

Travail de fin d'études[BR]- La participation à deux séminaires sur une thématique fiscale pointue [BR]- La participation à un séminaire méthodologique[BR]- La rédaction d'une dissertation : "Les conséquences fiscales du télétravail des résidents belges dans le cadre de contrats de travail avec des employeurs luxembourgeois, français ou néerlandais (en particulier la ...

Auteur : Arif, Kane

Promoteur(s) : Honhon, Nicolas

Faculté : Faculté de Droit, de Science Politique et de Criminologie

Diplôme : Master de spécialisation en droit fiscal

Année académique : 2024-2025

URI/URL : <http://hdl.handle.net/2268.2/23956>

Avertissement à l'attention des usagers :

Tous les documents placés en accès ouvert sur le site le site MatheO sont protégés par le droit d'auteur. Conformément aux principes énoncés par la "Budapest Open Access Initiative"(BOAI, 2002), l'utilisateur du site peut lire, télécharger, copier, transmettre, imprimer, chercher ou faire un lien vers le texte intégral de ces documents, les disséquer pour les indexer, s'en servir de données pour un logiciel, ou s'en servir à toute autre fin légale (ou prévue par la réglementation relative au droit d'auteur). Toute utilisation du document à des fins commerciales est strictement interdite.

Par ailleurs, l'utilisateur s'engage à respecter les droits moraux de l'auteur, principalement le droit à l'intégrité de l'oeuvre et le droit de paternité et ce dans toute utilisation que l'utilisateur entreprend. Ainsi, à titre d'exemple, lorsqu'il reproduira un document par extrait ou dans son intégralité, l'utilisateur citera de manière complète les sources telles que mentionnées ci-dessus. Toute utilisation non explicitement autorisée ci-avant (telle que par exemple, la modification du document ou son résumé) nécessite l'autorisation préalable et expresse des auteurs ou de leurs ayants droit.

Les conséquences fiscales du télétravail des résidents belges dans le cadre de contrats de travail avec des employeurs luxembourgeois, français ou néerlandais (en particulier la continuité des situations nées pendant la crise Covid)

Kané ARIF

Travail de fin d'études : Dissertation (15 ects)

Master de spécialisation en droit fiscal

Année académique 2024-2025

Coordination :

Marc BOURGEOIS

Sabine GARROY

Promoteur :

Nicolas HONHON

Lecteur :

Marc LEVAUX

Je tiens à remercier Monsieur Nicolas Honhon pour sa disponibilité et ses précieux conseils lors de la rédaction de ce travail de fin d'études. Je remercie également Maître Marc Levaux pour sa lecture. Enfin, j'adresse mes remerciements à mes collègues, mes amis et ma famille pour leur soutien et leur aide tout au long de ce master de spécialisation.

Tables des matières

Introduction.....	4
Chapitre 1 : Le télétravail à l'ère de la mobilité : notions et cadre juridique	5
Section 1 : De l'exception à la norme : le télétravail avant, pendant et après la pandémie	5
Section 2 : Cadre juridique du télétravail.....	7
Chapitre 2 : Sécurité sociale et impôt des personnes physiques : quel impact du télétravail ?	11
Section 1 : Impact du télétravail sur la sécurité sociale.....	11
Section 2 : Impôt des personnes physiques.....	13
Section 3 : L'impôt des non-résident	21
Chapitre 4 : L'impact du télétravail sur l'employeur : Le risque d'établissement stable	21
Section 1 : Risque d'établissement stable	21
Section 2 : Impact du télétravail imposé par la pandémie sur la notion d'établissement stable	24
Section 3 : Analyse des conventions	25
Chapitre 5 : Analyse critique et piste d'amélioration	27
Conclusion	30
Bibliographie	31

Introduction

La crise du Covid-19 a profondément bouleversé de nombreux aspects de notre société, et le monde du travail n'y a pas échappé. Parmi les transformations majeures, le télétravail s'est imposé comme une pratique incontournable. Bien qu'il existait déjà depuis plusieurs années, encadré en Belgique notamment par la convention collective de travail n° 85 adoptée en 2005, son développement était jusqu'alors progressif et relativement limité.

Cependant, la pandémie de Covid-19 a marqué un tournant décisif. Afin de limiter la propagation du virus, le télétravail est devenu obligatoire dans tous les secteurs où il était techniquement possible. Ce mode d'organisation s'est alors généralisé et durablement intégré dans les habitudes professionnelles, devenant une nouvelle norme dans de nombreuses entreprises.

Cette généralisation soudaine et massive du télétravail a toutefois soulevé plusieurs enjeux, notamment d'ordre fiscal. En effet, la situation a mis en lumière les complexités liées à la fiscalité et à la sécurité sociale des travailleurs transfrontaliers, c'est-à-dire des personnes résidant en Belgique tout en étant employées dans un autre pays, comme la France, le Luxembourg ou les Pays-Bas. Pour répondre à cette situation exceptionnelle, des accords temporaires ont été conclus avec ces pays voisins afin de neutraliser les effets fiscaux du télétravail imposé par la crise. Ces accords ont d'ailleurs été prolongés à plusieurs reprises.

Ce travail de fin d'études a pour objectif d'analyser les conséquences fiscales du télétravail transfrontalier, tant pendant la crise sanitaire qu'après celle-ci.

Dans un premier temps, nous reviendrons sur l'évolution du télétravail, les raisons de son essor ainsi que son encadrement juridique en Belgique.

Dans un second temps, nous nous pencherons sur les règles fiscales applicables aux travailleurs internationaux, en particulier au regard des conventions visant à éviter la double imposition.

Nous analyserons également les mesures exceptionnelles mises en place pendant la pandémie, les changements qu'elle a engendrés en matière de fiscalité, ainsi que les implications concrètes du télétravail effectué dans un pays différent de celui de l'employeur.

Enfin, nous concluons par une analyse critique de la situation actuelle, en proposant des pistes d'amélioration ou d'évolution du cadre législatif existant.

Chapitre 1 : Le télétravail à l'ère de la mobilité : notions et cadre juridique

Section 1 : De l'exception à la norme : le télétravail avant, pendant et après la pandémie

1.1. Le télétravail avant la pandémie

Avant la crise du Covid-19, le télétravail restait une pratique peu répandue en Belgique. Les chiffres de l'époque illustrent ce constat : d'après un rapport du SPF Mobilité et Transports, environ 17 % des travailleurs y avaient recours en 2018, le plus souvent un jour par semaine, tandis que seuls 20 % de ces télétravailleurs le pratiquaient au moins deux jours¹. Une autre enquête menée par Statbel indiquait qu'en 2019, à peine 12,7 % des salariés télétravaillaient².

Plusieurs facteurs expliquent cette faible popularité. Tout d'abord, son accès était principalement limité aux cadres et aux professions intellectuelles, ce qui de facto en excluait une large part des salariés. Ensuite, bien qu'un cadre légal existait depuis plusieurs années (la convention collective de travail n° 85 de 2005 pour le télétravail régulier et une loi de 2017 pour le télétravail occasionnel), peu d'entreprises l'avaient formalisé. Selon une étude, seules 26,8 % des entreprises disposaient d'une politique officielle, tandis que 17,9 % l'autorisaient sans réglementation claire³.

Enfin, une réticence culturelle freinait son adoption : de nombreux employeurs, par manque d'expérience et attachés à une culture managériale fondée sur le contrôle direct, privilégiaient la présence physique de leurs salariés au bureau⁴.

1.2. Le télétravail pendant la pandémie : généralisation contrainte et adaptations rapides

En janvier 2020, alors que le Covid-19 commençait à se propager rapidement, l'Organisation mondiale de la Santé a déclaré une urgence de santé publique de portée internationale. Face à cette situation inédite, les gouvernements ont été contraints de prendre des mesures rapides et exceptionnelles pour freiner la transmission du virus. En Belgique, le ministre de l'Intérieur a ainsi adopté plusieurs mesures sanitaires par arrêté ministériel, notamment dans le domaine du travail.

Le confinement en constitue l'épisode le plus marquant : durant cette période, le télétravail est devenu obligatoire dans toutes les entreprises jugées non essentielles, quelle que soit leur taille, pour tous les travailleurs pour qui la fonction le permettait⁵. Cette obligation a ensuite été allégée lors du déconfinement, le télétravail passant alors du statut d'obligatoire à celui de « fortement recommandé ».

¹ POLLING, I., *Chiffres clés du télétravail en Belgique*, Bruxelles, SPF Mobilité et Transports, 2018.

² STATBEL, « Un salarié sur trois fait du travail à domicile », disponible sur www.statbel.fgov.be, 26 mars 2025.

³ SERVICE PUBLIC FÉDÉRAL EMPLOI, TRAVAIL ET CONCERTATION SOCIALE, « Telework », disponible sur www.emploi.belgique.be, s.d., consulté le 17 juillet 2025.

⁴ DE CAEVEL, C., « Le télétravail va perdurer (analyse) », *Trends-Tendances*, 16 septembre 2022, disponible sur www.trends.levif.be.

⁵ Arrêté ministériel du 28 octobre 2020 portant des mesures d'urgence pour limiter la propagation du coronavirus COVID-19, *M.B.*, 28 octobre 2020.

1.3. Le télétravail après la pandémie : vers une normalisation et une redéfinition des pratiques

L'expérience du télétravail, rendue obligatoire durant la crise sanitaire dans les secteurs où il était possible, a laissé des effets durables⁶. En effet, l'attrait pour cette organisation du travail a persisté bien après la crise, menant à sa généralisation : il est désormais pratiqué de manière structurelle dans de nombreuses entreprises⁷.

Une enquête menée par le Service public fédéral Mobilité et Transports entre août 2023 et juillet 2024 auprès de 4.250 travailleurs belges confirme cette tendance. Les résultats montrent que 31 % des répondants télétravaillent au moins un jour par semaine. Une distinction régionale apparaît nettement : les Bruxellois sont les plus nombreux à télétravailler (45 %), suivis par les Wallons (26 %). L'enquête estime également que pour l'ensemble de l'année 2024, la pratique du télétravail a permis d'économiser 34 millions de kilomètres de déplacements entre le domicile et le lieu de travail⁸.

Le télétravail est largement apprécié des travailleurs en raison de ses nombreux avantages. Selon l'enquête, il contribue avant tout à un meilleur équilibre entre vie professionnelle et personnelle, en permettant aux travailleurs de mieux gérer leur temps et leurs obligations familiales. Par ailleurs, ses bénéfices sont également environnementaux et sanitaires, puisqu'il favorise une diminution du trafic routier, ce qui réduit les embouteillages, améliore la qualité de l'air et diminue le stress lié aux déplacements. Il joue aussi un rôle positif en matière d'inclusion, facilitant l'accès au marché du travail pour des groupes parfois défavorisés, comme les personnes en situation de handicap ou celles vivant dans des zones éloignées. Enfin, l'autonomie et la responsabilisation accrues qu'il offre sont souvent perçues comme des atouts qui renforcent l'engagement et l'efficacité⁹.

Toutefois, cette nouvelle organisation du travail n'est pas exempte de défis. Le sentiment de solitude et d'isolement peut ainsi peser sur le bien-être des travailleurs. Parallèlement, la frontière entre vie professionnelle et personnelle tend à devenir plus floue, rendant la déconnexion difficile et augmentant le risque d'hyperconnexion¹⁰. Sur le plan managérial, l'absence de supervision directe peut complexifier le maintien de la discipline, de l'autorité et du contrôle au sein des équipes. Enfin, maintenir la culture d'entreprise et transmettre ses valeurs à distance représente un enjeu de taille, notamment pour l'intégration des nouvelles recrues¹¹.

⁶ HARTUNG, A., « Le télétravail dans la Grande Région lors de la pandémie-COVID-19 : d'un recours à une habitude », *L'ACCORD-CADRE SUR LE TÉLÉTRAVAIL TRANSFRONTALIER et ses enjeux dans l'espace transfrontalier*, V. HEIN (dir.), Luxembourg, Legitech, 2022, p. 391.

⁷ Avis du Comité économique et social européen sur le thème « L'imposition des télétravailleurs transfrontaliers à l'échelle mondiale et ses répercussions sur l'UE », *J.O.U.E.*, C 18, 19 janvier 2024, p. 33.

⁸ SERVICE PUBLIC FÉDÉRAL MOBILITÉ ET TRANSPORTS, *Telewerk in België in 2024 | Une boîte à outils pour le télétravail*, Bruxelles, SPF Mobilité et Transports, 2024.

