



Employeurs de fait et location de services

1 Présentation

Il arrive de plus en plus souvent et dans des circonstances diverses que des entreprises étrangères mettent du personnel à la disposition d'une autre entreprise, suisse par exemple. Face à tout détachement de personnel de ce type, il faut vérifier si l'entreprise suisse n'est pas employeur de fait, quand bien même la société étrangère continue de verser son salaire au travailleur détaché.

- Si l'entreprise suisse est effectivement employeur de fait, l'ensemble des rémunérations (même celles qui proviennent de l'étranger) doivent être imposées à la source dès le 1^{er} jour de travail en Suisse. L'employeur de fait endosse alors les obligations d'un débiteur de prestations imposables et répond à ce titre de l'exactitude de la retenue et du versement de l'impôt à la source.
- Dans le **cas contraire**, le revenu que l'employé détaché reçoit de son employeur étranger en rémunération de son activité en Suisse est imposable en procédure ordinaire. La clause dite du montant, que prévoient la plupart des conventions de double imposition, est réservée. Elle stipule que les revenus d'un travailleur étranger ne doivent pas être imposés en Suisse si cette personne séjourne en Suisse moins de 183 jours sur l'année civile et que son salaire n'est pas à la charge d'un établissement stable dont dispose l'employeur en Suisse.

2 Définition de l'employeur de fait

Une entreprise est l'employeur de fait d'un employé détaché lorsque celui-ci travaille temporairement sous sa direction technique et hiérarchique et qu'il n'a plus d'obligation d'exécuter le travail vis-à-vis de l'entreprise qui lui a établi son contrat de travail (employeur officiel). L'entreprise étrangère continue certes souvent de lui verser ses salaires, mais elle les refacture à l'employeur ou à un établissement stable basés dans le canton de Berne (paiement indirect des salaires).

L'emploi de fait est certain lorsque la majorité des conditions supplémentaires ci-dessous sont réunies:

- le travail de l'employé détaché fait partie intégrante de l'activité de l'entreprise suisse;
- l'entreprise suisse assume le risque et la responsabilité du travail de l'employé détaché (absence de garantie de la société étrangère);

- l'entreprise suisse donne souverainement ses consignes de travail à l'employé détaché;
- l'employé détaché a sa place dans l'organisation de l'entreprise suisse (équipement, locaux, outils de travail, etc.);
- l'entreprise suisse prend effectivement les salaires de l'employé détaché à sa charge.

Il doit y avoir des signes indiquant que l'employé détaché n'a temporairement plus l'obligation de travailler pour son employeur étranger, mais pour l'entreprise suisse dans laquelle il est détaché. Le **droit à l'exécution du travail ou à ses résultats**, ainsi que celui de **donner des consignes** sont les principales prérogatives d'un employeur. La manière dont les parties contractantes se désignent dans les contrats qu'elles passent n'a pas d'importance. Il faut se baser sur le contenu effectif de ces contrats.

En pratique, la qualification d'employeur de fait est vérifiée lorsque la durée du détachement en Suisse est **supérieure à 90 jours sur 12 mois**, car on admet alors que l'employé détaché a sa place dans l'organisation de l'entreprise. Dans ce cas, on ne se base pas sur les jours effectivement travaillés en Suisse, mais sur la durée du détachement prévue au contrat.

Si le contrat prévoit un détachement de moins de 90 jours, il y a présomption réfutable que l'employé détaché n'a pas sa place dans l'organisation de l'entreprise dans laquelle il est détaché.

S'il est d'emblée établi que le détachement durera plus de 90 jours, les revenus de l'employé détaché sont imposés à la source en Suisse dès son 1^{er} jour de travail. Si le contrat prévoyait un détachement de moins de 90 jours au départ et qu'il apparaît par la suite nécessaire d'en prolonger la durée au-delà de 90 jours, l'assujettissement à la source commence rétroactivement le 1^{er} jour de travail en Suisse.

3 Location de services

On parle également d'emploi de fait dans le cas des contrats de location de services. Toute entreprise qui loue les services de professionnels (bailleur de services) à un tiers (entreprise utilisatrice) en lui abandonnant certaines prérogatives d'employeur est en principe considérée comme l'employeur des professionnels mis à disposition. A ce titre, elle est débitrice de la prestation im-

posable au sens de la législation sur l'imposition à la source. Lorsqu'un professionnel enchaîne plusieurs contrats de location de services à la suite (locations en chaîne), son employeur est la dernière entreprise ayant loué ses services. Les critères distinctifs d'un contrat de location de services sont les suivants:

- l'entreprise utilisatrice exerce (une partie) des prérogatives d'employeur;
- elle fournit des outils, des ustensiles et des matériaux;
- la personne mise à disposition travaille au siège de l'entreprise utilisatrice et aux horaires qu'elle a fixés;
- l'objet principal du contrat de location de services n'est pas la réalisation d'un travail clairement défini, mais la facturation d'heures de mise à disposition;
- la seule obligation du bailleur de services envers l'entreprise utilisatrice est de sélectionner soigneusement des professionnels.

