Tobias F. Rohner

Dr iur. HSG, avocat, expert fiscal diplômé associé, VISCHER AG, Zurich
https://www.vischer.com/

Dario Moriggia

agent fiduciaire avec brevet fédéral, licence (BSc) en droit économique responsable de mandats fiduciaires, Iten, Bühlmann & Partner AG, Wetzikon
https://www.ibpartner.ch/de/

Cet article spécialisé est également disponible sous forme de fichier audio: rendez-vous sur www.trex.ch, écoutez-le directement ou téléchargez-le.

Droit fiscal / Assurances sociales

Télétravail: Implications fiscales et en matière d'assurances sociales

Le télétravail (travail à domicile ou home office) est devenu incontournable après la pandémie. Dans le passé, la situation était en partie entachée d'incertitudes fiscales, mais dans le contexte intercantonal, la situation a entretemps été clarifiée. Dans les relations internationales, elle continue de dépendre de divers facteurs. Le télétravail peut également avoir une influence sur l'imposition de l'employé. En outre, des questions se posent régulièrement concernant l'assujettissement aux assurances sociales. Dans l'article suivant, les auteurs présentent tous les aspects de manière claire et répondent à diverses questions.

Depuis la fin de la pandémie de COVID-19, les employeurs comme les salariés se sont rendus à l'évidence: c'est depuis chez soi que l'on travaille le mieux. Les employés sont donc de moins en moins dépendants d'un poste de travail fixe au bureau. Les entreprises en profitent également: Les coûts d'infrastructure peuvent être réduits et l'attractivité en tant qu'employeur peut être accrue, notamment auprès des jeunes travailleurs. Des questions fiscales et de sécurité sociale se posent régulièrement, comme les suivantes:

1. Le télétravail peut-il donner lieu à la création d'un établissement stable de l'employeur?
2. Quelles en sont les implications fiscales pour les personnes en télétravail?
3. À quel système d'assurances sociales les personnes en télétravail sont-elles soumises?

Vous trouverez les réponses à ces questions et davantage de précisions ci-après.

1. La notion d'établissement stable dans le contexte intercantonal

Contrairement à la LIFD, la LHID ne contient pas de définition légale de la notion d'établissement stable. La notion d'établissement stable en droit fiscal fédéral n'est donc pertinente que pour l'appréciation de situations internationales[1]. Dans les relations intercantonales, la définition de l'établissement stable s'appuie sur la jurisprudence du Tribunal fédéral[2], qui l'a développée dans le cadre de l'interdiction de la double imposition intercantonale (art. 127 al. 3 Cst.).
L'établissement stable intercantonal est défini par le Tribunal fédéral comme une installation ou un aménagement physique permanent en un lieu où s'effectue «une partie qualitativement et quantitativement pertinente de l'activité technique et commerciale de l'entreprise»[3], à l'exclusion des activités secondaires et accessoires.

1.1 Installations ou équipements physiques permanents

La première condition pour l'existence d'un établissement stable intercantonal est l'existence d'une installation fixe d'affaires. Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral[4], sont considérés comme tels les installations ou équipements dans lesquels l'activité d'une entreprise est exercée en permanence ou au moins pendant un certain temps. Une distinction est faite entre une composante locale et une composante temporelle.
La composante locale présuppose que l'installation ou l'équipement est relié à la surface de la terre, autrement dit la présence d'une installation ou d'un équipement permanent d'un point de vue local implique que son existence a un impact physique[5].
Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, la composante temporelle implique que l'installation ou l'aménagement soit conçu pour une durée indéterminée (cf. à titre d'exception les chantiers de construction et de montage)[6]. Une durée inférieure à six mois ne devrait en principe pas permettre de fonder un établissement stable dans les relations intercantonales.

1.2 Pouvoir de disposition

Le siège social doit avoir un certain pouvoir de disposition sur l'installation ou l'équipement

permanent[7]. Le fait que l'entreprise intercantonale[8] en soit propriétaire n'a toutefois aucune importance. Il suffit que l'entreprise dispose d'un droit de co-utilisation réel ou contractuel[9] ou que les installations ou équipements concernés soient effectivement disponibles pour l'entreprise dans la réalisation de son but[10]. La question se pose de savoir si l'employeur a déjà un pouvoir de disposition sur l'installation professionnelle fixe lorsqu'il tolère, voire impose, que le collaborateur travaille pour l'entreprise depuis son domicile. L'entreprise n'a en principe pas d'accès libre, en particulier pas de clé, n'impose pas non plus à l'employé de travailler à domicile et n'a donc pas de pouvoir de disposition juridique ou de fait sur les locaux. C'est pourquoi un bureau à domicile ne peut en principe pas constituer un établissement stable[11].

1.3 Activité

L'activité doit être exercée dans ou au moyen de l'installation ou de l'équipement physique permanent[12]. Contrairement à la définition légale de la LIFD, certaines conditions sont liées à la per-

