

ad 99.3004

**Rapport du Conseil fédéral  
sur un traitement uniforme et cohérent des activités  
lucratives dépendantes et indépendantes en droit fiscal et  
en droit des assurances sociales**

du 14 novembre 2001

---

Monsieur le Président,  
Madame la Présidente,  
Mesdames et Messieurs,

En réponse à la motion 99.3004 «Traitement uniforme et cohérent en droit fiscal et des assurances sociales», nous vous prions de prendre connaissance du présent rapport.

Nous vous prions d'agréer, Monsieur le Président, Madame la Présidente, Mesdames et Messieurs, l'assurance de notre haute considération.

14 novembre 2001      Au nom du Conseil fédéral suisse:

Le président de la Confédération, Moritz Leuenberger  
La chancelière de la Confédération, Annemarie Huber-Hotz

---

## Condensé

*La motion 99.3004 charge le Conseil fédéral de présenter dans un rapport des mesures permettant d'unifier le statut de l'activité lucrative dépendante et de l'activité lucrative indépendante pour toutes les obligations du droit fiscal et des assurances sociales. Cette motion propose également que les demandes de reconnaissance du statut d'indépendant soient traitées par un seul service dans un délai convenable en regard de toutes les obligations fiscales.*

*La question du classement des honoraires des membres de conseils d'administration est à l'origine des efforts en vue d'un traitement uniforme des activités lucratives dans ces deux domaines du droit. Dans le cadre des débats sur la loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA), les Chambres ont décidé que l'activité des membres d'un conseil d'administration, d'un conseil de fondation et d'autres personnes occupant des fonctions similaires faisait partie des activités dépendantes, comme l'admet le droit de l'AVS et contrairement à la pratique de l'ordonnance du Conseil fédéral régissant la taxe sur la valeur ajoutée.*

*Le présent rapport analyse les critères qui doivent permettre de distinguer entre une activité lucrative dépendante et indépendante. Les autorités judiciaires et administratives qui appliquent le droit doivent tenir compte des objectifs différents de trois domaines du droit: le droit des assurances sociales, le droit fiscal et le droit des obligations. La protection assurée, c'est-à-dire la protection sociale, constitue la fonction première du droit des assurances sociales; quant au droit fiscal, il a principalement pour but de réunir les moyens financiers nécessaires aux collectivités publiques et à la péréquation financière; enfin, le droit des obligations a pour but de protéger les travailleurs en fixant les règles régissant le contrat de travail.*

*Les résultats de cette enquête montrent qu'il ne s'agit pas tant d'introduire de nouveaux critères de distinction généraux dans la loi, que de faire appliquer uniformément, autant que possible, les critères existants dans la pratique de l'administration et des tribunaux. C'est d'ailleurs déjà la tâche du Tribunal fédéral.*

*En ce qui concerne les demandes de reconnaissance du statut d'indépendant, le présent rapport soutient, dans deux des trois solutions proposées, qu'un service indépendant pourrait statuer soit comme une instance de décision, soit comme une instance de recours. La troisième solution mise en discussion propose, comme le suggère le forum PME, de créer un service de médiation auquel les personnes concernées par une différence d'appréciation de leur statut entre les diverses autorités compétentes pourraient s'adresser. Le Conseil fédéral propose de concrétiser cette troisième solution*

# Rapport

## 1 Situation

Le 16 mars et le 22 avril 1999, le Conseil national et le Conseil des Etats ont transmis au Conseil fédéral la motion 99.3004 dont le texte est le suivant:

«Le Conseil fédéral est chargé de présenter au Parlement, jusqu'à la fin 1999, un rapport avec des propositions et, le cas échéant, un projet de mise en consultation visant à assurer un traitement uniforme, cohérent et administrativement simple de l'indépendant et du salarié en regard du droit fiscal, en particulier de la TVA et de l'impôt fédéral direct, ainsi qu'en regard du droit des assurances sociales. Dans la mesure du possible, les instructions et ordonnances seront à adapter indépendamment. Il faudra en particulier:

- régler de manière uniforme et cohérente la notion et le statut de l'activité indépendante en regard de toutes les obligations fiscales et sociales;
- tenir compte de la tendance à l'existence de formes mixtes d'activités indépendantes et salariées;
- clarifier en termes simples les obligations sociales des salariés, des mandants et des mandataires;
- tenir compte également dans le tiers secteur, totalement, mais de façon administrativement simple pour les contribuables, de l'activité lucrative et de la valeur ajoutée respectivement pour ce qui est du droit des assurances sociales et du droit de la TVA;
- garantir que les demandes de reconnaissance du statut d'indépendant soient traitées dans un délai convenable par un seul service en regard de toutes les obligations fiscales et sociales en cause. Les critères de qualification doivent être souples.»

## 2 Inventaire des dispositions légales

Pour commencer, ce rapport expose les dispositions légales concernant les activités lucratives dépendantes et indépendantes des législations sur les assurances sociales, sur les impôts directs, sur la taxe sur la valeur ajoutée ainsi que celles du droit des obligations et présente brièvement la pratique judiciaire et administrative qui s'y rapporte.

## 2.1

## Droit des assurances sociales

Au sein des assurances sociales, l'AVS sert de référence pour ce qui est de la distinction entre les activités lucratives dépendantes et indépendantes. En l'occurrence, les normes de l'AVS revêtent pour ainsi dire le caractère d'une partie générale<sup>1</sup>. C'est pourquoi, ce rapport commence par présenter la situation dans l'AVS<sup>2</sup>, puis dans les autres assurances sociales<sup>3</sup>. Il est aussi intéressant de constater que les décisions de l'AVS concernant la distinction entre les activités dépendantes et indépendantes sont nombreuses. En 2000, les caisses de compensation ont en effet eu à traiter environ 43 000 demandes de classification dans la catégorie des activités indépendantes. Sur ces 43 000 demandes, seules 5 % ont été rejetées.

### 2.1.1 Assurance-vieillesse et survivants (AVS)

#### 2.1.1.1 Dispositions topiques

##### 2.1.1.1.1 Bases légales

L'AVS fait une distinction entre les assurés exerçant une activité lucrative dépendante et ceux qui exercent une activité lucrative indépendante. Les cotisations sont perçues de manière différente selon le statut de l'assuré: pour les assurés exerçant une activité lucrative dépendante, l'employeur doit déduire les cotisations de chaque paie et prendre à sa charge la moitié de la cotisation. Les assurés qui exercent une activité lucrative indépendante paient eux-mêmes la totalité de leurs cotisations sur la base de leur taxation fiscale, mais à un taux réduit et de surcroît selon un barème dégressif.

La loi fédérale sur l'assurance-vieillesse et survivants<sup>4</sup> ne définit pas la personne qui doit payer les cotisations, mais la rémunération qui est soumise à cotisation. Elle fait une distinction objective<sup>5</sup>. Le droit des assurances sociales ne connaît donc qu'une notion médiate de l'indépendant et du salarié.

D'après l'art. 5, al. 2, LAVS, le salaire déterminant comprend «toute rémunération pour un travail dépendant fourni pour un temps déterminé ou indéterminé».

D'après l'art. 9, al. 1, LAVS, le revenu provenant d'une activité indépendante comprend «tout revenu du travail autre que la rémunération pour un travail accompli dans une situation dépendante».

La définition légale du droit de l'AVS est relativement brève, comme d'ailleurs celle de l'art. 319, al. 1, CO en droit du travail. Le soin d'interpréter et de préciser ces normes est laissé à la pratique et à la jurisprudence.

<sup>1</sup> Rudolf Rüedi, Die Abgrenzung zwischen selbstständiger und unselbstständiger Erwerbstätigkeit [einschliesslich Wechsel des Beitragsstatus], in: Aktuelle Fragen aus dem Beitragsrecht der AHV, Saint-Gall 1998, p. 127.

<sup>2</sup> Ch. 2.1.1

<sup>3</sup> Ch. 2.1.2

<sup>4</sup> LAVS; RS **831.10**

<sup>5</sup> Pierre-Yves Greber/Jean-Louis Duc/Gustavo Scartazzini, Commentaire des art. 1 à 16 de la loi fédérale sur l'assurance-vieillesse et survivants (LAVS), Bâle 1997, n° 93 ad art. 5 LAVS; ATF **123 V 161**, cons. 4a, p. 167.

### 2.1.1.1.2 Relation avec le droit civil

La parenté entre la définition de l'art. 5, al. 2, LAVS, et celle du contrat de travail de l'art. 319, al. 1, CO, est à vrai dire indéniable. En effet, la définition du droit du travail contient également quatre éléments caractéristiques: le travail, la durée, la rémunération et le rapport de service. Toutefois, l'AVS a adopté dès l'origine une définition plus large du salarié que celle du droit civil. D'après la jurisprudence constante du Tribunal fédéral des assurances, la question de l'activité dépendante ou indépendante ne s'apprécie pas, dans le cas d'espèce, en fonction de la nature juridique des relations contractuelles, mais au contraire en fonction des circonstances économiques. En l'occurrence, les relations de droit civil peuvent offrir des indices pour la qualification de l'activité selon le droit de l'AVS, sans être déterminantes pour autant<sup>6</sup>. La distinction entre les cotisants de condition dépendante et indépendante se base sur une définition autonome de cette notion<sup>7</sup>, qui ne se recoupe pas forcément avec la notion traditionnelle des indépendants et des salariés<sup>8</sup>.

### 2.1.1.1.3 Critères de distinction

Les principaux critères pour distinguer une activité lucrative dépendante d'une activité lucrative indépendante sont l'existence d'un rapport de dépendance économique ou organisationnelle (rapport de subordination) et le risque économique de l'entrepreneur.

Il y a activité lucrative dépendante lorsque les traits caractéristiques du contrat de travail sont également remplis, c'est-à-dire lorsque l'assuré doit offrir ses services pendant un certain temps, lorsqu'il dépend économiquement de son «employeur» et lorsqu'il est également intégré à l'entreprise de cet employeur pendant l'horaire de travail et ne peut donc exercer une autre activité lucrative<sup>9</sup>. Une activité dépendante se caractérise par un rapport de subordination qui se matérialise principalement par le droit de donner des instructions. Les indices en faveur d'une activité dépendante sont les suivants:

- l'existence d'un plan de travail,
- l'obligation d'accomplir personnellement le travail,
- l'obligation de présence, l'existence d'une clause de non-concurrence,
- la nécessité de faire rapport sur l'état des travaux, et
- la dépendance à l'égard de l'infrastructure au lieu de travail<sup>10</sup>.

En cas d'activité indépendante, le risque économique de l'assuré dépend de la (seule) réussite de son travail personnel<sup>11</sup> ou – en cas de travail régulier – dans le

<sup>6</sup> ATF 123 V 163, cons. 1 et arrêts cités.

<sup>7</sup> Tibère Adler, Problèmes de qualification contractuelle et leurs répercussions sur les assurances sociales. L'exemple des journalistes de la presse écrite, in: Droit privé et assurances sociales, Enseignement de 3<sup>e</sup> cycle de droit, 1989, p. 23.

<sup>8</sup> ATF 122 V 168, cons. 3.

<sup>9</sup> Manfred Rehinder, Schweizerisches Arbeitsrecht, 12<sup>e</sup> éd., p. 34 s.; Frank Vischer, Der Arbeitsvertrag, SPR VII/1, p. 306.

<sup>10</sup> RCC 1982 p. 178.

<sup>11</sup> RCC 1986 p. 127, cons. 2b; p. 349, cons. 2d.

fait qu'en cas d'échec de son activité, l'assuré indépendant se retrouvera dans la même situation qu'un salarié qui a perdu son emploi<sup>12</sup>.

Les traits caractéristiques d'une activité lucrative indépendante sont:

- l'engagement d'investissements importants,
- l'utilisation par l'assuré de ses propres locaux commerciaux, et
- l'emploi par l'assuré de son propre personnel<sup>13</sup>.

Le risque économique de l'entrepreneur spécifique à l'assuré indépendant dépend du fait qu'il doit supporter seul les frais de son activité, indépendamment de la réussite de celle-ci<sup>14</sup>. Le risque de l'entrepreneur peut également porter sur le risque de pertes grevant la fortune commerciale à la suite d'une mauvaise prévision professionnelle ou d'erreurs professionnelles<sup>15</sup>. Une activité exercée en même temps pour plusieurs sociétés, mais pour son propre compte et sans dépendre de ces sociétés<sup>16</sup> parle en faveur d'une activité indépendante. En l'occurrence, ce n'est pas la possibilité juridique d'accepter du travail de plusieurs mandants, mais le nombre réel de ces mandats<sup>17</sup> qui est déterminant.

#### 2.1.1.1.4 Distinction en particulier

La jurisprudence rappelle constamment que ces principes ne conduisent pas à eux seuls à des solutions uniformes, applicables schématiquement. Les manifestations de la vie économique revêtent en effet des formes si diverses qu'il faut déterminer, dans chaque cas particulier, le statut de cotisant d'une personne exerçant une activité lucrative en considérant toutes les circonstances de ce cas. Souvent, on trouvera des caractéristiques appartenant à ces deux genres d'activités; pour trancher la question on se demandera quels éléments sont prédominants dans le cas considéré<sup>18</sup>.

