



Ordre romand des experts fiscaux diplômés

Chemin du Vieux Canal 15
Case postale 504
1951 Sion

Département fédéral des finances
Madame la Conseillère fédérale
Eveline Widmer-Schlumpf
Bundesgasse 3
3003 Berne

Lausanne, le 10 juillet 2014

Révision de l'ordonnance concernant les expatriés (OExpa)

Madame la Conseillère fédérale,

Nous avons pris connaissance de votre lettre concernant l'objet cité sous rubrique.

Comme vous le savez certainement, l'Ordre Romand des Experts Fiscaux Diplômés (OREF) est une association professionnelle suisse créée en 1985 et formée d'environ 250 membres. Ses buts sont notamment la promotion et la sauvegarde de la profession, la défense des intérêts des membres ainsi que la défense du titre d'expert fiscal diplômé en Suisse romande.

Au nom de l'OREF, nous souhaitons vous faire part de nos remarques concernant le projet de révision de l'Ordonnance concernant les expatriés (ci-après, OExpa).

A titre liminaire, nous souhaitons souligner que la Suisse romande est particulièrement concernée par un éventuel changement législatif parce que les expatriés y sont plus nombreux que dans la moyenne nationale et que leur apport en termes de rentrées fiscales par rapport au reste de la population y est dès lors plus conséquent que dans d'autres régions de Suisse. Bon nombre de nos membres experts fiscaux diplômés sont quotidiennement exposés au traitement fiscal des expatriés, que ce soit directement - en les assistant sur un plan individuel - ou indirectement, en conseillant les entreprises qui emploient des expatriés. Ainsi, nos experts ne connaissent-ils pas seulement l'impact de l'OExpa sur la fiscalité des expatriés et des entreprises qui en occupent, mais en mesurent les effets bénéfiques en termes d'attractivité sur l'économie nationale. Dans ce contexte, il nous a dès lors semblé utile de constituer un groupe de travail pour examiner les questions soulevées par le présent projet de révision. Ce groupe de travail a été composé de représentants de trois des quatre grands cabinets d'audit (KPMG, Deloitte et EY) et d'un bureau fiscal régional spécialisé dans le conseil aux expatriés (Taxadvice Sàrl, à Nyon).

Nous sommes heureux de vous présenter ci-dessous le fruit de nos réflexions :

1 Remarques générales

L'impact des sociétés internationales en Suisse est important, en termes d'apport économique et en termes de rentrées fiscales. Surtout, ce secteur d'activité est générateur de places de travail et permet de positionner la Suisse comme championne de l'innovation.

Nous sommes conscients que le concept de déductions supplémentaires pour expatriés puisse choquer sous l'angle de l'égalité de traitement lorsqu'il permettrait aux expatriés d'obtenir des déductions fiscales dont les autres contribuables ne peuvent pas jouir.

Il est donc essentiel de rappeler que l'OExpa se fonde sur l'art. 26 LIFD, et plus particulièrement sur la lettre c de son premier alinéa, qui prévoit la déduction des autres frais indispensables à l'exercice de la profession. L'OExpa ne fait ainsi que préciser la notion de frais d'acquisition du revenu dans le cadre particulier de l'expatriation.

En effet, comme nous allons le démontrer dans le détail ci-après, nous pouvons constater quasi quotidiennement que l'expatriation est contraignante pour les employés concernés et qu'elle génère assurément des coûts supplémentaires. Ces frais supplémentaires sont directement liés à la réalisation du salaire, et ils représentent donc fondamentalement des frais d'acquisition de ce revenu.

La limitation proposée du champ d'application lèse une frange importante de collaborateurs étrangers et les empêcherait de déduire des coûts qu'un travailleur indigène ne doit pas supporter, ce qui n'est pas équitable et ce qui lèserait les intérêts de la Suisse. A titre de comparatif, la majorité des pays européens prévoit par ailleurs des réglementations particulières applicables aux expatriés sur la base desquelles leurs frais professionnels particuliers sont pris en compte soit sous forme de la déduction d'un montant forfaitaire (Belgique, Luxembourg), d'une défalcation exprimée en pourcentage du salaire brut (Hollande, Suède, Irlande, France) ou par l'application d'un taux d'impôt fixe (Espagne, Danemark).

