

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Ministère de l'Europe
et des affaires étrangères

Projet de loi autorisant l'approbation de l'avenant à la convention du 20 mars 2018 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

NOR : EAEJ2008341L/Bleue-1

ÉTUDE D'IMPACT

I- Situation de référence

La France et le Luxembourg ont signé une nouvelle convention 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 le 20 mars 2018 à Paris. Cette convention¹, entrée en vigueur le 19 août 2019, est applicable depuis le 1^{er} janvier 2020. Elle s'est substituée à la convention du 1^{er} avril 1958 modifiée par quatre avenants du 8 septembre 1970², du 24 novembre 2006³, du 3 juin 2009⁴ et du 5 septembre 2014⁵.

Pour mémoire, l'avenant du 8 septembre 1970 avait traité certains points concernant notamment la situation au regard de l'impôt de distribution des sociétés luxembourgeoises exerçant une activité en France, le régime d'imposition des intérêts et des redevances ainsi que le régime applicable aux rémunérations des travailleurs frontaliers. L'avenant du 3 juin 2009 avait quant à lui permis de moderniser les dispositions relatives à l'échange de renseignement tandis que les avenants du 24 novembre 2006 et du 5 septembre 2014 précisaient les modalités d'imposition des plus-values immobilières réalisées directement ou par une entité interposée dans le pays de situation de l'immeuble afin de mettre un terme à certains schémas d'optimisation.

La nouvelle convention du 20 mars 2018 contient de nombreuses stipulations permettant de mieux lutter contre l'évasion et l'optimisation fiscale, notamment une clause anti-abus générale contre les montages ayant un objectif principalement fiscal et une définition de la résidence fiscale conforme à la pratique conventionnelle française visant à limiter les situations de double exonération. Elle reprend par ailleurs l'ensemble des stipulations choisies par la France dans le cadre de la convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfice.

¹ [Décret n° 2019-1274 du 2 décembre 2019](#) portant publication de la Convention du 20 mars 2018 en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion et la fraude fiscale en matière d'impôts sur le revenu et la fortune

² Publié par [décret n° 71-1145 du 22 décembre 1971](#)

³ Publié par [décret n° 71-1145 du 22 décembre 1971](#)

⁴ Publié par [décret n° 71-1145 du 22 décembre 1971](#)

⁵ Publié par [décret n° 2016-321 du 17 mars 2016](#)

Par ailleurs, conformément au dernier modèle de convention fiscale de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE)⁶, mis à jour en 2017, la convention du 20 mars 2018 prévoit désormais une imposition partagée des revenus d'emploi entre l'État de résidence du salarié et celui de l'exercice de son activité. La convention de 1958 prévoyait quant à elle une imposition exclusive dans ce dernier État, soit le Luxembourg pour les nombreux travailleurs frontaliers français.

Afin de tirer les conséquences de ce partage d'imposition modifié, la méthode d'élimination des doubles impositions relative aux revenus salariaux a également été modifiée. La convention de 1958 prévoyait un dispositif d'exonération de l'impôt français des revenus perçus du fait d'une activité au Luxembourg avec prise en compte pour le taux effectif. Selon cette règle, la France n'imposait pas les revenus concernés mais elle les prenait en considération pour fixer le taux de l'impôt à percevoir sur le reste des revenus. Cette méthode a été remplacée dans la convention du 20 mars 2018 par un dispositif d'imputation d'un crédit d'impôt égal à l'impôt luxembourgeois plafonné au montant de l'impôt français. Selon ce principe, la France peut imposer l'intégralité des revenus d'un contribuable mais elle accorde une déduction égale à l'impôt payé dans l'autre État.

Cela étant, en raison notamment d'une réforme fiscale mise en œuvre au Luxembourg à compter de 2017 et ayant conduit à une diminution significative de l'impôt sur les bas salaires dans cet État, cette modification était susceptible de conduire, par rapport à la convention précédemment en vigueur, à un surplus d'imposition en France pour certains travailleurs frontaliers lorsque l'impôt luxembourgeois est moins important que l'impôt français.

