



DOSSIERS

Constitution d'un établissement stable en cas de télétravail transfrontalier dans la Grande Région

Juillet 2023

TASK FORCE



Grenzgänger / Frontaliers

Task Force Frontaliers 3.0
de la Grande Région

Constitution d'un établissement stable en cas de télétravail transfrontalier dans la Grande Région

Expertise juridique, juillet 2023

Task Force Frontaliers 3.0 de la Grande Région

Arbeitskammer des Saarlandes

Fritz-Dobisch-Straße 6–8

66111 Saarbrücken

task-force-grenzgaenger@arbeitskammer.de

Constitution d'un établissement stable en cas de télétravail dans la Grande Région Expertise juridique, juillet 2023

Auteurs : Christiana Ijezie, Céline Laforsch

Financé par les partenaires de la Grande Région :

Chancellerie d'État du Land de Sarre

Ministère du travail, affaires sociales, transformation et numérisation de la Rhénanie-Palatinat

Ministère du travail, de l'emploi et de l'économie sociale et solidaire du Luxembourg

Région Grand Est

Préfecture Grand Est

Département Moselle

Service public de Wallonie économie emploi formation recherche

Ministère de la Communauté germanophone de Belgique

Note :

Pour une meilleure lisibilité et pour faciliter la traduction, la présente brochure n'indique pas systématiquement la forme féminine et masculine. Les formulations employées désignent toujours de la même manière les personnes de sexe masculin, féminin et divers.

Clause de non-responsabilité :

La clause de non-responsabilité s'applique à l'ensemble des informations contenues dans cet ouvrage. Les informations ont été soigneusement collectées et traduites, cependant des erreurs ne peuvent être exclues.

Droit d'auteur :

Task Force Frontaliers 3.0 de la Grande Région, juillet 2023

Tout droit de reproduction de l'oeuvre, incluant toutes ses parties, est réservé. Toute utilisation en dehors des limites étroites de la loi relative aux droits d'auteur est interdite sans autorisation préalable de la Task Force Frontaliers 3.0 de la Grande Région.



Table des matières

I.	Introduction et exposé du problème.....	1
II.	La notion d'établissement stable selon les dispositions applicables sur le territoire de la Grande Région.....	4
1.	La notion d'établissement stable selon l'article 5 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE	8
a)	L'installation fixe d'affaires selon le Modèle de Convention fiscale de l'OCDE.....	8
b)	Agent permanent dépendant constituant un établissement stable selon le Modèle de Convention fiscale OCDE	12
2.	Divergences essentielles entre les notions d'établissement stable dans les conventions fiscales de la Grande Région.....	15
a)	Etablissement stable via une installation fixe d'affaires.....	15
b)	Agent permanent dépendant constituant un établissement stable	17
III.	Evaluation par la TFF 3.0 du risque de constitution d'un établissement stable par l'exercice du télétravail transfrontalier	21
1.	Risque de constituer un établissement stable via une installation fixe d'affaires.....	22
a)	Télétravail au domicile du travailleur frontalier	22
b)	Télétravail dans un espace de travail partagé situé dans l'Etat de résidence	24
2.	Risque de constituer un établissement stable par l'intermédiaire d'un agent permanent dépendant au domicile du travailleur frontalier et dans un espace de travail partagé	25
IV.	Approches pratiques et pistes de réflexion pour une solution dans la Grande Région.....	27



1. Les procédures fiscales de décisions anticipées, une approche de solution pratique	27
a) Rhénanie-Palatinat et Sarre.....	28
b) Moselle, Meurthe-et-Moselle et Meuse dans la région Grand Est	28
c) Grand-Duché de Luxembourg.....	29
d) Wallonie et Communauté germanophone de Belgique.....	30
e) Conclusion : nécessité d'adapter les procédures	30
2. Pistes de réflexion et approches de solutions pour clarifier la question de la constitution d'un établissement stable par l'exercice du télétravail transfrontalier dans la Grande Région	32
V. Conclusions.....	37



I. Introduction et exposé du problème

Le mode de travail à distance « télétravail » n'est pas nouveau sur le marché de l'emploi européen, il existait déjà avant la pandémie de COVID-19. Grâce aux technologies de l'information et de la communication, les travailleurs frontaliers de la Grande Région avaient déjà la possibilité de travailler à domicile dans leur Etat de résidence avant que la pandémie ne s'installe. Le recours au télétravail pouvait néanmoins entraîner un changement du droit de la sécurité sociale applicable, du droit du travail et du droit d'imposer les revenus.

Pendant la durée de la pandémie et l'application des restrictions de déplacement, fermetures des frontières et confinements imposés par les Etats, de nombreuses dispositions spécialement adaptées à la crise sanitaire ont été mises en œuvre¹ afin de permettre ou de faciliter le travail à domicile sans que ces changements n'interviennent.

Après la suppression de l'obligation de travailler à domicile pour des raisons tenant à la pandémie, de nombreuses entreprises et leurs salariés souhaitent conserver ce mode de travail. A en juger par le nombre important de demandes adressées à la Task Force Frontaliers 3.0 de la Grande Région (TFF 3.0) par différents acteurs – salariés, employeurs, comités d'entreprise et partenaires réseaux – la poursuite du télétravail transfrontalier se heurte à un grand nombre de difficultés. Bien que les conséquences pour les travailleurs frontaliers soient maintenant au centre des préoccupations (progrès au niveau

¹ Pour le **droit de la sécurité sociale**, la Commission européenne a publié le 30/03/2020 les « lignes directrices concernant l'exercice de la libre circulation des travailleurs pendant l'épidémie de COVID-19 », C 102/12. Dans cette communication, les Etats membres étaient invités à recourir à l'exception prévue par l'art. 16 par. 1 du règlement (CE) n° 883/2004 sur la coordination des systèmes de sécurité sociale. Les dispositions spéciales arrêtées à partir du mois de mars 2020 ont été prolongées à plusieurs reprises, en dernier lieu jusqu'au 30 juin 2023.

Pour le **droit fiscal**, les Etats de la Grande Région ont conclu des accords amiables en vertu desquels il était considéré à partir du 11 mars 2020 que les travailleurs frontaliers en télétravail dans leur Etat de résidence exerçaient fictivement leur activité dans l'autre Etat. Ces accords ont été en vigueur jusqu'au 30 juin 2022 et n'ont pas été prolongés au-delà de cette date.



du droit de la sécurité sociale², discussions sur le droit d'imposer les revenus), force est de constater que l'exercice du télétravail peut avoir d'autres conséquences considérables pour les entreprises, notamment en ce qui concerne la question du droit du travail applicable ou de la constitution d'un établissement stable dans l'Etat de résidence du travailleur frontalier.

L'exposé ci-après porte sur la question de savoir si, en l'état actuel du droit, le télétravail ou le travail à domicile régulièrement exercé par un salarié dans son Etat de résidence qui n'est pas celui dans lequel l'entreprise a son siège risque d'avoir pour effet de constituer un établissement stable dans cet autre Etat. Dans l'affirmative, l'entreprise qui emploie ce salarié devrait payer l'impôt sur les sociétés, la taxe professionnelle ou la taxe sur la valeur ajoutée sur les bénéfices réalisés dans l'autre Etat par l'activité du salarié, ceci conformément à la législation applicable dans cet Etat. Par ailleurs, elle pourrait avoir l'obligation de tenir une comptabilité conformément à la législation de l'autre Etat et de déposer plusieurs déclarations fiscales.

Craignant que ce risque ne se réalise, de nombreuses entreprises implantées dans une région frontalière ont soit totalement interdit à leurs salariés frontaliers de télétravailler dans leur Etat de résidence, soit considérablement restreint cette possibilité par rapport aux salariés résidant dans l'Etat dans lequel l'entreprise a son siège.

Afin de pouvoir répondre à cette question, il convient, après l'introduction et la description du problème qui précèdent (I.), d'examiner tout d'abord la notion d'établissement stable selon les réglementations pertinentes sur le territoire de la Grande Région (II.). Ensuite, la TFF 3.0 procède à une évaluation du risque de constitution d'un établissement stable par l'exercice du télétravail

² En vertu d'un nouvel accord-cadre européen, entré en vigueur le 1^{er} juillet 2023, les Etats membres ont la possibilité d'opter pour le maintien à la législation de sécurité sociale de l'Etat d'emploi « Framework Agreement on the application of Article 16 (1) of Regulation (EC) No. 883/2004 in cases of habitual cross-border telework », cf.

https://content.eranova.fgov.be/smals/ONSS_RSZ/Working_in_Belgium/Framework_Agreement_Telework_&_Explanatory_memo_DEFINITIVE.pdf, consulté en dernière date le 28/04/2023.



transfrontalier (III.) Dans l'étape suivante, la TFF 3.0 présente des solutions pratiques possibles et propose des pistes de réflexion pour une solution dans la Grande Région (IV.), avant d'exposer ses conclusions (V.).



II. La notion d'établissement stable selon les dispositions applicables sur le territoire de la Grande Région

La réponse à la question de savoir si un établissement stable est constitué par le fait qu'un travailleur frontalier exerce son activité dans son Etat de résidence, alors que l'entreprise qui l'emploie est établie dans un autre Etat, dépend de ce que l'on entend sous la notion d'établissement stable et des conditions dans lesquelles un tel établissement est créé.

Avant l'examen de la notion d'établissement stable, il est utile de préciser ce que l'on entend par « télétravail ». Tout d'abord, on peut relever qu'au sein de la Grande Région, il n'existe pas de définition uniforme du télétravail³, ce qui complique son utilisation dans le contexte transfrontalier. Dans le présent dossier d'analyse juridique, on entend par « télétravail » l'exercice de l'activité sous forme de travail mobile. Le télétravail peut se définir comme une forme de travail dans laquelle le travailleur accomplit son travail hors des locaux de son employeur en utilisant les technologies de l'information et de la communication. Dans le langage courant, on utilise souvent le synonyme de travail en « homeoffice ».

