

Nouvelle convention fiscale conclue par la France et le Luxembourg le 20 mars 2018

La France et le Grand-Duché de Luxembourg (ci après dénommé « *Luxembourg* ») ont signé une nouvelle convention fiscale bilatérale le 20 mars 2018 (ci après dénommée « *la Convention* »). Entérinée par la loi du 25 février 2019¹, cette Convention se substitue à la précédente convention qui datait du 1^{er} avril 1958. La nouvelle Convention modifie substantiellement les règles qui étaient applicables jusqu'à présent. L'objectif de ce texte est d'intégrer certaines mesures de la convention multilatérale OCDE ainsi que les mesures prises pour lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (projet BEPS). Ses dispositions sont applicables depuis le 1^{er} janvier 2020.

La nouvelle Convention a toutefois été amendée par un avenant signé le 10 octobre 2019. L'avenant a pour objet de modifier les modalités d'élimination des doubles impositions pour les revenus provenant du Luxembourg et perçus par des personnes résidentes en France. La loi approuvant ledit avenant a été définitivement votée par les parlementaires le 27 janvier 2021 et publiée au Journal Officiel du 28 janvier 2021².

Les développements qui suivent analysent dans un premier temps les principales dispositions de la Convention puis dans un second temps le traitement fiscal des différentes catégories de revenus provenant du Luxembourg et perçus par des personnes résidentes en France.

1. Les principales dispositions

(a) A qui s'applique la Convention ?

La Convention et son avenant s'appliquent aux personnes qui sont résidentes de l'un des deux ou des deux États contractants, à savoir, la France et/ou le Luxembourg (art. 1 §1 de la Convention).

L'accès à la convention est donc conditionné au critère de résidence. La Convention subordonne l'attribution de la qualité de « résident » à toute personne assujettie à l'impôt en application de la législation d'un État en raison notamment de son domicile, de sa résidence ou de son siège de direction (art. 4 §1 de la Convention). La définition du terme « résident » exclut donc toute personne exonérée d'impôt à raison de son statut ou de son activité³.

Pour les personnes physiques, la résidence s'apprécie au niveau de chaque personne physique et non pas au niveau du foyer fiscal. En cas de conflits de résidences, l'article 4§2 de la Convention prévoit des critères subsidiaires à appliquer pour résoudre ce conflit, notamment les critères du foyer d'habitation permanent, du centre des intérêts vitaux, du lieu du séjour habituel, de la nationalité.

Pour les personnes morales, le siège de direction effective est le seul critère à prendre en compte en cas de conflit de résidence (art. 4 §3 de la Convention). Le siège de direction effective peut être défini comme le lieu où sont prises les décisions stratégiques en matière de gestion et de politique industrielle ou commerciale nécessaires à la conduite des affaires de l'entreprise.

1 Loi n°2019-130 du 25 février 2019 (JORF n°0048, 26 fév. 2019)

2 Loi n°2021-68 du 27 janvier 2021 (JORF n°0024, 28 janv. 2021)

3 Cf. en ce sens CE, 9 novembre 2015, LHV n°370054

(b) Quels sont les impôts couverts par la Convention ?

La Convention s'applique aux impôts sur le revenu et sur la fortune perçue pour le compte de la France ou du Luxembourg et de leurs collectivités locales ou territoriales, quel que soit leur système de perception (art. 2 §1 de la Convention).

En d'autres termes, sont couverts par la Convention côté français l'impôt sur le revenu, l'impôt sur les sociétés, les contributions à l'impôt sur les sociétés, la contribution sociale généralisée (CSG) et la contribution pour le remboursement de la dette sociale (CRDS) ainsi que l'impôt sur la fortune immobilière.


Côté luxembourgeois, la Convention s'applique à l'impôt sur le revenu des personnes physiques, à l'impôt sur le revenu des collectivités, à l'impôt sur la fortune et à l'impôt sur la fortune immobilière.

2. Règles d'imposition par catégorie de revenus

Les développements ci-dessous détaillent les règles d'imposition pour :

- les revenus immobiliers (a),
- les bénéfices des entreprises (b),
- les règles applicables aux transports internationaux (c),
- les revenus de capitaux mobiliers (d),
- les gains en capital (e)
- les revenus d'emploi (f),
- les tantièmes (g),
- les artistes, sportifs et mannequins (h),
- les pensions privées et de sécurité sociale (i),
- les revenus (rémunérations et pensions) de la fonction publique (j),
- les salaires et bourses perçus par un étudiant (k),
- les autres revenus (l),
- la fortune (m).

(a) Revenus immobiliers

Revenus concernés	Revenus immobiliers : définition
<p>Sont concernés les revenus immobiliers c'est-à-dire les revenus provenant de l'exploitation directe, de la location ou de l'affermage ainsi que toute autre forme d'exploitation des biens immobiliers.</p> <p>Sont également concernés les revenus provenant de biens immobiliers d'une entreprise (art. 6 §3 et 4 de la Convention).</p>	<p>Les biens immobiliers sont définis par référence à la législation de l'État où ils sont situés (art. 6 §2 de la Convention).</p> <p>Sont alors considérés comme des biens immobiliers :</p> <ul style="list-style-type: none">- les biens immobiliers considérés comme tels en droit français ;- les droits immobiliers (nue-propriété, usufruit, droit indivis) s'y rapportant ;- les exploitations agricoles ou forestières et leurs accessoires (matériel agricole attaché à l'exploitation) ainsi que leur cheptel.- les droits à paiement variables ou fixes pour l'exploitation, ou la concession de l'exploitation, de gisements minéraux, sources et autres ressources naturelles. <p> Les navires, aéronefs et véhicules ferroviaires ne sont pas considérés comme des biens immobiliers.</p>

Principe d'imposition (art. 6 de la Convention)

Les revenus qu'un résident d'un État tire de biens immobiliers (y compris des exploitations agricoles ou forestières) **situés dans l'autre État sont imposables dans cet autre État, et ce, quel que soit le mode d'exploitation de ces biens** (exploitation directe, location, affermage, etc.).