⁹ SERVICE PUBLIC FÉDÉRAL MOBILITÉ ET TRANSPORTS, *Telewerk in België in 2024 | Une boîte à outils pour le télétravail*, Bruxelles, SPF Mobilité et Transports, 2024.

¹⁰ ÖNGÜN, E. et YON, K., « À l'épreuve du télétravail. Entretien avec Sophie Binet, Alexandra Jean et Frédérique Letourneux », *Mouvements*, 2021, n°106, p. 60.

¹¹ UNIVERSITÉ CATHOLIQUE DE LOUVAIN, « Télétravail: solution d'avenir ou boom éphémère? », disponible sur www.uclouvain.be, 24 mars 2021.

Section 2 : Cadre juridique du télétravail

2.1. Au niveau européen : l'accord-cadre du 16 juillet 2002

En réponse aux recommandations politiques de la Commission européenne visant à encourager le télétravail, un accord-cadre européen a été signé le 16 juillet 2002¹². Fait inhabituel pour ce type de régulation européenne, cet accord n'a pas de caractère contraignant, laissant à chaque État membre la liberté de le transposer dans sa législation nationale, soit par une mesure contraignante, soit par une simple recommandation¹³.

Cette flexibilité a conduit à des approches divergentes au sein de l'Union. D'une part, des pays comme la Suède, les Pays-Bas, le Royaume-Uni, la Finlande, l'Allemagne et la France ont opté pour des recommandations ou des guides non contraignants. D'autre part, des nations comme le Portugal, l'Espagne et l'Italie ont préféré intégrer ses dispositions dans des accords collectifs contraignants ou modifier directement leur code du travail¹⁴. La Belgique, quant à elle, a transposé cet accord via la Convention collective de travail (CCT) n° 85, qui sera détaillée dans la section suivante¹⁵.

Au-delà de son cadre juridique, l'accord-cadre s'inscrit dans un contexte stratégique plus large : la Stratégie de Lisbonne. Ce programme, lancé par le Conseil européen, visait à faire de l'Union européenne, d'ici 2010, « *l'économie de la connaissance la plus compétitive et la plus dynamique au monde, capable d'une croissance économique durable accompagnée d'une amélioration quantitative et qualitative de l'emploi et d'une plus grande cohésion sociale* »¹⁶.

L'accord-cadre vise ainsi à établir un cadre général qui concilie la flexibilité pour les employeurs et la sécurité pour les travailleurs. Il y définit le télétravail comme « *une forme d'organisation et/ou de réalisation du travail utilisant les technologies de l'information, dans le cadre d'un contrat ou d'une relation d'emploi, dans laquelle un travail, qui aurait également pu être réalisé dans les locaux de l'employeur, est effectué hors de ces locaux de façon régulière* »¹⁷. Pour ce faire, il garantit aux télétravailleurs les mêmes droits et protections que ceux bénéficiant aux travailleurs présents dans les locaux de l'entreprise et pose plusieurs principes fondamentaux, tels que le caractère volontaire, l'égalité des conditions d'emploi, la protection des données et le respect de la vie privée.

¹² Convention collective de travail n° 149 du 26 janvier 2021 concernant le télétravail recommandé ou obligatoire en raison de la crise du coronavirus, *M.B.*, 5 mai 2021.

¹³ ROBERT, F., « Télétravail à domicile, la CCT n° 85 sur le télétravail du 9 novembre 2005 au regard de l'accord social européen sur le télétravail conclu le 16 juillet 2002 », *C.J.*, 2005, n°5, p. 101.

¹⁴ ROBERT, F., *ibidem*, p. 102.

¹⁵ Convention collective de travail n° 85 du 9 novembre 2005 concernant le télétravail, rendue obligatoire par l'arrêté royal du 21 décembre 2005, *M.B.*, 14 février 2006.

¹⁶ Communication de la Commission au Conseil européen du printemps, « Travaillons ensemble pour la croissance et l'emploi : Un nouvel élan pour la stratégie de Lisbonne », COM(2005) 24 final, 2 février 2005.

¹⁷ Accord-cadre sur le télétravail, conclu à Bruxelles le 16 juillet 2002, art. 2

2.2. Au niveau belge

2.2.1. Convention collective n°85 sur le télétravail régulier

La Convention collective de travail n° 85 (ci-après CCT n° 85), conclue au sein du Conseil national du Travail, régit le télétravail effectué de manière régulière et non occasionnelle. Elle s'applique lorsqu'un travailleur est autorisé à accomplir ses tâches en dehors des locaux de l'entreprise, en utilisant les outils informatiques fournis par son employeur¹⁸. La CCT n° 85 garantit au télétravailleur les mêmes droits et conditions de travail que ceux applicables lorsqu'il est présent sur son lieu habituel. Pour les jours prestés en entreprise, la loi du 3 juillet 1978 relative aux contrats de travail reste d'application¹⁹.

La CCT n° 85 pose plusieurs principes fondamentaux. Elle repose sur le volontariat : l'employeur ne peut l'imposer, et le travailleur ne peut l'exiger comme un droit absolu²⁰. L'accord doit être formalisé par un écrit, soit dans le contrat de travail initial, soit dans un avenant²¹. De plus, l'employeur est tenu de fournir et de prendre en charge le matériel nécessaire. Lorsque le travailleur utilise son propre équipement (connexion internet, ordinateur, etc.), l'employeur doit compenser les frais qui en découlent²².

2.2.2. Loi du 5 mars 2017 sur le télétravail occasionnel

Le télétravail occasionnel, encadré par la loi du 5 mars 2017, se distingue du télétravail régulier par son caractère ponctuel²³. Son recours est justifié par des cas de force majeure ou des raisons personnelles qui empêchent le travailleur de se rendre sur son lieu de travail (par exemple, une grève des transports, des conditions météorologiques exceptionnelles ou une urgence personnelle)²⁴.

Le travailleur doit formuler une demande préalable et motivée auprès de son employeur²⁵. Toutefois, ce dernier peut la refuser, car le télétravail occasionnel ne constitue pas un droit absolu. En cas de refus, la décision doit être justifiée et communiquée au travailleur dans les plus brefs délais. En cas d'acceptation, les modalités pratiques (matériel, frais, etc.) sont définies d'un commun accord²⁶. Pour simplifier la gestion, l'employeur peut intégrer un cadre pour le télétravail occasionnel dans une convention collective d'entreprise ou dans le règlement de travail, en précisant notamment les fonctions éligibles et la procédure de demande²⁷.

2.2.3. Convention collective n° 149 sur le télétravail lié à la crise du coronavirus

Conclue le 26 janvier 2021, la Convention collective de travail n° 149 a été spécifiquement conçue pour encadrer le télétravail rendu obligatoire ou fortement recommandé par les autorités

¹⁸ Convention collective de travail n° 85 du 9 novembre 2005 concernant le télétravail, rendue obligatoire par l'arrêté royal du 21 décembre 2005, *M.B.*, 14 février 2006, modifiée par la convention collective de travail n° 85 bis du 27 février 2008, rendue obligatoire par l'arrêté royal du 25 mars 2008, *M.B.*, 28 mars 2008.

¹⁹ Loi du 3 juillet 1978 relative aux contrats de travail, *M.B.*, 22 juillet 1978.

²⁰ Convention collective de travail n° 85 du 9 novembre 2005 concernant le télétravail, rendue obligatoire par l'arrêté royal du 21 décembre 2005, *M.B.*, 14 février 2006, art. 5.

²¹ Convention collective de travail n° 85 du 9 novembre 2005 précitée, art. 6.

²² Convention collective de travail n° 85 du 9 novembre 2005 précitée, art. 9.

²³ Loi du 5 mars 2017 concernant le travail faisable et maniable, *M.B.*, 15 mars 2017.

²⁴ Loi du 5 mars 2017 concernant le travail faisable et maniable, *M.B.*, 15 mars 2017, art. 26, §1er.

²⁵ Loi du 5 mars 2017 concernant le travail faisable et maniable, *M.B.*, 15 mars 2017, art. 26, §2.

²⁶ Loi du 5 mars 2017 concernant le travail faisable et maniable, *M.B.*, 15 mars 2017, art. 26, §3.

²⁷ Loi du 5 mars 2017 concernant le travail faisable et maniable, *M.B.*, 15 mars 2017, art. 27.

durant la crise sanitaire. Prévues initialement jusqu'à fin 2021, sa validité a été prolongée jusqu'au 31 mars 2022 face à l'évolution de la pandémie²⁸

Son caractère supplétif impliquait qu'elle ne s'appliquait qu'aux entreprises qui, au 1er janvier 2021, ne disposaient pas encore d'un régime de télétravail formalisé²⁹. L'objectif était donc de fournir un cadre juridique minimal et temporaire pour garantir la sécurité juridique et le bon déroulement du travail à distance imposé par les circonstances. La CCT n° 149 garantissait aux télétravailleurs les mêmes droits et obligations qu'en présentiel. En matière d'organisation, elle prévoyait que les horaires de travail habituels devaient être respectés et encadrait le droit de contrôle de l'employeur, qui devait rester proportionné et respectueux de la vie privée. Enfin, elle intégrait un chapitre important consacré au bien-être au travail, afin de prévenir les risques psychosociaux liés à l'isolement³⁰.

2.3. Le télétravail dans le secteur public

Dans la fonction publique belge, les règles encadrant le télétravail sont fixées par le niveau de pouvoir concerné. Pour les fonctionnaires de l'administration fédérale, le cadre de référence est l'arrêté royal du 22 novembre 2006 (ci-après AR du 22 novembre 2006)³¹. Cet arrêté s'applique aux agents des services publics fédéraux, à ceux des services de programmation, au personnel du ministère de la Défense ainsi qu'à d'autres entités visées par la législation sur la fonction publique.

L'article 2 de cet arrêté définit le télétravail dans des termes similaires à ceux de la CCT n° 85, tout en précisant qu'il ne s'applique pas aux travailleurs dits « mobiles », dont la fonction implique structurellement des déplacements.

La décision d'autoriser le télétravail au sein d'une institution revient à son Comité de direction, tandis que la mise en œuvre pratique au sein d'un service relève du responsable hiérarchique direct³². Le télétravail peut s'effectuer au domicile de l'agent ou dans tout autre lieu de son choix, à l'exception des bureaux satellites de l'employeur qui sont régis par d'autres dispositions³³.

Conformément au régime du secteur privé, le télétravail repose sur le volontariat mutuel. Sa mise en place ne constitue ni une obligation pour l'agent, ni un droit absolu qu'il pourrait exiger³⁴. Il n'ouvre droit à aucune prime ou allocation et ne modifie ni la charge de travail ni les horaires légaux. La durée du télétravail ne peut excéder trois cinquièmes du régime de travail, ce qui correspond généralement à un maximum de trois jours par semaine pour un temps plein³⁵. Cette limite peut être aménagée sur une base annuelle, et le Comité de direction a la faculté de fixer un plafond inférieur.

²⁸ Convention collective de travail n° 149 du 26 janvier 2021 concernant le télétravail recommandé ou obligatoire en raison de la crise du coronavirus, *M.B.*, 5 mai 2021.

²⁹ Convention collective de travail n° 149 du 26 janvier 2021 précitée, art. 3.

³⁰ Convention collective de travail n° 149 du 26 janvier 2021 précitée, art. 5.

³¹ Arrêté royal du 22 novembre 2006 relatif au télétravail dans la fonction publique fédérale administrative, *M.B.*, 1er décembre 2006.

³² Arrêté royal du 22 novembre 2006 précité, art. 3.

³³ Arrêté royal du 22 novembre 2006 relatif au télétravail dans la fonction publique fédérale administrative, *M.B.*, 1er décembre 2006, art. 4.

³⁴ Arrêté royal du 22 novembre 2006 précité, art. 5§1.

³⁵ Arrêté royal du 22 novembre 2006 précité, art. 5.

Les télétravailleurs bénéficient des mêmes droits que leurs collègues en présentiel, que ce soit en matière de formation, de carrière, d'évaluation ou de participation syndicale³⁶. Réciproquement, ils sont soumis aux mêmes obligations, y compris en ce qui concerne l'organisation du travail, la prise de congés, la déclaration de maladie ou la gestion des accidents de travail.