La notion d'établissement stable est déterminante pour apprécier si un Etat est compétent pour l'imposition des bénéfices réalisés sur son territoire par une entreprise étrangère. Selon le droit national des pays composant la Grande

³ Pour un exposé détaillé, voir l'état des lieux sur « Le télétravail des travailleurs frontaliers dans la Grande Région (DE, FR, LUX, BE) » établi par la TFF 2.0 en avril 2020, https://www.arbeitskammer.de/fileadmin/user_upload/-----AK_Download_Datenbank-----/AK-Themenportale/Task_Force_Grenzgaenger/Veroeffentlichungen_FRZ_der_TFG/Teletravail_dans_la_Grande_region_avril2020.pdf



Région, à savoir l'Allemagne⁴, la France⁵, le Luxembourg⁶ et la Belgique⁷, un établissement stable est notamment constitué par la présence d'une **installation fixe d'affaires** ou par **l'activité d'un agent permanent dépendant**. Toutes les législations nationales ont en commun le fait que, s'il existe une convention visant à éviter les doubles impositions (CDI), celle-ci a primauté sur les dispositions nationales.

Il est important de rappeler que le droit fiscal n'est pas, dans tous les domaines, harmonisé ou coordonné au niveau européen. Il n'existe actuellement au niveau de l'Union aucune définition commune de la notion d' « établissement stable ». Afin d'appréhender cette notion, il convient d'examiner les différentes conventions fiscales bilatérales conclues au sein de la Grande Région. Ces conventions contraignantes sont en grande partie inspirées du Modèle de

⁴ En application du § 2 de la loi relative à l'impôt sur les sociétés (KStG) et du § 1 par. 4 de la loi relative à l'impôt sur le revenu (EstG), les entreprises étrangères sont imposables en tant qu'assujetties limitées sur les bénéfices réalisés sur le territoire allemand. Conformément au § 49 par. 1 n° 2 a) EstG, cet assujettissement porte également sur les revenus d'une entreprise qui dispose en Allemagne d'un établissement stable au sens du § 12 du code des impôts (AO) ou d'un représentant permanent au sens du § 13 AO.

⁵ Selon l'article 209 I du code général des impôts (CGI) sont passibles de l'impôt sur les sociétés, d'une part, les bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées en France et, d'autre part, ceux dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions. La notion d' « entreprise exploitée en France » a été précisée par le Conseil d'État (CE Plénaire fiscale, 11 décembre 2020, n° 420174 ; CE arrêt du 18 octobre 2018, n° 405468) ainsi que par les instructions administratives. Il faut notamment que l'activité soit exercée dans le cadre d'un établissement autonome ou, en l'absence d'établissement en France, par un représentant non indépendant.

⁶ L'imposition des bénéfices réalisés par les entreprises étrangères résulte des articles 156 et 157 de la loi concernant l'impôt sur le revenu (LIR). La notion d'établissement stable est définie par le § 16 par. 1 de la loi d'adaptation fiscale (StAnpG) pour les entreprises étrangères qui disposent au Luxembourg d'un établissement stable. Pour le cas contraire où une entreprise établie et imposable au Luxembourg dispose d'un établissement stable dans un autre Etat avec lequel le Luxembourg a conclu une convention pour éviter les doubles impositions, des dispositions distinctes sont prévues par le § 16 par. 5 StAnpG, introduit dans le cadre de la réforme fiscale de 2019.

⁷ La notion d'établissement stable est définie par l'article 229 du code des impôts sur les revenus (CIR) 92 qui dispose qu'un établissement stable est créé par une installation fixe ou par la présence d'un agent ou d'un autre intermédiaire qui agit en Belgique pour le compte d'une entreprise étrangère alors même que cette personne ne dispose pas de pouvoirs lui permettant de conclure des contrats au nom de cette entreprise. Selon une disposition expresse, lorsqu'une personne exécute en Belgique une prestation de services pour une entreprise étrangère pendant une période excédant au total 30 jours durant toute période de 12 mois, les activités exercées en Belgique dans le cadre de cette prestation constituent également un établissement belge.



Convention fiscale de l'OCDE dans sa version de 2017⁸ (MCF OCDE 2017) qui, lui, n'a pas d'effet contraignant.

Chacun des Etats composant la Grande Région ayant conclu, entre eux, des conventions fiscales bilatérales⁹, il en existe six. Toutes ces conventions contiennent une disposition qui détermine l'Etat qui a le droit d'imposer les bénéfices des entreprises. La numérotation des articles diverge¹⁰, mais toutes les conventions prévoient le principe selon lequel les bénéfices d'une entreprise sont imposables dans l'Etat dans lequel celle-ci a son siège, à moins qu'elle n'exerce sur le territoire d'un autre Etat une activité par l'intermédiaire d'un établissement stable. Dans ce cas, cet autre Etat a la possibilité d'imposer les bénéfices attribuables à cet établissement sur son territoire selon son droit national. Il est donc important de savoir si le télétravail transfrontalier a pour

⁸ Modèle de Convention fiscale de l'OCDE pour l'élimination de la double imposition en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et pour la prévention de l'évasion et de la fraude fiscales, juillet 2017 (MCF OCDE 2017).

⁹ - Convention entre la République Fédérale d'Allemagne et le Grand-Duché de Luxembourg tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir la fraude fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, signée le 23 avril 2012, modifiée par l'avenant du 6 juillet 2023 (non encore ratifié).

- Convention entre le Royaume de Belgique et la République Fédérale d'Allemagne en vue d'éviter les doubles impositions et de régler certaines autres questions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, y compris la contribution des patentes et des impôts fonciers, signée le 11 avril 1967, modifiée en dernier lieu par la convention additionnelle le 5 novembre 2002.

- Convention entre le Gouvernement de la République Française et le Gouvernement du Grand-Duché de Luxembourg en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion et la fraude fiscales en matière d'impôts sur le revenu et la fortune, signée le 20 mars 2018, modifiée en dernier lieu par l'avenant du 7 novembre 2022.

- Convention entre le Luxembourg et la Belgique en vue d'éviter les doubles impositions et de régler certaines autres questions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, signée le 17 septembre 1970, modifiée par l'avenant du 31 août 2021.

- Convention entre la France et la Belgique 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, modifiée en dernier lieu le 7 juillet 2009; Convention entre la République Française et le Royaume de Belgique pour l'élimination de la double imposition en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et pour la prévention de l'évasion et de la fraude fiscales, signée le 9 novembre 2021 par les deux Etats, mais pas encore entrée en vigueur.

- Convention entre la République Fédérale d'Allemagne et la République Française en vue d'éviter les doubles impositions et d'établir des règles d'assistance administrative et juridique réciproque en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, ainsi qu'en matière de contribution des patentes et de contributions foncières, signée le 21 juillet 1959, modifiée par l'avenant du 31 mars 2015.

¹⁰ CDI DE-LU (art. 7 par. 1) ; CDI DE-BE (art. 7 par. 1) ; CDI FR-LU (art. 7 par. 1) ; CDI LU-BE (art. 7 par. 1) ; CDI FR-BE (art. 4 par. 1, nouvelle version) ; CDI FR-BE (art. 7 1, ancienne version) ; CDI DE-FR (art. 4 par. 1).



effet de créer un établissement stable dans l'Etat de résidence. La réponse à cette question a une incidence pour l'entreprise dès lors que, si les bénéfices sont attribuables¹¹ à l'établissement stable, ils sont imposables dans cet autre Etat.

Chaque CDI contient sa propre définition de la notion d'établissement stable. La formulation et la structure divergent du modèle de l'art. 5 MCF OCDE 2017 qui définit la notion d'établissement stable, mais, pour l'essentiel, la fonction et le contenu de la définition correspondent à ceux de cet article¹². Pour cette raison et pour simplifier, les dispositions de l'art. 5 MCF OCDE 2017 seront exposées en premier lieu avant d'examiner les différentes CDI dans la mesure où elles divergent du MCF OCDE 2017 et des autres CDI et que ces divergences sont susceptibles d'avoir leur importance vis-à-vis de la question du télétravail transfrontalier.

¹¹ Les bénéfices attribuables sont ceux que l'établissement stable aurait pu réaliser s'il avait constitué une entreprise distincte et indépendante exerçant des activités identiques ou analogues dans des conditions identiques ou analogues (art. 7 par. 2 MC OCDE 2017).

¹² Martini in : Wassermeyer, Doppelbesteuerung, volume II, DBA Deutschland-Frankreich, EL 154, juillet 2021, art. 2, point 51.



1. La notion d'établissement stable selon l'article 5 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE

Dans le cadre de cette étude et dans le cas du mode de travail du télétravail transfrontalier, les développements se limiteront à l'examen des deux types principaux **d'établissement stable, à savoir l'installation fixe d'affaires** (art. 5 par. 1 MCF OCDE 2017) et **l'agent dépendant constituant un établissement stable** (art. 5 par. 5 MCF OCDE 2017), sous réserve de quelques formes spéciales.

a) L'installation fixe d'affaires selon le Modèle de Convention fiscale de l'OCDE

L'article 5 paragraphe 1 du MCF OCDE 2017 contient une définition générale qui indique les caractéristiques essentielles d'un établissement stable. Aux termes de cet article, un établissement stable désigne « *une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité* ». Les critères les plus importants appliqués pour pouvoir conclure à l'existence d'un établissement stable sous forme d'une installation fixe d'affaires sont la présence d'une **installation d'affaires**, la **fixité**, ainsi que l'exercice de l'activité de l'entreprise **par cette installation d'affaires**. Le critère de fixité présuppose une localisation géographique précise et un certain degré de permanence.

En règle générale, **l'installation d'affaires** au sens de l'art. 5 par. 1 du MCF OCDE 2017 est définie comme étant un ensemble de biens corporels qui servent à l'entreprise, ne lui appartiennent pas nécessairement, mais doivent être utilisables par elle de façon autonome.¹³ Il faut donc que l'activité constitue une activité d'entreprise exercée effectivement par l'entreprise dans

¹³ Wassermeyer/Kaeser in : Wassermeyer, Doppelbesteuerung, volume I, EL 137, mai 2017, art. 5, point 30.



l'installation d'affaires, c'est-à-dire que l'entreprise utilise ou puisse utiliser cette installation en tout ou en partie pour les besoins de son activité.