Nous souscrivons à l'idée d'une refonte de l'OExpa, notamment une clarification du champ d'application serait bienvenue, mais la version proposée nous semble bien trop restrictive. Or, le souci de l'égalité de traitement implique au contraire que l'OExpa puisse s'appliquer de manière large à tous les cas où la venue en Suisse est fondée sur une mission de nature temporaire, quel que soit le contrat de travail.

2 Analyse des différentes dispositions

2.1 La qualification d'expatrié

Le projet d'ordonnance définit en son article 1 un expatrié comme étant un employé exerçant une fonction dirigeante ou un spécialiste disposant de qualifications professionnelles particulières. Dans les deux cas de figure, l'employé doit être détaché en Suisse pour pouvoir prétendre à la qualification d'expatrié au sens du projet. Le détachement implique stricto sensu que l'employé reste soumis au contrat de travail conclu dans son pays d'origine. On observe toutefois en pratique que depuis plusieurs années, les sociétés internationales tendent à renoncer de manière constante aux contrats de détachement, principalement pour des raisons de coûts.

Ainsi, en 2010, 70% des entreprises interrogées dans le cadre d'une analyse effectuée annuellement auprès d'un échantillon représentatif de sociétés multinationales dont le siège se situe en Suisse, indiquaient ainsi avoir de moins en moins recours aux contrats de détachement (source: «*KPMG International Assignment Policies and Practices Survey 2010 for Swiss headquartered companies*»). En lieu et place d'un contrat de détachement, elles

tendent à transférer leurs cadres et spécialistes sur la base d'un contrat local (« local package ») ou d'un contrat local assorti de bénéfices définis selon des règles internes à l'entreprise (« host-plus package »). Dans ces deux cas de figure, il est mis fin au contrat de travail existant dans le pays d'origine. Cette tendance se vérifie encore à ce jour, à tout le moins pour les transferts intervenant à destination de pays développés tels que la Suisse, les contrats de détachement étant encore largement utilisés pour les transferts à destination de pays émergents ou en voie de développement (source: « *KPMG International Assignment Policies and Practices Survey 2013 for Swiss headquartered companies* »).

Le critère déterminant à notre sens est le caractère temporaire ou limité dans le temps de l'activité en Suisse. Il y a lieu de relever à ce stade que la notion d'expatrié ne fait pas l'objet d'une définition générale. Il se dégage toutefois de la doctrine et de la jurisprudence que l'on est en présence d'un expatrié lorsqu'un employé d'une société étrangère est envoyé, à l'instigation de son employeur, dans un pays tiers pour y exercer de manière temporaire son activité dépendante. C'est ce caractère temporaire qui entraîne des frais supplémentaires, ceci indépendamment du fait qu'un contrat de travail soit formellement conservé avec le pays étranger.

En accord avec le DFF, nous pensons que la notion d'expatrié pour les employés ne doit pas s'appliquer aux employés nouvellement engagés de l'étranger par un employeur suisse et qu'un contrat de travail existant est une condition à la qualification. L'exigence de détachement est toutefois trop restrictive. La notion de « transfert » international, en relation avec l'art. 1 al. 2 qui impose une limite temporaire au transfert, suffirait amplement à définir le champ d'application de l'ordonnance de manière adéquate pour les employés.

Nous sommes donc d'avis que la définition proposée à l'art.1 al 1 du nouveau texte de l'OExpa est trop restrictive. Elle ne tient en particulier pas compte des tendances actuelles en termes de mobilité internationale. Nous proposons ainsi de remplacer le terme « détaché » dans le texte par le terme « transféré » de façon à ne pas restreindre indûment le champ d'application personnel de la nouvelle ordonnance.

2.2 Expatriés ayant gardé leur domicile à l'étranger

L'art. 2 al. 1 OExpa traite des expatriés qui ont gardé leur domicile à l'étranger. Le domicile à l'étranger génère un conflit de résidence. Lorsque l'application des conventions visant à réduire les cas de double imposition ("CDI") résout ce conflit au bénéfice de l'Etat étranger, selon la pratique constante de certaines autorités cantonales romandes (VD et GE, par exemple) l'imposition à la source est en principe traitée sur la base de l'art. 91ss LIFD (personnes physiques et morales qui ne sont ni domiciliées ni en séjour en Suisse, au regard du droit fiscal). Ce raccourci n'est pas forcément adéquat, dans la mesure où dans la majorité des cas les contribuables concernés créent bel et bien un séjour qualifié en Suisse au sens de l'art. 3 al 3 LIFD.