Figure 1: Cas d'application du droit fiscal intercantonal sur le télétravail

N°	Exemple	Lieu de résidence de l'entreprise	Lieu du télétravail	Équipement ou installation physique permanente	Activité substantielle en qualité et en quantité	Droit de disposition	En présence d'un établissement stable intercantonal?	Implications juridiques
1	Activités d'un cadre salarié en télétravail sans poste de travail au bureau	Zurich	Zoug	✔	✘	✘	✘	À défaut de pouvoir de disposition sur l'équipement ou installation physique permanents et d'activité (qualitativement et) quantitativement substantielle, on n'est pas en présence d'un établissement stable.
2	Activités d'un cadre salarié en télétravail disposant d'un poste de travail au bureau	Zurich	Zoug	✔	✘	✘	✘	À défaut de pouvoir de disposition sur l'équipement ou installation physique permanents et d'activité (qualitativement et) quantitativement substantielle, on n'est pas en présence d'un établissement stable.
3	Activités d'un cadre salarié en télétravail à temps partiel durant la pandémie de COVID-19	Zurich	Zoug	✔	✘	✘	✘	À défaut de pouvoir de disposition sur l'équipement ou installation physique permanents et d'activité (qualitativement et) quantitativement substantielle, on n'est pas en présence d'un établissement stable.
4	Consultants IT décentralisés	Zurich	Suisse entière	✔	✘	✘	✘	À défaut de pouvoir de disposition sur l'équipement ou installation physique permanents et d'activité (qualitativement et) quantitativement substantielle, on n'est pas en présence d'un établissement stable.
5	Directeur d'une société de capitaux en télétravail	Zurich	Domicile du directeur en Suisse	✔	✘	✘	✘	À défaut de pouvoir de disposition sur l'équipement ou installation physique permanents et d'activité (qualitativement et) quantitativement substantielle, on n'est pas en présence d'un établissement stable. Néanmoins, la question du lieu de l'administration effective (art. 50 LIFD) peut se poser. Voir à ce propos Betschart, p. 424 ss.
6	Commissionnaire/représentant	Zurich	Bâle	✘	✔	✘	✘	Faute de base légale en droit unilatéral, on n'est pas en présence d'un établissement stable.
7	Associé d'une société en nom collectif	Zurich	Domicile de l'associé en Suisse	✔	✔	✔	✔	En raison des «recoupements juridiques et fiscaux entre associé et société», l'entreprise a droit de disposition sur l'installation fixe d'affaires, d'où la justification éventuelle de l'existence d'un établissement stable (cf. CSI, Télétravail).
8	Propriétaire d'une raison individuelle	Zurich	Domicile du propriétaire en Suisse	✔	✔	✔	✔	Dans la mesure où l'activité indépendante n'est pas exercée principalement à domicile et que le domicile ne sert pas uniquement de lieu d'exercice d'activités secondaires ou accessoires, il est éventuellement possible de justifier d'un établissement stable au domicile du propriétaire.
9	Titulaire d'une raison individuelle dont l'unique client est une société de capitaux domiciliée à Winterthour et disposant d'un important pouvoir de directive dans le cadre des rapports de travail (par analogie au rapport de subordination relevant du droit du travail)	Zurich	Winterthour	✔	✔	✘	✔	Dans cet exemple, certes, un pouvoir de disposition n'entre pas en ligne de compte. Mais comme l'entreprise individuelle dépend du mandant «en ce sens qu'elle se tient au service de l'entreprise intercantonale et que son existence ne se justifie qu'en présence de l'entreprise principale», cette entreprise individuelle peut éventuellement fonder l'existence d'un établissement stable du mandant (voir p. ex. l'arrêt du TF 2C_199/2011 du 14.11.2011, consid. 3.3).

Hypothèse: Ces exemples satisfont aux exigences d'un équipement ou d'une installation physique permanents (sauf exemple 6), notamment pour les composantes temporelle et locale.

tinence de l'activité afin d'éviter autant que possible un morcellement des obligations fiscales. Selon la jurisprudence de l'instance suprême, il ne peut y avoir d'établissement stable que si l'activité revêt une pertinence qualitative et quantitative[13].

Sur le plan qualitatif, le caractère significatif implique que l'activité en question fasse partie de l'activité commerciale[14] du siège social. Il n'est pas important que l'activité génère directement des bénéfices[15]. En principe, des activités purement auxiliaires et administratives, telles que des activités de recherche et de développement ou l'activité d'un service d'état-major, peuvent également remplir cette condition[16]. Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, les exigences relatives à la pertinence qualitative d'une activité doivent être interprétées au sens large[17].

Pour satisfaire à l'exigence de pertinence quantitative de l'activité, celle-ci ne doit pas simplement être de nature secondaire ou accessoire[18]. Dans une jurisprudence constante, le Tribunal fédéral a évalué la nature de l'activité en question d'un point de vue quantitatif selon un critère absolu, c'est-à-dire que l'importance relative pour l'entreprise (rapport de taille par rapport à l'ensemble de l'entreprise) n'est en règle générale pas du tout prise en compte[19].

1.4 Appartenance à l'entreprise en tant que partie de celle-ci

L'installation ou l'équipement permanent doit faire partie de l'entreprise. Cela permet de garantir que l'installation ou l'équipement permanent ainsi que les activités qui y sont exercées peuvent être attribués à l'entreprise intercantonale[20]. L'appréciation de l'appartenance des installations et équipements permanents ne doit pas se faire en tenant compte de considérations économiques, mais en premier lieu en fonction des conditions de droit civil[21].

Les indépendants – à condition qu'ils ne soient pas au service de l'entreprise pour laquelle ils travaillent – ne créent en principe pas d'établissement stable du mandant[22]. En revanche, les activités des salariés sont toujours imputées à l'entreprise en raison du lien de subordination[23].

1.5 Le télétravail dans les rapports intercantonaux

Alors que le télétravail dans le contexte du droit fiscal intercantonal a fait l'objet de discussions parfois controversées par le passé, depuis la publication de la Conférence suisse des impôts (CSI) en la matière, le télétravail ne conduit en principe pas à la création d'un établissement stable dans les rapports intercantonaux. Et ce même dans les cas où une entreprise oblige tous ses employés à télétravailler et ne met pas ses propres locaux à disposition[24]. Ainsi, les employés qui travaillent à domicile disposent certes d'une installation ou d'un équipement physique permanent, mais dans la plupart des cas, le pouvoir de disposition de l'entreprise sur celui-ci ainsi que la pertinence quantitative font défaut[25]. Même dans les cas où les télétravailleurs occupent des postes de «niveau C», leur bureau à domicile ne crée en principe pas d'établissement stable.

Il en va autrement du télétravail des associés d'une société de personnes. En raison de la position de l'associé au regard du droit des sociétés, le pouvoir de disposition peut être attribué à l'entreprise[26].

Pour les titulaires d'une raison individuelle, l'appréciation est un peu différente. Dans la mesure où l'activité commerciale est principalement exercée à un autre endroit que le domicile, cet autre endroit constitue un domicile fiscal spécial de l'entreprise commerciale. Dans de telles situations, le domicile du titulaire de la raison individuelle peut être qualifié d'établissement stable. Tant pour l'associé de la société de personnes que pour le titulaire de la raison individuelle, la pertinence qualitative et quantitative s'apprécie en outre – contrairement à ce qui prévaut pour les employés – en fonction de l'ensemble des circonstances du cas d'espèce.