L'installation d'affaires ne devant pas obligatoirement appartenir à l'entreprise, le lieu d'exercice de l'activité peut se situer dans des locaux d'autrui, y compris au domicile d'un particulier. Toutefois, dans ce cas, il faut distinguer entre l'accomplissement de tâches de direction et d'autres tâches. Ainsi, tout lieu à partir duquel des tâches de direction sont accomplies constamment pour l'entreprise est susceptible de constituer une installation d'affaires et donc un établissement stable, par exemple le domicile d'un gérant¹⁴. En revanche, une chambre d'hôtel ne constitue généralement pas une installation d'affaires et donc pas un établissement stable, même si elle est utilisée pendant une période prolongée ou à plusieurs reprises.¹⁵ L'accomplissement régulier de travaux préparatoires (par exemple, l'étude de dossiers) par un salarié à son domicile n'est pas non plus constitutif d'un établissement stable.¹⁶

L'utilisation du logement d'un particulier pour l'exercice d'une activité professionnelle peut constituer une installation d'affaires. Toutefois, l'existence d'une installation d'affaires ne suffit pas à elle seule à créer un établissement stable. L'installation d'affaire doit être caractérisé par le fait qu'elle est « mise à la disposition » de l'entreprise et qu'elle présente une certaine « fixité ».

Ni le MCF OCDE 2017, ni les commentaires sur ce modèle ne définissent formellement la notion du **pouvoir de disposer**. Les commentaires sur le modèle de convention ne donne que quelques exemples de situations dans lesquelles l'entreprise peut ou ne peut pas disposer des locaux. A titre d'exemple, le MCF OCDE 2017 indique qu'en cas de télétravail au domicile d'un salarié, la

¹⁴ Wassermeyer/Kaeser in : Wassermeyer, Doppelbesteuerung, volume I, EL. 137, mai 2017, art. 5, points 41, 64.

¹⁵ Wassermeyer/Kaeser in : Wassermeyer, Doppelbesteuerung, volume I, EL. 137, mai 2017, art. 5, point 64 ; Finanzgericht Rhénanie-Palatinat, jugement du 24/4/98, 4 K 2608/95, EFG 1998, 1182.

¹⁶ Wassermeyer/Kaeser in : Wassermeyer, Doppelbesteuerung, volume I, EL. 137, mai 2017, art. 5, point 64.



question déterminante est de savoir si l'utilisation des locaux a un caractère continu ou irrégulier et si le salarié a la possibilité de travailler également dans les locaux de l'entreprise.¹⁷ On peut en déduire qu'en règle générale, on suppose que le pouvoir de disposer fait défaut et qu'il n'existe donc pas d'établissement stable si le travailleur frontalier exerce son activité de façon irrégulière et non récurrente à son domicile, tout en ayant la possibilité de travailler dans les locaux de son entreprise. Dans le cas contraire, l'existence d'un établissement stable peut être constatée. Mais, en tout état de cause, la situation doit être appréciée au cas par cas.¹⁸

La caractéristique essentielle de la **fixité** suppose la **fixation locale** de l'installation d'affaires à un point géographique déterminé de la surface de la terre, étant précisé qu'un ancrage au sol n'est pas nécessaire.¹⁹ Par ailleurs, le terme « fixe » exige un certain **maintien dans la durée**. L'installation d'affaires ne doit donc pas avoir un caractère temporaire, mais présenter un certain degré de permanence. Sur la question de savoir quand cette condition est remplie, les avis divergent. Selon les commentaires sur le Modèle de Convention de l'OCDE, il convient de retenir une durée de six mois²⁰, mais cet avis ne fait pas l'unanimité. En revanche, si la durée est de 12 mois²¹, on peut considérer qu'un établissement stable a été créé en tout état de cause.

A titre d'exemple, l'art. 5 par. 2 MCF OCDE 2017, indique une liste non exhaustive de cas dans lesquels on est toujours en présence d'un établissement stable au sens du premier paragraphe. Y figurent expressément

¹⁷ Art. 5, point 18 OCDE (2018) Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune : version abrégée 2017, édition OCDE.

¹⁸ Art. 5, point 18 OCDE (2018) Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune : version abrégée 2017, édition OCDE.

¹⁹ Wassermeyer/Kaeser in : Wassermeyer, Doppelbesteuerung, volume I, EL. 137, mai 2017, art. 5, point 37.

²⁰ Ce raisonnement correspondrait notamment à l'idée qui est à la base de la règle des 183 jours de l'art. 15 par. 2 MCF OCDE concernant l'imposition des revenus d'emploi, cf. Wassermeyer/Kaeser in : Wassermeyer, Doppelbesteuerung, volume I, EL. 137, mai 2017, art. 5, points 37a, 42a ; cf. commentaires sur le MCF OCDE, art. 5 n° 30, selon lesquels une durée de 4 mois n'a pas pour effet de constituer un établissement stable.

²¹ A l'instar de la durée prévue par l'art 5 par. 3 MC OCDE 2017, cf. commentaires sur le MCF OCDE, art. 5, n° 51, 52, 54.



un siège de direction, une succursale et un bureau. Toutefois, également dans ces cas, les conditions, du pouvoir de disposer, du point géographique déterminé, d'un certain degré de permanence et du lien avec l'entreprise doivent être remplies.

Au contraire, l'art. 5 par. 4 contient une liste de cas et d'activités pour lesquels la création d'un établissement stable n'est pas à craindre. Ainsi, on considère qu'il n'y a pas d'établissement stable s'il est fait usage d'installations aux fins de stockage, d'exposition ou de livraison de marchandises appartenant à l'entreprise ou aux fins d'exercice d'activités préparatoires ou auxiliaires. La liste mentionne également des marchandises entreposées aux fins de transformation par une autre entreprise. Enfin, une installation fixe d'affaires ne constitue pas non plus un établissement stable si elle est utilisée aux seules fins d'acheter des marchandises ou de réunir des informations pour l'entreprise ou aux seules fins d'exercice cumulé d'activités mentionnées ci-dessus lorsque ces activités ont un caractère préparatoire ou auxiliaire.

Les caractéristiques essentielles d'une installation fixe d'affaires constituant un établissement stable selon le MCF OCDE 2017 sont donc :

- ✓ l'existence d'une installation d'affaires (y compris le droit pour l'entreprise d'en disposer),
- ✓ la fixité, c'est-à-dire un point géographique déterminé et un certain degré de permanence,
- ✓ l'exercice de l'activité de l'entreprise via cette installation d'affaires.



b) Agent permanent dépendant constituant un établissement stable selon le Modèle de Convention fiscale OCDE

Outre l'élément matériel de l'installation d'affaires, la notion d'établissement stable comporte un élément distinct tenant à la personne. Ainsi, l'art. 5 par. 5 MCF OCDE 2017 dispose qu'un établissement stable peut être constitué en l'absence de toute installation d'affaires par **l'activité d'un agent permanent dépendant**.

A cet effet, trois conditions doivent être remplies cumulativement²² :

- (1) Une personne agit dans son Etat de résidence avec une certaine régularité pour le compte de l'entreprise.
- (2) Ce faisant, la personne conclut habituellement des contrats ou joue habituellement le rôle principal menant à la conclusion de contrats qui, de façon routinière, sont conclus sans modification importante par l'entreprise.²³
- (3) Les contrats sont conclus au nom de l'entreprise ou prévoient le transfert de la propriété de biens ou la concession du droit d'utiliser des biens ou l'exécution de prestation de services.

Pour qu'un agent permanent dépendant constitue un établissement stable, il est donc essentiel qu'une personne conclue habituellement et avec un certain degré de permanence des contrats dans un autre Etat pour le compte d'une entreprise ou qu'elle joue le rôle principal aboutissant à la conclusion de contrats pour l'entreprise²⁴. La notion de rôle principal ayant été ajoutée dans la version de 2017 actuellement en vigueur, un agent permanent dépendant

²² Art. 5, point 84 OCDE (2018) Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune : version abrégée 2017, édition OCDE.

²³ Modification qui résulte du point 7 du plan d'action de l'OCDE concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (Base Erosion and Profit Shifting – BEPS), <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>. Ceci illustre la tendance à réduire encore davantage le seuil d'intensité pour le rattachement d'une entreprise à l'Etat de la source.

²⁴ Kaeser in : Wassermeyer, Doppelbesteuerung, volume I, EL 154, juillet 2021, art. 5, point 202.



peut désormais constituer un établissement stable même si la personne agit sans pouvoir²⁵. Peuvent être couvertes les activités de courtiers, d'intermédiaires, de commissionnaires, mais aussi de commerciaux et de tout employé qui joue le rôle principal dans la conclusion de contrats, à condition que ces personnes agissent avec une certaine régularité.²⁶ Toutefois, le représentant doit avoir l'obligation de suivre les instructions données par l'entreprise et les contrats négociés par lui doivent avoir été conclus par l'entreprise sans modification importante, étant précisé qu'un pouvoir qui ne porte que sur les activités internes de l'entreprise représentée ne suffit pas.²⁷

En revanche, la constitution d'un établissement stable par un agent permanent dépendant ne suppose pas l'existence d'une installation d'affaires ou la résidence du représentant dans un autre Etat. Il suffit que l'activité du représentant soit rattachée à cet Etat et exercée constamment ou avec un certain degré de permanence.²⁸ Le caractère temporaire de l'activité n'est pas suffisant pour démontrer un certain degré de permanence, la nature des contrats conclus et l'activité de l'entreprise étant d'autres éléments déterminants pour l'appréciation de la permanence.²⁹ Les critères exposés ci-dessus au sujet de l'installation fixe d'affaires peuvent également être appliqués, à titre de repères, au cas d'établissements stables découlant de l'activité d'agents permanents dépendants.³⁰

²⁵ Kaeser in : Wassermeyer, Doppelbesteuerung, volume I, EL 154, juillet 2021, art. 5 points 201, 204.

