



**Rapport explicatif
relatif à la loi fédérale sur la déduction fiscale des
frais professionnels des personnes exerçant une ac-
tivité lucrative dépendante**

du 21 décembre 2022

Condensé

Il est question de permettre aux salariés de choisir, à l'avenir, entre une déduction forfaitaire de leurs frais professionnels et la déduction des frais réels. Le but est de réduire d'une part les distorsions qui affectent actuellement le choix entre les formes de travail, et d'autre part la charge administrative et des contribuables et des autorités fiscales.

Contexte

Selon le droit en vigueur, les frais professionnels déductibles du revenu imposable en cas d'activité lucrative dépendante comprennent notamment les frais de déplacement et le surplus de dépenses pour repas pris hors du domicile. Or un salarié qui travaille à domicile ne peut déduire aucun de ces deux types de frais. Le droit fiscal est donc susceptible d'influer sur le choix de la forme de travail. Autrement dit, il n'est pas neutre à cet égard. Les «autres frais professionnels» peuvent faire l'objet soit d'une déduction forfaitaire, soit d'une déduction des frais réels, justificatifs à l'appui. C'est à ce titre que les salariés travaillant de manière mobile ou à domicile peuvent actuellement déduire les frais y afférents. Ces frais figurent le plus souvent dans le forfait pour «autres frais professionnels» que peuvent déduire tous les salariés. Quant aux dépenses liées à une pièce de travail, elles ne peuvent être déduites que si l'employeur ne fournit pas de place de travail. Par ailleurs, les modalités de déduction en vigueur, qui dépendent du lieu de travail, entraînent un travail de déclaration et de taxation considérable.

Contenu du projet

Le projet vise à instaurer la déduction des frais professionnels sous la forme d'un forfait unique, incluant tous les types de frais, quel que soit le revenu. Ce forfait sera indépendant du lieu de travail et ne nécessitera aucun justificatif. Les cantons aussi mettront en place un forfait unique dont ils fixeront individuellement le montant. Les salariés qui le souhaiteront pourront déduire leurs frais réels, justificatifs à l'appui. Dans ce cas, le plafonnement des frais de déplacement sera maintenu sous sa forme actuelle. La déduction des frais liés au travail mobile ou à domicile sera possible même si l'employeur fournit une place de travail.

Conséquences

La déduction forfaitaire unique permet d'assurer un traitement fiscal neutre du travail mobile et du travail à domicile par rapport au travail dans les locaux de l'employeur. Une plus grande neutralité a aussi des effets bénéfiques pour l'économie.

Les salariés qui opteront pour cette solution gagneront un peu de temps sur le remplissage de leur déclaration d'impôt. La procédure de taxation s'en trouvera également simplifiée pour les autorités fiscales.

Les conséquences financières du projet pour la Confédération dépendront du montant du futur forfait; on ne pourra donc en fournir une estimation que lorsque ce montant sera connu. Ce dernier devra être fixé de sorte à ne pas avoir d'incidence sur les recettes. Étant donné que le projet prévoit des déductions plus ou moins élevées selon la situation du travailleur, la charge fiscale pesant sur le revenu pourra varier. Les chiffres provenant de trois cantons indiquent qu'un forfait avoisinant les 5800 francs permettrait d'avoir une incidence minimale sur les recettes générées par l'impôt fédéral direct.

Rapport explicatif

1 Présentation du projet

1.1 Contexte

La motion Ryser 20.3844 «Télétravail. Instaurer l'égalité fiscale» du 19 juin 2020 visait à charger le Conseil fédéral d'adapter l'ordonnance du DFF du 10 février 1993 sur la déduction des frais professionnels des personnes exerçant une activité lucrative dépendante en matière d'impôt fédéral direct (ordonnance sur les frais professionnels)¹ de façon à ce que, dans le cadre du télétravail, les dépenses liées à une pièce de travail puissent faire l'objet d'une déduction. Elle fut rejetée par le Conseil national en septembre 2020.

Dans son avis sur la motion, le Conseil fédéral a chargé le Département fédéral des finances (DFF), d'examiner, en collaboration avec les cantons, le droit en vigueur relatif à la déduction fiscale des frais professionnels et de rédiger un rapport à ce sujet pour la fin novembre 2021.

Le Conseil fédéral précisait qu'une éventuelle nouvelle réglementation fondée sur des déductions forfaitaires devrait:

- être aussi neutre que possible en ce qui concerne les différentes formes de travail,
- apporter une simplification et
- avoir une incidence aussi faible que possible sur le plan des recettes.

Dans son rapport daté du 2 juillet 2021², le groupe de travail *ad hoc* réunissant des représentants de la Confédération et des cantons mis sur pied par le DFF a présenté plusieurs variantes devant permettre d'atteindre tout ou partie des objectifs du Conseil fédéral (voir ch. 1.6).

L'importance du télétravail a considérablement augmenté depuis 2015, surtout pendant la pandémie de COVID-19. De 2001 à 2015, la grande majorité des personnes actives occupées (de 80,2 à 81,9 % selon les années) travaillaient dans un lieu fixe hors du domicile. Le travail habituel à domicile concernait entre 4,7 et 5,8 % des personnes actives occupées (soit environ 200 000 personnes) tandis qu'entre 12,2 et 14,2 % travaillaient habituellement dans un lieu changeant ou en déplacement³. Depuis 2015, la proportion des travailleurs, salariés et indépendants confondus, ayant

¹ RS 642.118.1

² *Mögliche Neuregelung der Berufskosten von unselbständig Erwerbenden* (Possible nouvelle réglementation en matière de frais professionnels pour les personnes salariées); consultable sous: www.news.admin.ch/newsd/message/attachments/69026.pdf (résumé en français).

³ *Le télétravail à domicile en Suisse, 2001-2015*, Office fédéral de la statistique (OFS), Neuchâtel 2016; consultable sous: www.bfs.admin.ch > Trouver des statistiques > Catalogues et banques de données > Publications.

fait du télétravail (c.-à-d. ayant échangé, par Internet, des données avec leur employeur ou leur mandant à partir de leur domicile) au moins occasionnellement, donc au moins une fois au cours des quatre semaines qui ont précédé le sondage, est passée à 24,6 %. Sous l'effet de la pandémie, cette proportion a connu une augmentation significative: elle est passée à 34,1 % en 2020 et à 39,6 % en 2021, ce qui représente près de 1,8 million de personnes. Il faudra attendre la fin de la pandémie pour savoir si cette tendance se confirme.

Les chiffres révèlent par ailleurs que la plupart des travailleurs combinent travail mobile ou travail à domicile avec travail chez l'employeur, ce qui veut dire qu'ils ne travaillent que partiellement à domicile⁴. La déduction des frais professionnels selon le modèle en vigueur (déduction distincte des frais de déplacement, des repas pris à l'extérieur et des autres frais professionnels) entraîne pour bon nombre de personnes une segmentation des déductions par journée de travail ou par lieu de travail.

1.2 Droit en vigueur

Un salarié peut déduire ses frais professionnels de l'impôt sur le revenu aux niveaux cantonal et fédéral pour autant que ces frais soient nécessaires à l'acquisition du revenu et aient un rapport de causalité direct avec lui.

Il ne peut pas déduire les frais que l'employeur ou qu'un tiers a pris à sa charge, les dépenses résultant de sa situation professionnelle (frais de représentation) ni les frais d'entretien de sa famille et de sa propre personne (frais occasionnés par le train de vie).

Le contribuable doit fournir les justificatifs de ses frais réels (obligation de collaborer). En pratique, par mesure d'économie administrative, les autorités fiscales renoncent parfois à exiger la justification des frais (notamment les dépenses pour repas pris hors du domicile, pour lesquelles la loi prévoit des déductions forfaitaires en excluant la justification de frais plus élevés).