2. Notion d'établissement stable dans le contexte international

2.1 Définition de l'établissement stable en droit fiscal fédéral

La LIFD définit l'établissement stable comme étant «toute installation fixe dans laquelle s'exerce tout ou partie de l'activité d'une entreprise ou d'une personne exerçant une profession libérale»[27].

2.1.1 Installation fixe d'affaires

Sont considérées comme installations fixes d'affaires les installations ou les équipements dans lesquels l'activité commerciale d'une entreprise est exercée en tout ou en partie, ce qui ne diffère pas (ou très peu) du terme employé en droit fiscal intercantonal.

2.1.2 Pouvoir de disposition

La définition de l'établissement stable au sens du droit fiscal fédéral requiert elle aussi le pouvoir de disposition sur une installation fixe d'affaires, faute de quoi cette dernière ne peut être affectée à l'entreprise ou, plus exactement, au siège social, ce qui ne permet pas de justifier l'existence d'un établissement stable.

2.1.3 Activité commerciale de l'entreprise

L'activité commerciale d'une entreprise doit être exercée dans l'installation fixe. Contrairement à la définition intercantonale, celle-ci n'impose pas d'exigences qualitatives et quantitatives quant à la pertinence de l'activité. En principe, «toutes les activités liées à la réalisation du but statutaire au sens le plus large […] sont incluses, quelle que soit leur importance, dans l'ensemble de l'entreprise»[28]. Ainsi, l'activité d'un service d'état-major est considérée comme une activité commerciale, même si elle ne contribue qu'indirectement au bénéfice ou à la création de valeur de l'entreprise[29]. En revanche, l'activité commerciale requise fait défaut dans le cas de la gestion de fortune privée et même lorsqu'une entreprise n'exerce aucune activité commerciale[30].

Dans une décision de principe non contestée[31] de 2012 (ATF 139 II 78, consid. 3.2), le Tribunal fédéral a toutefois constaté qu'une «activité commerciale pertinente» devait être exercée dans les relations internationales, faute de quoi un établissement stable étranger ne serait pas reconnu. Pour évaluer la pertinence, le Tribunal fédéral tient compte, entre autres, de la situation en termes de locaux et de personnel sur place ainsi que de sa relation avec l'activité globale de l'entreprise. Cette jurisprudence a été confirmée à plusieurs reprises depuis lors[32].

2.1.4 Liste positive

La LIFD contient[33] – par analogie à l'art. 5 par. 2 MC-OCDE – une liste positive des installations d'affaires envisageables qui pourraient éventuellement être qualifiées d'établissements stables, dont «notamment des succursales, usines, ateliers, comptoirs de vente …».

Cette liste n'est pas exhaustive et la doctrine dominante ne lui attribue pas non plus d'effet constitutif[34]. Ainsi, une succursale ne peut pas constituer un établissement stable si les autres éléments constitutifs de l'état de fait de base de l'établissement stable ne sont pas remplis.

2.2 Notion d'établissement stable au sens du MC-OCDE

Au sens de l'art. 5 du MC-OCDE, l'expression «établissement stable» désigne une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité. À ce propos, l'art. 5 comprend trois éléments constitutifs: l'état de fait de base selon le paragraphe 1, le chantier de construction ou de montage selon le paragraphe 3 et l'établissement stable d'un agent au sens des paragraphes 5 et 6. À l'élément de fait de base fait suite, au paragraphe 2, une liste d'exemples possibles d'établissements stables. Ensuite, on trouve une liste négative, suivie de la clause dite «anti-organe».

2.2.1 Installation d'affaires

La première condition pour la justification d'un établissement stable est l'existence d'une installation d'affaires. Il est nécessaire que celle-ci présente une certaine matérialité. Ainsi, des droits de propriété intellectuelle, un réseau de clients, une adresse et d'autres éléments similaires ne satisfont pas à l'exigence de matérialité[35].

Figure 2: Cas d'application du droit fiscal international sur le télétravail

N°	Exemple	Lieu de résidence de l'entreprise	Lieu du télétravail	Équipement ou installation physique permanents	Activité de l'entreprise	Pouvoir de disposition	Établissement stable international au sens de l'art. 5 MC-OCDE?	Implications juridiques
1	Activités d'un cadre salarié en télétravail sans poste de travail au bureau	Zurich	Constance DE	✔	✔	✔	✔	Aucun poste de travail n'étant mis à la disposition du collaborateur dans l'entreprise, bien qu'il en soit naturellement dépendant, le pouvoir de disposition peut être attribué à l'entreprise, ce qui qualifie le télétravail d'établissement stable.
2	Activités d'un cadre salarié en télétravail disposant d'un poste de travail au bureau	Genève	Lyon FR	✔	✔	✘	✘	Sachant que le télétravail n'a pas été ordonné par l'entreprise et qu'un poste de travail est mis à disposition dans les locaux de l'employeur, le télétravail ne peut être reconnu comme dépendant du pouvoir de disposition de l'entreprise, d'où la non-justification d'un établissement stable.
3	Activités d'un cadre salarié en télétravail à temps partiel durant la pandémie de COVID-19	Zurich	Constance DE	✔	✔	✘	✘	Cf. ch. 7 de l'accord amiable Suisse-Allemagne. À défaut de pouvoir de disposition et du fait d'une actività à temps partiel, le télétravail ne fonde nullement ici l'existence d'un établissement stable.
4	Consultants IT décentralisés	Zurich	Monde entier	✔	✔	✘	✔✘	Selon qu'un poste de travail est mis à la disposition des consultants informatiques dans les locaux de l'entreprise ou non, un établissement stable peut être créé au domicile du consultant informatique (voir exemples 1 et 2 ci-dessus).
5	Directeur d'une société de capitaux en télétravail	Zurich	Domicile du directeur à l'étranger	✔	✔	✔	✔	Si le télétravail est maintenu dans l'intérêt de l'entreprise, le pouvoir de disposition peut être attribué à l'entreprise. En outre, la question de savoir où se trouve le lieu de la direction effective peut se poser. En particulier dans le cas d'une entreprise unipersonnelle, celle-ci peut en principe aussi se trouver au domicile du gérant. Voir à ce sujet Ismer/Blank, art. 4 MC-OCDE N 284.
6	Commissionnaire/représentant	Bâle-Ville	Constance DE	✘	✔	✘	✔	Le commissionnaire ou le représentant au sens de l'art. 5, par. 5 MC-OCDE n'a – contrairement au principal élément constitutif visé au par. 1 – pas besoin d'une installation fixe d'affaires, d'où la non-nécessité du pouvoir de disposition. S'il s'agit d'un représentant indépendant au sens du par. 6, cela ne fonde cependant nullement l'existence d'un établissement stable à son domicile.
7	Associé d'une société en nom collectif	Zurich	Domicile de l'associé à l'étranger	✔	✔	✔	✔	Le pouvoir de disposer d'une installation fixe d'affaires revient en principe à chaque associé. Ainsi, le bureau à domicile d'un associé peut être qualifié sans problème d'installation fixe d'affaires dans le pouvoir de disposition de l'entreprise.
8	Titulaire d'une raison individuelle	Bâle-Ville	Domicile du titulaire à l'étranger	✔	✔	✔	✔	Dans la mesure où le titulaire de la raison individuelle n'exerce à son domicile que des activités auxiliaires ou de nature préparatoire, cela ne constitue pas un établissement stable (catalogue négatif). Dans le cas contraire, le bureau à domicile peut généralement être considéré sans problème comme étant à la disposition de l'entreprise.