Exemple 1 : les revenus fonciers qu'un résident français tire de biens immobiliers situés au Luxembourg sont imposables au Luxembourg.

Exemple 2 : les revenus fonciers qu'un résident luxembourgeois tire de biens immobiliers situés en France sont imposables en France.

(b) Bénéfices des entreprises

La Convention prévoit, en son article 7 §1 que les règles d'attribution et de détermination des bénéfices des entreprises conformément aux règles posées par le modèle de convention de l'OCDE.

Principe d'imposition (art. 7)

Une **entreprise d'un État qui exerce une activité sur le territoire de l'autre Etat contractant n'est imposable dans cet autre État que si l'activité y est exercée par l'intermédiaire d'un établissement stable et uniquement à raison des bénéfices réalisés par celui-ci** (art. 7 de la Convention).

Il faut donc dans un premier temps déterminer si une entreprise résidente de France ou du Luxembourg dispose sur le territoire de l'autre État d'un établissement stable, et si c'est le cas, déterminer quel est le bénéfice rattachable à l'activité déployée par l'intermédiaire de cet établissement.

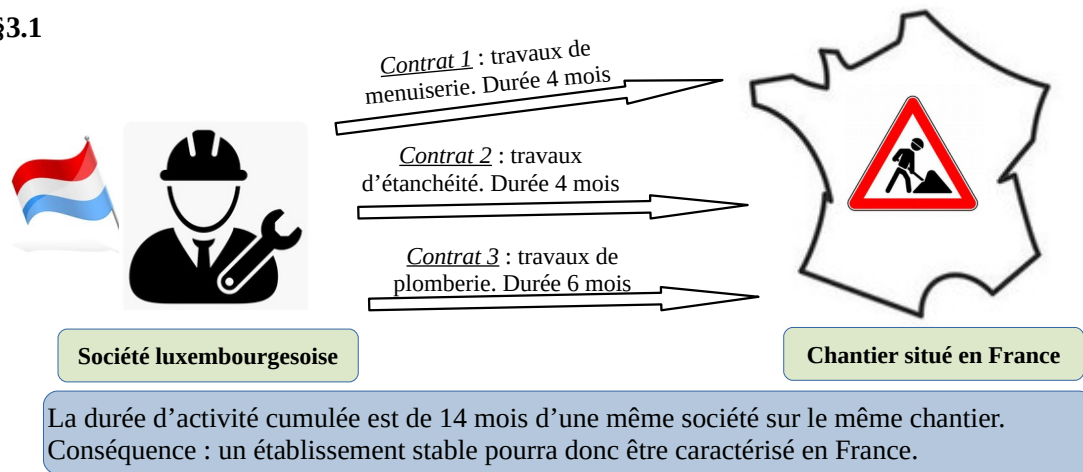
Établissement stable (art. 5)

L'établissement stable désigne une **installation fixe d'affaires** par l'intermédiaire de laquelle une entreprise **exerce toute partie de son activité** (art. 5 §1 de la Convention). L'article 5 §2 de la Convention fournit une liste non exhaustive d'établissements stables : siège de direction, succursale, bureau, usine, atelier, mine, puits de pétrole ou de gaz, carrière ou tout autre lieu d'extraction de ressources naturelles. Les chantiers de construction ou de montage sont considérés comme des établissements stables si leur durée dépasse 12 mois (art. 5§3 de la Convention). Une règle anti-fractionnement des contrats est imposée par par l'article 5 §3.1 de la Convention (cf. illustration ci-dessous).

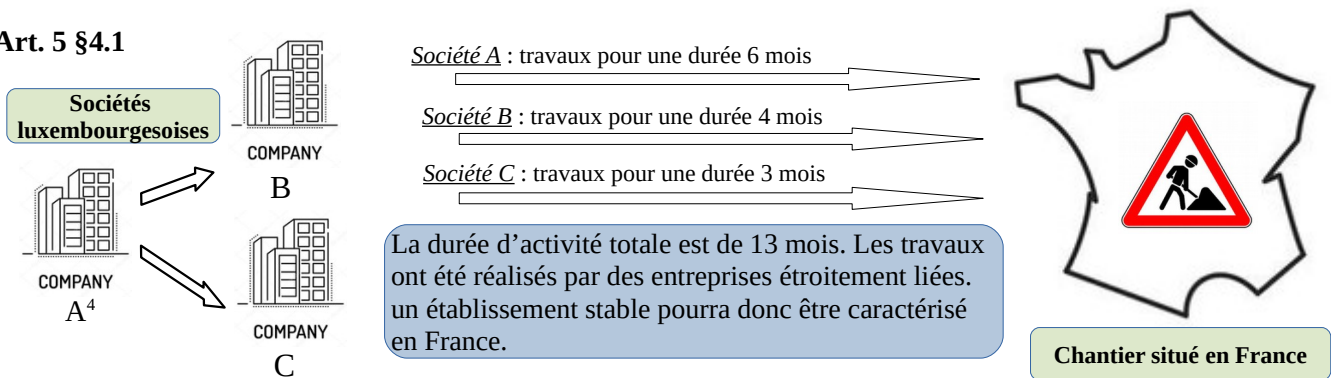
Activités constituant une exception à la qualification d'établissement stable

L'article 5 §4 liste exhaustivement les activités constituant des exceptions à la qualification d'établissement stable sans qu'il soit nécessaire de démontrer qu'elles revêtent un caractère préparatoire ou auxiliaire. Pour les autres activités non expressément visées, il devra être démontré un caractère préparatoire ou auxiliaire de l'activité.

