



Administration fiscale cantonale

Direction Générale
Le directeur général
Hôtel des Finances
Rue du Stand 26
Case postale 3937
1211 Genève 3

**AUX ASSOCIATIONS
PROFESSIONNELLES**

N/réf. : ST/SCT/nw
V/réf. :

Genève, le 7 décembre 2005

Information N°6/2005

Frais de représentation des employés dans le cadre de leur activité professionnelle et prise en charge par leur employeur - Conditions à l'admission d'une prise en charge calculée de manière forfaitaire et traitement fiscal de celle-ci

A) Contexte

Les frais engagés par un employé dans le cadre de son activité professionnelle sont remboursés par son employeur selon les contraintes et modalités prévues par les dispositions de l'article 327a du Code des obligations (CO).

Sur le plan fiscal, le remboursement de ces frais ne saurait, dès lors qu'ils sont effectifs, être imposé dans le chef de l'employé puisqu'ils ne constituent pas un réel revenu. Si ce remboursement de frais effectifs devait être intégré dans les revenus bruts du travail de l'employé, une déduction correspondante devrait être admise pour la détermination du revenu imposable, à titre de frais d'acquisition du revenu¹.

Au rang de ces frais figurent les frais de représentation qui, par analogie à ce que prévoit l'article 327a du CO, peuvent être pris en charge, respectivement calculés, de manière forfaitaire.

Ce calcul forfaitaire est relayé, au plan fiscal, par une pratique administrative que la présente Information a pour but d'actualiser et de recentrer.

Nouvelle disposition à partir du
1er janvier 2011 : art. 28 LIPP.

¹ cf articles 9 al. 1 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID), 3 al.1 de la loi sur l'imposition des personnes physiques (LIPP V) et 25 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD)

B) Pratique administrative actuelle

Il est admis que les frais effectifs de représentation, engagés par les employés qui exercent un fort devoir de représentation, puissent être pris en charge de manière forfaitaire par l'entreprise qui les emploie.

Par souci de simplification administrative et dès lors que le devoir de représentation est avéré et démontré à l'administration, cette allocation forfaitaire ne fait pas partie du revenu imposable pour autant qu'elle ne dépasse pas les limites suivantes:

- 5% du salaire brut total lorsque celui-ci n'excède pas CHF 250'000 par année;
- 10% pour la tranche du salaire brut total excédant CHF 250'000 par année;
- Maximum de CHF 100'000 par année (plafond).

Dans les faits, il est constaté que la distinction des tranches auxquelles doit être appliqué le taux de 5%, respectivement de 10%, n'est pas toujours respectée et que, dès lors que le salaire brut total excède CHF 250'000 par année, le taux de 10% est appliqué globalement à l'intégralité de la rémunération.

Il en résulte un effet de seuil non justifié et impliquant une inégalité de traitement pour des contribuables à niveau de revenus approchant.

C) Correction de pratique dès le 1^{er} janvier 2006

Sans remettre fondamentalement sa pratique en cause à ce stade, l'administration fiscale cantonale appliquera les principes et paramètres suivants dès le 1^{er} janvier 2006:

C1) Application des paliers et plafond

Alors que les taux susmentionnés restent fixés à 5% et 10%, la distinction des tranches sera respectée. Le fait de bénéficier d'un salaire brut total supérieur à CHF 250'000 par année ne donnera plus lieu à un avantage, injustifié, pour la première tranche de revenu.

Par exemple et pour autant que toutes les autres conditions soient remplies par ailleurs, l'allocation forfaitaire pour frais de représentation ne faisant pas partie du revenu imposable d'un employé recevant un salaire brut total de CHF 300'000 est fixée à CHF 17'500 (CHF 250'000 x 5% + CHF 50'000 x 10%) en lieu et place de CHF 30'000 (CHF 300'000 x 10%).

Par ailleurs, le plafond absolu de CHF 100'000 reste applicable.

Il est entendu que ce palier s'applique aux allocations forfaitaires pour frais de représentation effectivement payées par l'employeur. Par rapport à l'exemple ci-dessus, un employé recevant une allocation forfaitaire pour frais de représentation de CHF 15'000 ne pourra pas se prévaloir d'une "déduction" supplémentaire de CHF 2'500.