La mise en place du télétravail est formalisée par un accord écrit, qui précise le lieu d'exercice, les jours concernés, les plages de disponibilité, les modalités d'encadrement, ainsi que les aspects techniques. L'employeur a l'obligation de fournir l'équipement nécessaire et de prendre en charge les frais de connexion et d'entretien³⁷. Si l'agent utilise son propre matériel, les frais afférents lui sont remboursés. En retour, le télétravailleur doit utiliser cet équipement de manière appropriée et veiller à la sécurité des données. Un service de support technique est mis à disposition, et en cas de problème majeur, l'agent doit immédiatement en informer son employeur pour envisager des solutions alternatives, comme un retour temporaire au bureau.

L'introduction du télétravail dans une institution publique doit faire l'objet d'une concertation préalable avec les organes de concertation sociale compétents. L'employeur doit par ailleurs garantir la protection des données manipulées par le télétravailleur et informer chaque année le ministre compétent via un rapport d'évaluation complet sur l'usage du télétravail³⁸.

Ce cadre réglementaire vise ainsi à instaurer un télétravail équilibré, encadré et respectueux à la fois des nécessités du service public et des droits individuels des agents³⁹.

2.4. Distinction entre le télétravail et le travail à domicile

Il est essentiel de ne pas confondre le télétravail avec le travail à domicile. Bien que ces deux notions puissent sembler similaires, elles recouvrent des réalités juridiques et organisationnelles distinctes.

Le travail à domicile, régi par la loi du 3 juillet 1978 relative aux contrats de travail, se définit principalement par l'autonomie du travailleur. Celui-ci exécute ses tâches depuis son domicile ou un autre lieu de son choix, sans être sous la surveillance directe ou le contrôle hiérarchique de son employeur⁴⁰.

Le télétravail, à l'inverse, est une modalité d'organisation plus moderne, encadrée par la Convention collective de travail n° 85. Sa caractéristique fondamentale est l'utilisation des technologies de l'information pour accomplir des tâches qui, autrement, auraient été réalisées dans les locaux de l'entreprise. Contrairement au travail à domicile, le télétravail n'est donc qu'un déplacement du lieu de travail, le lien de subordination et le contrôle de l'employeur étant maintenus à distance⁴¹.

³⁶ Arrêté royal du 22 novembre 2006 précité, art. 5§3.

³⁷ Arrêté royal du 22 novembre 2006 précité, art. 10.

³⁸ Question écrite n° 54-114 d'A. Vanrobaeys, 2 décembre 2024, *Q.R.*, Ch., 2024-2025, n°114, p. 93 à 97.

³⁹ Arrêté royal du 10 avril 2022 modifiant diverses dispositions concernant le télétravail et le travail en bureau satellite dans la fonction publique fédérale administrative, *M.B.*, 25 avril 2022.

⁴⁰ Loi du 3 juillet 1978 relative aux contrats de travail, *M.B.*, 22 juillet 1978.

⁴¹ Convention collective de travail n° 85 du 9 novembre 2005 concernant le télétravail, rendue obligatoire par l'arrêté royal du 21 décembre 2005, *M.B.*, 14 février 2006.

Chapitre 2 : Sécurité sociale et impôt des personnes physiques : quel impact du télétravail ?

Section 1 : Impact du télétravail sur la sécurité sociale

Avec l'essor de la mobilité internationale, il n'est pas rare que certains travailleurs effectuent leur télétravail depuis un autre pays, souvent celui dans lequel ils résident. Cette section examine les règles applicables en matière de sécurité sociale avant la pandémie de COVID-19, les adaptations mises en place durant la crise sanitaire, et enfin les nouvelles dispositions qui en ont découlé.

1.1. Situation avant la pandémie : la règle des 25%

Avant la crise sanitaire, le principe de base voulait que le travailleur exerçant son activité dans plusieurs États membres de l'Union européenne soit affilié au régime de sécurité sociale du pays d'emploi⁴².

Toutefois, une exception majeure existait : si une part « substantielle » de son activité (soit au moins 25 % de son temps de travail ou de sa rémunération) était réalisée dans son pays de résidence, l'affiliation basculait alors vers le régime de sécurité sociale de ce dernier⁴³.

1.2. Pendant la pandémie : la neutralisation des règles

Avec la fermeture des frontières et les mesures de confinement, de nombreux travailleurs ont été contraints de télétravailler exclusivement depuis leur domicile. En conséquence, la part du travail effectuée dans leur pays de résidence a dépassé le seuil de 25 %, ce qui aurait normalement dû entraîner un transfert d'affiliation.

Afin d'éviter les transferts massifs et les conséquences administratives indésirables, les États membres ont instauré une période de tolérance. Durant cette période, le dépassement du seuil de 25 % dû au télétravail forcé était neutralisé. Cela a permis aux travailleurs concernés de rester affiliés au régime de sécurité sociale de leur pays d'emploi.

Initialement temporaire, cette mesure de flexibilité a été prolongée à plusieurs reprises pour s'adapter à l'évolution de la situation sanitaire, avant de prendre définitivement fin le 30 juin 2023.

1.3. Situation post-pandémie : l'accord-cadre du 1^{er} juillet 2023

La pérennisation du télétravail après la pandémie a rendu nécessaire l'établissement d'un cadre juridique stable pour succéder aux mesures de tolérance. De nombreuses entreprises ayant adopté des formes de travail hybride structurelles, un groupe d'experts a été chargé d'élaborer un nouvel accord-cadre multilatéral, entré en vigueur le 1^{er} juillet 2023⁴⁴.

Le principe de cet accord est le suivant : un travailleur qui télétravaille depuis son pays de résidence pour moins de 50 % de son temps de travail total peut, sur demande conjointe, rester

⁴² C.-É. CLESSE et M. MORSA, « Les implications du détachement en droit de la sécurité sociale », in *Travailleurs détachés et mis à disposition*, 4^e éd., Bruxelles, Larcier-Intersentia, 2025, p. 475 à 571.

⁴³ Règlement (CE) n° 883/2004 du Parlement européen et du Conseil du 29 avril 2004 portant sur la coordination des systèmes de sécurité sociale, *J.O.U.E.*, L 166, 30 avril 2004.

⁴⁴ Accord-cadre multilatéral sur l'application de l'article 16, paragraphe 1, du règlement (CE) n° 883/2004 en cas de télétravail transfrontalier habituel, entré en vigueur le 1^{er} juillet 2023.

affilié au régime de sécurité sociale du pays où se situe le siège de son employeur. Il ne s'agit donc pas d'une obligation, mais bien d'une option qui doit être activée d'un commun accord entre l'employeur et le travailleur⁴⁵.

Ce cadre juridique présente toutefois un champ d'application précis. Il ne concerne que les travailleurs salariés et exclut explicitement les travailleurs indépendants et les situations de détachement. De même, les personnes qui effectuent des tâches à distance sans recourir aux technologies de l'information ne sont pas visées.

L'adoption de cet accord-cadre témoigne d'une volonté politique claire de soutenir et de sécuriser le télétravail transfrontalier au sein de l'Union européenne. En offrant un dispositif harmonisé, il apporte plus de prévisibilité et de stabilité, tout en évitant les complications administratives liées à des changements fréquents de régime de sécurité sociale. Cette démarche traduit une reconnaissance du télétravail non plus comme une solution exceptionnelle, mais bien comme une composante structurelle et durable du monde du travail⁴⁶.

1.3.1. Les formalités

Pour illustrer la procédure, prenons le cas concret d'un résident belge employé par une société française.

Si ce travailleur télétravaille depuis la Belgique pour une part de son temps comprise entre 25% et 50 %, il peut, en accord avec son employeur, demander à rester soumis à la législation sociale française.

Pour ce faire, ils doivent conjointement introduire une demande de certificat A1 auprès de l'organisme compétent en France. Ce document officiel atteste que le travailleur demeure assujéti à la sécurité sociale française, malgré l'exercice partiel de son activité sur le sol belge.

Une fois la demande validée, les autorités françaises délivrent le certificat A1 et en informent les autorités belges⁴⁷.

⁴⁵ Commission administrative pour la coordination des systèmes de sécurité sociale, *Guidance Note on telework*, AC 125/22REV2, 14 juin 2022.

⁴⁶ F. DE WISPELAERE, « L'accord-cadre sur le télétravail transfrontalier en réponse à l'importance accrue du télétravail parmi les travailleurs frontaliers », *R.B.S.S.*, 2023, p. 417 à 438.

⁴⁷ Règlement (CE) n° 883/2004 du Parlement européen et du Conseil du 29 avril 2004 portant sur la coordination des systèmes de sécurité sociale, *J.O.U.E.*, L 166, 30 avril 2004.

Section 2 : Impôt des personnes physiques

2.1. Analyse de l'article 15 du Modèle de Convention de l'OCDE

L'article 15 du Modèle de Convention de l'OCDE sur le revenu et la fortune, qui constitue la référence en matière d'imposition des revenus d'emploi, est rédigé comme suit :

“1. Sous réserve des dispositions des articles 16, 18 et 19, les salaires, traitements et autres rémunérations similaires perçus par un résident d'un État contractant au titre d'un emploi ne sont imposables que dans cet État, sauf si l'emploi est exercé dans l'autre État contractant. Si l'emploi est exercé dans cet autre État, les rémunérations qui en découlent peuvent être imposées dans cet autre État.

2. Nonobstant les dispositions du paragraphe 1, les rémunérations perçues par un résident d'un État contractant au titre d'un emploi exercé dans l'autre État contractant ne sont imposables que dans le premier État si :

a) le bénéficiaire séjourne dans l'autre État pendant une ou plusieurs périodes n'excédant pas au total 183 jours au cours d'une période de douze mois commençant ou se terminant au cours de l'année fiscale considérée ;

b) la rémunération est versée par un employeur qui n'est pas résident de l'autre État, ou pour le compte de celui-ci ;

c) la rémunération n'est pas supportée par un établissement stable que l'employeur possède dans l'autre État. [...]”⁴⁸.

Le premier paragraphe de cet article pose le principe général : l'État de la résidence est en principe l'État qui dispose du pouvoir d'imposition, sauf si l'activité est exercée dans l'autre État, auquel cas le pouvoir d'imposition est transféré vers l'État d'activité.

Le deuxième paragraphe introduit une exception à ce principe. Il prévoit que le pouvoir d'imposition reste dans l'État de résidence du travailleur si trois conditions cumulatives sont remplies :

- Le travailleur séjourne moins de 183 jours dans le pays où l'activité est exercée.
- La rémunération est versée par un employeur (au sens économique) qui n'est pas résident du pays d'activité.
- La charge de la rémunération n'est pas supportée par un établissement stable que l'employeur possède dans ce pays d'activité.

Si ces trois conditions sont réunies, et seulement dans ce cas, le pouvoir d'imposition revient à l'État de résidence du travailleur⁴⁹.

Il convient de souligner que si la plupart des conventions fiscales bilatérales s'inspirent du Modèle de l'OCDE, celui-ci ne sert que de référence. Pour une application correcte, il est donc

⁴⁸ OCDE, *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune*, Paris, Éditions OCDE, 2017, art. 15.

⁴⁹ OCDE, *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune*, Paris, Éditions OCDE, 2017, art. 15.

impératif de se référer au texte de la convention applicable, car des divergences peuvent exister. À titre d'exemple, l'article 11 de la convention franco-belge diffère sensiblement de la formulation standard de l'article 15 du Modèle OCDE, comme nous le verrons ci-après.

2.2. Analyse des conventions conclues entre la Belgique et ses voisins

Cette section analysera spécifiquement les dispositions des conventions fiscales conclues par la Belgique avec le Grand-Duché de Luxembourg, les Pays-Bas et la France. Afin de bien comprendre les adaptations intervenues, l'analyse suivra une approche chronologique. Dans un premier temps, nous examinerons le cadre conventionnel tel qu'il existait avant la pandémie. Dans un second temps, nous nous pencherons sur les accords dérogatoires conclus durant la crise de COVID-19 pour gérer l'explosion du télétravail transfrontalier. Enfin, nous étudierons la situation actuelle, afin de déterminer si certaines de ces mesures temporaires ont été pérennisées ou si un retour au cadre préexistant a été opéré.