Hypothèse: Ces exemples satisfont aux exigences d'un équipement ou d'une installation physique permanents (sauf exemple 6), notamment pour les composantes temporelle et locale, ainsi qu'à celles en termes d'activité entrepreneuriale (autrement dit, il ne s'agit pas d'activités de caractère préparatoire ou auxiliaire).

2.2.2 Installation fixe d'affaires

L'installation d'affaires doit être fixe ou, plus exactement, permanente. Une distinction est faite entre la fixation locale et la stabilité temporelle.
La fixation locale présuppose que l'installation est reliée à un lieu déterminé ou à un endroit précis de la surface terrestre[36].
La fixation dans le temps se caractérise par le fait qu'elle n'est pas seulement de nature temporaire, une suspension temporaire de l'activité commerciale n'étant pas prise en compte[37]. En ce qui concerne la durée concrète, l'OCDE constate qu'une durée inférieure à six mois ne satisfait généralement pas à l'exigence temporelle[38].

2.2.3 Pouvoir de disposition

Comme dans les relations intercantonales, le pouvoir de disposition n'exige pas que l'entreprise soit propriétaire de l'installation fixe d'affaires; il suffit qu'elle dispose d'une possibilité d'accès et d'utilisation autonome et pas seulement temporaire[39]. Dans la jurisprudence allemande de la Cour fédérale des finances (Bundesfinanzhof, BFH), on trouve divers arrêts qui ont notamment pour objet le pouvoir de disposition. Ainsi, en ce qui concerne le pouvoir de disposition, la BFH n'exige pas d'accord contractuel; l'entreprise doit plutôt disposer d'une position «qui ne puisse pas être facilement supprimée ou modifiée sans sa participation»[40].

2.2.4 Activité de l'entreprise

Contrairement à l'établissement stable intercantonal et à l'établissement stable selon la LIFD, le MC-OCDE n'exige pas d'activité commerciale, mais simplement une activité, ce qui signifie que la notion d'établissement stable est plus large que dans le droit unilatéral suisse. Ainsi, les activités d'un gestionnaire de fortune, par exemple, peuvent également constituer un établissement stable. Il n'est pas non plus nécessaire que l'établissement ait un caractère productif (c'est-à-dire qu'il génère directement des bénéfices)[41].

2.2.5 Exemples positifs (liste positive) selon l'art. 5 par. 2 MC-OCDE

Le paragraphe 2 de l'art. 5 du MC-OCDE contient une liste d'exemples d'établissements stables possibles, la liste positive n'ayant pas de signification propre et tous les éléments constitutifs devant donc toujours être remplis[42], faute de quoi l'existence d'un établissement stable n'est pas fondée (voir à titre d'exception les chantiers de construction ou de montage d'une durée d'au moins douze mois).

2.2.6 Exceptions (liste négative) selon l'art. 5 par. 4 MC-OCDE

La liste d'exemples et la disposition concernant les mines et autres lieux d'extraction de ressources naturelles sont suivis, au paragraphe 4, d'une liste d'états de fait qui, même si les conditions générales du paragraphe 1, à savoir un établissement stable d'agent au sens des paragraphes 5 ou 6 ou un chantier de construction ou de montage d'une durée d'au moins douze mois au sens du paragraphe 3, sont remplies, ne constituent pas un établissement stable et priment donc sur ces états de fait en tant que lex specialis[43].
Les exemples de la liste négative ne sont pas exhaustifs et sont identiques en ce sens qu'ils n'ont un effet constitutif que s'il s'agit d'une activité de nature préparatoire ou auxiliaire[44].

2.3 Le télétravail dans les relations internationales

Alors que le bien-fondé d'un établissement stable intercantonal se heurte le plus souvent à l'exigence d'un pouvoir de disposition sur l'installation ou l'équipement physique permanent ainsi qu'à la pertinence qualitative et quantitative de l'activité, le télétravail dans le contexte international peut – dans la mesure où le droit unilatéral d'un État prévoit un droit d'imposition correspondant et que le pouvoir de disposition dans le droit unilatéral s'oriente sur le MC-OCDE ou va même au-delà de celui-ci – conduire à la création d'un établissement stable outbound.
Ainsi, dans son commentaire type, l'OCDE estime qu'un bureau à domicile ne peut pas a priori être attribué à l'entreprise ou se trouver dans son pouvoir de disposition. Toutefois, si l'entreprise ne met pas un poste de travail à la disposition du collaborateur, bien que l'activité de ce dernier l'exige naturellement, le bureau à domicile peut, selon l'OCDE, être considéré comme se trouvant dans le pouvoir de disposition de l'entreprise[45]. En revanche, un home office ne peut pas être qualifié d'établissement stable si l'exécution du travail à domicile se fait sur une base volontaire ou si l'entreprise met en même temps un poste de travail à disposition sur place. La justification d'un établissement stable au domicile du collaborateur est en outre régulièrement entravée par la liste négative de l'art. 5 par. 4 MC-OCDE, qui exclut en principe les activités auxiliaires et préparatoires en tant qu'activités fondant l'existence d'un établissement stable.
Par analogie à la pratique usuelle dans les relations intercantonales, il n'est pas exigé des associés d'une société de personnes que chacun d'entre eux dispose d'un pouvoir de disposition sur l'installation fixe d'affaires de l'entreprise[46]. Il en va de même pour le propriétaire d'une raison individuelle, dont le bureau à domicile peut en règle générale être considéré sans problème comme relevant du pouvoir de disposition de cette société. Dans le cas d'un gérant, un bureau à domicile peut également être attribué à l'entreprise, pour autant qu'il soit entretenu dans l'intérêt économique de l'entreprise[47].

