Download (17.04.2024 22:21:47)
© 2024 Cosmos Verlag AG, Muri-Bern. Tous droits réservés.

L'employeur de fait sous l'angle de la clause du monteur

Aspects choisis dans le domaine de l'impôt sur le revenu en cas d'activité lucrative transfrontalière et développements actuels du principe international du lieu de travail

Sandro di Giulio
Expert fiscal diplômé, Responsable Private Client Services (PCS), BDO SA, Lucerne

Tom Kaufmann
Expert fiscal diplômé, expert-comptable diplômé, Responsable Impôts & Droit Suisse centrale, Partner, BDO SA, Lucerne

INHALT

1 Introduction
2 Employeur de fait
2.1 Terminologie
2.2 Critères selon la Circulaire nº 45 de l'AFC
3 Clause du monteur
3.1 Principe international du lieu de travail
3.2 Critères de la clause du monteur
4 Conclusion

1 Introduction

Dans le cadre de l'entrée en vigueur le 1er janvier 2021 de la Loi fédérale sur la révision de l'imposition à la source du revenu de l'activité lucrative, le concept fiscal de l'‹employeur de fait› a été défini pour la première fois au niveau fédéral dans la Circulaire nº 45 de l'AFC du 12 juin 2019. L'article suivant examine si cette notion nationale d'employeur de fait s'applique sans restriction ou si elle peut être limitée, en droit international, par une ‹clause du monteur› présente dans une Convention contre les doubles imposition.[1] En outre, les nouveaux développements de la pratique en matière d'activité lucrative transfrontalière sont examinés sous l'angle du principe international du lieu de travail.

1 Seuls les aspects liés à la fiscalité des revenus sont examinés. D'autres types d'impôt, aspects juridiques ou encore assurances sociales ne sont expressément pas traités dans la présente contribution.

Download (17.04.2024 22:21:47)
© 2024 Cosmos Verlag AG, Muri-Bern. Tous droits réservés.

2 Employeur de fait

2.1 Terminologie

Il y a ‹employeur de fait› lorsque la prestation de travail n'est momentanément pas due à l'employeur de droit, situé à l'étranger et avec lequel il existe une relation contractuelle de travail, mais à une autre entreprise située en Suisse – l'employeur de fait. Du point de vue de la perception de l'impôt, la constellation de l'employeur de fait ne suit donc pas – comme c'est souvent le cas dans le domaine de la fiscalité directe – une approche purement formelle, mais une approche économique. Si les conditions de l'employeur de fait sont remplies, cela implique en pratique une modification de la procédure d'imposition, à savoir de la procédure ordinaire d'imposition à la procédure d'imposition à la source.[2] En ce qui concerne l'impôt sur le revenu ou à la source, l'employeur de fait en Suisse est alors considéré comme débiteur de la prestation imposable *(DPI)* et, malgré le paiement du salaire depuis l'étranger, il est tenu de retenir et de verser l'impôt à la source. Ceci constitue en premier lieu une simplification de la procédure pour l'autorité fiscale et se justifie par des considérations pratiques et économiques en lien avec la perception de l'impôt. Le concept fiscal de l'employeur de fait correspond à une pratique administrative de longue date dans un grand nombre de cantons.[3] La première réglementation du concept d'employeur de fait valable dans toute la Suisse a été introduite dans le cadre de la réforme de l'imposition à la source entrée en vigueur le 1er janvier 2021, en premier lieu par la Circulaire nº 45 de l'AFC du 12 juin 2019, et également par l'Ordonnance du DFF sur l'imposition à la source dans le cadre de l'impôt fédéral direct.[4]

---

2 En l'absence d'un débiteur d'impôt en Suisse, il n'y a pas d'assujettissement à l'impôt à la source. Par exemple, lorsqu'un travailleur domicilié à l'étranger est détaché en Suisse par son employeur étranger *(«inbound»)*, il manque en pratique une *source suisse* requise pour la perception de l'impôt à la source, car les salaires versés au travailleur continuent d'être versés par l'employeur de droit situé à l'étranger. Si le droit d'imposer le revenu d'une activité lucrative dépendante revient à la Suisse, le prélèvement de l'impôt sur le revenu, faute de *source suisse*, doit être effectué en Suisse par une procédure ordinaire de taxation. Dans la pratique, cela pose souvent des difficultés, en particulier lors de détachements de courte durée (p. ex. demande de déclaration d'impôt, perception de l'impôt et désignation d'un représentant selon l'art. 126a LIFD), car, en raison du système de la taxation *postnumerando*, l'envoi de la déclaration d'impôt et de la facture n'a lieu qu'après coup. Dans la pratique, cela n'arrivera souvent qu'une fois l'engagement en Suisse terminé et donc le travailleur de retour dans son pays de domicile.

3 La pratique actuelle d'un grand nombre de cantons s'appuie dans une large mesure sur la feuille d'information du canton de Zurich sur l'employeur de fait (dite ‹pratique zurichoise›; *Kantonales Steueramt Zürich, Informationsblatt zur faktischen Arbeitgeberschaft* du 5.11.2020). D'autres cantons ont développé des notices ou des *checklists* à ce sujet (p. ex. le canton de Zoug ou le canton d'Argovie).

