op. cit. § 7, ch. 217. L'obligation d'exercer une activité lucrative mentionnée par X. Oberson ne doit pas être comprise comme une obligation légale. Il s'agit de la nécessité économique et financière à laquelle certains ménages sont confrontés, de disposer de deux revenus pour faire face à leurs charges.

<sup>33</sup> P. Locher, op. cit., ad art. 25, ch. 23. Pour Locher, il existe une différence majeure entre les frais de déplacement ou les frais de nourriture supplémentaires et les frais de garde des enfants. Les premiers sont toujours liés à une activité professionnelle exercée en un lieu particulier alors que les seconds entrent en considération pour n'importe quelle activité lucrative. Il n'existe donc pas de connexité suffisante entre les coûts et l'activité lucrative effective. Pour Locher, on peut dès lors partir de l'idée que si les frais varient selon l'activité exercée, on peut supposer qu'il s'agit de frais d'acquisition. S'il s'agit en revanche de frais fixes indépendants de l'activité concrète, on se trouve sans doute en dehors du cadre des frais d'acquisition du revenu.

<sup>34</sup> Notamment l'ATF 124 II 34.

<sup>35</sup> M. Reich, in Kommentar zum StHG, ad art. 9 LHID, ch. 18; R. Waldburger/M. Schmid, Gewinnungs-kostencharakter, p. 49ss; voir toutefois P. Locher, note de bas de page 31, qui rejette la comparaison entre les frais de déplacement et les frais de garde des enfants.

<sup>36</sup> Ces auteurs précisent que les frais de déplacement et les frais pour les repas à l'extérieur sont déductibles du fait que la législation le prévoit expressément.

<sup>37</sup> P. Locher, op. cit., ad art. 25, ch. 27-29.

<sup>38</sup> M. Reich, in Kommentar zum StHG, ad art. 9, ch. 20.

<sup>39</sup> M. Reich, in Kommentar zum DBG, Zweifel/Athanas, ad art. 34, ch. 9.

tion de l'ordonnance sur les expatriés, sans pour autant reprendre la définition large des frais d'acquisition que les auteurs prônent pour d'autres domaines des frais d'acquisition. Il estime que des considérations similaires devraient être de mise, en cas de déplacement du domicile imposé par des circonstances professionnelles. Il relève toutefois que la déduction de frais de déménagement a exceptionnellement été autorisée lorsque le contribuable aurait sans autres pu poursuivre son activité professionnelle depuis son précédent domicile mais qu'il a été obligé de déménager en raison des conditions contractuelles ou d'un devoir de résidence<sup>40</sup>.

Ph. Funk estime en revanche que la notion de frais d'acquisition doit permettre de déterminer la capacité contributive d'un contribuable. Doivent donc être considérées comme frais d'acquisition toutes les dépenses qui sont motivées professionnellement ou effectuées dans le but d'une activité professionnelle. Le critère de «l'importance» (*Wesentlichkeit*) doit permettre d'éviter qu'une dépense puisse être qualifiée de frais d'acquisition par le simple fait qu'elle ait un vague lien avec l'obtention du revenu<sup>41</sup>. L'élément déterminant pour la qualification n'est pas le type de dépense mais la cause de cette dernière<sup>42</sup>. Ce raisonnement lui permet de conclure que les frais d'écolage engendrés pour la fréquentation d'une école privée de langue étrangère par les enfants d'expatriés devraient pouvoir être déduits fiscalement<sup>43</sup>.

### 2.1.3.2 Position Waldburger/Schmid<sup>44</sup>

Ces auteurs reprennent le concept de causalité et considèrent que seules les dépenses qui constituent une condition immédiate ou une conséquence inévitable de la réalisation du revenu peuvent être considérées comme des frais d'acquisition du revenu. Elles doivent donc être clairement nécessitées par l'obtention du revenu et pouvoir être quantifiées. Toutes les autres dépenses sont des frais d'utilisation du revenu qui ne servent pas exclusivement à l'obtention du revenu.

Une dépense ne peut être qualifiée de frais d'acquisition de l'activité lucrative dépendante que si elle est effectuée pour l'obtention du revenu. Pour ce faire, elle doit répondre à deux conditions: d'une part il doit s'agir de frais professionnels, c'est-à-dire qui découlent de l'exercice de la profession qui permet d'atteindre les revenus imposables et d'autre part les frais doivent être nécessaires. L'élément déterminant pour l'examen des deux conditions est la fonction et la proximité du lien existant entre les frais et l'activité professionnelle (*Funktion und Nähe des Zusammenhangs*). Les frais d'acquisition du revenu se distinguent des frais d'utilisation du revenu en ce qu'ils sont exclusivement causés par le fait que le contribuable obtient des revenus par le biais d'une activité dépendante ou qu'ils n'existeraient pas sans l'exercice de cette activité. La délimitation entre frais d'acquisition et frais d'utilisation du revenu doit donc être effectuée par une appréciation de ces principes dans le cas d'espèce. Les frais qui sont directement et exclusivement en relation avec l'exercice de la profession ne sont déductibles que s'ils sont nécessaires à l'obtention du revenu. Sont nécessaires, les frais qui ne peuvent pas être évités pour l'obtention du revenu ou dont on ne peut attendre du contribuable qu'il y renonce. Il sied dans ce contexte de distinguer entre les frais inévitables et les autres frais professionnels. Dans un sens strict, sont nécessaires les frais sans lesquels l'exercice de la profession ne serait pas possible car ils représentent une condition *sine qua non* ou une conséquence inévitable de l'exercice de la profession.

Le législateur et la pratique qualifient toutefois certains frais qui ne sont pas nécessaires au sens strict du mot – à savoir inévitables – de frais professionnels. Ainsi, la plupart des frais admis en déduction tombent dans cette catégorie (comme par exemple les frais de déplacement).

Pour ces auteurs, le fait que l'on admette la déduction de certains frais qui ne sont pas des frais professionnels au sens strict du terme devrait être pris en compte pour d'autres frais pour lesquels la reconnaissance en tant que frais professionnels est controversée (par exemple, les frais de garde extrafamiliale, les cotisations effectuées par un contribuable à un parti politique afin que ce dernier le présente pour une fonction officielle, etc.). Dans de tels cas, on devrait se poser la question de savoir si l'on peut exiger du contribuable qu'il renonce à engager les frais nécessaires mais non indispen-

<sup>40</sup> M. Reich, in Kommentar zum DBG, Zweifel/Athanas, ad art. 34, ch. 10, citant la jurisprudence du Tribunal administratif du canton de Zurich [St E 1986 B. 22.3 n° 12 (ZH)].

<sup>41</sup> Position de Ph. Funk, *Ursache*, résumée dans R. Waldburger/M. Schmid, *Gewinnungskostencharakter*, ch. 44.

<sup>42</sup> Ph. Funk, *Diss.*, p. 243, position résumée dans R. Waldburger/M. Schmid, *Gewinnungskostencharakter*, ch. 44.

<sup>43</sup> Ph. Funk, *Diss.*, p. 244, position résumée dans R. Waldburger/M. Schmid, *Gewinnungskostencharakter*, ch. 44.

<sup>44</sup> R. Waldburger/M. Schmid, ch. 47 à 55; voir aussi E. Höhn/R. Waldburger, *Steuerrecht*, vol. II, 9<sup>e</sup> édition, Haupt, Berne, 2002, § 44, ch. 53 à 67.

sables (Unzumutbarkeitskonzept). Dans la négative, on considérera plutôt qu'il s'agit de frais d'utilisation du revenu. Les auteurs constatent que ce critère s'est révélé adéquat pour juger des cas d'espèce. On considère ainsi souvent comme nécessaires des frais qui ont leur cause dans l'activité professionnelle ou qui sont en relation étroite, directe et principale avec l'activité professionnelle ou qui sont principalement causés par l'activité professionnelle ou l'objectif d'obtention de revenu. Pour Waldburger/Schmid, ces qualificatifs qui doivent permettre de limiter les frais déductibles ne sauraient toutefois en aucun cas être justiciables ou remplacer l'exigence de la nécessité. Ainsi, dans les cas dans lesquels une catégorisation claire n'est pas possible, il sied d'attribuer partiellement la déduction des frais concernés et de les considérer, au surplus, comme des frais d'utilisation du revenu.