La qualification du contrat dépend toujours de son objet. Tout contrat dont l'objet principal est la mise à disposition d'une personne précise vaut en général contrat de location de services.

L'article 12, alinéa 2 de la loi fédérale sur le service de l'emploi et la location de services (LSE; RS 823.11) interdit la location en Suisse de services de personnel recruté à l'étranger. Si cette situation se présente malgré cette interdiction, l'entreprise utilisatrice suisse est considérée comme l'employeur de fait (art. 19, al. 6 LSE) et est, à ce titre, considérée comme la débitrice de la prestation imposable, même si la personne mise à disposition est rémunérée par le bailleur de services.

4 Prestations imposables

L'impôt à la source se calcule sur la base des revenus bruts que l'employé détaché reçoit en rémunération de l'activité qu'il exerce pour son employeur de fait. Toutefois, seule la part de ces revenus qui correspond à la rémunération des jours effectivement et physiquement travaillés en Suisse est imposée.

Les jours effectivement travaillés en Suisse doivent être attestés au moyen d'un planning. Celui-ci doit être signé par l'employé détaché et son employeur de fait et joint au décompte d'impôt à la source.

Exemple d'employeur de fait

La société anonyme Gerber, dont le siège est à Zurich, a passé un contrat avec la banque Y, également à Zurich, pour lui installer un nouveau logiciel. Comme la société Gerber manque de personnel qualifié, elle fait appel à la Sàrl Wyss, dont le siège est à Munich. Celle-ci accepte de mettre à sa disposition deux de ses employés pendant une durée de 8 mois. Le contrat, qualifié de «mandat», stipule que la société Gerber définit sur place la nature et le volume du travail à réaliser et qu'elle fournit les outils de travail nécessaires. Il stipule également que la Sàrl Wyss facturera chaque mois à la société Gerber les heures de travail effectives de ses deux employés au prix de 45 francs l'heure.

5 Eléments distinctifs

L'entreprise suisse n'est en principe pas employeur de fait dans les conditions suivantes:

- Le travailleur détaché travaille pour elle dans le cadre d'un contrat dit de montage (mandat/contrat de société), en qualité de travailleur indépendant ou de simple **auxiliaire d'exécution** mandaté par son employeur. Il n'y a en général pas de lien de subordination entre cette personne et la société suisse (cf. exemple 1). Il faut néanmoins vérifier dans chaque cas si l'entreprise suisse remplit les conditions pour être considérée comme employeur de fait.

Exemple 1

La Sàrl Meier, dont le siège est à Vienne, reçoit le mandat de rénover les locaux de la banque Y, à Berne. Pour réaliser ce mandat, elle détache huit de ses employés à Berne. La rénovation leur prend 5 mois.

- L'entreprise suisse agit comme une entreprise générale et certains employés d'une entreprise étrangère exécutent dans ce cadre, en vertu d'un **contrat de sous-traitance**, des travaux pour un client basé en Suisse (cf. exemple 2).

Exemple 2

La Sàrl Wieser, dont le siège est à Langnau, reçoit le mandat d'installer un nouveau système d'ascenseur dans les locaux de la banque Y, basée à Berne. Elle a le droit de faire appel à des tiers pour réaliser ce mandat, sous réserve d'obtenir préalablement le consentement écrit de la banque Y. Elle passe un contrat de sous-traitance avec la société anonyme Müller, dont le siège est à Berlin, en la chargeant d'installer le câblage de l'ascenseur. La société Müller détache sept de ses employés à Berne pendant 100 jours pour réaliser ce câblage.

- Le travail de l'employé étranger s'apparente à de la **fourniture de services** à l'intérieur d'un groupe (p. ex. communication, stratégie ou finances de l'entreprise, fiscalité ou conseil juridique). Dans ce cas, l'employé travaille en Suisse sur la base de son contrat de travail, c'est-à-dire toujours pour le compte de son employeur étranger (cf. exemple 3).

Exemple 3

La société mère du groupe Holzner SA, dont le siège est à Stuttgart, engage Hans Meier, domicilié à Stuttgart également, au poste de directeur du marketing. Le contrat de travail de M. Meier stipule qu'il doit organiser et harmoniser le marketing de l'ensemble du groupe. Pour ce faire, il passe plusieurs jours par an dans les différentes filiales suisses du groupe.