3. Imposition du revenu de l'activité lucrative

Les personnes physiques qui, au regard du droit fiscal, ne sont ni domiciliées ni en séjour en Suisse sont assujetties à l'impôt à raison du rattachement économique lorsqu'elles exercent une activité lucrative en Suisse (art. 5 al. 1 let. a LIFD) ou – même sans activité physique en Suisse – lorsque, en leur qualité de membres de l'administration ou de la direction d'une personne morale qui a son siège ou un établissement stable en Suisse, elles reçoivent des rémunérations (art. 5 al. 1 let. b LIFD). Alors que le bureau à domicile ne saurait, en règle générale, justifier l'existence d'un établissement stable, il peut fort bien, en tant que lieu de travail, constituer un point de rattachement fiscal ou exercer une influence sur l'attribution du droit d'imposition.

➜ Un exemple

Une personne résidant en Allemagne et employée par une entreprise établie en Suisse travaille 3 jours par mois dans son bureau à domicile et 17 jours par mois au maximum dans les locaux de son employeur. Dans ce cas, la Suisse dispose d'un droit d'imposition proportionnel à la part de l'activité effectuée en Suisse. Concrètement, cela signifie que la Suisse ne peut prélever unilatéralement des impôts à la source que sur 17 vingtièmes de son revenu du travail[48]. Si l'employé ne travaille jamais en Suisse, mais toujours depuis son domicile, il n'y a pas de point de rattachement fiscal, raison pour laquelle la Suisse n'a pas de droit d'imposition, faute de base juridique unilatérale, et le problème de la double imposition internationale ne se pose donc pas et il n'est donc pas nécessaire de consulter une CDI.
Le télétravail d'un employé résidant en France et employé par une entreprise domiciliée en Suisse (et vice versa) nécessite une appréciation différenciée. Conformément à l'accord amiable entre la Suisse et la France applicable depuis le 1er janvier 2023, les télétravailleurs peuvent depuis lors effectuer jusqu'à 40% de leur travail à domicile, sans que cela n'ait d'influence sur l'imposition du revenu d'une activité salariée. Dans ce cas, les jours de travail à domicile sont imposés comme s'ils avaient été effectués dans l'État de résidence de l'employeur.

4. Incidences du travail au regard du droit des assurances sociales

Outre les implications fiscales évoquées précédemment, des questions de droit des assurances sociales se posent également dans le contexte international. Alors que dans les relations intercantonales, la question du système de sécurité sociale applicable n'est pas nécessaire, elle revêt une importance fondamentale dans le cas du télétravail transfrontalier.

4.1 Bases légales

Sur le plan de la coordination des assurances sociales au sein de l'UE/AELE et en Suisse, l'accord de libre passage ou, plus exactement, son annexe II, ainsi que le Règlement relatif à la coordination des systèmes de sécurité sociale («Règlement [CE] n° 883/2004») et son règlement d'exécution jouent un rôle particulièrement important. À noter qu'ils ne sont applicables qu'à des ressortissants de l'UE/AELE.

4.2 Assujettissement au droit des assurances sociales

En principe, le Règlement (CE) n° 883/2004 prévoit qu'un travailleur n'est soumis qu'à la législation d'un seul État (principe de l'exclusivité), de sorte qu'il n'y a pas d'assujettissement multiple. Il est ensuite stipulé qu'un travailleur est en règle générale soumis à la législation en matière de sécurité sociale de l'État dans lequel il exerce son activité (principe du lieu de travail).

En cas d'emplois multiples[49], le travailleur est soumis au système de sécurité sociale de l'État dans lequel il exerce une partie substantielle de son activité. La partie dite substantielle de l'activité doit représenter au moins 25% du temps de travail ou de la rémunération[50]. Si aucune partie substantielle de l'activité n'est exercée dans l'État de résidence, le travailleur est en général soumis au système de sécurité sociale de l'État dans lequel l'employeur a son siège.

4.3 Accord multilatéral relatif au télétravail

L'accord multilatéral[51] entre la Suisse et d'autres États membres de l'UE/AELE est entré en vigueur le 1er juillet 2023. Il ne s'applique toutefois qu'aux États membres qui l'ont signé, ce que tous les États voisins de la Suisse, à l'exception de l'Italie, ont fait entre-temps. Concrètement, l'accord prévoit que les télétravailleurs peuvent travailler jusqu'à moins de 50% (c'est-à-dire au maximum 49,9%) dans leur pays de résidence, sans qu'il y ait de transfert de compétence. Le champ d'application du nouvel accord ne couvre pas les télétravailleurs qui, en plus du télétravail, exercent régulièrement d'autres activités dans leur pays de résidence (visites et prospection de clients, etc.). Ensuite, le nouvel accord ne s'applique pas aux indépendants ni aux personnes qui, en plus du télétravail dans l'État de résidence, exercent une activité professionnelle dans un autre État de l'UE/AELE ou en Suisse. ■

➜ Conclusion

Alors qu'en règle générale, le télétravail ne fonde pas l'existence d'un établissement stable dans les relations intercantonales, la prudence est de mise, en particulier pour les activités transfrontalières. Ainsi, selon le commentaire du MC-OCDE, le télétravail peut avoir des conséquences sur la création d'un établissement stable, en particulier dans les cas où l'employeur ne met pas un poste de travail à la disposition du télétravailleur alors qu'il en aurait besoin. Par ailleurs, le home office dans le domaine transfrontalier peut également exercer une influence sur l'imposition de l'employé – contrairement aux mandats d'administrateur – dans la mesure où la Suisse a généralement le droit d'imposer la part du travail effectué sur son territoire.

