



L.G. - Conv. D.I. n° 61

Objet: 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 du 20 mars 2018 concernant les modalités d'application du point 3 du protocole relatif à la Convention

Sommaire

1. Introduction
2. L'accord amiable du 16 juillet 2020 relatif aux modalités d'application du point 3 du protocole de la Convention dans le contexte de l'avenant du 7 novembre 2022
 - 2.1. Principe général du mode de calcul des 34 jours
 - 2.2. Cas particuliers
3. Principes d'imposition de la rémunération en cas de dépassement des 34 jours
 - 3.1. Principe général en cas de dépassement des 34 jours
 - 3.2. Cas particuliers
4. La charge de la preuve

Annexes:

- Accord amiable du 16 juillet 2020 relatif aux modalités d'application du point 3 du protocole 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 du 20 mars 2018
- Avenant du 7 novembre 2022

¹ La présente circulaire remplace la circulaire L.G. – Conv. D.I. n° 61 du 21 octobre 2020.

1. Introduction

La présente circulaire a pour objet de décrire les modalités d'application pratique du point 3 du protocole 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 du 20 mars 2018 (ci-après « la Convention »). La présente circulaire tient compte des modifications apportées par l'avenant du 7 novembre 2022 applicable à partir du 1^{er} janvier 2023.

L'article 14 de la Convention relatif aux revenus d'emploi contient les lignes directrices pour l'imposition des revenus provenant des activités salariées. Cet article retient au paragraphe 1 que les revenus provenant d'activités salariées ne sont imposables que dans l'État de résidence du salarié. Toutefois, si l'activité salariée est exercée dans l'autre État, ces revenus sont imposables dans cet autre État, donc dans l'État où l'emploi salarié est effectivement exercé.

Le point 3 du protocole de la Convention, tel que modifié par l'avenant du 7 novembre 2022, apporte les précisions suivantes :

« Il est entendu que pour l'application de la dernière phrase du paragraphe 1 de l'article 14 et sous réserve de toute disposition contraire figurant dans une convention préventive de la double imposition conclue par un des deux États contractants, un résident d'un État contractant qui exerce un emploi dans l'autre État contractant et qui, au cours d'une période imposable, est physiquement présent dans le premier État et/ou dans un État tiers pour y exercer un emploi durant une ou des périodes n'excédant pas au total 34 jours, est considéré comme exerçant effectivement son emploi dans l'autre État durant toute la période imposable. »

Cette disposition constitue donc une exception aux principes d'imposition des revenus d'emploi visés au paragraphe 1 de l'article 14 en prévoyant qu'un résident d'un État contractant qui exerce un emploi dans l'autre État contractant demeure soumis à l'impôt dans cet autre État lorsqu'il travaille au maximum 34 jours par an dans son État de résidence et/ou dans un État tiers.

Sont particulièrement visés par cette disposition les travailleurs frontaliers qui sont des résidents d'un des États contractants et qui exercent leur emploi normalement dans l'autre État contractant pour le compte d'un employeur résident de cet autre État, mais qui sont amenés à exercer leur emploi de manière ponctuelle dans leur État de résidence et/ou dans un État tiers pendant une période ou des périodes n'excédant pas au total 34 jours durant toute période imposable.

En outre, l'avenant précise qu'« il est entendu que pour l'application du b) du paragraphe 1 de l'article 18, et sous réserve de toute disposition contraire figurant dans une convention préventive de la double imposition conclue par un des deux États contractants, un résident d'un État contractant qui rend des services à l'autre État contractant et qui, au cours d'une période imposable, rend ces services à l'autre État dans le premier État et/ou dans un État tiers durant une ou des périodes n'excédant pas au total 34 jours, est considéré comme rendant effectivement ses services dans l'autre État durant toute la période imposable. ».

Cette disposition vise les rémunérations visées à l'article 18 de la Convention concernant les fonctions publiques. Elle instaure une règle de tolérance analogue à celle prévue pour les revenus d'emploi de l'article 14, en permettant que la rémunération demeure imposable dans l'État qui verse le traitement lorsque les services sont rendus dans l'autre État ou dans un État tiers pour une durée n'excédant pas 34 jours au total par période imposable.

Illustrations pratiques

a) Article 14 de la Convention

L'illustration pratique de la répartition du droit d'imposition se fonde sur l'hypothèse de base reprise ci-dessous :

- La personne physique a sa résidence fiscale en France;
- l'employeur de la personne physique est un résident du Luxembourg;
- est à considérer comme État tiers tout autre État que le Luxembourg ou la France.