Or, l'art. 91 LIFD ne renvoie qu'aux art. 83 à 86 LIFD. En particulier, l'art. 90 al. 2 stipulant l'obligation d'une déclaration ultérieure n'est pas applicable. L'art. 87, qui mentionne que l'impôt à la source se substitue à l'impôt fédéral direct perçu selon la procédure ordinaire sur

le revenu du travail, ce qui permet l'octroi de déductions supplémentaires, n'est pas applicable non plus. La loi vaudoise sur les impôts est même plus claire encore : l'art. 138 LI ne renvoie qu'aux art. 130, 131, 132 et 133 al. 1 et 2 LI. L'application de l'art. 133 al. 3 LI, qui règle les possibilités de rectification de l'impôt prélevé à la source n'est pas prévue. Cette inégalité de traitement n'est sans doute pas compatible avec l'interdiction de discrimination stipulée dans l'ALCP.

Cette pratique pourrait vider l'OExpa de tout sens pour cette catégorie de contribuables. Les règles d'établissement du certificat de salaire (voir ci-dessous) peuvent permettre d'éviter cet écueil.

La mention "si l'expatrié conserve à l'étranger une habitation permanente destinée à son usage personnel" de l'art. 2 al. 1 let b n'est pas nécessaire pour cette catégorie d'expatriés qui ont, par définition, gardé leur domicile à l'étranger.

2.3 Déduction pour frais de logement (art. 2 al. 2 let. b)

L'art. 2 al. 2 let. b prévoit que les expatriés domiciliés en Suisse peuvent déduire «les frais raisonnables de logement en Suisse, si l'expatrié conserve à l'étranger une habitation permanente destinée à son usage personnel.»

2.3.1 Frais raisonnables

Nous souhaitons tout d'abord revenir sur la notion de frais raisonnables. Dans son analyse, le DFF considère à juste titre que « le montant des frais raisonnables de logement doit continuer d'être défini par les autorités fiscales cantonales qui connaissent les circonstances locales ». Il apparaît toutefois, dans la pratique, que l'évaluation des frais considérés en tant que raisonnables par les autorités fiscales cantonales est très éloignée de la réalité économique locale et ne tient en particulier pas compte du coût réel du logement d'un expatrié qui dépend de plusieurs facteurs dont la situation familiale de celui-ci.

A titre d'exemple, le canton de Vaud admet des frais effectifs de logement allant de CHF 18'000 à CHF 36'000. L'octroi de la déduction de ces frais est effectué suivant l'application d'une échelle dégressive par fonction qui ne tient nullement compte de la situation familiale de l'expatrié ni de l'évolution du marché du logement. Les autorités neuchâteloises appliquent quant à elles des normes plus restrictives encore ajoutant une notion de critère salarial dans leur échelle de calcul.

A notre sens, le critère primordial devrait être lié au coût réel supporté par l'expatrié et les limites devraient également être fixées en tenant compte de sa situation familiale. En effet, un expatrié célibataire occupant une fonction de CEO n'aurait certainement pas les mêmes besoins en termes de logement qu'un expatrié occupant un poste de manager et marié avec trois enfants à charge, par exemple. Or, selon la pratique actuelle de la plupart des cantons romands, le CEO pourrait bénéficier de la prise en compte de frais de logement supérieurs.

Nous sommes donc d'avis que les montants maximum admis par les autorités cantonales devraient être revus à la hausse afin de refléter la réalité du marché du logement. A titre d'exemple, une étude menée par un comparateur en ligne met en exergue les différences de loyers entre les différentes régions de Suisse, mais également les moyennes cantonales. Par exemple, dans le canton de Vaud, un appartement de 4,5 pièces se négociera en moyenne entre CHF 2'000 et 3'000.

Or, un expatrié arrivant en Suisse n'aura pas le loisir d'investir beaucoup de temps afin de trouver un logement à moindre coût. Bien que parfois assisté par une agence immobilière spécialisée, il se retrouve souvent dans une situation d'urgence où seuls les biens les plus chers seront disponibles à court terme. Autre contrainte, l'expatrié recherche habituellement un logement proche de son lieu de travail, ce qui correspond régulièrement à une obligation contractuelle, et peut impacter le loyer du logement en restreignant les choix qui s'offrent à lui. Il ressort de ce qui précède que les coûts de logement d'un expatrié seront globalement plus élevés que ceux d'un résident ordinaire du fait de ces nombreuses contraintes.