Pour un assuré qui exerce plusieurs activités à la fois, il faut examiner chaque élément du revenu et déterminer s'il provient d'une activité lucrative dépendante ou indépendante. Il est parfaitement possible qu'un assuré soit à la fois un salarié pour une entreprise et un indépendant pour une autre entreprise. Par conséquent, il est également possible qu'un assuré qui travaille pour une entreprise soit considéré comme un salarié dans une des branches de l'entreprise et comme un indépendant dans une autre<sup>19</sup>. C'est notamment le cas de l'avocat qui, en plus de son mandat de membre du conseil d'administration, traite, pour la même société, des affaires juridiques qui n'ont aucun lien direct avec son mandat d'administrateur.

La diversité des relations économiques créées par les conventions contractuelles passées par les parties, la diversité des conditions de travail et l'apparition de nouvelles formes de rémunération empêchent de dresser le catalogue complet de critères

<sup>12</sup> ATF 122 V 169, cons. 3; 119 V 163, cons. 3b.

<sup>13</sup> ATF 119 V 163, cons. 3b.

<sup>14</sup> RCC 1986 p. 349 cons. 2d; 127, cons. 2b.

<sup>15</sup> Hanspeter Käser, *Unterstellung und Beitragswesen in der obligatorischen AHV*, 2<sup>e</sup> éd., Berne 1996, N. marg. 4.15.

<sup>16</sup> RCC 1982, p. 208.

<sup>17</sup> RCC 1982, p. 178, cons. 2b.

<sup>18</sup> ATF 123 V 163, cons. 1; 122 V 171, cons. 3a, 283 cons. 2a, 119 V 161 s. cons. 2 et arrêts cités.

<sup>19</sup> ATF 122 V 169, cons. 3a; 104 V 126 s.

et de caractéristiques ou d'établir la classification schématique souvent réclamée des activités dépendantes et indépendantes<sup>20</sup>.

### **2.1.1.2 Jurisprudence et pratique**

Dans sa jurisprudence, le Tribunal fédéral des assurances a examiné des questions de distinction dans de nombreux arrêts. Depuis l'entrée en vigueur de l'AVS en 1948, près de 200 arrêts ont été publiés sur ce sujet. Le Tribunal fédéral des assurances s'est constamment référé aux deux principaux critères de distinction présentés au ch. 2.1.1.1.3, la subordination et le risque économique de l'entrepreneur. Même si l'appréciation de l'ensemble des circonstances du cas particulier également prescrite par la jurisprudence ne permet pas de tirer des conclusions générales pour les différentes catégories professionnelles, on peut néanmoins tirer aujourd'hui des trésors de la jurisprudence une pratique bien établie et largement prévisible.

L'Office fédéral des assurances sociales a rendu de nombreuses instructions administratives pour l'exécution de l'AVS par les caisses de compensation. Elles se trouvent dans les instructions sur le salaire déterminant pour l'AVS, l'AI et l'APG. Tant les dispositions générales de ces instructions que les dispositions spécifiques aux professions entérinent pour l'essentiel cette jurisprudence. Elles n'ont donc pas de caractère indépendant: elles sont égales à un commentaire de la jurisprudence axée sur les besoins pratiques.

A titre d'exemple, voici des extraits choisis de la jurisprudence du Tribunal fédéral des assurances concernant quelques professions:

#### *Agents*

Ils sont en général considérés comme des salariés. Ils ne sont considérés comme des indépendants que si les conditions suivantes sont remplies cumulativement: ils utilisent leurs propres locaux, ils emploient leur propre personnel et ils supportent l'essentiel des frais commerciaux<sup>21</sup>.

#### *Travailleurs à la tâche*

Ils exercent en général une activité lucrative dépendante. Ils exercent une activité indépendante lorsqu'ils possèdent leur propre organisation, qu'ils traitent à égalité avec celui qui leur a confié le travail à exécuter et qu'ils assument un risque économique d'entrepreneur<sup>22</sup>.

#### *Acquisiteurs*

Les acquiseurs (d'annonces) sont généralement considérés comme des salariés, car ils n'ont pas à faire d'importants investissements ni à supporter le salaire d'employés<sup>23</sup>.

<sup>20</sup> Rudolf Rüedi, notamment p. 127.

<sup>21</sup> ATF 119 V 163, cons. 3b.

<sup>22</sup> ATF 114 V 69, cons. 2b.

<sup>23</sup> RCC 1986, p. 349.

### *Médecins*

D'après la jurisprudence, tous les revenus qu'obtient un médecin de condition dépendante font partie du salaire déterminant; en revanche, les revenus qu'obtient un médecin dans son cabinet privé font partie des revenus provenant d'une activité lucrative indépendante. Les honoraires qu'un médecin reçoit de l'hôpital en tant que médecin-chef font partie, en règle générale, du salaire déterminant. Par contre, font partie du revenu d'une activité lucrative indépendante, les honoraires qu'un médecin-chef perçoit pour les soins prodigués à la clientèle ambulatoire dans son cabinet privé mis à disposition par l'hôpital et pour lesquels il supporte le risque économique (honoraires non recouvrables)<sup>24</sup>.

### *Auteurs*

S'ils sont fondamentalement libres d'organiser leur travail, ils sont considérés comme des indépendants<sup>25</sup>.

### *Chefs de chantier*

Ils sont considérés comme des indépendants; leur lien avec un architecte n'est pas décisif<sup>26</sup>.

### *Conseillers*

Les personnes qui sont appelées (une ou plusieurs fois) à résoudre des problèmes techniques, sans être manifestement des salariés du mandant, sont en principe considérées comme des indépendants. Etant donné que des investissements ne sont souvent pas nécessaires pour cette activité typique des services, le risque économique de l'entrepreneur perd de son importance parmi les critères de distinction au profit du critère de la dépendance au niveau de l'organisation du travail. En effet, l'indépendance économique et professionnelle constitue souvent le préalable de l'exercice d'une activité de conseil<sup>27</sup>.

### *Comptables*

Le comptable qui exerce sa profession à la maison et n'a pas à recevoir d'instructions est considéré comme un indépendant<sup>28</sup>.

### *Spécialistes en informatique*

Les spécialistes TED exercent en général une activité lucrative dépendante<sup>29</sup>. En revanche, celui qui supporte le risque d'une facturation trop basse et des travaux de garantie et qui élabore des programmes dans ses propres locaux ou dans des locaux loués et sur son propre équipement est considéré comme un indépendant<sup>30</sup>. Actuellement, le Tribunal fédéral des assurances accorde une importance particulière à l'indépendance au niveau de l'organisation, qui est un indice d'une activité indépendante<sup>31</sup>.

24 ATF 124 V 98 s., cons. 4 et 6; 122 V 284 s., cons. 3 et nombreux arrêts cités.

25 ATFA 1951 107.

26 RCC 1984, p. 232, cons. 5.

27 ATF 110 V 72, cons. 4b, p. 78 s.

28 RCC 1953, p. 443 s.

29 VSI 1995, p. 141 cons. 3; VSI 1993, p. 14.

30 RCC 1983, p. 191.

31 VSI 2001, p. 58.

### *Collaborateurs libres*

Cf. spécialistes TED.

### *Concierges*

Ils sont considérés comme des salariés s'ils ne doivent pas supporter personnellement les frais de conciergerie et s'ils reçoivent le matériel nécessaire à leur travail<sup>32</sup>.

### *Travailleurs à domicile*

Ils sont considérés d'ordinaire comme des salariés<sup>33</sup>.

### *Journalistes*

La rémunération pour des articles que des collaborateurs occasionnels livrent spontanément et qui sont publiés sporadiquement constitue un revenu d'une activité lucrative indépendante. En revanche, les journalistes libres, qui travaillent régulièrement pour le même journal, doivent en principe être considérés, pour cette activité, comme des salariés<sup>34</sup>.

### *Intermédiaires*

En principe, les commissions versées pour les crédits négociés au moment de l'achat d'un véhicule automobile font partie du salaire déterminant<sup>35</sup>.

### *Chauffeurs de poids lourds*

Le chauffeur qui est propriétaire de son véhicule et qui supporte les frais qui y sont liés est considéré comme un indépendant<sup>36</sup>.

### *Enseignants*

Les enseignants sont en règle générale considérés comme des salariés, même s'ils tiennent leur enseignement de leur activité principale et n'enseignent qu'à titre accessoire dans une école<sup>37</sup>. Il en va autrement lorsqu'ils donnent occasionnellement des cours ou des conférences sans faire partie du corps enseignant d'un établissement scolaire<sup>38</sup>.

### *Courtiers*

Ils sont régulièrement considérés comme des indépendants<sup>39</sup>.

### *Musiciens*

Le musicien qui se produit simplement dans des concerts dont il est incontestablement la vedette est un indépendant<sup>40</sup>. En revanche, les musiciens des orchestres ou des fanfares, des restaurants ou des hôtels (pianistes de bar), etc. sont en général considérés comme des salariés.

<sup>32</sup> RCC 1970, p. 450, cons. 2.

<sup>33</sup> RCC 1979, p. 483.

<sup>34</sup> ATF **119** V 161.

<sup>35</sup> VSI 1995, p. 26, cons. 2a.

<sup>36</sup> RCC 1983, p. 427.

<sup>37</sup> P. ex. école club Migros; VSI 1995, p. 135.

<sup>38</sup> ATFA **1959** p. 129.

<sup>39</sup> RCC 1988, p. 314.

<sup>40</sup> RCC 1956, p. 98 s., cons. 2.

### *Traducteurs*

Le traducteur qui se tient à disposition en cas de besoin et qui travaille dans ses propres locaux avec son propre équipement est considéré comme un indépendant<sup>41</sup>. Celui qui est engagé pour un certain temps est un salarié<sup>42</sup>.

### *Membres des conseils d'administration*

Les membres des conseils d'administration sont des salariés. L'assuré qui fait partie de cet organe d'une personne morale peut toutefois occuper à la fois une position dépendante et une position indépendante à l'égard de cette personne morale<sup>43</sup>.

## **2.1.2 Autres assurances sociales**

Les différentes branches des assurances sociales se sont développées progressivement et, au début, largement indépendamment les unes des autres. Le problème de la distinction entre les activités dépendantes et indépendantes s'est donc posé indépendamment pour chacune d'elles. Le souci d'un point de vue uniforme est cependant sensible et certaines assurances sociales ont été rattachées dès le début à l'AVS.

La question d'une harmonisation des assurances sociales s'est posée en particulier à la fin des années 70 et au début des années 80 au moment de l'introduction des assurances obligatoires des travailleurs: l'assurance-chômage, l'assurance-accidents et la prévoyance professionnelle. Seuls les salariés sont obligatoirement assurés dans le cadre de ces assurances. La nécessité d'une harmonisation s'est rapidement fait sentir au niveau politique, juridique et pratique.

Pour commencer, on a tenté de coordonner, au niveau des instructions, la distinction entre les activités dépendantes et indépendantes pour les différentes assurances sociales. Après avoir résolu diverses questions de cette manière, l'Office fédéral des assurances sociales a publié des règles pour l'appréciation du statut des personnes exerçant une activité lucrative, règles qui sont entrées en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 1994. Pour terminer, le 1<sup>er</sup> janvier 1998, le Conseil fédéral a modifié l'ordonnance sur l'assurance-accidents obligatoire de manière à parvenir à une coordination complète, à part quelques exceptions énumérées expressément, entre l'AVS et l'assurance-accidents obligatoire qui était la dernière assurance sociale à ne pas se référer à l'AVS.

Pour sa part, le Tribunal fédéral des assurances a exprimé son souci de coordination dans sa jurisprudence. Il a décidé notamment dans RAMA 1992 n° U 155, p. 251 et ATF 119 V 164, cons. 3b, que la jurisprudence devait contribuer à coordonner les assurances sociales en harmonisant l'interprétation des diverses notions fondamentales de ces assurances (LAVS, LAA).

A part les quelques rares exceptions énumérées expressément dans la loi sur l'assurance-accidents, la distinction entre activité lucrative dépendante et indépendante est entièrement coordonnée au sein des assurances sociales.

<sup>41</sup> RCC 1986, p. 539.

<sup>42</sup> RCC 1972, p. 686.

<sup>43</sup> ATF 105 V 113.

### **2.1.2.1 Assurance-invalidité (AI)**

Un renvoi légal rattache entièrement l'assurance-invalidité à l'AVS; elle en reprend toutes les qualifications sans exception<sup>44</sup>.

### **2.1.2.2 Régime des allocations pour perte de gain en faveur des personnes servant dans l'armée, dans le service civil et dans la protection civile (APG)**

Le régime des allocations pour perte de gain est également rattaché à l'AVS<sup>45</sup>.