4 La notion d'‹employeur de fait› figurait toutefois déjà au ch. 2.2 de l'*ancienne* Circulaire nº 37 de l'AFC du 22.7.2013 (mise à jour au 30.10.2020) concernant l'imposition des participations de collaborateur. Par employeur, on entend ici une société ou un établissement stable auprès duquel le collaborateur est employé, mais on peut aussi imaginer qu'un collaborateur d'une filiale étrangère soit détaché en Suisse auprès de la société mère et que celle-ci prenne en charge les coûts du collaborateur (employeur de fait). On ne saurait toutefois parler ici d'une réglementation complète et l'explication *ad hoc* est, selon nous, trop brève.

Download (17.04.2024 22:21:47)
© 2024 Cosmos Verlag AG, Muri-Bern. Tous droits réservés.

2.2 Critères selon la Circulaire nº 45 de l'AFC

Conformément au chiffre 2.2.3 de la Circulaire nº 45 de l'AFC du 12 juin 2019, les critères suivants sont notamment pris en compte pour la qualification d'une situation d'employeur de fait:

- la prestation de l'employeur couvre l'intégralité de l'activité économique de l'entreprise suisse;
- l'entreprise suisse est responsable pour le risque et la prestation du travailleur détaché;[5]
- l'entreprise suisse exerce la souveraineté de direction;
- le travailleur détaché relève de l'organisation d'entreprise de la société suisse;[6]
- l'entreprise suisse prend en charge les coûts salariaux ou les assume économiquement.[7]

On peut en outre ajouter que, dans la pratique, l'examen de la situation d'employeur de fait n'est généralement opéré qu'à partir d'un détachement de plus de trois mois.[8] L'énumération est exemplative et non exhaustive. En outre, selon la pratique, tous les critères ne doivent pas être remplis cumulativement. Il convient au contraire de procéder à une appréciation en fonction des indices et de procéder à une qualification sur la base de l'ensemble des circonstances du cas d'espèce. D'un point de vue économique, les dénominations utilisées par les parties dans les contrats ne sont pas déterminantes; ce qui est déterminant, ce sont les circonstances réelles, dans le sens d'une approche *«substance over form»*.

Exemple 1: La société suisse Maschinenbau SA manque de personnel, raison pour laquelle un mécanicien doit être engagé par une entreprise située à l'étranger et envoyé en Suisse de juillet à octobre 2022 pour la construction d'une installation. (Variante: Maschinenbau SA charge l'entreprise étrangère d'assainir son immeuble). Le salaire continue d'être versé par l'employeur étranger, qui facture les coûts afférents à Maschinenbau SA.

Dans le cas du mécanicien, les conditions de l'employeur de fait devraient être remplies dans ce qui constitue un exemple très simplifié d'*«inbound»*. La durée du détachement est supérieure à trois mois, le mécanicien est actif dans l'activité principale de Maschinenbau SA et devrait ainsi s'intégrer dans l'organisation

5 Ou bien la société étrangère se porte garante par rapport au travail à accomplir.

6 Installation, mise à disposition de locaux et outils de travail, décision du domaine et de la quantité de travail journalier du travailleur détaché.

7 Sont en principe imaginables une refacturation 1 à 1 – le cas échéant avec *« mark-up »* –, un rabais conforme aux conditions du marché ou des forfaits.

8 Cette pratique s'explique non seulement par des considérations d'économie administrative, mais aussi par l'hypothèse que, pour des détachements aussi courts, il n'y a souvent pas d'intégration dans l'organisation de l'entreprise. Pour l'examen du critère des trois mois, ce ne sont en principe pas les jours physiquement accomplis en Suisse qui sont déterminants, mais la durée convenue du détachement. L'imposition à la source commence toujours le premier jour du détachement (le cas échéant, avec effet rétroactif en cas de prolongation d'un détachement à plus de trois mois, prévue initialement pour moins de trois mois). Cf. à ce sujet *Kantonales Steueramt Zürich, Informationsblatt zur faktischen Arbeitgeberschaft* du 5.11.2020 (n. 3).

Download (17.04.2024 22:21:47)
© 2024 Cosmos Verlag AG, Muri-Bern. Tous droits réservés.

et les processus d'exploitation de l'entreprise suisse. En outre, Maschinenbau SA assume la responsabilité et le risque et exerce des pouvoirs de direction.

Il en va autrement en cas d'assainissement de l'immeuble (variante): cette prestation ne faisant pas partie intégrante de l'activité principale de Maschinenbau SA, la personne engagée ne peut pas être considérée comme un travailleur de fait. Au contraire, Maschinenbau SA mandate la société étrangère et il y a en principe une relation contractuelle de services.

La notion d'‹employeur de fait› a également été introduite le 1er janvier 2021 dans l'Ordonnance du DFF sur l'imposition à la source dans le cadre de l'impôt fédéral direct. En principe, une personne est taxée selon la procédure ordinaire si elle reçoit une rémunération d'un DPI qui n'est pas situé en Suisse. Une exception existe et entraîne une imposition du contribuable à la source lorsqu'il y a détachement entre sociétés liées et que la société sise en Suisse doit être considérée comme son employeur de fait.[9] Une définition plus précise de la notion d'‹employeur de fait› n'a toutefois pas été donnée. Il convient ensuite de relever que la Circulaire no 45 de l'AFC du 12 juin 2019 dont il est question ici n'est pas une loi formelle – au sens d'un acte normatif général et abstrait sujet au référendum –, mais seulement une instruction de service et donc une ordonnance administrative. Si la situation de l'employeur de fait est réalisée, cela a pour conséquence pratique, comme exposé plus haut, que l'employeur de fait en Suisse est qualifié de DPI et qu'il est tenu, malgré le paiement du salaire depuis l'étranger, de retenir et de verser l'impôt à la source selon l'art. 91 LIFD, respectivement l'art. 35 LHID.[10] Pour les non-résidents, il faut tenir compte dans ce contexte du fait que l'impôt à la source ne doit pas être retenu sur l'ensemble du revenu, mais uniquement pour les jours de travail effectués physiquement en Suisse.[11] Les jours de travail dans l'État de domicile ou dans un État tiers doivent ainsi en