L'activité est exercée	Répartition du droit d'imposition
Luxembourg 200 jours – France 20 jours	100 % Luxembourg
Luxembourg 200 jours – État tiers 20 jours *	100 % Luxembourg
Luxembourg 200 jours – France 10 jours – État tiers 10 jours *	100 % Luxembourg
Luxembourg 180 jours – France 40 jours	Luxembourg 180 jours / France 40 jours
Luxembourg 180 jours – État tiers 40 jours	Luxembourg 180 jours / France 40 jours
Luxembourg 180 jours – France 20 jours – État tiers 20 jours	Luxembourg 180 jours / France 40 jours

* L'exception prévue au point 3 du protocole de la Convention ne peut s'appliquer que sous réserve de toute disposition contraire figurant dans une convention préventive de la double imposition conclue par un des États contractants avec un État tiers, afin d'éviter qu'un État contractant ne récupère un droit d'imposition que l'autre État contractant a accepté de céder à un État tiers en vertu d'une convention fiscale conclue par cet autre État avec l'État tiers. Ce cas de figure peut être illustré par l'exemple suivant :

Les jours de travail en 2023 pour un salarié qui est un résident de la France et qui travaille pour un employeur luxembourgeois sont de l'ordre de 220 jours, dont:

- 200 jours sont prestés au Luxembourg
- 10 jours sont prestés en France
- 10 jours sont prestés dans un État tiers

Si la convention fiscale conclue entre la France et cet État tiers prévoit que le droit d'imposition des revenus d'emploi relatifs aux 10 jours où l'emploi a été exercé dans cet État tiers revient à cet État tiers, le Luxembourg ne peut pas récupérer le droit d'imposition relatif à ces 10 jours prestés dans l'État tiers. Par conséquent, le Luxembourg ne dispose que du droit d'imposition pour les revenus d'emploi relatifs aux 210 jours tandis que ceux relatifs aux 10 jours restants restent imposables dans l'État tiers.

b) Article 18 de la Convention

L'illustration pratique de la répartition du droit d'imposition se fonde sur les hypothèses ci-dessous :

- L'État qui paie la rémunération est le Luxembourg (administration ou établissement public).
- La rémunération est versée au titre de services rendus pour le compte du Luxembourg.
- Est à considérer comme État tiers tout autre État que le Luxembourg ou la France.

Conformément à l'article 18, paragraphe 1^{er}, lettre a), les rémunérations versées par le Luxembourg à une personne pour des services rendus au Luxembourg ne sont en principe imposables qu'au Luxembourg.

Toutefois, le paragraphe 1^{er}, lettre b) prévoit une exception lorsque les services sont rendus en France par une personne qui est à la fois un résident de la France et qui dispose de la nationalité française, sans posséder en même temps la nationalité luxembourgeoise, la rémunération devient imposable en France.

L'avenant du 7 novembre 2022 introduit également une règle de tolérance pour ces situations. Ainsi, lorsqu'une personne remplissant les conditions du paragraphe 1^{er}, lettre b) rend des services au Luxembourg, mais exerce ces services en France et/ou dans un État tiers pendant une ou plusieurs périodes n'excédant pas 34 jours au total par année imposable, elle est considérée comme ayant exercé ses fonctions au Luxembourg pour toute la période concernée.

Cas 1 – Fonctionnaire luxembourgeois (résident en France mais ne disposant que de la nationalité luxembourgeoise)

L'activité est exercée	Répartition du droit d'imposition
Luxembourg 200 jours – France 20 jours	100 % Luxembourg
Luxembourg 200 jours – État tiers 20 jours	100 % Luxembourg
Luxembourg 200 jours – France 10 jours – État tiers 10 jours	100 % Luxembourg
Luxembourg 180 jours – France 40 jours	100 % Luxembourg

Dans le cas présent, les conditions relatives à la nationalité prévues à l'article 18, paragraphe 1^{er}, lettre b) n'étant pas remplies, le seuil de 34 jours n'est pas applicable.

Les rémunérations demeurent intégralement imposables au Luxembourg, État payeur de la rémunération, conformément à l'article 18, paragraphe 1^{er}, lettre a) de la Convention.

