



Notice

sur l'imposition du revenu de l'activité lucrative transfrontalière en dehors des services publics selon la convention contre les doubles impositions entre la Suisse et le Liechtenstein

Sommaire

1.	Bases légales	2
2.	Imposition des frontaliers.....	2
2.1.	Notion de «jour de travail sans retour au domicile».....	2
2.2.	Notion de «jour de travail»	3
2.3.	Motifs professionnels de non-retour au domicile après la journée de travail	3
2.4.	Cas particuliers de travail posté, disponibilité sur appel et télétravail.....	3
2.5.	Adaptation de la limite des 45 jours de travail sans retour au domicile.....	4
2.6.	Preuve des jours de travail sans retour au domicile	4
2.6.1.	Attestation de l'employeur	4
2.6.2.	Preuve	5
3.	Imposition des employés sans qualité de frontalier.....	5

1. Bases légales

L'imposition du revenu de l'activité lucrative dépendante du secteur privé est régie par l'art. 15 de la convention contre les doubles impositions entre la Suisse et le Liechtenstein (CDI) et dans le protocole joint à la CDI comme suit:

CDI

Art. 15 Professions dépendantes

1. *Sous réserve des dispositions du par. 4 et des art. 16, 18 et 19, les salaires, traitements et autres rémunérations similaires qu'un résident d'un État contractant reçoit au titre d'un emploi salarié ne sont imposables que dans cet État, à moins que l'emploi ne soit exercé dans l'autre État contractant. Si l'emploi y est exercé, les rémunérations reçues à ce titre sont imposables dans cet autre État.*

...

4. *Sous réserve des dispositions du par. 1 de l'art. 19, les revenus que réalisent des personnes au titre d'un emploi salarié, qui ont leur domicile dans un État contractant et leur lieu de travail dans l'autre État contractant et qui, en règle générale, s'y rendent chaque jour ouvré de leur domicile (frontaliers) ne sont imposables que dans l'État dont elles sont des résidentes.*

Protocole

5. Ad art. 15, par. 4

a) *Le terme «lieu de travail» désigne le lieu où la personne est rattachée à l'entreprise de son employeur.*

b) *Le terme «domicile» désigne le lieu du domicile fiscal principal de la personne.*

c) *La personne perd sa qualité de frontalier si, pour des motifs professionnels, elle ne regagne pas son domicile à la fin de son travail plus que 45 jours ouvrables par année civile.*

2. Imposition des frontaliers

Selon les dispositions de la CDI, le revenu de l'activité lucrative dépendante des frontaliers (hormis les fonctionnaires) ne peut être imposé que dans l'État de résidence.

Afin de préciser le champ d'application des dispositions concernant les frontaliers, et en particulier la limite de plus de 45 jours ouvrables par année civile où le frontalier ne regagne pas son domicile à la fin de son travail, la Suisse et le Liechtenstein ont conclu un accord amiable¹. Celui-ci contient plusieurs clarifications qui sont abordées dans ce qui suit.

2.1. Notion de «jour de travail sans retour au domicile»

Sont considérés comme des jours de travail sans retour au domicile les jours de travail après lesquels l'employé ne retourne pas à son domicile pour des motifs professionnels. Les nuits passées hors du domicile sont donc comptées. Toutefois, si un employé prend quelques jours de vacances ou autres jours de congé en relation avec un déplacement professionnel, ces nuitées privées ne comptent pas comme jours de travail sans retour au domicile. Est considérée comme domicile la résidence fiscale principale. C'est pourquoi les nuitées passées

¹ https://www.estv.admin.ch/dam/estv/de/dokumente/intsteuerrecht/themen/laender/liechtens-tein/25112016_Scan%20von%20HP%20MFP.pdf.download.pdf/25112016_Scan%20von%20HP%20MFP.pdf (document disponible en allemand seulement)

dans un domicile secondaire pris aux fins d'un séjour à la semaine sont aussi considérées comme des nuits passées hors du domicile.

2.2. Notion de «jour de travail»

Seuls sont considérés comme des jours de travail sans retour au domicile les jours de travail stipulés par le contrat de travail. Les samedis, dimanches et jours fériés ne sont considérés comme des jours de travail que si un travail a été ordonné l'un de ces jours ou s'il s'agit d'un jour de déplacement professionnel.