²⁶ Kaeser in : Wassermeyer, Doppelbesteuerung, volume I, EL 154, juillet 2021, art. 5, points 202, 206.

²⁷ Kaeser in : Wassermeyer, Doppelbesteuerung, volume I, EL 154, juillet 2021, art. 5, point 202.

²⁸ Kaeser in : Wassermeyer, Doppelbesteuerung, volume I, EL 154, juillet 2021, art. 5, point 205.

²⁹ Art. 5, point 98 OCDE (2018) Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune : version abrégée 2017, édition OCDE et « Mise à jour des orientations sur les conventions fiscales et impact de la pandémie de COVID-19 » n° 23.

³⁰ Art. 5, points 28 - 30 OCDE (2018) Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune : version abrégée 2017, édition OCDE, et « OCDE, Lutte contre le Coronavirus (COVID-19) pour un effort mondial - Mise à jour des orientations sur les conventions fiscales et impact de la pandémie de COVID-19 » du 21 janvier 2021, n° 23, <https://www.oecd.org/coronavirus/policy-responses/mise-a-jour-des-orientations-sur-les-conventions-fiscales-et-impact-de-la-pandemie-de-covid-19-4d797d39/>, consulté en dernière date le 25/04/2023.



Selon les dispositions visées ci-dessus, un agent permanent dépendant ne constitue pas un établissement stable si les activités se limitent à celles figurant au paragraphe 4 dans la liste des exceptions, c'est-à-dire s'il s'agit de simples activités auxiliaires ou préparatoires ou de la réunion d'informations.

Il n'y a pas non plus constitution d'un établissement stable lorsque la personne qui agit exerce pour l'entreprise dans l'Etat où celle-ci a son siège une activité comme agent indépendant dans le cadre ordinaire de cette activité. Toutefois, cette exception ne s'applique pas s'il existe un lien étroit entre cette personne et l'entreprise ou plusieurs entreprises pour le compte desquelles elle agit car dans ce cas, il est considéré qu'il existe une certaine dépendance.

La notion d'établissement stable est principalement basée sur les caractéristiques d'une installation fixe d'affaires. Si les conditions de constitution sont remplies simultanément pour une installation fixe d'affaire et un agent permanent dépendant alors le premier est prioritaire.

Les caractéristiques d'un agent permanent dépendant constituant un établissement stable selon le MCF OCDE 2017 peuvent être résumées comme suit :

- ✓ Une personne agit dans un Etat contractant avec une certaine régularité pour le compte de l'entreprise.
- ✓ Ce faisant, la personne conclut habituellement des contrats ou joue habituellement le rôle principal menant à la conclusion de contrats qui, de façon routinière, sont conclus sans modification importante par l'entreprise.
- ✓ Les contrats sont conclus au nom de l'entreprise ou prévoient le transfert de la propriété de biens ou la concession du droit d'utiliser des biens ou l'exécution de prestation de services.



2. Divergences essentielles entre les notions d'établissement stable dans les conventions fiscales de la Grande Région

Bien que les conventions visant à éviter les doubles impositions soient largement inspirées du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE en ce qui concerne la constitution d'établissements stables par le biais d'installations fixe d'affaires et d'agents permanents dépendants, elles présentent néanmoins des divergences notables exposées ci-après.

a) Etablissement stable via une installation fixe d'affaires

En ce qui concerne la constitution d'un établissement stable par le biais d'une installation fixe d'affaires, on relève des **divergences** importantes entre le MCF OCDE 2017 et les différentes CDI au niveau de la **terminologie**. C'est ainsi que le MCF OCDE 2017 et, sur la base de celui-ci, les CDI DE-LU, FR-LU et FR-BE nouvelle version, désignent une « installation fixe d'affaires **par l'intermédiaire de laquelle** une entreprise exerce [...] son activité », alors que selon les termes des CDI DE-FR, DE-BE, LU-BE, FR-BE ancienne version, il s'agit d'une installation fixe d'affaires, « **où** l'entreprise exerce [...] son activité ». Si l'on procède à une interprétation littérale stricte des CDI, la formulation « où » est plus restrictive que l'expression « par l'intermédiaire de laquelle ». Il est possible de considérer que l'installation d'affaires doit être de nature à permettre l'exercice d'une activité dans ses locaux ou près de l'installation,³¹ alors que, selon la lettre du MCF OCDE 2017, un établissement stable pourrait être constitué si l'entreprise se trouve dans un Etat, tandis qu'un ordinateur par lequel l'activité est exercée et qui est donc impliqué dans l'activité de l'entreprise est installé dans un autre Etat³². Selon les commentaires sur le modèle de l'OCDE et l'interprétation des différents Etats, il ne faut pas attacher une grande importance à ces divergences terminologiques. Quoiqu'il en soit, ces deux formulations

³¹ Martini in : Wassermeyer, Doppelbesteuerung, volume II, DBA DE-FR, EL 154, juillet 2021, art. 2, point 56.

³² Wassermeyer/Kaeser in : Wassermeyer, Doppelbesteuerung, volume I, EL 137, mai 2017, art. 5, point 54.



expriment l'idée qu'une activité quelconque qui ne fait que servir l'entreprise ne doit pas suffire à constituer un établissement stable.

Dans les différentes CDI, on relève également des divergences dans **la liste des activités non constitutives** d'un établissement stable. En effet, bien que celles-ci contiennent une énumération d'une série d'activités non constitutives d'un établissement stable, toutes ne suivent pas les nouvelles modifications du MCF OCDE 2017 en ce qui concerne les exceptions des activités à caractère préparatoire ou auxiliaire.³³

Les CDI LU-BE, DE-FR, DE-BE et BE-FR, ancienne version contiennent des dispositions plus larges, qui prévoient qu'aucun établissement stable n'est constitué dès lors qu'une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins de publicité, de fourniture d'informations ou de recherche scientifique, que celles contenues dans le MCF OCDE 2017 et les autres conventions fiscales de la Grande Région.

Par ailleurs, les CDI DE-FR, DE-BE et BE-FR, ancienne version, ne suivent pas la lettre du nouveau MCF OCDE 2017 selon laquelle les installations d'affaires utilisées aux seules fins d'exercice d'activités figurant dans la liste des activités non constitutives ne fondent pas un établissement stable, à la condition que l'ensemble des activités exercées revête un caractère préparatoire ou auxiliaire. Mais cette divergence est peu importante puisque, selon l'interprétation générale de ces CDI, les activités préparatoires ou auxiliaires n'entraînent pas la constitution d'un établissement stable.

³³ Les dérogations dépendent de la mise en œuvre ou non par les États contractants de l'article 13 de la Convention multilatérale de l'OCDE sur la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'évasion et le transfert de bénéfices, du 7 juin 2017 issu du projet BEPS de l'OCDE/G20 et de l'option qu'ils ont choisie. Selon l'option A, choisie par l'Allemagne, les activités de la liste d'exceptions doivent être de nature préparatoire ou auxiliaire pour ne pas constituer un établissement stable. Selon l'option B, choisie par la Belgique, la France et le Luxembourg, les activités énumérées ne créent pas d'établissement stable en soi, qu'elles soient de nature préparatoire ou auxiliaire ou non.



b) Agent permanent dépendant constituant un établissement stable

En ce qui concerne les **conditions** requises pour la constitution d'un établissement stable par le biais d'un agent dépendant, les différentes CDI présentent des divergences par rapport au MCF OCDE 2017. Celles-ci reflètent la volonté ou non des Etats de la Grande Région d'approuver et de mettre en œuvre les modifications résultant du projet BEPS (point d'action n° 7)³⁴. Sur ce point, seules deux CDI bilatérales conclues dans la Grande Région, à savoir la CDI FR-LU et la CDI FR-BE, nouvelle version, suivent le MCF OCDE 2017, en prévoyant qu'il faut qu'un agent dépendant conclue des contrats de façon habituelle et avec un certain degré de permanence en exécution d'un pouvoir donné à cet effet ou qu'il joue le rôle principal lors de la conclusion de contrats au nom de l'entreprise. Quant aux autres CDI qui n'ont pas encore mis en œuvre les modifications prévues par le projet BEPS (point d'action 7), elles posent uniquement comme condition que l'agent dépendant, titulaire d'un pouvoir lui permettant de conclure des contrats, signe des contrats au nom de l'entreprise en exerçant ce pouvoir de façon habituelle. Eu égard à cette différence au niveau des conditions, l'appréciation de la constitution d'un établissement stable par un agent dépendant est plus ou moins aisée.

Outre cette divergence sur le plan des conditions constitutives, on constate également des divergences **terminologiques**. Ainsi, certaines conventions fiscales (CDI DE-FR, LU-BE et FR-BE, ancienne version) prévoient que, si les conditions sont remplies, l'agent dépendant constitue lui-même un établissement stable de l'entreprise, alors que d'autres CDI, telle que la CDI FR-LU, disposent que, pour l'activité de l'agent dépendant, l'entreprise elle-même doit être considérée comme un établissement stable ou qu'un établissement stable autonome est réputé constitué dans l'Etat concerné, comme c'est le cas dans les CDI DE-LU, DE-BE, BE-FR, nouvelle version. Toutefois, cette

³⁴ L'action 7 appelle à une révision de la définition d'établissement stable, afin d'empêcher le recours à certaines stratégies d'évasion fiscale qui sont actuellement utilisées pour contourner la définition existante, avec l'utilisation par exemple des « accords de commissionnaire ».



divergence linguistique ne semble pas de nature à entraîner des conséquences significatives.

