

Notice 8

Personnes physiques
valable dès 2016



Intendance des impôts du canton de Berne

Frais professionnels particuliers des employés et employées dirigeants et des spécialistes exerçant une activité temporaire en Suisse (expatriés)

1 Introduction

Cette notice présente la fiscalité des frais professionnels particuliers que les expatriés supportent en raison de leur détachement professionnel en Suisse.

La déductibilité des frais professionnels des personnes expatriées en Suisse est réglée par l'article 31 de la loi sur les impôts (LI) et l'article 26 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD), ainsi que par l'ordonnance fédérale concernant les expatriés (Oexpa)¹.

2 Expatriation²

L'Oexpa définit l'expatriation comme le **détachement temporaire** en Suisse (en général dans une filiale ou une société sœur) d'un **employé, ou d'une employée, occupant une fonction dirigeante** ou d'un ou d'une **spécialiste** par l'entreprise étrangère qui les emploie.

2.1 Statut d'employé ou d'employée dirigeant

Ce statut suppose en général d'être membre de la direction ou d'assurer des fonctions équivalentes. La personne détachée doit occuper un poste de direction en Suisse aussi.

2.2 Spécialiste

Par spécialiste on entend ici un salarié ou une salariée qui, en raison de ses qualifications professionnelles particulières, a le profil type pour être détaché à l'étranger (ex: spécialiste en informatique, en technologies de l'information ou en télécommunication).

2.3 Détachement

Le détachement suppose le maintien du **contrat de travail entre l'expatrié, ou l'expatriée, et son entreprise étrangère**. Une personne envoyée dans une **entreprise du même groupe** que celle qui l'emploie à l'étranger est également considérée comme détachée, à condition qu'elle signe un contrat de travail avec l'entreprise ou l'établissement stable en Suisse et une **convention de réintégration** avec la société étrangère qui la détache.

2.4 Caractère temporaire de l'activité

Une activité lucrative est temporaire tant que la **durée du contrat ne dépasse pas cinq ans**. Tout expatrié, ou expatriée, perd ce statut à la signature d'un contrat de travail à durée indéterminée avec l'entreprise suisse dans laquelle elle est détachée.

3 Frais professionnels ordinaires

Les dispositions générales régissant la déductibilité des frais professionnels s'appliquent aussi aux personnes expatriées (ordonnance sur les frais professionnels)³. Aux termes de ces dispositions, le contribuable peut déduire de ses revenus tous les frais qu'il doit engager pour travailler et gagner sa vie et qu'il supporte lui-même⁴.

4 Frais professionnels particuliers⁵

Sont considérés comme particuliers les frais professionnels qui ont un **rapport direct avec l'exercice temporaire d'une activité en Suisse** et le **maintien simultané de liens au domicile à l'étranger ou dans l'Etat d'origine** et dont l'expatrié, ou l'expatriée, ne peut simplement pas faire l'économie.

Les frais que l'expatrié, ou l'expatriée, peut déduire en plus à ce titre dépendent de son **domicile fiscal** durant sa période de détachement.

4.1 Domicile fiscal à l'étranger

Frais particuliers déductibles:

- **frais nécessaires de voyage** entre la Suisse et le domicile étranger;
- **juste coût d'un logement en Suisse** lorsque l'expatrié, ou l'expatriée, conserve, en permanence, son logement à l'étranger pour son usage personnel; la **conservation de ce logement** doit être **prouvée** au moyen des pièces appropriées (bail à loyer, attestation de domicile, etc.).

¹ Ordonnance du DFF du 3 octobre 2000 relative aux déductions, en matière d'impôt fédéral direct, de frais professionnels particuliers des expatriés ([ordonnance concernant les expatriés; RS 642.118.3](#)) dans sa version du 9 janvier 2015, en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2016.

² Toute personne qui avait le statut d'expatrié tel qu'il était défini à l'article 1, alinéa 1 de l'ordonnance du 3 octobre 2000 avant que la modification du 9 janvier 2015 prenne effet conserve ce statut jusqu'au terme de son activité lucrative à durée déterminée ([art. 4A Oexpa](#)).

³ Ordonnance du DFF du 10 février 1993 sur la déduction des frais professionnels des personnes exerçant une activité lucrative dépendante en matière d'impôt fédéral direct ([RS 642.118.1](#)).

