

# **Analyse relative à l'effet du télétravail sur les répartitions fiscales intercantionales des entreprises**

Approuvée par le Comité de la CSI le 2 février 2022

## **1. Introduction**

Suite à la pandémie de COVID-19, le télétravail est une méthode de travail qui s'est installée de manière durable au sein des entreprises. Étant donné que les collaborateurs résident fréquemment dans un canton, respectivement une commune, différent de celui de l'employeur, la question suivante se pose : est-ce que le télétravail implique une allocation du bénéfice/capital, respectivement du revenu/fortune de l'entreprise au lieu du télétravail de l'employé ? La présente analyse donne un cadre de réflexion à cette question. La question est traitée dans une perspective de conditions de télétravail pérennes et non dans la situation extraordinaire de la pandémie de COVID-19.

Dans ce document, la notion de télétravail est définie comme « le fait de travailler depuis une place équipée de moyens techniques de communication hors des locaux de l'employeur (en général dans un espace de vie privé) ».

En matière de répartition intercantonale, les règles sont définies par le Tribunal Fédéral au travers de ses différentes jurisprudences. La présente analyse applique les règles existantes à la problématique spécifique du télétravail.

Le champ de l'analyse est restreint à certaines thématiques. D'abord, seules les problématiques aux niveaux intercantonal et intercommunal sont traitées à l'exclusion de l'aspect international. Ensuite, l'analyse ne porte que sur les répartitions/assujettissements des entreprises (personnes morales et activité indépendante). Enfin, il est traité uniquement de la question de l'existence d'un for (principal, secondaire ou spécial) au lieu du télétravail sans entrer dans les problématiques de méthodes de répartition.

Comme l'indique la définition susmentionnée du télétravail, l'analyse se concentre principalement sur l'effet du télétravail des employés sur l'entreprise qui les emploie (l'entreprise peut être autant une personne morale, une raison individuelle qu'une société de personnes) ; toutefois, afin d'être complet, l'aspect du travail à domicile par le propriétaire d'une raison individuelle, respectivement l'associé d'une société de personnes, est traité de manière spécifique dans un chapitre séparé.

La présente analyse commence au chapitre deux par un rappel des principes généraux essentiels en matière d'assujettissement, personnel ou économique. Ensuite, dans le chapitre trois, l'application de ces définitions à la situation particulière du télétravail est considérée. Dans ce chapitre, trois problématiques sont étudiées : (i) le télétravail fonde-t-il un établissement stable, (ii) le télétravail d'employés rattachés à un établissement stable d'une entreprise remet-il en cause l'existence de ce dernier et (iii) le télétravail peut-il fonder une administration effective. Le chapitre quatre considère l'impact de la situation particulière du travail à domicile du propriétaire de la raison individuelle,

respectivement de l'associé de l'entreprise de personnes. Enfin, le chapitre cinq rappelle la portée des considérations intercantionales en matière intercommunale.

## **2. Principes généraux**

### **2.1. Etablissement stable (personnes morales et activité indépendante)**

En matière intercantonale, l'établissement stable est défini comme « toute installation fixe et permanente dans laquelle s'exerce une partie quantitativement et qualitativement importante de l'activité technique ou commerciale de l'entreprise ».

Selon cette définition, les conditions suivantes doivent être remplies pour qu'un lieu d'activité fonde un établissement stable:

- L'installation doit être fixe et permanente;
- Une partie quantitativement et qualitativement importante de l'activité doit se dérouler dans cette installation;
- L'installation doit faire partie de l'entreprise.

La reconnaissance d'un établissement stable implique donc une installation fixe. Cela signifie tout d'abord une installation physique, établie en un lieu précis. Il importe peu que l'entreprise soit propriétaire ou locataire de l'installation mais il faut qu'elle ait à tout le moins un certain droit de disposition sur celle-ci. L'installation doit ensuite, pour être qualifiée de fixe, être permanente ; elle ne doit pas avoir un caractère temporaire ou provisoire<sup>1</sup>.

L'importance qualitative est remplie dès que l'activité n'est pas seulement subordonnée et secondaire. Ce critère n'exige pas que la fonction doive contribuer directement au bénéfice de l'entreprise. Elle peut se limiter à des fonctions auxiliaires qui soutiennent d'autres établissements stables ou le siège social<sup>2</sup>.