Des divergences entre les différentes CDI peuvent également être constatées en ce qui concerne **les cas d'exception**. Contrairement au MCF OCDE 2017, les CDI DE-BE, LU-BE et DE-FR et la CDI BE-FR, ancienne version, prévoient expressément que, même s'ils agissent en vertu de pouvoirs leur permettant de conclure des contrats, les agents qui achètent des biens et des marchandises, ne constituent pas un établissement stable par le biais d'un agent permanent dépendant.

Seuls les art. 5 par. 6a) de la CDI LU-FR et art. 5 par. 5 de la CDI FR-BE, nouvelle version, suivent le MCF OCDE 2017 selon lequel une personne qui agit exclusivement ou presque exclusivement pour le compte d'une ou de plusieurs entreprises auxquelles elle est étroitement liée n'est pas considérée comme un agent indépendant mais comme un agent dépendant.

Trois CDI conclues pour le territoire de la Grande Région contiennent d'autres divergences importantes. Elles simplifient la création d'un établissement stable par des **dispositions spéciales applicables aux compagnies d'assurance** ce qui n'est pas expressément prévu par le MCF OCDE 2017.

Aux termes de la CDI DE-FR, un établissement stable peut être constitué pour une entreprise d'assurance dès lors que celle-ci par l'intermédiaire d'un représentant disposant de pouvoirs lui permettant de conclure des contrats agit pour le compte de l'entreprise d'assurance.³⁵ Cette convention fiscale prévoit également une autre possibilité qui aboutit à la constitution simplifiée d'un établissement stable.³⁶ Ainsi, une entreprise d'assurance ayant son siège dans l'un des Etats contractants est considérée comme ayant un établissement stable dans l'autre Etat dès l'instant que, par l'intermédiaire d'un

³⁵ Cas de l'art. 2 par.1 n°7 c) CDI DE-FR.

³⁶ Fiction de l'art. 2 par. 1 n° 7 d) CDI DE-FR.



représentant dépendant, elle perçoit des primes sur le territoire dudit Etat ou assure des risques situés sur ce territoire. Dans ce cas, le pouvoir de conclure des contrats n'est pas nécessaire. Ceci est notamment le cas lorsque le représentant n'intervient dans l'autre Etat que comme commis en préparant et en négociant les contrats d'assurance que l'entreprise d'assurance conclut elle-même. En revanche, un agent indépendant ne constitue pas un établissement stable en exerçant son activité, ni en tant que représentant général indépendant, ni en tant qu'agent d'assurance indépendant³⁷.

L'article 5, par. 5, phrase 2, des CDI DE-BE et LU-BE contient respectivement des dispositions relatives aux entreprises et agents d'assurance. Selon cet article, toute personne qui gère les affaires d'une entreprise d'assurance étrangère sans qu'il soit nécessaire que l'agent soit établi dans l'autre Etat contractant ou que le risque assuré se situe sur le territoire de cet Etat, y génère un établissement stable. Toutefois, l'agent d'assurance doit être titulaire de pouvoirs lui permettant de conclure des contrats.³⁸

³⁷ Martini in : Wassermeyer, Doppelbesteuerung, volume II, DBA DE-FR, EL. 154, juillet 2021, art. 2, point 74.

³⁸ Schwenke/Malinski in : Wassermeyer, Doppelbesteuerung, volume II, DBA Deutschland-Belgien, EL. 159, octobre 2022, art. 5, point 25.



Conclusions intermédiaires

A quelques exceptions près, les CDI conclues entre les Etats contractants de la Grande Région s'inspirent largement du MCF OCDE 2017 en ce qui concerne leur structure et leur contenu. Elles ont en commun les deux critères principaux selon lesquels un établissement stable peut être constitué soit par une installation fixe d'affaires soit par l'activité d'un agent permanent dépendant.

Toutefois, concernant les conditions requises pour remplir ces critères, certaines CDI divergent aussi bien du MCF OCDE 2017 que d'autres CDI de la Grande Région dans la mesure où elles prévoient des dispositions plus restrictives ou plus larges ou qu'elles présentent des divergences linguistiques.

Les CDI DE-FR, BE-DE et BE-LU contiennent des dispositions particulières qui définissent des conditions spécifiques pour la constitution d'un établissement stable par l'intermédiaire d'un agent permanent dépendant d'une entreprise d'assurance.



III. Evaluation par la TFF 3.0 du risque de constitution d'un établissement stable par l'exercice du télétravail transfrontalier

Sur la base de la définition des différentes notions et conditions exposées ci-dessus au sujet de la constitution d'un établissement stable dans le contexte transfrontalier, il faut à présent se demander si le télétravail exercé par un travailleur frontalier dans son Etat de résidence (à son domicile ou dans un espace de travail partagé) risque d'entraîner la constitution d'un établissement stable pour son employeur dont le siège se trouve dans un autre Etat.

La réponse à cette question est d'une importance capitale dans la mesure où le risque de constitution d'un établissement stable met en cause la possibilité pour les entreprises de permettre à leurs travailleurs frontaliers d'exercer leur activité en télétravail sur le territoire de leur Etat de résidence, comme c'était le cas pendant la pandémie. Dans d'autres domaines, par exemple, en matière de droit social européen, des mesures ont été prises récemment pour faciliter le télétravail transfrontalier,³⁹ mais les entreprises ne les utiliseront probablement pas pleinement si elles craignent que l'exercice du télétravail entraîne par ailleurs la constitution d'un établissement stable dans l'autre Etat.

Pendant la durée de la pandémie, l'OCDE a publié des orientations⁴⁰ sur la question de la constitution d'un établissement stable. Ces orientations qui ne reflètent que l'avis de l'OCDE et non celui de ses Etats membres excluent la constitution d'un établissement stable lors de l'exercice de télétravail à domicile compte tenu du fait qu'il s'agissait d'un cas de force majeure et que la durée d'application de ces mesures était limitée. A ce moment-là, un changement temporaire et exceptionnel du lieu de travail était nécessaire au

³⁹https://socialsecurity.belgium.be/sites/default/files/content/docs/en/international/framework_agreement_on_cross-border_telework.pdf, consulté en dernière date le 29/06/2023.

⁴⁰ OCDE, Lutte contre le Coronavirus (COVID-19) pour un effort mondial - Mise à jour des orientations sur les conventions fiscales et impact de la pandémie de COVID-19, du 21 janvier 2021, <https://www.oecd.org/coronavirus/policy-responses/mise-a-jour-des-orientations-sur-les-conventions-fiscales-et-impact-de-la-pandemie-de-covid-19-4d797d39/>, consulté en dernière date le 25/04/2023.



respect des mesures imposées par les pouvoirs publics en matière de santé publique.

Mais quelle est la réponse à la question posée si, après la fin des mesures liées à la pandémie de COVID-19, l'employeur et ses salariés conviennent de leur plein gré de poursuivre le recours au télétravail ?

1. Risque de constituer un établissement stable via une installation fixe d'affaires

Comme il a été expliqué ci-dessus (voir point II,1), les éléments suivants sont déterminants pour la création d'un établissement stable sous forme d'une installation fixe d'affaires : l'existence d'une installation d'affaires (y compris le droit pour l'entreprise d'en disposer), la fixité (c'est-à-dire un point géographique déterminé et un certain degré de permanence), et l'exercice de l'activité de l'entreprise par l'installation d'affaires.

Sur ce point, il faut envisager deux situations différentes : celle où le travailleur frontalier exerce son activité dans son Etat de résidence à son domicile ou dans un espace de travail partagé.

a) Télétravail au domicile du travailleur frontalier

Pour pouvoir déterminer si une installation fixe d'affaires a été créée ou non, la question décisive est de savoir si les locaux sont mis à la disposition de l'entreprise. Selon les commentaires de l'OCDE sur le Modèle de Convention fiscale, le logement peut être considéré comme étant mis à disposition si le télétravail est imposé au salarié par l'entreprise et si celui-ci ne dispose dans les locaux de l'entreprise d'aucun bureau pour exercer son activité, alors que la nature de son emploi l'exige. Dans des décisions récentes⁴¹, l'administration de

⁴¹ Voir décisions anticipées n° 2017.083 du 24/04/2017 et n°2022.1064 du 28/03/2023 de l'administration de la fiscalité belge.



la fiscalité belge est arrivée à une conclusion similaire. Elle estime que le bureau aménagé au domicile du salarié ne constitue pas un établissement stable découlant d'une installation fixe d'affaires si ce salarié dispose toujours d'un bureau dans les locaux de l'entreprise et si le travail à son domicile a toujours un caractère accessoire estimé, en l'occurrence, à un maximum de 45 jours par an. Par ailleurs, pour conclure à l'existence d'un établissement stable, l'administration de la fiscalité belge se base sur un ensemble d'éléments, par exemple, la mise en place d'une ligne de téléphone et de télécopie et l'utilisation d'un papier à en-tête propre à cet établissement.⁴² Une décision du tribunal fiscal de Rhénanie-Palatinat va dans le même sens. Ce tribunal considère que le simple exercice de l'activité de l'entreprise dans des locaux situés dans l'autre Etat contractant ne suffit pas à conférer à l'entreprise le droit de disposer de l'installation ainsi utilisée, même en cas d'utilisation régulière et réitérée.⁴³

Par conséquent, dès lors que le télétravail n'est pas imposé au salarié, mais que celui-ci l'accepte de son plein gré, tout en disposant d'un poste de travail dans les locaux de l'entreprise, où il va régulièrement, on peut considérer que le bureau aménagé à son domicile n'est pas mis à la disposition de l'entreprise.⁴⁴

En cas d'exercice du télétravail au domicile du travailleur frontalier, le critère de la fixité peut également être rempli⁴⁵, le télétravail n'étant pas exercé quotidiennement, mais tout de même de façon régulière et récurrente. Il existe

⁴² Cf. administration de la fiscalité belge, Bruxelles, 30/06/1994 ; Schwenke/Malinski in : Wassermeyer, Doppelbesteuerung, volume II, CDI DE-BE, EL 159, octobre 2022, art. 5, point 51.

⁴³ Cf. Finanzgericht Rhénanie-Palatinat, jugement du 31/10/2018 – 1 K 1880/17.

