

Impôt fédéral direct

ADMINISTRATION FEDERALE
DES CONTRIBUTIONS
Division principale
de l'impôt fédéral direct

Période fiscale 1995/96

Berne, le 22 septembre 1995

Aux administrations cantonales
de l'impôt fédéral direct

Circulaire no 26¹

Déduction des frais professionnels des personnes exerçant une activité lucrative dépendante

1. Base légale

La déduction des frais professionnels des personnes exerçant une activité lucrative dépendante est réglée par l'article 26 LIFD et précisée dans l'ordonnance du Département fédéral des finances du 10 février 1993 (annexe 1). Le montant des déductions forfaitaires est fixé dans un appendice joint à l'ordonnance et paraissant périodiquement (annexe 2).

2. Innovations importantes

Par rapport au droit en vigueur jusqu'à maintenant (cf. circulaire no 2 du 21.7.1992 pour la période de taxation 1993/94), il convient de signaler les modifications suivantes:

- les frais de perfectionnement ne sont plus compris jusqu'à un certain montant dans la déduction forfaitaire, mais sont maintenant déductibles dans leur totalité au même titre que les frais de reconversion professionnelle (voir ch. 3 ci-après);
- la déduction forfaitaire pour les autres frais professionnels n'englobe plus les frais de perfectionnement, mais inclut, désormais, les frais d'utilisation d'une chambre de travail privée. La déduction fixe, qui était en vigueur jusqu'à présent, est remplacée par une déduction en pour-cent (voir ch. 4 ci-après);
- en cas de surplus de dépenses pour logement à l'extérieur, la déduction forfaitaire pour personnes seules en vigueur jusqu'à présent est supprimée; comme les personnes mariées, celles-ci peuvent déduire dorénavant les frais effectifs occasionnés par la location d'une chambre hors du domicile (art. 9, 3e al. de l'ordonnance);
- lors de la déduction de certains frais professionnels (véhicules privés, activité accessoire et autres frais professionnels), le contribuable peut choisir entre les taux forfaitaires fixés par le Département fédéral des finances et la justification de frais

¹ Adaptée à la Loi fédérale sur la mise à jour formelle du calcul dans le temps de l'impôt direct dû par les personnes physiques du 22 mars 2013 (en vigueur dès le 1er janvier 2014).

effectifs plus élevés (art. 26, 2e al. LIFD; art. 4 de l'ordonnance). Cette réglementation légale explicite ne laisse que peu de champ à l'application d'autres solutions ou forfaits.

3. Frais de formation, de perfectionnement et de reconversion professionnels

L'article 26, 1er alinéa, lettre d, LIFD, stipule que les frais de perfectionnement et de reconversion professionnels, en rapport avec l'activité exercée, sont déductibles au titre de frais professionnels.

Les directives formulées ci-après donnent des explications sur la façon dont il convient d'interpréter les termes "frais de perfectionnement et de reconversion professionnels" indiqués à l'article 26, 1er alinéa, let. d, LIFD.

3.1 Frais non déductibles

Les frais de formation, qui sont indispensables pour acquérir les capacités et connaissances nécessaires à l'exercice d'une profession - par exemple l'apprentissage, l'école de commerce, la maturité, les études, etc. -, ne sont pas déductibles (art. 34, let. b, LIFD). La LIFD reconduit ici la pratique en vigueur jusqu'à maintenant (cf. Agner/Jung/Steinmann, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, 1995, ch. 3 ad art. 34 LIFD).

3.2 Frais déductibles

Les frais liés à des mesures de perfectionnement, permettant au contribuable de garder un certain niveau de connaissances dans la profession choisie ou de satisfaire aux exigences croissantes ou nouvelles de sa profession, sont déductibles (art. 26, 1er al., let. d, LIFD). En font aussi partie les frais pour rafraîchir ou revoir des notions déjà apprises (p. ex. les cours de répétition ou de perfectionnement propres à la branche, les séminaires, congrès, etc.). De plus, les frais pour cours de langues et examens peuvent entrer dans cette catégorie (cf. ATF Archives 57, 645 et 62, 403). Sont également déductibles, comme auparavant, les dépenses consacrées au perfectionnement lorsqu'il s'agit de s'adapter à l'évolution de la profession apprise et exercée; par exemple un employé de commerce devient comptable/expert comptable diplômé, un peintre en bâtiment fait sa maîtrise.