Il convient de formuler une précision terminologique importante. Bien que le terme « frontalier » soit utilisé dans les sections suivantes, il ne fait pas référence au régime spécifique des travailleurs frontaliers prévu par la convention bilatérale franco-belge. Dans le contexte de ce travail, ce mot désigne simplement la situation d'une personne résidant dans un État A, travaillant pour un employeur établi dans un État B, et faisant régulièrement la navette entre les deux pays pour exercer son activité professionnelle⁵⁰.

2.2.1. Situation antérieure à la pandémie : cadre conventionnel classique

➤ Belgique-Luxembourg

Conformément à la convention fiscale belgo-luxembourgeoise de 1970, le pouvoir d'imposition appartient en principe à l'État de résidence, mais il est transféré à l'État d'activité si le travail y est exercé. Toutefois, l'État de résidence demeure compétent si les conditions vues ci-dessus sont remplies.

Ainsi, un résident belge travaillant pour un employeur luxembourgeois est, en principe, imposé au Luxembourg sur les rémunérations perçues pour les jours prestés sur le territoire luxembourgeois⁵¹.

Toutefois, un accord amiable conclu en 2015 a introduit une règle de tolérance afin d'assouplir ce principe⁵². Cet accord autorise le travailleur à prester jusqu'à 24 jours par an en dehors du pays d'emploi (que ce soit depuis son pays de résidence ou depuis un État tiers), sans que cela ne modifie le pouvoir d'imposition. En d'autres termes, bien que le travail soit effectivement exercé en dehors du Luxembourg, l'État de résidence (la Belgique) renonce à son droit d'imposer les revenus liés à ces journées, dans la limite de 24 jours⁵³.

⁵⁰ Convention entre la Belgique et la France tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative et juridique réciproque en matière d'impôts sur les revenus, signée le 10 mars 1964, approuvée par la loi du 14 avril 1965, *M.B.*, 4 novembre 1965, modifiée par les avenants des 15 février 1971, 8 février 1999, 12 décembre 2008 et 7 juillet 2009.

⁵¹ Protocole final à la Convention belgo-luxembourgeoise, par. 8, inséré par l'art. IX de l'Avenant du 11 décembre 2002.

⁵² Accord amiable du 16 mars 2015 concernant l'application de l'article 15 de la convention belgo-luxembourgeoise préventive de la double imposition du 17 septembre 1970.

⁵³ Accord amiable du 16 mars 2015 concernant l'application de l'article 15 de la convention belgo-luxembourgeoise préventive de la double imposition du 17 septembre 1970, point 2.

Pour illustrer ce mécanisme, prenons l'exemple suivant :

Un résident belge travaille pour un employeur au Luxembourg. Il preste 206 jours au Luxembourg, 12 jours en télétravail depuis la Belgique et 12 jours lors d'une mission en Allemagne.

Le nombre total de jours travaillés en dehors du Luxembourg est de 24 (12 + 12). Comme ce total n'excède pas le seuil de tolérance de 24 jours, l'intégralité de la rémunération annuelle reste imposable au Luxembourg⁵⁴.

Modalités de calcul des 24 jours

Le calcul de la règle de tolérance de 24 jours suit des modalités précises. Le principe est que toute fraction de journée travaillée en dehors du pays d'emploi compte comme un jour plein⁵⁵. Par exemple, une demi-journée de télétravail depuis la Belgique est décomptée comme un jour entier, tout comme une journée partagée entre le domicile et une mission dans un État tiers⁵⁶.

En revanche, certaines situations sont exclues de ce décompte. Les jours d'inactivité professionnelle, comme les week-ends, les jours fériés, les congés ou les jours de maladie, ne sont pas pris en compte. De plus, une règle spécifique s'applique au travail dit "en transit" : si un travailleur commence sa journée à domicile avant de se rendre physiquement au Luxembourg le même jour, cette journée n'est pas décomptée du seuil de tolérance⁵⁷. La présence physique dans l'État d'emploi au cours de la journée neutralise en effet le temps de travail effectué ailleurs.

Le seuil de 24 jours est également adapté pour les cas particuliers. Pour les salariés à temps partiel, il est réduit au prorata du temps de travail ; par exemple, un travailleur à 80 % bénéficiera d'une tolérance de 20 jours⁵⁸. De même, si le contrat de travail ne couvre pas l'année civile complète, le seuil est réduit proportionnellement à la durée d'emploi, en considérant tout mois commencé comme un mois complet pour le calcul.

Enfin, il est à noter que cette règle des 24 jours s'applique par année civile, soit du 1er janvier au 31 décembre.

➤ Belgique- Pays-Bas

La Belgique et les Pays-Bas ont conclu en 2001 une convention visant à éviter la double imposition⁵⁹. Son article 15, qui régit l'imposition des revenus salariaux, ne contient aucune disposition particulière. Ainsi, contrairement à la convention belgo-luxembourgeoise, elle n'intègre aucune règle de tolérance (comme un seuil de jours) pour le télétravail ou les prestations effectuées en dehors de l'État d'emploi⁶⁰. Pour une analyse détaillée du

⁵⁴ Circulaire AGFisc N° 22/2015 (n° Ci.700.520) du 1er juin 2015.

⁵⁵ Circulaire AGFisc N° 22/2015 (n° Ci.700.520) du 1er juin 2015, point 9.

⁵⁶ Circulaire AGFisc N° 22/2015 (n° Ci.700.520) du 1er juin 2015, point 13.

⁵⁷ Circulaire AGFisc N° 22/2015 (n° Ci.700.520) du 1er juin 2015, point 14.

⁵⁸ Le nombre de jours obtenu doit être arrondi à l'unité supérieure.

⁵⁹ Convention entre la Belgique et les Pays-Bas tendant à éviter la double imposition et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, signée au Luxembourg le 5 juin 2001, approuvée par la loi du 7 octobre 2002, *M.B.*, 20 décembre 2002.

⁶⁰ Convention entre la Belgique et les Pays-Bas, art. 15.

fonctionnement de cet article, il est renvoyé à la section précédente consacrée au Modèle de Convention de l'OCDE.

➤ Belgique-France

La convention préventive de la double imposition a été conclue entre la Belgique et la France en 1964⁶¹. L'article traitant du régime d'imposition des traitements, salaires et autres rémunérations analogues est l'article 11.

Comme évoqué précédemment, cet article 11 est particulier et ne suit pas la rédaction de l'article 15 du modèle OCDE. En effet, la formulation spécifique concerne la deuxième condition de l'article 11, qui est formulée positivement et reprendrait l'esprit du point 6 des commentaires de l'OCDE sur l'article 15.

La formulation est la suivante: « *La rémunération est payée par, ou pour le compte, d'un employeur qui est résident du premier État mentionné* »⁶², au lieu de la formulation négative du modèle OCDE : « *la rémunération est versée par un employeur qui n'est pas résident de l'autre État, ou pour le compte de celui-ci* »⁶³.

Sur cette base, toute situation où l'employeur n'est pas résident fiscal de l'État dans lequel le salarié est résident fiscal entraînerait systématiquement l'inapplicabilité du paragraphe 2 de l'article 11 et, par conséquent, l'imposition des revenus professionnels dans l'État d'exercice de l'activité, et ce, dès le premier jour.

2.2.2. Situation pendant la pandémie de COVID-19 : accords exceptionnels

➤ Belgique-Luxembourg

Pendant la pandémie de COVID-19, la Belgique et le Luxembourg, sur la base de l'article 25, paragraphe 3, de leur convention préventive de double imposition, ont signé un accord le 15 mai 2020. Cet accord a été prolongé à plusieurs reprises jusqu'au 30 juin 2022 afin de gérer les circonstances exceptionnelles liées aux restrictions sanitaires⁶⁴. Il portait spécifiquement sur l'application de l'article 15 de la convention pour les travailleurs transfrontaliers contraints de télétravailler depuis leur État de résidence en raison des mesures prises⁶⁵.

Concrètement, l'accord instaurait une fiction juridique selon laquelle les jours de télétravail effectués depuis le domicile, uniquement en raison des mesures sanitaires, étaient considérés comme ayant été prestés dans l'État d'emploi habituel. Par conséquent, ces jours restaient imposables dans cet État, malgré le travail à distance. Toutefois, cette règle ne s'appliquait pas aux jours qui, en temps normal (en dehors du contexte pandémique), auraient de toute façon été prestés depuis l'État de résidence ou un État tiers. Cet accord n'était donc pas applicable aux personnes qui, conformément à leur contrat de travail, exerçaient déjà leur emploi depuis leur

⁶¹ Convention entre la Belgique et la France tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative et juridique réciproque en matière d'impôts sur les revenus, signée le 10 mars 1964, approuvée par la loi du 14 avril 1965, *M.B.*, 4 novembre 1965.

⁶² Convention entre la Belgique et la France, art. 11, § 2.

⁶³ OCDE, *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune*, Paris, Éditions OCDE, 2017, art. 15.

⁶⁴ Accord amiable entre les autorités compétentes du Luxembourg et de la Belgique du 9 décembre 2021 prorogeant l'Accord amiable du 19 mai 2020 concernant la situation des travailleurs transfrontaliers dans le contexte de la lutte contre la propagation du COVID-19.

⁶⁵ Accord amiable entre les autorités compétentes de la Belgique et du Luxembourg du 19 mai 2020 concernant les travailleurs transfrontaliers dans le contexte de la lutte contre la propagation du COVID-19.

domicile. Pour ces dernières, les jours de télétravail échappaient donc à la compétence fiscale de l'État d'emploi⁶⁶.

Il est également important de noter que les travailleurs transfrontaliers utilisant cette fiction juridique devaient le faire de manière cohérente dans les deux États concernés. Ils devaient être en mesure de fournir des justificatifs, comme une attestation de l'employeur précisant le nombre de jours de télétravail exclusivement liés aux mesures sanitaires prises durant la pandémie.

L'accord apporte également une précision concernant le décompte des jours de télétravail dans le cadre de la règle de tolérance des 24 jours, pour les jours qui, en temps normal, auraient été exercés en dehors de l'État d'activité : toute journée durant laquelle le salarié travaille, même partiellement, depuis son domicile est comptabilisée dans ce forfait. Même une demi-journée de télétravail est considérée comme une journée entière de présence dans l'État de résidence⁶⁷.

Cependant, il existe une nuance : si le salarié, avec l'accord de son employeur, commence sa journée de travail chez lui (par exemple à 8h30), puis rejoint son bureau au Luxembourg avant la fin de la journée (par exemple à 10h), cette journée n'entre pas dans le décompte des 24 jours. Elle est alors considérée comme une journée de travail classique dans l'État d'emploi⁶⁸.

➤ Belgique-Pays-Bas

Un accord spécifique a été mis en place sur la base de l'article 28, paragraphe 3, de la convention préventive de double imposition afin d'encadrer la situation des travailleurs transfrontaliers. Cet accord, applicable à compter du 30 avril 2020, a été reconduit à plusieurs reprises avant de prendre fin le 30 juin 2022⁶⁹.

L'accord prévoyait l'application d'une fiction juridique semblable à celle instaurée dans le cadre de l'accord entre la Belgique et le Luxembourg. Cette mesure permettait aux travailleurs frontaliers de continuer à être imposés dans leur État d'emploi habituel, même s'ils travaillaient temporairement depuis leur domicile en raison des restrictions sanitaires.

➤ Belgique-France

À l'instar des accords conclus avec les Pays-Bas et le Luxembourg, les autorités belges et françaises ont signé un accord en application de l'article 24 de la CPDI. Applicable à compter du 15 mai 2020, il a été reconduit à plusieurs reprises avant de prendre fin le 30 juin 2022⁷⁰.

L'accord instaurait également une fiction juridique sur la base de laquelle les jours de travail prestés depuis leur État de résidence par les travailleurs frontaliers, en raison des mesures exceptionnelles de lutte contre la pandémie, étaient considérés comme ayant été effectués dans l'État d'emploi.

Comme pour les autres accords, il faut souligner que cette mesure ne concernait que les jours de télétravail imposés par les mesures sanitaires. Les jours où le travailleur était déjà en

⁶⁶ Accord amiable du 19 mai 2020 précité, art. 2.

⁶⁷ Accord amiable du 19 mai 2020 précité, art. 2.

⁶⁸ Accord amiable du 19 mai 2020 précité, art. 2.

⁶⁹ Accord amiable entre les autorités compétentes de la Belgique et des Pays-Bas du 30 avril 2020 concernant la situation des travailleurs transfrontaliers dans le contexte de la lutte contre la propagation du COVID-19.