En effet, pour les travailleurs frontaliers français exerçant leur activité au Luxembourg, dont le nombre est estimé à plus de 100 000⁷, cela signifie que si l'impôt calculé en France est supérieur à celui acquitté au Luxembourg sur leurs salaires, la France peut alors prélever un reliquat d'impôt correspondant à la différence entre l'impôt acquitté au Luxembourg et l'impôt dû en France. Ainsi avec la méthode d'élimination par crédit d'impôt égal à l'impôt étranger, certains frontaliers auraient pu devoir payer de l'impôt en France sur leur salaire luxembourgeois en plus de l'impôt déjà acquitté au Luxembourg. En effet, compte tenu du différentiel de fiscalité pouvant exister entre la France et le Luxembourg sur les bas salaires, le montant de l'impôt à payer en France sur les revenus de certains frontaliers aurait pu excéder celui dû au Luxembourg.

Les principales personnes concernées auraient été les contribuables ne bénéficiant pas du quotient familial, ou des réductions et déductions d'impôts, en particulier les célibataires et les couples sans enfant disposant d'une rémunération nette annuelle par personne comprise entre 18 000 € et 36 000 €, alors qu'ils sont les principaux bénéficiaires de la réforme fiscale introduite au Luxembourg en 2017.

Cette modification de la méthode d'élimination des doubles impositions s'applique également aux revenus immobiliers. La convention de 1958 prévoyait une exonération avec prise en compte pour l'application du taux effectif des revenus immobiliers de source luxembourgeoise perçus par des résidents de France. La convention de 2018 prévoit désormais une imposition partagée des revenus immobiliers et la méthode de l'imputation au moyen d'un crédit d'impôt égal au montant de l'impôt luxembourgeois dans la limite de l'impôt français calculé à raison des mêmes revenus pour assurer l'élimination de la double imposition de ces revenus.

Sans revenir sur l'imposition partagée de ces revenus, l'avenant prévoit désormais que la double imposition est éliminée au moyen d'un crédit d'impôt égal au montant de l'impôt français correspondant à ces revenus. De telles modalités d'élimination de la double imposition sur les revenus immobiliers de source étrangère perçus par des résidents de France sont notamment prévues par les conventions fiscales conclues par la France avec le Canada, la Chine, l'Espagne, les Etats-Unis, la Suisse, l'Italie, le Japon, l'Allemagne ou encore le Royaume-Uni. La convention fiscale conclue avec la Belgique prévoit par

⁶ [Modèle de convention fiscale de l'OCDE](#)

⁷ Données établies par l'Institut national de la statistique et des études économiques du Grand-Duché de Luxembourg (STATEC). Source : <https://statistiques.public.lu/fr>.

ailleurs une exonération avec prise en compte pour l'application du taux effectif des revenus provenant de biens immobiliers situés en Belgique.

Dans ce contexte, un avenant à la convention fiscale du 20 mars 2018, qui ne modifie pas l'équilibre de celle-ci, a été signé le 10 octobre 2019 à Luxembourg de manière à modifier les modalités d'élimination des doubles impositions applicables à ces situations.

II – Historique des négociations

Compte tenu des préoccupations exprimées par les travailleurs frontaliers et leurs représentants, tant en France qu'au Luxembourg, à la suite de l'obtention par le Parlement français d'une autorisation d'approbation de la convention du 20 mars 2018, un avenant à cette convention a été conclu lors d'une rencontre entre administrations en septembre 2019.

Celui-ci a été signé le 10 octobre 2019 à Luxembourg.

III - Objectifs de l'avenant à la convention

L'avenant signé le 10 octobre 2019 à Luxembourg vise à introduire dans la convention du 20 mars 2018 des modalités d'élimination de la double imposition équivalentes à celles prévues par la précédente convention franco-luxembourgeoise de 1958 et couramment utilisées dans les conventions fiscales conclues par la France depuis la fin des années 1980. Il modifie ainsi le paragraphe 1 de l'article 22 de la convention du 20 mars 2018 relatif à l'élimination par la France des doubles impositions.

Sans changer l'équilibre de la convention, l'avenant modifie pour la France les modalités d'élimination des doubles impositions relatives aux revenus d'emploi visés aux paragraphes 1 et 2 de l'article 14 de la convention ainsi que celles afférentes aux revenus immobiliers visés à l'article 6. Pour ces revenus, les doubles impositions sont désormais éliminées par l'octroi d'un crédit d'impôt égal au montant de l'impôt français correspondant à ces revenus.

