



### Andreas Schorno

avocat / expert fiscal diplômé,  
KPMG, Mühlemattstrasse 58,  
5000 Aarau, membre du tribunal  
des recours en matière  
fiscale du canton d'Argovie

# Remboursement des frais et règlements afférents dans l'optique du droit du travail et du droit fiscal

En droit fiscal, les remboursements ou allocations pour frais ont fait, de tout temps, l'objet de questions de délimitation. Avec l'introduction du nouveau certificat de salaire, celles-ci gagnent à nouveau en actualité, notamment dans le cadre de l'examen des règlements relatifs aux remboursements de frais, d'anciens accords ou d'états de faits «tolérés».

## I. Dispositions sur les remboursements de frais dans le droit du travail

Selon les normes applicables au contrat de travail, l'employeur rembourse au travailleur tous les frais imposés par l'exécution du travail<sup>1</sup>. Lorsque ce dernier est occupé en dehors de son lieu de travail, cela touche également les dépenses nécessaires pour son entretien<sup>2</sup>. Pour l'usage de véhicules à moteur, il existe des règles particulières qui distinguent entre le cas où le travailleur fournit le véhicule et celui où un véhicule de l'employeur est utilisé<sup>3</sup>. La mise à disposition de propre matériel de travail ne tombe pas sous la notion des frais au sens du droit du travail. L'obligation de dédommagement portant sur ce matériel est de nature dispositive; des conventions dérogatoires sont donc possibles<sup>4</sup>. La notion de frais dans le droit du travail revêt de l'importance en ce sens que l'obligation de l'employeur d'indemniser de telles dépenses est impérative<sup>5</sup>. Les règlements relatifs aux remboursements de frais doivent dès lors s'orienter sur le cadre juridique étroit du droit des obligations.

Des remboursements de frais sous forme de forfaits peuvent être convenus dans la mesure où ils couvrent effectivement les dépenses occasionnées. En outre, les règles qui leur sont applicables doivent revêtir la forme écrite et, par conséquent, se situer dans les limites du contrat individuel de travail, de la convention collective de travail ou du contrat-type de travail<sup>6</sup>. La question de savoir si l'exigence de la couverture des frais effectifs est remplie s'apprécie à l'aide d'une comparaison portant sur un intervalle de temps représentatif.

Les forfaits pour frais qui sont régulièrement supérieurs aux frais effectifs sont considérés comme salaires au sens du droit du travail, ce qui a des conséquences sur le versement continu du salaire ou sur la détermination du salaire afférent aux vacances<sup>7</sup>.

## II. Traitement fiscal des remboursements de frais

### 1. En général

Les allocations pour frais constituent un dédommagement de débours et sont donc neutres au plan fiscal. Il en va autrement lorsque

les dédommagements sont plus élevés que les dépenses effectives ou que des contributions aux frais professionnels – par exemple, pour les déplacements au lieu de travail – sont versées. Dans ce cas, le travailleur reçoit un avantage matériel qui fait partie de son revenu<sup>8</sup>.

La délimitation entre dédommagement des débours et élément du salaire se concentre avant tout sur les forfaits par cas d'espèce et les remboursements forfaitaires. Le but d'un tel

calcul consiste précisément en une renonciation à une vérification ultérieure précise ou à recueillir des pièces justificatives. C'est la raison pour laquelle on tolère certains écarts entre frais effectifs et forfaits. Toujours est-il que les forfaits doivent correspondre, dans les grandes lignes, aux frais effectifs et ne pas être inférieurs à ceux-ci, conformément aux règles mentionnées du droit du travail.

## 2. Déclaration des remboursements de frais dans le certificat de salaire

Pour que les autorités fiscales puissent examiner la délimitation entre contributions à l'entretien et frais, elles exigent l'indication de toutes les allocations versées au titre de frais. Pour ce qui est des détails de la déclaration des frais, on distingue, en principe, entre frais effectifs et remboursements forfaitaires ainsi que contributions au perfectionnement<sup>9</sup>. Dans le formulaire de certificat de salaire, les frais effectifs sont subdivisés en frais de voyage, frais de repas, frais de nuitée et autres frais<sup>10</sup> et les frais forfaitaires en frais de représentation, frais de voiture et autres frais forfaitaires<sup>11</sup>.