Il ressort donc très clairement de l'analyse du comparateur, ainsi que des difficultés susmentionnées, qu'un expatrié s'établissant dans le canton de Vaud rencontrera d'importantes difficultés pour se loger à moins de CHF 3'000 par mois, montant qui correspond à la limite supérieure des frais de logement admis dans ce canton.

Nous ne remettons pas en question le principe des échelles dégressives afin de déterminer la déductibilité des frais effectifs de logement, nous sommes toutefois d'avis que celles-ci devraient être revues et adaptées en tenant compte des coûts réels de logement pour un expatrié dans le canton concerné, ainsi qu'ajustées en fonction de la situation familiale de ce dernier. A cet effet, nous recommandons que les frais raisonnables de logement correspondent à la valeur du bail dans la mesure où le logement choisi est bien adapté à la situation familiale.

2.3.2 Usage propre

L'art. 2 al. 2 let. b stipule également que l'expatrié devra conserver un logement à l'étranger qui sera destiné à son usage personnel. Le DFF considère que la notion d'usage personnel exclut la prise en compte des logements étrangers loués ou sous-loués. Nous comprenons que cette analyse se base sur le fait que lorsque le logement d'origine est loué ou sous-loué, la problématique du double coût de logement, que le législateur cherche à limiter, est évitée.

A titre subsidiaire, nous souhaitons vous faire remarquer qu'une interprétation trop restrictive de la notion d'usage personnel pourrait ne pas tenir compte de la situation particulière des expatriés. Il est effectivement commun pour un expatrié de louer le logement qu'il possède dans son pays d'origine à un prix de faveur qui ne lui permettra pas systématiquement de couvrir les frais. Une telle situation peut ressortir du fait que l'expatrié doit souvent trouver dans l'urgence un locataire ou qu'il accepte une location en dessous du prix du marché du fait que son appartement serait par exemple contractuellement mis à disposition de son employeur. Un expatrié pourrait aussi préférer garder sa propriété

occupée plutôt que laissée sans surveillance, quitte à accorder une réduction importante sur le loyer exigé, pour des raisons de sécurité.

Dans de tels cas de figure, nous sommes d'avis que les frais raisonnables de logement doivent pouvoir être déduits du revenu imposable au moins à hauteur du double coût effectif, à charge du contribuable d'en amener la preuve.

2.3.3 Frais de garde-meuble

Nous avons constaté que la nouvelle mouture de l'art. 2 ne traite pas des frais d'entreposage des meubles dans le pays d'origine.

Lors d'un déménagement international dans le cadre d'un détachement, l'expatrié a prévu de retourner dans son pays d'origine à la fin de sa mission. Il apparaît donc normal que l'expatrié ait recours à la location d'un garde-meuble pour la durée de son détachement afin de conserver les biens qu'il souhaite récupérer à son retour. En effet, le garde-meuble lui permettra de stocker en sécurité ses meubles et biens personnels de toute sorte pour la durée souhaitée.

Etant donné que ces frais correspondent à une charge inhérente à la situation d'expatrié et qu'ils sont liés au déménagement professionnel, nous sommes d'avis qu'une mention relative aux frais de garde-meuble devrait être ajoutée au sein de l'art. 2 al. 2 let. a. Cette modification pourrait être effectuée de la manière suivante : « les frais de déménagement en Suisse, *les frais de garde-meuble* et les frais de retour (...) ».

2.4 Art. 3 lit. d : Frais d'établissement des déclarations d'impôt

L'article 3 lit. d OExpa prévoit que les dépenses pour les conseils juridiques et fiscaux sont des frais fiscalement non déductibles. D'ailleurs, la raison pour laquelle le Conseil fédéral a décidé d'énumérer les frais non déductibles n'est pas très claire, considérant que les dépenses mentionnées à l'article 2 sont censées être exhaustives. Néanmoins, nous sommes d'avis qu'une réflexion de fond devrait être menée sur le bien-fondé de refuser la déduction des honoraires payés aux experts pour la préparation de la déclaration fiscale des revenus et de la fortune.