Art. 5 §3.1



Art. 5 §4.1



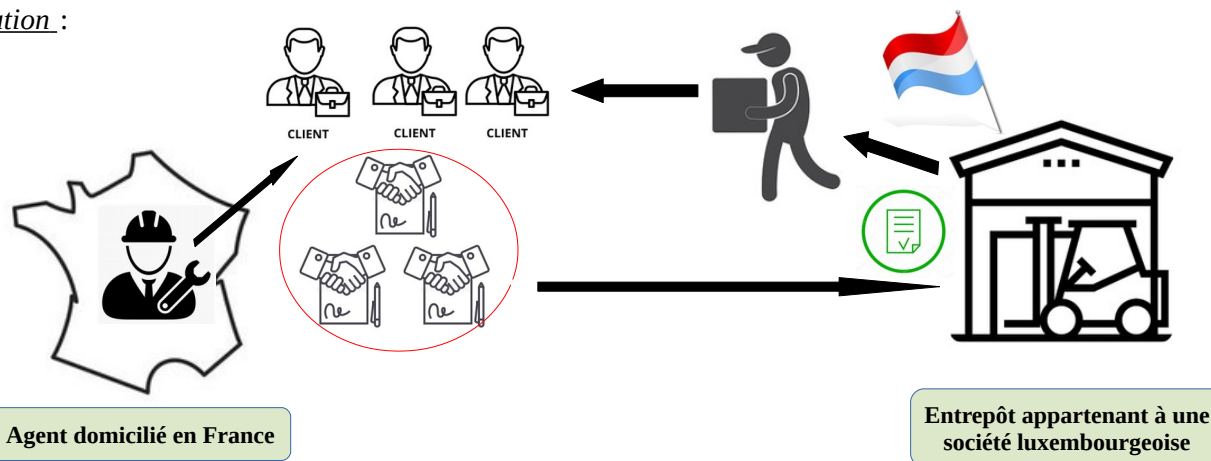
Afin d'éviter la mise en place par les entreprises de schémas visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable, la Convention prévoit en son article 5 §5 et §6 une nouvelle définition de l'agent dépendant.

L'agent dépendant (art. 5 §5 et §6)

L'agent dépendant est défini par la Convention comme une **personne agissant dans un État contractant pour le compte d'une entreprise** et, ce faisant, conclut **habituellement** des contrats où joue habituellement le rôle principal menant à la conclusion de contrats qui, de façon routinière, sont conclus sans modification importante par l'entreprise quand bien même cette entreprise ne dispose pas dans cet État d'une installation fixe d'affaires.

4 La société A est spécialisée dans le terrassement, la B dans le gros œuvre et la C dans le second œuvre. Les sociétés B et C sont détenues par la société A

Illustration :



Dans cet exemple, l'entreprise située au Luxembourg approuve de façon habituelle les contrats sans en modifier les aspects fondamentaux. La personne domiciliée en France qui reçoit et transmet les commandes sans les finaliser remplit les critères d'agent dépendant en France. Est donc caractérisée l'existence d'un établissement stable en France de l'entreprise située au Luxembourg.

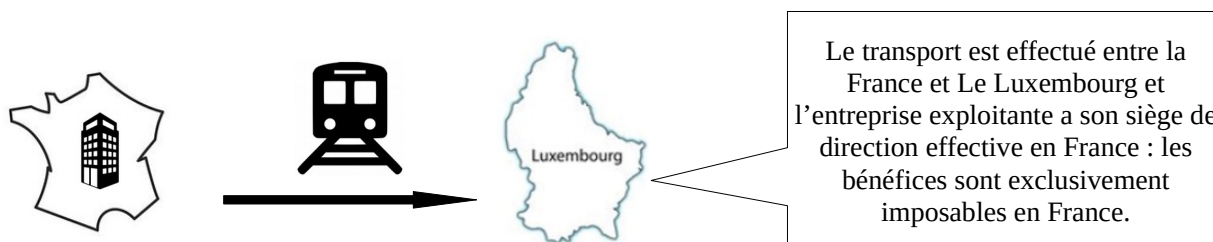


Sont en revanche exclus les agents indépendants c'est-à-dire ceux qui concluent les contrats précités dans le cadre ordinaire d'une activité d'entreprise **d'agent indépendant** sauf si ces derniers agissent exclusivement ou presque pour le compte d'une ou plusieurs personnes auxquelles elles sont étroitement liées⁵ (art. 5 §6 de la Convention).

(c) Transport international

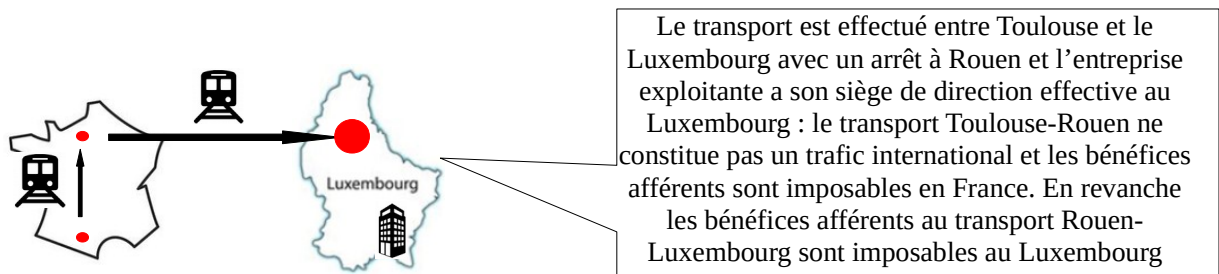
Les **bénéfices résultant de l'exploitation, en trafic international⁶, de navires, d'aéronefs ou de véhicules ferroviaires** sont **exclusivement imposés par l'État où se trouve le siège de direction effective de l'entreprise**. Pour ces bénéfices, il est donc inutile de rechercher si l'entreprise concernée dispose d'un établissement stable dans l'État autre que celui où est situé son siège de direction effective.