1.2.1 Impôt fédéral direct

Selon la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD)⁵, les dépenses ci-après nécessaires à l'acquisition du revenu sont déductibles de l'impôt fédéral direct (art. 26 LIFD et ordonnance sur les frais professionnels):

- les frais de déplacement nécessaires entre le domicile et le lieu de travail jusqu'à concurrence de 3000 francs (ch. 1.3.1);
- les frais supplémentaires résultant des repas pris hors du domicile et du travail par équipes ou de nuit (ch. 1.3.2);
- les autres frais nécessaires à l'exercice de la profession (ch. 1.3.3);
- les frais supplémentaires résultant du séjour hors du domicile (ch. 1.3.4);
- les frais professionnels liés à une activité accessoire (ch. 1.3.5).

⁴ www.bfs.admin.ch/bfs/fr/home/statistiques/culture-medias-societe-information-sport/societe-information/indicateurs-generaux/economie-nationale/teletravail.html

⁵ RS 642.11

Depuis une modification législative de 2016, les frais de formation et de formation continue font partie des déductions générales, tant pour l'impôt fédéral direct (art. 33, al. 1, let. j, LIFD) que pour les impôts cantonaux (art. 9, al. 2, let. o, de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID]⁶). Ils ne font donc plus partie des frais professionnels.

1.2.2 Droit cantonal

S'agissant des impôts cantonaux et des impôts communaux, la LHID prévoit que les dépenses nécessaires à l'acquisition du revenu imposable sont déductibles en totalité. Un montant maximal peut être fixé pour les frais de déplacement nécessaires entre le domicile et le lieu de travail (art. 9, al. 1, LHID).

La LHID ne détaille pas davantage les frais professionnels déductibles. Les lois fiscales cantonales prévoient globalement les mêmes catégories de frais professionnels que la LIFD. Les différences entre cantons portent généralement sur les modalités ou le montant des déductions.

Les chiffres des cantons de Bâle-Campagne, de Soleure et de Berne, qui ont été mis à la disposition de l'Administration fédérale des contributions (AFC), révèlent que les contribuables peuvent déduire de leurs impôts les frais suivants:

⁶ RS 642.14

	Canton	Valeur moyen ne	1 ^{er} décile	2 ^e décile	3 ^e décile	4 ^e décile	5 ^e décile	6 ^e décile	7 ^e décile	8 ^e décile	9 ^e décile	99 ^e per- centile
Frais de déplacement en francs	BE	2389	0	700	700	1104	1580	2223	3200	4560	6700	
	BL	1409	0	700	960	960	960	960	960	1132	4004	6000
	SO	2648	0	616	700	869	1456	2156	3080	4355	7063	14588
Frais supplémentaires pour repas hors domicile en francs	BE	1845	0	0	1050	1600	1650	2700	3200	3200	3200	3200
	BL	1470	0	0	0	735	1600	1650	2640	3200	3200	3200
	SO	1372	0	0	0	495	1320	1600	2400	3200	3200	3200
Autres frais professionnels en francs	BE	2336	2000	2000	2000	2000	2000	2097	2334	2660	3332	4250
	BL	634	500	500	500	500	500	500	500	500	650	3994
	SO	2297	2000	2000	2000	2000	2000	2052	2301	2669	3327	4000
Somme des déductions	BE	6571	2525	3600	4646	5580	6298	7060	8063	9424	11360	13562
	BL	3513	1136	1460	1460	2450	3060	3760	4660	4660	7020	9895
	SO	6316	2209	2738	3600	4440	5414	6322	7423	9050	11800	20204

1.3 Types de frais professionnels

1.3.1 Frais de déplacement entre le domicile et le lieu de travail

En matière d'impôt fédéral direct, les salariés peuvent déduire de leur revenu imposable leurs frais de déplacement professionnels jusqu'à concurrence de 3000 francs (art. 26, al. 1, let. a, LIFD). Les lois fiscales cantonales peuvent prévoir un plafond pour la déduction des frais de déplacement (art. 9, al. 1, LHID).

Les cantons ont fixé les plafonds suivants:

Plafond	Cantons
501	GE
3000	BS
3860	SG
5000	ZH
6000	LU, NW, ZG, BL, SH, AR, TG
6700	BE
7000	AG
8000	SZ
10 000	OW
Pas de plafond	UR, GL, FR, SO, AI, GR, TI, VD, VS, NE, JU

Le contribuable qui utilise les transports publics peut déduire ses frais réels jusqu'à concurrence du plafond fixé. Celui qui utilise un véhicule privé peut, en règle générale, déduire les frais que lui occasionnerait l'utilisation des transports publics disponibles. Si aucun moyen de transport public n'est disponible ou utilisable dans des conditions raisonnables, le contribuable peut déduire les frais de déplacement avec un véhicule privé conformément aux montants forfaitaires fixés dans l'ordonnance sur les frais professionnels, jusqu'à concurrence du plafond applicable aux frais de déplacement. Ces forfaits sont de 700 francs par an pour les vélos et pour les cyclomoteurs et les motocycles avec plaque d'immatriculation sur fond jaune, de 40 centimes par kilomètre parcouru pour les motocycles avec plaque d'immatriculation sur fond blanc, et de 70 centimes par kilomètre parcouru pour les autos (ch. 2 de l'appendice de l'ordonnance sur les frais professionnels). En matière d'impôts cantonaux, les déductions forfaitaires par kilomètre parcouru avec un véhicule privé sont les mêmes que pour l'impôt fédéral direct dans la moitié environ des cantons. Dans les autres cantons, le forfait baisse à partir d'un certain nombre de kilomètres parcourus en auto⁷.

⁷ Déduction des frais de déplacement entre le domicile et le lieu de travail, Brochures fiscales 2021; consultable sous: www.estv.admin.ch > L'AFC > Système fiscal suisse > Brochures fiscales > Frais (frais d'acquisition du revenu).

1.3.2 Frais supplémentaires résultant des repas pris hors du domicile

Les frais supplémentaires liés aux repas pris hors du domicile et au travail par équipes ou de nuit sont déductibles pour l'impôt fédéral direct de même que pour les impôts cantonaux (art. 26, al. 1, let. b, LIFD et art. 9, al. 1, LHID). Ces frais sont estimés forfaitairement (par repas principal pris hors du domicile). Le contribuable n'a pas la possibilité de justifier des frais plus élevés. En matière d'impôt fédéral direct, le contribuable peut déduire 15 francs par repas principal et par jour, jusqu'à concurrence de 3200 francs par an. Ce forfait est divisé par deux si l'employeur contribue à l'abaissement du prix des repas par la remise de bons ou si les repas peuvent être pris dans un restaurant subventionné par l'employeur (art. 6, al. 2, et ch. 1 de l'appendice de l'ordonnance sur les frais professionnels).

La déduction n'est admise que si le repas pris à l'extérieur pour des raisons professionnelles occasionne des frais supplémentaires par rapport à un repas qui serait pris à domicile. Tel est notamment le cas lorsque le domicile et le lieu de travail sont très éloignés l'un de l'autre ou que la pause-repas est trop courte (art. 6, al. 1, de l'ordonnance sur les frais professionnels). Faute de surplus de dépenses, aucune déduction n'est admise lorsque l'estimation des prestations en nature faite par l'employeur est inférieure aux taux fixés par l'administration fiscale ou lorsque le contribuable peut se restaurer à un prix se situant au-dessous de ces taux⁸ (art. 6, al. 3, de l'ordonnance sur les frais professionnels). Dans certaines situations (travail par équipes ou séjour hors du domicile, p. ex), le contribuable peut obtenir l'autorisation de déduire le surplus de dépenses de deux repas principaux par jour.