9 L'art. 4 al. 2 let. b OIS (RS 642.118.2) ainsi que l'*Informationsblatt* du canton de Zurich (n. 3) mentionnent explicitement, en ce qui concerne l'employeur de fait, que celui-ci existe pour les collaborateurs détachés auprès de sociétés liées. La Circulaire no 45 de l'AFC ne contient pas une telle restriction, mais mentionne qu'il s'agit en règle générale de sociétés du groupe. On peut s'interroger sur l'interprétation à donner à la notion de «sociétés liées», par exemple lorsque l'art. 271 al. 2 du *Handelsgesetzbuch* allemand, définit les «sociétés liées» comme celles devant être prises en compte «selon la méthode de la consolidation globale» dans les États financiers consolidés du groupe. L'art. 9 par. 1 MC OCDE suppose également une participation directe ou indirecte à la direction, au contrôle ou au capital pour l'existence d'entreprises «associées». Selon l'opinion défendue ici, il peut également y avoir un employeur de fait entre sociétés non liées. La Circulaire no 45 de l'AFC, ch. 2.2.2, mentionne également la location de services, qui n'est pas traitée dans le présent article, mais qui entraîne dans la pratique les mêmes conséquences fiscales.

10 Cela implique la tenue d'une *comptabilité fictive des salaires* en Suisse, car l'employeur de fait en Suisse ne paie pas de salaire à l'employé (le salaire n'est pas modifié par l'employeur de droit situé à l'étranger), mais doit calculer et payer l'impôt à la source. La question du prélèvement de l'impôt à la source se pose en outre. Dans ce cas, il est recommandé de le mentionner dans les règlements internes de détachement correspondants (p. ex. *« Tax Protection »* ou *« Tax Equalization »* sont les méthodes de compensation fiscale les plus courantes, en fonction des stratégies de rémunération effectives).

11 En cas de détachement en Suisse, la résidence fiscale reste dans la plupart des cas à l'étranger, notamment en présence d'une Convention contre les doubles impositions.

Download (17.04.2024 22:21:47)
© 2024 Cosmos Verlag AG, Muri-Bern. Tous droits réservés.

principe être exonérés de l'impôt en Suisse. Toutefois, seuls des jours de travail où une activité a effectivement été exercée en dehors de la Suisse doivent être exclus. Selon la Circulaire n° 45 de l'AFC, ch. 7.5.1, les jours d'absence payés pour lesquels aucune prestation de travail n'a été fournie (p. ex. jours de vacances ou de maladie) ne sont pas soumis à la répartition fiscale et sont donc imposables en Suisse. Dans ce contexte, il est indispensable de tenir un calendrier sans faille, signé de part et d'autre par le travailleur et l'employeur, dans lequel sont consignés tous les jours de travail ainsi que les lieux de travail, les jours de vacances et les absences.

3 Clause du monteur

3.1 Principe international du lieu de travail

3.1.1 Principes fondamentaux

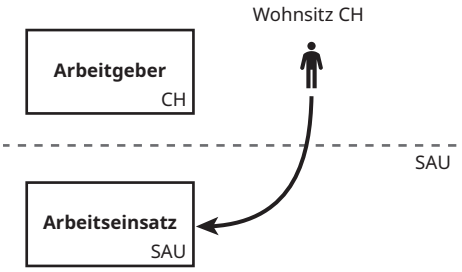
Le domicile fiscal – signifiant l'assujettissement illimité des personnes physiques – est régi en premier lieu par le droit interne. Selon les dispositions applicables, une personne physique est assujettie de manière illimitée à l'impôt en raison de son rattachement personnel si, au regard du droit fiscal, elle est domiciliée ou séjourne en Suisse.[12] Cet assujettissement fiscal illimité comprend également le revenu de l'activité lucrative dépendante, qui en Suisse n'est en principe pas imposé au lieu de travail, mais au lieu de domicile. Il en va différemment dans le contexte international, dans lequel s'applique le *‹principe du lieu de travail›*, selon lequel les personnes physiques sont en principe assujetties à l'impôt sur les revenus de leur activité lucrative dépendante au lieu où le travail est effectivement, physiquement exécuté. Pour éviter une éventuelle double imposition dans les situations transfrontalières, la Suisse estime qu'il faut soit une norme unilatérale, soit une Convention de double imposition qui limite l'assujettissement illimité prévu par le droit interne. Contrairement à d'autres États de l'UE, la Suisse ne connaît pas de droit interne relatif à l'imposition des revenus étrangers, à l'exception de certaines dispositions visant à limiter l'assujettissement.[13]

[12] Art. 3 al. 1 LIFD et Art. 3 al. 1 LHID; en ce qui concerne le domicile fiscal et le rapport avec l'impôt à la source, cf. DiGiulio/Grüter, Steuerliche Ansässigkeit und Stolperfalle Tarifkorrektur Quellensteuer – Das muss ab der Steuerperiode 2021 beachtet werden, TREX 2022, 18 ss.