⁷⁰ Accord amiable entre les autorités compétentes de la France et de la Belgique du 15 mai 2020 concernant les travailleurs transfrontaliers dans le contexte de la lutte contre la propagation du COVID-19.

télétravail avant cette crise, conformément à son contrat, n'entraient pas dans le champ d'application de cet accord.

2.2.3. Situation post covid

➤ Belgique-Luxembourg

Le confinement et les mesures sanitaires ont conduit de nombreuses entreprises à adopter massivement le télétravail. Cette pratique s'étant durablement installée dans les habitudes des salariés, le seuil de tolérance de 24 jours est rapidement apparu comme insuffisant au regard de ces nouvelles organisations du travail.

C'est dans ce contexte que les gouvernements belge et luxembourgeois ont décidé, d'un commun accord, de porter ce seuil à 34 jours en modifiant la convention préventive de double imposition par un avenant signé le 31 août 2021⁷¹. Cette modification est applicable aux salaires, traitements et autres rémunérations pour les périodes imposables débutant à compter du 1er janvier 2022⁷².

➤ Belgique-pays bas

Le 23 juin 2023, la Belgique et les Pays-Bas ont signé une nouvelle convention fiscale qui devait entrer en vigueur le 1er janvier 2025, mais qui, à l'heure actuelle, n'est pas en vigueur.

Cette nouvelle convention ne prévoit, en l'état, aucune disposition spécifique en matière de télétravail. En effet, le sujet a été jugé complexe et les gouvernements des deux pays ont préféré attendre avant de prendre de nouvelles dispositions à ce sujet, étant donné que l'évolution du télétravail suivait encore son cours⁷³.

Pour conclure, à l'heure actuelle, aucune mesure spécifique liée au télétravail n'est prévue entre la Belgique et les Pays-Bas. Cela signifie qu'il convient d'appliquer l'article 15 de la convention actuelle dans la situation, par exemple, d'un résident belge qui travaillerait pour un employeur néerlandais⁷⁴.

➤ Belgique-France

Le 9 novembre 2021, la Belgique et la France ont signé une nouvelle convention préventive de la double imposition. Bien que son entrée en vigueur ait été initialement prévue pour le 1er janvier 2023, elle n'est, à ce jour, pas encore effective. Par conséquent, c'est la convention de 1964 qui demeure applicable.

Il est important de noter que dans cette nouvelle convention, l'article traitant de l'imposition des salaires, traitements et autres rémunérations analogues se trouvera à l'article 14. Sa formulation sera adaptée et se conformera désormais à la rédaction standard de l'article 15 du modèle de convention de l'OCDE, abandonnant ainsi la formulation spécifique de l'actuel article 11. La nouvelle convention fiscale franco-belge introduit des changements notables concernant

⁷¹ Avenant à la Convention entre la Belgique et le Luxembourg en vue d'éviter les doubles impositions, signé à Bruxelles le 31 août 2021, approuvé par la loi du 6 février 2023, *M.B.*, 20 décembre 2021.

⁷² Avenant à la Convention entre la Belgique et le Luxembourg précité, art. 2.

⁷³ Question écrite n° 7-1770 de Steven Coenegrachts du 18 juin 2023, disponible sur www.senate.be.

⁷⁴ Convention entre la Belgique et les Pays-Bas tendant à éviter la double imposition et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, signée au Luxembourg le 5 juin 2001, approuvée par la loi du 7 octobre 2002, *M.B.*, 20 décembre 2002.

l'imposition des revenus d'emploi. Bien que le principe général d'imposition dans l'État de résidence du travailleur soit maintenu, sauf si l'emploi est exercé dans l'autre État, les exceptions à cette règle sont modifiées⁷⁵.

Le premier changement majeur concerne la « règle des 183 jours ». Auparavant, la présence du travailleur dans l'État d'exercice était calculée par année civile. Désormais, elle s'évaluera sur toute période de douze mois commençant ou se terminant durant l'année fiscale concernée. Par conséquent, un séjour à cheval sur deux années civiles, qui ne dépassait pas le seuil de 183 jours sous l'ancienne convention, pourrait désormais le dépasser, entraînant une imposition dans l'État d'exercice⁷⁶.

Le second changement important vise la condition relative à l'employeur. Sous la convention de 1964, pour que les revenus restent imposables dans l'État de résidence, l'employeur devait être établi dans ce même État. La nouvelle convention prévoit désormais que l'employeur ne doit tout simplement pas être résident de l'État où le travail est exercé. Par exemple, un résident belge travaillant en France pour un employeur italien était auparavant imposable en France, car l'employeur n'était pas belge. Avec la nouvelle convention, ses revenus seront imposables en Belgique, à condition que l'employeur italien ne dispose pas d'un établissement stable en France⁷⁷.

Ces modifications pourraient avoir un impact significatif pour les entreprises et les travailleurs frontaliers, en changeant l'État compétent pour l'imposition.

2.3. Imposition des dirigeants d'entreprises dans les conventions fiscales

L'article 16 du modèle de convention de l'OCDE prévoit que :

*« Les tantièmes, jetons de présence et autres rétributions similaires qu'un résident d'un État contractant reçoit en sa qualité de membre du conseil d'administration ou de surveillance d'une société qui est un résident de l'autre État contractant sont imposables dans cet autre État »*⁷⁸.

Autrement dit, lorsqu'une personne, physique ou morale, exerce des fonctions de membre d'un conseil d'administration ou de conseil de surveillance d'une société étrangère, les rémunérations perçues au titre de cette fonction sont imposables dans l'État de résidence de la société, indépendamment du lieu où l'activité est effectivement exercée. Ce principe attribue donc le pouvoir d'imposition à l'État de résidence de la société, sans tenir compte de la présence physique du dirigeant⁷⁹.

Cependant, le champ d'application de cet article est limité, puisqu'il ne concerne que les sociétés dotées d'un organe formel de gestion ou de contrôle tel qu'un conseil d'administration

⁷⁵ M. TAVERNE, *La nouvelle CPDI franco-belge : les revenus professionnels et les pensions*, Bruxelles, Fiscologue, 2022.

⁷⁶ M. TAVERNE, *La nouvelle CPDI franco-belge : les revenus professionnels et les pensions*, Bruxelles, Fiscologue, 2022.

⁷⁷ M. TAVERNE, *ibidem*.

⁷⁸ OCDE, *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune*, Paris, Éditions OCDE, 2017, art. 16.

⁷⁹ OCDE, *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune*, Paris, Éditions OCDE, 2017, Commentaire sur l'article 16.

ou de surveillance, ce qui n'est pas le cas de toutes les formes sociétaires. Il s'applique aussi bien aux personnes physiques qu'aux personnes morales membres de ces organes⁸⁰.

À cet égard, le modèle de convention belge va plus loin que celui de l'OCDE. Son équivalent de l'article 16 est rédigé de manière plus large, car il vise non seulement les membres du conseil d'administration ou de surveillance, mais également ceux exerçant une fonction au sein d'un organe analogue, c'est-à-dire toute structure comparable assurant une fonction de gestion ou de surveillance au sein de la société⁸¹.

Par ailleurs, lorsque la rémunération perçue par une personne dans une société étrangère ne relève pas de l'exercice d'une fonction de direction ou de contrôle, mais d'activités à caractère technique, commercial ou financier, ou encore de l'activité journalière exercée en tant qu'associé dans une société (autre qu'une société par actions), l'imposition ne se fait plus selon l'article 16. Dans ce cas, l'article 14 du modèle belge (ou l'article 15 du modèle OCDE) s'applique, et la rémunération est imposée comme s'il s'agissait d'un revenu de salarié. Cela implique que le lieu où l'activité est effectivement exercée devient déterminant.

Ainsi, selon la nature exacte de la fonction exercée, deux logiques fiscales différentes coexistent: d'une part, pour les fonctions de dirigeant statutaire (administrateur, membre d'un conseil de surveillance ou d'un organe analogue), l'imposition a lieu dans l'État de résidence de la société, sans considération du lieu d'exercice. D'autre part, pour les fonctions de type opérationnel ou technique, la logique suivie est celle des rémunérations salariales, où la présence physique dans l'État d'exercice devient le critère central de l'imposition⁸².

Bien qu'une analyse détaillée des conventions conclues entre les États concernés sorte du cadre du présent travail, il est essentiel, en pratique, d'analyser la convention préventive de la double imposition conclue entre les deux États en question afin de déterminer précisément les règles d'imposition applicables.

2.4. Imposition dans la fonction publique

L'article 19 du modèle de l'OCDE traite de l'imposition des rémunérations versées dans le cadre d'une activité exercée pour le compte de la fonction publique. Il pose comme principe que les salaires, traitements et autres rémunérations similaires versés par un État ou l'une de ses subdivisions ou collectivités publiques à une personne pour des services rendus dans l'exercice de fonctions publiques sont imposables exclusivement dans cet État⁸³.

Par exemple, cela signifie qu'un résident fiscal belge, employé en tant que fonctionnaire par une administration néerlandaise, sera imposable aux Pays-Bas, en tant qu'État qui verse la rémunération⁸⁴.

Cependant, le paragraphe 2 du même article prévoit une exception à cette règle. Lorsque la personne concernée réside dans un État contractant et possède la nationalité de cet État sans être ressortissante de l'État qui la rémunère, la compétence d'imposition revient à l'État de

⁸⁰ E. TRAVERSA, P. MALHERBE et O. HERMAND, « Le statut fiscal du dirigeant d'entreprise », Y. DE CORDT (dir.), *Le statut du dirigeant d'entreprise*, 1^e éd., Bruxelles, Larcier, 2009, p. 503.

⁸¹ Modèle de convention belge tendant à éviter la double imposition en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et à prévenir la fraude fiscale, juin 2010, art. 15.

⁸² E. TRAVERSA, P. MALHERBE et O. HERMAND, *op. cit.*, p. 515.

⁸³ OCDE, *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune*, Paris, Éditions OCDE, 2017, art. 19.

⁸⁴ Circulaire n° AAF/2002-0097 (AAF 5/2003) du 14 mars 2003, *Bull. Contr.*, n° 836, p. 878 à 1050.

résidence. Ainsi, si nous reprenons l'exemple du résident fiscal belge qui travaille dans une administration néerlandaise et qui possède uniquement la nationalité belge, sa rémunération sera imposable en Belgique, bien qu'elle provienne d'un emploi dans la fonction publique néerlandaise⁸⁵.

Section 3 : L'impôt des non-résident

Pour les non-résidents fiscaux qui résident dans un pays avec lequel la Belgique a conclu une convention préventive de la double imposition (comme le Luxembourg, les Pays-Bas ou la France), les règles d'imposition sont définies par cette convention.

Lorsque la convention, sur base de critères tels que la présence physique, attribue à la Belgique le pouvoir d'imposer certains revenus, ce pouvoir est toutefois limité. En effet, contrairement aux résidents fiscaux belges qui sont imposables sur leurs revenus mondiaux, les non-résidents ne sont taxés en Belgique que sur leurs revenus de source belge. Par conséquent, ils sont tenus de déclarer annuellement ces revenus via une déclaration à l'impôt des non-résidents.

Chapitre 4 : L'impact du télétravail sur l'employeur : Le risque d'établissement stable

Section 1 : Risque d'établissement stable

Lorsqu'une société, résidente fiscale d'un État A, dispose d'un établissement stable dans un État B, ce dernier acquiert le droit d'imposer les bénéfices attribuables à cet établissement. L'entreprise doit alors se soumettre à des obligations déclaratives et fiscales dans un État où elle n'est pourtant pas résidente.

Le télétravail transfrontalier rend cette notion particulièrement sensible. La question centrale est donc la suivante : un salarié qui télétravaille depuis son domicile dans l'État A pour une entreprise de l'État B peut-il constituer un établissement stable pour son employeur ?

La réponse à cette question est cruciale, car une telle qualification déclencherait d'importantes obligations fiscales pour l'entreprise dans l'État de résidence de son salarié. Pour y répondre, il convient d'analyser la notion d'établissement stable, et plus particulièrement les critères définissant un établissement stable personnel.

1.1. Définitions et critères selon le modèle de convention de l'OCDE

La plupart des pays adoptent une définition similaire de la notion d'établissement stable, fondée sur le modèle de convention élaboré par l'OCDE. Nous concentrerons notre analyse sur la définition de l'établissement stable telle qu'elle figure à l'article 5 du modèle de l'OCDE.