1.3.3 Autres frais professionnels

Sont réputés autres frais professionnels, notamment, les dépenses indispensables à l'exercice de la profession, soit l'outillage professionnel (y compris le matériel informatique et les logiciels), les ouvrages professionnels, l'utilisation d'une pièce de travail privée, les vêtements professionnels, l'usure exceptionnelle des chaussures et des vêtements ainsi que l'exécution de travaux pénibles (art. 7, al. 1, de l'ordonnance sur les frais professionnels). En matière d'impôt fédéral direct, la déduction forfaitaire est de 3 % du salaire net, mais ne peut pas être inférieure à 2000 francs par an ou supérieure à 4000 francs par an (ch. 1 de l'appendice de l'ordonnance sur les frais professionnels). La justification de frais plus élevés est réservée (art. 7, al. 1, de l'ordonnance sur les frais professionnels). Près de la moitié des réglementations cantonales correspondent à celle qui s'applique à l'impôt fédéral direct⁹. Dans les autres cantons, les forfaits sont tantôt inférieurs, tantôt supérieurs.

La déduction forfaitaire doit être réduite de manière appropriée si l'activité lucrative dépendante n'est exercée que pendant une partie de l'année ou à temps partiel (art. 7,

⁸ À propos des taux, voir la notice N2/2007 sur l'estimation de la pension et du logement des salariés; consultable sous: www.estv.admin.ch > Impôt fédéral direct > Information spécialisée IFD > Notices.

⁹ Déduction forfaitaire pour autres dépenses professionnelles, Brochures fiscales 2021; consultable sous: www.estv.admin.ch > L'AFC > Système fiscal suisse > Brochures fiscales > Frais (frais d'acquisition du revenu).

al. 2, de l'ordonnance sur les frais professionnels). Les indications nécessaires à une réduction en raison du temps de travail ou du nombre de jours de travail figurent rajurement dans la déclaration d'impôt ou dans ses annexes. Il faut donc envisager l'ajout de ces indications.

La jurisprudence du Tribunal fédéral autorise la déduction complète ou partielle des frais réels (quote-part du loyer et des frais de chauffage, d'électricité et de nettoyage) engagés pour la pièce de travail lorsque le contribuable peut prouver qu'il est obligé d'utiliser essentiellement et régulièrement cette pièce pour l'exécution d'une part importante de son travail, faute d'une autre solution¹⁰. Si le contribuable fait valoir ses dépenses réelles engagées pour la pièce de travail, il doit aussi justifier tous les autres frais professionnels en frais réels.

1.3.3.1 Frais résultant du séjour hors du domicile

Le contribuable qui, pendant les jours de travail, séjourne là où il travaille et qui doit par conséquent y passer la nuit, mais qui regagne régulièrement son domicile fiscal les jours fériés, peut déduire le surplus de dépenses résultant de son séjour hors du lieu de domicile au titre des autres frais professionnels (art. 9, al. 1, de l'ordonnance sur les frais professionnels). Ces frais supplémentaires incluent le loyer d'une pièce, conformément aux loyers usuels au lieu de séjour (art. 9, al. 3, de l'ordonnance sur les frais professionnels). Le contribuable peut aussi déduire le surplus de dépenses nécessaire pour les repas pris hors du domicile (art. 6, al. 6, de l'ordonnance sur les frais professionnels). La déduction forfaitaire est de 30 francs par jour (6400 francs par an), sur la base de deux repas principaux par jour. La déduction partielle de 22 fr. 50 (4800 par an) doit être appliquée lorsque, d'après l'art. 6, al. 2, de l'ordonnance, seule une demi-déduction est admise pour un des deux repas principaux quotidiens (ch. 1, let. b, de l'appendice de l'ordonnance sur les frais professionnels). Le contribuable peut en outre déduire, jusqu'à concurrence du montant maximal de 3000 francs, les frais de déplacement résultant du retour régulier au domicile fiscal ainsi que les frais nécessités au lieu de séjour par le déplacement entre le logement et le lieu de travail (art. 9, al. 4 de l'ordonnance sur les frais professionnels). Des dispositions analogues s'appliquent dans les cantons.

1.3.3.2 Frais résultant d'une activité accessoire

Si le contribuable exerce une activité accessoire, il peut, en matière d'impôt fédéral direct ainsi que pour les impôts directs dans presque tous les cantons, déduire en plus des frais évoqués précédemment, les frais d'acquisition du revenu de cette activité accessoire (art. 10 de l'ordonnance sur les frais professionnels).

En matière d'impôt fédéral direct, la déduction forfaitaire est de 20 % des revenus nets de l'activité accessoire, mais ne peut pas être inférieure à 800 francs par an et supérieure à 2400 francs par an (ch. 1 de l'appendice de l'ordonnance sur les frais professionnels), et la justification de frais plus élevés est admise (art. 10 de l'ordonnance sur

¹⁰ ATF 124 II 29 avec renvoi aux Archives de droit fiscal suisse (ASA) 60, consid. 2, et ASA 62 403, consid. 2 (frais d'acquisition d'appareils de travail privés tels qu'un ordinateur)

les frais professionnels). À de rares exceptions près, les cantons prévoient le même plafond de déduction que la Confédération¹¹.

1.3.4 Déductions admises pendant la pandémie de COVID-19

En 2020 et en 2021, la pandémie de COVID-19 a notamment entraîné une obligation de travailler à domicile dans certains domaines, et la fermeture temporaire de secteurs économiques importants (restauration, commerce de détail, entreprises de services). Les cantons ont émis des recommandations pratiques variées pour la prise en compte des frais professionnels pendant ces périodes¹².

Certains cantons prennent en compte les frais professionnels comme s'il n'y avait pas eu de mesures COVID-19. Ils s'abstiennent notamment de retrancher des frais professionnels les jours de télétravail pour cause de COVID-19. En contrepartie, ils excluent toute déduction de frais de télétravail. Si un travailleur fait valoir les dépenses engagées pour la pièce de travail ou d'autres frais de télétravail, il ne peut plus déduire ses frais de déplacement ni ses dépenses résultant de repas pris hors du domicile pour les jours de travail concernés.

D'autres cantons acceptent, outre les déductions qui seraient admises en l'absence de mesures COVID-19, la déduction des frais liés à la pièce de travail, en partant du principe que pendant la période de télétravail obligatoire, le contribuable effectue à domicile un travail ordonné par l'employeur. La pièce de travail doit cependant satisfaire aux autres exigences qui la concernent. Selon d'autres réglementations, les indemnités pour télétravail versées par l'employeur sont considérées, en deçà d'un certain montant, comme ne faisant pas partie du revenu.

Bon nombre de cantons prévoient que pour les jours où l'usage des transports publics était déconseillé, le contribuable qui a utilisé son véhicule privé peut déduire les frais correspondants. Certains limitent cette possibilité aux personnes particulièrement vulnérables.

Certains cantons traitent les déductions en fonction de la situation réelle de chaque contribuable pendant la pandémie. Ils réduisent ainsi la déduction des frais de repas et des frais de déplacement en véhicule privé pour les jours de télétravail. Certains cantons appliquent une réglementation différente à la période fiscale 2020 et à la période fiscale 2021.

Dans l'ensemble, on constate que l'éventail des solutions retenues est vaste et contrasté. Ces disparités importantes créent non seulement une désynchronisation fiscale grandissante entre les cantons, mais également une pratique hétérogène en matière d'impôt fédéral direct si l'on applique aussi pour ce dernier les différentes pratiques des cantons dans le cadre de la procédure d'estimation. La réglementation proposée

¹¹ Déduction forfaitaire pour dépenses professionnelles du revenu accessoire, Brochures fiscales 2021; consultable sous: www.estv.admin.ch > L'AFC > Système fiscal suisse > Brochures fiscales > Frais (frais d'acquisition du revenu).

¹² Une vue d'ensemble des pratiques cantonales figure dans Mesures COVID-19 relatives aux déductions des frais professionnels, Brochures fiscales 2021; consultable sous: www.estv.admin.ch > L'AFC > Système fiscal suisse > Brochures fiscales > Frais (frais d'acquisition du revenu).

peut contribuer à harmoniser les pratiques des cantons et de la Confédération en matière de déductions.