[13] Les art. 6 al. 1 et 52 al. 1 LIFD, selon lesquels l'assujettissement illimité ne s'étend pas aux entreprises, aux établissements stables et aux immeubles situés à l'étranger, constituent certainement l'exemple le plus connu d'une disposition unilatérale concernant l'imposition relative à un revenu étranger. L'exemple le plus récent est l'art. 17d LIFD (resp. 7f LHID) entré en vigueur au 1.1.2013, concernant l'imposition proportionnelle des participations de collaborateur improprement dites, lorsque le contribuable a changé de pays entre l'acquisition et la naissance du droit d'exercice des options de collaborateur bloquées (dite *‹importation/exportation›* de participations de collaborateur; cf. à ce sujet la Circulaire n° 37 de l'AFC du 30.10.2020, Imposition des participations de collaborateur). La Suisse exonère déjà ces valeurs de l'impôt sur le revenu et sur la fortune sur la base de ses normes internes (sous réserve de progressivité); une base bilatérale au sens d'une Convention contre les doubles impositions n'est pas nécessaire pour l'exonération fiscale en Suisse.

Download (17.04.2024 22:21:47)
© 2024 Cosmos Verlag AG, Muri-Bern. Tous droits réservés.

Exemple 2: A. est marié, domicilié en Suisse et occupe un emploi d'ingénieur auprès d'un employeur suisse. Le 1.1.2019, A. est détaché en Arabie saoudite pour une durée limitée de deux ans *(«outbound»)*. Durant son détachement, A. continue d'être rémunéré par son employeur suisse. Son épouse et les deux enfants mineurs continuent d'occuper le logement dont ils sont propriétaires.



En principe, dans le cas d'espèce, le domicile fiscal de A. devrait toujours se trouver en Suisse pendant le détachement, car, selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, le mariage constitue toujours le point de départ du centre des intérêts personnels des personnes mariées.[14] Selon le Tribunal fédéral, d'autres contacts personnels importants peuvent être établis pour remettre en question, respectivement renverser ce raisonnement. Demeure réservée la preuve d'une éventuelle séparation de droit ou de fait.[15] Malgré le principe général internationalement reconnu du lieu de travail, A. est soumis à l'assujettissement illimité en Suisse en raison de son domicile fiscal en Suisse, ce qui englobe en principe l'ensemble des revenus du salaire en Suisse et à l'étranger. Étant donné que, comme indiqué plus haut, la Suisse ne connaît pas de disposition unilatérale exonérant les revenus de l'activité lucrative pour les jours de travail effectués à l'étranger et qu'aucune Convention de double imposition ne limite l'imposition pour ces années, le revenu de l'activité lucrative est intégralement soumis à l'impôt suisse sur le revenu pendant la durée du détachement. La Convention contre les doubles impositions entre la Suisse et l'Arabie saoudite est entrée en vigueur le 1er avril 2021 et ses dispositions sont applicables à partir du 1er janvier 2022.[16] La conséquence (surprenante) de cette situation sur l'exemple 2 ci-dessus est exposée *infra*, ch. 3.1.2.[17]

Il existe en outre de nombreuses autres exceptions au principe du lieu de travail, par exemple l'imposition des rémunérations versées aux

14 Cf. TF, 10.3.2019, 2C_473/2018.

15 Cf. AFC, Circulaire nº 30 du 21.12.2010, Imposition des époux et de la famille selon la LIFD, ch. 1.3. Pour qu'il y ait séparation de fait conduisant à une imposition séparée des époux, les quatre critères cumulatifs suivants doivent être remplis: (1) absence de demeure commune ou cessation du ménage commun, (2) absence de mise en commun de ressources financières pour le logement et l'entretien, (3) plus d'apparition publique du couple et (4) la séparation dure un certain temps (au moins un an).

16 L'Arabie saoudite a une économie importante, fait partie du G20 et est un partenaire commercial et d'investissement important pour la Suisse. Cf. Message du Conseil fédéral concernant l'approbation d'une convention contre les doubles impositions entre la Suisse et l'Arabie saoudite, FF 2018 5365 ss.

17 Cf. exemple 3.

Download (17.04.2024 22:21:47)
© 2024 Cosmos Verlag AG, Muri-Bern. Tous droits réservés.

membres de l'équipage à bord d'un bateau ou d'un avion,[18] aux administrateurs,[19] aux artistes et sportifs[20] ou encore l'imposition des revenus tirés d'un contrat de travail de droit public,[21] etc. Il existe en outre de nombreuses dispositions spéciales, par exemple pour les frontaliers,[22] les cadres supérieurs en relation avec l'Allemagne,[23] les *«bestuurders»* en relation avec les Pays-Bas,[24] la clause du monteur,[25] etc.

3.1.2 Nouveaux développements dans les Conventions contre les doubles impositions

Historiquement et en premier lieu, les Conventions contre les doubles impositions ont pour but d'éviter une double imposition entre deux États au moyen de normes d'attribution au sens d'une limitation de l'assujettissement à l'impôt.[26] Les méthodes d'élimination de la double imposition sont définies dans les *‹articles sur les méthodes›* dans les Conventions de double imposition pertinentes.[27] Dans ce contexte, on constate qu'outre les méthodes standard connues pour l'imputation forfaitaire d'impôt et la méthode de l'exonération (sous réserve de progressivité), un *«dégrèvement forfaitaire»* au sens d'une troisième méthode d'élimination des doubles impositions a été introduit dans les Conventions les plus récentes.[28] Il convient de relever qu'au vu des derniers développements internationaux et en particulier des efforts de l'OCDE dans le cadre des projets *«Base Erosion*

18 Art. 15 par. 3 MC OCDE. En règle générale, le droit d'imposer revient à l'État contractant où se trouve le siège de la direction effective de l'entreprise (en particulier dans d'antérieures Conventions contre les doubles impositions). Le nouveau MC OCDE et une partie des Conventions contre les doubles impositions les plus récentes prévoient toutefois un droit d'imposition exclusif pour l'État de résidence.