### **2.1.2.3 Assurance-chômage obligatoire (LACI)**

L'assurance-chômage reprend également les distinctions de la législation sur l'AVS<sup>46</sup>. Du point de vue des prestations, elle ne s'en écarte que lorsque le statut AVS des cotisations se révèle manifestement erroné<sup>47</sup>.

### **2.1.2.4 Allocations familiales dans l'agriculture (AFG)**

La notion de «travailleur» de la loi sur les allocations familiales dans l'agriculture<sup>48</sup> correspond à celle de la LAVS<sup>49</sup>.

### **2.1.2.5 Prévoyance professionnelle (PP)**

La loi fédérale sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité<sup>50</sup> utilise la notion de «salarié» à son art. 2. Cette notion doit être interprétée selon les critères de l'AVS, ne serait-ce qu'en raison du lien étroit entre le 1<sup>er</sup> et le 2<sup>e</sup> pilier<sup>51</sup>. Par le biais de la LPP, cela vaut également pour la loi fédérale sur le libre passage dans la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité<sup>52</sup>, qui règle le versement des prestations en espèces.

<sup>44</sup> Art. 2 et 3 de la loi fédérale sur l'assurance-invalidité (LAI); RS **831.20**.

<sup>45</sup> Art. 27 de la loi fédérale sur le régime des allocations pour perte de gain en faveur des personnes servant dans l'armée, dans le service civil ou dans la protection civile (LAPG); RS **834.1**.

<sup>46</sup> Art. 2, al. 1, let. a de la loi fédérale sur l'assurance-chômage obligatoire et l'indemnité en cas d'insolvabilité (LACI); RS **837.0**; ATF **121 V 367**, cons. 2.

<sup>47</sup> ATF **115 Ib 42**, cons. 4b; ATF **117 V 4**, cons. 4b.

<sup>48</sup> Art. 1 LFA; RS **836.1**

<sup>49</sup> RCC 1961, p. 463 (en allemand).

<sup>50</sup> LPP; RS **831.40**

<sup>51</sup> ATF **115 Ib 43**, cons. 4d; VPB 51 [1987] n° 16 p. 98 s., SZS 1990 p. 181; cf. également Julian Luke Elrod, Der Arbeitnehmerbegriff des BVG im Rahmen der schweizerischen Rechtsordnung, thèse ZH, 1989.

<sup>52</sup> LFLP; RS **831.42**

## **2.1.2.6 Assurance-accidents obligatoire (AA)**

Les travailleurs sont assurés en vertu de l'art. 1 de la loi fédérale sur l'assurance-accidents<sup>53</sup>. L'art. 1 de l'ordonnance sur l'assurance-accidents<sup>54</sup> définit le travailleur comme une personne qui exerce une activité lucrative dépendante au sens de l'AVS. Les dérogations à l'AVS sont énumérées exhaustivement. Par exemple, les membres d'un conseil d'administration qui ne travaillent pas dans l'entreprise ne sont pas assurés, de même que les personnes qui exercent des activités d'intérêt public, notamment les membres des parlements, d'autorités ou de commissions<sup>55</sup>, dans la mesure où il n'existe pas de rapports de service. Sous l'ancien droit déjà, le Tribunal fédéral des assurances s'était prononcé en faveur d'une interprétation coordonnée de la notion de «travailleur» avec celle de l'AVS<sup>56</sup>.

## **2.2 Droit fiscal**

### **2.2.1 Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD)**

#### **2.2.1.1 Dispositions topiques**

##### **2.2.1.1.1 Bases légales**

La législation régissant les impôts sur le revenu opère une distinction entre le revenu d'une activité lucrative, le revenu de la fortune mobilière et immobilière, le revenu de la prévoyance et les autres revenus. Pour le revenu de l'activité lucrative, elle distingue entre le revenu d'une activité dépendante et celui d'une activité indépendante. Cette distinction est importante à divers points de vue. Par exemple, seuls les indépendants disposent d'une fortune commerciale dont la réévaluation comptable, l'aliénation ou le transfert dans la fortune privée peut avoir des incidences fiscales<sup>57</sup>. En revanche, les gains en capital issus de l'aliénation d'éléments de la fortune privée sont exonérés d'impôt dans la mesure où ils sont réalisés dans le cadre de la simple administration de la fortune<sup>58</sup>. La détermination du revenu net obéit également à des réglementations différentes: pour les indépendants, il ne faut pas seulement déduire les frais d'acquisition du revenu, comme pour les salariés, mais il faut encore déduire les amortissements et les provisions.

De plus, la compensation des pertes des exercices précédents qui n'ont pas encore été prises en compte fiscalement n'est possible que pour les activités indépendantes. En outre, cette distinction est importante pour trancher la question de savoir s'il y a taxation intermédiaire à la suite d'un changement de profession, du statut de salarié à celui d'indépendant et inversement<sup>59</sup>. Enfin, la distinction entre activité dépendante et indépendante est capitale pour le droit fiscal intercantonal<sup>60</sup>.

<sup>53</sup> LAA; RS 832.20

<sup>54</sup> OLAA; RS 832.202

<sup>55</sup> Art. 2, al. 1, let. f à g, OLAA.

<sup>56</sup> RAMA 1992 n° U 155, p. 251.

<sup>57</sup> Art. 18, al. 2, LIFD; art. 8, al. 1, LHID.

<sup>58</sup> Cf. art. 16, al. 3, LIFD; art. 7, al. 4, LHID.

<sup>59</sup> Art. 45, let. b, LIFD; art. 17, let. b, LHID.

<sup>60</sup> Interdiction de la double imposition selon l'art. 46, al. 2, Cst.

D'après l'art. 17 LIFD, les revenus d'une activité lucrative indépendante sont définis comme suit:

- Sont imposables tous les revenus provenant d'une activité exercée dans le cadre d'un rapport de travail, qu'elle soit régie par le droit privé ou par le droit public, y compris les revenus accessoires, tels que les indemnités pour prestations spéciales, les commissions, les allocations, les primes pour ancienneté de service, les gratifications, les pourboires, les tantièmes et les autres avantages appréciables en argent.
- Les prestations en capital d'une institution de prévoyance en relation avec le rapport de travail ou les autres prestations en capital de l'employeur sont imposées conformément à l'art. 38 LIFD.
- Les frais professionnels<sup>61</sup> ainsi que d'autres frais prévus par la loi peuvent être déduits du revenu de l'activité lucrative pour calculer le revenu imposable.

D'une manière analogue à celle de l'art. 17 (en cas d'activité lucrative dépendante), l'art 18, al. 1, LIFD, concrétise le principe de l'imposition de l'ensemble des revenus d'une activité lucrative indépendante en statuant expressément ce qui suit:

- Sont imposables tous les revenus provenant de l'exploitation d'une entreprise commerciale, industrielle, artisanale, agricole ou sylvicole, de l'exercice d'une profession libérale ou de toute autre activité lucrative indépendante.

L'art. 27 LIFD définit les frais justifiés par l'usage commercial de la manière suivante:

- En cas d'activité lucrative indépendante, les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel sont déductibles.

Font notamment partie de ces frais:

- a. les amortissements et les provisions au sens des art. 28 et 29;
- b. les pertes effectives sur des éléments de la fortune commerciale, à condition qu'elles aient été comptabilisées;
- c. les versements à des institutions de prévoyance en faveur du personnel de l'entreprise, à condition que toute utilisation contraire à leur but soit exclue.

### **2.2.1.1.2 Critères de distinction**

Est réputée exercer une activité lucrative dépendante toute personne liée par des rapports de travail pour un certain temps, contre rémunération et selon les instructions de l'employeur. L'engagement peut être à titre principal ou accessoire, être de durée limitée ou illimitée et se fonder sur le droit privé ou le droit public (contrat de travail relevant du code des obligations ou statut de fonctionnaire). En principe, les raisons d'exercer une activité lucrative ne jouent pas de rôle.

<sup>61</sup> Art. 26 LIFD: frais professionnels.

Sont considérées comme des revenus imposables d'une activité lucrative dépendante toutes les prestations qui sont versées au salarié (travailleur) en relation avec le rapport de travail et qui constituent une rémunération du travail. En font partie la rémunération des services fournis par le salarié en vertu du contrat et de la loi (salaire, y compris indemnités pour les heures supplémentaires, travail de nuit, travail en équipe, travail dominical, allocations salariales, etc.), ainsi que toutes les prestations à bien plaie. Sont également imposées les gratifications, les primes pour ancienneté, les tantièmes, les commissions sur le chiffre d'affaires et sur les bénéfices, etc. Ces prestations peuvent provenir de l'employeur ou d'un tiers (p. ex. pourboires). Le caractère de revenu ne dépend pas de la forme des prestations: les prestations en espèces et en nature ainsi que l'octroi d'autres avantages appréciables en argent (loyer gratuit ou réduit, prêts sans intérêts, etc.) font également partie du revenu au même titre que l'attribution gratuite à un prix préférentiel d'actions aux collaborateurs.

En principe, le remboursement des frais fait également partie du revenu, dans la mesure où le montant remboursé est supérieur au montant réel des frais. De plus, on considère généralement comme salariés les personnes qui ne supportent aucun risque spécifique à l'entrepreneur<sup>62</sup>. En outre, la rémunération fixe versée à un avocat en tant que membre du conseil d'administration ou de l'organe de contrôle d'une société anonyme constitue un revenu d'une activité dépendante<sup>63</sup>.

Le fait qu'un salarié n'est pas tenu d'obéir uniquement aux instructions de son employeur (par ex. en cas de réorganisation de l'entreprise) et qu'il jouit, dans son horaire de travail, d'une liberté plus grande que dans un rapport de service ordinaire ne change rien à son statut de salarié<sup>64</sup>.

En revanche, la personne qui possède sa propre organisation, travaille pour son propre compte et à ses risques et périls aux yeux des tiers (c'est-à-dire agit comme un agent économique) exerce une activité lucrative indépendante. Cette notion englobe notamment tous les commerçants et artisans. De plus, les membres des professions libérales, tels que les médecins, avocats, agents fiduciaires, architectes, ingénieurs, artistes, écrivains, agriculteurs, etc. sont des indépendants. Tout contribuable de condition indépendante doit déclarer l'ensemble de ses charges, de ses revenus, de sa fortune et de ses dettes<sup>65</sup>. Cette obligation existe indépendamment de l'obligation de tenir une comptabilité prescrite par le code des obligations<sup>66</sup>.

Fiscalement, la distinction entre activité lucrative principale et accessoire est importante en raison du traitement différent des déductions pour les frais d'acquisition du revenu. Par exemple, le propriétaire d'un magasin d'installations sanitaires qui donne des cours à l'école professionnelle réalise un revenu accessoire d'une activité dépendante, car les fondements juridiques de ces revenus sont totalement différents. Pour l'imposition des revenus, peu importe si l'activité est exercée régulièrement, occasionnellement ou exceptionnellement. En l'occurrence se pose la question de l'imposition de l'activité accessoire. Contrairement au revenu d'une entreprise, le revenu des affaires occasionnelles n'a pas de caractère durable. Ces affaires se trouvent en particulier dans le commerce d'immeubles et de titres. Les revenus d'affaires occasionnelles ne constituent des revenus d'une activité indépendante que

<sup>62</sup> ATF 104 V 126, avec renvoi à l'ATF 101 V 253.

<sup>63</sup> ORK ZH RB 1960 n° 73.

<sup>64</sup> Locher, par. 5 I B n° 3.

<sup>65</sup> Obligation d'établir des relevés selon l'art. 125, al. 2, LIFD.

<sup>66</sup> Art. 957 ss CO.

s'ils sont le résultat d'une activité à but lucratif, et non s'ils découlent de l'exploitation d'une bonne occasion dans le cadre de la simple administration de la fortune.

Le revenu d'une activité lucrative dépendante est égal au solde du compte de résultats, c'est-à-dire à la différence entre les revenus bruts ou le bénéfice brut, d'une part, et les frais d'acquisition du revenu, les amortissements et les provisions, d'autre part. En l'occurrence, les revenus imposables comprennent non seulement le bénéfice sur les affaires en cours, mais aussi les bénéfices en capital, les bénéfices de liquidation et les bénéfices de réévaluation. Le revenu d'une activité lucrative indépendante est déterminé uniquement sur la base de la modification de la fortune commerciale. La fortune privée n'entre pas en compte pour déterminer ce revenu. La fortune privée et la fortune commerciale sont traitées différemment du point de vue fiscal:

- Les amortissements avec incidences fiscales ne peuvent porter que sur des biens de la fortune commerciale.
- Les gains en capital sur des éléments de la fortune privée sont en général traités d'une autre manière que les gains en capital sur la fortune commerciale. Les gains en capital privés sont actuellement exonérés de l'impôt par la Confédération et les cantons.
- Les pertes en capital ne sont prises en compte fiscalement que si elles concernent la fortune commerciale. Par conséquent, les pertes en Bourse sur les transactions sur titres privés ne peuvent pas être compensées avec le reste du revenu.