S'il est tout à fait compréhensible que les dépenses d'optimisation fiscale d'ordre privé soient non-déductibles, il n'en demeure pas moins que permettre la déduction des honoraires relatifs à l'établissement d'une déclaration d'impôts a un certain sens pour au moins cinq raisons.

Premièrement parce que la fiscalité suisse est complexe. La grande majorité des cantons exige le dépôt d'une déclaration d'impôts à partir d'un revenu professionnel de CHF 120'000, seuil aisément atteint par des spécialistes et hauts dirigeants visés par l'ordonnance. La complexité de cette déclaration provient de différents facteurs, tels que les différents niveaux d'imposition résultant du fédéralisme helvétique ainsi qu'une obligation déclarative d'impôt complémentaire de la fortune. Pour mémoire, l'impôt sur la fortune est

un impôt inconnu dans la majorité des pays dont sont originaires les expatriés. Le seul fait de calculer son impôt personnel est un défi en soi. Heureusement pour faciliter la tâche, beaucoup de cantons mettent à disposition de leurs contribuables des outils informatiques (parfois disponibles même en langue étrangère), ces outils sont toutefois d'une efficacité limitée quand il s'agit d'annualiser les revenus / déductions dans l'année d'arrivée et de départ, pour déterminer le taux applicable ou dans la préparation d'une répartition internationale de revenus / fortune.

Deuxièmement, encourager l'usage des professionnels protège notre économie. Dans la pratique, il n'y a pas que la déclaration suisse, mais également la déclaration du pays d'origine qui doivent être remplies. Les professionnels de la fiscalité internationale savent correctement reporter les éléments suisses que ce soit le salaire ou les éléments de patrimoine. La Suisse et son industrie bancaire ont d'ailleurs intérêt à ce que les comptes bancaires suisses soient déclarés de manière appropriée à l'étranger. Il est intéressant de constater que dans le différend qui oppose actuellement la Suisse avec les Etats-Unis d'Amérique, nombreuses sont les banques suisses qui exigent que les déclarations américaines de détenteurs de comptes suisses soient remises pour un contrôle du report des avoirs de leurs établissements.

Troisièmement, les professionnels de la fiscalité internationale déchargent les administrations fiscales cantonales. Dans un système où chaque déclaration est contrôlée par l'administration, les corrections et les réclamations sont moins nombreuses quand l'expatrié se fait soutenir par un professionnel. Des appels aux centres téléphoniques pour des questions basiques de procédure de paiement sont quasi inexistantes puisque l'explication (souvent en anglais) est donnée en amont par les professionnels.

Quatrièmement, bon nombre d'expatriés sont égalisés fiscalement. L'égalisation fiscale est simplement le principe pour une entreprise de garantir au futur expatrié que celui-ci ne paiera ni plus, ni moins d'impôt sur le revenu dans le pays d'accueil, ou du moins durant son expatriation, que ce qu'il aurait payé s'il était resté dans son pays d'origine. Pour ce faire, l'employeur prélève au salarié le même montant d'impôt sur le revenu qu'il aurait payé s'il était resté chez lui. En contrepartie, l'entreprise assume les charges réelles dues dans le pays d'accueil. Ainsi, l'expatrié ne souffre pas des effets fiscaux défavorables lors de sa mission à l'étranger. Ce principe est appliqué dans le monde entier pour quasiment toutes les expatriations. Le corollaire de l'égalisation fiscale est que l'excédent entre la charge fiscale dans le pays d'accueil et celle dans le pays d'origine est supporté par l'employeur. Il a donc tout intérêt à ce que cette charge soit correctement établie ; l'établissement correct d'une déclaration d'impôt dans le pays d'accueil est donc plutôt dans l'intérêt de l'employeur que celui de l'employé, raison pour laquelle les frais y relatifs ne devraient pas être considérés comme prestation salariale pour l'expatrié, mais comme frais justifiés par l'usage commercial. Un travailleur indigène est familiarisé avec le système fiscal du pays, il n'a pas besoin d'aide. Un étranger par contre ne se débrouille pas tout seul et a besoin non seulement d'un fiscaliste, mais d'un fiscaliste spécialisé en mobilité internationale.