Les deux auteurs relèvent enfin que la pratique s'est montrée généreuse en relation avec certains frais (frais de déplacement) alors qu'elle l'est moins pour d'autres types de frais (chambre de travail par exemple). Pour eux, les différentes définitions doctrinales des frais professionnels n'excluent a priori pas la reconnaissance des frais particuliers entraînés pour les expatriés en tant que frais professionnels. Il sied plutôt d'examiner chacun des frais concernés à la lumière des critères de distinction et du concept de «l'inconcevabilité». Pour ces auteurs enfin, un tel examen est rendu nécessaire par le fait qu'il n'existe pas de limite objective permettant de distinguer entre frais professionnels et frais d'utilisation du revenu<sup>45</sup>.

## 2.1.4 Conclusions intermédiaires

Comme relevé sous le chiffre 2.1.3.1.1, l'ordonnance sur la déduction des frais professionnels repose encore sur le critère de la finalité<sup>46</sup>. La doctrine et le Tribunal fédéral reconnaissent toutefois aujourd'hui la prise en compte du critère de la causalité qui permet une qualification des dépenses en tant que frais professionnels non seulement pour les frais qui ont leur cause dans l'activité professionnelle mais également ceux qui sont l'effet de cette activité. Comme telle, l'ordonnance sur la déduction des frais professionnels des personnes qui exercent une activité dépendante ne couvre que partiellement la notion de frais d'acquisition du revenu et se révèle dès lors perfectible.

La notion de nécessité des frais professionnels prévue dans la loi est quant à elle interprétée de manière large: ces derniers n'ont plus besoin d'être absolument inévitables pour pouvoir être déduits mais leur nature doit être telle qu'on ne puisse exiger du contribuable qu'il renonce à l'engagement de ces frais.

Sur la base de ces considérations, le DFF dispose dès lors d'une certaine marge de manœuvre dans le cadre de la détermination des frais professionnels, s'agissant particulièrement des dépenses qui ne sont pas absolument nécessaires mais dont on ne peut exiger du contribuable qu'il y renonce<sup>47</sup>.

## 2.1.5 Marge de manœuvre du DFF

### 2.1.5.1 Cadre légal

Comme indiqué au chiffre 2.1.1, l'art. 26 LIFD énumère précisément les déductions autorisées. En font partie les frais de déplacement nécessaires entre le domicile et le lieu de travail, les frais supplémentaires résultant des repas pris hors du domicile et du travail par équipes, les autres frais indispensables à l'exercice de la profession ainsi que les frais de perfectionnement et de reconversion professionnels en rapport avec l'activité exercée. Sont notamment considérés comme des autres frais professionnels, l'outillage professionnel, les vêtements professionnels, une usure exceptionnelle des chaussures et des vêtements, les frais liés à l'exécution de travaux pénibles, les cotisations versées à des associations professionnelles ou à des syndicats ou les prestations en dommages-intérêts pour autant que le risque d'être astreint à réparation soit si étroitement lié à l'activité lucrative qu'il apparaît en quelque sorte indissociable de celle-ci<sup>48</sup>. Ces autres déductions sont toutefois appréciées de manière restrictive par les tribunaux.

<sup>45</sup> L'absence d'une telle limite objective est en soi assez étonnante, étant donné que la notion de «frais professionnels» est une notion-clé dans l'imposition des personnes physiques.

<sup>46</sup> Selon lequel on admet en déduction les frais engendrés en vue de l'obtention du revenu.

<sup>47</sup> L'avis R. Waldburger/M. Schmid a traité la question sous l'angle de la marge de manœuvre du législateur cantonal (voir chiffre 79ss).

<sup>48</sup> J.- B. Eckert, Commentaire LIFD, ad art. 26, ch. 43.

Contrairement à la LHID qui prévoit uniquement la déduction des dépenses nécessaires à l'acquisition du revenu<sup>49</sup>, la LIFD élabore ainsi un cadre strict aux autorités d'exécution.

### 2.1.5.2 Récents développements législatifs

Conscient des controverses et critiques doctrinales liées à la non-déductibilité des frais de garde extrafamiliale et du fait que la plupart des cantons prévoyaient expressément de telles déductions au titre de déductions sociales ou fondées directement sur l'art. 72c LHID<sup>50</sup>, le législateur a réglé cette question dans le cadre de la loi fédérale sur les allègements fiscaux en faveur des familles avec enfants<sup>51</sup>. La nouvelle déduction a toutefois été qualifiée de déduction anorganique et introduite à l'art. 33 al. 3 LIFD (respectivement art. 212 al. 2<sup>bis</sup>). Dans son message du 20 mai 2009<sup>52</sup>, le Conseil fédéral a motivé ce choix comme suit:

«Bien que les frais de garde des enfants par des tiers soient étroitement liés à l'acquisition du revenu, ils ont toujours été considérés comme des frais professionnels non déductibles selon une jurisprudence constante du Tribunal fédéral et des tribunaux cantonaux. C'est le cas parce que ces frais ne sont pas liés à une activité lucrative. Ils constituent plutôt une condition pour qu'une activité lucrative en dehors du ménage puisse être exercée. Ce sont donc des dépenses typiques qui dépendent surtout de la situation personnelle du contribuable. En d'autres termes, il s'agit de frais fixes qui ne sont pas liés à une activité lucrative exercée dans un lieu déterminé. Le Conseil fédéral n'ignore pas que les frais de garde des enfants sont parfois considérés comme des frais d'acquisition du revenu, par exemple dans le canton d'Obwald. Le Conseil fédéral propose donc de concevoir la déduction des frais effectifs de la garde des enfants par des tiers dans la LIFD comme une déduction anorganique plafonnée à 12 000 francs. Les déductions anorganiques sont accordées pour des dépenses particulières qui constituent en fait une consommation du revenu, mais qui sont prises en compte fiscalement dans une certaine mesure pour des raisons extrafiscales. En l'occurrence, les frais déterminants sont les frais effectifs engagés pendant la période fiscale jusqu'à concurrence du plafond fixé par le législateur.»

Une modification est également proposée dans le cadre des frais de formation professionnelle et de reconversion. Actuellement, l'art. 26 al. 1 let. d LIFD permet la déductibilité de tels frais pour autant qu'ils soient en rapport avec l'activité exercée. Dans la pratique, cette disposition s'est heurtée à différentes critiques ainsi qu'à un traitement relativement différent selon les cantons. L'établissement du lien entre les frais engendrés et l'activité professionnelle exercée a notamment posé un certain nombre de problèmes. On a alors distingué entre frais de perfectionnement permettant d'obtenir une promotion professionnelle (*Berufsaufstiegskosten im weiteren Sinne*), déductibles, et les frais d'ascension professionnelle (*Berufsaufstiegskosten im engeren Sinne*), non déductibles, ce qui a parfois abouti à des résultats choquants. Répondant à une motion de la Commission de l'économie et des redevances du CE (08.3450 Pour une fiscalité équitable des frais de formation et de perfectionnement), le Conseil fédéral a adopté un message le 4 mars 2011<sup>53</sup> en vue d'étendre la notion des frais de formation continue déductibles. Dans son message, le Conseil fédéral a relevé que la meilleure mise en œuvre de la motion de la CER-E consiste en l'introduction d'une nouvelle déduction générale pour tous les frais de formation et de perfectionnement à des fins professionnelles (= frais de perfectionnement, de reconversion volontaire ou de reconversion imposés par des circonstances extérieures, de réinsertion, de promotion professionnelle au sens large et au sens étroit).

<sup>49</sup> Dans ce contexte, nous ne pouvons pas entièrement nous rallier à la position soutenue dans l'avis de droit R. Waldburger/ M. Schmid selon laquelle les législateurs cantonaux ne seraient pas tenus de reprendre, dans leur législation, les règles retenues à l'art. 26 LIFD et seraient ainsi libres de prévoir une définition autonome de la notion de frais professionnels (voir ch. 81, 82). Nous accordons que le législateur aurait dû prévoir, dans la LHID, une règle similaire à celle prévue à l'art. 26 al. 1 LIFD. Cela étant, le mandat d'harmonisation fixé à l'art. 129 al. 2 Cst. comporte également l'objet de l'impôt – l'assiette fiscale –. Comme tel, on doit partir de l'idée que les types (mais non les montants) des déductions organiques et anorganiques doivent être identiques en droit fédéral et cantonal. Ce faisant, le législateur cantonal n'est pas absolument libre et doit interpréter l'art. 9 LHID à la lumière du droit fédéral.

<sup>50</sup> Cette disposition, introduite par la loi fédérale sur la coordination et la simplification des procédures de taxation des impôts directs dans les rapports intercantonaux (RO 2001 1050), autorisait les cantons à prévoir une déduction du revenu imposable pour les frais de garde des enfants de parents exerçant une activité lucrative.