19 Art. 16 MC OCDE.

20 Art. 17 MC OCDE.

21 Art. 19 MC OCDE.

22 Conventions spéciales avec les États voisins que sont l'Allemagne, la France (selon les cantons), l'Italie et la Principauté de Liechtenstein.

23 Art. 15 par. 4 CDI-D (imposition en principe au siège de l'employeur).

24 Art. 16 par. 3 CDI-NL (imposition en principe à parts égales aux Pays-Bas et en Suisse).

25 Concernant la clause du monteur, cf. ch. 3.2 ci-après.

26 Il y a double imposition actuelle/effective au sens étroit lorsque les conditions cumulatives suivantes sont remplies: (1) le même sujet fiscal, (2) est imposé par deux autorités fiscales, (3) pour le même objet fiscal, (4) pour la même période fiscale, (5) par un impôt identique ou similaire. La définition du droit fiscal intercantonal correspond en principe à celle du droit fiscal international de l'OCDE.

27 Cf. art. 23A et 23B MC OCDE.

28 L'exemple le plus connu de la méthode de l'allégement forfaitaire est la rente états-unienne de *«Social Security»*, qui, selon l'art. 19 ch. 4 CDI-USA, peut être soumise aux États-Unis à un impôt à la source de 15% au maximum, alors que la Suisse, en tant qu'État de résidence, évite la double imposition selon l'art. 23 ch. 1 let. d CDI-USA en réduisant le montant imposable à deux tiers du montant net perçu. La conception analogue de la systématique fiscale en matière d'imposition des rentes a également été reprise dans le dernier protocole modifiant la CDI-NL, entré en vigueur le 30.11.2020 et applicable dès le 1.1.2021 (taux de base de 15% aux Pays-Bas et en Suisse pour éviter la double imposition en réduisant le montant imposable aux deux tiers du montant net perçu). En ce qui concerne le revenu de l'activité lucrative dépendante, la plupart des Conventions contre les doubles impositions prévoient en Suisse, sous réserve de quelques exceptions (cf. p. ex. art. 15a ch. 3 let. b CDI-D concernant le dégrèvement forfaitaire), la méthode de l'exemption.

Download (17.04.2024 22:21:47)
© 2024 Cosmos Verlag AG, Muri-Bern. Tous droits réservés.

and Profit Shifting» (BEPS), les Conventions contre les doubles impositions ont pour but non seulement d'éviter une double imposition, mais aussi d'éviter une double non-imposition. Cela se fera par l'ajout de ce que l'on appelle des clauses *«Subject-to-tax»* et/ou *«Switch-over»*.[29]

Exemple 3: A. est marié, domicilié en Suisse et occupe un emploi d'ingénieur auprès d'un employeur suisse. Le 1.1.2022, A. est détaché en Arabie saoudite pour une durée limitée de deux ans *(«outbound»)*. Durant son détachement, A. continue d'être rémunéré par son employeur suisse. Son épouse et les deux enfants mineurs continuent d'occuper le logement dont ils sont propriétaires.

In casu, la question se pose de savoir dans quelle mesure l'existence d'une Convention de double imposition peut modifier les conséquences fiscales de l'exemple 2 – notamment si une imposition intégrale en Suisse aura lieu. Cela nécessite un examen méthodique de la CDI-Arabie saoudite. L'art. 15 par. 2 CDI-Arabie saoudite consacre – sans surprise – le principe du lieu de travail, selon lequel le droit d'imposer appartient à l'État dans lequel le travail est exercé (Arabie saoudite, dans l'exemple 3 nous occupant). Il serait toutefois fatal de tirer des conclusions hâtives, car l'art. 24 par. 1 let. a CDI-Arabie saoudite prévoit, en ce qui concerne la méthode d'exonération en Suisse, que la Suisse exempte ces revenus de l'impôt, mais seulement si la preuve de l'imposition effective en Arabie saoudite est apportée.[30] Aussi longtemps que l'Arabie saoudite ne prélève pas d'impôt sur le revenu de l'activité lucrative dépendante, le droit d'imposer continue d'appartenir aux autorités fiscales suisses, malgré l'existence de la Convention contre les doubles impositions.[31]

3.2 Critères de la clause du monteur

La clause du monteur règle l'imposition du revenu de l'activité lucrative dépendante et se retrouve dans une majorité des plus de cent Conventions contre les doubles impositions conclues entre-temps par la Suisse. Si les conditions de la clause du monteur sont remplies, il en résulte un non-respect du principe international du lieu de travail et le droit d'imposer le salaire reste dans l'État de résidence.

29 Cf. OCDE/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *BEPS 2.0*, Action Point 2.

30 Cela implique une obligation de collaborer accrue/qualifiée pour le contribuable, puisqu'il lui appartient de prouver une imposition dans l'État tiers.