Finalement, c'est en raison du travail temporaire dans un autre pays, et donc pour des motifs professionnels, que l'employé doit préparer deux déclarations fiscales au lieu d'une seule. Le

remboursement des frais professionnels supplémentaires ne devrait par conséquent pas être imposé.

Pour toutes ces raisons, nous proposons qu'une révision de l'ordonnance tienne compte d'une déduction des frais effectifs d'établissement de déclarations d'impôts.

2.5 Frais d'écolage

La scolarisation des enfants est le sujet le plus délicat lorsqu'il s'agit de convaincre un employé de venir travailler en Suisse. En pratique, de nombreux exemples existent où les travailleurs étrangers ont montré de l'intérêt pour une expatriation en Suisse, mais où le projet n'a finalement pas été mené à terme en raison de places manquantes pour les enfants dans une école internationale. Dans certains cas, l'expatriation en Suisse a pu se concrétiser ultérieurement, avec six ou douze mois de retard, dans d'autres pas du tout.

L'enseignement des enfants est un souci majeur pour les parents, et cela à tous les niveaux (pré-scolarité, école obligatoire, gymnase, etc.). En général, le souci est moindre lorsqu'il s'agit d'étudier à l'université, car à partir de 19, 20 ans les enfants sont généralement indépendants et peuvent vivre seuls dans un autre pays.

Quelles sont les options qui se présentent aux parents expatriés, qui viennent en Suisse romande pour une période limitée ? La réponse à cette question dépend de la langue parlée. Les enfants francophones ont la possibilité de fréquenter une école publique, pour les autres enfants étrangers, les connaissances en français sont souvent si faibles, qu'il ne reste que l'option d'une école internationale. Certes, les enfants apprennent une langue étrangère assez rapidement, mais une scolarisation en école publique entraîne quand même la perte d'au moins une année scolaire.

Dans les deux situations, l'expatrié doit supporter des frais supplémentaires par rapport à son collègue indigène qui lui ne dépense rien pour la scolarisation de ses enfants. Pour cette raison, il est à notre avis indispensable d'octroyer à l'expatrié la possibilité de déduire fiscalement ce surcoût. Nous sommes heureux de constater que la nouvelle mouture de l'OExpa reconnaît ceci. Cependant, la restriction du champ d'application (critère de qualification limité aux purs détachés, cf. ci-dessus) aurait pour conséquence que de nombreux étrangers seraient de fait exclus du champ d'application de l'OExpa et ne pourraient plus déduire les frais d'écolage, alors que le besoin d'enseignement est le même pour l'enfant d'un « détaché » que pour l'enfant d'un employé étranger engagé sous contrat local pour une mission temporaire. Ceci constitue une injustice qui, à notre avis, est infondée.

2.5.1 Type d'enseignement

Revenons d'abord sur la langue d'enseignement. Le rapport explicatif détaille en page 12 que « la plupart des cantons considèrent que les écoles publiques suisses ne proposent pas d'enseignement adéquat pour un enfant de langue étrangère. » Nous pouvons adhérer à cette conclusion. Il convient toutefois de préciser qu'il y a des situations, où même sans langue étrangère, l'enseignement public suisse peut se révéler insuffisant pour atteindre un but précis. Ceci est notamment le cas pour des enfants de langue française qui sont à une ou deux années de l'obtention de leur baccalauréat (i.e. certificat de maturité). D'une part, nous

avons connaissance de cas où la maturité de type suisse n'a pas été reconnue en France pour accéder à l'université et, d'autre part, une scolarisation dans le système suisse romand entraîne régulièrement une perte d'une année scolaire, même pour un enfant de langue française (exigence des établissements scolaires). Enfin, nous rencontrons régulièrement la situation où des enfants de parents expatriés français, en raison de multiples séjours à l'étranger, ont un cursus d'école internationale et ne maîtrisent pas suffisamment le français pour entrer dans l'enseignement public vaudois. Dans ces cas de figure (enfant de langue française à une année ou deux de la maturité, enfant de langue maternelle française mais scolarisé dans une autre langue), les parents optent pour une école internationale (payante), afin de ne pas faire perdre une année à leur enfant. Dans ces situations, il existe également une dépense causée par l'expatriation qui devrait être entièrement déductible.

L'ordonnance devrait en outre spécifier le niveau d'enseignement, dont les coûts sont déductibles. A notre sens, devraient être couverts l'école obligatoire et le gymnase.