<sup>51</sup> RO 2010 455

<sup>52</sup> FF 2009 4237

<sup>53</sup> FF 2011 2429

### 2.1.5.3 Délimitations par rapport à l'avis Waldburger/Schmid

Waldburger/Schmid considèrent que les cantons disposent d'une marge de manœuvre suffisamment importante pour prévoir la déductibilité des frais d'écolage engendrés pour la fréquentation d'une école de langue étrangère pour les enfants d'expatriés. Une adaptation de la LHID n'est pas nécessaire. Pour eux, l'élément déterminant est de savoir si l'on peut attendre du contribuable concerné qu'il renonce aux dépenses causées par l'exercice de la profession, cas échéant si une limitation du législateur cantonal peut être objectivement motivée ce qui ne semble pas être le cas pour ce type de frais. Dès lors, les cantons seraient en mesure de prévoir la déductibilité de certaines dépenses même si la jurisprudence avait rejeté de telles déductions. Ils pourraient admettre d'autres frais en tant que dépenses nécessaires à l'exercice de l'activité pour autant qu'ils soient en relation causale avec l'exercice de la profession et qu'on ne puisse exiger des contribuables qu'ils y renoncent. En partant d'une marge de manœuvre importante du législateur cantonal, les auteurs considèrent que l'on peut ainsi admettre une déductibilité des frais de garde extrafamiliale ainsi que des frais d'écolage pour la fréquentation d'école de langue étrangère pour les enfants d'expatriés sans qu'une modification de la LHID s'impose<sup>54</sup>.

Le cas de la déduction des frais de garde extrafamiliale exposé au chiffre précédant, tout particulièrement, montre que le législateur n'a pas suivi ce raisonnement. Il a en effet considéré, à juste titre à notre avis, que les frais de garde extrafamiliale sont principalement en relation avec la famille et la manière d'organiser sa vie privée et ne sauraient dès lors être considérés comme des frais professionnels au sens entendu à l'art. 26 LIFD.

Comme déjà relevé, les deux auteurs considèrent que le seul fait que les dépenses supportées par les expatriés en raison de leur séjour momentané en Suisse ne soient pas expressément prévues dans la loi en tant que frais professionnels n'exclut pas leur déductibilité. L'examen doit plutôt être effectué, au cas par cas, en tenant compte des critères de détermination des frais professionnels<sup>55</sup>.

Sur le principe, nous pouvons nous rallier à ce raisonnement. L'examen des différentes déductions prévues dans l'ordonnance sur les expatriés doit toutefois être tenu à la lumière des récents développements législatifs relevés ci-dessus.

Les auteurs considèrent enfin que les frais de déménagement, de logement, d'écolage, de voyage privé, les frais supplémentaires liés au haut niveau de vie ou à une charge fiscale supplémentaire constituent en principe des frais d'utilisation du revenu. Dans le cadre de l'imposition des expatriés, on peut toutefois envisager certaines relations dans lesquelles ces frais ont un caractère de frais d'acquisition du revenu ou doivent en tout cas être partiellement considérés comme des frais d'acquisition du revenu. L'activité professionnelle des expatriés engendre des dépenses qui doivent être considérées comme des frais professionnels déductibles si elles se trouvent en lien de causalité avec l'exercice de l'activité en Suisse et que l'on ne peut exiger d'eux qu'ils y renoncent. Pour ces auteurs, toutes les dépenses supplémentaires directement liées au détachement momentané doivent être considérées comme des frais professionnels indispensables au sens de l'art. 26 LIFD dans la mesure où elles sont causées par ce détachement et que l'on ne peut exiger des expatriés qu'ils y renoncent. Le fait que les expatriés soient détachés par leur employeur, dans un autre pays, pour une durée déterminée et subissent souvent une certaine pression par rapport au changement de travail laisse apparaître la connexité étroite qui existe entre ces coûts et l'exercice de l'activité. Les auteurs admettent que le critère du détachement ne peut certes pas être examiné de manière isolée mais il démontre que cette catégorie de travailleurs est soumise à des circonstances particulières<sup>56</sup>.

Nous concevons la situation particulière dans laquelle se trouvent les expatriés. A notre avis, elle ne devrait toutefois pas justifier une extension disproportionnée de la notion de frais d'acquisition du revenu. Cas échéant, il nous paraît préférable de préciser les dispositions légales de manière à tenir compte de certaines situations particulières. La situation particulière des expatriés déploie en revanche toute son importance pour l'examen de la constitutionnalité des déductions aménagées et particulièrement dans le cadre de l'examen de l'égalité de traitement avec les autres contribuables.

C'est à la lumière de ces conceptions que nous examinerons les différents frais professionnels particuliers prévus dans l'ordonnance sur les expatriés.

<sup>54</sup> R. Waldburger/M. Schmid, Gewinnungskostencharakter, chiffre 89.

<sup>55</sup> R. Waldburger/M. Schmid, Gewinnungskostencharakter, voir notamment les ch. 102 et 103.

<sup>56</sup> R. Waldburger/M. Schmid, Gewinnungskostencharakter, ch. 106, 107.

## 2.1.6 Examen des déductions prévues dans l'Oexpa

L'examen qui suit porte sur les dépenses supportées par le contribuable au sens de l'art. 2, al. 1 à 3 Oexpa. Lorsque l'employeur rembourse les frais à l'employé ou qu'il les supporte lui-même, le montant de la contribution n'est pas ajouté aux revenus du contribuable et aucune déduction particulière n'est possible (art. 2 al. 4 et 5 Oexpa).

### 2.1.6.1 Expatriés domiciliés à l'étranger

#### 2.1.6.1.1 Les frais usuels de voyage entre le domicile à l'étranger et la Suisse

L'expatrié qui maintient son domicile à l'étranger tout en travaillant en Suisse peut être comparé aux contribuables suisses qualifiés de semainiers, même si leur situation n'est pas absolument identique (les semainiers décident souvent volontairement d'avoir des lieux de domicile et de travail éloignés et cette situation n'est pas limitée à une durée déterminée). Pour ces derniers, l'art. 9 al. 4 de l'ordonnance sur les frais professionnels (RS 642.118.1) prévoit expressément la déductibilité des frais de retour régulier au domicile fiscal. Cette disposition est soutenue tant par la doctrine que le Tribunal fédéral<sup>57</sup>. La déductibilité de ces coûts est motivée, d'une part, par le fait que le contribuable ne choisit pas d'être un semainier pour des motifs personnels mais par la distance entre le lieu de son domicile et le lieu de travail et, d'autre part, du fait que la distance est telle que l'on ne peut attendre de lui qu'il effectue quotidiennement les trajets<sup>58</sup>. Le Tribunal fédéral a parfois rejeté la qualification de semainier, considérant qu'au vu de la distance entre le lieu de domicile et le lieu de travail, on pouvait attendre du contribuable qu'il effectue quotidiennement les trajets. Dans ces cas, la qualification des dépenses supplémentaires – notamment les frais de retour hebdomadaire – en tant que frais professionnels a été rejetée<sup>59</sup>.

Suivant ce raisonnement on ne peut en principe pas exiger des expatriés habitant à l'étranger, qu'ils retournent quotidiennement à leur domicile<sup>60</sup>. Dès lors, les frais de retour régulier au domicile doivent pouvoir être reconnus comme frais professionnels au sens de l'art. 26 LIFD.

#### 2.1.6.1.2 Les frais indispensables d'hébergement et de nourriture en Suisse, respectivement les frais raisonnables de logement en Suisse lorsqu'il est établi qu'une résidence permanente est conservée dans le pays d'origine

Pour l'expatrié qui maintient son domicile à l'étranger, l'évaluation de ces frais peut être effectuée de manière analogue aux frais de retour régulier au domicile. L'art. 9, al. 2 et 3 de l'ordonnance sur les frais professionnels prévoit ainsi d'une part une déduction pour le surplus de dépenses résultant des repas pris hors du domicile (al. 2) et d'autre part la déduction du montant du loyer d'une chambre à titre de frais supplémentaires et nécessaires de logement.

<sup>57</sup> J.-B. Eckert, in Commentaire LIFD, ad art. 26, ch. 36; B. Knüsel, in Kommentar DBG, Zweifel/Athanas, ad art. 26, ch. 21; P. Locher, Kommentar zum DBG, ad art. 26, ch. 24; E. Höhn/R. Waldburger, Steuerrecht, § 44, ch. 101; R. Waldburger/M. Schmid, Gewinnkostencharakter, ch. 157ss.