Sont réputés **frais effectifs** ceux qui sont remboursés moyennant présentation d'une pièce justificative ou sous la forme d'un forfait pour un cas d'espèce. Il n'est pas obligatoire d'indiquer le montant des frais de voyage, de nuitée et de repas effectivement remboursés, dans la mesure où certaines conditions cadres sont respectées<sup>12</sup>:

- Les frais de nuitée sont remboursés sur présentation des pièces justificatives.
- En règle générale, le montant de l'allocation pour les frais effectifs de repas de midi ou du soir correspond à une valeur de CHF 35 au plus, alors que le forfait pour un repas principal s'élève à CHF 30 au maximum.
- Les invitations à l'attention de la clientèle, etc. sont décomptées contre présentation des pièces justificatives originales.
- L'utilisation des transports publics (chemin de fer ou avion) a lieu sur présentation des pièces justificatives.
- CHF 0.70 au plus par kilomètre sont remboursés pour l'usage de la voiture privée à des fins professionnelles.
- Dans la mesure du possible, les menues dépenses sont remboursées contre présentation des pièces justificatives ou sous la forme d'un forfait journalier de CHF 20 au maximum.

Si ces exigences ne sont pas satisfaites ou ne le sont que partiellement, il convient d'indiquer le montant pour les frais de voyage, de nuitée et de repas dans le certificat de salaire, ce qui est souvent lié à un travail administratif non négligeable de la part de l'employeur. Quant au

travailleur, il doit compter avec des vérifications et, le cas échéant, avec une imputation.

Les **allocations forfaitaires pour frais** sont des remboursements versés pour une période déterminée et couvrant une pluralité d'hypothèses individuelles. Leur montant doit être indiqué au chiffre prévu à cet effet, et ce même si le règlement applicable relatif aux remboursements de frais a été agréé<sup>13</sup>.

## 3. Traitement fiscal des frais dans le cadre d'un règlement agréé

Les employeurs peuvent faire agréer les normes en matière de frais, stipulées dans un règlement, par l'autorité fiscale locale, ce qui déploie les effets suivants:

- L'agrément est annoté au chiffre 15 du certificat de salaire.
- Dans le cas d'un remboursement des frais effectifs dérogeant aux directives du guide, leur montant ne doit pas être indiqué dans le certificat de salaire.
- Les dédommagements de frais consignés dans le règlement sont reconnus, au plan fiscal, comme remboursements des débours.
- La reconnaissance par l'autorité cantonale au lieu du siège de l'employeur s'applique également aux autres cantons<sup>14</sup>.
- La justification de l'utilisation de l'allocation forfaitaire reçue par le travailleur est superflue.
- Les caisses de compensation ne sont certes pas liées formellement par l'agrément, mais l'OFAS recommande de se fonder sur des règlements relatifs aux remboursements de frais ayant fait l'objet d'un agrément<sup>15</sup>.

Les autorités fiscales considèrent l'agrément des règlements relatifs aux remboursements de frais comme une prestation de service

volontaire. C'est pourquoi on présume, en partie, en ce qui concerne l'agrément, que l'employeur occupe au moins 10 personnes ayant droit au remboursement de frais. En outre, on exige, en partie, une (première) clôture annuelle<sup>16</sup>, ce qui peut représenter un inconvénient pour les «Start Up» qui, dès le départ, souhaitent implémenter une réglementation des remboursements de frais. Sur un plan matériel, les autorités fiscales s'orientent généralement sur le modèle de règlement de la Conférence suisse des impôts. Certains cantons demandent même que les normes à agréer doivent correspondre à ce modèle. Une telle exigence semble cependant excessive: le modèle de règlement suit le guide, pour ce qui est du remboursement des frais effectifs, et l'agrément se rapporte toujours à des réglementations de remboursement des frais qui s'en écartent.

Les règlements agréés avant l'introduction du nouveau certificat de salaire restent en principe en vigueur, avec les effets cités, même s'ils ne correspondent pas au nouveau modèle de règlement.

## 4. Questions particulières

### a) Allocations forfaitaires pour frais

Les allocations forfaitaires pour frais ne sont pas versées pour chaque cas individuel, mais pour une période donnée. D'après le modèle de règlement de la Conférence suisse des impôts, elles couvrent les menues dépenses mentionnées jusqu'à concurrence de CHF 50 par événement. Par événement on entend une dépense spécifique, telle que par exemple l'émolument de stationnement de CHF 20 payé dans un parking lors de la visite rendue à un client.