1.4 Personnes exerçant une activité lucrative indépendante

Les personnes exerçant une activité lucrative indépendante peuvent déduire de leur revenu brut les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel. La déduction figure généralement dans le compte de résultat.

En pratique, au nom de l'égalité des droits, les frais de déplacement entre le domicile et le lieu de travail et les frais supplémentaires résultant des repas pris hors du domicile sont partiellement traités comme des dépenses déductibles, même pour les travailleurs indépendants, bien qu'ils ne constituent pas de frais d'acquisition du revenu au sens strict. Aucune disposition légale ne limite toutefois expressément la déduction des frais de déplacement¹³. Par contre, chaque dépense doit être comptabilisée séparément, aucune déduction forfaitaire n'étant prévue.

1.5 Réglementation proposée

1.5.1 Impôt fédéral direct

Le projet vise à permettre aux travailleurs salariés de faire valoir à l'avenir, en matière d'impôt fédéral, l'intégralité de leurs frais professionnels sous la forme d'un forfait. Cette modification simplifiera considérablement la procédure, pour l'administration comme pour les contribuables. En matière de neutralité du traitement des différentes formes de travail également, la déduction forfaitaire représentera une amélioration significative. Étant donné qu'en cas de déduction forfaitaire les déductions ne dépendront plus de la forme de travail, toutes les formes de travail seront traitées de manière neutre sur le plan fiscal. En parallèle, les contribuables continueront d'avoir la possibilité de déduire leurs frais réels de leur revenu imposable, justificatifs à l'appui.

Avec son ordonnance du 18 décembre 1991 sur la délégation d'attributions au DFF en matière d'impôt fédéral direct¹⁴, le Conseil fédéral a décidé de conférer au DFF la compétence d'édictier les dispositions d'exécution de la LIFD dans le domaine des frais professionnels. Cette compétence sera maintenue, mais sera désormais fixée dans la loi et non plus, comme jusqu'à présent, par le DFF dans l'ordonnance sur les frais professionnels.

L'ordonnance sur les frais professionnels devra régler notamment les points suivants:

- montant du forfait;
- réduction ou non du forfait en cas d'activité lucrative à temps partiel;
- choix d'une même solution (déduction forfaitaire ou justification des frais réels) pour l'impôt fédéral direct et pour les impôts cantonaux;

¹³ Markus Reich, Marina Züger, Philipp Betschart, *in*: Martin Zweifel / Michael Beusch (éd.), *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer*, 3^e édition, Bâle 2016, art. 27 LIFD, N 12

¹⁴ RS 642.118

- durée de validité du choix entre la déduction forfaitaire et la justification des frais réels;
- déduction des frais professionnels pour l'activité accessoire dépendante;
- s'agissant de la justification des frais réels, les frais supplémentaires résultant des repas pris hors du domicile seront-ils uniquement déductibles sous la forme d'un forfait journalier unique?

1.5.2 Impôts cantonaux

Le projet prévoit aussi la déduction forfaitaire des frais professionnels en matière d'impôts cantonaux, tout en maintenant la possibilité pour le contribuable de justifier ses frais réels. Les cantons fixeront eux-mêmes le montant du forfait et ils garderont la possibilité de limiter la déduction des frais de déplacement réels.

1.6 Justification et évaluation de la solution proposée

Du moment que le contribuable ne fera pas valoir ses frais réels, la déduction forfaitaire des frais professionnels entraînera la neutralité de l'impôt vis-à-vis des formes de travail étant donné qu'à revenu et circonstances égaux, la charge fiscale sera la même indépendamment de la forme choisie. L'imposition n'aura plus d'effet distordant sur le choix entre travail mobile, travail à domicile et travail dans les locaux de l'employeur. En outre, les personnes qui opteront pour la déduction forfaitaire n'auront plus à justifier leurs dépenses, ce qui simplifiera la procédure de taxation.

Eu égard à l'harmonisation formelle des impôts directs de la Confédération, des cantons et des communes visée à l'art. 129 de la Constitution (Cst)¹⁵, il faudra inscrire les nouvelles modalités de déduction des frais professionnels dans la LHID (art. 9, al. 1, LHID). Ce sera une manière de tenir compte à la fois du mandat constitutionnel d'harmonisation verticale et de la question de la praticabilité.

Il faudra en outre instaurer la même méthodologie aux niveaux de la Confédération et des cantons afin d'atteindre au mieux les objectifs de simplification et de neutralité fiscale entre les formes de travail.

Pour les personnes qui opteront pour la déduction des frais réels, la saisie des justificatifs de déplacement et de repas représentera toujours la même charge administrative. Il s'y ajoutera cependant la saisie et la vérification des justificatifs des autres frais professionnels qui, jusqu'à présent, pouvaient faire l'objet d'une déduction forfaitaire. En effet, ceux qui renonceront à la nouvelle déduction forfaitaire de tous leurs frais professionnels devront faire valoir et justifier tous leurs frais réels.

La déduction des frais réels ne permet pas d'instaurer la neutralité fiscale entre les formes de travail, car les déductions dépendent alors du lieu de travail. En cas de séjour hors du domicile, il est probable que les frais réels seront régulièrement plus élevés que le futur forfait, ce qui fait que les objectifs de simplification et de neutralité ne pourront pas être atteints pour ces personnes.

¹⁵ RS 101

La réglementation proposée ne change rien à la pratique concernant les frais de déplacement et les frais supplémentaires résultant des repas pris hors du domicile des travailleurs indépendants. Ceux-ci ne pourront cependant pas appliquer par analogie la déduction forfaitaire unique, à l'instar de l'actuelle déduction forfaitaire des autres frais professionnels, car elle comprend des frais que les indépendants doivent comptabiliser individuellement. Les différences entre les systèmes perdureront donc, sans modification significative.

1.7 Variantes examinées et abandonnées

Les variantes ci-après ont été présentées dans le rapport du groupe de travail et abandonnées par le Conseil fédéral.

1.7.1 Forfait global pour frais professionnels sans possibilité de justifier des frais plus élevés

La déduction forfaitaire globale des frais professionnels sans possibilité de faire valoir les frais réels simplifierait grandement la procédure en supprimant le travail de documentation et de vérification. Cette variante a cependant été rejetée, car elle ne tient pas compte des situations parfois très contrastées entre les contribuables. Elle est en outre incompatible avec le principe de l'imposition selon la capacité économique.

1.7.2 Diverses modifications concernant les frais de repas

Suppression de la déduction des frais de repas pris hors du domicile

La suppression de la déduction des frais de repas pris hors du domicile figure dans plusieurs variantes et sous-variantes exposées dans le rapport. Compte tenu de l'évolution des modes de vie et des formes de restauration modernes, on peut se demander si ces dépenses sont encore justifiables professionnellement. Cette variante a été rejetée parce qu'il faut conserver la notion de frais professionnels.

Déduction unique des frais de repas pris hors du domicile

Si l'employeur contribue à l'abaissement du prix des repas par la remise de bons ou si les repas peuvent être pris dans un restaurant subventionné par l'employeur, cela doit figurer sur le certificat de salaire, et le salarié concerné ne peut déduire que la moitié des frais supplémentaires résultant des repas pris hors du domicile. Ces modalités ont sur les procédures de déclaration et de taxation des conséquences pratiques considérables, qu'un forfait journalier unique, quel que soit le mode de restauration, permettrait d'éviter.

Ce forfait journalier unique a été rejeté en tant que mesure isolée. Il est cependant prévu de ne plus proposer qu'une seule déduction en cas de justification des frais réels.

