

A-3295/20-7



CHFEP

Chambre des fonctionnaires
et employés publics

26, boulevard Royal | L-2449 Luxembourg | Tél.: 47 22 41-1 | Fax: 47 23 74 | chfep@chfep.lu | www.chfep.lu

A V I S

sur

le projet de loi portant approbation de l'Avenant, fait à Luxembourg, le 10 octobre 2019, à 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 19 décembre 2019, 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.

Pour rappel: le 20 mars 2018, la France et le Grand-Duché de Luxembourg ont signé à Paris une nouvelle convention en vue d'éviter les doubles impositions sur le revenu et la fortune et de prévenir l'évasion et la fraude fiscales. Cette convention a pris effet au 1^{er} janvier 2020 et a remplacé la convention initiale du 1^{er} avril 1958, modifiée à plusieurs reprises par la suite.

Dans son avis n° A-3190 du 4 avril 2019, la Chambre des fonctionnaires et employés publics avait commenté le projet de loi qui prévoyait l'approbation, non seulement de la nouvelle convention avec la France, mais également de la convention fiscale avec le Kosovo et de deux modifications apportées aux conventions avec la Belgique et avec l'Ouzbékistan. Concernant plus particulièrement la nouvelle convention franco-luxembourgeoise, la Chambre avait fustigé notamment le fait que cette convention fiscale bilatérale, censée éviter la double imposition, n'atteignait pas cet objectif en fin de compte.

En effet, aux termes de la nouvelle convention, les contribuables résidant en France, mais touchant des revenus imposables au Luxembourg, deviennent également imposables en France sans être à l'abri d'un supplément d'impôt sur le revenu provenant du Luxembourg. C'est le cas par exemple pour les revenus modestes d'origine luxembourgeoise lorsque, pour diverses raisons, le crédit d'impôt imputé sur l'impôt français s'avère insuffisant. À l'occasion de l'approbation de la nouvelle convention par l'Assemblée nationale à Paris, des syndicats luxembourgeois ont fustigé la manœuvre pouvant générer un impôt supplémentaire à payer en France sur le revenu d'origine luxembourgeoise, notamment en cas de salaires inférieurs à environ 40.000 euros par an.

Le nombre élevé de quelque 100.000 ressortissants français travaillant au Luxembourg, le travail précieux des médias, la pression des syndicats, mais aussi les problèmes liés à l'application pratique de la nouvelle convention ont sans doute été à l'origine de la négociation subséquente de l'avenant faisant l'objet du projet de loi sous avis.

Le texte de ce projet de loi ne comporte qu'un article unique ayant pour objet l'approbation de l'avenant du 10 octobre 2019 à la convention du 20 mars 2018 entre le Luxembourg et la France en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion et la fraude fiscales. Selon l'exposé des motifs y joint, il s'agit de modifier l'article 22 de la convention franco-luxembourgeoise dans le sens que, du côté français, l'élimination de la double imposition ne se fera plus par la "*méthode de l'imputation*", mais par la "*méthode de l'exemption avec réserve de progressivité sous une autre forme*". En effet, selon l'avenant, l'imputation du crédit d'impôt égal au montant de l'impôt français correspondant au revenu touché au Luxembourg équivaut en fait à une exemption de ce revenu en France.

Le commentaire des articles joint au dossier sous avis ne concerne pas l'article unique du projet de loi, mais les articles 1^{er} et 2 de l'avenant à la convention franco-luxembourgeoise. Pour simplifier la modification ponctuelle de la convention, l'article 1^{er} de l'avenant propose d'abroger et de remplacer le paragraphe 1^{er} de l'article 22 de la convention.