⁴⁴ Evaluation confirmée par la réponse parlementaire du Royaume de Belgique du Vice-premier ministre et ministre des Finances, chargé de la Coordination de la lutte contre la fraude du 19 juillet 2023, à la question n°1498, <https://www.dekamer.be/kvvcr/showpage.cfm?section=qrva&language=fr&cfm=qrvaXml.cfm?legislat=55&dossierID=55-B115-1240-1498-2022202320579.xml>, site visité en dernier lieu le 18.10.2023.

⁴⁵ OCDE, Mise à jour des orientations sur les conventions fiscales et impact de la pandémie de COVID-19, 21 janvier 2021, point 18.



donc un certain degré de permanence et, par l'ancrage au sol, un point géographique déterminé.

Enfin, dans la mesure où les activités exercées pour le compte de l'entreprise, au lieu du domicile privé, ne sont pas des activités auxiliaires ou préparatoires, alors le domicile peut constituer une installation fixe d'affaires.

b) Télétravail dans un espace de travail partagé situé dans l'Etat de résidence

Contrairement au télétravail à domicile, il sera plus probablement considéré qu'en cas de télétravail dans un espace de travail partagé situé dans l'Etat de résidence du travailleur frontalier, le bureau est « mis à la disposition de l'entreprise » si les frais liés à ce bureau sont pris en charge par l'entreprise et à plus forte raison lorsqu'elle est partie au contrat de location ou dispose d'un droit sur le bien. Ainsi des bureaux loués régulièrement dans un « centre d'hébergement de bureaux » peuvent être considérés comme une installation fixe d'affaires.⁴⁶

Le critère d'un certain degré de permanence serait également rempli si le salarié exerce son activité régulièrement dans l'espace de travail partagé en agissant au nom de l'entreprise.

Même si la situation doit être appréciée au cas par cas, la TFF 3.0 estime qu'en cas de télétravail dans un espace de travail partagé, la constitution d'un établissement stable sous la forme d'une installation fixe d'affaires sera plus probable dans la mesure où il ne s'agit pas d'une activité auxiliaire ou préparatoire (voir chapitre II,1).

⁴⁶ Commentaire de l'art. 5, points 23, OCDE (2018) Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune : version abrégée 2017, édition OCDE.



2. Risque de constituer un établissement stable par l'intermédiaire d'un agent permanent dépendant au domicile du travailleur frontalier et dans un espace de travail partagé

La constitution d'un établissement stable par le biais d'un agent permanent dépendant nécessite également la réunion d'un certain nombre de conditions. Ainsi, il faut qu'une personne intervenant en tant qu'agent dépendant de l'entreprise conclue dans l'autre Etat des contrats au nom de cette entreprise en agissant habituellement et avec un certain degré de permanence ou qu'elle joue le rôle principal menant à la conclusion des contrats, étant précisé que l'activité de cet agent doit avoir des effets dans l'Etat où celle-ci est exercée. L'essentiel est donc que le télétravail soit exercé « habituellement » et avec un « certain degré de permanence ».

Dans le cadre de l'établissement stable par le biais d'un agent permanent dépendant, la caractéristique déterminante n'est pas le lieu d'exercice de l'activité, mais le rôle de la personne et la nature des contrats qui engagent l'entreprise, que le télétravail soit effectué au domicile du salarié ou dans un espace de travail partagé.

Un agent permanent dépendant peut donc constituer un établissement stable qu'il travaille à son domicile ou dans un espace de travail partagé, dès lors qu'il conclut habituellement des contrats, et ce, avec un certain degré de permanence ou qu'il joue le rôle principal menant à la conclusion de contrats qui engagent l'entreprise, dans l'Etat où l'activité est exercée et y a donc des effets envers des tiers.



Conclusions

Etablissement stable via une installation fixe d'affaires

- En cas de télétravail au domicile du salarié ou dans un espace de travail partagé situé dans l'Etat de résidence, le critère de la permanence peut être rapidement rempli.
- Toutefois, si le télétravail est exécuté au domicile du salarié, le risque de constituer un établissement stable est faible lorsque le salarié consent librement à ce mode de travail et qu'il dispose toujours de son bureau dans les locaux de l'entreprise, le pouvoir de l'entreprise de disposer des locaux utilisés étant incertain.
- La TFF 3.0 estime que, si le télétravail est exécuté dans un espace de travail partagé mis à disposition par l'employeur, le risque de constituer un établissement stable est plus élevé.

Etablissement stable via un agent permanent dépendant

- Le risque de constitution d'un établissement stable est élevé lorsque le critère de la permanence est rempli et que le salarié, qu'il travaille à domicile ou dans un espace de travail partagé, conclut des contrats au nom de l'entreprise ou qu'il joue habituellement le rôle principal menant à la conclusion de contrats entraînant des effets dans cet Etat.

Dans tous les cas de figure, il est unanimement admis qu'aucun établissement stable n'est constitué si l'activité exercée en télétravail n'a qu'un caractère auxiliaire ou préparatoire.

Il n'est pas possible de donner un avis d'une validité générale sur le risque de constitution d'un établissement stable par l'exécution d'une activité en télétravail transfrontalier. La situation doit être **appréciée au cas par cas** sur la base de l'ampleur du télétravail, de l'activité concrètement exercée, de l'ampleur des contrats conclus au lieu du télétravail ou de l'importance de l'intervention dans le cadre de la conclusion des contrats.



IV. Approches pratiques et pistes de réflexion pour une solution dans la Grande Région

Les entreprises ont besoin de clarté et de prévisibilité, ce qui fait actuellement défaut en matière de constitution d'un établissement stable dans le cadre du télétravail transfrontalier. Sur la base des textes, commentaires et avis existants, il n'est pas possible de prédire dans tous les cas avec certitude si un établissement stable est constitué ou non.

Les entreprises qui souhaitent savoir au préalable si les autorités fiscales de l'autre Etat considèrent qu'une situation donnée ou l'exercice de telle ou telle activité est constitutive d'un établissement stable ou non peuvent engager des procédures de décision anticipée (1.). Toutefois, ces procédures impliquant actuellement une importante charge de travail, la TFF 3.0 souhaite présenter des pistes de réflexion et des approches de solutions qui pourraient permettre de résoudre la question de la constitution d'un établissement stable en cas d'exercice de télétravail transfrontalier dans la Grande Région (2.).

1. Les procédures fiscales de décisions anticipées, une approche de solution pratique

Il résulte de l'exposé ci-dessus qu'il n'est pas possible de donner une réponse d'une validité générale à la question de savoir si l'exercice du télétravail transfrontalier dans l'Etat de résidence du salarié est constitutif d'un établissement stable pour l'employeur non établi dans cet Etat. Il est nécessaire d'apprécier la situation au cas par cas en tenant compte de la fréquence du télétravail et de la nature de l'activité concrètement exercée à cette occasion. D'une façon générale, la législation fiscale des différents Etats composant la Grande Région prévoit la possibilité d'obtenir une **décision anticipée contraignante** sur la fiscalité applicable à une situation précise, comme la constitution d'un établissement stable. A cet effet, des procédures de renseignement ou de décision anticipée sont prévues. L'exposé comparatif



ci-après explique les conditions dans lesquelles de telles procédures peuvent être engagées et examine la question de savoir si elles paraissent adaptées à la problématique du télétravail transfrontalier qui fait l'objet du présent dossier.

a) Rhénanie-Palatinat et Sarre

En ce qui concerne la Rhénanie-Palatinat et la Sarre, le droit allemand prévoit une procédure de **renseignement sur l'appréciation fiscale**⁴⁷. La demande nécessaire à cet effet⁴⁸ doit comporter un exposé détaillé et complet de l'opération **sérieusement envisagée et pour l'essentiel non encore réalisée**. Par ailleurs, il faut justifier d'un intérêt particulier au regard des incidences fiscales considérables et des dispositions économiques, indiquer le montant de l'opération⁴⁹ et préciser les circonstances retenues pour la détermination de ce montant. Une réponse ayant force obligatoire peut être attendue à la fin d'un délai de traitement de **six mois**.

b) Moselle, Meurthe-et-Moselle et Meuse dans la région Grand Est

Le droit français prévoit une procédure de renseignement spécifique à la détermination de l'existence d'un établissement stable : le **rescrit fiscal**⁵⁰. Pour pouvoir engager cette procédure, l'entreprise imposable doit être établie dans un Etat avec lequel la France a conclu une CDI. La demande écrite nécessaire à cet effet⁵¹ doit répondre à un certain nombre d'exigences. Ainsi,

⁴⁷ Cf. § 89 par. 2 du code allemand des impôts et § 1 du décret relatif aux renseignements fiscaux https://www.bzst.de/DE/Unternehmen/VerbindlicheAuskuenfte/verbindliche_auskuenfte_node.html;jsessionid=F58F08AECBE75574EE1E9EB60B176EEC.live832#js-toc-entry5, consulté en dernière date le 30/06/2023.

⁴⁸ Elle peut être envoyée par voie postale ou électronique au centre des impôts territorialement compétent ou, si celui-ci n'est pas encore connu, à l'office fédéral des impôts.

⁴⁹ Pour cette procédure, une redevance calculée sur le montant de l'opération est due. Si ce montant ne peut être déterminé, une redevance fixée à 50 Euros pour chaque heure commencée doit être acquittée.

⁵⁰ Articles L. 80 B-6° et R* 80 B-9° de la loi française sur les procédures fiscales <https://www.impots.gouv.fr/international-professionnel/le-rescrit-etablissement-stable>, consulté en dernière date le 30/06/2023.