<sup>58</sup> Comme la doctrine l'a relevé, la notion des frais professionnels déductibles est largement empreinte des modifications sociales et ne saurait être considérée comme une notion figée. Dans ce contexte, on peut relever que la conception retenue actuellement pour les semainiers pourrait être modifiée. Le projet de loi fédérale sur le financement et l'aménagement de l'infrastructure ferroviaire actuellement en consultation prévoit en effet la suppression de la déductibilité des frais de déplacement. Cette suppression est motivée par des considérations principalement financières. Il faut aussi y voir une incitation pour les contribuables à rapprocher leur lieu de domicile de de travail. A l'avenir la question liée à la déductibilité pourrait donc être retournée ainsi: «Le contribuable choisit, pour des motifs personnels de ne pas habiter sur son lieu de travail. Pourrait-on exiger de lui qu'il habite sur son lieu de travail?» Dans l'affirmative, les frais de retour au domicile ne seraient plus déductibles. Projet de consultation sous : <http://www.bav.admin.ch/aktuell/vernehmlassung/03101/index.html?lang=fr>

<sup>59</sup> Dans certains cas en revanche, il a refusé la déduction des frais de déplacement quotidiens, considérant que la distance entre le domicile et le lieu de travail (350 km quotidiennement) était suffisamment importante pour exiger du contribuable qu'il réside à son lieu de travail durant la semaine; dans ce cas-là, il admettait en revanche la déduction des frais particuliers admis pour les semainiers (2A. 479/1995 du 14 mai 1996, consid. 2b).

<sup>60</sup> Des exceptions sont toutefois envisageables si l'on se trouve par exemple en présence d'un expatrié domicilié à Annemasse qui est détaché à Genève. Dans de tels cas, la jurisprudence du TF concernant la reconnaissance ou non d'une situation de semainier serait a priori applicable par analogie.

Si le texte législatif prévoit la déduction d'une chambre (art. 9, al. 3 de l'ordonnance sur les frais professionnels), la déduction d'un petit appartement n'est pas exclue. Il sied toutefois, dans chaque cas d'espèce, de veiller à ce que les coûts portés en déduction ne deviennent pas des frais d'utilisation du revenu mais correspondent bien au coût réaliste d'un logement nécessaire, compte tenu de l'endroit où il se situe; il peut s'agir des frais liés à la location d'un appartement, particulièrement dans les lieux dans lesquels il n'est pas possible de louer une chambre ou lorsque le coût d'une telle location serait disproportionné<sup>61</sup>. Dans ce cas toutefois, le contribuable ne pourra pas prétendre à la déduction pour un second repas journalier<sup>62</sup>.

Ces principes peuvent à notre avis être appliqués aux expatriés domiciliés à l'étranger qui y conservent leur domicile. Il en découle que l'expatrié qui fait valoir la déduction d'une chambre (d'hôtel, dans une maison) peut demander une double déduction pour les coûts supplémentaires liés aux repas à l'extérieur. En revanche, l'expatrié qui loge dans un appartement ne peut, cas échéant, faire valoir qu'une déduction pour les coûts supplémentaires liés aux repas pris à l'extérieur. Comme pour les semainiers, seuls les coûts que l'on peut admettre comme indispensables pour le logement compte tenu du lieu de domicile peuvent être admis en déduction au sens de l'art. 26 LIFD.

Il découle des réflexions qui précèdent que les frais mentionnés à l'art. 2, al. 1, let. b Oexpa peuvent à notre avis être considérés comme des frais professionnels au sens de l'art. 26 LIFD.

## **2.1.6.2 Expatriés domiciliés en Suisse**

### **2.1.6.2.1 Les frais de déménagement en Suisse et les frais de retour dans le pays d'origine ainsi que les frais de voyage aller et retour de l'expatrié et de sa famille au début et à la fin des rapports de travail**

Les coûts liés à un déménagement sont en principe considérés comme des frais d'utilisation du revenu non déductibles<sup>63</sup>, ce même si le déménagement simplifie largement l'exercice de la profession<sup>64</sup>. Le Tribunal administratif zurichois a toutefois admis la déductibilité de frais de déménagement pour autant que ce déménagement soit lié à un devoir de résidence lié à la nouvelle fonction exercée<sup>65</sup>. Le Tribunal fédéral n'a, à notre connaissance, pas eu à trancher cette question.

Waldburger/Schmid considèrent qu'il existe certaines constellations dans lesquelles les frais de déménagement peuvent être déduits. La question de savoir si de tels frais qui sont générés par le transfert momentané du domicile étranger en Suisse sont des frais professionnels doit être examinée à la lumière de leur fonction et de leur relation avec l'obtention du revenu. Ils doivent être considérés comme des frais d'utilisation du revenu s'il n'existe pas de lien direct ou uniquement un lien indirect avec l'activité lucrative<sup>66</sup>. Pour ces auteurs, les frais de déménagement doivent être qualifiés de frais professionnels si le déménagement est causé par le détachement temporaire d'un travailleur et que ce dernier n'a pas l'intention de s'installer définitivement en Suisse<sup>67</sup>. La déductibilité doit toutefois être limitée aux dépenses de déménagement dont on ne peut requérir du contribuable qu'il y renonce.

Cette position est motivée par le fait que les expatriés sont détachés en Suisse pour remplir leurs obligations contractuelles. Dans la mesure où le déménagement ne relève pas d'un choix personnel mais d'impératifs professionnels – en l'espèce le détachement –, les frais engendrés doivent être considérés comme des frais professionnels<sup>68</sup>. La situation des expatriés peut être considérée comme une situation de contrainte qui nécessite un déménagement puisque l'exercice de l'activité ne peut pas, pour des raisons objectives, être exercée depuis le domicile à l'étranger. La situation des expatriés est donc comparée au devoir de résidence lié à certaines fonctions même si, dans le cas des expatriés, il n'existe pas formellement de devoir de résidence. Dans ce contexte, le tribunal administratif de Zurich a considéré que les frais de déménagement sont de frais professionnels lorsque

<sup>61</sup> B. Knüsel, in Kommentar zum DBG Zweifel/Athanas, ad art. 26, ch. 22.

<sup>62</sup> P. Locher, Kommentar zum DBG, ad art. 26, ch. 22 et la jurisprudence cantonale citée.

<sup>63</sup> P. Locher, Kommentar zum DBG, ad art. 26, ch. 53.

<sup>64</sup> Arrêt du TF du 25 mars 1997 dans l'affaire R., in Die Neue Steuerpraxis 51, 73.

<sup>65</sup> Décision du TA de Zurich du 22.8.1985, StE, 1986 B 22.3, n° 12 (ZH).

<sup>66</sup> R. Waldburger/M. Schmid, Gewinnungskostencharakter, ch. 133.

<sup>67</sup> R. Waldburger/M. Schmid, Gewinnungskostencharakter, ch. 134.

<sup>68</sup> R. Waldburger/M. Schmid, Gewinnungskostencharakter, ch. 135.

l'activité dépendante aurait pu être effectuée à partir de l'ancien domicile mais que le contribuable a dû déménager en raison d'un devoir de résidence prévu dans un contrat ou lié à certaines fonctions<sup>69</sup>.

Ce raisonnement, particulièrement l'assimilation du détachement au devoir de résidence, n'est pas dépourvu de sens, malgré les différences que l'on peut relever entre les deux cas: il n'existe pas, formellement, de devoir de résidence pour les expatriés. Par ailleurs, leur transfert de domicile est d'emblée prévu pour une durée limitée. Contrairement à la position de Waldburger/Schmid, nous doutons que l'on puisse parler de situation de contrainte dans le cas des expatriés. S'agissant de cadres et de spécialistes, nous partons de l'idée que qu'ils ne sont en principe pas envoyés «de force» vers un poste à l'étranger mais qu'ils ont la possibilité d'influencer la décision de détachement. Comme tels, on peut douter de la comptabilité des frais prévus à l'art. 2, al. 2, let. a, Oexpa à l'art. 26 LIFD. Partant toutefois de l'idée qu'il existe véritablement une pression exercée sur la personne concernée pour son envoi en Suisse, il ne serait pas exclu d'admettre une déduction des frais de déménagement sur la base de l'art. 26 LIFD<sup>70</sup>.

Une précision de l'art. 26 LIFD dans ce sens aurait toutefois le mérite de clarifier la situation.