L'appartenance à la fortune privée ou à la fortune commerciale dépend la plupart du temps du contexte. Par exemple, l'habitation privée du propriétaire d'une raison individuelle fait en principe partie de sa fortune privée. En revanche, le bâtiment, les machines et le dépôt de marchandises de son commerce font partie de sa fortune commerciale. En cas d'utilisation mixte, la LIFD applique le principe de la prépondérance (attribution en fonction de l'usage prépondérant). L'imposition des bénéfices en capital, des bénéfices de liquidation et de réévaluation suppose toujours la réalisation de réserves latentes. Aussi longtemps que ce n'est pas le cas, il n'y a pas d'imposition. Pour un indépendant, il y a véritablement réalisation lorsqu'un actif de la fortune commerciale est aliéné contre rémunération: c'est le cas notamment de l'aliénation à titre onéreux de certains actifs de la fortune commerciale, de la liquidation d'une entreprise ou de la vente d'une entreprise à un tiers ou encore en cas de départ d'un associé d'une société de personnes.

- Le dédit payé à un avocat pour rupture anticipée d'un contrat de conseil constitue un revenu d'une activité lucrative indépendante<sup>67</sup>.
- Pour déterminer s'il y a activité lucrative dépendante ou indépendante, il ne faut pas se fonder uniquement sur les rapports de droit civil. Il faut bien plus se baser sur l'ensemble des circonstances, principalement sur le degré d'indépendance personnelle et économique. L'absence d'un contrat de travail au sens des art. 319 ss CO ne signifie pas automatiquement que le revenu obtenu provient d'une activité lucrative indépendante. Si le contrat

<sup>67</sup> ASA 39, 323.

n'est pas qualifié expressément de contrat de travail, il faut déterminer sur la base de l'ensemble des circonstances si le revenu obtenu ne provient pas quand même d'un contrat de travail au sens des art. 319 ss CO<sup>68</sup>.

### **2.2.1.1.3 Indices permettant de faire la distinction**

#### **Travailleur**

- pas ou très peu d'investissements personnels
- pas de locaux commerciaux appartenant au travailleur
- obligation d'accomplir personnellement le travail
- aucun risque d'entrepreneur
- pas de responsabilité envers des tiers (responsabilité incombant à l'employeur)
- travail en principe pour un seul employeur

#### **Employeur**

- opère des investissements importants
- utilise ses propres locaux commerciaux
- occupe son propre personnel
- supporte le risque de l'entrepreneur (p. ex. erreurs de calcul)
- porte l'entière responsabilité envers les tiers
- travaille pour différents mandants suivant la situation concrète des commandes

### **2.2.1.2 Jurisprudence et pratique**

Font notamment partie des revenus imposables tous les revenus provenant d'une «autre activité lucrative indépendante»<sup>69, 70</sup>. En l'occurrence, la notion d'activité lucrative indépendante est plus large que celle d'entreprise, de commerce ou d'industrie qui exigent une réunion structurée du capital et du travail<sup>71, 72</sup>. Le Tribunal fédéral a répété maintes fois que la distinction entre l'activité lucrative dépendante et indépendante dépend d'une appréciation globale<sup>73</sup>.

<sup>68</sup> SZ StP 17 1999, p. 5 s.

<sup>69</sup> ATF du 8.1.1999, art. 18, LIFD.

<sup>70</sup> Commerce professionnel d'immeubles, ASA 67, 644; ATF 125 II 113.

<sup>71</sup> ATF du 9.7.1999; art. 21, al. 1, let. A, AIFD.

<sup>72</sup> Commerce professionnel d'immeubles ; STE 1999, B 23.1, n° 43.

<sup>73</sup> ASA 63, 656; StE 1994, B 23.1, n° 29.

## **2.2.2 Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID)**

### **2.2.2.1 Dispositions topiques**

Etant donné que la Confédération et les cantons perçoivent chacun des impôts directs et que leurs souverainetés fiscales se recourent pour ces impôts, une harmonisation – au moins formelle – a été décidée. D'après l'art. 129 Cst., la Confédération doit édicter les principes des législations cantonales et communales sur l'assujettissement à l'impôt, l'objet de l'impôt et l'imposition dans le temps et surveiller leur respect.

L'art. 7, al. 1, LHID (principe) définit le revenu imposable de la manière suivante:

L'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques, en particulier le produit d'une activité lucrative dépendante ou indépendante, le rendement de la fortune y compris la valeur locative de l'habitation du contribuable dans son propre immeuble, les prestations d'institutions de prévoyance professionnelle ainsi que les rentes viagères.

A part le principe inscrit dans cet article, le législateur fédéral a précisé la notion d'activité lucrative indépendante à l'art. 8 LHID<sup>74</sup>.

<sup>74</sup> Art. 8 LHID:

Le produit de l'activité lucrative indépendante comprend également tous les bénéfices en capital provenant de l'aliénation, de la réalisation, de la réévaluation comptable, du transfert dans la fortune privée ou dans une entreprise ou un établissement stable sis à l'étranger d'éléments de la fortune commerciale; en sont exclus les bénéfices provenant de l'aliénation d'immeubles agricoles ou sylvicoles, dans la mesure où le produit de l'aliénation est supérieur aux dépenses d'investissement. L'art. 12, al. 4, est réservé.

La fortune commerciale comprend tous les éléments de la fortune qui servent, entièrement ou de manière prépondérante, à l'exercice de l'activité lucrative indépendante; il en va de même pour les participations d'au moins 20 % au capital-actions ou au capital social d'une société de capitaux ou d'une société coopérative, dans la mesure où le détenteur les déclare comme fortune commerciale, au moment de leur acquisition.

Les réserves latentes d'une entreprise de personnes ne sont pas imposées aussi longtemps que dure l'assujettissement à l'impôt en Suisse, qu'il n'y ait pas de réévaluation comptable et que les éléments commerciaux soient repris à leur dernière valeur déterminante pour l'impôt sur le revenu:

- a. En cas de changement de la forme juridique d'une entreprise de personnes ou de transformation en une personne morale, lorsque l'exploitation se poursuit sans changement et que les participations restent en principe proportionnellement les mêmes;
- b. En cas de concentration d'entreprises par transfert de tous les actifs et passifs à une autre entreprise de personnes ou à une personne morale;
- c. En cas de scission d'une entreprise de personnes, par transfert de parties distinctes de celle-ci à d'autres entreprises de personnes ou à des personnes morales, lorsque l'exploitation de ces parties se poursuit sans changement.

Lorsque des biens immobilisés nécessaires à l'exploitation sont remplacés, les réserves latentes inhérentes à ces biens peuvent être reportées, dans un délai raisonnable, sur des éléments acquis en emploi qui remplissent la même fonction; le report de réserves latentes sur des éléments de fortune sis hors de Suisse est exclu.

### 2.2.2.2

## Remarques fondamentales concernant l'activité lucrative indépendante selon la LHID

La notion de l'activité lucrative indépendante remplit une fonction capitale pour la distinction. Les revenus provenant d'une activité lucrative indépendante sont en effet déterminés selon une autre méthode que le reste du revenu si bien que la décision sur l'existence ou l'inexistence d'une activité lucrative indépendante est souvent d'une grande portée fiscale.

Tous les bénéfices provenant de l'aliénation d'un élément de la fortune sont imposés conséquemment dans le cadre de l'activité lucrative indépendante contrairement à la sphère privée de la fortune. C'est pour cette raison que, dans le cadre de la fortune commerciale, il est également possible de tenir compte de la perte de valeur des éléments de fortune utilisés dans le cadre de l'activité lucrative indépendante au moyen d'amortissements et de rectifications de valeurs. De même, on peut constituer des provisions à la charge du compte de résultats pour des engagements dont le montant n'est pas encore déterminé ou pour des risques de pertes imminents. Une autre différence qu'il faut mentionner porte sur la compensation, possible uniquement dans le cadre de l'activité lucrative indépendante, entre les pertes des années précédentes et le revenu. La notion d'activité lucrative indépendante a également une grande portée dans le droit fiscal intercantonal et international. Les revenus d'une activité lucrative indépendante sont en effet répartis selon d'autres règles que les autres revenus: ils sont en effet imposés au lieu d'exercice de l'activité ou au lieu de situation de l'établissement stable<sup>75</sup>.

D'après la doctrine et la pratique, sont considérées comme indépendantes les personnes physiques qui prennent part à la vie économique en utilisant du travail et du capital dans une organisation librement choisie, à leurs propres risques et périls, durablement, méthodiquement, d'une manière reconnaissable pour des tiers et à des fins lucratives.

Cette notion de l'activité lucrative indépendante se caractérise par son ouverture et son imprécision. La diversité des cas à régler ne permet cependant pas de donner une définition générale et précise de l'activité lucrative indépendante.

L'image d'ensemble des activités exercées est toujours déterminante pour savoir s'il y a, dans un cas concret, une activité lucrative indépendante. Il faut tenir compte de l'ensemble des circonstances<sup>76</sup>.

La qualification fiscale d'indépendant ne dépend ni de l'inscription au registre du commerce ni de la tenue d'une comptabilité. Sont des indépendants non seulement les artisans, les commerçants et les détenteurs d'une entreprise commerciale, industrielle ou d'une entreprise de services, mais aussi les personnes qui exercent une profession libérale ainsi que les paysans et sylviculteurs. A part les entrepreneurs, les associés des sociétés collectives et en commandite, les associés d'une société simple qui ont des activités commerciales ou industrielles et les associés passifs de telles sociétés sont aussi considérés comme des indépendants. Est également indépendant le contribuable à qui la direction de l'entreprise est laissée en tant qu'usufruitier et qui a donc droit, à ce titre, aux bénéfices de l'entreprise.

<sup>75</sup> Kommentar zum Schweiz. Steuerrecht, Bd. I/1, StHG, Zweifel/Athanas, N 7 et 8 à l'art. 8, p. 115.

<sup>76</sup> ASA 49, 122.

L'activité d'entrepreneur est une notion dérivée de celle de l'activité lucrative indépendante. Au lieu de la notion d'entreprise, on trouve souvent des expressions comme «commerce», «exploitation» ou «industrie».

## **2.2.3 Art. 127, al. 3, Cst. (art. 46, al. 2, aCst.), Interdiction de la double imposition**

L'art. 127, al. 3, Cst. dispose notamment que la législation fédérale prend les mesures nécessaires contre la double imposition intercantonale<sup>77</sup>.

### **2.2.3.1 Dispositions topiques**

La Confédération ne s'est jamais acquittée du mandat législatif inscrit à l'art. 46, al. 2, aCst. Le législateur fédéral n'a jamais réussi à régler cette matière complexe. Le Tribunal fédéral s'est donc acquitté de cette tâche à sa place. Il a rendu de nombreux arrêts dont il a tiré un système de normes de conflit qui règle jusque dans les moindres détails la délimitation entre les souverainetés cantonales. Le texte légèrement modifié de la nouvelle Constitution tient compte de cet état de fait.

L'interdiction de la double imposition de l'art. 127, al. 3, Cst. a deux aspects: d'une part, il s'agit d'un droit constitutionnel qui protège le citoyen contre la double imposition et, d'autre part, il s'agit d'une délégation de compétence imposant à la Confédération de fixer les limites réciproques de la souveraineté fiscale des cantons. Non seulement les contribuables, mais aussi les cantons peuvent donc invoquer l'art. 127, al. 3, Cst. Dans les relations intercantionales, l'interdiction jurisprudentielle de la double imposition limite donc la compétence cantonale de lever des impôts<sup>78</sup>.

### **2.2.3.2 Jurisprudence et pratique**

En établissant des normes de conflit, le Tribunal fédéral détermine le canton compétent pour imposer un contribuable ou un objet imposable en cas de concours entre deux ou plusieurs régimes fiscaux cantonaux. Les objets fiscaux que les règles de conflit ne permettent pas d'attribuer à un canton déterminé sont soumis à la souveraineté fiscale du canton de domicile.

Pour les revenus d'une activité lucrative, il faut distinguer entre les revenus d'une activité dépendante et indépendante. Pour attribuer un revenu à une activité dépendante ou indépendante, le Tribunal fédéral ne s'en remet pas uniquement à la nature de droit civil des rapports entre le contribuable et les tiers, mais au degré d'autonomie personnelle et économique dont dispose le contribuable dans l'exercice de son activité<sup>79</sup>.

<sup>77</sup> L'art. 46, al. 2, aCst. formulait l'interdiction de la double imposition de la manière suivante: «La législation fédérale statuera les dispositions nécessaires (...) pour empêcher qu'un citoyen ne soit imposé à double.»

<sup>78</sup> M. Reich; in Kommentar zum Schweiz. Steuerrecht, Bd. I/1, éd. Zweifel/Athanas, BS 1997, N 16 et 17, remarques introductives des art. 1/2, p. 6/7.

<sup>79</sup> ATF 95 I 24.