2.3. Motifs professionnels de non-retour au domicile après la journée de travail

D'après l'accord amiable du 14 novembre 2016 sur l'imposition des frontaliers, les états de fait suivants laissent présager des motifs professionnels de non-retour au domicile après la journée de travail (liste non exhaustive):

- nuitée de l'employé au cours d'un déplacement professionnel
- nuitée de l'employé à l'hôtel ou dans une résidence secondaire à proximité du lieu de travail dans l'État ou hors de l'État du lieu de travail, si la durée du retour au domicile par le moyen de transport utilisé habituellement dépasse 45 minutes; si le temps de trajet entre le domicile et le lieu de travail est inférieur à 45 minutes, il est nécessaire de justifier les motifs professionnels du non-retour au domicile; il est en particulier possible, dans le cas d'une forte charge de travail, pour laquelle le temps de travail normal est nettement dépassé, de considérer les nuitées de l'employé justifiées par des motifs professionnels; un dîner professionnel peut être un motif professionnel de non-retour au domicile;
- nuitée de l'employé à proximité du lieu de travail dans l'État ou hors de l'État du lieu de travail, si l'employé assure un service de permanence (disponibilité sur appel), à condition que la disponibilité sur appel ne soit pas garantie en cas de nuitée au domicile de l'employé;
- nuitée de l'employé pendant un séjour de formation continue, si l'employeur prend en charge les frais d'hébergement.

2.4. Cas particuliers de travail posté, disponibilité sur appel et télétravail

Si le temps de travail de l'employé dépasse la fin de la journée, soit en raison de heure du début du travail, soit en raison de la durée du travail et si l'employé retourne à son domicile après la fin de son travail, cela n'est pas considéré comme un jour de travail sans retour au domicile pour des motifs professionnels. Les horaires spéciaux du **personnel effectuant un travail par équipes ou un travail de nuit ou du personnel disponible sur appel** n'excluent pas a priori l'application des règles régissant l'imposition des frontaliers.

Les jours de travail **où l'employé travaille à son domicile** ne comptent pas comme des jours de travail sans retour au domicile.

2.5. Adaptation de la limite des 45 jours de travail sans retour au domicile

Si la **durée du contrat de travail est inférieure à un an**, les jours de travail sans retour au domicile sont calculés au prorata. Pour qu'un employé ne soit pas considéré comme un frontalier, il doit donc cumuler plus de 3,75 jours de travail sans retour au domicile par mois.

Exemple: si un employé prend ses fonctions le 1^{er} mai dans l'un des deux États contractants et s'il n'exerçait pas d'activité lucrative dans cet État contractant auparavant, l'employé doit cumuler plus de 30 jours de travail sans retour au domicile pour cesser d'être considéré comme un frontalier pendant cette année civile.

L'exception à cette règle est le changement d'employeur dans le même État contractant. En cas de changement d'employeur, si le lieu de travail est situé dans le même État contractant, le décompte des jours de travail sans retour au domicile se poursuit pour l'année où le changement a lieu. Dans ce cas, on ne procède pas à une appréciation spéciale pour chaque contrat de travail. Par conséquent, le nombre total annuel des jours de travail sans retour au domicile qui entraîne la perte de la qualité de frontalier est supérieur à 45. Si, pendant l'année en question, l'employé cumule plus de 45 jours de travail sans retour au domicile, il perd la qualité de frontalier pour l'année.

Exemple: une employée résidente du Liechtenstein travaille du 1^{er} janvier au 31 juillet pour l'employeur A en Suisse, puis pour l'employeur B, également Suisse, jusqu'à la fin de l'année. Auprès de chaque employeur, le lieu de travail de l'employée est en Suisse. Pendant son activité pour l'employeur A, elle a cumulé 5 jours de travail sans retour au domicile, et pendant son activité pour l'employeur B, elle en a cumulé 50. Dans ce cas, l'employée perd sa qualité de frontalier pour toute l'année en question.

Si l'employé exerce **une activité à temps partiel** et s'il ne travaille pas tous les jours ouvrés, le nombre de jours sans retour au domicile qui entraîne la perte de la qualité de frontalier est calculé en proportion du nombre de jours de travail convenu.

Exemples: un employé a un taux d'occupation de 50 % et travaille trois jours par semaine. Il est considéré comme un frontalier, aussi longtemps qu'il ne cumule pas plus de 27 jours de travail sans retour au domicile par an.

En revanche, s'il répartit ce même mi-temps sur cinq jours par semaine, alors il reste considéré comme un frontalier aussi longtemps qu'il ne cumule pas plus de 45 jours de travail sans retour au domicile par an.