1.7.3 Forfait pour frais professionnels, sans modification concernant les frais de déplacement

Cette variante consiste à admettre la déduction forfaitaire des frais professionnels, hors frais de déplacement, pour lesquels les règles en vigueur, notamment les plafonds de déduction, seraient maintenues. Elle extrairait une part importante des frais professionnels du forfait et refléterait donc mieux les situations individuelles. Par contre, en traitant les frais de déplacement à part, elle ne permettrait pas d'atteindre la simplifi-

cation recherchée. Il faudrait toujours examiner, dans le cadre des procédures de déclaration et de taxation, la situation individuelle des personnes qui feraient valoir des frais de déplacement. Comme les salariés ne pourraient faire valoir que leurs frais de déplacement réels, la neutralité vis-à-vis des formes de travail ne serait pas atteinte. Cette variante ne va donc pas assez loin pour réaliser les objectifs de la réglementation proposée.

Il a aussi été envisagé d'obtenir la neutralité à l'égard des formes de travail par la suppression de la déduction des frais de déplacement. Cette proposition a été rejetée, car il convient fondamentalement de conserver les éléments qui peuvent actuellement être déduits en tant que frais professionnels.

1.7.4 Limitation des déductions pour séjour hors du domicile à deux périodes fiscales

Les frais de séjour hors du domicile tiennent eux aussi à la distance entre le domicile et le lieu de travail et sont donc occasionnés par des circonstances à la fois professionnelles et personnelles. Ils résultent d'une part du choix professionnel d'un certain lieu (ou de plusieurs lieux) de travail et d'autre part du choix personnel d'un certain lieu (ou de plusieurs lieux) de résidence. La variante évoquée ici consiste à limiter ces déductions aux deux périodes fiscales qui suivent le début de l'activité lucrative sur le lieu de séjour afin de mieux tenir compte de la nature mixte de ces frais. Cette solution a été rejetée en tant que mesure isolée, car elle ne permet pas de simplifier significativement le processus de taxation compte tenu du faible nombre de travailleurs vraisemblablement concernés.

1.8 Mise en œuvre

1.8.1 Impôt à la source

En vertu de l'art. 85, al. 2, LIFD, le montant de l'impôt retenu à la source tient compte des frais professionnels sous forme de forfait. La réglementation proposée permet le maintien de cette pratique. La réduction du forfait en cas d'activité inférieure à un an figure sur le barème, mais techniquement, le barème en vigueur n'intègre pas de réduction pour cause de travail à temps partiel.

Les travailleurs assujettis à l'impôt à la source dont le salaire constitue l'unique revenu peuvent renoncer à la taxation ordinaire. Les modalités de déduction des frais professionnels influent sur le nombre des travailleurs assujettis à l'impôt à la source qui demandent une taxation ordinaire ultérieure. Cette taxation prend en compte les déductions ordinaires. Un contribuable domicilié en Suisse qui est soumis à l'impôt à la source optera pour ce mode de taxation s'il aboutit pour lui à une charge fiscale moindre.

D'où l'intérêt de prévoir les déductions de telle manière qu'elles puissent être prises en compte dans le barème de l'impôt à la source, afin que la charge fiscale soit finalement la même dans les deux cas: retenue à la source ou taxation ordinaire.

Cette uniformité réduira le nombre des procédures de taxation ordinaire ultérieure, ce qui simplifiera les choses pour les contribuables comme pour les autorités fiscales.

1.8.2 Date d'entrée en vigueur

Conformément à l'art. 72 de la LHID dans sa version en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2022, la Confédération tient compte des cantons lorsqu'elle fixe la date d'entrée en

vigueur. Elle leur accorde en règle générale un délai d'au moins deux ans pour adapter leur législation. La réglementation proposée devra entrer en vigueur au même moment pour l'impôt fédéral direct et pour les impôts de tous les cantons afin d'aboutir à la simplification recherchée et d'éviter le fonctionnement simultané de systèmes différents.

Si le droit fiscal cantonal n'a pas été adapté au moment de l'entrée en vigueur de la LHID modifiée, celle-ci s'appliquera directement. Le gouvernement cantonal sera alors tenu d'édicter les prescriptions provisoires requises, dont le montant du forfait applicable aux impôts cantonaux, qui sera indispensable pour permettre l'application de la LHID modifiée.

1.8.3 Modifications informatiques

L'instauration de la déduction forfaitaire unique pour les frais professionnels des personnes exerçant une activité lucrative dépendante entraînera des modifications informatiques pour les administrations fiscales cantonales.

2 Commentaire des dispositions

2.1 Loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD)

Art. 26, al. 1, let. b à e, 2 et 3

Le projet inscrit à l'art. 26, al. 1, LIFD la liste exhaustive des frais professionnels que les salariés pourront déduire de leur revenu imposable. Il ne modifie pas la réglementation en vigueur concernant les frais de déplacement (art. 26, al. 1, let. a, LIFD). Les frais liés au logement sur le lieu de travail pendant les jours de travail, qui sont actuellement déductibles en tant qu'autres frais professionnels, seront explicitement mentionnés à la let. b. Les conditions donnant droit à la déduction demeureront inchangées. Les frais supplémentaires résultant des repas pris hors du domicile et du travail par équipes resteront déductibles. Ces deux types de frais sont aussi nécessaires si le salarié travaille en dehors de son domicile, c'est-à-dire dans les locaux de l'employeur, même s'il a la possibilité de télétravailler. La déduction des frais supplémentaires résultant des repas prendra la forme d'un forfait par repas principal devant être pris à l'extérieur, comme le prévoit déjà l'ordonnance sur les frais professionnels. Ce forfait s'appliquera aussi si l'employeur contribue à l'abaissement du prix des repas par la remise de bons ou de chèques-repas, ou si les repas peuvent être pris dans un restaurant subventionné par l'employeur. Ce forfait journalier unique valable pour tous les salariés simplifiera considérablement les procédures de déclaration et de taxation.

La nouvelle let. d permettra de déduire les frais de télétravail et de location de locaux (espaces de cotravail, p. ex.) non remboursés par l'employeur, mais aussi les frais d'équipement en instruments de travail (écran, imprimante, etc.), et ce même si l'employeur fournit une place de travail. Les déductions étant limitées aux frais nécessaires, elles n'incluront toujours pas les frais occasionnés par le train de vie, soit les frais occasionnés par les locaux non exclusivement affectés au travail et les autres dépenses essentiellement privées. Certaines dépenses professionnelles peuvent inclure une quote-part privée (achat d'un écran, p. ex.).

Les autres frais visés à l'art. 26, al. 1, let. e, LIFD comprennent tous les autres frais indispensables à l'exercice de la profession. Ils ne pourront plus être déduits forfaitairement comme c'est le cas actuellement, mais devront être justifiés individuellement. Dans le projet, la qualification de ces frais (nouvelle let. d) correspond au droit en vigueur. Ils portent notamment sur les outils professionnels (y c. le matériel informatique et les logiciels), les ouvrages spécialisés, les vêtements de travail, l'usure exceptionnelle des chaussures et des vêtements, les cotisations syndicales et l'exécution de travaux pénibles.

Si le contribuable décide de faire valoir les frais visés à l'al. 1 en frais réels, il devra faire de même vis-à-vis de l'impôt cantonal sur le revenu. Étant donné que les frais réels auront été établis, rien ne justifiera en effet le choix de modes de déduction différents (en frais réels au niveau fédéral et forfaitairement au niveau cantonal) en vue d'une éventuelle optimisation fiscale.

Al. 2: Tout salarié pourra faire valoir une déduction forfaitaire au lieu des frais visés à l'al. 1. Ce forfait comprendra tous les frais professionnels occasionnés par l'activité principale du contribuable. Les chiffres fournis par les cantons de Berne, de Bâle-Campagne et de Soleure révèlent une corrélation très faible entre le revenu et les frais professionnels. D'où l'idée d'instaurer une déduction forfaitaire indépendante du revenu. Comme c'est le cas dans le droit en vigueur, la déduction forfaitaire devra être réduite de manière appropriée si l'activité lucrative dépendante n'est exercée que pendant une partie de l'année ou à temps partiel: dans le premier cas, au prorata des mois travaillés, dans le second, au prorata du temps de travail. Le nombre de jours de travail pourra être pris en compte.