31 Cette réserve introduite par une clause *Subject to tax rend* pratiquement inutile la CDI-Arabie saoudite en ce qui concerne l'imposition des revenus de l'activité lucrative dépendante. À moyen et long terme, selon les auteurs, les revenus de l'activité lucrative devraient commencer à être imposés à l'étranger, là où cela n'a pas encore été le cas. Il est également intéressant de noter que la CDI-Arabie saoudite prévoit explicitement une clause *Subject to tax* et non une clause *Switch-over*, ce qui signifie que la Suisse devrait, dès l'introduction d'une imposition – même minimale – par l'Arabie saoudite, exonérer entièrement le revenu du point de vue fiscal et ne pourrait pas passer de la méthode de l'exonération à celle de l'imputation.

Download (17.04.2024 22:21:47)
© 2024 Cosmos Verlag AG, Muri-Bern. Tous droits réservés.

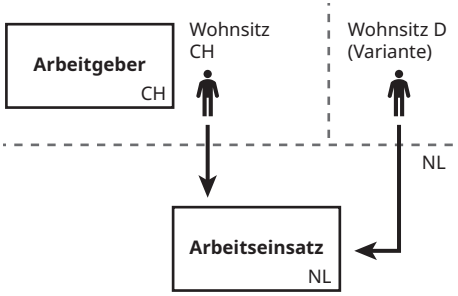
Selon le MC-OCDE, les critères suivants doivent être cumulativement remplis:[32]

- le bénéficiaire séjourne dans l'autre État pendant une période ou des périodes n'excédant pas au total 183 jours sur toute période de 12 mois;
- les rémunérations sont payées par un employeur ou pour le compte d'un employeur qui n'est pas un résident de l'autre État;
- la charge des rémunérations n'est pas supportée par un établissement stable que l'employeur a dans l'autre État.

L'application d'une Convention contre les doubles impositions présuppose en principe, pour ce qui est du champ d'application matériel, que l'impôt relève du champ d'application de la Convention et, pour ce qui est du champ d'application personnel, que la personne soit concernée et résidente au sens de la Convention. Par conséquent, aucune Convention contre les doubles impositions ne peut être invoquée en l'absence de résidence dans l'un des États concernés.

Exemple 4: A. est domicilié en Suisse (variante: A. est domicilié en Allemagne et séjourne à la semaine en Suisse) et travaille en Suisse pour un employeur suisse. A. est envoyé par son employeur pour une mission de courte durée de deux mois aux Pays-Bas. Dans cet exemple simplifié, le droit d'imposer en vertu de la clause du monteur reste en principe en Suisse, pour autant que l'employeur ne réside pas aux Pays-Bas et qu'il n'y ait pas d'imputation dommageable.[33]

En revanche, si la personne est résidente fiscale en Allemagne (variante), il ne s'agit pas d'un *cas de détachement* au sens de la clause du monteur, puisque A. n'est pas détaché de son domicile fiscal vu qu'il n'y a pas de résidence fiscale en Suisse (A. est considéré comme un résident à la semaine et, partant, comme une personne n'ayant pas son domicile en Suisse). Par conséquent, il n'y a pas de cas d'application de la clause du monteur et la Suisse doit exonérer les jours de travail effectués à l'étranger.[34]



3.2.1 La règle des 183 jours

S'agissant du mode de décompte des 183 jours, il convient en principe de se fonder sur la présence physique, chaque jour de présence physique – et non pas chaque jour de travail – étant

32 Art. 15 par. 2 MC OCDE.
33 Cf. ch. 3.2.2 et 3.2.3.
34 Dans cette variante, c'est plutôt l'état de fait entre l'Allemagne (État de résidence) et les Pays-Bas (État où l'activité lucrative est temporairement déployée) qui doit être apprécié.

Download (17.04.2024 22:21:47)
© 2024 Cosmos Verlag AG, Muri-Bern. Tous droits réservés.

déterminant, quelle que soit sa durée.[35] Le calcul des jours de présence, de même que la période d'observation, peut varier entre les États, de sorte qu'il convient de se fier à la formulation utilisée dans les différentes Conventions.[36]

3.2.2 Pas de résidence de l'employeur dans l'État de travail

La définition de la résidence dépend en premier lieu du siège ou du lieu de l'administration ou de la direction effective.[37] Dans ce contexte, la question se pose toutefois de savoir si, s'agissant de la clause du monteur, la notion d'‹employeur› doit être interprétée de manière purement formelle ou, par analogie avec la notion d'employeur de fait exposée plus haut, de manière économique. Le commentaire du Modèle de Convention de l'OCDE précise que certains États s'en tiennent strictement à la relation contractuelle formelle pour interpréter la notion d'employeur sauf si des éléments suggèrent une manipulation.[38] D'autres États, quant à eux, appliquent des critères économiques ou établissent une distinction selon qu'une prestation de travail est fournie dans le cadre d'un contrat de travail *(«contract of service»)* ou qu'elle doit plutôt être considérée comme faisant partie d'une prestation entre deux entreprises *(«contract for service»)*.[39] Afin d'éviter de telles divergences de vues, le commentaire du MC OCDE propose une formulation modèle selon laquelle la clause du monteur ne doit pas être appliquée (adoption d'une approche économique) – lorsque (a) le bénéficiaire supervise, dirige ou contrôle, directement ou indirectement, l'exécution du travail et (b) ce travail fait partie intégrante des activités d'entreprise du bénéficiaire.[40] La Suisse n'a toutefois repris une telle formulation dans aucune des Conventions contre les doubles impositions conclues à ce jour.