Outre les implications fiscales, des questions relatives à l'assujettissement aux assurances sociales peuvent se poser dans le contexte international. En principe, le télétravail peut être effectué à hauteur de moins de 25% (pour les États de l'UE/AELE qui n'ont pas signé le nouvel accord multilatéral) ou de 49,9% au maximum (pour les États de l'UE/AELE signataires), sans que cela n'entraîne de conséquences. Ainsi, outre les implications fiscales, le télétravail transfrontalier peut entraîner des répercussions sur l'assujettissement aux assurances sociales.

Entre-temps, il faut partir du principe que le télétravail dans le contexte juridique gagnera encore en importance du fait de la mondialisation grandissante et de besoins croissants en matière de mobilité. Il est en principe recommandé de se pencher suffisamment tôt sur les problèmes potentiels et les implications du télétravail et d'explorer les solutions possibles.

Le présent article se fonde pour l'essentiel sur le travail de bachelor rédigé par Dario Moriggia, assisté de Tobias F. Rohner, chargé d'enseignement.

1 Oesterhelt Stefan/Schreiber Susanne, Kommentar zu Art. 4 und Art. 21 StHG, in: Zweifel Martin/Beusch Michael (édit.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 4e éd., Bâle 2022, Art. 21 LHID N 19 et 21; Oesterhelt Stefan/Schreiber Susanne, Kommentar zu Art. 4 und Art. 51 LIFD, in: Zweifel Martin/Beusch Michael (édit.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4e éd., Bâle 2022, Art. 51 LIFD N 14.

2 ATF 146 II 111, consid. 3.4; Rohner Tobias F./Maas Sanna, Home Office – arbeits-, sozialversicherungs- und steuerrechtliche Aspekte, in: Schweizerische Juristen-Zeitung, SJZ 111/2015, p. 325ss, p. 329; Oesterhelt/Schreiber, op. cité (note 1), Art. 21 LHID N 10.

Figure 3: Cas d'application de l'assujettissement au droit des assurances sociales

N°	Exemple	Lieu de résidence de l'employeur	Lieu du télétravail	Pourcentage d'activité dans l'État de résidence	Législation applicable	Implication juridique
1	Employé	Zoug	Paris	24%	CH	Pas de modification de l'assujettissement.
2	Employé	Zoug	Paris	49,9%	CH	Pas de modification de l'assujettissement car il y a certes exercice d'une partie substantielle de l'activité dans l'État de résidence, mais sans changement d'assujettissement au droit de la sécurité sociale en vertu de l'accord multilatéral applicable.
3	Employé	Zurich	Rome	24%	CH	Pas de modification de l'assujettissement.
4	Employé	Zurich	Rome	49,9%	IT	Modification de l'assujettissement car l'Italie n'a pas ratifié l'accord multilatéral.
5	Employé de X SA Employé de Y SA	Stuttgart Vienne	Bâle CH Bâle CH	14% 12%	CH	Assujettissement à la législation sur la sécurité sociale de l'État de résidence car celui-ci est le lieu d'exercice d'une partie substantielle de l'activité (art. 13, al. 1, let. b, ch. i du Règlement [CE] n° 883/2004).
6	Employé de X SA Employé de X SA	Stuttgart (siège) Vienne Succursale	Bâle CH Bâle CH	14% 7%	DE	Assujettissement à la législation sur la sécurité sociale de l'État dans lequel la société X SA a son siège (art. 13, par. 1, let. b,ch. i du Règlement [CE] n° 883/2004).

[3] ATF 134 I 303, consid. 2.2; ATF 95 I 431, consid. 3; pour des arrêts plus récents, cf. arrêts du TF 2C_797/2020 du 18.3.2021, consid. 2.1; 2C_707/2016 du 23.3.2018, consid. 2.4.5; 2C_689/2018 du 20.6.2019, consid. 4.4.; 2C_463/2010 du 1.7.2011, consid. 4.1.

[4] ATF 80 I 194, consid. 4a; voir aussi ATF 134 I 303, consid. 2.2.

[5] De Vries Daniel, § 11 Établissement stable, in: Zweifel Martin/Beusch Michael/de Vries Reilingh Daniel (édit.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, 2e éd., Bâle 2021, § 11 N 13; Vogelsang Marc, Der Begriff der Betriebsstätte im schweizerischen und internationalen Steuerrecht, thèse Zurich, Zurich 2015, p. 359s.

[6] ATF 110 Ia 190, consid. 4a (relatif aux infrastructures de chantier); ATF 95 I 431, consid. 3; ATF 62 I 139, consid. 2. Voir aussi Vogelsang, op. cité (note 5), p. 360; Locher Peter, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, Unter Berücksichtigung des Steuerharmonisierungs- und des bernischen sowie des tessinischen Steuergesetzes, 4e éd., Berne 2015, p. 44.

[7] ATF 134 I 303, consid. 4.1; arrêts du TF 2C_537/2007 du 17.6.2008, consid. 4.1; 2C_199/2011 du 14.11.2011, consid. 3.3; pour des arrêts plus récents, cf. p. ex. arrêt du TF 2C_797/2020 du 18.3.2021, consid. 2.2. Voir aussi Vogelsang, op. cité (note 5), p. 376.

[8] Arrêt du TF 2P.249/2006 du 29.1.2007, consid. 3.2; ATF 46 I 25, consid. 4; de Vries, op. cité (note 5), § 11 N 15; Locher, op. cité (note 6), p. 44; Höhn Ernst/Mäusli Peter, Interkantonales Steuerrecht, 4e éd., Berne 2000, § 10 N 2; Locher Kurt/Locher Peter, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil, Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, Systematische Entscheidsammlung, Loseblattwerk, EL 62, Bâle 2022, § 8, I B, 2 n° 4, 6, 10 et 12; Richner Felix/Frei Walter/Kaufmann Stefan/Rohner Tobias F., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4e éd., Berne 2021, § 4 StG ZH N 14a.; Rasch Stephan/Rosenberger Florian/Brülisauer Peter, Auswirkungen dezentraler Homeoffice-Aktivitäten auf die Betriebsstättenbegründung, Gewinnzuordnung und Arbeitnehmerbesteuerung, Praxis in Deutschland, Österreich und in der Schweiz, in: Archiv für Schweizerisches Steuerrecht (ASA) 89, 2020-2021/9, p. 569.

