

RAPPORT DE LA MAJORITE DE LA COMMISSION**chargée d'examiner l'objet suivant :****Motion Cesla Amarelle et consorts demandant une révision de la LI relative aux accords fiscaux
à forfait signés par l'ACI avec des personnes morales**

La commission s'est réunie le vendredi 19 juin 2009 à 14 heures à la Salle des conférences du Service cantonal de recherche et d'information statistiques Service cantonal de recherche et d'information statistiques (SCRIS), rue de la Paix 6, à Lausanne, pour examiner l'objet susmentionné.

Elle était composée de M. Jean-Michel Favez, président, de Mmes et MM. les députés Cesla Amarelle, Claudine Amstein, Marc-Olivier Buffat, Gloria Capt, François Cherix, Jean-Michel Dolivo, Olivier Feller, Raphaël Mahaim, Béatrice Métraux, François Payot, Pierre-Yves Rapaz, Jean-Marc Sordet.

La soussignée établit le rapport de majorité, le président s'étant rallié à la minorité au vote final.

La séance s'est tenue en présence de M. le conseiller d'Etat Pascal Broulis, chef du Département des finances et des relations extérieures, le DFIRE, de M. Philippe Maillard, chef de service de l'Administration cantonale des impôts (ACI) et de Mme Joëlle Fischer, juriste à l'ACI, chargée de prendre les notes de la séance.

Nous tenons à remercier toutes ces personnes de leur précieuse collaboration aux travaux de la commission.

Rappel de la motion et de son contexte

La motionnaire estime que le rapport du Conseil d'Etat sur l'interpellation "Ruling fiscaux – Demande de clarification politique et juridique de la pratique du Conseil d'Etat" n'a pas apporté les réponses souhaitées sur les règles appliquées par le Canton de Vaud en matière du remboursement forfaitaire des frais professionnels. Dans ce contexte, la motionnaire demande que la loi sur les impôts directs cantonaux (LI) soit révisée, afin d'assurer qu'il y ait un meilleur respect des principes de légalité et d'équité en matière d'accords fiscaux à forfait sur le remboursement des frais professionnels.

Discussion*1) Explications données par le Conseil d'Etat et le responsable de l'ACI*

Dans son rapport, en réponse à l'interpellation citée plus haut, le Conseil d'Etat a donné de nombreux détails concernant sa pratique et la pratique de la Conférence suisse des impôts sur la manière de fixer le remboursement forfaitaire des frais professionnels.

Au cours de la séance, de nombreuses informations ont été données et des réponses claires ont été

fournies à toutes les questions posées. Pour permettre au Grand Conseil de bénéficier aussi des ces explications, la soussignée a demandé à l'ACI de lui fournir une note sur la problématique du remboursement forfaitaire des frais professionnels, note qui se trouve en annexe.

De cette dernière, il ressort principalement des informations données les éléments suivants:

- Il n'y a pas lieu de confondre les déductions pour frais professionnels, tels que frais de transport et de repas, et les frais de représentation.
- Le Canton de Vaud a édicté des lignes directrices qui permettent aux entreprises d'établir un règlement qui fixe les normes et les bénéficiaires des frais de représentation. Le canton a été précurseur en la matière. Le modèle vaudois a d'ailleurs été repris par la Conférence suisse des impôts (CSI).
- Les règlements des entreprises sont contrôlés et validés par l'ACI. Les entreprises doivent ensuite chaque année mettre la liste des employés au bénéfice du forfait à jour, liste qui est également validée.
- Le Canton a adopté 4'865 règlements d'entreprises vaudoises et accepté 751 règlements signés dans d'autres cantons concernant des entreprises ayant un établissement stable dans le canton de Vaud. Il ne reconnaît pas, par contre, les règlements adoptés par Genève qui prévoient un pourcentage du revenu défiscalisé.
- Les frais de représentation sont liés à l'activité de la personne et non à son salaire. Pour une personne ayant une activité sur le territoire suisse, le maximum se situe à 12'000 francs. Le plus souvent, les frais retenus sont entre 5'000 et 6'000 francs. Pour les cadres ayant une activité axée sur l'international, la limite est de 18'000 francs pour un cadre ordinaire et au maximum de 24'000 francs pour un haut dirigeant.

2) Discussion générale de la commission

La discussion au sein de la commission a porté essentiellement sur la compréhension technique de la manière de procéder de l'ACI. La majorité de la commission considère avoir été renseignée, de manière transparente et détaillée, sur la pratique de l'ACI. Elle considère, contrairement à la minorité, qu'il n'y a pas lieu de légiférer en la matière, puisque le Canton de Vaud agit conformément à la pratique de la Conférence suisse des impôts. De plus, il paraît tout à fait illusoire de croire qu'un article de loi, comme un règlement, pourraient tenir compte de toutes les situations particulières liées à la nature différente des professions bénéficiant d'un règlement forfaitaire de frais de représentation.

