



Schweizerische Eidgenossenschaft
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra

Département fédéral des finances DFF

Administration fédérale des contributions AFC

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

Etat-major Législation, décembre 2014

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

Rapport sur les résultats

Résumé

Au total, 43 avis ont été déposés dans le cadre de l'audition. Une grande majorité des gouvernements cantonaux et la Conférence des directeurs des finances approuvent les propositions de modification. Les partis politiques ainsi que les associations/organisations sont majoritairement opposés. Une grande partie des oppositions critiquent des modifications qu'ils considèrent comme trop restrictives et font part de leurs craintes concernant les conséquences sur l'attractivité économique de la Suisse. L'autre partie des opposants rejette le principe même de l'Oexpa et veut son abrogation, car elle estime qu'elle permet des déductions injustifiées.

Concernant les articles modifiés, la majorité des participants à l'audition salue la précision de la définition de la notion d'expatrié. Les opposants à la modification estiment que les restrictions du champ d'application ne sont pas nécessaires, engendreront des difficultés, notamment dans le recrutement de personnel qualifié, et nuiront à l'attractivité économique de la Suisse.

Les précisions concernant les frais professionnels particuliers sont largement acceptées par les gouvernements cantonaux, mais contestées par les associations et organisations, au motif que les restrictions sont trop importantes. Quelques participants estiment, en s'appuyant sur l'expertise de l'Office fédéral de la justice (OFJ), que la déductibilité des frais de déménagement et des frais d'enseignement des enfants mineurs est problématique et ne dispose pas d'une base légale suffisante.

Quelques associations sont opposées aux modifications dans le guide d'établissement du certificat de salaire et prônent le statu quo. L'argument principal avancé est que les modifications engendreront, pour les employeurs, une surcharge de travail inutile.

La suppression de la lettre-circulaire de l'AFC du 7 avril 1988 concernant la participation financière d'entreprises internationales aux frais d'écologie des enfants de collaborateurs étrangers est approuvée par une large majorité. Seules deux associations sont opposées et prônent le statu quo.

1 Contexte

Le 8 avril 2014, le Département fédéral des finances (DFF) a ouvert une procédure d'audition concernant une révision partielle de l'ordonnance concernant les expatriés (Oexpa ; RS 642.118.3). Suite au refus des motions Fässler et Schelbert visant à supprimer les déductions pour les frais professionnels particuliers des expatriés, le Conseil fédéral a envisagé d'examiner les conditions et les modalités de l'octroi de ces déductions. Pour ce faire, un groupe de travail ad hoc composé de représentants de l'Administration fédérale des contributions (AFC) et d'administrations fiscales cantonales a été mis sur pied. Il a achevé ses travaux en août 2013. Sur la base de ces travaux, le DFF a proposé plusieurs modifications.

Le présent projet de révision d'ordonnance propose une restriction du champ d'application de l'ordonnance ainsi que des précisions concernant les frais professionnels particuliers déductibles.

La consultation était ouverte jusqu'au 10 juillet 2014. Au total, 56 personnes ont été invitées à y participer (voir annexe). Au final, 43 avis ont été déposés.

2 Avis déposés

2.1 Cantons et organe intercantional (27)

L'ensemble des cantons et la Conférence des directrices et directeurs cantonaux des finances (CDF)

2.2 Partis (6)

Parti écologiste suisse (Verts), Parti démocrate-chrétien (PDC), PLR, Les Libéraux-Radicaux (PLR), Parti Socialiste (PS), Union démocratique du centre (UDC), Verts libéraux.

2.3 Associations / Organisations (9)

Chambre fiduciaire (CF), Conférence des villes suisses sur les impôts (CVSI), Centre Patronal (CP), Fédération des entreprises romandes (FER), Ordre romand des experts fiscaux (OREF), Union patronale suisse (UPS), Union suisse des arts et métiers (USAM), Union syndicale suisse (USS), Union des villes suisses (UVS).

2.4 Autres (1)

Stadt Treuhand Basel (STB)

3 Résultats de l'audition

3.1 Généralités

Parmi les 56 organes consultés, 37 ont répondu (cf. annexe 1). Quatre associations ont pris position de manière spontanée. Les cantons d'Uri et des Grisons ont renoncé à prendre position.