Si le contrat de travail d'un employé prévoit qu'il **exerce son activité à son domicile (télétravail)**, le nombre maximal de jours de travail sans retour au domicile par an pour conserver sa qualité de frontalier est 45. La règle des 45 jours n'est pas modifiée dans ce cas.

2.6. Preuve des jours de travail sans retour au domicile

2.6.1. Attestation de l'employeur

Si le nombre de 45 jours de travail sans retour au domicile est dépassé, ou si le nombre maximal de jours dans les cas particuliers est dépassé (voir ch. 2.5 supra), l'employeur a jusqu'à fin février de l'année suivante pour remettre aux autorités compétentes les documents suivants pour l'imposition à la source de ses employés:

- attestation de l'employeur du nombre de jours de travail sans retour au domicile pendant l'année précédente ou pendant la durée du contrat sur le formulaire prévu par les autorités suisses pour les employeurs en Suisse à cet effet;
- indication des jours de travail sans retour au domicile avec mention obligatoire de la date du départ et du retour, du lieu et de l'État où est exercée l'activité, du nombre de nuitées hors du domicile et du but du séjour;
- certificat de salaire.

L'attestation des jours de travail sans retour au domicile est visée par l'autorité de l'État où est situé le lieu de travail. Le visa sert de preuve à l'État de résidence que les documents ont été remis par l'employeur à l'administration fiscale.

Pour les personnes qui résident à la semaine à proximité de leur lieu de travail, dans l'État ou hors de l'État du lieu de travail, une indication du séjour à la semaine sur l'attestation de l'employeur est suffisante.

2.6.2. Preuve

L'État de résidence peut vérifier les jours de travail sans retour au domicile figurant sur l'attestation et demander les justificatifs correspondants. Il en est de même des séjours à la semaine.

3. Imposition des employés sans qualité de frontalier

Si un employé n'est pas un frontalier au sens de l'art. 15, par. 4, de la CDI, le revenu de l'activité lucrative dépendante est imposé selon l'art. 15, par. 1, 2 et 3, de la CDI. Dans le cas de base du par. 1, le droit d'imposer revient à l'État de travail dans la mesure que l'activité est physiquement exercée dans cet État. En l'absence de la qualité de frontalier de l'employé, le droit d'imposer le revenu de l'activité lucrative exercée dans l'État de résidence et dans des États tiers, revient à l'État de résidence de l'employé.

Pour les personnes exerçant une activité lucrative dépendante qui n'exercent pas de fonction publique (art. 19 CDI), il est procédé, aux fins de l'imposition selon l'art. 15, par. 1, de la CDI, à la répartition du salaire en fonction du temps de travail passé dans l'État du lieu de travail et en dehors de l'État du lieu de travail.

Exemples: un employé résident du Liechtenstein a son lieu de travail en Suisse. Il a effectué plus de 45 jours de travail sans retour au domicile et par conséquent n'a pas la qualité de frontalier. Pendant l'année considérée, il a passé deux tiers de ses jours de travail en Suisse, un sixième de ses jours de travail au Liechtenstein et un sixième de ses jours de travail en Allemagne. Selon l'art. 15, art. 1, de la CDI, la Suisse a le droit d'imposer deux tiers du salaire et le Liechtenstein le tiers restant.

une employée résidente de la Suisse a son lieu de travail au Liechtenstein. Elle a effectué plus de 45 jours de travail sans retour au domicile et par conséquent n'a plus la qualité de frontalier. Pendant l'année considérée, elle a passé 2/5 de ses jours de travail au Lichtenstein, 1/5 de ses jours de travail en Suisse, 1/5 de ses jours de travail en Allemagne et 1/5 de ses jours de travail aux Pays-Bas. Selon l'art. 15, art. 1, de la CDI, la Suisse a le droit d'imposer 3/5 du salaire et le Liechtenstein les 2/5 restants.

Pour leurs employés résidents du Liechtenstein, les employeurs en Suisse ont l'obligation de procéder à la répartition des jours de travail dans le cadre de l'imposition à la source. Chaque employeur doit tenir un calendrier des jours de travail effectués en Suisse, au Liechtenstein et dans des États tiers.

Les employés résidents de la Suisse qui travaillent pour un employeur du Liechtenstein et n'ont pas la qualité de frontalier au sens de l'art. 15, par. 4, de la CDI ont l'obligation de prouver dans quel État ils ont exercé leur activité. Il est recommandé de tenir un calendrier visé par l'employeur. Le nombre de jours de travail au Liechtenstein, en Suisse et dans des États tiers doit y figurer.