Illustrations :



5 Une personne est considérée comme étroitement liée à une entreprise si, compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents, l'une contrôle l'autre ou toutes les deux sont sous le contrôle des mêmes personnes ou mêmes entreprises. (art. 5 §6.b) de la Convention).

6 L'expression « trafic international » désigne tout transport effectué par un navire, un aéronef ou un véhicule ferroviaire exploité par une entreprise dont le siège de direction effective est situé en France ou au Luxembourg, sauf lorsque ce transport ne s'effectue qu'entre des points situés dans l'autre État.



(d) Les revenus de capitaux mobiliers

Les revenus de capitaux mobiliers sont subdivisés en trois sous-catégories : les dividendes (1), les intérêts (2) et les redevances (3).

1) Les dividendes

La Convention prévoit en son article 10 les règles d'imposition des dividendes. Cet article **pose le principe de l'imposition des dividendes dans l'État de résidence de leur bénéficiaire**⁷. Néanmoins, en son paragraphe 2, l'article 10 prévoit la **possibilité pour l'État source d'imposer les dividendes à un taux n'excédant pas 15 % de leur montant brut**. En d'autres termes, les dividendes font donc l'objet d'une imposition partagée entre l'État source et l'État de résidence du bénéficiaire.

Dividendes : définition	Principe d'imposition (art. 10)
<p>Les dividendes sont définis par la Convention comme les revenus provenant d'actions, actions ou bons de jouissance, parts de mine, parts de fondateur ou autres bénéficiaires, à l'exception des créances, ainsi que les revenus soumis au régime des distributions par la législation fiscale de l'État dont la société distributrice est un résident (art. 10 §3 de la Convention).</p>	<p>Les dividendes font l'objet d'une imposition par l'État de la source et l'État de résidence du bénéficiaire.</p> <p>Par exemple, les dividendes payés par une société résidente luxembourgeoise à un résident français sont imposés en France mais aussi au Luxembourg selon sa législation. En revanche, si le résident français est également le bénéficiaire effectif des dividendes, l'impôt luxembourgeois ne peut excéder 15 % du montant brut des dividendes.</p>

La définition retenue pour les dividendes permet donc à la France de prélever une retenue à la source sur l'ensemble des revenus distribués, y compris les revenus réputés distribués⁸.

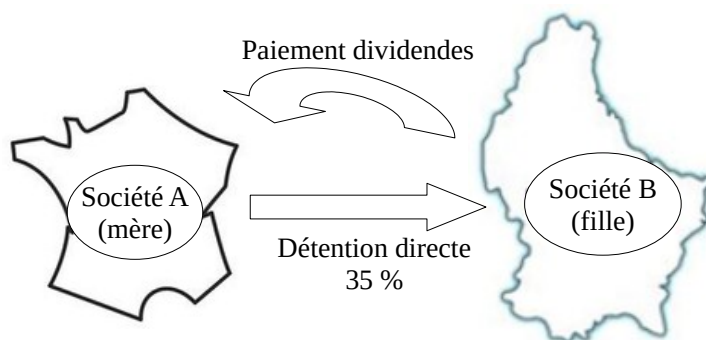
⁷ Une personne agissant comme intermédiaire (agent ou mandataire interposé entre le débiteur et le véritable créancier des revenus) n'est pas un bénéficiaire effectif.

⁸ Sont considérés comme des revenus distribués tous les bénéfices ou produits qui ne sont pas mis en réserve ou incorporés au capital (CGI, art. 109). Sont également considérés comme des revenus distribués toutes les sommes ou valeurs mises à la disposition des associés, actionnaires ou porteurs de parts et non prélevées sur les bénéfices.

Exception : le régime mère-fille

Dans le cadre du régime mère-fille⁹, la Convention retient que les **dividendes ne sont imposables que dans l'État où réside la société bénéficiaire effective des dividendes**. Est considéré comme bénéficiaire effectif la société qui détient directement au moins 5 % du capital de la société distributrice pendant une période minimale de 365 jours.

Illustration



Si les sociétés ont opté pour le régime mère-fille, les dividendes payés par la société B à la société A seront imposables en France uniquement.

Exception : les dividendes versés par un véhicule d'investissement dans l'immobilier

L'article 10 §6 de la Convention prévoit des règles particulières pour les dividendes payés à partir de revenus ou de gains tirés de biens immobiliers versés par des véhicules d'investissements qui distribuent la plus grande partie de leurs revenus immobiliers annuellement et qui bénéficient d'une exonération d'impôt (OPCI¹⁰ français par exemple). Ces dividendes sont imposables dans l'État de résidence du bénéficiaire effectif mais sont également soumis à une retenue à la source limitée à 15 % dans l'État de situation du véhicule qui paye le dividende, sauf sans le cas où le bénéficiaire effectif du dividende détient au moins 10 % du capital de ce véhicule. Dans ce dernier cas, les retenus à la source de droit interne s'appliquent (l'État de la source peut imposer ces dividendes hors limitation de 15 %) et, par conséquent, les dividendes sont imposables au taux prévu par la législation nationale de l'État contractant d'où ils proviennent¹¹.

2) Les intérêts

Principe d'imposition (art. 11)

Les **intérêts** provenant d'un État et **payés à un résident de l'autre État sont exclusivement imposables dans l'État de résidence du bénéficiaire**.

Exemple : les intérêts versés par une banque luxembourgeoise à un résident français sont imposables en France.

Intérêts : définition

Les intérêts sont définis comme les revenus de créances de toute nature, assorties ou non de garantie hypothécaire ou d'une clause de participation aux bénéfices du débiteur, notamment les revenus des fonds publics et des obligations d'emprunts, y compris les primes et lots attachés à ces titres (art. 11 §2 de la Convention).