### *Revenu d'une activité lucrative dépendante*

Le revenu d'une activité lucrative dépendante est en général imposable globalement au domicile. Ceci vaut également en principe pour les revenus de remplacement<sup>80</sup>. On ne déroge qu'exceptionnellement à cette règle lorsque l'établissement de la famille ou le séjour saisonnier fondent un domicile fiscal secondaire. Dans ce dernier cas, le canton de séjour et le canton du domicile fiscal principal effectuent un partage du revenu et de la fortune imposable au prorata temporis.

### *Revenu d'une activité indépendante (sociétés en nom personnel et sociétés commerciales de personnes)*

La société en nom personnel et les sociétés commerciales de personnes ne sont pas des sujets fiscaux. Le bénéfice et la fortune (ou le capital social) sont attribués au détenteur de la société en nom personnel ou aux associés des sociétés de personnes et sont imposables en règle générale au lieu de l'activité commerciale ou au siège de la société.

En revanche, le salaire des associés d'une société de personnes est imposé non pas au siège de la société, mais à son domicile. Cette règle de conflit n'est pas transposable aux sociétés en nom personnel. La raison individuelle peut certes fonder un domicile fiscal secondaire où le propriétaire est imposable sur le revenu provenant de son entreprise; ce revenu ne peut toutefois être divisé entre un bénéfice et un salaire<sup>81</sup>. Cette règle de conflit vaut également pour les professions libérales (avocats indépendants, médecins, architectes, etc.).

ATF du 24 février 1998; en la cause Dr D. D.; double imposition Zurich/Schwyz (recours de droit public).

La question de la nature indépendante du revenu d'un médecin d'hôpital n'est pas importante seulement pour l'obligation de verser des cotisations à l'AVS/AI, mais également pour l'imposition du revenu et de la fortune. La qualification fiscale des revenus ne lie pas les organes de l'AVS/AI, mais, d'après le TFA, cette qualification ne devrait si possible pas différer entre ces deux domaines du droit sans raisons objectives. La deuxième cour de droit public du Tribunal fédéral a confirmé ce principe du TFA dans la cause précitée en statuant que le revenu de l'activité privée d'un gynécologue-obstétricien dans un hôpital de Schwyz (en plus de son service à l'hôpital) constituait un revenu d'une activité dépendante. Le Tribunal s'est appuyé notamment sur le fait que le médecin ne pouvait pas fixer librement ses honoraires pour le traitement hospitalier de ses patients (privés) et qu'il était obligé d'utiliser les infrastructures de l'hôpital. Les honoraires en cause étaient donc imposables, en tant que revenus d'une activité lucrative dépendante, par le canton de Zurich où ce médecin était alors domicilié.

<sup>80</sup> ATF 99 Ia 228.

<sup>81</sup> Schweiz. Steuerlexikon, vol. 3, p. 364 ss.

## **2.2.4 Ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA)**

### **2.2.4.1 Dispositions topiques**

#### **2.2.4.1.1 Bases légales**

En matière de taxe sur la valeur ajoutée, la question de l'activité lucrative indépendante se pose à propos de la détermination des conditions de l'assujettissement subjectif à l'impôt. Ces conditions doivent empêcher qu'une personne qui ne réalise qu'occasionnellement un chiffre d'affaires supérieur à 75 000 francs ne soit déjà assujettie à l'impôt.

L'art. 17, al. 1, de l'ordonnance du 22 juin 1994<sup>82</sup> régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA) assujettit à l'impôt les personnes qui, même sans but lucratif, exercent de manière indépendante une activité commerciale ou professionnelle en vue de réaliser des recettes, à condition que leurs livraisons, leurs prestations de services, leurs prestations à soi-même effectuées sur le territoire suisse dépassent globalement 75 000 francs. La loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la TVA<sup>83</sup> (LTVA), qui a remplacé l'OTVA à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2001, contient une disposition identique à son art. 21, al. 1, 1<sup>re</sup> phrase.

En outre l'art. 21, al. 1, 2<sup>e</sup> phrase, LTVA précise que l'activité des membres des conseils d'administration, des conseils de fondation ou d'autres personnes exerçant des fonctions analogues est considérée comme une activité dépendante. La loi précise donc clairement que les revenus de cette activité ne sont pas soumis à la fois aux cotisations sociales et à la TVA.

La législation régissant la TVA ne définit pas plus précisément la notion d'exercice indépendant d'une activité commerciale ou professionnelle. Comme pour l'AVS, l'interprétation et la description plus précise de cette notion sont laissées à la pratique et à la jurisprudence<sup>84</sup>.

#### **2.2.4.1.2 Relation avec le droit civil**

Contrairement au droit du contrat de travail, qui part de la notion de travailleur et donc d'un statut dépendant de la personne qui exerce une activité lucrative, la législation régissant la TVA se fonde sur la notion d'activité indépendante. D'après la pratique et la jurisprudence, les données du droit commercial sont, par conséquent, déterminantes pour distinguer une activité lucrative dépendante d'une activité indépendante en relation avec l'assujettissement subjectif au sens de l'art. 17, al. 1, OTVA et de l'art. 21, al. 1, LTVA. Le fondement de cette distinction ne se trouve donc pas tant dans le domaine juridique que dans le domaine économique. Peu importe par conséquent si les contrats passés entre les parties contiennent essentiellement des éléments d'un contrat de travail, d'un contrat d'ouvrage ou d'un mandat.

<sup>82</sup> OTVA; RS 641.201

<sup>83</sup> LTVA; RS 641.20

<sup>84</sup> Cf. décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 30 septembre 1999 en la cause L. contre Administration fédérale des contributions, cons. 3a, constatant que l'art. 17 OTVA ne précise pas à quelles conditions un entrepreneur doit être considéré comme un indépendant et que, par conséquent, la notion d'indépendant doit s'interpréter à la lumière des autres dispositions de l'OTVA.

### 2.2.4.1.3 Critères de distinction

Les critères principaux pour cette distinction sont, d'une part, le risque de l'entrepreneur et, d'autre part, l'indépendance économique et organisationnelle<sup>85</sup>. En l'occurrence, le risque d'entrepreneur signifie, d'une part, que l'entrepreneur indépendant profite personnellement directement d'un éventuel bénéfice ou doit supporter les pertes et, d'autre part, qu'il est responsable de la marche de ses affaires. L'indépendance au niveau de l'organisation du travail signifie que l'entrepreneur indépendant effectue son travail sans instructions et sous sa propre responsabilité, et qu'il organise librement son temps et est libre d'accepter ou de refuser un travail<sup>86</sup>.

### 2.2.4.1.4 Distinction en particulier

Les critères de distinction précités exigent toujours un examen complet du cas concret<sup>87</sup>. Les indices suivants laissent présumer une activité indépendante: l'obligation de payer soi-même les primes de la SUVA, le fait d'être présent sous son propre nom, d'utiliser son propre papier à en-tête, de recourir à des auxiliaires qui sont eux-mêmes salariés, de ne pas dépendre d'un seul mandant et de posséder ses propres outils et machines<sup>88</sup>. En appréciant un seul et même rapport de travail, le jugement de l'AVS peut être différent de celui de la TVA<sup>89</sup>. Ces différences sont dues à une pondération différente des critères déterminant cette distinction. Une meilleure harmonisation des règles d'interprétation pourrait permettre de corriger cette différence de conclusion entre l'AVS et la TVA. D'après la jurisprudence, on ne peut jamais conclure à l'indépendance d'une activité en droit de la TVA en se fondant uniquement sur la qualification du droit des assurances sociales; ce n'est qu'un indice parmi de nombreux autres, même s'il s'agit d'un indice important<sup>90</sup>. De plus, un salarié peut être considéré comme un indépendant au regard de la TVA pour une activité accessoire importante, notamment lorsqu'il exerce cette activité volontairement, en dehors de ses obligations de travail, durant son temps libre et sans instructions de la part de son employeur<sup>91</sup>.

<sup>85</sup> Cf. Camenzind/Honauer/Vallender, *Handbuch zum neuen Mehrwertsteuergesetz (MWSTG)*, Berne 2000, ch. mar. 785; Bühmann, *Das Schweizer Mehrwertsteuer-Handbuch*, Zurich 1994, p. 112 s.; Kuhn/Spinnler, *Mehrwertsteuer*, Muri/Berne 1994, p. 72).

<sup>86</sup> Cf. décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 30 septembre 1999 en la cause L. contre AFC, cons. 3a.

<sup>87</sup> Cf. Dieter Metzger, *Kurzkommentar zum Mehrwertsteuergesetz*, Muri bei Bern 2000, N° 3 sur art. 21.

<sup>88</sup> Cf. Camenzind/Honauer/Vallender, loc. cit., ch. marg. 785.

<sup>89</sup> Les mêmes, ch. mar. 786.

<sup>90</sup> Cf. ASA vol. 61, p. 813, cons. 2b avec d'autres remarques.

<sup>91</sup> Les mêmes, ch. mar. 788.

## **2.2.4.2 Jurisprudence et pratique**

### **2.2.4.2.1 Jurisprudence**

Dans un arrêt du 1<sup>er</sup> décembre 1994 en la cause K.F. contre Administration fédérale des contributions (AFC), le Tribunal fédéral a confirmé que, pour distinguer le tâcheron indépendant du salarié dépendant qui travaille à la tâche, il faut considérer comme critères principaux le risque économique et l'indépendance économique et organisationnelle vis-à-vis du mandant. Il a donc statué qu'il fallait considérer une activité lucrative comme indépendante notamment lorsqu'elle est exercée dans le cadre d'une organisation librement choisie, reconnaissable aux yeux des tiers, et à ses propres risques et périls. Le Tribunal fédéral a donné raison à l'AFC dans la mesure où divers indices, tels qu'ils ressortaient des faits présentés dans la réclamation, permettaient de conclure à une activité lucrative indépendante du recourant. L'AFC a en effet considéré le fait que le recourant avait toujours accordé, sur ses factures, un rabais de 20 % à la firme pour laquelle il travaillait comme un indice irréfutable de son indépendance économique et que, par conséquent, les prestations avaient été fournies dans le cadre de contrats d'entreprise. L'AFC a également considéré que les frais qui étaient manifestement disproportionnés par rapport aux recettes du recourant constituaient un autre indice d'une activité indépendante<sup>92</sup>.

Dans une décision du 21 janvier 1997 en la cause R.G. contre AFC, la Commission fédérale de recours en matière de contributions (CRC) a défini les principaux critères de l'indépendance au sens de l'art. 17, al. 1, OTVA. Une activité imposable exercée en son propre nom, à son propre risque d'entrepreneur et en toute indépendance économique et organisationnelle vis-à-vis d'un employeur doit être considérée comme une activité indépendante.

Dans une décision du 30 septembre 1999 en la cause S. L. contre AFC, la CRC devait juger les faits suivants: la X. S.A. avait conclu avec Y. un contrat de support informatique. Pour remplir ce contrat, la X. S.A. a conclu avec L. un contrat d'ingénierie aux termes duquel L. fournirait au besoin une aide informatique à Y. Il s'agissait de savoir si L. était assujéti à la TVA en tant qu'indépendant. Sur ce point, la CRC a statué que, pour déterminer si une activité était considérée comme indépendante au sens de la TVA, il fallait interpréter la notion d'indépendance en fonction des autres dispositions de l'OTVA. D'après la doctrine et la jurisprudence, il faut examiner si la personne concernée exerce son activité en son propre nom, à son propre risque économique d'entrepreneur et si son travail ne dépend pas d'un employeur (cons. 3a). En outre, la CRC a affirmé qu'il fallait considérer l'ensemble des circonstances pour déterminer si un fournisseur de prestations remplissait les critères du statut d'indépendant selon la TVA. En principe, la notion d'indépendance devait être interprétée de manière plutôt large compte tenu de la nature de la TVA qui est un impôt général sur la consommation<sup>93</sup>.

<sup>92</sup> Cf. ASA, vol. 66, p. 162 ss, cons. 2 et 3 avec d'autres remarques.

<sup>93</sup> Cf. Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchssteuer und den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Berne 1999, p. 115, 175.

## **2.2.4.2 Pratique de l'administration**

### **Membres des conseils d'administration**

Jusqu'à présent, la question de l'indépendance au sens de l'art. 17, al. 1, OTVA s'est posée principalement en relation avec l'activité des membres d'un conseil d'administration. Se fondant sur les critères développés en rapport avec l'impôt sur le chiffre d'affaires, l'AFC avait conclu que l'activité des membres d'un conseil d'administration constituait une activité lucrative indépendante. Dans une décision du 27 octobre 2000, le Tribunal fédéral a statué que l'activité d'un administrateur constitue une activité lucrative dépendante, même dans le cadre des dispositions de l'OTVA.

### **Journalistes**

Pour apprécier l'activité des journalistes indépendants, l'AFC examine en premier lieu s'ils exercent leur activité sur la base d'un contrat de travail au sens des art. 319 ss CO. Les cotisations sociales, les vacances, le temps de travail et le droit de l'employeur de donner des instructions constituent d'autres indices servant à cette appréciation. L'appréciation définitive se fait cependant toujours en fonction du cas examiné.