2.5.2 Type de frais déductibles

Nous sommes d'accord pour dire que les frais annexes (frais de repas, frais de transport, matériel scolaire, camps, cours de sports, etc.) ne sont pas déductibles, cela méritait d'être clarifié.

2.5.3 Concurrence avec la Lettre-circulaire du 7 avril 1988

Le rapport explicatif arrive à la conclusion (chiffre, 5.7, page 15) que la Lettre-circulaire du 7 avril 1988 est superflue. Ceci n'est pas notre point de vue puisqu'elle vise un but similaire, mais pas forcément identique. Il est vrai que l'OExpa permet la déduction de frais d'écolage dans un certain nombre de cas, actuellement et aussi sur la base de la nouvelle ordonnance proposée. Toutefois, il existe un certain nombre de situations, qui ne sont pas couvertes et qui le seront encore moins si la nouvelle mouture devait être adoptée.

Il est utile de rappeler que les sociétés internationales établies en Suisse ont un besoin évident de pouvoir offrir au personnel étranger qu'elles entendent faire travailler en Suisse, des places dans des écoles internationales. Ceci est en pratique une condition sine qua non en ce sens que l'expatrié désigné refuse dans la plupart des cas une mission en Suisse, si c'est au détriment de l'éducation scolaire de ses enfants. Sans formation adéquate pour les enfants, les entreprises seraient fortement pénalisées dans le recrutement de cadres et spécialistes étrangers. Pour cette raison, elles offrent souvent de prendre les frais d'écolage en charge, mais plus important encore, elles soutiennent les écoles internationales d'une manière plus générale, par des donations ou du sponsoring. Ainsi, il est notoire que le récent déménagement et agrandissement de l'Ecole internationale de Lausanne n'a pu se réaliser qu'avec l'aide des entreprises multinationales établies dans la région. Contrairement aux frais d'écolage (qui sont le prix à payer pour une prestation bien définie), ce type de soutien se caractérise par une absence de contre-prestation, au moins contractuellement. Toutefois, les écoles se montrent en général reconnaissantes en faisant bénéficier l'entreprise d'avantages, comme par exemple l'éducation gratuite d'enfants ou des réductions de prix, mais aussi en fournissant des cours de langues aux expatriés ainsi qu'à leurs conjoints. La particularité de la lettre-circulaire réside aussi dans le fait que les versements (donation respectivement sponsorship) doivent être effectués par l'entreprise pour être reconnus

comme déductibles, alors que l'OExpa couvre aussi les situations où les frais d'écolage ne sont pas supportés par l'employeur, mais par l'expatrié lui-même.

La lettre-circulaire garde son sens, d'autant plus que la nouvelle ordonnance restreindrait considérablement la qualification d'expatrié.

Notons encore que le deuxième aspect primordial de cette lettre-circulaire était la reconnaissance pour les entreprises des paiements comme frais généraux justifiés pas l'usage commercial. Rien que pour cette clarification importante elle doit rester applicable.

Il est vrai qu'un certain chevauchement existe entre la lettre-circulaire et l'OExpa, mais d'autres mesures plus adéquates pourraient permettre de créer la transparence nécessaire.

2.5.4 Recommandation

Par le biais d'un sponsoring, une certaine catégorie d'employés peut obtenir une défiscalisation des frais d'écolage, alors qu'elle ne rentre pas dans le champ d'application de l'OExpa. Cependant, comme nous l'avons exposé ci-dessus, la nouvelle définition du champ d'application nous paraît bien trop étroite, raison pour laquelle la lettre-circulaire devrait être maintenue. Nous préconisons que les entreprises se dotent d'un règlement qui stipule clairement pour quels employés (grade, fonction, provenance, etc.) les frais d'écolage sont pris en charge, afin de garantir une égalité de traitement au sein du personnel. On pourrait aussi envisager qu'un tel règlement ainsi que la liste annuelle des bénéficiaires fassent l'objet d'une approbation des autorités fiscales, à l'instar de ce qui se pratique dans les cantons romands en matière de frais de représentation.

Nous préconisons également que l'ordonnance précise que les cours de la langue utilisée dans la région (i.e. le français en Suisse romande) 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). Le cas échéant, une limitation en francs pourrait être introduite pour éviter des abus.