3.1.1 Approbation de la révision

La majorité des cantons (22) ayant répondu ainsi que la Conférence des directeurs des finances (CDF) et une association (USS) ont approuvé le projet de modification sans réserve. Certains cantons ont également soumis quelques propositions qui sont reprises ci-dessous.

Deux cantons ont exprimé une position réservée. L'un (GE) demande le report de la révision et à défaut demande d'élargir le champ d'application de l'Oexpa. L'autre (ZG) approuve la révision sur plusieurs points, mais émet des réserves concernant les restrictions principales et formule

des propositions concrètes. Les deux gouvernements cantonaux craignent pour l'attractivité économique de la Suisse.

Deux partis politiques (PDC et Verts) acceptent la révision avec certaines réserves et formulent des propositions. Les Verts demandent une application restrictive des modifications et rappellent qu'ils sont opposés au principe de l'OExpa et veulent son abrogation à terme. Le PDC est opposé aux restrictions concernant les frais d'enseignement.

Deux associations/ organisations (CF, UPS) formulent des propositions de modifications.

3.1.2 Rejet de la révision

Quatre partis politiques (PLR, Verts Libéraux, PS, UDC) et six associations/organisations (CP, USAM, OREF, FER, CVSI, UVS) rejettent le projet de modification ou demandent son report.

Les oppositions peuvent se répartir en plusieurs axes :

- Pour une partie des opposants, les restrictions sont trop importantes et nuisent à l'attractivité économique de la Suisse. Les deux grandes oppositions concernent la restriction du champ d'application de l'initiative et la restriction au seul critère de la langue concernant la déductibilité des frais d'enseignement. Une partie des opposants met en exergue également les incertitudes nées de l'acceptation de l'initiative UDC et liées au projet de 3^{ème} révision de l'imposition des entreprises.
- Une autre parties des opposants considèrent les avantages fiscaux accordés aux expatriés inacceptables et demandent l'abrogation de l'OExpa. De plus, ils estiment paradoxal de vouloir attirer des expatriés alors que la mise en œuvre de l'initiative contre l'immigration de masse acceptée par le peuple préconise le contraire.
- Un argument repris à plusieurs reprises et s'appuyant sur l'expertise de l'OFJ est celui de la problématique de la base légale concernant les frais professionnels particuliers déductibles. Selon une partie des opposants, une révision des articles 26 LIFD et 9 LHID est nécessaire.
- La révision n'est pas urgente et la mise en œuvre de l'initiative contre l'immigration de masse doit être traitée en priorité.

M. Rosebrock du fiduciaire « Stadt-Treuhand Basel (STB) » estime que l'ordonnance ne sert à rien du fait que la qualité d'expatrié est conditionnée par l'existence d'un contrat de travail d'une durée maximum de 5 ans.

3.2 Propositions de modifications du projet de révision de l'OExpa

3.2.1 Art. 1, al. 1 Restriction du champ d'application

GE, ZG, UPS	Proposent la formulation suivante : La présente ordonnance s'applique aux personnes (expatriés) qui sont détachés temporairement en Suisse par leurs employeurs étrangers ou qui sont engagés temporairement par un employeur ayant son siège ou un établissement-stable en Suisse, comme spécialistes pour l'exercice d'une activité concrète, spécifique et de durée déterminée.
CF	Proposition : En matière d'impôt fédéral direct, les employés occupant une fonction dirigeante et les spécialistes disposant de qualifications professionnelles particulières qui exercent une activité lucrative en Suisse de manière temporaire dans le cadre de leurs activités au sein d'une société de groupe, un groupe ou un réseau d'entreprise (expatriés) peuvent déduire des frais professionnels particuliers en plus des frais professionnels prévus par l'ordonnance du 10 février 1993 sur les frais professionnels ² . Ces frais professionnels particuliers sont qualifiés d'autres frais professionnels au sens de l'art. 26, al. 1, let. c, LIFD.

OREF	Demande que la notion de « détachés » soit remplacée par celle de « transférés ».
FER	Nouvelle teneur crée une inégalité de traitement entre employeurs suisses et étrangers. Demande de ne rien changer.