C2) Détermination du salaire brut total déterminant

Seule la partie du salaire brut total ayant un lien avec les frais encourus dans le cadre de l'activité lucrative peut être prise en compte.

En font notamment partie le salaire, les indemnités et allocations diverses, les gratifications, ainsi que toute autre prestation, à l'exclusion des remboursements de frais effectifs. Le montant total de l'allocation forfaitaire pour frais de représentation y est ajouté.

En sont exclus toutes les prestations n'ayant pas impliqué l'engagement de frais de représentation, telles que les indemnités de licenciement ou indemnités de départ.

C3) Catégorie de contribuables

Considérant que le fait de se fonder sur le critère de la fonction n'est pas satisfaisant, parce qu'il en existe un grand nombre et que le seul titre ne justifie pas que l'on ait un devoir de représentation effectif et assumé personnellement, l'administration fiscale retient le critère du niveau de rémunération pour exclure du champ d'application les employés auxquels le devoir de représentation n'est pas reconnu.

Sur la base des données statistiques disponibles, l'administration admet qu'un fort devoir de représentation peut être reconnu dès que le salaire brut total atteint ou dépasse CHF 150'000 par année² pour un degré d'occupation de 100%.

En dessous de ce seuil, les allocations pour frais **forfaitaires** de représentation sont imposables au titre de revenus de l'activité lucrative dépendante.

De plus, l'administration fiscale se réserve le droit de demander que l'employeur lui démontre le fort devoir de représentation des employés concernés, quand bien même ce palier de CHF 150'000 est dépassé.

C4) Protocole d'admission et procédure à suivre

Afin que tout ou partie des allocations forfaitaires pour frais de représentation ne représente pas un revenu imposable chez les employés concernés, l'employeur doit établir une "liste du personnel bénéficiant d'allocations forfaitaires pour frais de représentation" et la faire approuver par notre administration en principe au cours de la période fiscale concernée³.

Cette liste, établie selon le modèle joint en annexe, doit être envoyée à l'adresse suivante:

Administration fiscale cantonale
Direction des personnes physiques
26, rue du Stand
Case postale 3937
1211 Genève 3

Les allocations forfaitaires pour frais de représentation versées par un employeur n'ayant pas fait approuver la liste précitée seront considérées comme salaires supplémentaires, déductibles chez l'employeur à titre de charges, mais imposables chez les employés au titre de revenus de l'activité lucrative dépendante.

² Office fédéral de la statistique - Niveau des salaires en 2004 - Cadres supérieurs et moyens - Genève

³ Par exemple, la demande d'agrément des frais 2006 doit être soumise à l'administration suffisamment tôt en 2006 (lorsque les éléments définitifs de la rémunération sont connus) afin de disposer d'un accord avant l'établissement du certificat de salaire ou de l'attestation quittance

C5) Entreprises dont le siège est hors du canton de Genève

Pour les entreprises dont le siège est hors du canton de Genève, mais qui ont des employés dans le canton de Genève, le règlement des frais afférent aux allocations forfaitaires pour frais de représentation agréé par le canton du siège sera reconnu par l'administration fiscale genevoise.

L'employeur devra transmettre une copie du règlement agréé par le canton du siège à l'adresse indiquée au point C4.

Dans le cas contraire, les allocations forfaitaires pour frais de représentation versées aux employés genevois seront considérées comme salaires supplémentaires, imposables chez les employés au titre de revenus de l'activité lucrative dépendante

D) Autres considérations et renvois

Sur le plan des relations de travail contractuelles qu'entretient un actionnaire avec la société dont il détient tout ou partie du capital social, et des conséquences fiscales y relatives, il est renvoyé à l'Information aux associations professionnelles N° 5/2005 du 19 juillet 2005⁴.

E) Perspectives

La pratique définie dans la présente Information est susceptible d'évolutions, liées notamment à la refonte de la LIPP, actuellement en cours, et à la mise en place du nouveau certificat de salaire au plan national.

Stéphane TANNER
Directeur général

Annexe mentionnée

⁴ Charges justifiées par l'usage commercial des sociétés de capitaux et sociétés coopératives