L'importance quantitative vise à éviter la répartition des éléments imposables dans un lieu où l'activité est tout à fait accessoire ou négligeable quant à son volume. Par ce biais, le Tribunal Fédéral vise à éviter un émiettement de la matière imposable entre les différentes souverainetés fiscales.<sup>3</sup>

En pratique, la circulaire n° 23 de la CSI (Conférence suisse des impôts) sur la « répartition fiscale des éléments imposables des compagnies d'assurances » ainsi que la circulaire n° 12 de la CSI sur « l'assujettissement des caisses-maladie selon la loi sur l'assurance-maladie » exigent la présence d'un minimum de trois employés (équivalent temps plein) pour fonder un établissement stable. Une exigence quantitative trop faible du nombre d'emplois (pour autant que les employés soient déterminants dans l'appréciation de l'importance de l'établissement stable) induirait que l'existence d'un établissement stable devrait pratiquement toujours être admise, ce qui est contraire tant à l'exigence d'une activité « quantitativement » pertinente qu'à la volonté manifestée par le Tribunal Fédéral d'éviter un fractionnement de la souveraineté fiscale<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> Arrêt du Tribunal Fédéral 2C\_110/2018 du 28 février 2019

<sup>2</sup> Arrêt du Tribunal Fédéral 2C\_797/2020 du 18 mars 2021 – considérant 3.1.1

<sup>3</sup> Arrêt du Tribunal Fédéral 2C\_797/2020 du 18 mars 2021 – considérant 3.2

<sup>4</sup> Arrêt du Tribunal Fédéral 2C\_216/2014 du 15 décembre 2016

Il convient d'attirer l'attention sur le fait que l'appréciation de la notion quantitative par le moyen du décompte du nombre d'employés est une approche simplificatrice mais pertinente. Cependant, elle ne peut pas être appliquée de facto à toutes les situations. Cette appréciation doit être notamment restreinte aux employés d'une entreprise et ne peut pas être appliquée au propriétaire de l'entreprise individuelle, respectivement à l'associé de la société de personnes.

Dans tous les cas, le critère de l'importance quantitative et qualitative doit être analysé selon l'ensemble des circonstances.

Enfin, l'installation doit en principe faire partie de l'exploitation du contribuable et non d'une autre entreprise indépendante.

## **2.2 Administration effective pour les personnes morales**

En principe, le domicile fiscal principal d'une personne morale se situe au lieu de son siège social. Toutefois, il s'agit de s'écarter de ce principe lorsque la gestion et l'administration de l'entreprise, à savoir l'activité dirigeante qui s'exerce normalement au lieu du siège, se déroule dans un autre endroit<sup>5</sup>. L'administration effective se situe à l'endroit où les décisions essentielles de l'entreprise sont prises, où l'entreprise a le centre réel, effectif de son existence économique<sup>6</sup>. La direction courante peut aussi être délimitée par opposition d'une part, à la simple activité d'exécution et d'autre part, à l'activité suprême des organes sociaux restreinte à la prise de décisions fondamentales et stratégiques ou au contrôle de la direction courante<sup>7</sup>. Il est également précisé que le simple domicile des actionnaires n'est pas déterminant pour fixer l'administration effective. Lorsque l'activité de direction est exercée à plusieurs endroits, est déterminant celui où elle est déployée de manière prépondérante, celui où se situe son centre de gravité<sup>8</sup>.

Le lieu effectif de l'administration de la société est généralement appréhendé à l'aide d'un faisceau d'indices en considération de chaque cas d'espèce.

Par ailleurs, lorsqu'une personne morale est effectivement administrée à partir d'un autre canton que celui du siège statutaire, le for principal se situe dans cet autre canton. Si toutefois, elle dispose plus que d'une simple boîte aux lettres à son siège social, ce dernier peut constituer un domicile fiscal secondaire dans la mesure où les conditions de l'existence d'un établissement stable sont remplies<sup>9</sup>.

## **3. Télétravail au sein d'une entreprise**

### **3.1 Etablissements stables en relation avec le télétravail effectué par des employés rattachés au domicile fiscal principal de l'entreprise**

#### *Critère de l'installation d'affaires fixe et permanente*

Dans le cadre du télétravail, si l'employé dédie une surface de son domicile pour son travail, il est difficile de contester l'existence d'une installation fixe. L'aspect « fixe » n'exige pas de conditions particulières et est généralement rempli. Le caractère de permanence peut également être respecté.