[9] Athanas Peter, Die Steuerausscheidung bei interkantonalen Fabrikationsunternehmen, thèse St-Gall, Berne 1990, p. 46; de Vries, op. cité (note 5), § 11 N 15; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, op. cité (note 8), § 4 StG ZH N 14a.; ATF 46 I 25, consid. 4.

[10] Arrêt du TF 2C_797/2020 du 18.3.2021, consid. 2.2; de Vries, op. cité (note 5), § 11 N 15; Rohner Tobias F., Home Office – Steuerliche Behandlung im grenzüberschreitenden Bereich, in: zsis) – Zeitschrift für Schweizerisches und Internationales Steuerrecht – zsis) 2015 Monatsflash n° 2, ch. 2.1.3.1; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, op. cité (note 8), § 4 StG ZH N 14a; Höhn/Mäusli, op. cité (note 8), § 10 N 2.

[11] Rohner, op. cité (note 10).

[12] Vogelsang, op. cité (note 5), p. 365.

[13] ATF 62 I 138, p. 139; ATF 139 II 78, consid. 3.1.2; ATF 134 I 303, consid. 4.2; arrêt du TF 2C_770/2008 du 4.3.2009, consid. 2.3.

[14] Vogelsang, op. cité (note 5), p. 364; Locher, op. cité (note 6), p. 44 s; Athanas, op. cité (note 9), p. 42ss; Brülisauer Peter, Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte im internationalen Steuerrecht der Schweiz, thèse St-Gall, Berne 2006, p. 8; Locher/Locher, op. cité (note 8), § 8, I B, 2 n° 9; Höhn/Mäusli, op. cité (note 8), § 10 N 4.

[15] Vogelsang, op. cité (note 5), p. 364; Athanas, op. cité (note 9), p. 43; Locher, op. cité (note 6), p. 45; Locher Peter, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, Art. 1–48 LIFD, 2e éd., Bâle 2019, Art. 4 LIFD N 53; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, op. cité (note 8), § 4 StG ZH N 14b; Brülisauer, op. cité (note 14), p. 8.

[16] Höhn/Mäusli, op. cité (note 8), § 10 N 4; Athanas, op. cité (note 9), p. 43; Brülisauer, op. cité (note 14), p. 8. À l'opposé du MC-OCDE ou, plus exactement, de l'établissement stable dans les rapports internationaux, où les activités de nature préparatoire ou les activités accessoires (cf. art. 5 par. 4 let. e MC-OCDE) sont explicitement exclues.

[17] Locher/Locher, op. cité (note 8), § 8, I C, 5 n° 5.

[18] ATF 80 I 194, consid. 4; ATF 110 Ia 190, consid. 3; ATF 80 I 194, consid. 4b; voir aussi arrêt du TF 2C_797/2020 du 18.3.2021, consid. 3.2 (pertinence quantitative validée pour une salle d'un loyer annuel de 166000 francs avec un effectif de quatre à cinq équivalents plein temps), ou arrêt du TF 2P.249/2006 du 29.1.2007, consid. 3.2 (pertinence quantitative déniée à un médecin qui, le weekend, effectuait des travaux comptables à domicile ou se consacrait à des études littéraires et spécialisées); Locher/Locher, op. cité (note 8), § 8, I C, 5 n° 5. Voir aussi Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, op. cité (note 8), § 4 StG ZH N 14b; Locher, op. cité (note 6), p. 45; Athanas, op. cité (note 9), p. 45; de Vries, op. cité (note 5), § 11 N 18; Rohner/Maas, op. cité (note 2), p. 332; Brülisauer, op. cité (note 14), p. 8; Höhn/Mäusli, op. cité (note 8), § 10 N 7.

[19] ATF 52 I 238, consid. 3a; ATF 40 I 69, consid. 1; arrêt du TF 2C_797/2020 du 18.3.2021, consid. 3.2; Rohner, op. cité (note 10), ch. 2.2; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, op. cité (note 8), § 4 StG ZH N 14b. Voir aussi Athanas, op. cité (note 9), p. 44 s; Locher, op. cité (note 15), Art. 4 LIFD N 54; Locher, op. cité (note 6), p. 45; Vogelsang, op. cité (note 5), p. 364; Betschart Philipp, Interkantonale Aspekte des Homeoffice, in: Revue fiscale (RF) 6/2023, p. 423.

[20] De Vries, op. cité (note 5), § 11 N 20; Vogelsang, op. cité (note 5), p. 366; ATF 79 I 218, consid. 3.

[21] Höhn/Mäusli, op. cité (note 8), § 10 N 8; Athanas, op. cité (note 9), p. 47 s; Locher, op. cité (note 6), p. 45; Vogelsang, op. cité (note 5), p. 368 s.

[22] Höhn/Mäusli, op. cité (note 8), § 10 N 11.

[23] Rohner, op. cité (note 10), ch. 2.2; Vogelsang, op. cité (note 5), p. 367 s.

[24] Conférence suisse des impôts (CSI), Analyse relative à l'effet du télétravail sur les répartitions fiscales intercantonales des entreprises en date du 26 avril 2022, ch. 3.1. Voir aussi Betschart, op. cité (note 19), p. 423.

[25] Betschart, op. cité (note 19), p. 423.

[26] CSI, op. cité (note 24), ch. 4.3.

[27] Art. 4. al. 2 (personnes physiques) ou art. 51 al. 2 (personnes morales) LIFD.

[28] ATF 139 II 78, consid. 3.1.2; pour d'autres jurisprudences, voir p. ex. ATF 134 I 303, consid. 4.2, arrêts du TF 2C_396/2016 du 14.11.2016, consid. 8.3, ou 2C_708/2011 du 5.12.2012, consid. 3.1.1.

[29] Vogelsang, op. cité (note 5), p. 309.

[30] Rohner, op. cité (note 10), ch. 2.2.

[31] Voir à ce propos pour les détails Vogelsang Marc, arrêt du TF 2C_708/2011 du 5 octobre 2012: Inconsistances de la jurisprudence du Tribunal fédéral sur les établissements stables et les rulings fiscaux, in: Jusletter du 25 mars 2013; Locher Peter/Giger Ernst/Pedroli Andrea, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, II. Teil, Art. 49–101 LIFD, 2e éd., Bâle 2022, Art. 51 LIFD N 10.