Sous réserve de toute disposition contraire figurant dans une convention préventive de la double imposition conclue par l'un des deux États contractants avec un État tiers, les jours de service effectués dans un État tiers sont également imposables au Luxembourg, sauf si une telle convention attribue le droit d'imposition à un autre État pour les jours de service exercés sur son territoire.

Cas 2 – Employé public (résident de la France et ne disposant que de la nationalité française)

L'activité est exercée	Répartition du droit d'imposition
Luxembourg 200 jours – France 20 jours*	100 % Luxembourg (seuil non dépassé)
Luxembourg 180 jours – France 40 jours*	Luxembourg 180 jours / France 40 jours (seuil dépassé)
Luxembourg 190 jours – France 25 jours – Etat tiers 5 jours**	100 % Luxembourg (seuil non dépassé)**
Luxembourg 180 jours – France 20 jours – Etat tiers 20 jours***	Luxembourg 180 jours / France 40 jours (seuil dépassé)***

* Lorsque le seuil de 34 jours est dépassé, les jours prestés en France deviennent imposables en France conformément à l'article 18, paragraphe 1^{er}, lettre b) de la Convention.

** Lorsque le seuil de 34 jours n'est pas dépassé, les activités exercées hors du Luxembourg, y compris dans un État tiers, sont réputées avoir été rendues au Luxembourg. La rémunération est, dans ce cas, imposable au Luxembourg, État payeur de la rémunération, conformément à l'article 18, paragraphe 1^{er}, lettre a) et à la règle de tolérance prévue au paragraphe 3 du Protocole, sous réserve de toute disposition contraire d'une convention préventive de la double imposition conclue par la France ou le Luxembourg avec un État tiers.

*** Lorsque le seuil de 34 jours est dépassé, les jours de service exercés en France et dans l'État tiers sont imposables en France, État de résidence et de nationalité du salarié, conformément à l'article 18, paragraphe 1^{er}, lettre b) et à la règle de tolérance prévue au paragraphe 3 du Protocole, sous réserve de toute disposition contraire d'une convention préventive de la double imposition conclue par la France ou le Luxembourg avec un État tiers.

Il est à noter que les établissements publics sont également visés par l'article 18 de la Convention. Les jours de service en 2023 pour une personne ayant la nationalité française (sans posséder en même temps la nationalité luxembourgeoise), résidente en France, employée par un établissement public luxembourgeois, sont de l'ordre de 220 jours, dont :

- 200 jours sont prestés au Luxembourg,
- 20 jours sont prestés en France.

Le total de 20 jours prestés hors du Luxembourg n'excédant pas le seuil de 34 jours, la rémunération demeure imposable au Luxembourg, État payeur de la rémunération, conformément à l'article 18, paragraphe 1^{er}, lettre a) de la Convention.

En effet, la règle de tolérance introduite par l'avenant du 7 novembre 2022 permet de considérer que la personne a rendu l'ensemble de ses services au Luxembourg pour la période imposable.

Si, en revanche, la même personne effectue 40 jours de missions en France, le seuil de 34 jours est dépassé. Dans ce cas, la fiction suite à l'application du seuil de tolérance cesse de s'appliquer et la part de rémunération correspondant aux 40 jours prestés en France devient imposable en France, État de résidence et de nationalité de la personne, conformément à l'article 18, paragraphe 1^{er}, lettre b) de la Convention.

2. L'accord amiable du 16 juillet 2020 relatif aux modalités d'application du point 3 du protocole de la Convention

En application de l'article 24, paragraphe 3 de la Convention, telle que modifiée par l'avenant du 7 novembre 2022, les autorités compétentes du Luxembourg et de la France ont convenu de définir les modalités d'application pratique du point 3 du protocole de la Convention en matière d'imposition des revenus provenant d'activités salariées par un accord amiable signé le 16 juillet 2020. Il en résulte qu'à partir de l'année d'imposition 2023 le seuil de tolérance est de 34 jours.

Sauf disposition contraire, les règles exposées dans le présent chapitre s'appliquent dans le cadre de l'article 14 de la Convention ainsi que, le cas échéant, dans le cadre de l'article 18 lorsque les conditions prévues au paragraphe 1 b) de cet article sont remplies, à savoir lorsque le bénéficiaire des revenus est résident de la France, possède la nationalité française et ne possède pas en même temps la nationalité luxembourgeoise.