<sup>5</sup> Arrêt du Tribunal Fédéral 2C\_627/2017 du 1<sup>er</sup> février 2019 – considérant 2.3.4

<sup>6</sup> Arrêt du Tribunal Fédéral 2C\_627/2017 du 1<sup>er</sup> février 2019 – considérant 2.2

<sup>7</sup> Arrêt du Tribunal Fédéral 2A\_321/2003 du 4 décembre 2013 – considérant 3.1

<sup>8</sup> Arrêt du Tribunal Fédéral 2A\_321/2003 du 4 décembre 2013 – considérant 3.1

<sup>9</sup> Arrêt du Tribunal Fédéral 2C\_627/2017 du 1<sup>er</sup> février 2019 – considérant 2.3.6

Cependant, l'entreprise n'a pas un réel droit de disposer de l'installation fixe d'affaires au lieu du domicile de l'employé. D'une part, l'entreprise n'est en principe ni propriétaire, ni locataire de tout ou partie de l'habitation de l'employé. D'autre part, l'accès aux locaux dédiés au travail de l'employé reste sous la maîtrise de ce dernier et l'entreprise n'a pas un droit étendu sur l'utilisation de ces locaux (l'entreprise ne possède pas la clé de l'appartement de l'employé, par exemple). L'entreprise n'a pas un droit d'usage suffisant. En conséquence, le critère d'une installation fixe d'affaires fait défaut pour que le domicile de l'employé soit qualifié d'établissement stable.

La condition de l'existence d'une installation fixe d'affaires n'est non plus remplie si l'employeur verse une indemnité à l'employé pour l'utilisation d'une pièce privée. En effet, en contrepartie de l'indemnité, l'employé ne s'est pas obligé à céder l'usage des locaux comme c'est le cas pour le bailleur dans un contrat de bail à loyer. L'indemnité n'offre pas un réel pouvoir de disposer librement de l'objet loué. Il en va de même si le télétravail n'est pas facultatif mais qu'il est exigé par l'employeur car dans ce cas l'employeur ne dispose toujours pas du pouvoir de disposer librement des locaux.

Dans les cas où l'entreprise disposerait d'un droit étendu sur l'usage des locaux, une analyse circonstanciée du cas d'espèce devrait être menée pour déterminer si le lieu du télétravail constitue un établissement stable. Toutefois, même dans un tel cas, le critère de l'importance qualitative et quantitative doit également être rempli pour que l'établissement stable soit admis.

#### *Critère de l'activité quantitativement et qualitativement importante*

Dans sa jurisprudence, le Tribunal fédéral a fixé comme principe que les répartitions intercantionales ne doivent pas conduire à un émiettement de la matière imposable. La reconnaissance d'un établissement stable au lieu du télétravail de chaque employé conduirait à une situation contraire à ce principe.

Sans prendre position formellement sur le télétravail, le Tribunal Fédéral a été amené à refuser l'existence d'un établissement stable en cas de travail à domicile pour des tâches administratives liées à un cabinet médical<sup>10</sup>. Cette activité a été considérée comme quantitativement et qualitativement trop faible.

Au lieu du télétravail, l'entreprise dispose au maximum d'un seul employé si ce dernier travaille à plein temps à son domicile. En cas de télétravail partiel, l'entreprise emploie, en équivalent temps plein, moins d'un employé au lieu du domicile. Ainsi, selon les éléments apportés dans le chapitre 2.1 ci-dessus, le critère quantitatif n'est en principe pas rempli.

L'absence de visibilité extérieure (enseigne ou boîte aux lettres de l'entreprise, capacité de réception des relations d'affaires) n'est pas déterminante à elle seule et peut être pondérée de manière différente selon les différentes jurisprudences<sup>11</sup>. Une telle absence constitue toutefois un indice en défaveur de l'existence d'un établissement stable.

Si plusieurs employés de l'entreprise sont domiciliés dans le même canton/commune, une appréciation consolidée du nombre d'employés n'est pas appropriée. Chaque lieu d'activité doit en principe être considéré indépendamment l'un de l'autre et remplir pour lui-même les critères d'établissement stable. Dans ce cas, chaque domicile des employés est un site différent détenu par des personnes différentes et ne peut pas faire l'objet d'une consolidation.

<sup>10</sup> Arrêt du Tribunal Fédéral 2P\_249/2006 du 29 janvier 2007

<sup>11</sup> Portée de l'arrêt du Tribunal Fédéral 2P\_249/2006 contrebalancée par celui du 2C\_797/2020

### *Autres considérations*

Les critères fondant l'existence d'une installation fixe d'affaires ou l'importance quantitative de l'activité déployée restent les mêmes dans le cas où le télétravailleur est un dirigeant de l'entreprise, voire le directeur général.