Aux termes du nouveau texte, le revenu qu'un résident de France touche au Luxembourg sera dorénavant pris en compte pour le calcul de l'impôt français. Dans ce cas, le contribuable a droit "*à un crédit d'impôt imputable sur l'impôt français*", mais ce crédit d'impôt égal au montant de l'impôt français (correspondant au revenu touché) n'est imputable qu'à la condition que le revenu soit effectivement soumis à l'impôt luxembourgeois. Or, la tranche d'entrée au barème luxembourgeois débute actuellement par le montant annuel de 12.450 euros en classe 1, alors que la première tranche du barème français commence déjà par le montant annuel de 10.065 euros.

Concrètement, le crédit d'impôt à hauteur de l'impôt français correspondant au revenu du Luxembourg et imputé sur la cote d'impôt française devrait éviter tout impôt supplémentaire sur le seul revenu d'origine luxembourgeoise. La Chambre des fonctionnaires et employés publics aurait cependant préféré une précision quant à la condition

selon laquelle le revenu doit effectivement être soumis à l'impôt luxembourgeois, ceci dans la mesure où cette condition est remplie même si, techniquement, la cote d'impôt est nulle pour un revenu annuel au-dessous de 12.450 euros. En revanche, un contribuable qui, à côté de son revenu au Luxembourg, touche d'autres revenus en France n'est pas à l'abri d'un supplément d'impôt français en raison de la "*méthode de l'exemption avec réserve de progressivité sous une autre forme*" évoquée à l'exposé des motifs annexé au projet de loi sous avis.

Le texte de l'article 1^{er}, sub point 1. c) ii) de l'avenant insiste bien sur le fait que "*l'expression 'l'impôt luxembourgeois' (...) désigne le montant de l'impôt effectivement supporté à titre définitif au Luxembourg (...)*". La Chambre prend acte de ce texte, tout en craignant des problèmes d'interprétation. Une formulation sans équivoque aurait été d'une grande importance pour le traitement fiscal de milliers de résidents de France travaillant au Luxembourg.

Par ailleurs, la Chambre des fonctionnaires et employés publics déplore que les représentants des pays signataires de l'avenant à la convention bilatérale franco-luxembourgeoise n'aient pas profité de l'occasion pour préciser la méthode d'imposition d'un résident de France travaillant au Luxembourg, mais prestant au cours de l'année du travail en France dépassant le nombre des vingt-neuf jours énoncés au Protocole joint à la convention fiscale. C'est le nombre de jours de travail pour lesquels un État contractant conserve le droit d'imposition, même si l'activité salariale est exercée dans l'autre État contractant.

Dans ce contexte, la Chambre relève que le nombre de jours en question est fixé à dix-neuf pour l'Allemagne et à vingt-quatre pour la Belgique, pays concernés par le travail frontalier de résidents de France au même titre que le Luxembourg. Elle se demande pourquoi les quatre pays voisins (France, Allemagne, Belgique et Luxembourg), États fondateurs de l'Union européenne, ne s'engagent pas résolument en faveur d'une harmonisation de ces seuils minimums de jours de travail. À côté de la simplification administrative, se pose surtout une question d'équité fiscale pour les contribuables concernés. En raison des problèmes actuels de mobilité, le télétravail de résidents de France travaillant dans les pays limitrophes va sans doute connaître un développement fulgurant au cours des années à venir.

Pour conclure, la Chambre des fonctionnaires et employés publics approuve que l'avenant à la convention fasse enfin disparaître le texte initial, prévoyant que "*le revenu reçu (...) par un résident de France qui est imposable au Luxembourg (...) est également imposable en France*", une hérésie si l'on veut éviter la double imposition.

Pour certains contribuables, l'avenant à la convention franco-luxembourgeoise ne pourra pas éviter que des impôts supplémentaires soient dus en France. Toutefois, ce surplus d'impôts du côté français ne sera pas dû à la nouvelle méthode d'élimination de la double imposition – en l'occurrence le crédit d'impôt défini dans l'avenant – mais au fait que le contribuable concerné dispose d'autres revenus en France, soumis le cas échéant au taux progressif de l'impôt sur le revenu français.

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 2 mars 2020.

Le Directeur,

G. MULLER

Le Président,

R. WOLFF