### **2.1.6.2.2 Les frais raisonnables de logement en Suisse lorsqu'il est établi qu'une résidence permanente est conservée dans le pays d'origine**

Selon Waldburger/Schmid les frais de logement d'expatriés domiciliés en Suisse qui conservent leur domicile à l'étranger doivent, pour être déductibles, constituer une condition directe de l'activité, la fonction et la proximité du lien avec l'activité professionnelle étant déterminants. L'expatrié est détaché par l'employeur et n'a l'intention de rester en Suisse que pour une période déterminée. La prise de domicile en Suisse représente une condition et une conséquence directement liées à l'obtention du revenu. Dès lors, si le domicile en Suisse n'est motivé que pour permettre d'exercer l'activité lucrative durant une période limitée, on peut admettre l'existence d'un lien suffisant entre la dépense et l'obtention du revenu. La déductibilité des frais de logement en Suisse suppose par ailleurs l'existence de dépenses supplémentaires liées au maintien du domicile à l'étranger et au domicile supplémentaire en Suisse<sup>71</sup>.

Les auteurs considèrent en outre qu'il serait choquant de refuser la déduction fiscale des frais supplémentaires engendrés pour le domicile en Suisse des expatriés – motivé exclusivement par l'exercice momentané d'une activité lucrative en Suisse – en l'autorisant pour les semainiers, indépendamment des raisons (personnelles) qui les poussent à maintenir un domicile éloigné du lieu de travail. Dans le cas particulier des expatriés, le maintien du domicile à l'étranger se justifie compte tenu du caractère temporaire du détachement. La déductibilité ne peut toutefois être limitée aux frais de location d'une chambre, partant de l'idée que l'expatrié est accompagné de sa famille; la déduction admissible devrait donc tenir compte de la structure de la famille.

Les arguments portant sur le fait que l'expatrié prend domicile en Suisse uniquement en raison de son détachement, que l'on ne peut exiger de lui qu'il renonce à prendre un logement en Suisse en raison de l'éloignement de son domicile ou qu'il renonce à son logement à l'étranger compte tenu du caractère temporaire de l'activité sont convaincants et permettent, sur le principe, de qualifier les frais supplémentaires supportés par les expatriés pour leur logement en Suisse de frais professionnels. L'expatrié qui préférera cette solution à un retour régulier dans son pays ne pourra en revanche pas faire valoir les frais de retour dans son pays pendant la durée du détachement.

Il en découle que les frais prévus à l'art. 2, al. 2, let. b, Oexpa peuvent à notre avis être considérés comme des frais professionnels au sens de l'art. 26 LIFD.

<sup>69</sup> StE 1986 B 22.3 Nr. 12 (ZH) décrit dans R. Waldburger/M. Schmid, Gewinnungskostencharakter, ch. 138.

<sup>70</sup> S'agissant des frais de déménagement pour le retour à l'étranger, on peut toutefois se demander s'il n'appartiendrait pas à l'Etat de domicile d'admettre ces déductions en considérant qu'elles doivent permettre la reprise de l'activité antérieure.

<sup>71</sup> R. Waldburger/M. Schmid, Gewinnungskostencharakter, ch. 150.

### 2.1.6.2.3 Les frais courants pour l'enseignement en langue étrangère dispensé aux enfants mineurs par une école privée, dans la mesure où les écoles publiques n'offrent pas un enseignement équivalent

Comme déjà indiqué, les frais d'écolage sont en principe des frais d'utilisation du revenu car les frais de formation ne peuvent en principe pas être mis en relation avec l'acquisition du revenu, respectivement avec l'exercice de l'activité. Pour Waldburger/Schmid, ces conclusions ne peuvent toutefois s'appliquer que partiellement aux expatriés compte tenu de la situation particulière dans laquelle ils se trouvent. La qualification des frais ne doit pas se fonder sur la forme extérieure mais sur leur fonction. Or, les frais d'écolage générés pour la fréquentation d'écoles privées par les enfants d'expatriés poursuivent une fonction particulière. Pour les expatriés il est en effet impératif que leurs enfants puissent continuer à étudier dans leur langue. Dans la mesure où les collectivités suisses ne sont pas en mesure d'offrir un tel enseignement, seul l'enseignement privé permet au travailleur – en tant que collaborateur étranger avec des enfants de langue étrangère en âge de scolarité – d'être employé en Suisse par une entreprise étrangère. Compte tenu de la langue et des programmes scolaires différents, la fréquentation d'une école privée pour leurs enfants constitue pour les expatriés une condition indispensable pour qu'ils acceptent de venir travailler en Suisse. Le détachement en Suisse pour une période limitée constitue la cause directe du déménagement (temporaire) du travailleur et de sa famille et la fréquentation d'une école étrangère par les enfants. C'est la raison pour laquelle les auteurs ne peuvent se rallier à la conception du tribunal zurichois et de quelques avis doctrinaux selon laquelle la fréquentation de l'école privée ne serait qu'indirectement en relation avec l'obtention du revenu<sup>72</sup>. Pour les expatriés, les frais d'écolage pour l'enseignement privé de leurs enfants doivent pouvoir être considérés comme frais professionnels en raison du lien direct existant entre l'activité lucrative et les frais. Les auteurs n'admettent toutefois pas la déductibilité des frais effectifs mais uniquement des frais supplémentaires dont on ne peut exiger des expatriés qu'ils y renoncent. Compte tenu du caractère provisoire du domicile en Suisse, ils considèrent qu'on ne peut attendre de l'expatrié qu'il scolarise ses enfants dans une école publique si les collectivités publiques n'offrent pas un enseignement adéquat dans la langue étrangère<sup>73</sup>. Dans ces conditions, les frais engendrés pour la fréquentation d'une école privée doivent pouvoir être déductibles<sup>74</sup>.

Les considérations qui précèdent ne sont pas dénuées de sens. Reich conteste toutefois la qualification de tels frais comme frais professionnels<sup>75</sup>. De tels frais pourraient en principe être comparés à des frais de déplacement ou de repas ou à des frais de garde d'enfant. Leur déductibilité ne pourrait toutefois reposer ni sur les dispositions légales de la Confédération et des cantons, ni sur une modification fondamentale de la conception de politique sociale. Si la Suisse voulait se conformer à la globalisation de l'économie, elle devrait le faire par le biais d'une modification de la LIFD et la LHID.

Ces arguments, mis en relation à la jurisprudence du Tribunal fédéral en matière de garde des enfants, tendent à rejeter la qualification de frais professionnels fondés sur l'art. 26 LIFD pour les frais d'enseignement en langue étrangère dispensé aux enfants d'expatriés par une école privée<sup>76</sup>.

Cette conception est d'ailleurs renforcée par les récents développements législatifs mis en évidence sous le ch. 2.1.5.2, qui ont clairement rejeté une qualification des frais de garde extrafamiliale en tant que frais professionnels au sens de l'art. 26 LIFD. Cette appréciation ne met toutefois pas en question la nécessité de pouvoir déduire – au moins partiellement – les frais de garde extrafamiliale. Le législateur l'a toutefois prévue expressément à titre de déduction anorganique. Ce même raisonnement semble applicable pour la qualification des frais d'écolage des enfants d'expatriés.

<sup>72</sup> R. Waldburger/M. Schmid, Gewinnungskostencharakter, ch. 111, 112.

<sup>73</sup> R. Waldburger/M. Schmid refusent toutefois la déductibilité des frais d'enseignement si la langue de l'expatrié (et de ses enfants) correspond à la langue d'enseignement au lieu du détachement ( R. Waldburger/M. Schmid, Gewinnungskostencharakter, ch. 115).

<sup>74</sup> R. Waldburger/M. Schmid, Gewinnungskostencharakter, ch. 115 à 119.

<sup>75</sup> M. Reich, in Kommentar zum StHG, ad art. 9, ch. 20.

<sup>76</sup> Le TF a nié la qualification de frais professionnels pour les frais de garde extrafamiliale supportés par une mère célibataire. Pour cette dernière, la prise en charge de son enfant constituait une condition indispensable à l'exercice de son activité et l'on n'aurait pu exiger d'elle qu'elle renonce à ces frais. Par souci d'exhaustivité, il sied de relever la différence existant entre les frais de garde extrafamiliale et les frais d'écolage pour les enfants d'expatriés: dans le premier cas, les coûts engendrés ne sont pas liés à une activité particulière mais constituent une condition indispensable à l'exercice d'une activité quelconque alors que dans le cas des frais d'écolage, ces derniers sont en relation avec une activité professionnelle particulière. Cette distinction n'influence toutefois pas notre appréciation.

Les arguments qui précèdent permettent d'émettre des doutes quant à la compatibilité des frais prévus à l'art. 2, al. 2, let. c, Oexpa à l'art. 26 LIFD.

