Notice 8: Personnes physiques valable dès 2023

Frais professionnels particuliers des employées et employés dirigeants et des spécialistes exerçant une activité temporaire en Suisse (expatrié·e·s)

1 Introduction

Cette notice présente la fiscalité des frais professionnels particuliers que les personnes expatriées 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 Expatriation[2]

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

2.1 Statut d'employée dirigeante ou d'employé 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 une personne salariée qui, en raison de ses qualifications professionnelles particulières, a le profil type pour être détachée à l'étranger (p. 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'expatriée ou l'expatrié 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**. Toute personne 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)[3]. Aux termes de ces dispositions, la personne contribuable peut déduire de ses revenus tous les frais qu'elle doit engager pour travailler et gagner sa vie et qu'elle supporte elle-même[4].

4 Frais professionnels particuliers[5]

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'État d'origine** et dont la personne expatriée ne peut simplement pas faire l'économie.
Les frais qu'elle peut déduire en plus à ce titre dépendent de son **domicile fiscal** durant sa période de détachement.

---

[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 1er janvier 2016.

[2] Toute personne qui avait le statut d'expatrié·e 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 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)

[5] 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'expatriée ou l'expatrié 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'État de domicile étranger initial (au début et à la fin du détachement);
- **frais nécessaires de voyage** de l'expatriée ou l'expatrié et de sa famille **au début** (aller) **et au terme** (retour) de son détachement;
- **juste coût d'un logement en Suisse** lorsque la personne 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[6]

- 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. La personne expatriée les supporterait aussi si elle n'était pas détachée. 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'expatriée ou l'expatrié 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[7]

L'entreprise qui prend les frais professionnels particuliers énumérés ci-avant à sa charge ou qui les rembourse à l'expatriée ou l'expatrié doit déclarer les sommes en question sur le certificat de salaire de la personne intéressée au 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'expatriée ou l'expatrié au lieu de lui rembourser ses frais effectifs doit l'ajouter au salaire déclaré sous chiffre 2.3 du certificat de salaire de la personne intéressée et inscrire la mention «allocation forfaitaire pour frais d'expatrié·e·s» 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 de personnes expatriées**[8].

5 Modalités de déduction des frais professionnels particuliers[9]

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'employeuse ou l'employeur rembourse les frais professionnels particuliers** à la personne expatriée (**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'employeuse ou l'employeur doit conserver les justificatifs originaux.

Si **l'employeuse ou l'employeur ne rembourse pas les frais professionnels particuliers** à la personne expatriée conformément au chiffre 4 de cette notice, elle ou il retranche 1 500 francs de son salaire mensuel brut et ne retient l'impôt à la source que sur le montant restant. Ce forfait mensuel ne s'applique que si la personne expatriée conserve, en permanence, son logement à l'étranger pour son usage personnel et qu'elle en a fourni la preuve à son employeuse ou employeur.

Si **l'employeuse ou l'employeur verse une allocation forfaitaire mensuelle à la personne expatriée pour lui rembourser ses frais professionnels particuliers** conformément au chiffre 4 de cette notice, cette allocation s'ajoute au salaire mensuel brut de cette personne. L'employeuse ou l'employeur retranche 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 la personne expatriée conserve, en permanence, son logement à l'étranger pour son usage personnel et qu'elle en a fourni la preuve à son employeuse ou employeur.

---

[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 1er 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'expatriées et 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

5.2 Frais professionnels particuliers non pris en charge

Expatriées et expatriés dont le domicile fiscal se trouve à l'étranger
Si l'employeuse ou l'employeur n'a pas remboursé à la personne expatriée tous les frais justifiés qu'elle a supportés, ou si les frais supportés sont supérieurs au forfait mensuel de 1500 francs, 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[10]). La demande de TOU doit être déposée auprès de l'Intendance des impôts du canton de Berne, Impôt à la source, Case postale, 3001 Berne. Les trop-perçus d'impôt sont remboursés sans intérêt à la personne expatriée.

Expatriées et expatriés dont le domicile fiscal se trouve en Suisse
Si l'employeuse ou l'employeur n'a pas remboursé à la personne expatriée tous les frais justifiés qu'elle a supportés, ou si les frais supportés sont supérieurs au forfait mensuel de 1 500 francs, l'expatriée ou l'expatrié peut, en principe, faire valoir ces frais dans sa déclaration d'impôt, dans le cadre de la TOU[11] (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[12]. L'expatriée ou l'expatrié 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'employeuse ou 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 la personne expatriée puisse prouver au moyen des pièces appropriées qu'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, elle peut les déduire, à condition de pouvoir tous les prouver. 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'expatriée ou l'expatrié peut les déclarer en plus dans sa déclaration d'impôt, à condition de pouvoir en établir la preuve.

[10] Cf. Bulletin «Info» sur la taxation ordinaire ultérieure, article TaxInfo sur la TOU en cas de quasi-résidence.
[11] 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.
[12] Voir chiffre 5.1

Intendance des impôts du canton de Berne
Brünnenstrasse 66, case postale, 3001 Berne
Téléphone +41 31 633 60 01
www.taxme.ch