3.2.3 Pas de transfert avec une succursale ou un établissement stable dans l'État de travail

Selon une pratique et une jurisprudence constantes, l'existence d'un établissement stable au

35 Cf. Commentaire MC OCDE, art. 15 ch. 5: font également partie des jours de présence déterminants les jours d'absence partielle, par exemple les jours de départ et de départ, les week-ends ou encore les jours fériés, de vacances et en principe aussi de maladie passés en Suisse. À cet égard, la Suisse suit presque entièrement les recommandations de l'OCDE.

36 Par exemple: «douze mois» *(durant toute période de douze mois commençant ou se terminant durant l'année fiscale considérée)* selon les formulations récentes du MC OCDE, respectivement «année civile» *(au cours de l'année civile concernée)* ou encore «année fiscale» *(au cours de l'année fiscale concernée)* dans les formulations précédentes du MC OCDE.

37 En droit interne, la notion d'‹administration effective› est utilisée, tandis qu'en droit fiscal international, on parle de ‹direction effective›. Il n'y a toutefois en principe pas de différence matérielle entre ces deux notions.

38 Cf. Commentaire MC OCDE, art. 15 ch. 8.2.

39 Voir Samuel Dürr, in: Zweifel/Beusch/Matteotti (éd.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, Bâle 2015, art. 15 n° 41.

40 Pour apprécier le lien avec l'activité d'entreprise *(critère clé)*, il faut déterminer, dans un premier temps, quelle entreprise assume la responsabilité et les risques liés aux résultats du travail, respectivement dans quelle entreprise le travailleur est intégré à l'activité commerciale essentielle. Cf. à ce sujet Commentaire MC OCDE, art. 15 ch. 8.3 ss.

Download (17.04.2024 22:21:47)
© 2024 Cosmos Verlag AG, Muri-Bern. Tous droits réservés.

regard du droit national suppose cumulativement (i) une installation physique fixe, (ii) une activité commerciale importante du point de vue qualitatif et quantitatif, (iii) une appartenance à l'entreprise en tant que partie de celle-ci et (iv) un pouvoir de disposition.

Pour l'essentiel, le droit fiscal international définit la notion d'‹établissement stable› comme une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle l'entreprise exerce tout ou partie de son activité.[41] Toutefois, dans les relations internationales, la notion d'établissement stable est généralement définie de manière beaucoup plus large et se trouve actuellement en pleine mutation.[42] Ainsi, le droit fiscal international connaît non seulement les établissements stables, mais aussi, par exemple, des ‹établissements stables de représentation› ou encore des ‹établissements stables de services›.[43]

Exemple 5: A. a son domicile fiscal en Suisse, exerce une activité salariée auprès d'un employeur suisse et est affecté à l'installation et à la mise en service de machines de production auprès d'un client en Inde pour une durée limitée de quatre mois *(«outbound»)*. Selon l'art. 5 par. 2 let. l CDI-Inde, il y a établissement stable en cas de fourniture de prestations de services techniques lorsque les activités correspondantes durent au total plus de 90 jours sur une période de douze mois (point i). Pour les prestations en faveur d'entreprises apparentées, il existe déjà un établissement stable à partir d'un engagement de 30 jours (point ii). L'existence d'un tel *établissement stable de services* ne présuppose pas l'existence d'une installation fixe d'affaires.

Dans ce contexte, il est essentiel se souligner que les Conventions contre les doubles impositions n'attribuent que des droits d'imposition aux États, mais ne créent jamais directement d'assujettissement. Une base normative nationale est toujours nécessaire à cet effet. Comme on l'a vu plus haut, pour qu'il y ait établissement stable en Suisse, le droit fiscal national requiert

41 Art. 5 par. 1 MC OCDE.

42 Surtout au vu du projet en cours de l'OCDE *BEPS 2.0*, pilier 1, concernant l'imposition de l'économie numérique; cf. OCDE/G20, *Base Erosion and Profit Shifting Project*, *Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, publié le 31.5.2019.

43 Ces derniers se sont imposés en particulier dans les relations avec les pays en développement et les pays émergents. Ainsi, outre la CDI-Inde, les Conventions contres les doubles impositions conclues avec l'Algérie, la Zambie, l'Azerbaïdjan, la Chine, Hong Kong, le Kazakhstan, le Pakistan, les Philippines, l'Arabie saoudite, Singapour, Taïwan, la Thaïlande, le Vietnam, la Turquie, l'Argentine, le Chili et le Pérou contiennent des clauses sur les établissements stables de services. Cf. à ce sujet Denger/Hug, Dienstleistungsbetriebsstätten in schweizerischen DBA, EF 2020, 761 ss.

Download (17.04.2024 22:21:47)
© 2024 Cosmos Verlag AG, Muri-Bern. Tous droits réservés.

historiquement une installation fixe d'affaires.[44] Cela a pour conséquence pratique que, dans le contexte de l'exemple 5 précité, la Suisse dispose certes d'un droit d'imposition en vertu de la CDI-Inde en cas d'*«inbound»* mais qu'elle n'en fait pas usage. Dans l'exemple 5, très simplifié, il y a en principe un établissement stable en Inde. À la lumière de ces développements, l'existence d'un établissement stable lié à des transferts dommageables peut très tôt restreindre considérablement le champ d'application de la clause du monteur.