### **Travailleurs à domicile**

Pour apprécier une activité exercée sur la base d'un contrat de travail à domicile au sens des art. 351 ss CO, l'AFC se base sur la similitude entre le travailleur à domicile et le travailleur. L'appréciation définitive se fait cependant toujours en fonction du cas examiné, le décompte des cotisations d'assurances sociales n'étant pas déterminant à lui seul.

D'une manière générale, on peut affirmer qu'une meilleure coordination de l'interprétation permettra d'éviter désormais les cas où le problème de la distinction entre le statut d'indépendant et de travailleur n'a pas été résolu au mieux.

## **2.3 Droit des obligations**

### **2.3.1 Dispositions topiques**

En droit civil, la distinction entre l'activité lucrative dépendante et indépendante se fait sur la base de la forme du contrat. Le contrat de travail<sup>94</sup> se définit par un rapport hiérarchique (subordination) et donc de dépendance. S'il y a un contrat de travail, on admet qu'il y a une activité lucrative dépendante alors que pour tous les autres contrats impliquant un travail, on admet qu'il y a une activité indépendante. Le contrat d'agence occupe en l'occurrence une position intermédiaire<sup>95</sup>.

<sup>94</sup> Art. 319 ss CO.

<sup>95</sup> Art. 418a ss CO.

### **2.3.1.1 Bases légales**

En droit civil, l'art. 319 CO qui définit le contrat de travail de la manière suivante est donc déterminant:

<sup>1</sup> Par le contrat individuel de travail, le travailleur s'engage, pour une durée déterminée ou indéterminée, à travailler au service de l'employeur et celui-ci à payer un salaire fixé d'après le temps ou le travail fourni (salaire aux pièces ou à la tâche).

<sup>2</sup> Est aussi réputé contrat individuel de travail le contrat par lequel un travailleur s'engage à travailler régulièrement au service de l'employeur par heures, demi-journées ou journées (travail à temps partiel).

Pour distinguer le contrat de travail des autres contrats, la doctrine a développé quatre critères:

- l'existence d'une prestation de travail (pas son résultat),
- l'intégration dans l'organisation de travail d'un tiers (pas de responsabilité propre),
- un rapport durable entre le débiteur et le créancier (et non ponctuel), et
- le droit à une rémunération.

Il faut apprécier l'existence d'un contrat de travail sur la base de l'ensemble des éléments du contrat<sup>96</sup>.

### **2.3.1.2 Jurisprudence et pratique**

La distinction entre le contrat de travail, d'une part, et le contrat d'entreprise et le mandat, d'autre part, a souvent occupé les tribunaux. Pour distinguer le contrat d'entreprise du contrat de travail, le critère important (en plus de la subordination) est l'obligation de livrer le résultat d'un travail (l'ouvrage), alors que le travailleur a droit à son salaire même si son travail est insuffisant. Le contrat de travail se différencie du mandat non seulement par le degré de subordination, mais aussi par la durée: la limitation du travail à une tâche concrète d'une durée déterminée parle plutôt en faveur du mandat.

Les conséquences juridiques diffèrent également suivant la qualification du contrat. Le contrat de travail est fortement marqué par l'idée de protection, notamment parce qu'il prévoit l'obligation de verser le salaire en cas de maladie et qu'il prévoit des délais de résiliation. En revanche, le contrat d'entreprise et le mandat laissent une plus grande liberté aux parties.

Ce souci de protection a joué un grand rôle dans la pratique des tribunaux, ce besoin de protection allant généralement de pair avec un puissant rapport hiérarchique. Par exemple, les tribunaux ont considéré comme des travailleurs<sup>97</sup>:

- les footballeurs,
- les danseuses de cabaret,
- les disc-jockeys,

<sup>96</sup> Voir Rehinder, Berner Kommentar, 1985, art. 319, N 42 s.

<sup>97</sup> Exemples selon Rehinder, loc. cit. et Streiff/von Kaenel, Arbeitsvertrag, art. 319 N 3 ss.

- les clowns,
- la personne qui exécute tous les travaux administratifs dans une petite entreprise,
- les modèles pour photographes.

Ne sont pas des travailleurs et sont, par conséquent, considérés comme des indépendants:

- les membres du conseil d'administration d'une banque (du moins s'ils exercent cette fonction accessoirement),
- les journalistes rétribués à la ligne.

L'indécision de la doctrine est manifeste pour les membres des conseils d'administration. En résumé, on peut défendre l'opinion suivante: les membres des conseils d'administration qui exercent leur fonction à titre accessoire et les organes dirigeants des personnes morales (suivant les circonstances les délégués du conseil d'administration) sont employés sur la base d'un mandat; en revanche, les membres du conseil d'administration qui exercent leur fonction à titre principal et qui n'ont pas de véritable fonction dirigeante peuvent être employés sur la base d'un contrat de travail.

La distinction est particulièrement délicate entre le contrat de travail et le contrat d'agence, par lequel l'agent s'engage à titre permanent à conclure des affaires ou à en négocier la conclusion pour un ou plusieurs mandants sans être lié envers eux par un contrat de travail. L'autonomie de l'agent dans son exploitation est en l'occurrence déterminante.

## **2.4 Etendue du problème**

### **2.4.1 Situation**

La définition légale des notions d'activité lucrative dépendante ou indépendante en droit des assurances sociales, en droit fiscal et en droit des obligations est relativement succincte, lorsque ces notions existent. Dans ces domaines juridiques, la jurisprudence rejette les solutions schématiques et, vu la diversité des situations qui se rencontrent dans la vie économique, elle insiste sur le fait que la distinction entre activité lucrative dépendante et indépendante doit toujours s'apprécier en fonction de l'ensemble des circonstances du cas d'espèce. Les activités qui relèvent à la fois des activités dépendantes et indépendantes posent des problèmes.

En pratique, on trouve des qualifications différentes suivant les domaines juridiques essentiellement pour les membres de conseils d'administration et les journalistes. En principe, le droit des assurances sociales classe les membres des conseils d'administration dans les salariés, alors que leur activité est considérée comme une activité indépendante par le droit des obligations. En matière de TVA, leur activité est également considérée comme une activité dépendante depuis l'arrêt du Tribunal fédéral du 27 octobre 2000. Pour les journalistes, la qualification s'effectue en fonction de la régularité du travail pour une revue en droit des assurances sociales; essentiellement en fonction de l'existence d'un contrat de travail pour la législation régissant la TVA et, en droit des obligations, les journalistes payés à la ligne

sont considérés comme des indépendants en raison de l'absence de critères de rattachement.

## **2.4.2 Evolution à partir de 2001**

Pour ce qui est de l'imposition des honoraires des membres des conseils d'administration, l'art. 21, al. 1, 2<sup>e</sup> phrase, LTVA dispose que l'activité des membres de conseils d'administration est une activité lucrative dépendante. Depuis l'entrée en vigueur de cette loi, cette notion est donc harmonisée avec celle du droit des assurances sociales.

## **3 Concordances/discordances entre ces notions en droit des assurances sociales, en droit fiscal et en droit des obligations**

Les notions d'activité lucrative dépendante ou indépendante sont précisées par certains critères de distinction dans les trois domaines juridiques concernés ici.

### **3.1 Assurances sociales**

Les critères de distinction déterminants sont le lien de dépendance avec l'exploitation économique ou l'organisation du travail et le risque de l'entrepreneur.

### **3.2 Impôt fédéral direct**

Les critères déterminant une activité lucrative indépendante sont l'utilisation du travail et du capital dans une organisation librement choisie, à ses propres risques et périls, la participation durable, méthodique et reconnaissable par des tiers à la vie économique ainsi que l'intention de faire des bénéfices.

### **3.3 Taxe sur la valeur ajoutée**

La distinction entre l'activité lucrative dépendante et indépendante se fonde sur les critères du risque économique et de l'indépendance au niveau des finances et de la gestion<sup>98</sup>.

<sup>98</sup> Cf. Reto Böhi, Der unterschiedliche Einkommensbegriff im Steuerrecht und im Sozialversicherungsrecht und seine Auswirkungen auf die Beitragsrhebung, Berne, 2001, p. 225.

### 3.4

### Droit des obligations

La distinction entre l'activité lucrative dépendante et indépendante se fait sur la base de la forme du contrat. Le contrat de travail se différencie des autres contrats portant sur des travaux par l'existence d'un lien de subordination et l'absence de garantie sur l'exécution du travail.

### 3.5

### Conclusion

En droit des assurances sociales et en droit fiscal, le critère de distinction déterminant pour les activités lucratives dépendantes est l'existence d'un rapport de subordination et, pour les activités lucratives indépendantes, l'existence du risque économique de l'entrepreneur. Pour les activités indépendantes, le droit fiscal exige en plus le fait de se présenter comme indépendant d'une manière reconnaissable pour les tiers, alors que l'intention d'obtenir un bénéfice n'est exigée qu'en matière d'impôts directs, et non pour la TVA. En droit des obligations, le résultat du travail à fournir revêt une importance supplémentaire.

En droit des assurances sociales et en droit fiscal, on peut constater qu'en fin de compte le critère déterminant est le rapport de subordination, et que la situation juridique est largement la même dans ces deux domaines du droit<sup>99</sup>. De plus, il ressort de la jurisprudence du Tribunal fédéral que l'existence d'un rapport de subordination au sens du droit civil ou du droit des assurances sociales doit s'apprécier selon les mêmes critères<sup>100</sup>. Lanz en déduit que, si la qualification des contrats concernés est correcte, la discordance entre le droit des assurances sociales et le droit civil concernant la détermination du statut de travailleur est moins grande que ne le laisse croire la jurisprudence du TFA, qui insiste toujours sur l'autonomie du droit des assurances sociales<sup>101</sup>.

Contrairement au droit civil (CO), le droit public des contributions (dont relèvent le droit des assurances sociales et le droit fiscal) ne connaît pas la liberté d'organiser ses rapports juridiques. Pour ce qui est du problème de la distinction entre activité lucrative dépendante et indépendante, les normes applicables du droit des assurances sociales et du droit fiscal ont donc un caractère impératif, et les constructions de droit civil n'ont pas d'influence sur cette distinction. C'est pourquoi, on met régulièrement l'accent sur l'indépendance du droit des assurances sociales. Toutefois, étant donné qu'il faut tenir compte des conditions économiques réelles aussi bien en droit des assurances sociales qu'en droit fiscal, et donc des formes librement choisies et considérées comme adéquates par les sujets économiques, les constructions de droit civil ont toujours une forte valeur indicative même pour juger du statut dépendant ou indépendant de l'activité lucrative dont il s'agit dans le cadre de ce rapport (traitement uniforme et cohérent de l'activité en droit fiscal et en droit des assurances sociales).

<sup>99</sup> Raphael Lanz, Die Abgrenzung der selbstständigen von der unselbstständigen Erwerbstätigkeit im Sozialversicherungs-, Steuer- und Zivilrecht, AJP 12/97, p. 1478.

<sup>100</sup> Le même, p.1479.

<sup>101</sup> Le même, p. 1481.

## **4 Notion unifiée de l'indépendance au regard des objectifs différents du droit des assurances sociales, du droit fiscal et du droit des obligations**

### **4.1 En droit des assurances sociales: fonction de protection sociale (protection assurée)**

En tant que noyau de la sécurité sociale, les assurances sociales couvrent les risques sociaux, donc les risques qui menacent les personnes physiques dans leur existence économique et sont souvent liés à la perte ou à la diminution du revenu de l'activité lucrative. Font partie des risques sociaux la maladie, le chômage, la vieillesse, les accidents, les maladies professionnelles, les charges familiales, la maternité, l'invalidité et le décès<sup>102</sup>. En droit des assurances sociales, la notion de travailleur est donc capitale, car une personne n'est obligatoirement assurée dans le cadre des assurances sociales que si elle possède le statut de travailleur<sup>103</sup>. En droit des assurances sociales, la question de la protection assurée joue donc également un rôle dans la définition de la notion de travailleur.

### **4.2 En droit des obligations: fonction de protection sociale (protection des travailleurs)**

Le droit public de la protection des travailleurs et les normes de droit civil des art. 319 ss CO poursuivent des buts analogues. La loi sur le travail règle notamment la protection de la santé et la protection contre les accidents, le temps de travail et de repos ainsi que la protection particulière des jeunes travailleurs et des travailleuses. Ces normes influencent à leur tour le contrat de travail sous de nombreux aspects<sup>104</sup>. Les normes du droit public et du droit civil régissant les rapports de travail sont donc inspirées du souci de protéger les travailleurs et d'humaniser les conditions de travail. La description de la notion de travailleur est par conséquent déterminée par la volonté de protéger les travailleurs.

En matière de droit des obligations, les problèmes proviennent du fait que les parties à un contrat portant principalement sur un travail cherchent à soumettre leur convention aux règles du mandat afin d'économiser les contributions sociales et de se soustraire aux dispositions impératives du droit du travail. C'est pourquoi la distinction entre le travailleur et le mandataire revêt une grande importance pratique<sup>105</sup>.