⁹ Le régime fiscal des sociétés mères, tel qu'il est défini à l'article 216 du CGI, est applicable aux sociétés et autres organismes, soumis à l'impôt sur les sociétés au taux normal, qui détiennent des participations satisfaisant aux conditions mentionnées aux a, b, c du 1 de l'article 145 du CGI.

¹⁰ Organismes de Placement Collectif Immobilier

¹¹ A titre d'exemple, en France la législation interne prévoit une imposition au taux de 30 %, taux qui devrait être réduit progressivement à 25 % à compter de 2022.



Les pénalisations pour paiement tardif ne sont pas considérées comme des intérêts au sens de la Convention.

3) Les redevances

Principe d'imposition (art. 12)

Les **redevances** provenant d'un État contractant et payées à un résident de l'autre État contractant **sont imposables dans l'État de la résidence du bénéficiaire**. Néanmoins, l'État de la source, peut appliquer une **retenue à la source ne pouvant excéder 5 %** du montant brut de ces revenus.

Redevances : définition

Les redevances désignent les rémunérations de toute nature payées pour l'usage ou la concession de l'usage d'un droit d'auteur sur une œuvre littéraire, artistique ou scientifique, y compris les films cinématographiques, d'un brevet, d'une marque de fabrique ou de commerce, d'un dessin ou d'un modèle, d'un plan, d'une formule ou d'un procédé secret et pour des informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique.

(e) Gains en capital

Pour l'essentiel, les règles d'imposition de l'ancienne convention fiscale sont conservées. Sont à distinguer les plus-values immobilières (1), les plus-values de cession de titres à prépondérance immobilière (2) et les plus-values mobilières (3).

1) Les plus-values immobilières

Principe d'imposition (art. 13 §1)

Les **plus-values immobilières** sont **imposables** dans l'**État de situation des biens immobiliers**.

Exemple : un résident luxembourgeois vend un immeuble situé en France. La plus-value immobilière sera imposable en France.

À noter que ce principe d'imposition s'applique également aux plus-values immobilières des entreprises (art. 13 §2 de la Convention)¹².

2) Les plus-values de cession de titres à prépondérance immobilière

Les plus-values de cession de titres à prépondérance immobilière sont imposables dans l'État de situation des biens immobiliers si les actions, parts ou droits tirent plus de 50 % de leur valeur, directement ou indirectement, de biens immobiliers à tout moment au cours des 365 jours qui précèdent la cession (art. 13 §4 de la Convention).

¹² Ce principe s'applique même en l'absence d'établissement stable dans l'État de situation des biens immobiliers.

3) Les plus-values mobilières

Principe d'imposition (art. 13 §5)

Les **plus-values mobilières** sont **imposables** dans l'**État de résidence de leur bénéficiaire**.

Exemple : un résident français cède ses actions dans une société luxembourgeoise. La plus-value mobilière sera imposable en France.



Le paragraphe 5 de l'article 13 prévoit une « clause de participation substantielle » qui permet à un État d'imposer les plus-values de cession de titres d'une société qui y réside par une personne physique lorsque ces titres représentent plus de 25 % du capital de ladite société. Cependant l'imposition n'est susceptible de s'appliquer qu'aux gains tirés par un résident d'un État qui a été résident de l'autre État à un moment quelconque au cours des cinq ans avant la cession.

Exemple : un résident luxembourgeois ne sera imposé au titre de ses gains de cession sur une participation substantielle au sein d'une société française que s'il a été résident de France à un moment donné au cours des cinq ans avant la cession.

(f) revenus d'emploi

Principe d'imposition (art. 14)

Les traitements et salaires d'origine privée sont **imposables dans l'État où s'exerce l'activité professionnelle source de ces revenus**.

Exemple : un résident français exerçant une activité professionnelle à Luxembourg verra ses salaires luxembourgeois imposés au Luxembourg.

La Convention prévoit en son article 22 que la double imposition sera évitée via la méthode du crédit d'impôt.

Exceptions :

1) *Les salariés en missions temporaires*

Le paragraphe 2 de l'article 14 prévoit que le droit d'imposer la rémunération de l'activité professionnelle exercée par un résident luxembourgeois pendant son séjour temporaire en France est attribué au Luxembourg si les trois conditions cumulatives suivantes sont remplies :

- Le résident luxembourgeois (bénéficiaire de la rémunération) séjourne en France pendant une période ou des périodes n'excédant pas au total 183 jours¹³ au cours de l'année fiscale considérée ;
- La rémunération est payée par un employeur ou pour le compte d'un employeur qui n'est pas résident de l'État où l'activité est exercée ;
- Cette rémunération ne doit pas être supportée par un établissement stable dont disposerait l'employeur dans l'État où l'activité est exercée.

13 La durée de chaque séjour, pris isolément, doit être décomptée à partir du jour où il débute jusqu'au jour où il s'achève. Ce décompte est effectué selon la méthode des « jours de présence physique ».

Ainsi, si la durée totale décomptée est inférieure à 183 jours passés en France pour l'année fiscale considérée, les salaires seront imposables au Luxembourg. En revanche, si la durée totale du séjour en France est supérieure à 183 jours, la rémunération perçue par le résident luxembourgeois au titre de l'activité exercée en France pendant le ou les séjours afférents à l'année fiscale en cause sera imposable en totalité en France.

Illustrations :

Dans les exemples suivants, Madame X est salariée de la société luxembourgeoise A et résidente fiscale du Luxembourg. Elle est envoyée en France pour réaliser des missions de conseil. La société A ne dispose pas d'établissement stable en France.

Exemple 1

En 2020 Madame X effectue deux séjours en France. Le premier séjour du 1^{er} janvier au 30 avril inclus et le second séjour du 1^{er} août au 31 octobre inclus.

La durée totale de sa présence en France est de 212 jours (durée > 183 jours sur une même année civile). Les rémunérations salariales versées au titre de ces périodes par la société A seront imposables en France.