⁴ Par le biais d'une correction d'imposition ([art. 137 LIFD](#), [art. 187 LI](#) et [art. 116, al. 2 LI](#)), d'une taxation ordinaire ultérieure (TOU) ([art. 90 LIFD](#), [art. 115 LI](#)) ou en établissant une déclaration d'impôt ([art. 124 LIFD](#), [art. 31 LI](#))

⁵ [Art. 2 Oexpa](#)

4.2 Domicile fiscal en Suisse

Frais particuliers déductibles:

- **frais nécessaires de déménagement** en Suisse, puis dans l'Etat de domicile étranger initial (au début et à la fin du détachement);
- **frais nécessaires de voyage** de l'expatrié, ou de l'expatriée, et de sa famille **au début** (aller) **et au terme** (retour) de son détachement;
- **juste coût d'un logement en Suisse** lorsque l'expatrié, ou l'expatriée, conserve, en permanence, son logement à l'étranger pour son usage personnel; la **conservation de ce logement** doit être **prouvée** au moyen des pièces appropriées (bail à loyer, attestation de domicile, etc.);
- **frais de scolarisation** des enfants mineurs dans une école privée dispensant l'enseignement dans une langue étrangère en l'**absence d'école publique** sur place **dispensant l'enseignement dans la langue maternelle**.

NB: les **frais de restauration, de transport et de garde** avant et après l'école **ne sont pas** des frais de scolarisation.

4.3 Frais non déductibles⁶

- frais générés par la résidence à l'étranger. Ces frais n'ont pas de rapport direct avec l'exercice temporaire d'une activité en Suisse. L'expatrié, ou l'expatriée, les supporterait aussi si il, ou elle, n'était pas détaché. Ils ne sont donc pas déductibles;
- frais d'aménagement et charges du logement en Suisse;
- surcroît de dépenses dû à la différence de niveau de vie ou de charge fiscale en Suisse;
- frais de conseil juridique et fiscal.

Toute indemnité ou allocation que l'expatrié, ou l'expatriée, reçoit de l'entreprise qui l'emploie en couverture de ses frais constitue une prestation appréciable en argent augmentant d'autant son salaire brut.

Obligation de déclaration dans le certificat de salaire⁷

L'entreprise qui prend les frais professionnels particuliers énumérés ci-avant à sa charge ou qui les rembourse à l'expatrié, ou l'expatriée, doit déclarer les sommes en question sur le certificat de salaire de l'intéressé-e, sous chiffre 13.1.2. Les avantages en nature (mise à disposition d'un logement, règlement des frais de scolarité, etc. par l'entreprise) doivent aussi être déclarés dans le certificat de salaire, et ce à leur valeur marchande.

L'entreprise qui verse une indemnité forfaitaire à l'expatrié, ou l'expatriée, au lieu de lui rembourser ses frais effectifs, doit l'ajouter au salaire déclaré sous chiffre 2.3 du certificat de salaire de l'intéressé-e et inscrire la mention «allocation forfaitaire pour frais d'expatriés» sur le certificat.

L'entreprise doit indiquer sous chiffre 15 du certificat de salaire si elle dispose d'un **règlement agréé des remboursements de frais d'expatriés**⁸.

5 Modalités de déduction des frais professionnels particuliers⁹

Les modalités de déduction des frais professionnels des personnes expatriées dépendent de leur **domicile fiscal** durant leur période de détachement et du mode d'imposition de leur revenu du travail (à la source ou en procédure ordinaire).

5.1 Prise en compte des frais par l'employeur

La méthode de **prise en compte à la source des frais professionnels particuliers** énumérés au chiffre 4 ci-avant diffère selon les trois cas de figure suivants:

Remboursement des frais par l'employeur sur production de justificatifs

L'employeur ne doit pas retenir l'impôt à la source sur les frais qu'il rembourse sur production des justificatifs. Il doit conserver ces justificatifs.

Non-remboursement des frais par l'employeur

L'employeur retranche 1 500 francs du salaire mensuel brut de l'expatrié, ou de l'expatriée, et ne retient l'impôt à la source que sur le résultat de cette soustraction. Ce forfait mensuel ne s'applique que si l'expatrié, ou l'expatriée, conserve, en permanence, son logement à l'étranger pour son usage personnel et qu'il, ou elle, en a fourni la preuve à son employeur.

