

A V I S

sur

le projet de loi portant approbation

- 1° du Protocole, fait à Luxembourg, le 18 septembre 2017, modifiant la Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et la République d'Ouzbékistan tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir la fraude fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, faite à Luxembourg, le 2 juillet 1997;
- 2° de l'Avenant, fait à Bruxelles, le 5 décembre 2017, à la Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et le Royaume de 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, et le Protocole final y relatif, faits à Luxembourg le 17 septembre 1970, tels que modifiés par les Avenants du 11 décembre 2002 et du 16 juillet 2009;
- 3° de la "*Convention between the Grand-Duchy of Luxembourg and the Republic of Kosovo for the elimination of double taxation with respect to taxes on income and on capital and the prevention of tax evasion and avoidance*", et le Protocole y relatif, faits à Luxembourg, le 8 décembre 2017;
- 4° de la Convention entre le Gouvernement du Grand-Duché de Luxembourg et le Gouvernement de la République française en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion et la fraude fiscales en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, et le Protocole y relatif, faits à Paris, le 20 mars 2018

Par dépêche du 13 décembre 2018, Monsieur le Ministre des Affaires étrangères et européennes a demandé l'avis de la Chambre des fonctionnaires et employés publics sur le projet de loi spécifié à l'intitulé.

Si, par le passé, c'était toujours le ministre des Finances qui avait demandé l'avis sur les projets de lois relatifs à des conventions fiscales, la formation du nouveau gouvernement a apporté un changement dans la mesure où le Ministère des Affaires étrangères et européennes s'est vu attribuer de nouvelles compétences. Ainsi, la Direction des Affaires européennes et des relations économiques internationales dudit Ministère "*soutient le développement des relations bilatérales avec les pays de l'Europe et de l'Asie centrale, en étroite concertation avec les ministères concernés (...)*" et "*assure la coordination des négociations des conventions internationales avec des pays tiers, en appui aux ministères compétents, notamment dans les domaines de l'aviation, de la sécurité sociale, de la protection et promotion des investissements et de la non-double imposition*" (source: <https://maee.gouvernement.lu>).

La Chambre des fonctionnaires et employés publics approuve cette nouvelle coordination faîtière au niveau des Ministères concernés, alors qu'en pratique la division "*Relations internationales*" de l'Administration des contributions directes est toujours compétente pour la négociation, l'élaboration et le suivi des conventions internationales contre les doubles impositions.

Concernant le protocole de modification de la convention avec l'Ouzbékistan, l'avenant à la convention avec la Belgique, la convention avec la République du Kosovo et la convention avec la République française, la Chambre n'entend pas commenter en détail les textes afférents.

Suite à l'adoption et la mise en œuvre progressive des actions du plan BEPS de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE), celles-ci doivent également être insérées dans les conventions bilatérales visant à éviter la double imposition de revenus entre deux États, toutes des conventions greffées sur la convention-modèle de l'OCDE. Dans le projet de loi sous avis, c'est le cas de la convention avec la France et de celle avec l'Ouzbékistan.

La convention fiscale avec le Kosovo est en quelque sorte la suite logique des programmes de coopération et de développement déployés par le Luxembourg dans ce pays depuis l'année 1999.

L'avenant à la convention avec la Belgique est destiné à insérer dans le texte de la convention un accord amiable conclu en 2015 et relatif au traitement fiscal des professions dépendantes, donc des salariés.

La nouvelle convention fiscale entre la France et le Luxembourg est sans doute la plus importante du projet de loi sous avis. D'après l'exposé des motifs accompagnant celui-ci, les négociations entre les représentants des deux États n'ont abouti que grâce à des compromis de part et d'autre. Si le Luxembourg a dû faire des concessions en matière de définition de l'établissement stable, "*la France a fait une ouverture*" dans le domaine des organismes de placement collectif et a accepté l'approche luxembourgeoise concernant l'imposition des pensions. Conformément à l'action 7 du plan BEPS de l'OCDE, les précisions apportées à la convention entre le Luxembourg et la France ont pour objet d'éviter des abus, notamment au niveau des établissements stables que de grandes sociétés d'un État entretiennent dans l'autre État.