Avant d'entrer dans le détail de la notion d'établissement stable, il convient de préciser que la définition de l'établissement stable de l'article 5 du modèle OCDE a été élargie, suite au Rapport de 2015 relatif à l'action 7 du Projet de l'OCDE et du G20 sur l'érosion de la base

⁸⁵ OCDE, *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune*, Paris, Éditions OCDE, 2017, art. 19, § 2.

d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS⁸⁶) intitulé « Empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable »⁸⁷.

Pour ce faire, un instrument multilatéral international a été créé : le *Multilateral Instrument* (MLI)⁸⁸. Cet outil permet de modifier les conventions fiscales bilatérales existantes entre États sans devoir les renégocier individuellement, en y intégrant directement les mesures anti-abus du projet BEPS. Chaque pays signataire peut choisir les articles des conventions bilatérales à adapter via le MLI, en y ajoutant des réserves ou options spécifiques. À ce jour, plus de 95 pays ont signé cet accord, dont la Belgique.

L'un des objectifs majeurs du MLI est de prévenir les stratégies d'évitement du statut d'établissement stable, notamment par :

- L'usage d'accords de commissionnaire ou de structures similaires, où des contrats négociés dans un État (comme la Belgique) sont conclus ailleurs pour éviter l'imposition locale ;
- Le recours à des agents prétendument indépendants, qui sont en réalité étroitement liés à l'entreprise étrangère et agissent pour son compte ;
- L'exploitation d'exceptions liées aux activités préparatoires ou auxiliaires, qui ne devraient plus permettre d'échapper à la qualification d'établissement stable.

À l'article 5 du modèle de l'OCDE, nous pouvons distinguer deux types d'établissement stable⁸⁹:

- L'établissement stable matériel : par exemple une usine, un bureau, un atelier, une éolienne, etc.
- L'établissement stable personnel : via une personne agissant pour le compte de l'entreprise.

1.2.Établissement stable personnel

Notre analyse portera uniquement sur la notion d'établissement stable personnel, qui est pertinente dans le cadre de ce travail, et non sur celle de l'établissement stable matériel. Une entreprise peut être considérée comme ayant une présence imposable dans un autre pays si elle y exerce son activité par l'intermédiaire d'une personne dépendante. Cette personne agit pour le compte de l'entreprise et dispose du pouvoir de conclure habituellement des contrats au nom de celle-ci. Sont également visées les personnes qui jouent habituellement le rôle principal menant à la conclusion de contrats qui, de façon routinière, sont conclus sans modification importante par l'entreprise⁹⁰.

⁸⁶ Base Erosion and Profit Shifting

⁸⁷ Circulaire 2019/C/136 du Service public fédéral Finances du 20 décembre 2019 concernant la notion d'établissement belge, disponible sur www.fisconetplus.be.

⁸⁸ Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, signée à Paris le 7 juin 2017, approuvée par la loi du 2 octobre 2019, *M.B.*, 29 octobre 2019.

⁸⁹ OCDE, *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune*, Paris, Éditions OCDE, 2017, art. 5.

⁹⁰ Circulaire 2019/C/136 du Service public fédéral Finances du 20 décembre 2019 concernant la notion d'établissement belge, disponible sur www.fisconetplus.be.

1.3.Exception - Agent indépendant

En revanche, une entreprise ne sera pas considérée comme ayant un établissement stable si elle exerce ses activités par l'intermédiaire d'un agent indépendant, tel qu'un courtier ou un commissionnaire général, à condition que ce dernier agisse dans le cadre ordinaire de ses activités et ne soit pas étroitement lié à l'entreprise. Désormais, une personne qui agit exclusivement ou quasi exclusivement pour le compte d'une ou de plusieurs entreprises auxquelles elle est étroitement liée n'est pas considérée comme un agent indépendant pour chacune de ces entreprises⁹¹.

2.1. Etablissement belge

En plus de la notion d'établissement stable prévue dans les conventions fiscales bilatérales, la Belgique dispose de sa propre définition d'établissement belge, telle que définie à l'article 229 du Code des impôts sur les revenus (ci-après : CIR/92). Cette définition est similaire à celle du modèle de convention de l'OCDE, mais elle est beaucoup plus large en droit belge⁹². Les adaptations apportées par le MLI ont été intégrées dans le Code des impôts sur les revenus, notamment à l'article 229, sans nécessiter de grande modification pour certaines mesures, étant donné la portée étendue de cette notion en droit belge.

L'article 229, § 2, alinéa 1er du CIR/92 dispose que constitue un établissement belge un agent ou autre intermédiaire qui agit en Belgique pour le compte d'une entreprise étrangère, alors même qu'il ne dispose pas de pouvoirs lui permettant de conclure des contrats au nom de l'entreprise. Le droit interne vise donc tous les types d'intermédiaires, qu'ils agissent au nom de l'entreprise ou en leur nom propre mais pour le compte de celle-ci.

Un autre exemple qui démontre à quel point la notion d'établissement belge est large est le fait qu'une société étrangère est considérée comme ayant un établissement belge dès lors que ses activités, liées à un ou plusieurs projets connexes, sont réalisées en Belgique par des personnes totalisant au moins 30 jours d'activité physique sur une période de douze mois. De plus, même lorsqu'un individu représente une entité étrangère sans disposer du pouvoir de signature, cela peut suffire à qualifier la présence d'un établissement belge.

Les intermédiaires de commerce autonomes constituent dans certains cas une exception à l'application de l'article 229 du CIR/92⁹³. La personne doit agir pour l'entreprise étrangère dans le cadre normal de son activité d'intermédiaire autonome et ne pas être étroitement liée à cette entreprise étrangère. Il convient de préciser que l'autonomie sera appréciée sur la base d'éléments factuels tels que l'étendue des obligations, les risques que l'intermédiaire supporte et la liberté dont il dispose dans la conduite de ses activités⁹⁴.

La notion est tellement large qu'une entreprise étrangère a de grandes chances d'être considérée comme ayant un établissement belge au sens du droit interne dès lors qu'elle a une présence en Belgique.

⁹¹ OCDE, *Rapport sur l'attribution de bénéfices aux établissements stables*, Paris, Éditions OCDE, 2010.

⁹² Circulaire 2019/C/136 du Service public fédéral Finances du 20 décembre 2019 concernant la notion d'établissement belge, disponible sur www.fisconetplus.be.

⁹³ C.I.R. 92, art. 229.

⁹⁴ *Doc. Parl., Chambre, session 2017-2018, DOC 54-2864/001, p. 107.*

2.1.1. Présence d'un établissement stable en Belgique : conséquences fiscales pour les employeurs

Lorsqu'une société étrangère exerce une activité en Belgique, cela peut entraîner différentes obligations fiscales. Il convient toutefois de distinguer la situation selon qu'il existe un établissement stable au sens du droit interne belge ou au sens d'une convention préventive de double imposition.

En effet, la présence d'un établissement stable au sens du droit belge n'entraîne pas nécessairement un droit d'imposition pour la Belgique. Dans ce cas, il s'agit principalement d'une obligation administrative : la société étrangère est tenue de déposer chaque année une déclaration « NIL » à l'impôt des sociétés des non-résidents. Cette exigence découle de la primauté du droit international sur le droit interne. En revanche, si l'établissement stable est reconnu au sens de la CPDI, alors le pouvoir d'imposition peut revenir à la Belgique⁹⁵.

Par ailleurs, dès qu'un établissement stable est reconnu en Belgique, l'employeur étranger devient redevable du précompte professionnel sur les salaires versés⁹⁶. Cette obligation entraîne des formalités supplémentaires, généralement prises en charge par un secrétariat social (gestion de la paie, etc.). Ce prestataire fournira à l'employeur les instructions nécessaires pour assurer le paiement correct du précompte professionnel aux autorités fiscales belges. Il se chargera également de l'établissement des documents fiscaux requis, tels que les fiches 281.10 et les comptes individuels des travailleurs.

En outre, lorsqu'une société étrangère devient imposable en Belgique (soit à l'impôt des sociétés, soit à l'impôt des non-résidents), elle doit s'affilier à une caisse d'assurances sociales. À ce titre, elle est redevable d'une cotisation annuelle, calculée sur la base du total du bilan, et comprise entre 399,73 € et 998,47 € pour l'année 2025⁹⁷.

Section 2 : Impact du télétravail imposé par la pandémie sur la notion d'établissement stable

À la suite des mesures adoptées par les gouvernements pour freiner la propagation du Covid-19, l'une des plus marquantes a été la restriction des déplacements, entraînant une généralisation du télétravail. Cette situation a conduit de nombreux salariés à exercer leur activité à distance depuis leur État de résidence, voire depuis une résidence secondaire, tout en étant employés par une entreprise établie dans un autre pays. Une question s'est alors posée : le télétravail transfrontalier pouvait-il entraîner la création d'un établissement stable pour l'employeur dans le pays où le salarié exerçait son activité ?

Face à cette situation inédite, l'OCDE a publié des lignes directrices indiquant que, dans le contexte de la pandémie, le télétravail à domicile devait être considéré comme une mesure exceptionnelle, imposée par les circonstances et non par la volonté de l'employeur⁹⁸. Dès lors,

⁹⁵ C.I.R. 92, art. 229.

⁹⁶ C.I.R. 92, art. 229.

⁹⁷ LIANTIS, « Cotisations sociales pour sociétés », disponible sur www.liantis.be, s.d., consulté le 8 août 2025.

⁹⁸ OCDE, *Recommandations du Secrétariat de l'OCDE concernant les conventions fiscales et l'impact de la crise de la COVID-19*, Paris, Éditions OCDE, 2020.

cette situation temporaire, relevant de la force majeure, ne devait pas être interprétée comme constituant un établissement stable.

Cependant, avec la pérennisation du télétravail au-delà de la crise sanitaire, l'OCDE a actualisé ses recommandations le 21 janvier 2021⁹⁹. Elle y précise qu'une fois la période pandémique terminée, chaque situation doit être analysée individuellement pour déterminer si le télétravail à domicile peut donner lieu à un établissement stable. L'un des critères d'analyse consiste à vérifier si le domicile du salarié est considéré comme étant « à la disposition » de l'employeur. C'est le cas, par exemple, lorsque l'employeur exige explicitement que le travailleur exerce son activité depuis son domicile au lieu de se rendre dans les locaux de l'entreprise¹⁰⁰.

Aujourd'hui, les mesures exceptionnelles liées à la pandémie ne s'appliquent plus. Par conséquent, dans des situations similaires en dehors d'un contexte de force majeure, l'OCDE pourrait adopter une position différente et considérer que le télétravail prolongé pourrait, dans certaines conditions, constituer un établissement stable.

Section 3 : Analyse des conventions

3.1. Convention belgo-néerlandaise

Un accord a été conclu le 23 novembre 2023 entre les Pays-Bas et la Belgique concernant l'interprétation de l'article 5 de la convention préventive de la double imposition, plus particulièrement dans le cas des salariés en télétravail¹⁰¹. Cet accord vise à fournir aux employeurs des deux pays un cadre d'analyse pour déterminer si la situation de télétravail d'un salarié peut entraîner la création d'un établissement stable au sens de l'article 5 de la CPDI.

L'analyse repose sur la question de savoir si le domicile du salarié peut être considéré comme étant « à la disposition » de l'employeur. Selon les commentaires de l'OCDE, le simple fait qu'un salarié exerce une activité à domicile, même de manière significative, ne suffit pas en soi à conclure à l'existence d'un établissement stable. L'accord distingue trois situations de télétravail : occasionnel, structurel avec possibilité de travailler sur site, et structurel obligatoire¹⁰².

Dans le cas du télétravail occasionnel, le domicile n'est pas considéré comme étant à la disposition de l'employeur et il n'y a donc pas de création d'établissement stable. Lorsqu'un salarié télétravaille de façon structurelle mais a toujours la possibilité de se rendre dans les bureaux de l'employeur, il n'y a en principe pas non plus d'établissement stable, dans la mesure où le télétravail n'est pas exigé par l'employeur. En revanche, si les faits montrent que le salarié travaille majoritairement à domicile à la demande de l'employeur et se rend rarement, voire jamais, dans les bureaux de l'entreprise, le domicile peut alors être considéré comme mis à la disposition de celle-ci.

⁹⁹ OCDE, *Orientations actualisées du Secrétariat de l'OCDE sur les conventions fiscales et l'impact de la pandémie de COVID-19*, Paris, Éditions OCDE, 2021.