[32] Voir p. ex. arrêts du TF 2C_110/2018 du 28.2.2019, consid. 3.3, ou 2C_1018/2015 du 2.11.2017, consid. 8.3.3.2.

[33] Art. 4 al. 2, 2e phrase, ou art. 51 al. 2, 2e phrase in fine LIFD.

[34] Brülisauer, op. cité (note 14), p. 11; Vogelsang, op. cité (note 5), p. 319s.; Oesterhelt/Schreiber, op. cité (note 1), art. 51 LIFD N 13 et 38ss; Agner Peter/Jung Beat/Steinmann Gotthard, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zurich 1995, Art. 51 LIFD N 4. A. M. Locher, op. cité (note 15), Art. 4 LIFD N 34 et 44, qui reconnait un effet constitutif à la liste d'exemples, moyennant quoi aucune installation fixe n'était requise pour fonder la création d'un établissement stable par une succursale. Voir à titre d'exception les installations de construction et de montage d'une durée d'au moins douze mois.

[35] Schreiber René/Honold Kersten A./Jaun Roger, commentaire de l'art. 5 MC-OCDE, in: Zweifel Martin/Beusch Michael/Matteotti René (édit.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, Bâle 2015, art. 5 MC-OCDE N 7; Wassermeyer Franz/Kaeser Christian, commentaire de l'art. 5 MC-OCDE 2017, in: Drüen Klaus-Dieter/Kaeser Christian/Schwenke Michael (édit.), Doppelbesteuerung, Kommentar, Loseblattwerk, EL 159, Munich, Art. 5 MC-OCDE N 30; Vogelsang, op. cité (note 5), p. 71; Görl Maximilian/Gradl Christoph, Art. 5 MC-OCDE, in: Vogel Klaus/Lehner Moris (édit.), Doppelbesteuerungsabkommen, Kommentar, 7e éd., Munich 2021, Art. 5 MC-OCDE N 20; Bendlinger Stefan, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts, 4e éd., Vienne 2020, p. 88.

[36] Bendlinger, op. cité (note 35), p. 93 et 115; Schreiber/Honold/Jaun, op. cité (note 35), Art. 5 MC-OCDE N 8. Görl/Gradl, op. cité (note 35), Art. 5 MC-OCDE N 13; Locher Peter/Marantelli Adriano/Opel Andrea, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 4e éd., Berne 2019, p. 320.

[37] Locher/Marantelli/Opel, op. cité (note 36), p. 321; OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, Full Version, 25 avril 2019, Art. 5 MC-OCDE N 28 et 32; Wassermeyer/Kaeser, op. cité (note 35), Art. 5 MC-OCDE N 37a et 58; Görl/Gradl, op. cité (note 35), Art. 5 MC-OCDE N 37.

[38] Concernant le délai de six mois à titre de valeur indicative, cf. OCDE, OECD Model Tax Convention: Revised Proposals Concerning the Interpretation and Application of Article 5 (Permanent Establishment) du 19 octobre 2012 au 31 janvier 2013, N 33.

[39] Vogelsang, op. cité (note 5), p. 107; Wassermeyer/Kaeser, op. cité (note 35), Art. 5 MC-OCDE N 30; Görl/Gradl, op. cité (note 35), Art. 5 MC-OCDE N 25; BFH, arrêt du 4 juin 2008, I R 30/07, BStBl. II 2008, p. 922.

[40] BFH, arrêt du 14 juillet 2004, I R 106/03, BFH/NV 2005 154, IStR 14 (2005), p. 205, ou arrêt du 23 mai 2002, III R 8/00, BStBl II 2002, p. 512.

[41] Vogelsang, op. cité (note 5), p. 90; Wassermeyer/Kaeser, op. cité (note 35), Art. 5 MC-OCDE N 53 et 190; Görl/Gradl, op. cité (note 35), Art. 5 MC-OCDE N 39.

[42] MC-OCDE, op. cité (note 37), Art. 5 MC-OCDE N 45; Locher/Marantelli/Opel, op. cité (note 36), p. 323; Oesterhelt/Schreiber, op. cité (note 1), Art. 51 LIFD N 39; Schreiber/Honold/Jaun, op. cité (note 35), Art. 5 MC-OCDE N 20; Vogelsang, op. cité (note 5), p. 128ss; Görl/Gradl, op. cité (note 35), Art. 5 MC-OCDE N 77.

[43] Schreiber/Honold/Jaun, op. cité (note 35), Art. 5 MC-OCDE N 61 et 62; Locher/Marantelli/Opel, op. cité (note 36), p. 336; Görl/Gradl, op. cité (note 35), Art. 5 MC-OCDE N 167; Bendlinger, op. cité (note 35), p. 299; Vogelsang, op. cité (note 5), p. 170.

[44] Locher/Marantelli/Opel, op. cité (note 36), p. 336; Wassermeyer/Kaeser, op. cité (note 35), Art. 5 MC-OCDE N 151.

[45] MC-OCDE, op. cité (note 37), Art. 5 MC-OCDE N 18.

[46] Wassermeyer/Kaeser, op. cité (note 35), Art. 5 MC-OCDE N 34.

[47] Wassermeyer/Kaeser, op. cité (note 35), Art. 5 MC-OCDE N 41.

[48] Niederer Christoph, Internationale Mitarbeitende: Steuern und Sozialversicherung, in: ExpertFocus, février 2023, p. 38s.; voir aussi ch. 7.5.1 de la Circulaire AFC n° 45 relative à l'imposition à la source du revenu de l'activité lucrative des travailleurs du 12 juin 2019.

[49] Art. 13 du Règlement (CE) n° 883/2004.

[50] Art. 14, par. 8 du Règlement (CE) n° 987/2009 fixant les modalités d'application du Règlement (CE) n° 883/2004.

[51] «Implications du télétravail/travail à domicile sur la sécurité sociale dans un contexte international», www.bsv.admin.ch (OFAS en ligne, Assurance sociale internationale, Informations de base & conventions), dernière consultation le 22.8.2023.