Exemple 2

En 2021 Madame X effectue un seul séjour en France entre le 1^{er} janvier et le 1^{er} juin 2021 inclus.

La durée totale de sa présence en France est de 152 jours (durée < 183 jours sur une même année civile). Les rémunérations salariales versées par la société A seront imposables au Luxembourg.

2) Salariés employés à bord d'un navire, d'un aéronef ou d'un véhicule ferroviaire exploité en trafic international

Les rémunérations perçues par les salariés au titre d'un emploi exercé à bord d'un navire, d'un aéronef ou d'un véhicule ferroviaire exploité en trafic international¹⁴ sont imposables exclusivement dans l'État où se trouve le siège de direction effective de l'entreprise.

3) La règle des 29 jours

Le point 3 du protocole permet aux travailleurs transfrontaliers qui résident en France et exerce leur activité au Luxembourg de demeurer soumis à l'impôt sur leur activité au Luxembourg lorsqu'ils travaillent en France au maximum 29 jours par an.



En raison de la situation sanitaire actuelle, l'accord franco-luxembourgeois concernant le télétravail a été prorogé jusqu'au 30 juin 2021. Cet accord prévoit que les jours de travail pendant lesquels l'emploi a été exercé à domicile en raison des mesures prises pour combattre la pandémie ne sont pas pris en compte dans le calcul des 29 jours pendant lesquels la rémunération des frontaliers restent imposable au Luxembourg.

Mode de calcul des 29 jours

Principe général	Cas particuliers	Journées à exclure
Sont pris en considération les jours où le salarié est physiquement présent dans l'État de résidence et/ou dans un État tiers pour y exercer son emploi. Toute fraction de journée compte comme une journée entière.	En cas de travail à temps partiel et/ou activité exercée pendant une partie de l'année seulement le seuil de 29 jours est réduit proportionnellement en fonction du temps de travail prévu au contrat et/ ou de la durée du contrat.	Ne sont pas pris en compte dans le calcul des 29 jours : les jours de congé, les jours de repos hebdomadaires et jours de fêtes légales, jours d'incapacité de travail pour cause de maladie et les cas de force majeure (hors volonté employeur / salarié)

14 Cf. note de bas de page n°6

Principes d'imposition de la rémunération en cas de dépassement des 29 jours

Principe général	Cas particuliers	Charge de la preuve
En cas de dépassement du seuil de 29 jours, l'État de résidence récupère le droit d'imposer la rémunération reçue au titre d'un emploi salarié à compter du 1 ^{er} jour et à hauteur du temps où le salarié a été effectivement présent dans son État de résidence et/ou État tiers pour y exercer cet emploi.	Les rémunérations reçues pour cause de maladie ou de maternité payées en application de la sécurité sociale d'un des États sont imposables dans l'État de provenance de ces rémunérations. La rémunération perçue pour les heures supplémentaires est imposable dans l'État où la prestation de travail supplémentaire a été effectuée.	La charge de la preuve pèse sur le contribuable qui doit tenir à disposition de l'administration tout élément de preuve ¹⁵ pertinent.

(g) Tantièmes

Principe d'imposition (art. 15)

Les tantièmes, jetons de présence, et autres rétributions similaires qu'un résident d'un Etat reçoit en sa qualité de membre du conseil d'administration ou de surveillance d'une société sont **imposables dans l'État de résidence de la société qui les verse**.

Exemple : un résident luxembourgeois qui perçoit des rémunérations de cette nature à raison de fonctions exercées auprès d'une société résidente française est imposable en France sur ces rémunérations.



Cette règle ne s'applique que pour les rémunérations versées au bénéficiaire en sa qualité de membre du conseil d'administration ou de surveillance, et non au titre d'un emploi salarié qu'il exercerait au sein de la même société ou pour d'autres activités exercées auprès de cette société.

(h) Artistes, sportifs et mannequins

Qui est concerné ?

Artistes du spectacle, artistes de théâtre, de cinéma, de radio, de la télévision, musiciens, sportif ou mannequin.

Principe d'imposition (art. 16)

Lieu d'exercice de l'activité. Ainsi, les revenus qu'un résident luxembourgeois tire de ses activités personnelles **exercées en France** sont **imposables en France**.



Possibilité pour l'État d'exécution des prestations d'imposer les revenus liés à la notoriété des artistes, sportifs ou mannequins. Cela comprend notamment les revenus correspondant à l'usage ou au droit d'usage du nom de la personne, de son image, ou d'autres attributs de la personnalité.

¹⁵ *Exemples* : contrat de travail, attestation de l'employeur, feuilles nominatives de pointage, documents de transport nominatifs, etc.

Par exemple, les prestations d'un footballeur professionnel consistant à participer à des tournages de films publicitaires ou à la diffusion de son image : l'État dans lequel sera diffusée la publicité aura le droit d'imposer le revenu perçu au titre de cette diffusion, quel que soit le lieu où le tournage a été réalisé (et ce, même si une société a été interposée entre le footballeur et l'entité qui a payé les droits pour la diffusion).

Néanmoins, les personnes retirant des revenus d'activités exercées dans un autre État que celui de leur résidence dès lors que le montant brut de ces revenus n'excède pas 20 000 euros au titre d'une année (quel que soit le nombre de prestations rémunérées) sont imposables uniquement dans leur État de résidence.

Le paragraphe 2 de l'article 16 de la Convention prévoit que ces revenus demeurent imposables dans l'État dans lequel les artistes, les sportifs ou les mannequins se produisent, quand ils sont attribués à une autre personne que l'artiste, le sportif ou le mannequin, même si cette personne n'est pas résidente en France ou au Luxembourg.