3.2.2 Art. 1, al. 2 Durée temporaire

LU, USS	Réduction du critère définissant la durée de l'activité temporaire de 5 à 3 ans au maximum.
Verts	Demande que le critère définissant la durée de l'activité temporaire soit réduit de 5 à 2 ans au maximum et que les précisions aillent dans le sens d'une application restrictive de l'ordonnance.

3.2.3 Art. 1, al. 3 Fin du droit à la déduction

SZ	Souhaite également que l'acquisition d'un logement en Suisse conduise au retrait d'office du statut d'expatrié.
CVSI	Estime qu'il faudrait préciser que le statut d'expatrié a une durée fixe de 5 ans maximum et qu'il n'est pas possible de le prolonger.
CF	Demande que le délai de 5 ans ne soit décompté qu'en Suisse, donc que les années passées en qualité d'expatrié à l'étranger ne soient pas prises en compte.

3.2.4 Art. 2, al. 1 et 2, let. a et b Frais professionnels particuliers

LU	Estime qu'il faut examiner la possibilité de définir des paramètres standardisés et clairement définis pour l'établissement des frais raisonnables de logement à prendre en compte.
JU, SO, VD, UVS	Mettent en évidence les complications administratives, en pratique, que peut engendrer l'établissement de la preuve concernant l'usage personnel du logement à l'étranger.
PDC, OREF, CF	Estiment que les frais de logement en Suisse doivent également être déductibles quand le logement à l'étranger n'est pas loué de manière à couvrir complètement les frais.
PDC, CF	Contestent la solution proposée pour la déduction des frais de logements raisonnables et proposent de reprendre la pratique établie dans plusieurs cantons de diminuer la déduction des frais de logements en Suisse du montant des loyers perçus pour le logement à l'étranger.
OREF, CF	Proposent d'ajouter les frais de garde-meubles.
USAM	Demande de ne rien changer car la notion « frais indispensables » nécessite une définition de ce qui est indispensable et de ce qui ne l'est pas. Elle estime que cela posera des problèmes d'interprétation en pratique.
OREF	Propose les frais d'établissements des déclarations d'impôt.
UVS	Art. 2, al. 1, let. b: frais de logements « indispensables » au lieu de « raisonnables » Art. 2, al. 2, let. a: frais de déménagements « nécessaires ».
CP	Propose de laisser la notion « pays d'origine » plutôt que celle de « Etat de domicile précédent ».
CVSI	Art. Art. 2, al. 2, let. a: frais de déménagement « nécessaires ». 2, al. 1, let. b: frais de logement « nécessaires » au lieu de « raisonnables ».
CF	Proposition pour l'article 2, al. 2, let. a :

	les frais de déménagement en Suisse et les frais de retour dans le pays d'origine, le frais de dépôt temporaire des objets du ménage, 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
--	---

3.2.5 Art. 2, al. 2, let. c Frais d'enseignement

ZG, UPS	Proposition : suppression du passage «, dans la mesure où les écoles publiques n'offrent pas d'enseignement dans leur langue. ».
ZG, UPS, FER, OREF, CP, CF	Limiter la déductibilité des frais d'enseignement au seul critère de la langue est trop restrictif.
USS, PDC, Verts, UVS	Examen de l'introduction d'un montant maximal déductible par enfant.
OREF	Spécifier le niveau d'enseignement dont les coûts sont déductibles. Il propose d'inclure l'école obligatoire et le gymnase. Propose d'inclure que les cours de la langue utilisée dans la région que l'employeur prend à sa charge, ne soient pas imposables, et cela sans distinction entre les cours pour l'employé lui-même et pour les membres de sa famille directe (conjoint et enfants). Il propose d'instaurer une limite en francs pour éviter les abus.
CVSI	Considère que la définition des frais d'enseignement, au sens strict, pourra, en pratique, poser problème, notamment du fait que certaines écoles internationales à journée continue ne détaillent pas leurs coûts. Il sera par conséquent difficile d'établir les coûts des frais effectifs d'enseignement.