Al. 3: Actuellement, la compétence du DFF de fixer les montants forfaitaires se fonde sur l'art. 199 LIFD, qui charge le Conseil fédéral d'arrêter les dispositions d'exécution de la LIFD. Le Conseil fédéral a délégué cette compétence au DFF dans l'ordonnance sur la délégation d'attributions au Département des finances en matière d'impôt fédéral direct. Cette compétence du DFF sera désormais ancrée dans la LIFD.

2.2 Loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID)

Art. 9, al. 1 et 1^{bis}

L'al. 1 correspond à la teneur de l'art. 26, al. 1, LIFD. Nous renvoyons par conséquent au commentaire de cette disposition au ch. 2.1. Lorsque le texte de la LIFD et celui de la LHID sont identiques, leur signification est réputée identique¹⁶.

Les cantons pourront toujours fixer un montant maximal pour les frais de déplacement.

¹⁶ Arrêt 2A.224/2004 du 26 octobre 2004, consid. 5.2, et ASA 75, 253, p. 256: Frais professionnels d'un résident à la semaine

Étant donné que dans le droit cantonal, le forfait visé à l'al. 1^{bis} comprendra aussi tous les frais professionnels, en cas de déduction des frais réels, les autres frais professionnels ne pourront plus être déduits forfaitairement; il faudra les justifier un par un.

Si le contribuable décide de faire valoir les frais visés à l'al. 1 en frais réels, il ne pourra pas faire valoir la déduction forfaitaire visée à l'art. 26, al. 2, LIFD en matière d'impôt fédéral direct, puisque les frais réels seront connus.

Concernant l'al. 1^{bis}, voir le commentaire de l'art. 26, al. 2, LIFD (ch. 2.1).

3 Conséquences

3.1 Conséquences financières pour la Confédération

L'objectif de la réforme est de mettre en œuvre une solution neutre sur le plan des recettes. Les conséquences financières du projet pour la Confédération dépendront du montant du futur forfait, qui devra être fixé dans l'ordonnance de manière à atteindre l'objectif de neutralité.

Les chiffres de 2018 provenant des cantons de Berne, de Bâle-Campagne et de Soleure indiquent que pour avoir une incidence aussi faible que possible sur les recettes générées par l'impôt fédéral direct, le forfait devrait avoisiner les 5800 francs. Ce montant est l'arrondi à la centaine de francs la plus proche de la moyenne des valeurs des trois cantons (6000 francs pour BE, 5449 francs pour SO et 5305 francs pour BL) pondérées par le nombre de salariés correspondant.

Pour que la solution soit neutre sur le plan des recettes et apporte une simplification du point de vue administratif, il faudra que les contribuables privilégient la déduction forfaitaire proposée et que la déduction des frais réels ne soit plus avantageuse que pour un nombre réduit de personnes. Ainsi, si le forfait fixé est trop bas, davantage de contribuables auront intérêt à déclarer leurs frais réels. Un forfait plus élevé permettrait en revanche à un plus grand nombre de contribuables de bénéficier d'une déduction supérieure au montant de leurs frais réels, ce qui se traduirait par une diminution des recettes provenant de ce groupe de contribuables. Il s'agira donc, lors de la fixation du montant de la déduction forfaitaire, de tenir compte de ces effets pour garantir la neutralité de la réforme sur le plan des recettes.

3.2 Conséquences pour les cantons et les communes

3.2.1 Conséquences financières

Les cantons pourront déterminer eux-mêmes le montant des déductions et de la déduction forfaitaire. Il appartiendra aux législateurs cantonaux d'opter pour une solution neutre sur le plan des recettes ou pour une solution qui générera des recettes en plus ou en moins. On ne pourra donc estimer les conséquences financières qu'après la mise en œuvre du projet par les cantons.

3.2.2 Conséquences sur les ressources humaines

Plus les contribuables opteront pour la déduction forfaitaire, moins il y aura de justificatifs à contrôler. Cela réduira donc la charge administrative des contribuables et des autorités fiscales. Si les contribuables font valoir en frais réels non seulement leurs frais de déplacement et leurs frais supplémentaires résultant des repas pris hors du domicile, mais aussi leurs autres frais professionnels, il sera toutefois nécessaire d'effectuer plus de contrôles, tandis que le montant forfaitaire pour frais supplémentaires

résultant des repas pris hors du domicile réduira, pour sa part, le nombre de contrôles. En fin de compte, la charge administrative sera moindre. Dans quelle proportion? Cela dépendra du montant du forfait, ou du nombre de contribuables qui opteront pour lui.

3.3 Conséquences économiques

3.3.1 Efficacité économique, neutralité vis-à-vis des formes de travail et distorsions résultant de l'imposition

Chez certains employeurs, les salariés peuvent opter entre les deux formes de travail ci-après, ou pour une combinaison des deux:

1. travailler dans les locaux de l'employeur, ce qui, à partir d'un certain éloignement, génère des frais de déplacement entre le domicile et le lieu de travail, voire des frais supplémentaires pour les repas pris hors du domicile, et
2. travailler de manière mobile ou à domicile, ce qui élimine les frais de déplacement et, le cas échéant, les frais supplémentaires pour les repas pris hors domicile, tout en pouvant générer des frais supplémentaires d'électricité ou de location d'un espace de cotravail, par exemple, particulièrement s'ils affectent une pièce de leur logement à l'exercice exclusif de leur activité professionnelle.

L'imposition sera efficace sur le plan économique si, entre autres, elle ne fausse pas le choix entre différentes formes de travail (neutralité fiscale). Imaginons que dans un monde sans impôts, une personne connaissant tous les avantages et les inconvénients des deux systèmes opterait pour le travail mobile ou à domicile plutôt que pour le navettage; la neutralité fiscale suppose que la personne ferait le même choix dans un monde avec impôts.

L'imposition est neutre vis-à-vis des formes de travail si elle permet dans tous les cas de déduire les mêmes montants pour frais professionnels. C'est précisément le cas de la déduction forfaitaire unique proposée. À l'inverse, la déduction des frais réels n'est pas neutre fiscalement, car elle influence le choix du contribuable en faveur de la solution permettant la déduction la plus importante. Le droit en vigueur privilégie généralement le navettage, car lui seul permet faire valoir les frais de déplacement entre le domicile et le lieu de travail et les frais supplémentaires pour les repas pris hors du domicile. L'avantage est d'autant plus grand que le plafond de déduction des frais de déplacement est élevé, voire inexistant. En revanche, il est souvent impossible de faire valoir les frais supplémentaires résultant de l'aménagement d'une pièce de travail à son domicile.

Une déduction forfaitaire de zéro serait elle aussi neutre fiscalement dans le sens évoqué plus haut. Dans la mesure où elle exclurait la déduction de frais professionnels nécessaires, elle serait toutefois contraire au principe du produit net. En revanche, une déduction forfaitaire plus élevée atténuerait les distorsions résultant de l'imposition du revenu en réduisant la charge fiscale effective qui pèse sur le revenu du travail. Ces distorsions tiennent au fait que l'impôt sur le revenu intègre certes le revenu, mais non la valeur du temps libre ni celle du travail au sein du ménage. L'imposition du revenu n'est donc jamais neutre. La déduction forfaitaire unique des frais professionnels réduira la charge fiscale effective qui pèse sur le revenu du travail et, partant, la distorsion fiscale en faveur du travail au sein du ménage et du temps libre et en défaveur des activités lucratives. Pour cette raison, il est indiqué de conserver la déduction.

Étant donné que la future déduction forfaitaire sera neutre sur le plan des recettes par rapport au droit en vigueur, elle aura le même effet sur la distorsion en défaveur des activités lucratives que le droit en vigueur. Mais elle sera plus bénéfique pour la prospérité, parce qu'elle sera neutre quant au choix de la forme de travail.