En ce qui concerne les coûts de transfert, il existe des avis selon lesquels en principe, toutes les compensations dans l'État de travail nuisent à l'application de la clause du monteur.[45] De l'avis des auteurs, une approche d'évaluation différenciée s'impose, selon laquelle il convient de distinguer selon qu'il s'agit d'une compensation ultérieure des coûts salariaux *(contract of service)* ou d'une compensation d'un service conforme aux conditions du marché entre deux entreprises *(contract for service)*.[46] Cette dernière est, selon nous, sans incidence sur l'application de la clause du monteur. Au vu des réflexions sur la praticabilité lors de missions de courte durée, une interprétation trop restrictive des critères manquerait en outre de sens et de but et rendrait pratiquement superflue la clause du monteur.[47]

En ce qui concerne la prise en charge de la rémunération, le concept fiscal de l'employeur de fait prévoit explicitement que l'entreprise suisse supporte effectivement ou devrait supporter économiquement les coûts salariaux.[48] En ce qui concerne la clause du monteur, les avis doctrinaux divergent sur la question de la prise en charge de la rémunération.[49] Selon l'avis défendu ici, une simple prise en compte de la charge effective ou de la comptabilisation effective des charges justifiées par l'usage commercial est insuffisante et n'est ni circonstanciée ni justifiée.[50] Au contraire, une compensation ultérieure dommageable doit être admise même si elle n'est pas seulement effective, mais qu'elle aurait dû être effectuée selon

44 La plupart des cantons suivent la définition de l'établissement stable selon la LIFD. Seuls les cantons d'Argovie (§ 12 al. 2 let. h StG AG) et de Lucerne (§ 4 al. 2 let. e StG LU) ont inscrit dans leur législation fiscale cantonale des établissements stables de représentation sans installation fixe d'affaires. Le canton de Schwyz adopte une ‹définition dynamique de l'établissement stable› (§ 5 al. 4 et § 56 al. 3 StG SZ). Cf. à ce sujet Brülisauer/Huber, Betriebsstätten bei Homeoffice, Betriebsstätten-Qualifikation und Betriebsstätten-Abgrenzung, séminaire IFF "Internationalen Steuerrecht" du 23./24.11.2021, diapositive 7.

45 Selon ces conceptions, la clause du monteur ne devrait en pratique s'appliquer que dans de rares cas.

46 Par analogie avec les considérations relatives à l'interprétation de la notion d'employeur selon le ch. 3.2.2 ci-dessus. Le fait que, du point de vue de l'économie d'entreprise, les coûts salariaux dans la comptabilité analytique peuvent également être pris en compte dans la fixation des prix des services est, selon nous, tout aussi inoffensif pour l'application de la clause du monteur.

47 Selon une interprétation téléologique, cette disposition a notamment pour but d'éviter une imposition dans l'État de travail pour les emplois de courte durée. Cf. Commentaire MC OCDE, art. 15 ch. 6.2.

48 Cf. ch. 2.2 ci-dessus.

49 Cf. Dürr, (n. 39), art. 15 n° 67.

50 Prendre en compte la compensation effective conduirait à une liberté d'organisation de l'employeur formel, de sorte que des motifs arbitraires et non objectifs seraient pourraient être avancés pour l'attribution de droits d'imposition et ouvriraient la porte aux cas d'abus.

Download (17.04.2024 22:21:47)
© 2024 Cosmos Verlag AG, Muri-Bern. Tous droits réservés.

le principe *«dealing at arm's length»* et qu'elle peut être acceptée fiscalement.[51]

4 Conclusion

Dans de nombreux cas, le concept fiscal de l'employeur de fait peut coexister avec la clause du monteur.[52] Alors que la notion d'employeur, dans le contexte la situtation d'employeur de fait, est interprétée selon une approche économique claire, l'interprétation de même notion diverge dans le domaine de la clause du monteur. En particulier dans les relations internationales, il peut y avoir de potentiels conflits de double imposition à cet égard, étant entendu que, dans de tels cas, l'application des dispositions de droit interne relatives à l'employeur de fait doit impérativement être écartée en raison de la primauté du droit international public. En raison de la diversité des systèmes fiscaux et des interprétations multiples, les conflits relatifs au droit d'imposer sont fréquents dans les relations internationales. Il est conseillé de procéder suffisamment tôt aux clarifications et aux coordinations nécessaires avec l'étranger.[53] Il convient en outre d'observer de près l'évolution des Conventions contre les doubles impositions conclues par la Suisse. On observe une tendance à la hausse en ce qui concerne à la conclusion ou à l'adaptation de Conventions visant non seulement à éviter une double imposition, mais également à éviter une double non-imposition – cette tendance est totalement compréhensible et justifiée.

51 La Suisse ne connaît pas de loi unilatérale régissant les prix de transfert entre entreprises (liées). Sur le plan international, la Suisse suit toutefois en principe les directives de l'OCDE (*OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations,* juillet 2017).

52 En particulier lorsque l'État de domicile connaît une interprétation congruente de la notion d'employeur, que l'intervention dure plus de 183 jours ou qu'il y a compensation préjudiciable à la clause du monteur.

53 En cas de double imposition effective, il ne reste souvent que la voie de la procédure amiable pour tenter d'y remédier. Cf. à ce sujet la nouvelle Loi fédérale relative à l'exécution des conventions internationales dans le domaine fiscal (LECF; RS 672.2), entrée en vigueur le 1.1.2022.