En effet, le règlement tiendrait compte de critères différents, selon le niveau hiérarchique de la personne, de ses engagements à l'international ou non, de la nécessité de rencontrer beaucoup de clientèle ou non. Il est impossible d'édicter une disposition légale exhaustive ou, si cela s'avérait envisageable, il y aurait lieu alors d'avoir de nombreux articles pour être sûr de couvrir tout le spectre des spécificités.

Conclusion

La majorité de la commission considère que les règlements d'entreprises pour le remboursement forfaitaire des frais professionnels répondent à des règles équitables, conformes à ce qui se fait dans les autres cantons suisses, hormis Genève, que les explications données sont transparentes et que, dans ces circonstances, il n'y a pas lieu de modifier la loi d'impôts. Sur la base de ces constats, la majorité de commission demande au Grand Conseil de refuser la prise en considération de la motion.

Lausanne, le 14 août 2009.

La rapportrice :
(Signé) *Claudine Amstein*

Annexe (09_MOT_071 maj.)

La problématique du remboursement forfaitaire des frais professionnels

Introduction

La question du remboursement de frais occupe les autorités fiscales, tant cantonales que fédérales, depuis plus de 40 ans. Durant les années 80, l'Administration cantonale des impôts (ci-après : l'ACI) a constaté que de nombreux contribuables bénéficiaient de remboursements de frais de plus en plus importants par rapport à leur salaire soumis à l'impôt et pu voir qu'une partie de ces prétendus remboursements de frais étaient du salaire déguisé. Après avoir fait une enquête approfondie en 1984/1985 sur la pratique des employeurs vaudois, l'ACI a dès lors fixé des règles permettant de limiter le montant des frais effectifs invoqués (plafonds pour les frais de repas, l'indemnité kilométrique, etc.). En outre, pour les cadres ayant des devoirs de représentation envers leur entreprise, elle a fixé le montant des indemnités forfaitaires, que l'entreprise pouvait verser, en lieu et place du remboursement de frais effectifs de faible montant, à chaque cadre concerné. Le forfait est réputé remplacer le remboursement de frais effectifs et n'est pas ajouté au salaire déterminant. Ces différentes règles ont été intégrées dans des règlements d'entreprises préalablement validées par l'ACI, que ces dernières signent et s'engagent à respecter. Ce système a par ailleurs pour avantage de simplifier le traitement administratif des remboursements de frais, tant pour l'employeur que pour l'employé.

1. Deux principes fiscaux

1.1 Détermination du salaire imposable

La fixation du salaire par rapport aux remboursements de frais pris en compte dans la comptabilité des entreprises.

Selon l'art 327a al 1 du Code des obligations : « *L'employeur rembourse au travailleur tous les frais imposés par l'exécution du travail et, lorsque le travailleur est occupé en dehors de son lieu de travail, les dépenses nécessaires pour son entretien.* ».

Il faut donc déterminer si un montant versé à un salarié doit être qualifié de remboursement de frais non imposable ou au contraire de salaire.

La distinction entre salaire et remboursement de frais est importante, car la détermination du salaire a un impact non seulement au niveau fiscal mais également au niveau des assurances sociales.

Il faut différencier la problématique du remboursement de frais de celle des déductions fiscales qu'un salarié peut invoquer (cf. chiffre 1.2).

1.2 Déduction pour frais d'acquisition du revenu

L'art 30 de la loi du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI) prévoit, pour l'activité lucrative dépendante, que les frais suivants peuvent être déduits :

- a) les frais de transport nécessaires du contribuable de son domicile à son lieu de travail, à la condition qu'ils ne soient pas remboursés par l'employeur.
- b) les frais supplémentaires résultant des repas pris hors du domicile et du travail par équipe
- c) les autres frais indispensables à l'exercice de la profession

L'al. 2 précise que le contribuable peut justifier des frais plus élevés.

Bien que ces frais ne soient pas intimement liés à l'acquisition du revenu, la loi prévoit leur déduction.

Il peut être précisé que les autres frais professionnels (Art 30 lit c) font l'objet d'une déduction de 3% du revenu net avec un minimum de CHF 1900 et un maximum de CHF 3800 pour la période fiscale 2008.