3.3.2 Effet de redistribution

Dans le système fiscal actuel, ce sont principalement les personnes domiciliées loin de leur lieu de travail qui bénéficient de déductions plus élevées et, partant, d'une charge fiscale réduite. La réforme proposée permettrait aux personnes qui n'ont que peu ou pas de frais de déplacement de faire valoir une déduction plus élevée. Pour les personnes dont les frais de déplacement réels sont importants, l'effet de la réforme dépendra de leur choix entre la déclaration des frais réels et la déduction forfaitaire (dans ce dernier cas, ils devront assumer une charge fiscale plus élevée).

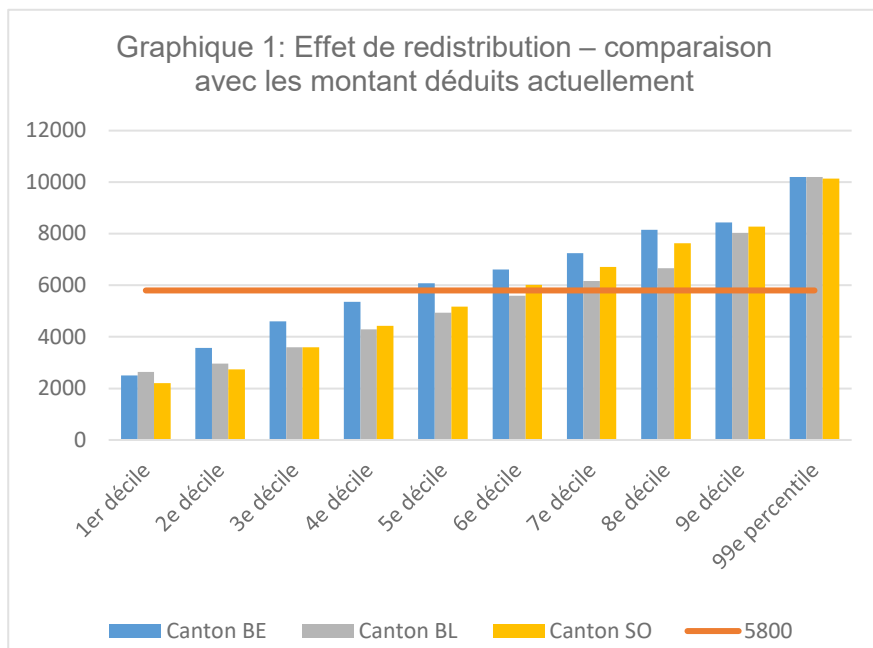
Pour analyser la déduction des frais professionnels, l'AFC avait à sa disposition des données détaillées de 2018 provenant des cantons de Berne, de Bâle-Campagne et de Soleure. Le tableau ci-après indique pour chaque canton le montant des déductions que les contribuables ont fait valoir, en matière d'impôt fédéral direct, pour leurs frais de déplacement, leurs frais supplémentaires pour repas pris hors du domicile et leurs autres frais professionnels, ainsi que la somme de ces trois déductions. Les salariés ont également été ordonnés en déciles et en centiles en fonction du montant des frais professionnels déduits. Les déciles les répartissent en 10 groupes comprenant chacun 10 % des salariés du canton. De même, les centiles les répartissent en 100 groupes comprenant chacun 1 % des salariés du canton. Le 1^{er} décile regroupe les 10 % des salariés ayant déduit les montants les plus faibles. Ainsi, 90 % des contribuables déduisent des montants supérieurs à la valeur indiquée pour le 1^{er} décile. De même, 80 % des contribuables déduisent des montants supérieurs à la valeur indiquée pour le 2^e décile, etc. Le 10^e décile, qui correspondrait à la déduction la plus élevée, est omis et remplacé par le 99^e centile de manière que 99 % des contribuables ont déduit des montants inférieurs à cette valeur¹⁷.

¹⁷ Le 99^e centile est plus pertinent que le 10^e décile, car la valeur correspondante n'est pas déterminée par une seule observation, ce qui élimine le risque qu'il s'agisse d'une donnée aberrante ou, dans le pire des cas, d'une erreur de saisie.

	Canton	Valeur moyen ne	1 ^{er} décile	2 ^e décile	3 ^e décile	4 ^e décile	5 ^e décile	6 ^e décile	7 ^e décile	8 ^e décile	9 ^e décile	99 ^e per- centile
Frais de déplacement en francs	BE	1679	0	700	700	1100	1576	2222	3000	3000	3000	3000
	BL	1127	0	700	960	960	960	960	960	1132	3000	3000
	SO	1598	0	616	700	869	1456	2156	3000	3000	3000	3000
Frais supplémentaires pour re- pas hors domicile en francs	BE	1845	0	0	1050	1600	1650	2700	3200	3200	3200	3200
	BL	1470	0	0	0	735	1600	1650	2640	3200	3200	3200
	SO	1372	0	0	0	495	1320	1600	2400	3200	3200	3200
Autres frais professionnels en francs	BE	2291	2000	2000	2000	2000	2000	2000	2209	2576	3246	4000
	BL	2440	2000	2000	2000	2000	2000	2173	2498	2978	3895	4000
	SO	2296	2000	2000	2000	2000	2000	2052	2301	2669	3327	4000
Somme des déductions	BE	5815	2501	3572	4600	5355	6077	6618	7248	8150	8433	10 200
	BL	5037	2636	2960	3600	4292	4940	5600	6160	6664	8022	10 200
	SO	5266	2209	2738	3600	4431	5177	6018	6714	7634	8281	10 136

Si l'on compare les sommes des déductions inscrites dans le tableau à la déduction forfaitaire unique de 5800 francs, neutre sur le plan des recettes, calculée d'après les chiffres des trois cantons considérés, on voit que par rapport au droit en vigueur, les déciles inférieurs pourront à l'avenir déduire des frais plus importants et les déciles supérieurs des frais moins importants. La réforme profitera donc, en matière d'impôt fédéral direct, à 45 % des salariés du canton de Berne, à 57 % de ceux du canton de Soleure et à 62 % de ceux du canton de Bâle-Campagne.

Si l'on subdivise la déduction de 5800 francs en ses composants implicites, on voit par exemple que les salariés qui déduisent actuellement moins de 1544 francs de frais de déplacement, moins de 1685 francs de frais supplémentaires pour repas hors domicile et moins de 2571 francs d'autres frais professionnels, ou n'importe quelle combinaison de ces trois déductions pour un montant inférieur à 5800 francs, seront gagnants si le projet aboutit.



Si le projet aboutit, les salariés seront gagnants ou perdants face à l'impôt fédéral direct en fonction de leur situation personnelle:

	Gagnant	Perdant
Frais de déplacement	Salariés sans frais de déplacement Navetteurs circulant à vélo, à cyclomoteur ou à motocycle avec plaque d'immatriculation sur fond jaune Salariés titulaires d'un abonnement des transports publics urbains	Navetteurs titulaires d'un abonnement des transports publics interurbains Navetteurs circulant en voiture ou à motocycle avec plaque d'immatriculation sur fond blanc à raison de respectivement 10 ou 18 km par jour
Frais supplémentaires pour repas hors domicile	Salariés sans frais supplémentaires pour repas hors domicile Salariés avec frais supplémentaires pour repas hors domicile subventionné	Salariés avec frais supplémentaires pour repas hors domicile non subventionné
Autres frais professionnels	Salariés touchant un salaire net inférieur à 85 700 francs	Salariés touchant un salaire net supérieur à 85 700 francs

3.4 Conséquences sociales

Les mesures visant à endiguer la pandémie de COVID-19 ont grandement favorisé le développement des visioconférences et du télétravail et amélioré l'acceptation de ces formes de travail dans de nombreuses entreprises. L'instauration d'une déduction forfaitaire unique des frais professionnels soutiendra cette évolution en permettant le traitement fiscal égal du travail mobile ou à domicile d'une part, et du travail dans les locaux de l'employeur de l'autre.