3.2.6 Art. 2, al. 3

CF	Propose qu'une lettre-circulaire de l'AFC soit établie pour compenser la perte d'informations pour les praticiens liée à l'abrogation de l'article.
----	---

3.2.7 Art. 3 Frais non-déductibles

Pas de remarques

3.2.8 Art. 4 Déduction forfaitaire

SO	Proposition pour l'alinéa 1: En lieu et place des frais effectifs et pour autant qu'existe un droit à la déduction des frais de logement au sens de l'art. 2, al. 1, let. b ou al. 2, let. b, un montant forfaitaire de 1500 francs par mois peut être déduit à titre de frais professionnels particuliers. Ainsi l'ensemble des frais professionnels particuliers, à l'exception de ceux visés à l'art. 2, al. 2, let. c, sont pris en compte.
FER	N'accepte une modification de l'article 4 que si un renvoi à l'art. 26 LIFD ou à l'ordonnance sur la déduction des frais professionnels est prévu.
CF	Propose de maintenir la version en vigueur.
CVSI	Totalement opposée à la déduction forfaitaire telle que proposée. Selon elle, le risque que des frais inexistantes soient déduits conduit à une inégalité de traitement telle qu'elle devrait au moins figurer dans une loi.
CP	Estime que la nouvelle teneur crée une inégalité de traitement entre les contribuables ordinaires et les expatriés.

3.2.9 Entrée en vigueur

	Gouvernements cantonaux
GE	Deux ans après adoption du texte.
LU, ZH	1 ^{er} janvier 2016.
SZ	1 ^{er} janvier 2015
VS	Entrée en vigueur rapide et dispositions transitoires pour les cas en cours

3.2.10 Prestations de l'employeur sur le certificat de salaire

	Associations, organisations et autres personnes consultées
CF	Propositions: Chiffre 57 Déclarez ici tous les autres remboursements de frais à leur valeur effective. Précisez leur nature, puis indiquez le montant correspondant en face. Les autres remboursements de frais à leur valeur effective sont notamment les indemnités versées par l'employeur (sur présentation d'un justificatif) en couverture des dépenses professionnelles particulières (déductibles) des expatriés selon l'ordonnance fédérale correspondante. Dans ce cas, inscrivez la mention «dépenses professionnelles pour expatriés» et le montant des frais dans le champ correspondant. Si l'entreprise dispose d'un règlement pour les expatriés agréé par les autorités fiscales, inscrivez uniquement la remarque « Règlement d'expatriés approuvé le XX.XX.XX par le canton XX » dans la rubrique « Remarques » (Ch. 15). Dans les autres cas, le montant des dépenses professionnelles des expatriés doit être indiqué sous chiffre 13.1.2. Chiffre 60 Déclarez ici toute autre allocation forfaitaire pour frais qui ne couvre ni des frais de voiture, ni des frais de représentation. Précisez d'abord sa nature, puis indiquez la somme dans le champ correspondant (s'il y a plusieurs indemnités, cf. Cm 26). Les autres allocations forfaitaires pour frais sont notamment les 1'500 CHF déduit par l'employeur dans le cadre de l'imposition à la source, lorsque l'employé paie lui-même les frais liés à son expatriation, sans être remboursé par son employeur. Dans ce cas, inscrivez «frais forfaitaires pour expatriés», puis déclarez l'allocation forfaitaire versée en couverture des frais dans le champ correspondant. Les frais professionnels particuliers d'expatriés octroyés par l'employeur sous la forme d'un forfait ne doivent pas figurer au chiffre 13.2.3, mais au chiffre 2.3, respectivement au ch. 7 après qu'il en ait été tenu compte dans la comptabilité des salaires par rapport aux obligations d'impositions (à la source) et d'assurances sociales.
UVS	Se rallie à la recommandation de l'OFJ qu'il serait souhaitable que les frais professionnels particuliers supportés par l'employeur soient non seulement attestés dans le certificat de salaire, mais aussi ajoutés au revenu de l'expatrié. Les expatriés pourraient ensuite porter ces frais professionnels particuliers en déduction dans la déclaration d'impôt. Cela permettrait de contrôler le bien-fondé des frais professionnels particuliers.
OREF	Propose d'encourager la rédaction de règlements d'entreprise concernant la prise en charge des frais OExpa ou l'octroi d'indemnités forfaitaires OExpa.