Les normes applicables aux allocations forfaitaires pour frais sont généralement reconnues pour les cadres et le personnel engagé dans le service extérieur<sup>17</sup>. Pour les autres catégories de personnel, de telles réglementations devraient aussi être possibles si les conditions relatives aux menues dépenses sont comparables à celles régissant les cadres et qu'un versement sous forme de forfait paraît dès lors approprié pour des motifs de liquidation rationnelle. Le montant limite entre dédommagement forfaitaire et dédommagement par cas d'espèce devrait être déterminé en fonction de critères objectifs.

Pour le calcul de l'allocation forfaitaire pour frais, les autorités fiscales se basent sur les critères du montant du salaire, de l'étendue des tâches de conduite, de la responsabilité et des tâches de représentation. Les autorités fiscales se fondent, en partie, sur une quote-part du salaire (par exemple, dans le canton de Zurich,

entre 3,5% et 4,5%, avec une limite supérieure absolue avoisinant les CHF 24 000). Le canton de Nidwald a même publié une échelle; celle-ci est toutefois antérieure à l'introduction du nouveau certificat de salaire<sup>18</sup>. Ce sont, en fin de compte, les dispositions du droit du travail qui revêtent de l'importance au plan juridique; selon celles-ci, les allocations forfaitaires pour frais doivent couvrir au moins les dépenses effectives. Les pour cent de salaire constituent plutôt une aide à l'orientation pour l'examen de la plausibilité des forfaits.

#### b) Remboursement des frais de déplacement et véhicule de fonction

Les frais de déplacements professionnels peuvent être pris en charge par l'employeur lorsque celui-ci met un véhicule de fonction à la disposition du collaborateur concerné ou indemnise l'utilisation de la voiture privée à des fins professionnelles (en règle générale, à raison de CHF 0.70 à 0.80 par kilomètre). En cas d'usage professionnel fréquent, il est possible de verser un forfait en lieu et place d'un dédommagement du kilométrage professionnel<sup>19</sup>. L'allocation forfaitaire peut avoir des répercussions sur le calcul des dépenses d'ordre professionnel et mener à des investigations sur le nombre de jours par semaine où le véhicule est employé pour se rendre directement au lieu d'engagement ou de travail<sup>20</sup>.

Dans la variante du véhicule de fonction, l'employeur prend en charge les frais d'acquisition et, en règle générale, les frais d'exploitation et d'entretien. Si le travailleur peut utiliser la voiture, sans indemnité, à des fins privées, il bénéficie d'un avantage matériel et imposable. Celui-ci est déterminé, à titre de forfait, avec 9,6% du prix d'achat par an<sup>21</sup> (sans déduction du trajet pour se rendre au travail) ou alors, de façon effective, sur la base de consignations (livret de bord)<sup>22</sup>. En revanche, lorsque le travailleur verse un dédommagement ou assume des frais notables, la prise en compte sera supprimée ou réduite, ainsi par exemple, si l'em-

ployeur prend en charge le prix d'achat et le salarié les frais d'exploitation et d'entretien. Une annotation est alors faite au ch. 15 du certificat de salaire – en lieu et place d'un montant au ch. 2.2. – selon laquelle les frais doivent être tirés au clair dans la procédure de taxation<sup>23</sup>.

La question de savoir à quelle variante il y a lieu d'accorder la préférence lors du transfert des frais pour les trajets effectués à titre professionnel dépend de la proportion entre courses professionnelles et trajets privés, du prix d'achat et des frais effectifs des véhicules utilisés. Lorsqu'il existe une possibilité de choix, il est recommandé de comparer les coûts et le profit, impôts inclus.