<sup>102</sup> Cf. Thomas Locher, Grundriss des Sozialversicherungsrechts, 2<sup>e</sup> édition, Berne 1997, p. 1.

<sup>103</sup> Cf. Thomas Locher, notamment, p. 103.

<sup>104</sup> Cf. Frank Vischer, Der Arbeitsvertrag, 2<sup>e</sup> édition, Bâle 1994, p. 23.

<sup>105</sup> Cf. Raphael Lanz, notamment, p. 1478 s.

### 4.3

### En droit fiscal: recettes fiscales, double imposition, déduction de l'impôt préalable

Le droit fiscal poursuit d'autres buts. Le revenu constitue l'objet principal des impôts directs en Suisse<sup>106</sup>. Pour ce qui est du revenu du travail, il faut distinguer entre le revenu d'une activité lucrative dépendante et indépendante<sup>107</sup>. Cette distinction est importante notamment parce que les revenus imposables d'une activité indépendante comprennent les gains en capital provenant de l'aliénation, de la réalisation et de la réévaluation comptable d'éléments de la fortune commerciale<sup>108</sup> et parce que d'autres règles s'appliquent à la détermination du revenu net imposable<sup>109</sup>, ce qui influe sur le montant des impôts. C'est pourquoi, la détermination de la notion de travailleur revêt une grande importance en matière d'impôts directs, puisqu'elle entraîne des conséquences fiscales différentes.

En droit fiscal, la distinction entre les activités lucratives dépendantes et indépendantes a en outre des conséquences sur la répartition de l'impôt entre les cantons et les communes, car des normes différentes sont applicables en matière de double imposition<sup>110</sup>.

En matière de TVA, la question de l'activité lucrative dépendante est importante, car seuls les indépendants sont assujettis à la TVA<sup>111</sup> et peuvent faire valoir leur droit à la déduction de l'impôt préalable, alors que les personnes qui exercent une activité lucrative dépendante doivent généralement supporter la charge de la TVA en tant que consommateur final.

### 4.4

### Questions pratiques

Aujourd'hui, celui qui veut devenir indépendant demande un numéro TVA qui n'est attribué qu'aux indépendants (art. 17 et 45 OTVA, art. 21 et 56 LTVA). A ce stade, la division principale compétente de l'AFC n'a ni la possibilité ni les capacités de vérifier globalement si l'activité lucrative qui sera exercée *dans le futur* doit être considérée comme une activité lucrative indépendante au sens de tous les domaines du droit. Dans les cas exceptionnels où les autorités de l'AVS ou les administrations fiscales cantonales pour les impôts directs ne constatent que plusieurs années après avoir pris leur décision que l'activité lucrative exercée doit être qualifiée d'activité dépendante, se pose la question de la rétroactivité, notamment en ce qui concerne la TVA payée ou les contributions versées aux assurances sociales. La rétroactivité est en principe exclue: un changement de statut (de celui d'indépendant à celui de travailleur) ou la levée de l'assujettissement à la TVA ne peut valoir que pour le futur.

<sup>106</sup> Cf. Blumenstein/Locher, System des Steuerrechts, 5<sup>e</sup> édition, Zurich 1995, p. 153.

<sup>107</sup> Cf. Blumenstein/Locher, notamment p. 157.

<sup>108</sup> Art. 18, al. 2, LIFD.

<sup>109</sup> Cf. art. 25 ss LIFD.

<sup>110</sup> Cf. Raphael Lanz, notamment p. 1483.

<sup>111</sup> Cf. art. 17 OTVA et 21 LTVA.

Comme on vient de le montrer<sup>112</sup>, les critères de distinction entre activité lucrative dépendante et indépendante sont largement identiques<sup>113</sup>, du moins au niveau général, en droit des assurances sociales, en droit fiscal et en droit des obligations. Dans l'avis rendu lors de la consultation, le Tribunal fédéral, sis à Lausanne, a toutefois souligné qu'il ne fallait pas perdre de vue que le droit fiscal, le droit des assurances sociales et le droit des obligations visent des objectifs différents, ce qui ressort d'ailleurs très bien des commentaires du ch. 4. En l'occurrence, la jurisprudence insiste cependant toujours sur le fait qu'il faut apprécier chaque cas en fonction de l'ensemble des circonstances<sup>114</sup>. L'avantage de cette manière de procéder est de permettre une appréciation juridique différenciée des faits les plus variés et de pouvoir apprécier un grand nombre d'activités lucratives, y compris leurs nouvelles formes, sans les retards qu'entraînerait une longue procédure législative. Par contre, la sécurité juridique souffre de cette appréciation casuelle et plaiderait en faveur d'une définition uniforme de ces notions. Sur ce point, il faut toutefois relever que, même en l'absence d'une définition uniforme de ces notions, la jurisprudence a tendance actuellement à uniformiser dans une certaine mesure la description de l'activité indépendante dans les différents domaines du droit.

Toute distinction qualificative laisse une certaine marge d'interprétation ouverte, si bien que le problème de la distinction subsisterait, même avec une définition unifiée de l'activité lucrative dépendante et indépendante. En outre, il serait extrêmement difficile de concrétiser cette distinction dans des normes.

Pour le Conseil fédéral, on ne serait pas plus avancé avec une définition uniforme; le Tribunal fédéral ajoute même qu'une telle définition entraînerait inmanquablement de nouvelles inégalités. Le problème actuel n'est pas lié à l'absence de définition. Les critères définis par la jurisprudence pour distinguer l'activité lucrative indépendante de l'activité lucrative dépendante présentent, tout bien considéré, des différences minimales entre ces deux domaines du droit. La plupart du temps, les qualifications différentes d'une profession sont dues aux buts différents de ces deux domaines juridiques. En pratique, le principal inconvénient découle du fait que le droit fiscal, le droit des assurances sociales et le droit du contrat de travail relèvent en dernière instance de cours (indépendantes) différentes du Tribunal fédéral, qui n'ont pas toujours la même appréciation.

Ces différences ne sont toutefois pas nécessairement négatives:

En matière de taxe sur la valeur ajoutée, il est possible qu'une personne qui est qualifiée de salariée par l'AVS (et l'accepte dans l'intérêt de sa protection sociale), veuille également être enregistrée comme assujettie à la TVA, afin de pouvoir demander le remboursement de l'impôt préalable à sa charge dans le cadre de son activité professionnelle, ce qui est peut-être tout à fait judicieux dans le cadre d'un impôt net à toutes les phases avec droit à la déduction de l'impôt préalable.

D'après la Constitution, les assurances sociales doivent assurer la protection sociale des personnes qui exercent une activité lucrative et en particulier celle des groupes de personnes les plus faibles. D'après la pratique actuelle, la protection sociale ne

<sup>112</sup> Ch. 3.5.

<sup>113</sup> Cf. Reto Böhi, notamment p. 227.

<sup>114</sup> Cf. Reto Böhi, notamment p. 221 et 287.

doit pas être refusée aux personnes exerçant une activité lucrative qui veulent certes devenir indépendantes, mais qui n’y parviennent pas, et qui se retrouvent, si elles perdent leur revenu, dans la même situation qu’un travailleur qui perd son emploi<sup>115</sup>. Si les personnes qui sont considérées aujourd’hui comme des salariés perdaient la protection des assurances des travailleurs, elles finiraient par être à la charge de la communauté, qui devrait fournir des prestations d’assistance sociale plus élevées.

Il en va pratiquement de même dans le droit du travail régi par le code des obligations. Une uniformisation pour tous les domaines du droit ne doit pas aboutir à permettre le licenciement immédiat des personnes dépendantes du point de vue économique, comme le permet le droit du mandat (art. 404 CO).

En outre, les définitions légales strictes, qui n’ont pas besoin d’interprétation ont pour inconvénient de ne pas tenir compte de la rapidité des changements économiques, ce qui affecte précisément la sécurité du droit. C’est ce qu’illustre notamment l’exemple du comptable qui est employé à plein temps dans une entreprise et qui est donc un salarié, mais qui exerce une activité lucrative indépendante dans sa fonction de fiduciaire.

C’est pourquoi il faut renoncer à une définition légale uniforme de l’activité lucrative dépendante et indépendante dans les dispositions légales déterminantes. En appliquant la casuistique établie par jurisprudence<sup>116</sup>, on pourrait ainsi tenir compte de la tendance à l’existence de formes mixtes d’activités indépendantes et salariées comme le demande la motion 99.3004.

En résumé, on peut affirmer, pour les raisons qui viennent d’être évoquées, qu’il ne serait pas judicieux de prescrire, au niveau de la législation, des critères formels uniformes pour faire la distinction entre l’activité lucrative dépendante et l’activité lucrative indépendante, d’autant que ces critères légaux devraient être si généraux qu’ils laisseraient un large pouvoir d’appréciation aux autorités administratives et aux tribunaux chargés de les interpréter et de les appliquer. Comme on vient de le montrer, les critères de distinction sont déjà largement uniformes, du moins en théorie. *On n’a donc pas besoin de critères généraux, mais bien plus d’une application générale uniforme de ces critères généraux par l’administration et les tribunaux si possible dans tous les cas*, ce que la jurisprudence ne garantit pas actuellement.

## 6 Solutions proposées

Vu les difficultés juridiques que pose une définition uniforme et compte tenu du mandat découlant de la motion 99.3004, d’après laquelle les demandes de reconnaissance du statut d’indépendant doivent être traitées dans un délai utile par une seule instance pour tous les impôts, le Conseil fédéral met en discussion trois solutions.

<sup>115</sup> Cf. ATF 122 V 169, cons. 3c; 172 s.; 281, cons. 2b; 284.

<sup>116</sup> Cf. Reto Böhni, notamment p. 221 et 2287.

## Solution 1

*Une instance indépendante des autorités des assurances sociales et des autorités fiscales décide dans chaque cas de l'ensemble des requêtes adressées par la personne qui exerce une activité lucrative et qui sont actuellement traitées différemment suivant les domaines juridiques.*

En l'occurrence, on peut dire qu'en raison des buts différents du droit des assurances sociales, du droit fiscal et du droit des obligations, il peut y avoir des divergences d'opinion sur la qualification d'une activité dépendante ou indépendante entre la personne concernée et les autorités compétentes qui doivent statuer sur ce point. Dans ce cas, une instance indépendante devrait rendre, sur *demande*, une décision au sens de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative<sup>117</sup>. En plus des destinataires de la décision et d'éventuels intervenants (p. ex. l'employeur ou le mandant), il faudrait inclure dans la procédure les autorités fiscales et les caisses cantonales de l'AVS. En outre, les procédures des autorités devraient être suspendues jusqu'à la notification de la décision (entrée en force) sur le statut de travailleur ou d'indépendant. La décision de l'instance indépendante pourrait être attaquée auprès d'une instance indépendante de recours<sup>118</sup>. En l'occurrence, il faudrait ouvrir la voie de recours jusqu'au Tribunal fédéral afin de garantir une application uniforme des critères de distinction dans tous les domaines juridiques concernés.

### *Problèmes*

Les caisses de compensation AVS auxquelles les personnes qui exercent une activité lucrative doivent s'adresser sont décentralisées. En général, elles sont également les premières à procéder à une qualification de l'activité lucrative, du moins lorsque la personne en question n'est pas d'emblée assujettie à la TVA ou ne demande pas d'emblée à l'être. En outre, les caisses de compensation AVS cantonales et les caisses de compensation professionnelles vérifient le statut AVS dans le cadre du contrôle des employeurs. La solution 1 empiéterait donc sur les compétences cantonales: en effet, la distinction entre l'activité dépendante et l'activité indépendante relèverait alors de la compétence, non plus des autorités cantonales, mais d'une instance mise en place selon le droit fédéral. Cette immixtion irait même plus loin en ce qui concerne les impôts directs des cantons, car, s'agissant de la reconnaissance du statut d'indépendant, le droit cantonal serait alors appliqué par un service prévu par le droit fédéral.

La solution consistant à faire trancher les demandes par une seule instance pose des problèmes pratiques considérables. Pour commencer, on rappellera que les problèmes de distinction se posent souvent ultérieurement, notamment quand une administration fiscale cantonale apporte une correction dans le cadre de la taxation des impôts directs, lorsqu'elle ne reconnaît pas - parce que ce contribuable ne possède pas le statut d'indépendant - que certains frais invoqués sont justifiés par l'usage commercial<sup>119</sup>.

<sup>117</sup> Art. 5 PA; RS 172.021

<sup>118</sup> Voir solution 2.

<sup>119</sup> SZ StP 17 1999 p. 5 ss.