Les frais de reconversion professionnelle qui sont engagés par un contribuable en raison du changement de l'activité exercée jusqu'alors sont déductibles (art. 26, 1er al., let. d, LIFD). Les raisons qui ont conduit à cette reconversion sont sans importance. Par contre, les frais qui ne sont pas déboursés dans le but d'exercer ultérieurement une activité professionnelle principale ne sont pas considérés comme étant des frais de reconversion déductibles.

Les frais liés à la réinsertion professionnelle doivent être mis sur le même pied que les frais de perfectionnement et de reconversion professionnels. Il faut entendre par frais de réinsertion les dépenses incombant à un contribuable lorsque celui-ci reprend, après une longue période, l'exercice d'une profession qu'il avait apprise à l'origine (exemple: une mère de famille reprend son activité de secrétaire et doit rafraîchir ses connaissances linguistiques et informatiques). Les frais de réinsertion ne sont déductibles que lorsque le contribuable obtient un revenu pour l'exercice d'une activité lucrative.

4. Déduction forfaitaire pour les autres frais professionnels

La déduction forfaitaire pour les autres frais professionnels (art. 7 de l'ordonnance) est exprimée en pour-cent à l'intérieur d'une fourchette minimale et maximale (voir appendice du 29.6.1994, annexe 2). Comme base de calcul, on prend le salaire net II tel qu'il apparaît après déduction des cotisations obligatoires versées aux assurances sociales (AVS, AI, APG, AC, AANP) et à la prévoyance professionnelle (2e pilier). Sont assimilées à un salaire les indemnités pour perte de gain versées lors d'une interruption

momentanée de l'activité lucrative (service militaire et service de protection civile; indemnités journalières en cas de chômage, de maladie et d'accident).

D'après l'article 7, 1^{er} alinéa de l'ordonnance, le forfait englobe aussi les frais d'utilisation d'une chambre de travail privée (dépenses pour le loyer, le chauffage, l'éclairage et le nettoyage). Dans le cadre de la justification de frais plus élevés (art. 4 de l'ordonnance), les contribuables peuvent revendiquer la déduction de ces dépenses lorsqu'ils démontrent qu'ils utilisent principalement et régulièrement une pièce de leur appartement privé pour leur travail professionnel. En revanche, des travaux professionnels effectués occasionnellement dans l'appartement privé n'engendrent pas de frais supplémentaires et, par conséquent, ne donnent pas droit à une déduction.

Les cotisations versées à des associations professionnelles et à des syndicats sont aussi des frais professionnels au sens de l'article 26 LIFD. Ces montants sont donc inclus dans la déduction forfaitaire ou peuvent être pris en considération lors de la justification de frais plus élevés.

5. Déduction forfaitaire pour activité accessoire

Pour les frais professionnels inhérents à l'exercice occasionnel d'une activité lucrative accessoire (art. 10 de l'ordonnance), la déduction forfaitaire est aménagée en pour-cent et limitée par un minimum et un maximum (cf. appendice du 29.6.1994, annexe 2). Comme base de calcul, on prendra le salaire net II, obtenu après déduction des éventuelles cotisations obligatoires versées à des assurances sociales (AVS, AI, APG, AC, AANP) et à la prévoyance professionnelle (2^e pilier). Si celui-ci n'atteint pas la déduction minimale prévue, on ne peut déduire que ce montant inférieur. Cette déduction forfaitaire est censée couvrir tous les frais professionnels liés à l'exercice de l'activité accessoire (c'est-à-dire, outre les autres frais professionnels selon l'art. 7, aussi les éventuels frais de déplacement et le surplus de dépenses pour les repas).

La déduction forfaitaire n'est pas admise pour les revenus provenant d'une activité lucrative exercée régulièrement comme profession accessoire (p. ex. une activité à 40 %). Dans ce cas, les déductions normales pour les frais de déplacement et le surplus de dépenses pour les repas sont appliqués conjointement avec la déduction forfaitaire pour les autres frais professionnels réduite de manière appropriée.

Le chef de la division principale

Samuel Tanner

Annexes:

1. Ordonnance du 10.2.1993 sur la déduction des frais professionnels des personnes exerçant une activité lucrative dépendante en matière d'impôt fédéral direct (RS 642.118.1; RO 1993, 1363)
2. Appendice du 29.6.1994 à l'ordonnance ci-dessus, avec déductions forfaitaires pour les années de calcul 1993 à 96 (RO 1994, 1673)

W95-026F