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

Aucune proposition

3.3 Remarques générales

UVS, CVSI	Émettent de sérieux doutes quand à la légalité des déductions et se rallient à l'avis de l'OFJ. Remettent de manière générale en question que les frais particuliers reconnus aux expatriés soient admis comme frais professionnels particuliers déductibles.
CF	Se rallie à l'expertise de l'OFJ et soutiens une précision des articles 26 LIFD et 9 LHID pour donner à l'Oexpa une base légale solide.
SO, CF	Estime qu'au vu de la portée de l'ordonnance, certains termes (frais de logement raisonnables, qualifications professionnelles particulières p. ex.) devraient faire l'objet de précisions dans une lettre-circulaire de l'AFC. La CF estime que la notion de cadre dirigeant devrait être définie par le salaire.
USS	Demande un contrôle plus rigoureux du statut d'expatrié. Demande une unification de la pratique dans la définition des frais raisonnables de logement.

Aperçu des participants et des personnes invitées à participer à l'audition

1. Cantons

Destinataires	Abréviations	Prise de position
Canton de Zurich	ZH	☒
Canton de Berne	BE	☒
Canton de Lucerne	LU	☒
Canton d'Uri	UR	☒
Canton de Schwyz	SZ	☒
Canton d'Obwald	OW	☒
Canton de Nidwald	NW	☒
Canton de Glaris	GL	☒
Canton de Zoug	ZG	☒
Canton de Fribourg	FR	☒
Canton de Soleure	SO	☒
Canton de Bâle-Ville	BS	☒
Canton de Bâle-Campagne	BL	☒
Canton de Schaffhouse	SH	☒
Canton d'Appenzell Rhodes-Extérieures	AR	☒
Canton d'Appenzell Rhodes-Intérieures	AI	☒
Canton de Saint-Gall	SG	☒
Canton des grisons	GR	☒
Canton d'Argovie	AG	☒
Canton de Thurgovie	TG	☒
Tessin	TI	☒
Canton de Vaud	VD	☒
Valais	VS	☒
Canton de Neuchâtel	NE	☒
Canton de Genève	GE	☒
Canton du Jura	JU	☒
Conférence des gouvernements cantonaux	CdC	---
Conférence des directrices et directeurs cantonaux des finances	CDF	☒

2. Partis politiques représentés à l'Assemblée fédérale

Destinataires	Abréviations	Prise de position
Parti bourgeois-démocratique Suisse	PBD	---
Parti démocrate-chrétien suisse	PDC	☒
Parti chrétien-social Obwald	PCS-ow	---
Christlichsoziale Volkspartei Oberrwald		---
Parti évangélique suisse	PEV	---
PLR.Les Libéraux-Radicaux	PLR	☒
Parti écologiste suisse	Verts	☒
Parti vert libéral suisse	PVL	☒
Lega dei Ticinesi	Lega	---
Mouvement Citoyens Romand	MCR	---
Union démocratique du centre	UDC	☒
Parti socialiste suisse	PS	☒

3. Associations faîtières nationales des communes, des villes et des régions de montagne

Destinataires	Abréviations	Prise de position
Association des communes suisses	ACS	---
Union des villes suisses	UVS	☒
Groupe suisse pour les régions de montagne	SAB	---

4. Associations faîtières nationales des milieux économiques

Destinataires	Abréviations	Prise de position
economiesuisse		---
Union suisse des arts et métiers	USAM	☒
Union patronale suisse	UPS	☒
Union suisse des paysans	USP	---
Association suisse des banquiers	ASB	---
Union syndicale suisse	USS	☒
Société suisse des employés de commerce	SEC Suisse	---
Travail.Suisse		---

5. Autres milieux intéressés

Destinataires	Abréviations	Prise de position
Conférence suisse des impôts	CSI	---
Conférence des villes suisses sur les impôts	CVSI	☒
Association suisse des experts fiscaux diplômés		---
Association suisse de droit fiscal		---
Centre Patronal	CP	☒
Fédération suisse des notaires	FSN	---
Commission fédérale de remise		---