



## Notice 8: Personnes physiques valable dès 2021

# 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)<sup>1</sup>.

## 2 Expatriation<sup>2</sup>

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 plus tôt si un contrat de travail à durée indéterminée est signé avec l'entreprise suisse.

## 3 Frais professionnels ordinaires

Les dispositions générales régissant la déductibilité des frais professionnels s'appliquent aussi aux personnes expatriées (ordonnance sur les frais professionnels)<sup>3</sup>. 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-même<sup>4</sup>.

## 4 Frais professionnels particuliers<sup>5</sup>

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.

<sup>1</sup> 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 1er janvier 2016.

<sup>2</sup> 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](#)).

<sup>3</sup> 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](#)).

<sup>4</sup> Par le biais d'une taxation ordinaire ultérieure (TOU) ([art. 89, 89a et 99a LIFD](#) et [art. 114a, 114b et 123b LI](#)) ou dans la déclaration d'impôt ordinaire ([art. 124 LIFD, art. 31 LI](#)).

<sup>5</sup> [Art. 2 Oexpa](#)

#### 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.).

#### 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 déductibles<sup>6</sup>

- 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 salaire<sup>7</sup>

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<sup>8</sup>**.

## 5 Modalités de déduction des frais professionnels particuliers<sup>9</sup>

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 (si celui-ci est imposé à la source ou non).

### 5.1 Prise en compte des frais professionnels particuliers lors de la perception de l'impôt à la source

Si **l'employeur rembourse les frais professionnels particuliers** à l'expatrié-e (**sur production des justificatifs** requis) conformément au chiffre 4 de cette notice, aucun impôt à la source ne doit être perçu sur la somme remboursée. L'employeur est tenu de conserver les justificatifs originaux.

Si **l'employeur ne rembourse pas les frais professionnels particuliers** à l'expatrié-e conformément au chiffre 4 de cette notice, il retransche 1500 francs du salaire mensuel brut de l'expatrié-e et ne retient l'impôt à la source que sur le montant restant. Ce forfait mensuel ne s'applique que si l'expatrié-e 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.

Si **l'employeur verse une allocation forfaitaire mensuelle à l'expatrié-e pour lui rembourser ses frais professionnels particuliers** conformément au chiffre 4 de cette notice, cette allocation s'ajoute au salaire mensuel brut de l'expatrié-e. L'employeur retransche 1500 francs de ce salaire mensuel brut et ne retient l'impôt à la source que sur le montant restant. Ce forfait mensuel ne s'applique que si l'expatrié-e 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.

<sup>6</sup> Art. 3 Oexpa

<sup>7</sup> Cf. [Guide d'établissement du certificat de salaire et de l'attestation de rentes du 12 mai 2015](#), en vigueur dès le 1<sup>er</sup> 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](#).

<sup>8</sup> 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.

<sup>9</sup> Art. 4 Oexpa

## 5.2 Frais professionnels particuliers non pris en charge

### Expatrié-s dont le domicile fiscal se trouve à l'étranger

Si l'employeur n'a pas remboursé à l'expatrié-e tous les frais justifiés qu'il ou elle a supportés, ou si les frais supportés par l'expatrié-e sont supérieurs au forfait mensuel de 1500 francs, il ou elle peut faire une demande de taxation ordinaire ultérieure (TOU) jusqu'à fin mars de l'année suivante, pour autant que les conditions de quasi-résidence sont remplies (art. 99a LIFD, art. 123b LI<sup>10</sup>). La demande de TOU doit être déposée auprès de l'Intendance des impôts du canton de Berne, section Taxations centralisées, Impôt à la source, Case postale, 3001 Berne. Les trop-perçus d'impôt sont remboursés sans intérêt à l'expatrié-e.

### Expatrié-s dont le domicile fiscal se trouve en Suisse

Si l'employeur n'a pas remboursé à l'expatrié-e tous les frais justifiés qu'il ou elle a supportés, ou si les frais supportés par l'expatrié-e sont supérieurs au forfait mensuel de 1500 francs, ces frais peuvent, en principe, l'expatrié-e peut, en principe, faire valoir ces frais dans sa déclaration d'impôt, dans le cadre de la TOU<sup>11</sup> (art. 89 et 98a LIFD, art. 114a et 114b LI). 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 source<sup>12</sup>. L'expatrié-e ne peut donc que les faire valoir dans le cadre de la TOU.

## 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 ordinaire.

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.

<sup>10</sup> Cf. [Bulletin «Info» sur la taxation ordinaire ultérieure](#), article [TaxInfo sur la TOU en cas de quasi-résidence](#).

<sup>11</sup> Cf. [Bulletin «Info» sur la taxation ordinaire ultérieure](#) (envoyé avec les déclarations d'impôt TOU) et les articles [TaxInfo sur la TOU obligatoire](#) et la [TOU sur demande](#).

<sup>12</sup> Voir chiffre 5.1