### **2.1.6.3 Conclusions intermédiaires concernant l'art. 2, al. 1 et 2 Oexpa**

Il découle des chiffres qui précèdent que les frais énumérés à l'art. 2, al. 1 et 2 Oexpa peuvent être qualifiés de frais professionnels au sens de l'art. 26 LIFD, sous les réserves émises au sujet des frais d'enseignement en langue étrangère dispensé aux enfants de l'expatrié par une école privée et, dans une moindre mesure, au sujet des frais de déménagement. Ce faisant, ils peuvent être considérés comme une concrétisation de l'art. 26 LIFD dont la réglementation relève du Conseil fédéral, cas échéant du DFF.

L'art. 2, al. 1 et 2, let. b, Oexpa ne viole donc pas le principe de légalité. Les frais de déménagement (art. 2, al. 2, let. a, Oexpa) se trouvent quant à eux dans une zone grise. A notre avis, une insertion de ces frais dans la loi serait utile mais pas absolument indispensable. Enfin, les frais considérés sous la let. c. (frais d'écolage) mériteraient, d'un point de vue légistique, d'être prévus dans la LIFD. Afin de tenir compte des différents cas de figure pouvant se présenter, il serait par conséquent judicieux de profiter d'une prochaine révision législative pour y insérer une adaptation de l'art. 26 LIFD et de l'art. 9 LHID qui permettrait expressément de tenir compte de la situation particulière de certains cercles de contribuables lors de la qualification de dépenses en tant qu'autres frais professionnels.

Hormis la question des frais d'écolage, pour lesquels il subsiste certains doutes, la légalité de l'art. 2, al. 1 et 2 Oexpa est donc, dans une large mesure, incontestée.

## **2.2 Traitement des participations financières de l'employeur dans la détermination du revenu imposable de l'expatrié (art. 2 al. 3, 4, 5)**

La légalité du mécanisme prévu aux alinéas 3 à 5 mérite également d'être examinée, particulièrement sous l'angle de sa conformité à l'art. 17 LIFD (en relation avec l'art. 16 al. 2 LIFD).

### **2.2.1 Bases légales et interprétation**

Au sens de l'art. 17 LIFD, sont imposables tous les revenus provenant d'une activité exercée dans le cadre d'un rapport de travail, qu'elle soit régie par le droit privé ou par le droit public, y compris les revenus accessoires, tels que les indemnités pour prestations spéciales, les commissions, les allocations, les primes pour ancienneté de service, les gratifications, les pourboires, les tantièmes et autres avantages appréciables en argent. Comme Walburger/Schmid le relèvent à juste titre<sup>77</sup>, les indemnités et autres prestations accordées par l'employeur en relation avec une activité lucrative dépendante entrent également dans la composition du revenu. Tous ces avantages appréciables en argent doivent dès lors être imposés au titre de l'impôt sur le revenu. Les prestations accordées aux expatriés par l'employeur devraient donc, pour autant qu'elles ne constituent pas exceptionnellement des remboursements de frais, être qualifiées de revenus au sens de l'art. 17 LIFD. Il en va notamment ainsi de la mise à disposition gratuite d'un appartement ou d'un véhicule à des fins privées ou des indemnités que l'expatrié reçoit pour l'écolage en classe privée de ses enfants. Dans ce contexte, les auteurs précités ont critiqué les pratiques de certains cantons qui n'appréhendent certaines prestations de l'employeur que partiellement en tant que revenu. Dans ce même ordre d'idées, nous nous rallions à la critique formulée au sujet d'une 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<sup>78</sup>. Cette lettre-circulaire prévoit que les contributions aux frais d'écolage que l'employé reçoit ou qu'un tiers reçoit pour l'employé constituent des prestations accessoires en relation avec le contrat de travail et doivent, comme telles, être soumises à l'impôt sur le revenu. En revanche de telles prestations ne sont pas considérées comme un revenu si l'employeur verse un montant forfaitaire directement à l'école sur la base d'un contrat qu'il a passé avec l'école. Ce raisonnement est motivé par le fait que la participation forfaitaire n'est pas attribuable à un collaborateur particulier, concrètement qu'il n'est pas

<sup>77</sup> R. Walburger/M. Schmid, Gewinnungskostencharakter, ch. 20 à 23, 75, 76.

<sup>78</sup> Cette lettre-circulaire n'est plus disponible sur internet. Elle a en revanche été mise à notre disposition par l'AFC.

possible de déterminer la valeur marchande de la prestation revenant à l'employé. Comme les autorités fiscales considèrent qu'une telle participation financière n'est pas attribuable, on peut partir de l'idée qu'elle n'est pas non plus mentionnée dans le certificat de salaire. Enfin, si l'employeur prend en charge les frais d'écolage effectifs, le montant correspondant à la prestation n'est pas non plus ajouté au revenu mais est mentionné dans le certificat de salaire.

Quel que soit le mode de participation financière de l'employeur, les montants en question devraient à notre avis être comptabilisés en tant que revenu pour le contribuable ou être au moins mentionnés dans le certificat de salaire. Sans cela, le contribuable pourrait bénéficier d'un écolage gratuit pour ses enfants en raison de son rapport de travail sans que la valeur de cette prestation ne soit connue des autorités fiscales. La pratique en question, particulièrement les différentes manières d'appréhender une contribution financière similaire, est donc discutable sous l'angle de sa conformité à la loi<sup>79</sup>. Dans l'idéal, la participation forfaitaire versée par l'employeur à l'établissement scolaire devrait être quantifiée auprès des collaborateurs concernés et être au moins mentionnée dans le certificat de salaire.

## 2.2.2 La réglementation des revenus dans l'ordonnance sur les expatriés

Au sens de l'art. 2, al. 3 à 5, OExpa, l'expatrié peut faire valoir la déduction des frais particuliers qu'il supporte lui-même lorsque l'employeur ne les rembourse pas ou les rembourse sous la forme d'une indemnité forfaitaire. Dans ce cas, l'indemnité s'ajoute au salaire brut imposable (al. 3). Aucune déduction n'est admise lorsque les frais sont pris en charge directement par l'employeur ou qu'ils sont payés par l'expatrié et remboursés par l'employeur sur présentation des pièces justificatives. La prise en charge de frais professionnels particuliers par l'employeur est attestée dans le certificat de salaire (art. 2, al. 5, Oexpa). Comme l'AFC nous l'a confirmé, les montants concernés ne sont toutefois pas ajoutés au revenu de l'activité lucrative dépendante. Cette réglementation prévaut sur les règles prévues dans le Guide d'établissement du certificat de salaire et de l'attestation de rentes<sup>80</sup>.

Cette réglementation schématique repose vraisemblablement sur des considérations d'économie de procédure. D'un point de vue strict toutefois, ces participations financières constituent des revenus au sens de l'art. 17 LIFD et devraient dès lors être comptabilisées comme tels. Le système en place est toutefois défendable pour autant qu'il n'en découle aucune distorsion d'imposition. C'est le cas si le montant correspondant aux participations financières de l'employeur est effectivement mentionné dans le certificat de salaire. Ce faisant, les autorités fiscales connaissent la valeur des prestations et conservent leur marge de manœuvre pour la détermination du revenu imposable. Ainsi, si l'expatrié reçoit gratuitement un appartement ou une villa et que les autorités fiscales constatent que le montant de la location mentionné dans le certificat de salaire dépasse les simples dépenses dont on ne peut exiger du contribuable qu'il y renonce, elles peuvent considérer une partie des coûts comme des frais d'utilisation du revenu et les ajouter au revenu imposable, ceci conformément aux principes développés aux chiffres 2.1.2 et 2.1.3.

Un tel mécanisme implique obligatoirement que toutes les prestations financières de l'employeur soient expressément mentionnées dans le certificat de salaire. Il sort du cadre de cet avis d'examiner si la pratique va dans ce sens. Les comparaisons effectuées entre les différents cantons par Waldburger/Schmid permettent toutefois d'émettre des doutes à ce sujet. A défaut d'une mention des montants correspondant aux participations financières dans le certificat de salaire, les autorités fiscales n'ont aucun moyen d'appréhender les montants en question et, cas échéant, d'apporter des corrections. Il en découle un risque de sous-imposition des employés concernés, au détriment de ceux qui se voient comptabiliser les participations financières de l'employeur avec leurs revenus et de ceux pour lesquels la participation est mentionnée dans le certificat de salaire.

Le fait de considérer toutes les participations financières de l'employeur comme des revenus permettrait d'une part, de répondre entièrement à l'art. 17 LIFD et, d'autre part, d'éviter les pratiques disparates qui pourraient s'avérer contraires aux principes constitutionnels d'imposition.