2.1 Principe général du mode de calcul des 34 jours

L'emploi est à considérer comme étant exercé à l'endroit où le salarié est physiquement présent lorsqu'il poursuit son activité à laquelle sont liées ses revenus salariés. Ainsi, le critère à appliquer pour le calcul des 34 jours est la présence physique. L'accord amiable prévoit que :

- toute journée ou fraction de journée où le salarié est physiquement présent dans son État de résidence et/ou dans un État tiers pour y exercer son emploi,
- toute journée ou fraction de journée où le salarié participe à une formation professionnelle dans son État de résidence et/ou dans un État tiers,

est prise en compte comme journée entière pour le décompte des 34 jours.

Exemple :

Admettons que le nombre de jours de travail prévus pour un salarié qui est un résident de la France et qui travaille pour un employeur au Luxembourg soit de 220 jours pour une année donnée :

- 181 jours sont prestés au Luxembourg,
- 25 jours sont prestés en France,
- 8 jours sont prestés le matin en France et l'après-midi au Luxembourg,
- 6 jours de formation ont lieu dans un État tiers.

Le décompte pour l'application du seuil des 34 jours se présente comme suit : $25+8+6 = 39$ jours.

2.2 Cas particuliers

a) Réduction proportionnelle du seuil de 34 jours

Lorsqu'un salarié qui est un résident de l'un des États contractants exerce son activité dans l'autre État contractant dans le cadre d'un contrat à temps partiel et/ou pendant une partie de l'année seulement, le seuil de 34 jours est réduit proportionnellement, le nombre inférieur de journées devant être retenu.

Exemples :

1. Un salarié résident de la France a un contrat de travail à temps partiel de 75 % avec un employeur luxembourgeois ou un établissement public luxembourgeois.
Le seuil est à calculer de la manière suivante : $34 \times 75 \% = 25,5$, arrondi à **25 jours**.
2. Un salarié résident de la France a signé un contrat de travail avec un employeur luxembourgeois ou un établissement public luxembourgeois débutant le 1^{er} juillet d'une année donnée.
Le seuil est déterminé de la manière suivante : $34 \times 6/12 = 17$ jours.
3. Un salarié résident de la France a signé un contrat de travail à temps partiel de 75 % avec un employeur luxembourgeois ou un établissement public luxembourgeois. Le contrat de travail débute le 1^{er} octobre.
Le seuil est à calculer de la manière suivante : $(34 \times 75 \%) \times 3/12 = 6,4$ jours, arrondi à **6 jours**.

Le seuil déterminé selon les modalités décrites ci-dessus constitue un maximum de jours à ne pas dépasser au cours d'une année civile. Ceci vaut également si le salarié a exercé au cours d'une même année son activité dans le cadre de plusieurs contrats de travail distincts.

b) Journées à exclure du seuil de 34 jours

L'accord amiable prévoit de manière générale que les journées ou périodes où un salarié est présent dans son État de résidence et/ou dans un État tiers pour des raisons autres que l'exercice de son emploi ne sont pas prises en compte pour le calcul des 34 jours.

L'accord contient une liste non limitative d'exemples concrets de journées à exclure du calcul des 34 jours, à savoir :

- les jours de congé,
- les jours de repos hebdomadaire et les jours de fêtes légales mais seulement lorsque le salarié n'est pas obligé de travailler ces jours-là,
- les jours d'incapacité de travail pour cause de maladie, ainsi que
- les cas de force majeure en dehors de la volonté de l'employeur et du travailleur.

3. Les principes d'imposition de la rémunération en cas de dépassement des 34 jours

3.1 Principe général en cas de dépassement des 34 jours

Lorsque le seuil de 34 jours est dépassé, les règles générales d'imposition prévues à l'article 14, paragraphe 1^{er} et, le cas échéant, à l'article 18, paragraphe 1^{er}, lettre b) de la Convention s'appliquent de nouveau.

L'État de résidence dispose alors du droit d'imposition pour les jours durant lesquels l'activité ou les services ont été exercés sur son territoire et/ou dans un État tiers, sous réserve de toute disposition contraire figurant dans une convention préventive de la double imposition conclue par la France ou le Luxembourg avec un État tiers, attribuant le droit d'imposition à ce dernier.

Exemples :

1. Le nombre de jours de travail prévus pour un salarié qui est un résident de la France et qui travaille pour un employeur ou un établissement public au Luxembourg est **220 jours** pour une année donnée :

- 181 jours sont prestés au Luxembourg,
- 25 jours sont prestés en France,
- 8 jours sont prestés dans un État tiers,
- 6 jours de formation ont lieu dans un État tiers.