### *Conclusion*

En matière de répartition fiscale intercantonale, les employés en télétravail ne fondent en principe pas d'établissement stable au lieu de leur domicile pour l'entreprise qui les emploie.

Même dans le cas particulier où une entreprise fonctionne selon un modèle d'affaires complètement décentralisé dans lequel tous les employés sont obligés d'être en télétravail et qu'elle n'offre aucune possibilité de travail dans ses locaux propres, les règles actuelles déterminées par la jurisprudence ne permettent pas de fonder des établissements stables aux différents lieux du télétravail.

## **3.2 Etablissements stables en relation avec le télétravail effectué par des employés rattachés à un domicile fiscal secondaire de l'entreprise**

En l'absence de télétravail, les salariés qui dépendent d'un établissement stable sont rattachés à celui-ci en matière de droit fiscal intercantonal. Dans le cas du télétravail, la question se pose de savoir si les employés peuvent toujours être rattachés à l'établissement stable ou s'ils doivent être rattachés directement au domicile fiscal principal de l'entreprise, à savoir le siège (ou le lieu de l'administration effective).

Premièrement, pour fonder un établissement stable, la condition de l'existence d'une installation fixe d'affaires doit être remplie selon les critères mentionnés au chapitre 2.1. Dans le cas d'un usage intensif du télétravail, une entreprise peut être amenée à supprimer ses locaux propres au lieu du for secondaire. En remplacement, elle peut par exemple se contenter de louer sporadiquement des salles de conférence ou bureaux pour des besoins spécifiques. Dans ce cas, la notion de « permanence », qui est un des critères nécessaires à la qualification d'établissement stable, fait défaut et le site utilisé par l'entreprise ne peut plus être qualifié d'établissement stable. Ainsi, les employés sont fiscalement rattachés au for principal de l'entreprise.

Dans le cas où l'entreprise ne renonce pas à ses propres installations fixes d'affaires, le rattachement des salariés en télétravail à cet établissement stable doit être considéré. Si les employés télétravaillent à temps partiel et se rendent dans les locaux de l'établissement stable pendant le reste du temps, leur rattachement à cet établissement n'est pas remis en cause. Dans le cas où les employés télétravaillent à temps plein et ne se rendent dans les locaux de l'établissement stable que pour des séances ou des tâches particulières, ceux-ci continuent à être rattachés à cet établissement. En effet, la présence physique dans les locaux de l'installation fixe d'affaires n'est pas le critère déterminant pour rattacher les employés à l'établissement stable mais plutôt le rattachement juridique et économique.

### *Conclusion*

Dans la mesure où l'entreprise dispose toujours d'une installation fixe d'affaire au lieu de l'établissement stable et que les employés restent juridiquement et économiquement rattachés à ce dernier, le télétravail ne remet en principe ni en cause l'existence de l'établissement stable ni le rattachement des employés à celui-ci.

Dans les cas où l'entreprise ne renonce pas à ses locaux mais réduit leur taille, leur visibilité et leur fonction d'une façon telle que l'existence d'une installation fixe d'affaires est remise en cause, une analyse circonstanciée en fonction de l'ensemble du cas d'espèce devra être menée. Une telle analyse devra également être menée dans les cas où l'entreprise exerce dès le départ une activité dans des locaux à taille très réduite dans un lieu différent de celui du siège.

### **3.3 Administration effective en relation avec le télétravail**

Les conditions nécessaires à l'existence d'une administration effective dans un lieu différent de celui du siège ne sont pas équivalentes aux conditions de reconnaissance d'un établissement stable.

Dans le cadre intercantonal, comme précisé au chapitre 2.2, l'administration effective dans un endroit différent de celui du siège statutaire est reconnue si la direction courante des affaires se situe à cet endroit.

En conséquence, dans les entreprises d'une certaine importance, un seul employé en télétravail ne déplace pas l'administration effective au lieu de son domicile, quand bien même s'il s'agit du directeur général. En revanche, dans les petites structures, lorsque la conduite opérationnelle de l'entreprise se trouve entre les mains d'une seule personne, le lieu de la direction courante peut être localisé à l'endroit du télétravail pour autant que toutes les conditions soient remplies.