¹⁰⁰ OCDE, *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune*, Paris, Éditions OCDE, 2017, Commentaire sur l'article 5, par. 18.

¹⁰¹ Accord amiable entre les autorités compétentes des Pays-Bas et de la Belgique du 7 juillet 2023 relatif à l'interprétation de l'article 5 de la convention fiscale (établissement stable) dans le cas de salariés travaillant à domicile.

¹⁰² Accord amiable du 7 juillet 2023 précité.

Dans le cas d'un télétravail structurel et obligatoire, une analyse des circonstances peut conduire à considérer que le domicile est à la disposition de l'employeur, ce qui pourrait aboutir à la reconnaissance d'un établissement stable. L'accord fournit à cet égard une liste non exhaustive de scénarios permettant d'identifier de telles situations, par exemple lorsque l'employeur impose contractuellement que tout ou partie de l'activité soit exercée à domicile¹⁰³.

Il est important de souligner que cette analyse doit être effectuée individuellement pour chaque salarié. Par ailleurs, l'accord précise que, d'un point de vue pratique, si un salarié télétravaille dans son État de résidence pendant 50 % ou moins de son temps sur une période de douze mois, il est présumé qu'il n'y a pas d'établissement stable pour l'employeur situé dans l'autre État.

Enfin, les activités préparatoires ou auxiliaires exercées depuis le domicile ne sont pas considérées comme créant un établissement stable. Cela s'applique tant que les tâches réalisées ne participent pas directement à la génération des bénéfices de l'entreprise, mais restent accessoires ou de soutien à son activité principale. Toutefois, si les activités exercées à domicile représentent une part essentielle et significative de l'activité globale de l'entreprise, elles perdent leur caractère préparatoire ou auxiliaire et peuvent alors constituer un établissement stable¹⁰⁴.

3.2. Convention belgo-française

Comme mentionné précédemment dans ce travail, la France et la Belgique ont conclu une nouvelle convention préventive de la double imposition, destinée à remplacer celle de 1964, mais qui n'est pas encore entrée en vigueur. En revanche, l'instrument multilatéral est, lui, entré en vigueur entre ces deux pays le 1er avril 2020. Grâce à ce mécanisme, la convention a été modifiée pour aligner sa définition de l'établissement stable sur celle prévue à l'article 5 du modèle de l'OCDE¹⁰⁵.

Parmi les changements, le champ d'application de l'établissement stable personnel a été élargi pour inclure les situations où un agent joue un rôle principal dans la conclusion de contrats au nom de l'entreprise¹⁰⁶.

De ce fait, la nouvelle convention ne comporte que peu de dispositions spécifiques concernant l'établissement stable personnel.

3.3. Convention belgo-luxembourgeoise

Contrairement à l'accord conclu entre la Belgique et les Pays-Bas, il n'existe, à notre connaissance, aucun accord spécifique entre la Belgique et le Luxembourg concernant le risque de création d'un établissement stable en cas de télétravail transfrontalier. Par conséquent, l'analyse de ce risque doit se fonder sur les principes généraux de l'article 5 de la convention préventive de double imposition et sur les commentaires du modèle de l'OCDE.

¹⁰³ Accord amiable du 7 juillet 2023 précité.

¹⁰⁴ D. DIJKSTRA et B. VERSTUYFT, « Télétravail transfrontalier Pays-Bas - Belgique et notion d'établissement stable : une analyse approfondie », disponible sur www.grantthornton.be, 11 septembre 2023.

¹⁰⁵ OCDE, *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune*, Paris, Éditions OCDE, 2017, art. 5.

¹⁰⁶ M. TAVERNE, *op. cit.*, p.3.

Chapitre 5 : Analyse critique et piste d'amélioration¹⁰⁷

Si la pandémie du coronavirus a eu des impacts à de nombreux égards, le monde du travail constitue sans doute l'un des changements les plus importants que nous ayons connus. Le constat est clair : l'essor du télétravail transfrontalier, accéléré par les évolutions technologiques et les nouvelles attentes professionnelles, impose une adaptation urgente du cadre fiscal international. Il devient impératif de garantir la flexibilité des travailleurs, tout en assurant la sécurité juridique et en évitant les distorsions fiscales entre États.

Dans cette perspective, l'harmonisation des règles fiscales apparaît comme la voie la plus cohérente. Elle permettrait d'éviter la multiplication de régimes bilatéraux complexes, voire contradictoires. Le recours à un instrument multilatéral, à l'image du *Multilateral Instrument* (MLI) développé dans le cadre du projet BEPS de l'OCDE, constituerait une solution efficace. Un tel mécanisme permettrait de modifier simultanément un grand nombre de conventions fiscales afin d'y intégrer des règles communes, assurant ainsi cohérence, rapidité et uniformité dans leur mise en œuvre. Il éviterait de devoir recourir à la lourde procédure de renégociation des conventions bilatérales entre chaque État. En effet, la lenteur de telles procédures empêche de s'adapter rapidement aux nouveautés. À titre d'exemple, la nouvelle convention préventive de double imposition, censée entrer en vigueur le 1er juillet 2023, n'est toujours pas applicable aujourd'hui. La même situation se retrouve avec la CPDI entre la Belgique et les Pays-Bas, qui devait entrer en vigueur le 1er janvier 2025 mais qui, à ce jour, n'est pas encore effective. L'avantage d'un mécanisme multilatéral est donc évident : il permettrait une application uniforme à l'ensemble des conventions fiscales conclues par la Belgique, renforçant ainsi la sécurité juridique et la prévisibilité pour les contribuables.

Parmi les pistes envisageables pour adapter la fiscalité au monde du travail actuel, une première consisterait à modifier l'article 15 des conventions fiscales afin de neutraliser le critère de la présence physique. Ce critère, logique dans un monde où le travail s'effectuait essentiellement en présentiel dans les locaux de l'employeur, est aujourd'hui inadapté dans une économie de plus en plus dématérialisée et délocalisée.

En neutralisant ce critère, le droit d'imposition serait systématiquement attribué à l'État de résidence fiscale de l'employeur, à l'instar du régime applicable aux dirigeants d'entreprise. Si cette approche présente l'avantage d'une grande simplicité, elle comporte néanmoins un risque élevé d'optimisation fiscale agressive, en encourageant la localisation artificielle des entreprises dans des juridictions à faible fiscalité, au détriment de l'équité fiscale entre États.

Pour limiter ces dérives, une clause anti-abus pourrait être introduite. Elle conditionnerait l'application de cette règle à la démonstration, par le travailleur, qu'il a effectivement exercé au moins 50 % de son temps de travail dans l'État d'activité au cours d'une période de 12 mois. Un système électronique de suivi des jours de travail serait mis en place pour assurer la traçabilité. En cas de non-respect, l'imposition serait réattribuée à l'État de résidence, assortie d'une pénalité administrative équivalente à 10 % de l'impôt, afin d'inciter les contribuables à respecter leurs obligations déclaratives.

¹⁰⁷ Les propositions et analyses décrites dans ce chapitre constituent un exercice de réflexion théorique mené à des fins académiques. Elles sont le fruit d'une analyse personnelle et ne représentent en aucun cas des mesures existantes ou officiellement en projet.

En outre, dès lors que le travailleur resterait résident fiscal belge tout en étant imposé à l'étranger, il conviendrait de généraliser la perception de l'impôt communal. En effet, même si le revenu est taxé à la source, le travailleur continue de bénéficier des infrastructures locales, ce qui justifie sa contribution aux charges communales.

Une autre proposition envisageable, via le MLI, consisterait à instaurer un seuil annuel de tolérance, à l'image de la convention belgo-luxembourgeoise, qui prévoit actuellement 34 jours de télétravail par an. Toutefois, ce seuil pourrait être porté à 110 jours afin de mieux correspondre aux pratiques actuelles, car une limite de 34 jours semblerait aujourd'hui inadaptée. Concrètement, un seuil de 110 jours (environ 2,5 jours par semaine pour un temps plein) permettrait au travailleur de rester imposable dans l'État de l'employeur, tout en télétravaillant partiellement depuis son État de résidence ou depuis un État tiers, à condition de ne pas dépasser cette limite. Là encore, un système de suivi fiable devrait être mis en place pour comptabiliser les jours de télétravail. Il conviendrait aussi de préciser que les jours travaillés en dehors de l'État d'activité, sans prise en charge du salaire par une entité locale, devraient être considérés comme exercés dans l'État de résidence.

Une autre piste serait d'aligner les règles fiscales sur celles de l'accord-cadre européen du 1er juillet 2023 en matière de sécurité sociale. Cet accord prévoit que, sous certaines conditions, un travailleur transfrontalier peut rester affilié au régime de sécurité sociale de l'État de l'employeur, même s'il effectue jusqu'à 50 % de télétravail depuis son État de résidence. En transposant ce principe au domaine fiscal, le travailleur pourrait également rester imposable dans l'État de l'employeur. Cela renforcerait la cohérence entre les régimes sociaux et fiscaux et allégerait la charge administrative des contribuables. Toutefois, cette solution serait limitée à l'Espace économique européen et à la Suisse.

Si le travailleur dépasse le seuil de 50 % de télétravail, il deviendrait imposable dans son État de résidence. Dans ce cas, il y aurait un risque que l'employeur étranger soit considéré comme disposant d'un établissement stable en Belgique, au sens de l'article 229 du CIR, en raison de la présence accrue du travail dans l'État de résidence. Cela entraînerait une série de démarches et de formalités. On pourrait alors imaginer que ces démarches, telles que la retenue du précompte professionnel ou son versement, soient gérées via un guichet unique. L'employeur remplirait ses formalités depuis son État, et ce guichet se chargerait de reverser les montants à l'État belge, par exemple.

Bien que la fiscalité relève en principe de la compétence souveraine des États, l'Union européenne dispose d'un rôle à jouer dans l'harmonisation. En effet, l'essor du télétravail transfrontalier a un impact direct sur la libre circulation des personnes et la liberté d'établissement, deux principes fondamentaux garantis par les traités européens. Dès lors, une intervention de l'Union pourrait se justifier afin de réduire les obstacles administratifs et fiscaux liés à l'exercice d'une activité professionnelle au-delà des frontières. Sans remettre en cause la souveraineté fiscale des États membres, l'Union européenne aurait la capacité de proposer des mécanismes communs visant à assurer une meilleure coordination, à prévenir les distorsions fiscales et à garantir un cadre prévisible et équitable pour les travailleurs comme pour les employeurs.

Dans ce contexte, la règle des 183 jours deviendrait obsolète. L'imposition ne serait plus déterminée par un seuil calendaire, mais par un pourcentage de présence effective dans un État donné, indépendamment de la prise en charge de la rémunération par une entité locale.

Par exemple, un résident fiscal belge travaillant pour une entreprise néerlandaise, mais exerçant 25 % de son activité aux Pays-Bas, 30 % en France et 45 % en Belgique, serait imposé en Belgique. En effet, les jours travaillés en France, faute de lien avec une entité locale, seraient considérés comme exercés en Belgique, portant ainsi la présence dans l'État de résidence à plus de 50 %.

Enfin, une dernière approche consisterait à instaurer un seuil de tolérance élevé (par exemple 40 % du temps de travail), combiné à un mécanisme de partage des recettes fiscales. Le travailleur resterait imposable dans l'État de l'employeur, qui verserait une compensation financière à l'État de résidence, afin de couvrir les frais liés aux dépenses publiques dont le résident continue de bénéficier. Ce modèle, déjà appliqué entre la France et la Suisse (compensation de 3,5 %), offre une grande flexibilité, mais il suppose des négociations bilatérales complexes et pourrait entraîner des pertes fiscales pour l'État de résidence.

En bref, trouver une solution fiscale parfaite pour le télétravail transfrontalier reste complexe à ce jour. Néanmoins, une modification du cadre fiscal international est plus que nécessaire. Parmi les principaux freins à une telle réforme figure l'enjeu budgétaire : le droit d'imposer accordé à un État correspond toujours à une perte de recettes pour un autre. Toute réforme implique donc une redistribution des impôts, ce qui menace l'équilibre financier des États. Le défi n'est pas seulement technique, il est surtout politique. Une coopération internationale est primordiale pour harmoniser le cadre actuel et permettre une répartition équitable des richesses à l'ère du travail numérique. Il s'agit également de trouver un juste équilibre entre la flexibilité offerte aux travailleurs, la simplification administrative pour les employeurs et la prévention des stratégies d'optimisation fiscale agressive.