<sup>79</sup> Waldburger/Schmid soulignent toutefois qu'en fin de compte les revenus imposables sont identiques, partant de l'idée que l'employé qui supporte lui-même les frais d'écolage peut ensuite les déduire fiscalement.

<sup>80</sup> [http://www.steuerkonferenz.ch/pdf/ncs\\_guide\\_long\\_20100120%20.pdf](http://www.steuerkonferenz.ch/pdf/ncs_guide_long_20100120%20.pdf).

## **2.2.3 Conclusions relatives à l'art. 2, al. 4 et 5 de l'ordonnance sur les expatriés**

Compte tenu des éléments qui précèdent, il nous paraîtrait judicieux de prévoir que toutes les contributions particulières octroyées par l'employeur soient comptabilisées dans le salaire imposable des expatriés. Cas échéant, ceux-ci pourraient faire valoir les déductions dans les limites fixées par les autorités fiscales, de manière à répondre aux impératifs d'égalité de traitement (voir également le chiffre 3.3 ci-dessous). Une autre solution viserait à introduire un système de «solde». Selon ce modèle, l'expatrié n'aurait pas besoin de déclarer les participations financières de l'employeur et de faire valoir les déductions pertinentes. Ces différents modèles nécessiteraient l'adaptation de l'art. 2, al. 4 et 5, Oexpa. Une révision de l'ordonnance dans ce sens serait mieux à même d'assurer que les autorités fiscales puissent si nécessaire procéder à des correctifs en ajoutant au revenu net de l'expatrié la part de la participation de l'employeur qui devrait être considérée comme la prise en charge de frais d'utilisation du revenu<sup>81</sup>.

## **3 La constitutionnalité de l'ordonnance concernant les expatriés**

### **3.1 Principes constitutionnels d'égalité de traitement et d'imposition selon la capacité contributive**

En vertu des principes de l'égalité d'imposition et de l'imposition selon la capacité contributive ancrés à l'art. 127 al. 2 Cst., la jurisprudence considère qu'une loi viole le principe d'égalité de traitement lorsqu'elle établit des distinctions juridiques qui ne se justifient par aucun motif raisonnable au regard de la situation de fait à réglementer ou lorsqu'elle omet de faire des distinctions qui s'imposent au vu des circonstances, c'est-à-dire lorsque ce qui est semblable n'est pas traité de manière identique et lorsque ce qui est dissemblable ne l'est pas de manière différente<sup>82</sup>. Selon le principe de l'égalité de l'imposition, les personnes qui se trouvent dans des situations semblables doivent être frappées de façon semblable, tandis que des différences de situation doivent conduire à une charge fiscale différente<sup>83</sup>.

Le principe de l'imposition selon la capacité contributive constitue un corollaire de l'égalité de traitement. Pour le Tribunal fédéral, le principe de la capacité contributive exige que chaque citoyen contribue à la couverture des dépenses publiques compte tenu de sa situation personnelle en proportion de ses moyens<sup>84</sup>. Des contribuables de même capacité financière doivent payer des impôts équivalents, tandis que des différences de situation, qui influent sur la capacité contributive des particuliers, doivent entraîner une imposition différente<sup>85</sup>.

Le législateur jouit toutefois d'un large pouvoir d'appréciation. Le principe d'égalité n'est pas violé dès qu'il choisit des solutions qui ne suivent pas dans toutes ses conséquences un système économique, juridique ou financier déterminé. Cela vaut notamment pour la comparaison (verticale) entre les charges fiscales des différents groupes de contribuables qui sont dans des situations différentes. En revanche, la comparaison horizontale des situations des différents groupes de personnes jouissant de la même capacité économique est en règle générale relativement plus aisée. Le législateur jouit alors d'un pouvoir d'appréciation plus étroit. Toutefois, même sur le plan horizontal, il n'est pas exigé que l'imposition soit parfaitement égale, car là aussi, la comparabilité des situations est limitée. A cela s'ajoute qu'afin de rendre l'impôt praticable, une certaine schématisation, l'établissement de forfaits est inévitables. Dans la mesure où un traitement absolument égal n'est pas possible, il suffit que la réglementation ne conduise pas de manière générale à une imposition sensiblement plus lourde et à la pénalisation systématique de certains groupes de contribuables (ATF 126 I 76)<sup>86</sup>.

Il découle des éléments qui précèdent que chaque contribution publique doit, en principe, viser de la même manière et avec la même intensité, des éléments semblables, y compris les états de faits économiquement assimilables au titre de l'égalité de traitement horizontale. A l'inverse, des éléments différents doivent être appréhendés de façon différente. En substance, le critère déterminant est de

<sup>81</sup> Les informations nécessaires à cette correction sont en partie disponibles dans le certificat de salaire.

<sup>82</sup> ATF 129 I 346.

<sup>83</sup> ATF 122 I 314; 114 Ia 221, 112 Ia 240; 110 Ia 7.

<sup>84</sup> ATF 121 I 103.

<sup>85</sup> ATF 112 Ia 144.

<sup>86</sup> Tiré de D. Yersin, Commentaire LIFD, Remarques préliminaires, ch. 63, 64.

savoir s'il existe un motif objectif permettant de justifier une différence de traitement sous l'angle fiscal<sup>87</sup>. Une inégalité de traitement en matière fiscale n'est, enfin, pas absolument exclue. Elle doit toutefois se fonder sur une base constitutionnelle ou, en l'absence d'une disposition constitutionnelle expresse, reposer sur un intérêt public prépondérant découlant d'une compétence matérielle de la Confédération. Elle doit par ailleurs respecter le principe de proportionnalité<sup>88</sup>.

La constitutionnalité de l'ordonnance sur les expatriés doit être examinée à la lumière de ces principes.

## **3.2 Examen de l'ordonnance sur les expatriés à la lumière des principes constitutionnels d'imposition**

### **3.2.1 Observation préliminaire**

A titre préliminaire, il nous paraît intéressant de commenter un passage de l'avis de droit Waldburger/Schmid. Appelés à examiner la situation fiscale des expatriés à l'étranger, les auteurs relèvent que bien que tous les Etats examinés connaissent le principe de l'égalité de traitement, la question d'une éventuelle inégalité de traitement entre les expatriés et les autres contribuables ne semble avoir été traitée ni par la doctrine, ni par la jurisprudence. Ils en déduisent que, compte tenu des différences effectives qui existent entre ces catégories de contribuables, la différence de traitement ne semble pas poser de problèmes et est en principe non contestée<sup>89</sup>.

Une telle conclusion nous paraît hâtive, s'agissant particulièrement de la jurisprudence. On peut plutôt y voir la conséquence du fait que les expatriés, bénéficiaires des contributions et des déductions, n'ont aucun intérêt à recourir contre un système qui leur est favorable. La situation est vraisemblablement similaire à celle rencontrée, en Suisse, dans le cadre de l'harmonisation fiscale. Force est de constater que certains cantons ne respectent pas toujours le cadre de l'harmonisation, s'agissant notamment des déductions admissibles. Tant que de telles déductions favorisent les contribuables, les tribunaux ne sont logiquement saisis d'aucun recours. Cela ne permet en aucun cas d'en déduire une conformité de toutes les législations cantonales à l'art. 129 Cst. Parallèlement, les contribuables qui ne bénéficient pas des déductions concernées du fait qu'ils ne sont pas des expatriés verront sans doute leur recours rejeté en raison de l'absence d'une qualité pour recourir. Là encore, il n'est pas possible d'en déduire la constitutionnalité des déductions particulières accordées aux expatriés.

### **3.2.2 Art. 2, al. 1 et 2 Oexpa**

Les frais énumérés dans ces deux alinéas peuvent, compte tenu de la situation particulière des expatriés, être considérés comme des frais professionnels au sens de l'art. 26 LIFD, sous les réserves formulées au sujet des frais d'écolage des enfants d'expatriés.

La situation particulière des expatriés n'est pas contestée et doit à notre avis être prise en compte dans le cadre de leur imposition. Cela étant, le principe de l'égalité de traitement exige, on l'a vu, que des contribuables se trouvant dans une situation similaire soient traités de la même manière; seuls des motifs objectifs peuvent justifier des traitements différents.

Suivant ces principes, les autorités fiscales devraient à notre avis admettre le même type de déductions pour un contribuable suisse qui est détaché par son employeur, pour une durée déterminée, dans une autre ville de Suisse suffisamment éloignée de son domicile pour qu'on ne puisse attendre de lui qu'il y retourne quotidiennement. A priori, les semaineurs (suisse) bénéficient du même type de déductions que les expatriés domiciliés à l'étranger (art. 2, al. 1 Oexpa), ce indépendamment des motifs de l'éloignement entre les lieux de domicile et de travail et de la durée du contrat de travail. A

<sup>87</sup> X. Oberson, op. cit., § 3, ch. 21.