Ces autres frais professionnels comprennent notamment :

- les dépenses pour outillage professionnel
- l'usure des vêtements et des chaussures
- les frais supplémentaires en raison de travaux pénibles
- les dépenses pour ouvrages professionnels
- les dépenses pour matériel informatique
- les frais se rapportant à l'utilisation principale et régulière d'une chambre de travail privée.

2. La pratique découlant du chiffre 1.1

La circulaire de la Conférence suisse des impôts

Cette circulaire reprend la pratique de l'Administration vaudoise. Elle comprend un règlement sur les remboursements de frais et un règlement complémentaire pour le personnel dirigeant.

2.1 Le règlement sur les remboursements de frais :

Il définit la notion de frais, lesquels sont des dépenses faites par un membre du personnel dans l'intérêt de son employeur. Il rappelle que les frais sont en principe remboursés à concurrence de leur montant effectif. Les remboursements forfaitaires ne sont possibles que dans les cas exceptionnels énumérés par la circulaire et sur la base d'un règlement d'entreprise approuvé par le fisc ; l'entreprise est alors dispensée d'indiquer les montants remboursés dans le certificat de salaire.

2.2 Le règlement complémentaire pour le personnel dirigeant :

La circulaire indique que les cadres dirigeants sont les directeurs généraux, les directeurs généraux adjoints, les directeurs, les directeurs adjoints et les sous-directeurs.

La circulaire précise que le personnel dirigeant reçoit une allocation forfaitaire annuelle, car dans le cadre de leur activité professionnelle, il engage des frais de représentation, ainsi que d'acquisition et d'entretien des relations avec la clientèle et qu'il est difficile d'obtenir des justificatifs pour ces frais.

Dans la majorité des cas, le montant des indemnités forfaitaires ne dépasse pas CHF 12'000. Cependant, la CSI ne s'est pas opposée au règlement de cas particuliers, pour lesquels l'indemnité peut atteindre CHF 15'000 ou CHF 18'000 pour les cadres d'entreprises

importantes et CHF 24'000 pour les directeurs généraux de grandes entreprises internationales.

Vu les règles fixées par la CSI, les règlements signés par une entreprise dans le canton de son siège sont également reconnus dans le canton de domicile des salariés. Cependant, le canton de Genève ayant une pratique différente, les règlements signés dans ce canton ne sont pas reconnus par le canton de Vaud.

Dans les cas 2.1 et 2.2, il s'agit de règles destinées à délimiter le salaire du remboursement de frais ; en cas de versement de frais de représentation pour les cadres (chiffre 2.2), ceux-ci ne peuvent plus faire valoir de déductions dans leur déclaration d'impôt selon l'article 30 lit c LI.

3. Le cas particulier des frais calculés en pour cent du salaire

Pour les cadres dirigeants de sociétés multinationales, l'indemnité peut se calculer en fonction du salaire.

Selon les cas ce pourcentage correspond aux remboursements de frais qui ne constitue pas un salaire (cf. chiffre 2.2). Dans d'autres cas, ce pourcentage correspond à ce qui peut être déduit comme autres frais professionnels (cf. chiffre 1.2).

Ces frais calculés en pour cent du salaire respectent les limites fixées par la CSI.

Il y a cependant quelques exceptions. En effet, certaines multinationales disposent d'accords de principe antérieur aux années 80, conformément à une pratique ancienne admise au plan fédéral.

Il faut rappeler que la circulaire du 31 août 1966 concernant l'impôt sur la défense nationale (actuel Impôt fédéral direct) prévoyait une déduction forfaitaire de 10% du salaire du personnel supérieur des filiales d'entreprises étrangères. La déduction maximale était de CHF 8000, ce qui correspond à quelques CHF 27'000 aujourd'hui.

4. Ordonnance fédérale du 3 octobre 2000 concernant les expatriés (Oexpa)

Cette ordonnance s'applique aux employés occupant une fonction dirigeante et aux spécialistes travaillant temporairement en Suisse (5 ans au maximum).

Contrairement aux règles sur les remboursements de frais, qui servent à déterminer le salaire imposable, l'Oexpa prévoit la déduction de frais professionnels supplémentaires (cf. chiffre 1.2).

Cette déduction supplémentaire repose sur le fait que les expatriés doivent faire face à des frais professionnels particuliers, notamment les frais de déménagement, les frais de voyage entre le domicile à l'étranger et la Suisse, les frais raisonnables de logement en Suisse lorsqu'il est établi qu'une résidence permanente est conservée dans le pays d'origine et les frais pour le placement des enfants dans une école privée.

Un montant forfaitaire de CHF 18'000 ou les frais effectifs peuvent être déduits.

5. Liens

Nouveau certificat de salaire : www.steuerkonferenz.ch/f/salaire.htm