## **4. Travail à domicile du propriétaire d'une raison individuelle, respectivement de l'associé d'une société de personnes**

### **4.1 Principes généraux**

Le for fiscal principal d'une personne physique se situe toujours au lieu de son domicile fiscal. De ce fait, le résultat de l'activité indépendante est par défaut alloué à cet endroit. Toutefois, si le centre de l'activité indépendante est exercé dans un autre endroit, un for spécial (lieu d'exploitation) est fondé. Ce for spécial se situe au lieu où une entreprise commerciale est effectivement exploitée, à savoir au lieu où se situent les installations et les équipements fixes et permanents (pour les sociétés simples et les raisons individuelles). Une simple inscription formelle au registre du commerce ou une simple boîte aux lettres, respectivement case postale, ne suffisent pas à créer un for spécial<sup>12</sup>.

Dans le cas des sociétés de personnes, le for spécial d'exploitation se situe en principe au lieu du siège de la société à moins que la gestion effective de la société ne soit effectuée depuis un autre endroit<sup>13</sup>.

Si l'activité est exercée en plusieurs endroits, des établissements stables peuvent être constitués pour autant que les critères mentionnés au point 2.1 soient respectés.

### **4.2 Travail à domicile dans le cas d'une raison individuelle**

Comme indiqué dans les principes généraux, le résultat de l'activité indépendante est en principe alloué au domicile de la personne physique à moins de l'existence d'un for accessoire.

<sup>12</sup> D'après Locher P., Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 4<sup>ème</sup> édition, 2015, pp. 42

<sup>13</sup> D'après Locher P., Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 4<sup>ème</sup> édition, 2015, p. 43

Si l'importance du travail à domicile implique que le lieu principal de l'activité indépendante reste localisé au domicile fiscal principal, il n'existe pas de for spécial d'exploitation et l'existence d'un for fiscal supplémentaire au lieu où se situe une partie de l'activité indépendante doit être appréhendé sous l'angle de l'établissement stable (domicile fiscal secondaire) et non du for spécial d'exploitation.

Lorsque l'activité indépendante est exercée dans un autre lieu que le domicile fiscal principal et que le travail à domicile consiste essentiellement à l'accomplissement des tâches administratives, le lieu d'exploitation doit être considéré comme un for spécial d'exploitation auquel le résultat de l'activité indépendante est entièrement attribué (sous réserve de l'existence d'un établissement stable dans un autre endroit). L'activité au domicile de l'indépendant ne sera pas suffisante pour fonder un établissement stable selon les considérations des chapitres 2.1 et 3.1.

#### **4.3 Travail à domicile dans le cas d'une société de personnes commerciale**

Une société de personnes commerciale fonde pour tous les associés un seul for fiscal accessoire au lieu d'exploitation.

En principe, le lieu d'exploitation se situe au siège statutaire de la société de personnes selon l'inscription au registre du commerce. Toutefois, le siège statutaire n'est pas déterminant si le lieu central de la gestion courante effective des activités se situe dans un autre endroit. Si la gestion des activités est effectuée à plusieurs endroits, il s'agit de déterminer le lieu principal.

Dans le cas où le lieu du siège statutaire est considéré comme le lieu d'exploitation principal, les associés peuvent par leurs activités à leur domicile y fonder un établissement stable de la société de personnes conformément aux critères généraux d'existence d'un établissement stable. Contrairement au télétravail d'un employé, le critère de l'installation fixe d'affaires est souvent rempli au lieu du domicile de l'associé. En effet, la société a souvent le pouvoir de disposer des locaux étant donné la confusion juridique et fiscale entre l'associé et la société. Toutefois, pour fonder un établissement stable, il est encore nécessaire que le travail à domicile soit considéré comme une activité qualitativement et quantitativement importante à la lumière de l'ensemble des circonstances. Comme indiqué au chapitre 2.1, le nombre d'employés n'est dans ce cas pas un critère déterminant mais plutôt la nature et l'importance des tâches exercées à domicile.

Enfin, le télétravail ne remet pas en cause les règles actuelles de répartition intercantionales de l'activité indépendante entre les composantes salaires, intérêts et bénéfice.

### **5. Répartition intercommunale**

Les problématiques de répartitions intercommunales relèvent des cantons concernés. Il est néanmoins recommandé d'appliquer les principes énoncés ci-dessus également pour la répartition intercommunale. Ces principes ne devraient être écartés que dans la mesure où les lois cantonales l'exigent ou si des particularités locales doivent être prises en considération.