Versement d'une allocation forfaitaire mensuelle par l'employeur

Cette allocation s'ajoute au salaire mensuel brut de l'expatrié, ou de l'expatriée. L'employeur retranche 1 500 francs de ce salaire mensuel brut et ne retient l'impôt à la source que sur le résultat de cette soustraction. Ce forfait mensuel ne s'applique que si l'expatrié, ou l'expatriée, conserve, en permanence, son logement à l'étranger pour son usage personnel et qu'il, ou elle, en a fourni la preuve à son employeur.

5.2 Frais non (intégralement) pris en compte par l'employeur

Les frais professionnels particuliers justifiés qu'a supportés l'expatrié, ou l'expatriée, soit parce que l'employeur ne les lui a pas (intégralement) remboursés, soit parce qu'ils sont supérieurs au forfait mensuel de 1 500 francs compté par l'employeur, sont déductibles après-coup des revenus de l'expatrié ou de l'expatriée. Sa démarche différera selon que son domicile fiscal est à l'étranger ou en Suisse.

Domicile fiscal à l'étranger

L'expatrié, ou l'expatriée, a jusqu'à la fin mars de l'année suivante pour déposer une demande écrite de correction de l'imposition à la source¹⁰, accompagnée des justificatifs

⁶ Art. 3 Oexpa

⁷ Cf. [Guide d'établissement du certificat de salaire et de l'attestation de rentes du 12 mai 2015](#), en vigueur dès le 1^{er} janvier 2016, publiée par la Conférence suisse des impôts (CSI) et l'Administration fédérale des contributions (AFC); téléchargeable sur le [site Internet de l'AFC](#).

⁸ Les règlements des remboursements de frais d'expatriés agréés avant le 1.1.2016 s'appliquent sous réserve des dispositions divergentes de l'ordonnance sur les expatriés entrée en vigueur le 1.1.2016.

⁹ Art. 4 Oexpa

¹⁰ Art. 137 LIFD, art. 187 LI et art. 116, al. 2 LI

des frais en question. Cette demande doit être adressée à l'Intendance des impôts du canton de Berne, section Taxations centralisées, domaine Impôt à la source, case postale, 3001 Berne. Les trop-perçus d'impôt sont remboursés sans intérêt à l'expatrié ou l'expatriée.

Domicile fiscal en Suisse

L'expatrié, ou l'expatriée, peut en principe demander une taxation ordinaire ultérieure¹¹ (TOU).

NB: les frais de scolarisation des enfants dans une école privée dispensant l'enseignement dans une langue étrangère ne sont pas comptés dans le forfait mensuel à déduire avant retenue de l'impôt à la source¹². Il est donc nécessaire de demander une TOU pour en obtenir la déduction.

5.3 Imposition en procédure ordinaire

Une personne expatriée qui n'est pas imposée à la source, mais en procédure ordinaire, peut déclarer ses frais professionnels particuliers visés au chiffre 4 ci-avant dans sa déclaration d'impôt annuelle.

Si elle supporte elle-même ses frais de voyage, de déménagement et de logement (pas de remboursement par l'employeur), elle peut déduire le forfait de 1 500 francs par mois de ses revenus bruts au moment d'établir sa déclaration d'impôt. Elle a droit à cette déduction forfaitaire de 1 500 francs par mois même si son employeur lui verse une allocation forfaitaire en couverture de ses frais professionnels particuliers, à condition que cette allocation ait été ajoutée au salaire brut imposable déclaré sur le certificat de salaire. La déductibilité du forfait mensuel de 1 500 francs est subordonnée à la condition que l'expatrié, ou l'expatriée, puisse prouver au moyen des pièces appropriées qu'il, ou elle, a gardé son logement à l'étranger (bail à loyer, attestation de domicile, etc.).

Si ses frais professionnels particuliers effectifs sont supérieurs au forfait de 1 500 francs par mois, il, ou elle, peut les déduire, à condition de pouvoir tous les prouver. Il, ou elle, doit en joindre la liste à sa déclaration d'impôt.

NB: les frais de scolarisation des enfants dans une école privée dispensant l'enseignement dans une langue étrangère ne sont pas comptés dans le forfait mensuel de 1 500 francs. L'expatrié, ou l'expatriée, peut les déclarer en plus dans sa déclaration d'impôt, à condition de pouvoir en établir la preuve.

¹¹ Cf. [article TaxInfo sur la TOU](#)

¹² Voir chiffre 5.1