<sup>88</sup> Dans le même sens, voir l'avis de droit de l'OFJ relatif à la constitutionnalité d'une imposition partielle des dividendes de la fortune privée, JAAC 2008.4, p. 68, à 119, ch. 4.3.3. En l'espèce toutefois, nous estimons qu'il n'existe pas d'intérêt public prépondérant qui justifierait un traitement fiscal plus favorable pour les expatriés que pour les autres contribuables. Tout au plus pourrait-on le subsumer de l'encouragement de la venue d'entreprises étrangères et, de manière plus générale, d'une amélioration de la place économique suisse. Admettant un tel intérêt public, nous doutons qu'un traitement fiscal avantageux pour les expatriés (au détriment des autres contribuables) permettrait d'atteindre ce but. Ce faisant, les conditions qui justifieraient une inégalité de traitement entre expatriés et autres contribuables ne sont à notre avis pas remplies.

<sup>89</sup> Waldburger/Schmid, Gewinnungskostencharakter, ch. 70.

fortiori, on peut en déduire qu'une personne qui serait semainier pour une durée déterminée et en raison d'un détachement ordonné par son employeur pourrait faire valoir le même type de déductions.

Dès lors, les déductions accordées aux expatriés domiciliés à l'étranger ne posent à notre avis pas de problèmes sous l'angle de leur constitutionnalité.

La situation n'est en revanche pas aussi claire, s'agissant des expatriés domiciliés en Suisse. Il découle des considérations jurisprudentielles rappelées sous le chiffre 3.1 que, pour respecter le principe d'égalité de traitement, le droit suisse devrait admettre le même type de frais professionnels pour des contribuables suisses qui se trouveraient dans une situation similaire à celle des expatriés domiciliés en Suisse (art. 2, al. 2, Oexpa). L'égalité de traitement entre ces deux types de contribuables pourrait également être établie par la suppression des déductions particulières accordées aux expatriés. Cela étant, si l'on admet la qualification des frais particuliers en tant que frais professionnels<sup>90</sup>, la suppression de leur déductibilité pourrait s'avérer en porte-à-faux avec le principe constitutionnel de l'imposition selon la capacité contributive. En considérant donc le maintien du régime en vigueur pour les expatriés, un contribuable domicilié à Genève qui serait détaché pour une durée déterminée par son employeur à Zurich, Saint Gall ou Lugano et qui déciderait de s'établir avec sa famille, pour la durée de son détachement, au lieu de son travail, devrait dès lors pouvoir faire valoir des déductions similaires. Ce dernier devrait ainsi être en mesure de demander la déductibilité fiscale des frais de logement supplémentaires générés par le maintien du logement au lieu de domicile d'une part et le logement au lieu de travail d'autre part. Il devrait en aller de même des frais de déménagement.

L'introduction de telles déductions permettrait d'assurer le respect de l'égalité de traitement mais poserait plusieurs questions de délimitations<sup>91</sup>.

Admettant enfin la déductibilité fiscale des frais d'écolage privé pour les enfants d'expatriés – sous les réserves formulées au chiffre 2.1.6.2.3 –, se poserait également la question de savoir si le travailleur détaché genevois serait en mesure d'exiger la déduction des frais supplémentaires engagés pour la fréquentation d'une école française de ses enfants. A priori, on devrait pouvoir répondre par l'affirmative compte tenu de la similitude des situations. A notre avis toutefois, il ne serait pas absolument contraire au principe d'égalité de traitement d'admettre une différence de faits. Pour les expatriés, la déductibilité des frais d'écolage est motivée par le fait que l'on ne peut exiger des enfants qu'ils fréquentent, pour une durée relativement courte, une école en langue étrangère avec un système scolaire différent. La situation n'est pas tout à fait identique pour l'enfant d'un travailleur suisse. Compte tenu de la diversité linguistique de notre pays, un enfant genevois apprendra en principe l'allemand et l'enfant saint-gallois le français. Les systèmes scolaires entre les différents cantons tendent par ailleurs à être harmonisés. On peut dès lors se demander s'il est inconcevable d'exiger d'un enfant romand qu'il fréquente l'école en allemand durant le détachement de ses parents. On pourrait a priori admettre que cette différence de situation est suffisamment objective pour motiver une différence de traitement par rapport aux frais d'écolage des enfants d'expatriés. Un tel raisonnement ne nous semblerait pas absolument exclu sous l'angle de l'égalité de traitement.

Compte tenu des éléments qui précèdent, il nous paraît nécessaire de compléter l'ordonnance sur les frais professionnels de manière à prévoir la possibilité, pour les travailleurs détachés dans un autre canton pour une durée déterminée (5 ans au plus), de déduire les frais de déménagement ainsi que les frais de logement supplémentaire.

<sup>90</sup> Dans le sens du ch. 2.1.6.3, avec les réserves mentionnées au ch. 2.2.2, 2<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> paragraphes.

<sup>91</sup> Se poserait par exemple la question de savoir si un greffier du Tribunal administratif fédéral qui voit son lieu de travail déplacé à St-Gall ne se trouve pas dans une situation similaire à celle des travailleurs détachés. A notre avis, on doit toutefois répondre par la négative, les critères de la durée déterminée du détachement et du caractère «obligatoire» du déménagement n'étant pas remplis. Dans ce cas-là, on pourrait en effet attendre du contribuable qui décide – volontairement – de garder sa place de greffier qu'il déplace son domicile à St-Gall pour une durée indéterminée. S'il décidait de maintenir son ancien logement, on pourrait par ailleurs – compte tenu de la durée indéterminée du déménagement – exiger de lui qu'il le mette en location, de manière à éviter la survenance de frais supplémentaires.

### 3.2.3 Art. 2, al. 4 et 5

Il découle du chiffre 2.2.3 que les dédommagements versés par les employeurs aux expatriés devraient en principe être considérés comme des revenus imposables au sens des art. 16 et 17 LIFD.

Comme esquissé sous le chiffre 2.2.3, le système en vigueur peut potentiellement poser des problèmes sous l'angle de sa compatibilité à l'imposition selon la capacité contributive. C'est particulièrement le cas si les montants correspondant à la participation financière de l'employeur ne sont pas mentionnés dans le certificat de salaire. L'absence d'une mention de ces versements les exclut du système fiscal et des contrôles qui y sont prévus (voir ch. 2.2.2). Or, il semble qu'il existe des doutes sur la question de savoir si toutes les contributions financières de l'employeur sont correctement mentionnées. Selon la pratique actuelle, il n'est donc pas exclu que certaines participations financières de l'employeur ne soient pas appréhendées par les autorités fiscales et que cette participation dépasse le montant qui serait déductible au titre de frais professionnels. Dans un tel cas de figure, le contribuable concerné serait imposé en-dessous de sa véritable capacité contributive, en contradiction des principes d'imposition fixés à l'art. 127 Cst.

Le mécanisme d'imposition/déduction peut certes être considéré comme fastidieux et peu conforme aux soucis d'économie de procédure, mais il peut être aménagé et appliqué de manière à lutter efficacement contre les abus du système (voir par ailleurs le système du «solde» proposé sous le chiffre 2.2.3, dont la mise en oeuvre serait peut-être plus simple que celle du système de déclaration/déduction). Le fait de considérer les montants correspondant à la participation de l'employeur aux frais particuliers supportés par expatrié comme revenus (et d'aménager les déductions pertinentes) dans le sens proposé au chiffre 2.2.3, serait à notre avis mieux à même d'assurer que les autorités fiscales aient connaissance de l'existence de cette participation et qu'elles puissent assurer une imposition conforme à la véritable capacité contributive du contribuable.

**JAAC 2011.4 - Déductions fiscales accordées aux expatriés – Examen de la constitutionnalité et de la légalité de l'ordonnance concernant les expatriés (Oexpa) du 3 octobre 2000 (RS 642.118.3)**

In	Verwaltungspraxis der Bundesbehörden
Dans	Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération
In	Giurisprudenza delle autorità amministrative della Confederazione
Jahr	2011
Année	
Anno	
Band	-
Volume	
Volume	
Seite	37-59
Page	
Pagina	
Ref. No	150 000 248

Das Dokument wurde durch das Schweizerische Bundesarchiv und die Bundeskanzlei konvertiert.

Le document a été digitalisé par les Archives Fédérales Suisses et la Chancellerie fédérale.

Il documento è stato convertito dall'Archivio federale svizzero e della Cancelleria federale.