⁵¹ Elle peut être envoyée par lettre recommandée ou déposée personnellement à l'administration centrale de la Direction générale des Finances publiques à Paris.



la demande écrite du contribuable de bonne foi doit être formulée de manière négative, en ce sens qu'aucun établissement stable n'est créé. De plus, la demande doit comporter une **présentation précise et complète des activités économiques que l'entreprise envisage de réaliser, en France** et une analyse faite par le contribuable au regard de la CDI applicable. Elle doit être accompagnée d'un questionnaire-type fourni par l'administration fiscale et dûment rempli par le contribuable qui reçoit une réponse formelle dans un délai de **trois mois**. Le silence gardé par l'administration à l'issue de ce délai vaut accord tacite validant l'absence d'établissement stable en France. Les rescrits fiscaux de portée générale sont publiés sous forme anonymisée.

c) Grand-Duché de Luxembourg

En droit luxembourgeois, la **procédure applicable aux décisions anticipées**⁵² est prévue lorsqu'**une opération non encore réalisée** nécessite une clarification préalable. A cet effet, l'entreprise imposable doit adresser une demande écrite et motivée par voie électronique⁵³. Celle-ci doit comporter la désignation précise du demandeur et décrire ses activités. Par ailleurs, elle doit contenir une description détaillée des activités envisagées sérieusement et de manière concrète et qui n'ont pas encore produit leurs effets, l'analyse détaillée des problèmes de droit, accompagnée d'une motivation circonstanciée de la position juridique propre du demandeur et l'assurance que toutes les indications sont conformes à la réalité. La décision rendue est publiée depuis 2015 au rapport annuel de l'administration luxembourgeoise.

⁵² § 29a de la loi générale des impôts (« Abgabenordnung ») ; Règlement grand-ducal du 23 décembre 2014 relatif à la procédure applicable aux décisions anticipées rendues en matière d'impôts directs et instituant la Commission des décisions anticipées.

⁵³ Formulaire 777 E disponible en langue anglaise.

https://impotsdirects.public.lu/fr/echanges_electroniques/777E.html, consulté en dernière date le 30/06/2023.



d) Wallonie et Communauté germanophone de Belgique

Le droit belge prévoit la procédure appelée « **ruling** »⁵⁴ ou « **décision anticipée** » lorsqu'il existe une situation ou une **opération particulière qui n'a pas encore été complètement réalisée**. La demande nécessaire à cet effet⁵⁵ doit désigner l'entreprise imposable et indiquer ses activités. Elle doit contenir une description de l'opération projetée et une motivation juridique détaillée exposant de quelle manière les dispositions fiscales doivent être appliquées et donnant les raisons qui motivent cette opinion. A cet effet, il est nécessaire de s'appuyer sur la jurisprudence ou la doctrine juridique. La décision est rendue dans un délai indicatif de **trois mois** et publiée.

e) Conclusion : nécessité d'adapter les procédures

Pour résumer, les procédures de renseignement, de décision anticipée ou de rescrit permettent aux entreprises souhaitant exercer une activité commerciale dans un autre Etat d'obtenir une décision contraignante afin de connaître les incidences fiscales d'une opération ou situation non encore pleinement réalisée. Pour les cas où une personne travaille d'ores et déjà en télétravail pour une entreprise en raison des mesures COVID ordonnées et que la poursuite du télétravail est souhaitée après la fin de la pandémie, se pose alors la question de savoir s'il est encore possible de recourir à la procédure d'information ou de décision préalable⁵⁶.

La procédure fiscale de la décision anticipée implique une charge de travail importante. Par ailleurs, elle n'est pas dématérialisée dans tous les Etats de la Grande Région et peut occasionner des coûts importants. Au Luxembourg, par

⁵⁴ Article 20 de la loi du 24 décembre 2002 instituant un système de décision anticipée : <https://www.ruling.be/fr>; https://www.belgium.be/fr/impots/impot_sur_les_revenus/societes/ruling, consulté en dernière date le 30/06/2023.

⁵⁵ Elle peut être envoyée par voie postale ou par courriel.

⁵⁶ Pour le droit allemand, cela découle expressément du point 3.5.3 du décret d'application du code fiscal (AEAO). Selon cette disposition, la procédure de décision préalable est possible pour une situation sérieusement planifiée, une situation déjà existante ou pour des situations permanentes qui ont encore des effets dans le futur.



exemple, les frais de la procédure de décision anticipée peuvent varier entre 3.000 € et 10.000 €, selon la complexité de la procédure. De surcroît, la demande doit, selon les cas de figure, être présentée dans une langue étrangère et, en ce qui concerne son contenu, les exigences sont considérables. Le contribuable doit déposer une demande qui, au regard des exigences imposées au niveau du contenu, sera difficilement réalisable sans assistance juridique. La durée de la procédure, plus ou moins longue selon les Etats concernés, est également un enjeu pour les entreprises qui ont souvent besoin d'une réponse rapide. Compte tenu de ces constatations, de l'issue incertaine et de la praticabilité limitée, il n'est pas à exclure que les entreprises refusent ou renoncent à enclencher une telle procédure, ceci au détriment des travailleurs frontaliers qu'elles emploient.

La TFF 3.0 suggère que les autorités fiscales fournissent des informations plus précises sur la question de savoir comment les situations de télétravail transfrontaliers seront appréhendées et ce à quoi les entreprises qui emploient des frontaliers doivent particulièrement faire attention. La publication des décisions rendues dans les procédures de renseignement n'étant pas prévue par la législation de chaque pays composant la Grande Région, les entreprises et leurs employés ont actuellement peu de moyens de savoir comment leur situation pourrait être appréciée sur la base de cas précédents. La prévisibilité de l'issue des procédures de renseignement pourrait entre autres être améliorée si les décisions étaient publiées dans tous les pays de la Grande Région, comme c'est le cas en France, au Luxembourg et en Belgique, par exemple.

Par ailleurs, la TFF 3.0 suggère de simplifier la procédure de décision préalable pour les cas spécifiques de télétravail transfrontalier exercé par des travailleurs frontaliers et d'étendre le champ d'application aux situations déjà en cours. On pourrait également concevoir la mise en place d'une procédure de



demande préalable simplifiée⁵⁷ au niveau national ou binational, particulière pour les décisions anticipées demandées en cas de télétravail de frontaliers susceptible d'entraîner la constitution d'un établissement stable.

2. Pistes de réflexion et approches de solutions pour clarifier la question de la constitution d'un établissement stable par l'exercice du télétravail transfrontalier dans la Grande Région

Il résulte de l'exposé ci-dessus qu'un établissement stable risque d'être créé dans l'Etat de résidence d'un salarié qui n'est pas celui dans lequel l'entreprise a son siège lorsque ce salarié exerce son activité en télétravail et que les conditions de constitution d'un établissement stable sont remplies.

Les nouvelles dispositions de l'art. 5 par. 5 et 6 du MCF OCDE 2017⁵⁸ qui ont pour but de combler les lacunes exploitées pour échapper à l'assujettissement à l'impôt restreignent ces conditions, ce qui rend plus aisé la constitution d'un établissement stable, notamment en cas de télétravail.

La TFF 3.0 estime que le risque de création d'un établissement stable par l'exercice du télétravail dans un autre Etat est un véritable frein à la mobilité qui pourrait considérablement réduire la mobilité sur le marché du travail de la Grande Région.

A quelles exigences les solutions proposées devraient-elles répondre pour lever ce frein à la mobilité ?

En premier lieu, les solutions envisageables devraient assurer aux entreprises et à leurs employés la clarté et la sécurité juridique.

⁵⁷ A l'instar de la procédure simplifiée qui vient d'être mise en place en matière de sécurité sociale par le nouvel accord-cadre multilatéral sur le télétravail transfrontalier habituel.

⁵⁸ Les nouvelles dispositions sont fondées sur le point 7 du plan d'action de l'OCDE concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (Base Erosion and Profit Shifting – BEPS), <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>.



La TFF 3.0 considère qu'à cet effet, diverses approches sont concevables à différents niveaux, par exemple au niveau des Etats membres par le biais d'instruments réglementaires bilatéraux ou multilatéraux, de l'Union européenne ou de l'OCDE, ou par des aménagements au niveau administratif.

Au niveau bilatéral ou multilatéral : Il est possible de manière bilatérale de réviser les conventions fiscales par la conclusion d'avenants ou de conventions additionnelles ou d'arrêter les dispositions correspondantes dans des accords amiables⁵⁹ ou de consultation entre les Etats contractants. Une solution interrégionale ou grand régionale pourrait consister en la signature d'une convention multilatérale selon le modèle de la nouvelle procédure mise en place dans le cadre de la modification des différentes CDI conformément au point n° 15 du plan d'action BEPS. Ces instruments pourraient permettre d'élaborer des règles spécifiques à la situation particulière des travailleurs frontaliers et de répondre à la question de savoir si et dans quelles conditions un établissement stable est créé en cas de télétravail de travailleurs frontaliers, voire d'aboutir à une uniformisation de la notion d'établissement stable.

L'accord de consultation conclu entre l'Autriche et l'Allemagne dans le cadre des mesures spéciales appliquées pendant la pandémie de COVID-19 pourrait servir d'exemple.⁶⁰ Cet accord dispose que, lorsque des salariés sont en télétravail en raison des mesures prises pour lutter contre la pandémie de COVID-19, ceci ne constitue pas un établissement stable pour leur employeur. Une autre possibilité résulte de la CDI conclue entre l'Allemagne et les Pays-

⁵⁹ La TFF 3.0 met en garde sur l'utilisation de l'outil de l'accord amiable. Plusieurs décisions nationales récentes ont remis en cause la validité de certaines dispositions d'accords amiables, par exemple l'arrêt de la Cour de cassation belge du 17 septembre 2020 et l'arrêt du BFH du 10.06.2015, I R 79/13.

⁶⁰ Accord de consultation entre l'Allemagne et l'Autriche, https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales/Steuerrecht/Staatenbezogene_Informationen/Laender_A_Z/Oesterreich/2022-04-04-konsultationsvereinbarung-zwischen-der-bundesrepublik-deutschland-und-der-republik-oesterreich-vom-28-29-03-2022.pdf?__blob=publicationFile&v=2, consulté en dernière date le 08/05/2023.