En outre, cette manière de procéder à la qualification peut présenter l'inconvénient suivant: une personne physique qui veut s'établir à son compte ouvre son commerce et demande à l'AFC de lui attribuer un numéro TVA. La caisse AVS en revanche conteste le statut d'indépendant de cette personne; elle considère donc que cette personne est toujours un salarié. La personne en cause s'adresse donc à l'instance indépendante et demande une décision susceptible de recours sur ce point contesté. La procédure devant l'instance indépendante puis la procédure de recours, qui peut aller jusqu'au Tribunal fédéral, peuvent facilement durer deux ans, ce qui pose un grave problème: l'AFC doit-elle attendre pour attribuer un numéro TVA à cette personne qui s'est adressée à elle à juste titre pour être assujettie à la TVA jusqu'à la conclusion de la procédure de recours? Pendant toute la procédure de recours, cette personne ne pourrait ni obtenir le remboursement de l'impôt préalable ni établir ses factures conformément à la LTVA: en effet, elle ne pourrait pas facturer ouvertement la TVA. En l'occurrence, il faut se demander s'il est judicieux de refuser à cette personne le statut d'assujetti à la TVA qu'elle réclame à bon droit, surtout si elle ne refuse pas d'être considérée comme un salarié pour les assurances sociales pour bénéficier de leur protection.

Il ne faut pas sous-estimer non plus le volume du travail de cette instance indépendante si elle devait établir le statut d'activité indépendante dans tous les cas. Par exemple, les caisses de compensation AVS procèdent pour l'ensemble de la Suisse à plus de 40 000 enquêtes sur l'obligation de cotiser en tant qu'indépendant. Il faudrait donc doter l'instance indépendante du personnel et des ressources nécessaires, ce qui serait en contradiction avec le «moins d'Etat» qu'on préconise souvent. C'est pourquoi cette solution prévoit que l'instance indépendante n'entrera en action que sur *requête* en cas de contestation de la qualification de l'activité lucrative (dépendante ou indépendante), afin de maintenir le volume de son travail dans des limites raisonnables.

L'instance indépendante devrait établir le statut de l'activité lucrative d'une personne aussi bien pour le droit des assurances sociales que pour le droit du travail et le droit fiscal, ce qui implique la participation de la personne qui exerce une activité lucrative, de son employeur (ou de son mandant), des autorités fédérales compétentes et des caisses cantonales de compensation AVS et alourdirait donc considérablement la procédure. La lourdeur de cette procédure exigerait forcément beaucoup de temps et ne garantirait donc pas une décision sur le statut de l'activité lucrative dans des délais utiles.

Enfin, d'un point de vue organisationnel, il faudrait encore trouver où placer cette instance indépendante des autorités des assurances sociales et des autorités fiscales.

## **Solution 2**

*Dans un premier temps, les organes ou les autorités compétentes actuelles procèdent à la qualification et rendent une décision. Cette décision sur la qualification d'activité dépendante ou indépendante peut être attaquée devant une instance de recours indépendante dont la décision est sujette à recours au Tribunal fédéral.*

## *Problèmes*

Par rapport à la première, cette solution demanderait moins de travail car une qualification coordonnée de l'activité lucrative ne devrait être assurée qu'au niveau de l'instance de recours et non pas à celui de l'autorité qui rend une décision.

Cette solution permettrait à la personne qui exerce une activité lucrative de demander un numéro TVA et, sous réserve de l'approbation de l'AFC, de commencer à exercer son activité indépendante en étant en règle avec le fisc. Si les autorités AVS ou si l'autorité fiscale cantonale conteste (après coup) le statut d'indépendant, on pourrait faire appel à l'autorité de recours indépendante: celle-ci fixerait impérativement pour tous les intéressés si quelqu'un est un travailleur ou un indépendant. Sa décision pourrait faire l'objet d'un recours au Tribunal fédéral.

Il faudrait aménager la procédure dans le sens d'une décision préjudicielle impérative. La compétence de rendre une décision sur le statut d'indépendant ou de salarié serait alors retirée au juge et aux commissions de recours ordinaires. A la demande d'une partie ou d'office, ceux-ci devraient soumettre cette question à l'instance spéciale de recours et ils seraient liés par la décision de cette instance.

En matière de taxe sur la valeur ajoutée, la décision sur recours devrait toutefois déployer ses effets *ex nunc* uniquement, de telle façon par exemple que la reconnaissance du statut d'indépendant (entrepreneur) par la Division principale de la TVA ne doive pas être modifiée rétroactivement. L'annulation de l'assujettissement et la modification du statut en matière de cotisations aux assurances sociales *ex tunc* ne seraient pratiquement pas possibles car la taxe facturée aux clients assujettis ne pourrait plus être corrigée sur la base des impôts préalables déduits, et la correction rétroactive des cotisations à l'assurance sociale ne pourrait être effectuée qu'approximativement.

Enfin, il convient de se demander s'il faudrait confier également à l'instance indépendante de recours les contestations sur la nature de l'activité en droit du travail. Retirer aux tribunaux cantonaux la compétence traditionnelle de trancher ces questions de droit civil serait manifestement contraire à l'obligation d'assurer une procédure simple et rapide (art. 343 CO).

## **Solution 3**

*Dans un premier temps, les organes ou les autorités compétentes actuelles procèdent à la qualification et rendent une décision. En cas de divergences de qualification entre les autorités, les personnes concernées peuvent faire appel à un service de médiation.*

Comme on l'a exposé<sup>120</sup>, des raisons importantes justifient de renoncer à uniformiser, au niveau de la législation, la définition de l'activité indépendante et celle de l'activité dépendante pour les domaines juridiques concernés. Selon la procédure proposée, les autorités ou les services compétents détermineraient dans chaque cas le statut de l'activité. En l'occurrence, on rappellera une fois de plus que la jurisprudence du Tribunal fédéral a rapproché la définition de ces notions et des critères de distinction dans le droit des assurances sociales, le droit fiscal et le code des obligations et qu'il n'existe plus de différences fondamentales. Il suffirait donc que les

<sup>120</sup> Ch. 5 ci-dessus.

trois cours compétentes du Tribunal fédéral harmonisent mieux leur approche. L'art. 16 OJ définit les procédures nécessaires. Le cas échéant, on pourrait prévoir spécialement dans les lois concernées que les décisions de dernière instance touchant l'un de ces domaines juridiques seront impératives pour les autres domaines juridiques concernés. Toutefois, toutes les parties et les autorités décisionnelles concernées devraient à nouveau participer à la procédure.

Le forum PME a par ailleurs participé à l'élaboration du présent rapport et à l'exécution du mandat découlant de la motion 99.3004, mandat qui demande que les demandes de reconnaissance du statut d'indépendant soient traitées dans un délai convenable par un seul service en regard de toutes les obligations fiscales et sociales en cause. Les PME ont par ailleurs proposé la création d'un service de médiation qui interviendrait en cas de divergences d'appréciation entre les différentes autorités. Ce service devrait concentrer son activité sur son rôle de médiateur et ne pas représenter d'intérêts particuliers. Cette solution permettrait d'éviter les procédures de recours longues et onéreuses. En outre, le contribuable ne se sentirait plus à la merci des autorités.

En résumé, il ne faut pas oublier qu'on peut qualifier de marginaux les cas où des différences d'appréciation du statut d'indépendant pourraient apparaître dans les domaines juridiques concernés.

## **7 Conclusions**

### **7.1 Généralités**

La distinction souvent lourde de conséquences entre activité lucrative dépendante et indépendante a certainement gagné en actualité. Il est par conséquent incontestable qu'il faut lui accorder l'attention nécessaire. Le problème actuel ne réside cependant pas dans l'absence de définition de l'activité indépendante. Les critères fixés par la jurisprudence pour déterminer la nature d'une activité sont finalement assez similaires dans les domaines juridiques qui nous intéressent. Par conséquent, il conviendrait de renoncer à établir une définition légale de l'activité dépendante ou indépendante. Le problème vient du fait que la nature de l'activité est déterminée en dernière instance par des cours (indépendantes) différentes du Tribunal fédéral selon que l'affaire se rapporte au droit fiscal, au droit des assurances sociales ou au droit du contrat de travail. Pour que la situation s'améliore, il faudrait que les autorités chargées de déterminer la nature d'une activité discutent davantage entre elles en vue d'harmoniser autant que faire se peut leurs positions. Il faut cependant remarquer qu'il existe déjà des canaux permettant un échange d'expériences entre les organes chargés de faire les distinctions requises. On citera par exemple la commission commune AVS – Impôts. Enfin, il existe un projet «Guichet unique», qui doit examiner la question de l'activité lucrative indépendante. Dans le cadre de ce projet, les autorités chargées de déterminer la nature d'une activité lucrative pourraient élaborer une notice commune concernant les critères de distinction, qui servirait de guide aux personnes concernées.

Pour terminer, on rappellera que la motion 99.3004 est issue d'un différend sur le traitement des honoraires des membres de conseils d'administration en matière de TVA. Or, on sait que le législateur a réglé cette question à l'art. 21, al. 1, 2<sup>e</sup> phrase, de la LTVA et qu'il a harmonisé la solution de la TVA avec celle de l'AVS. Dans

un arrêt du 27 octobre 2000, le Tribunal fédéral a statué que l'activité d'un membre d'un conseil d'administration devait être considérée comme une activité dépendante. Les commentaires qui précèdent nous amènent donc aux conclusions suivantes.

## **7.2 Rejet des deux premières solutions proposées**

Les deux premières solutions proposées au ch. 6 posent des problèmes à différents points de vue. Elles conduisent à une séparation des voies de recours en soumettant à une troisième instance (de décision ou de recours) l'appréciation du statut d'indépendant d'une personne sans tenir compte des autres questions juridiques qui se posent. Cela entraînerait une charge supplémentaire au niveau de la procédure, de l'administration et des finances et prendrait beaucoup de temps. La motion 99.3004 vise au contraire à simplifier et à accélérer la procédure. C'est pourquoi il faut rejeter ces deux solutions. Le Tribunal fédéral à Lausanne et le Tribunal fédéral des assurances à Lucerne semblent parvenir à la même conclusion puisqu'ils ont souligné, dans les avis qu'ils ont rendus que ni la première ni la deuxième solution ne sont satisfaisantes.

## **7.3 Proposition visant à réaliser la troisième solution**

Pour ce qui est de la procédure, la troisième solution n'implique aucun changement par rapport à la procédure actuelle. Elle préconise en revanche la création d'un service de médiation qui pourrait traiter les quelques cas qui posent un problème au niveau de la reconnaissance du statut d'indépendant d'une personne qui exerce une activité lucrative. Cette solution permettrait d'éviter les procédures de recours lentes et coûteuses. C'est pourquoi le Conseil fédéral préconise de la concrétiser, le cas échéant, en créant un service de médiation.

Le Tribunal fédéral des assurances approuve la création d'un service de médiation, relevant qu'un tel service pourrait régler certains problèmes sans qu'il y ait besoin d'introduire des procédures de recours. Il insiste toutefois sur le fait que ce service ne permettrait pas toujours d'harmoniser les points de vue, étant donné que le recours à ce service ne serait que facultatif, que ses décisions ne seraient pas contraignantes, et que tous les cas de litige ne lui seraient pas obligatoirement soumis. Le Tribunal fédéral des assurances envisage aussi une solution impliquant la plus haute instance judiciaire qui se fonderait sur la nouvelle loi sur le Tribunal fédéral. Grâce à une répartition adéquate des domaines juridiques entre les cours du Tribunal fédéral, il serait possible d'uniformiser le traitement des problèmes connexes. Le Tribunal fédéral à Lausanne affirme d'ailleurs qu'il ne s'opposera pas à une collaboration entre ses différentes cours.

## 7.4

### **Problème principal lié au traitement uniforme et cohérent du statut d'indépendant et de salarié en droit fiscal et en droit des assurances sociales**

Un des principaux problèmes liés à la reconnaissance du statut d'indépendant réside dans le fait que les entrepreneurs potentiels (en particulier les jeunes entrepreneurs) ne possèdent pas le capital – ou ne possèdent qu'une partie du capital – nécessaire pour fonder leur entreprise. L'un des moyens permettant de financer la création d'une entreprise consiste à se faire payer la prestation de libre-passage de sa caisse de pensions. A la demande du Secrétariat d'Etat à l'économie (seco), Anne Dominique Mayor et Stephan Hügli ont élaboré un rapport sur la reconnaissance du statut d'indépendant d'une personne exerçant une activité lucrative. Ce rapport montre que la grande majorité des personnes interrogées ont déclaré n'avoir eu aucune peine à faire reconnaître leur statut d'indépendant. Comme on le sait, la prestation de libre – passage de la caisse de pensions de l'ancien employeur doit être payée à l'intéressé lorsqu'il prouve qu'il n'exercera plus d'activité lucrative dépendante. Elle peut alors servir à fonder une société anonyme, et l'entrepreneur peut ensuite se faire engager comme salarié par sa propre société.

Avec l'Office fédéral des assurances sociales et les services du seco chargés de promouvoir la création d'entreprises, le forum PME, qui a également participé à l'élaboration du présent rapport, cherche une solution au problème de l'accès au capital épargné dans le cadre du 2<sup>e</sup> pilier.