Enfin, le droit d'imposer est réservé à l'État de résidence de l'artiste, du sportif ou du mannequin dans les cas suivants (art. 16 §3 de la Convention) :

- si les revenus sont attribués au sportif, au mannequin ou à l'artiste lui-même, lorsque l'activité dans l'État où l'artiste, le sportif ou le mannequin se produit est financée principalement par des fonds publics de l'État de résidence, de l'une de ses collectivités locales ou territoriales ou de l'une de leurs personnes morales de droit public ;
- si les revenus sont attribués à une autre personne que l'artiste, le sportif ou le mannequin lui-même, lorsque cette personne est financée principalement par une ou plusieurs des entités publiques citées ci-dessus.

(i) Pensions privées et sécurité sociale

L'article 17 de la Convention traite des pensions privées et autres rémunérations similaires payées au titre d'un emploi antérieur. Le paragraphe 1 pose le principe d'imposition tandis que le paragraphe 2 pose les exceptions¹⁶.

Principe d'imposition (art. 17 §1)

Les pensions privées et autres rémunérations similaires payées au titre d'un emploi antérieur sont imposables dans l'**État de résidence du bénéficiaire**.

Exception (art. 17 §2)

Les pensions et autres sommes versées en application de la **législation sur la sécurité sociale** sont exclusivement **imposables dans l'État de la source**.

16 Entrent dans le champ du paragraphe 2 de l'article 17 de la Convention, les pensions qui relèvent notamment (II§50 du BOI-INT-DG-20-20-50) :

- d'un régime de sécurité sociale dont le caractère obligatoire résulte de la loi (régime général de sécurité sociale, régime des assurances sociales agricoles, différents régimes spéciaux) ;
- d'un régime de retraite complémentaire obligatoire prévu par la législation sur la sécurité sociale et notamment les régimes des cadres placés sous le contrôle de l'association générale des institutions de retraite des cadres (AGIRC), les régimes des salariés non cadres regroupés au sein de l'association des régimes de retraite complémentaires (ARRCO) et le régime des professions non salariées ;
- de l'assurance volontaire vieillesse et invalidité instituée par la loi n° 65-555 du 10 juillet 1965 accordant aux Français exerçant ou ayant exercé à l'étranger une activité professionnelle salariée ou non salariée, la faculté d'accession au régime de l'assurance volontaire vieillesse et codifiée sous les articles L742-1 et suivants du code de la sécurité sociale ;
- des régimes de retraites supplémentaires conclus dans le cadre de l'entreprise ou de la branche professionnelle, auxquels le salarié est tenu d'adhérer.

(j) Fonctions publiques

L'article 18 de la Convention traite des rémunérations publiques (1) et des pensions publiques (2).

1) Rémunérations publiques

L'article 18 §1 de la Convention prévoit que les salaires, traitements, et autres rémunérations similaires payés par la France ou le Luxembourg, par l'une de ses collectivités locales ou territoriales ou par l'une de leurs personnes morales de droit public à une personne physique au titre de services rendus à cet État, collectivité ou personne morale sont exclusivement imposables dans cet État.

Exception : L'État dans lequel les services sont rendus peut imposer les rémunérations publiques si la personne qui les perçoit :

- est un résident de cet État, et ;
- en possède la nationalité sans posséder en même temps la nationalité du premier État.

Ainsi, les rémunérations publiques perçues par des binationaux franco-luxembourgeois sont donc exclusivement imposables dans l'État de source des revenus.

Illustrations :

Exemple 1 : Les rémunérations perçues par un agent de la fonction publique française de nationalité française résident au Luxembourg sont exclusivement imposables en France.

Exemple 2 : Les rémunérations perçues par un agent de la fonction publique française résident au Luxembourg et qui détient la nationalité franco-luxembourgeoise sont exclusivement imposables en France.

Exemple 3 : Les rémunérations perçues par un agent de la fonction publique française, de nationalité luxembourgeoise, résident du Luxembourg et qui y exerce son activité, sont exclusivement imposables au Luxembourg.

2) Pensions publiques

Les **pensions publiques de source française sont imposables en France** (art. 18 §2 de la Convention).

Néanmoins les pensions publiques sont imposables au Luxembourg si le bénéficiaire est résident du Luxembourg et qu'il possède la nationalité luxembourgeoise (sans toutefois posséder la nationalité française). Les binationaux français et luxembourgeois sont imposables en France si les pensions publiques perçues sont de source française.

(k) étudiants

Les étudiants, résidents luxembourgeois, qui séjournent en France pour y poursuivre leurs études ou leur formation, les sommes de source luxembourgeoise reçues par les étudiants, les apprentis ou les stagiaires pour couvrir leurs frais d'entretien, d'études ou de formation ne sont pas imposables en France, État où ils séjournent (art. 19 de la Convention).

En revanche, les salaires et bourses perçus par un étudiant, un apprenti ou un stagiaire qui ont leur source en France où il poursuit ses études ou sa formation ne sont pas visés par l'article 19 de la Convention et sont donc imposables en France sur le fondement des articles 14 (revenus d'emploi) ou de l'article 20 (autres revenus), à condition, dans ce dernier cas, que l'étudiant ou le stagiaire soit un résident français.

(l) Autres revenus

Les revenus qui ne sont pas traités dans les autres articles de la Convention ou qui proviennent de sources non expressément mentionnées¹⁷ ne sont imposables que dans l'État de la résidence de leur bénéficiaire.



Cette règle n'est toutefois pas applicable lorsque le bénéficiaire possède dans l'autre État un établissement stable auquel le droit ou le bien générateur du revenu se rattache effectivement : dans ce cas, ces revenus sont imposables dans l'État où est situé l'établissement stable, selon les dispositions de l'article 7 de la Convention (bénéfices des entreprises).