### III. Résumé

Le travailleur a droit au remboursement des dépenses requises pour son activité professionnelle. Les règlements relatifs au remboursement de frais concrétisent ses droits en la matière ainsi que les modalités du décompte. Ils entraînent donc pour les deux parties des simplifications de nature administrative et mettent en évidence les délimitations. L'obtention d'un agrément par l'autorité fiscale facilite en outre le complètement du certificat de salaire et génère la sécurité juridique qui est précisément souhaitée dans la démarcation entre salaire et remboursement des débours. Dans la détermination des allocations forfaitaires pour frais, il existe un certain flou; les pourcentages appliqués par certains cantons y offrent cependant une aide à l'orientation. En ce qui concerne la prise en charge des frais de déplacements professionnels, l'employeur peut choisir entre diverses possibilités; il est toutefois recommandé de pondérer les avantages et les inconvénients au plan des coûts, du travail administratif, des impôts et des taxes. ■

<sup>1</sup> Art. 327a, al. 1<sup>er</sup>, CO.

<sup>2</sup> Schürer Hans Ueli, Arbeit und Recht, 8<sup>e</sup> éd., Zurich 2004, p. 95.

<sup>3</sup> Art. 327b CO.

<sup>4</sup> Art. 327, al. 2, CO.

<sup>5</sup> Art. 327a, al. 3, CO: les accords en vertu desquels le travailleur assume tout ou partie des frais sont nuls.

<sup>6</sup> Böhlinger Peter, en: Schweizer Vertragshandbuch, Bâle 2007, note marg. 21.8, p. 446.

<sup>7</sup> Böhlinger, loc. cit.

<sup>8</sup> Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Zurich 2007, § 17, n. 49, 51 ss.

<sup>9</sup> Il y a lieu d'indiquer le montant de tous les frais de perfectionnement payés en argent au travailleur ainsi que celui des dédommagements acquittés à des tiers (fournisseurs de prestations) lorsque la somme de CHF 12 000 par événement individuel et par an (par exemple, taxes semestrielles pour cours MBA) est dépassée.

<sup>10</sup> Entrent par exemple en considération, à ce titre, les dédommagements de frais professionnels particuliers («étendus») de travailleurs expatriés (guide, ch. 57); Oexpa, RS 642.118.3.

<sup>11</sup> Ch. 13 du formulaire de certificat de salaire, guide de la CSI pour l'établissement du nouveau certificat de salaire, ch. 49 ss.

<sup>12</sup> Ch. 13.1.1. du formulaire de certificat de salaire, guide, ch. 52, 56.

<sup>13</sup> Guide, ch. 58 ss.

<sup>14</sup> Une exception s'applique aux règlements agréés dans le canton de Genève pour 2006 et antérieurement: guide, ch. 54 in fine.

<sup>15</sup> Directives de l'OFAS sur le salaire déterminant (DSD) dans l'AVS, l'AI et le régime des APG, note marg. 3005, p. 58/59. Il est toutefois recommandé de faire agréer les règlements relatifs aux remboursements de frais également par les caisses de compensation.

<sup>16</sup> Cf. mémento sur l'introduction du nouveau certificat de salaire, Office des impôts du canton d'Argovie, 15.11.2006, p. 4.

<sup>17</sup> Par exemple, notice du canton de Berne relative à l'agrément des règlements de remboursements de frais, d'avril 2007.

<sup>18</sup> [http://www.nw.ch/dl.php/de/20051220152845/RL\\_20%2C1\\_2\\_2003\\_Pauschalspesen\\_Musterspesenregl.pdf](http://www.nw.ch/dl.php/de/20051220152845/RL_20%2C1_2_2003_Pauschalspesen_Musterspesenregl.pdf)

<sup>19</sup> Guide, ch. 59.

<sup>20</sup> Tribunal administratif du canton d'Argovie, 28.9.2005.

<sup>21</sup> Si le prix d'achat dépasse un montant déterminé (limite somptuaire), il y a lieu de séparer ou de porter en compte d'emblée la part (de luxe) en question (cf. StR 2001, p. 68). Cette somme s'élève, pour la TVA, à CHF 100 000 et constitue également, dans quelques cantons, la valeur limite déterminante. Le canton d'Argovie fixe cette limite à CHF 80 000 déjà.

<sup>22</sup> Guide, ch. 21 ss.; le calcul du kilométrage effectué à titre privé se fait selon le barème des tables du TCS (cf. BE: TaxInfo, ch. 5.2.). Cette méthode s'applique également aux personnes de condition indépendante: ch. 5.2. notice AFC N1/2007.

<sup>23</sup> Les dédommagements pour l'usage privé font l'objet d'une déduction forfaitaire et les dépenses professionnelles (déplacement au travail) sont réglées de manière correspondante.