3.4.1 Conséquences pour les employeurs

La déduction forfaitaire unique des frais supplémentaires résultant des repas pris hors du domicile entraînera des modifications sur le certificat de salaire. Il ne faudra plus cocher le champ G «repas à la cantine / chèques-repas». Il ne faudra pas décompter comme éléments du salaire la réduction offerte par l'employeur sur les repas pris à la cantine ni les chèques-repas fournis par l'employeur à concurrence du plafond en vigueur, comme le prévoit le guide d'établissement du certificat de salaire. Il s'agit là d'un allègement administratif pour les employeurs. Le traitement des prestations en nature ne changera pas.

3.4.2 Conséquences pour les travailleurs

Le projet prévoyant des déductions plus ou moins élevées selon la situation du travailleur, la charge fiscale pesant sur le revenu pourra varier (voir à ce propos le commentaire du ch. 3.3).

La grande majorité des salariés, c'est-à-dire, vraisemblablement, ceux qui devraient opter pour la déduction forfaitaire fixe des frais professionnels, gagneront un peu de temps sur le remplissage de leur déclaration d'impôt. Ceux qui choisiront de justifier leurs frais réels devront consacrer plus de temps au remplissage de leur déclaration d'impôt, car ils devront faire valoir la déduction de leurs autres frais professionnels.

3.5 Conséquences environnementales

Le projet élimine, dans le champ d'application du forfait unique, la distorsion actuelle en faveur du navettage et en défaveur du travail mobile ou à domicile. En augmentant les coûts effectifs du navettage, il réduit les effets négatifs des trajets domicile-travail sur l'environnement et sur la fluidité de la circulation. Il permet en outre d'atténuer quelque peu les heures de pointe du matin et du soir, et donc les pics de demande en matière de transport, ce qui allégera d'autant les infrastructures. A l'inverse, en levant les inconvénients liés au travail mobile ou à domicile, il augmente les besoins en matière de logement, avec ou sans réduction des espaces de travail chez l'employeur. Il est par conséquent difficile d'évaluer les conséquences environnementales globales du projet.

3.6 Qualité des évaluations

3.6.1 Description de la méthode d'évaluation

Le groupe de travail a évalué la solution proposée (déduction forfaitaire unique, neutre sur plan des recettes, des frais professionnels) pour remplacer les déductions pratiquées actuellement (déduction des frais de déplacement, déduction des frais supplémentaires liés aux repas pris hors du domicile et déduction forfaitaire, dépendant du revenu, des autres frais professionnels) en se fondant sur des données détaillées fournies par les cantons de Berne, de Bâle-Campagne et de Soleure.

Il a commencé par simuler les recettes supplémentaires qui résulteraient de la suppression des trois déductions existantes. Il a ensuite déterminé, à partir de ce résultat, le montant de la nouvelle déduction forfaitaire unique de manière à ce qu'il n'en résulte ni diminution ni augmentation des recettes par rapport au statu quo.

Il a effectué cette simulation pour chacun des trois cantons. Il a ensuite calculé la moyenne pondérée des trois cantons en l'arrondissant à la centaine de francs la plus proche. Il a utilisé comme facteur de pondération le nombre de salariés déduisant leurs frais professionnels au titre de leur activité principale.

3.6.2 Qualité de la méthode d'évaluation

À l'heure actuelle, il n'est pas possible de savoir si données fournies par les trois cantons considérés sont représentatives de la Suisse tout entière. Si tel n'était pas le cas, la déduction forfaitaire fixe de 5800 francs ne serait pas neutre sur le plan des recettes. Il faut aussi tenir compte du fait que les chiffres datent de 2018 et ne reflètent pas l'évolution de l'importance du travail mobile ou à domicile due notamment à la pandémie de COVID-19. La question du nombre de salariés qui déclarent leurs frais réels constitue une zone d'ombre supplémentaire. Pour son évaluation, le groupe de travail a retenu l'hypothèse d'un nombre réduit de contribuables déclarant leurs frais réels. Plus ce nombre est en réalité élevé, plus il convient de s'attendre à des pertes de recettes accrues pour un montant forfaitaire donné.

3.7

Relation avec le programme de la législature, avec le plan financier et avec les stratégies du Conseil fédéral

Le projet n'a été annoncé ni dans le message du 29 janvier 2020 sur le programme de la législature 2019 à 2023¹⁸, ni dans l'arrêté fédéral du 21 septembre 2020 sur le programme de la législature 2019 à 2013¹⁹. Il est l'accomplissement d'un mandat du Conseil fédéral du 17 novembre 2021.

4

Constitutionnalité

Le projet s'appuie sur l'art. 128 Cst., qui accorde à la Confédération la compétence de percevoir un impôt direct, et sur l'art. 129 Cst., qui vise l'harmonisation des impôts directs de la Confédération, des cantons et des communes.

Il est conforme à la Constitution, étant donné qu'il n'est pas possible d'éviter une certaine schématisation et une certaine forfaitisation du droit fiscal, lesquelles sont dès lors admissibles. Des déductions forfaitaires sont souvent utilisées pour rendre possible la taxation dans le cadre de la procédure collective. La mise en place d'un forfait unique, qui ne dépend pas du lieu de travail, permet notamment d'éviter que l'employeur et l'employé n'aient à saisir de manière détaillée et à déclarer le nombre de jours de travail à domicile. Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, un forfait est notamment admis si, dans certains cas isolés, il entraîne une charge fiscale différente pour un contribuable de celle d'autres contribuables dans une situation comparable²⁰. Dans le droit en vigueur, la déduction des autres frais professionnels peut être effectuée à choix à l'aide d'un forfait ou sur la base des frais réels. Bien qu'ils aient à faire face à des frais réels très différents, les contribuables qui optent pour la déduction forfaitaire appliquent une déduction identique. Il ne peut y avoir inconstitutionnalité, selon le Tribunal fédéral, que si l'application d'un acte législatif conduit nécessairement, dans un nombre important de cas, à une inégalité de traitement inconstitutionnelle de certains contribuables ou désavantage systématiquement certains groupes d'une manière inconstitutionnelle. La possibilité de justifier les frais plus élevés évite qu'un nombre important de contribuables, à savoir ceux qui ont des frais professionnels réels élevés, soient désavantagés d'une manière contraire à la Constitution. Étant donné que tous les frais professionnels sont compris dans le forfait unique proposé, certains contribuables pourraient être favorisés, par exemple s'ils peuvent éviter des frais de déplacement en travaillant à domicile. Toutefois, ces contribuables doivent faire face à d'autres frais, comme l'aménagement du poste de travail, la connexion Internet à domicile, l'acquisition d'une imprimante et de matériel, etc., que d'autres contribuables n'ont pas à supporter et qui se situent dans une fourchette comparable à celle des frais de déplacement. Une égalité de traitement absolue n'étant pas réaliste, une telle situation est dans la nature des choses et il faut l'accepter, jusqu'à un certain point. L'Office fédéral de la justice considère en revanche qu'il y a une discrimination systématique d'un groupe de contribuables, à savoir ceux exerçant une activité lucrative qui n'ont pas la possibilité de travailler à domicile, comme les artisans,

¹⁸ FF 2020 1709

¹⁹ FF 2020 8087

²⁰ ATF 125 I 65, consid. 3c, p. 68

les ouvriers industriels, le personnel hospitalier, etc. Pour ce groupe de contribuables, les frais de déplacement sont effectivement occasionnés, alors que pour les personnes exerçant une activité lucrative qui ont la possibilité de travailler à domicile, le nouveau forfait est trop élevé, étant donné que leurs frais de déplacement sont faibles ou inexistant. Selon ce point de vue, un forfait comprenant les frais de déplacement n'est pas admissible.

Annexe (projet de loi)