(m) Fortune

L'article 21 de la Convention énumère les biens qui sont imposables dans l'État où ils sont situés, à savoir :

- la fortune constituée par des biens immobiliers visés à l'article 6 (cf. Revenus immobiliers page 2) que possède un résident d'un État contractant et qui sont situés dans l'autre État contractant.
- la fortune constituée par des biens mobiliers qui font partie de l'actif d'un établissement stable qu'une entreprise d'un État contractant a dans l'autre État contractant.
- tous les autres éléments de la fortune d'un résident d'un État contractant ne sont imposables que dans cet État.

En d'autres termes, la convention s'applique, côté français, à l'impôt sur la fortune immobilière (IFI).

3. Élimination de la double imposition

Les développements suivants analysent les stipulations visant à éliminer la double imposition par la France en vertu du paragraphe 1 de l'article 22 de la Convention dans sa rédaction issue de l'avenant signé le 10 octobre 2019.

Deux situations sont à distinguer : les résidents de France soumis à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés (a) et les résidents de France soumis à l'impôt sur la fortune (b).

(a) Les résidents de France soumis à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés

Les revenus provenant du Luxembourg et imposés au Luxembourg sont **pris en compte pour le calcul de l'impôt français**, sauf dans le cas où ces revenus seraient exemptés de l'impôt sur les sociétés en application de la législation interne française¹⁸. L'impôt luxembourgeois n'est pas déductible pour le calcul de l'impôt dû.

Principe (art. 22 §1)

La double imposition des revenus de source luxembourgeoise perçus par un résident de France est éliminée par la méthode consistant à **imputer sur l'impôt français un crédit d'impôt** dont le montant dépend du type de revenu considéré.

¹⁷ Il peut donc s'agir de revenus provenant d'État tiers.

¹⁸ S'agissant de l'impôt sur les sociétés, si les revenus sont exemptés en application de la législation française, la double imposition est alors éliminée par référence à cette législation, et non d'après les dispositions prévues par la convention.

Revenus pour lesquels le crédit d'impôt sera égal au montant de l'impôt luxembourgeois effectivement payé à titre définitif (art. 22 §1-a-ii)	Revenus pour lesquels le crédit d'impôt sera égal au montant de l'impôt français correspondant à ces revenus ¹⁹ , à condition qu'ils soient effectivement soumis à l'impôt luxembourgeois (art. 22 §1-a-i)
<ul style="list-style-type: none"> • les bénéfices et plus-values réalisés par les établissements stables d'entreprises ; • les dividendes ; • les redevances ; • les plus-values provenant de l'aliénation de biens immobiliers, de parts ou d'actions de société à prépondérance immobilière et de parts ou d'actions faisant partie d'une participation substantielle dans le capital d'une société ; • les rémunérations reçues au titre d'un emploi salarié à bord d'un navire ou d'un aéronef exploité en trafic international ; • les rémunérations d'administrateurs de société ; • les revenus des artistes et sportifs, sauf s'ils sont financés principalement par des fonds publics d'origine luxembourgeoise (État, collectivités locales ou territoriales ou personnes morales de droit public). 	<p>La méthode du crédit d'impôt équivaut à une exemption tout en préservant la progressivité du système fiscal français puisque les revenus de source luxembourgeoise sont pris en compte pour le calcul du taux applicable aux autres revenus du contribuable.</p> <p>Sont notamment concernés les revenus d'emploi.</p>

¹⁹ Le « montant de l'impôt français correspondant à ces revenus » désigne :

- Lorsque l'impôt dû à raison de ces revenus est calculé par application d'un taux proportionnel, le produit du montant imposable des revenus nets considérés par le taux qui leur est effectivement appliqué ;
- Lorsque l'impôt dû à raison de ces revenus est calculé par application du barème progressif, le produit du montant imposable des revenus nets considérés par le taux résultant du rapport entre l'impôt effectivement dû à raison du revenu net global imposable selon la législation française et le montant de ce revenu net global.

BIBLIOGRAPHIE

La présente bibliographie identifie toutes les sources qui ont été utilisées pour réaliser ce document ainsi que le livret de guidance (fiches y inclus).

- 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 et le protocole y relatif faits à Paris le 20 mars 2018.
- Avenant en date du 10 octobre 2019 à la 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 et le protocole y relatif faits à Paris le 20 mars 2018.
- BOFIP, *INT - Convention fiscale entre la France et le Luxembourg*, BOI-INT-CVB-LUX, 23/02/2021.
- BOFIP, *INT - Convention fiscale entre la France et le Luxembourg - Champ d'application de la convention*, BOI-INT-CVB-LUX-10, 23/02/2021.
- BOFIP, *INT - Convention fiscale entre la France et le Luxembourg - Règles d'imposition prévues pour certains revenus*, BOI-INT-CVB-LUX-20, 23/02/2021.
- BOFIP, *INT - Convention fiscale entre la France et le Luxembourg - Dispositions diverses*, BOI-INT-CVB-LUX-30, 23/02/2021.
- « L'administration publie ses commentaires de la nouvelle convention franco-luxembourgeoise », *Feuilleton Rapide Fiscal Social 12/21* (paru le 11/03/2021), efl.
- Annabelle Pando, « Convention France / Luxembourg : marche arrière en faveur des frontaliers », *LPA 3 déc. 2019*, n°148w6, p.3.
- Laurent Borey et al., « Nouvelle Convention Fiscale entre la France et le Luxembourg », *Alerte fiscale*, avril 2018, Mayer Brown Paris.
- Sylvie Leick, « Nouveau traité fiscal France-Luxembourg, une révolution ? », 23 janv. 2020, *EY Luxembourg*,
- Maryline Siméon-Gervais, Idiv expert FI, DRFIP du Grand-Est et du département du Bas-Rhin, Visio-conférence du 30/03/2021 : « Modalités déclaratives des revenus à l'impôt sur le revenu dans le cadre de la convention signée entre la France et le Luxembourg le 20 mars 2018 et son avenant du 10 octobre 2019 ».