Conclusion

Pour conclure, ce travail met en lumière un constat majeur : si la crise sanitaire a durablement installé le télétravail dans nos habitudes, le cadre juridique, lui, n'a pas suivi le rythme. L'objectif de cette analyse était précisément d'étudier les conséquences fiscales de cette nouvelle réalité, en comparant la situation avant, pendant et après la pandémie. Cette étude révèle un profond décalage entre les pratiques professionnelles actuelles et des lois fiscales internationales qui restent fondées sur le principe, désormais dépassé, de la présence physique sur le lieu de travail.

La période de la pandémie avait instauré une véritable « parenthèse fiscale ». Des accords dérogatoires avaient alors neutralisé les effets du télétravail forcé, assurant une stabilité essentielle pour les travailleurs et les entreprises. Le retour à la normale a cependant mis fin à cette flexibilité, révélant les rigidités des conventions préventives de double imposition. Bien que certains ajustements aient été adoptés, comme le seuil de tolérance de 34 jours dans l'accord belgo-luxembourgeois, ces mesures se montrent manifestement insuffisantes face à une réalité où le télétravail d'un ou deux jours par semaine est devenu une attente légitime et une pratique courante, dépassant largement ces plafonds annuels.

Cette inadéquation du cadre normatif met directement en péril la flexibilité que le télétravail est censé offrir. D'un côté, le travailleur frontalier se trouve confronté à une complexité administrative et à une incertitude fiscale permanente. Le risque de voir son régime d'imposition changer pour les jours télétravaillés l'oblige à un suivi méticuleux de son temps de travail et l'expose à des complications déclaratives. De l'autre côté, et c'est sans doute la conséquence la plus dissuasive, l'employeur étranger fait face au risque de créer involontairement un établissement stable en Belgique. Comme nous l'avons démontré, cette qualification n'est pas une simple formalité : elle entraîne des conséquences lourdes, soumettant l'entreprise étrangère à l'impôt des sociétés en Belgique ainsi qu'à des obligations administratives complexes, comme celle d'être soumise aux obligations de retenue du précompte professionnel belge. Le coût et la charge qui en découlent agissent comme un puissant frein, incitant de nombreuses entreprises à limiter, voire à refuser, le télétravail en Belgique.

Toutefois, une réforme s'avère extrêmement difficile. Au-delà des obstacles politiques et budgétaires, la difficulté principale est structurelle. Le droit fiscal international est un édifice cohérent où le critère de la présence physique est une pièce maîtresse. Le modifier isolément aurait des répercussions en chaîne sur d'autres notions fondamentales, à commencer par celle de l'établissement stable.

Le défi est donc de taille. Il nécessite d'adapter les règles fiscales à une nouvelle ère du travail, sans quoi le droit deviendra un frein majeur à la flexibilité et à l'évolution du monde professionnel.

Bibliographie

Législation internationales et européennes

- Accord-cadre sur le télétravail, conclu à Bruxelles le 16 juillet 2002.
- Avis du Comité économique et social européen sur le thème « L'imposition des télétravailleurs transfrontaliers à l'échelle mondiale et ses répercussions sur l'UE », *J.O.U.E.*, C 18, 19 janvier 2024.
- Commission administrative pour la coordination des systèmes de sécurité sociale, Guidance Note on telework, AC 125/22REV2, 14 juin 2022.
- Communication de la Commission au Conseil européen du printemps, « Travaillons ensemble pour la croissance et l'emploi : Un nouvel élan pour la stratégie de Lisbonne », COM(2005) 24 final, 2 février 2005.
- Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, signée à Paris le 7 juin 2017, approuvée par la loi du 2 octobre 2019, *M.B.*, 29 octobre 2019.
- Modèle de convention belge tendant à éviter la double imposition en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et à prévenir la fraude fiscale, juin 2010.
- Règlement (CE) n° 883/2004 du Parlement européen et du Conseil du 29 avril 2004 portant sur la coordination des systèmes de sécurité sociale, *J.O.U.E.*, L 166, 30 avril 2004.

Conventions bilatérales

- Accord amiable du 16 mars 2015 concernant l'application de l'article 15 de la convention belgo-luxembourgeoise préventive de la double imposition du 17 septembre 1970.
- Accord amiable entre les autorités compétentes de la Belgique et de la France du 15 mai 2020 concernant les travailleurs transfrontaliers dans le contexte de la lutte contre la propagation du COVID-19.
- Accord amiable entre les autorités compétentes de la Belgique et des Pays-Bas du 30 avril 2020 concernant la situation des travailleurs transfrontaliers dans le contexte de la lutte contre la propagation du COVID-19.
- Accord amiable entre les autorités compétentes de la Belgique et du Luxembourg du 19 mai 2020 concernant les travailleurs transfrontaliers dans le contexte de la lutte contre la propagation du COVID-19.
- Accord amiable entre les autorités compétentes du Luxembourg et de la Belgique du 9 décembre 2021 prorogeant l'Accord amiable du 19 mai 2020 concernant la situation des travailleurs transfrontaliers dans le contexte de la lutte contre la propagation du COVID-19.
- Accord amiable entre les autorités compétentes des Pays-Bas et de la Belgique du 7 juillet 2023 relatif à l'interprétation de l'article 5 de la convention fiscale (établissement stable) dans le cas de salariés travaillant à domicile.
- Avenant à la Convention entre la Belgique et le Luxembourg en vue d'éviter les doubles impositions, signé à Bruxelles le 31 août 2021, approuvé par la loi du 6 février 2023, *M.B.*, 20 décembre 2021.
- Convention entre la Belgique et la France tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative et juridique réciproque en matière d'impôts

sur les revenus, signée le 10 mars 1964, approuvée par la loi du 14 avril 1965, *M.B.*, 4 novembre 1965.

- Convention entre la Belgique et les Pays-Bas tendant à éviter la double imposition et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, signée au Luxembourg le 5 juin 2001, approuvée par la loi du 7 octobre 2002, *M.B.*, 20 décembre 2002.
- Protocole final à la Convention belgo-luxembourgeoise, par. 8, inséré par l'art. IX de l'Avenant du 11 décembre 2002.

Législation belge

- Arrêté ministériel du 28 octobre 2020 portant des mesures d'urgence pour limiter la propagation du coronavirus COVID-19, *M.B.*, 28 octobre 2020.
- Arrêté royal du 22 novembre 2006 relatif au télétravail dans la fonction publique fédérale administrative, *M.B.*, 1er décembre 2006.
- Arrêté royal du 10 avril 2022 modifiant diverses dispositions concernant le télétravail et le travail en bureau satellite dans la fonction publique fédérale administrative, *M.B.*, 25 avril 2022.
- Convention collective de travail n° 85 du 9 novembre 2005 concernant le télétravail, rendue obligatoire par l'arrêté royal du 21 décembre 2005, *M.B.*, 14 février 2006.
- Convention collective de travail n° 85 du 9 novembre 2005 concernant le télétravail, rendue obligatoire par l'arrêté royal du 21 décembre 2005, *M.B.*, 14 février 2006, modifiée par la convention collective de travail n° 85 bis du 27 février 2008, rendue obligatoire par l'arrêté royal du 25 mars 2008, *M.B.*, 28 mars 2008.
- Convention collective de travail n° 149 du 26 janvier 2021 concernant le télétravail recommandé ou obligatoire en raison de la crise du coronavirus, *M.B.*, 5 mai 2021.
- Loi du 3 juillet 1978 relative aux contrats de travail, *M.B.*, 22 juillet 1978.
- Loi du 5 mars 2017 concernant le travail faisable et maniable, *M.B.*, 15 mars 2017.

Circulaire administrative

- Circulaire 2019/C/136 du Service public fédéral Finances du 20 décembre 2019 concernant la notion d'établissement belge, disponible sur www.fisconetplus.be.
- Circulaire AAF/2002-0097 (AAF 5/2003) du 14 mars 2003, *Bull. Contr.*, n° 836, p. 878 à 1050.
- Circulaire AGFisc N° 22/2015 (n° Ci.700.520) du 1er juin 2015.

Travaux et questions parlementaires

- *Doc. Parl.*, Chambre, session 2017-2018, DOC 54-2864/001.
- Question écrite n° 7-1770 de Steven Coenegrachts du 18 juin 2023, disponible sur www.senate.be.
- Question écrite n° 54-114 d'A. Vanrobaeys, 2 décembre 2024, *Q.R.*, Ch., 2024-2025, n°114, p. 93 à 97.

Rapport officiel et institutionnel

- OCDE, *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune*, Paris, Éditions OCDE, 2017.
- OCDE, *Orientations actualisées du Secrétariat de l'OCDE sur les conventions fiscales et l'impact de la pandémie de COVID-19*, Paris, Éditions OCDE, 2021.
- OCDE, *Rapport sur l'attribution de bénéfices aux établissements stables*, Paris, Éditions OCDE, 2010.
- OCDE, *Recommandations du Secrétariat de l'OCDE concernant les conventions fiscales et l'impact de la crise de la COVID-19*, Paris, Éditions OCDE, 2020.

Doctrine

- CLESSE, C.-É. et MORSA, M., « Les implications du détachement en droit de la sécurité sociale », *Travailleurs détachés et mis à disposition*, 4e éd., Bruxelles, Larcier-Intersentia, 2025, p. 475 à 571.
- DE CAEVEL, C., « Le télétravail va perdurer (analyse) », *Trends-Tendances*, 16 septembre 2022, disponible sur www.trends.levif.be.
- DE WISPELAERE, F., « L'accord-cadre sur le télétravail transfrontalier en réponse à l'importance accrue du télétravail parmi les travailleurs frontaliers », *R.B.S.S.*, 2023, p. 417 à 438.
- DIJKSTRA, D. et VERSTUYFT, B., « Télétravail transfrontalier Pays-Bas - Belgique et notion d'établissement stable : une analyse approfondie », disponible sur www.granthornton.be, 11 septembre 2023.
- HARTUNG, A., « Le télétravail dans la Grande Région lors de la pandémie-COVID-19 : d'un recours à une habitude », *L'ACCORD-CADRE SUR LE TÉLÉTRAVAIL TRANSFRONTALIER et ses enjeux dans l'espace transfrontalier*, V. HEIN (dir.), Luxembourg, Legitech, 2022, p. 391.
- LIANTIS, « Cotisations sociales pour sociétés », disponible sur www.liantis.be, s.d., consulté le 8 août 2025.
- ÖNGÜN, E. et YON, K., « À l'épreuve du télétravail. Entretien avec Sophie Binet, Alexandra Jean et Frédérique Letourneux », *Mouvements*, 2021, n°106, p. 60.
- POLLING, I., *Chiffres clés du télétravail en Belgique*, Bruxelles, SPF Mobilité et Transports, 2018.
- ROBERT, F., « Télétravail à domicile, la CCT n° 85 sur le télétravail du 9 novembre 2005 au regard de l'accord social européen sur le télétravail conclu le 16 juillet 2002 », *C.J.*, 2005, n°5, p. 101 à 102.
- TAVERNE, M., *La nouvelle CPDI franco-belge : les revenus professionnels et les pensions*, Bruxelles, Fiscologue, 2022.
- TRAVERSA, E., MALHERBE, P. et HERMAND, O., « Le statut fiscal du dirigeant d'entreprise », *Le statut du dirigeant d'entreprise*, Y. DE CORDT (dir.), 1e éd., Bruxelles, Larcier, 2009, p. 503 à 515.

Site internet

- SERVICE PUBLIC FÉDÉRAL EMPLOI, TRAVAIL ET CONCERTATION SOCIALE, « Telework », disponible sur www.emploi.belgique.be, s.d., consulté le 17 juillet 2025.
- SERVICE PUBLIC FÉDÉRAL MOBILITÉ ET TRANSPORTS, *Telewerk in België in 2024 | Une boîte à outils pour le télétravail*, Bruxelles, SPF Mobilité et Transports, 2024.
- STATBEL, « Un salarié sur trois fait du travail à domicile », disponible sur www.statbel.fgov.be, 26 mars 2025.
- UNIVERSITÉ CATHOLIQUE DE LOUVAIN, « Télétravail: solution d'avenir ou boom éphémère? », disponible sur www.uclouvain.be, 24 mars 2021.