Bas et l'accord amiable complétant cette convention⁶¹. A l'exemple de ces dispositions, il est possible d'éviter la constitution d'un établissement stable et ainsi favoriser les régions frontalières en définissant un espace ou un corridor transfrontalier d'activité commerciale dans lequel la constitution d'un établissement stable dans l'autre Etat contractant est exclue.

Par ailleurs, la TFF 3.0 suggère **au niveau de l'Union ou de l'OCDE** d'adapter les conditions de constitution d'un établissement stable aux circonstances et réalités du monde du travail d'aujourd'hui afin de tenir compte du fait qu'en raison de la progression de la dématérialisation et de la mobilité, ce monde a considérablement évolué et continuera à évoluer. On rencontrera de plus en plus souvent des situations dans lesquelles une personne résidant dans un Etat X fournit au nom d'une entreprise ayant son siège dans l'Etat Y des prestations destinées à des bénéficiaires situés dans l'Etat Z. Par ailleurs, la TFF 3.0 déplore que ni l'OCDE, ni les Etats membres n'aient suffisamment précisé la nécessité du critère de l'orientation économique de l'activité de l'entreprise sur le marché de l'autre Etat. La TFF 3.0 estime que la question de savoir si l'activité de l'entreprise a vocation à servir le marché de l'Etat de résidence du travailleur frontalier et qu'elle est donc orientée ou non vers cet Etat devrait être un élément important. Si, par exemple, les clients de l'entreprise se trouvent exclusivement dans l'Etat du siège de l'entreprise, la constitution d'un établissement stable dans l'autre Etat est uniquement due au fait que le salarié, en l'espèce travailleur frontalier, réalise du télétravail dans cet Etat (Etat de résidence du frontalier) et non à la volonté entrepreneuriale de l'employeur d'être actif sur ce marché ou à son activité économique de fait dans cet Etat.

⁶¹ Art. 7 par. 4 de la CDI conclue entre l'Allemagne et les Pays-Bas ; cf. BMF, lettre du 15/12/2015 – IV B 3 - S 1301-NDL/07/10002, DOK 2015/1107773, https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Steuerrecht/Staatenbezogene_Informationen/Laender_A_Z/Niederlande/2015-12-15-Niederlande-Abkommen-DBA-verstaendigungsvereinbarung-grenzueberschreitende-gewerbegebiete.pdf?__blob=publicationFile&v=1, consulté en dernière date le 08/05/2023.



Une coopération au niveau de l'Union européenne ou de l'OCDE serait souhaitable. Étant donné que, outre la compétence d'initiative législative déjà limitée de l'UE⁶², une coordination à ce niveau doit être conforme aux principes de l'OCDE, il serait souhaitable que l'OCDE élabore et propose de nouvelles lignes directrices précises sur les conséquences fiscales du télétravail transfrontalier pour la période suivant la pandémie. Celles-ci pourraient servir d'orientation aux négociations des Etats membres.

En même temps, la TFF 3.0 encourage **au niveau national** à une simplification des procédures administratives à travers la mise en place de services ou guichets uniques (« One Stop Shop ») dans chaque Etat membre qui pourraient à la fois assumer les fonctions de centre de conseil et d'information et de prise en charge des demandes des entreprises. Ceux-ci pourraient avoir pour mission de répondre aux questions des employeurs et de traiter les demandes déposées lorsque leurs salariés travaillent simultanément dans plusieurs Etats membres (par exemple, les questions fiscales liées aux obligations de l'employeur⁶³ et au risque de constitution d'un établissement stable, les questions relevant du droit social telles que la détermination de l'Etat compétent, ainsi que les interlocuteurs auxquels ils peuvent s'adresser pour toute question relative aux prestations de sécurité sociale et au droit du travail).

Parmi les services dont les missions vont dans ce sens, il est possible de citer en France le service firmes étrangères de l'URSSAF⁶⁴ - un service pour les entreprises sans établissement en France qui fournit des informations et

⁶² La proposition de la Commission européenne d'une directive du Conseil visant à garantir une imposition uniforme des entreprises dans toute l'UE, sur la base du projet "BEFIT -Business in Europe : Framework for Income Taxation", montre par exemple que la Commission européenne dispose d'une compétence d'initiative pour édicter des directives.

⁶³ A titre d'exemple, la nouvelle procédure adoptée en France pour l'acquittement des impôts par les employeurs étrangers, telle qu'elle est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2023, voir l'article 3 de la loi de finances pour 2023, [LOI n° 2022-1726 du 30 décembre 2022 de finances pour 2023 \(1\) - Légifrance \(legifrance.gouv.fr\)](#), consulté en dernière date le 18/07/2023.

⁶⁴ <https://www.urssaf.fr/portail/firme-etrangere> et <https://www.foreign-companies.urssaf.eu/index.php/fr/>, consulté en dernière date le 04/07/2023.



formulaire dans plusieurs langues - le CLEISS⁶⁵, le centre des liaisons internationales de sécurité sociale et, en Belgique, l'Office national de sécurité sociale (ONSS)⁶⁶ qui propose aux employeurs tous les services sur un seul et unique portail. A titre d'alternative, le champ d'activité de services existants pourrait être élargi pour inclure ces missions, ce qui déchargerait considérablement les petites et moyennes entreprises.

Au-delà de cette proposition, la TFF 3.0 rappelle qu'une prise de position non équivoque au niveau national des critères d'interprétation de la constitution d'un établissement stable dans le cas du télétravail frontalier ou la mise en oeuvre de mesures peuvent permettre plus rapidement et de manière autonome de faciliter l'exercice de télétravail transfrontalier.

Récapitulatif des approches de solutions de la TFF 3.0

- Modification des conventions bilatérales ou conclusion d'accords multilatéraux
- Adaptation des critères relatifs à la constitution d'un établissement stable au monde du travail « moderne », notamment au télétravail transfrontalier exercé par les travailleurs frontaliers
- Mise en place de guichets uniques pour les entreprises
- Mise en place d'une procédure simplifiée de décision anticipée pour la question de la constitution d'un établissement stable par le télétravail de travailleurs frontaliers

⁶⁵ <https://www.cleiss.fr/>, consulté en dernière date le 10/07/2023.

⁶⁶ <https://www.socialsecurity.be/>, consulté en dernière date le 10/07/2023.



V. Conclusions

Le développement du marché du travail de la Grande Région ne peut être assurée que si toutes les facettes du télétravail transfrontalier ont été clarifiées. Les progrès réalisés dans certains domaines, comme en matière de droit social, ne simplifieront pas le télétravail transfrontalier si d'autres aspects tels que ceux du droit du travail ou du droit fiscal, y compris la question de la constitution d'un établissement stable, ne sont pas clarifiés en même temps. C'est la raison pour laquelle la TFF 3.0 recommande vivement de prendre le plus rapidement possible des dispositions qui tiennent suffisamment compte du télétravail en tant que mode de travail désormais bien établi, notamment dans le contexte transfrontalier, en permettant aux travailleurs frontaliers ainsi qu'aux entreprises qui les emploient de vivre l'esprit européen sans s'exposer au risque d'être défavorisés ou marginalisés. Une solution durable, coordonnée et non discriminatoire ne peut être trouvée par une démarche nationale en cavalier seul, mais nécessite une coopération entre les Etats membres.



Le projet Task Force Frontaliers 3.0 de la Grande Région (TFF 3.0)

La TFF a été créée en janvier 2011 en tant que projet Interreg-IV-A et a été prolongée à plusieurs reprises jusqu'au 30 juin 2021.

Par suite du souhait du Sommet de la Grande Région en février 2021 de poursuivre le projet au-delà de la période de financement, les partenaires de la Grande Région ont décidé d'une nouvelle coopération et ont chargé la Chambre du Travail de la Sarre de poursuivre la TFF 3.0.

Les partenaires du projet de la TFF 3.0 sont : La chancellerie du Land de la Sarre, le Ministère du travail, affaires sociales, transformation et numérisation de la Rhénanie-Palatinat, le Ministère du travail, de l'emploi et de l'économie sociale et solidaire du Luxembourg, la Région Grand Est, la Préfecture Grand Est, le Département Moselle, le Service public de Wallonie économie emploi formation recherche et le Ministère de la Communauté germanophone de Belgique.

La TFF 3.0 élabore des propositions de solutions juridiques et administratives concrètes afin de résoudre les problèmes fondamentaux auxquels sont confrontés les travailleurs frontaliers, les étudiants, les apprentis, les stagiaires, les personnes en formation continue et les entreprises qui emploient des travailleurs frontaliers. Elle est particulièrement active dans les

domaines juridiques suivants : droit du travail, droit de l'éducation, droit social et droit fiscal.

La TFF 3.0 communique ses propositions de solution aux décideurs politiques compétents au niveau régional, national et européen. En tant qu'experte la TFF 3.0 assure le suivi de ces propositions auprès des différentes instances.

Outre les dossiers d'expertise comportant des propositions de solution, elle rédige des notes d'information à l'attention des travailleurs frontaliers et des acteurs du marché du travail. En soutien aux décideurs politiques, la TFF 3.0 réalise à la demande des partenaires au projet des états des lieux de droit comparatif au niveau de la Grande Région sur des thématiques d'avenir. La TFF 3.0 ne se contente pas d'intervenir en aval mais elle produit également des analyses d'impact sur des projets de textes juridiques à destination des décideurs politiques afin d'éviter la création de nouveaux freins à la mobilité.

L'objectif est d'améliorer la mobilité professionnelle sur le marché de l'emploi transfrontalier dans la Grande Région. Pour l'atteindre, la TFF 3.0 travaille en collaboration avec des institutions et des réseaux. De plus elle est présente dans différents comités de la Grande Région.

Notes

Notes



Arbeitskammer des Saarlandes
beraten.bilden.forschen.

Arbeitskammer des Saarlandes
Fritz-Dobisch-Straße 6–8
66111 Saarbrücken
Tel. 0681 4005-0
info@arbeitskammer.de
www.arbeitskammer.de

ISSN 2367-2188