Enfin, une considération d'ordre macroéconomique: si les enfants d'expatriés fréquentent les écoles internationales plutôt que les écoles publiques, les collectivités publiques ont des dépenses inférieures. Aussi sous cet angle, il serait justifié d'accorder un relai fiscal pour frais d'écolage aux expatriés car ils ne sollicitent pas d'enseignement public.

2.6 Traitement des prestations OExpa dans le certificat de salaire

Au contraire de l'avis du DFF, il serait souhaitable que les frais professionnels particuliers supportés par l'employeur et dont la déduction est admise ne soient pas ajoutés au revenu brut de l'expatrié, mais simplement mentionnés au chiffre 13.1.2 (prise en charge des frais effectifs) ou 13.2.3 (indemnités forfaitaires) du certificat de salaire. C'est ce que prévoit le guide actuel pour l'établissement du certificat de salaire (ch. 57 et 60). Cette manière de faire permet en particulier aux expatriés ayant gardé leur domicile à l'étranger (point 2.2 ci-dessus) de pouvoir profiter des déductions prévues par l'OExpa, possibilité qui leur serait fermée en tout cas dans le canton de Vaud, qui, dans de telles situations, exclut toute rectification de l'impôt source.

La rédaction d'un règlement d'entreprise concernant la prise en charge des frais OExpa ou l'octroi d'indemnités forfaitaires OExpa doit être encouragée. Le règlement ferait l'objet d'un accord formel avec l'autorité fiscale. Une liste des employés bénéficiant de ces prestations devrait être soumise chaque année à cette même autorité. Cette liste indiquerait également les montants alloués par catégorie. Cette manière de procéder simplifierait grandement le travail des taxateurs.

3 Conclusions

Il nous paraît que la révision proposée viderait l'OExpa de sa substance. En exigeant que seules les personnes « détachées » puissent en bénéficier, le champ d'application se restreint considérablement, des déductions à priori justifiées économiquement étant désormais refusées à des personnes qui ne remplissent pas les conditions formelles de la nouvelle ordonnance tout en étant néanmoins des expatriés au sens large qui ont à supporter des frais supplémentaires considérables du fait de leur mission temporaire en Suisse. Dans un environnement fiscal onéreux (ce qui est le cas de la Suisse romande), une nouvelle restriction de l'OExpa rendrait notre région moins attrayante. Nous ne pensons pas que beaucoup d'expatriés en subiraient les conséquences directement eux-mêmes, mais surtout leurs employeurs. En effet, c'est à eux qu'il incombera de dédommager leurs employés étrangers puisque dans de nombreux cas ces derniers sont engagés sur une base nette (salaire net garanti). Donc, une augmentation de la charge fiscale due à une application plus restrictive de l'OExpa les toucherait indirectement et rendrait la Suisse, et en particulier la Suisse romande, encore une fois moins attrayante.

Pour rester concurrentiel, le marché suisse a besoin d'une main d'œuvre étrangère qualifiée, qu'il ne faudrait pas pénaliser fiscalement en lui refusant le statut d'expatrié ainsi que les différentes déductions auxquelles il pourrait avoir droit sur la base de la situation économique de ce type d'employés. En effet, il nous paraît essentiel de garder à l'esprit que les frais supplémentaires liés à l'expatriation sont directement liés à la réalisation du salaire, et qu'ils représentent fondamentalement des frais d'acquisition de ce revenu, déductibles sur la base de l'art. 26 LIFD et de la clause générale de l'art. 9 al. 1 LHID.

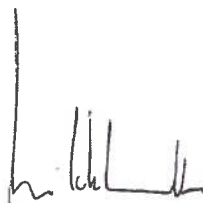
Pour toutes ses raisons, nous proposons de renoncer à la modification de l'OExpa telle qu'envisagée. Au contraire, nous suggérons de tenir compte des réalités du marché et de maintenir son champ d'application, plutôt que de le restreindre. En revanche, les critères d'application méritent d'être précisés, avec les adjonctions mineures que nous proposons concernant les frais de garde-meuble et les frais d'établissement des déclarations fiscales.

Nous vous remercions de l'attention que vous porterez à la présente et vous prions de croire, Madame la Conseillère fédérale, à l'assurance de notre haute considération.

Pour l'Ordre romand des experts fiscaux :



Stéphane Tanner
Président de l'OREF



Michael Hildebrandt
Expert fiscal diplômé