Mais la plus grande innovation de la nouvelle convention fiscale avec la France est sans doute le fait que la France abandonne la méthode de l'exonération des revenus luxembourgeois pour la remplacer par l'autre méthode permise par la convention-modèle de l'OCDE, à savoir l'imputation d'un crédit d'impôt. Concrètement, le revenu touché par un résident de France qui est imposable au Luxembourg devient également imposable en France. Dans ce cas, l'impôt payé au Luxembourg constitue un crédit d'impôt imputable sur l'impôt français sans toutefois pouvoir excéder le montant de l'impôt français correspondant à ce revenu (pour éviter un remboursement).

De même, le revenu touché par un résident de France qui n'est imposable qu'au Luxembourg devient également imposable en France tout en bénéficiant d'un crédit d'impôt égal au montant de l'impôt français correspondant à ce revenu. Or, c'est sur ce point que le bât blesse, car au lendemain de l'approbation de la nouvelle convention par l'Assemblée nationale à Paris, des commentaires ont surgi dans les médias pour fustiger la manœuvre pouvant le cas échéant déclencher un impôt supplémentaire à payer en France, notamment en cas de bas salaires.

En règle générale, tout ce qui est déductible du revenu au Luxembourg pour déterminer la cote d'impôt peut avoir comme conséquence un crédit d'impôt imputable moins élevé et donc un impôt supplémentaire en France. Ainsi, les frais de déplacement, souvent accordés au montant maximum de 2.574 euros (26 unités d'éloignement), et le crédit d'impôt pour salariés, souvent doublé depuis la réforme fiscale de 2017 au Luxembourg, peuvent avoir pour conséquence un supplément d'impôt à payer par les résidents de France travaillant au Luxembourg. La Chambre des fonctionnaires et employés publics se doit de constater que, malheureusement, ce supplément est d'autant plus probable que le revenu en question est grosso modo inférieur à 40.000 euros. Pour les tranches de revenu plus élevées, le problème ne devrait pas se poser, étant donné que pour ces tranches, l'impôt luxembourgeois est plus élevé que l'impôt français.

Comme un certain nombre de déductions fiscales ont une influence sur la cote d'impôt au Luxembourg, il en est de même en ce qui concerne l'imposition en France où des déductions de la loi française peuvent avoir un effet sur la cote d'impôt. En raison d'une multitude de situations imaginables faisant de chaque dossier de contribuable un "*cas fiscal*" particulier, il s'avère quasiment impossible de prévoir d'éventuels effets négatifs générés par la nouvelle convention entre le Luxembourg et la France. La Chambre regrette que ce potentiel point de discorde ne soit pas seulement un problème pour l'État français, mais également pour l'État luxembourgeois qui, par sa signature de la convention en question, permet le traitement fiscal de milliers de ressortissants de France travaillant au Luxembourg.

Contrairement à la France, le Luxembourg ne change pas de méthode et garde bien le procédé de l'exonération des revenus français qu'un résident luxembourgeois touche en France. De façon générale, cette

méthode exclut tout impôt supplémentaire sur un revenu étranger qu'un résident touche au Luxembourg.

Par définition, une convention fiscale bilatérale conclue entre deux États pour éviter la double imposition ("*nomen est omen*") d'un même revenu doit être formulée de manière à éviter effectivement toute double imposition, même partielle ou minime. L'article 22 de la convention entre le Luxembourg et la France devrait être clair à ce sujet, sous peine de contrevenir au point 1 de l'article 23 visant à assurer la non-discrimination des contribuables concernés. La convention ne peut pas déroger au principe même pour lequel elle a été négociée et permettre à un État signataire l'encaissement d'un impôt supplémentaire en appliquant sa loi fiscale.

Or, vu les négociations délicates qui ont abouti au compromis de la convention franco-luxembourgeoise dont l'approbation est prévue par le projet de loi sous avis, les deux États signataires ne seront guère prêts à rouvrir le dossier.

Cela dit, la Chambre propose néanmoins la solution suivante: afin de remédier aux éventuelles conséquences fiscales désavantageuses pour les résidents français travaillant au Luxembourg, la France pourrait par exemple insérer dans sa loi fiscale une disposition interdisant tout supplément d'impôt (sur le seul revenu luxembourgeois) dépassant le montant du crédit d'impôt imputable en France.

Sous la réserve des commentaires qui précèdent, la Chambre des fonctionnaires et employés publics marque son accord avec le projet de loi lui soumis pour avis.

Ainsi délibéré en séance plénière le 4 avril 2019.

Le Directeur,

G. MULLER

Le Président,

R. WOLFF