En pratique, la double imposition sur les salaires de source luxembourgeoise perçus par des résidents de France sera, le cas échéant, éliminée au moyen d'un crédit d'impôt égal au montant de l'impôt français au lieu d'un crédit d'impôt égal au montant de l'impôt étranger.

Par cohérence avec le réseau conventionnel de la France, cette modification de la méthode d'élimination des doubles impositions s'applique également aux revenus immobiliers. Cette méthode est équivalente à la méthode d'exonération avec prise en compte pour la règle du taux effectif prévue par la convention de 1958 tout en préservant la progressivité du système fiscal français puisque les revenus de source luxembourgeoise seront pris en compte pour le calcul du taux applicable aux autres revenus du contribuable.

L'avenant entre en vigueur à la date de réception de la dernière notification par l'une des deux parties mais ses dispositions s'appliquent aux périodes d'impositions commençant à compter du 1^{er} janvier 2020, date de l'entrée en vigueur de la convention pour les impôts sur le revenu non perçus par retenue à la source.

IV - Conséquences estimées de la mise en œuvre de l'Avenant

1. Conséquences juridiques

– *Articulation avec les accords ou conventions internationales existantes*

Ce texte n'aura aucune conséquence sur les conventions internationales existantes, hormis celle du 20 mars 2018 avec le Luxembourg puisqu'il s'agit d'un avenant à cette convention.

– *Articulation avec le droit interne*

L'ordonnancement juridique français n'est pas affecté par cet avenant. En effet, il pourra être appliqué dès son entrée en vigueur et ne nécessitera pas de mesure d'application particulière.

– *Articulation avec le droit européen*

En vertu du principe d'attribution prévu à l'article 5 du Traité sur l'Union européenne, la fiscalité directe est une compétence des États membres. Elle est exercée dans le respect du droit de l'Union européenne. Dans son arrêt *Schumacker* du 14 février 1995 (aff. C-279/93), la Cour de justice de l'Union européenne a rappelé que les États membres sont fondés à répartir entre eux les droits d'imposer par des conventions fiscales visant à prévenir les doubles impositions en suivant les recommandations internationales de l'OCDE.

A cet égard, les dispositions du présent avenant ont pour objet de prévoir les modalités d'élimination des doubles impositions entre la France et le Luxembourg et sont donc pleinement conformes au droit de l'UE.

2. Conséquences économiques et financières

Cet avenant n'aura pas de conséquences sur les finances publiques dans la mesure où il vise à réintroduire des dispositions équivalentes à celles que contient la convention fiscale du 1^{er} avril 1958. La précédente convention s'appliquait jusqu'aux revenus perçus en 2019, quand la nouvelle convention, de même que l'avenant à cette convention dont l'approbation est soumise à l'autorisation du Parlement par le présent projet de loi, s'appliquent aux revenus perçus à compter du 1^{er} janvier 2020. En d'autres termes, la méthode d'élimination instituée par l'avenant soumis à approbation s'appliquera dès 2020 du fait de sa date d'entrée en vigueur et non celle initialement prévue par la convention de 2018.

3. Conséquences administratives

La direction générale des finances publiques, responsable de l'application des conventions fiscales conclues par la France, sera en charge de l'application du présent avenant.

Les modalités administratives d'application du présent avenant seront identiques à celles applicables à l'ensemble des conventions fiscales conclues par la France et ne nécessiteront pas de ressources complémentaires.

V - État des signatures et ratifications

L'avenant a été signé à Luxembourg le 10 octobre 2019, pour le Gouvernement de la République française, par M. Bruno Le Maire, Ministre de l'Économie et des Finances et, pour le Gouvernement du Grand-Duché de Luxembourg, par M. Pierre Gramegna, Ministre des Finances.

Par une note verbale datée du 28 avril 2020, le Luxembourg a informé le ministère de l'Europe et des affaires étrangères de l'accomplissement de ses procédures internes pour l'entrée en vigueur de l'avenant à la convention fiscale.

VI - Déclarations ou réserves

Sans objet.