Le décompte pour l'application du seuil des 34 jours se présente comme suit : $25 + 8 + 6 = 38$ jours. Comme le seuil de 34 jours est dépassé, la France récupère le droit d'imposition pour la rémunération relative à ces 38 jours, dans le cadre de l'application de l'article 14 de la Convention.

Sous réserve de toute disposition contraire figurant dans une convention préventive de la double imposition conclue par l'un des deux États contractants avec un État tiers, les 13 jours d'exercice dans un État tiers sont également imposables en France, sauf si une telle convention attribue expressément le droit d'imposition à l'État tiers pour les services rendus sur son territoire.

En cas d'application de l'article 18, et lorsque les conditions du paragraphe 1^{er}, lettre b) sont remplies (résident français, disposant de la nationalité française, sans avoir la nationalité luxembourgeoise), le droit d'imposition pour les 25 jours d'exercice en France revient à la France, conformément à cet article.

2. Le nombre de jours de travail prévus pour un salarié qui est un résident de la France et qui travaille pour un employeur ou un établissement public au Luxembourg est **220 jours** pour une année donnée :

- 181 jours sont prestés au Luxembourg,
- 25 jours sont prestés en France,
- 6 jours sont prestés dans un État tiers,
- 8 jours sont prestés le matin en France et l'après-midi au Luxembourg.

Le décompte pour l'application du seuil des 34 jours se présente comme suit : $25 + 8 + 6 = 38$ jours. Comme le seuil de 34 jours est dépassé, la France récupère le droit d'imposition pour la rémunération qui est en relation avec l'activité exercée en France et dans un État tiers, à savoir $25 + 6 + 4 (8 \times 50\%) = 34$ jours, dans le cadre de l'application de l'article 14 de la Convention. En effet, le droit d'imposition de la rémunération qui est en relation avec les 8 demi-journées où l'activité est exercée durant l'après-midi au Luxembourg revient au Luxembourg. Sous réserve de toute disposition contraire figurant dans une convention préventive de la double imposition conclue par l'un des deux États contractants avec un État tiers, les 6 jours d'exercice dans un État tiers sont également imposables en France, sauf si une telle convention attribue expressément le droit d'imposition à l'État tiers pour les services rendus sur son territoire.

En cas d'application de l'article 18, et lorsque les conditions du paragraphe 1^{er}, lettre b) sont remplies (résident de France, de nationalité française, sans nationalité luxembourgeoise), le droit d'imposition pour les 29 jours d'exercice en France revient à la France, conformément à cet article.

3.2 Cas particuliers

a) Rémunérations reçues pour cause de maladie ou de maternité

Il est précisé que les rémunérations reçues pour cause de maladie ou de maternité et payées en application de la sécurité sociale de l'un des États contractants tombent sous le champ d'application du paragraphe 2 de l'article 17, qui dispose que :

« Nonobstant les dispositions du paragraphe 1, les pensions et autres sommes payées en application de la législation sur la sécurité sociale d'un État contractant ne sont imposables que dans cet État. ».

Les indemnités pour cause de maladie ou de maternité ne sont donc imposables que dans l'État contractant d'où elles proviennent, étant donné qu'il s'agit de sommes payées en application de la législation sociale de cet État contractant.

b) Rémunération pour les heures supplémentaires

En cas de dépassement du seuil de 34 jours, les règles générales d'imposition prévues à l'article 14, paragraphe 1^{er}, et, le cas échéant, à l'article 18, paragraphe 1^{er}, lettre b) de la Convention s'appliquent de nouveau.

Les heures supplémentaires sont alors attribuées à l'État de résidence lorsqu'elles sont prestées dans cet État et/ou dans un État tiers, sous réserve de toute disposition contraire figurant dans une convention préventive de la double imposition conclue par la France ou le Luxembourg avec un État tiers attribuant le droit d'imposition à ce dernier.

Exemples :

1. Le nombre de jours de travail prévus pour un salarié qui est un résident de la France et qui travaille pour un employeur au Luxembourg est 220 jours pour une année donnée :
 - 181 jours sont prestés au Luxembourg,
 - 39 jours sont prestés en France, y compris 10 heures supplémentaires.

Les rémunérations (y compris le supplément) relatives à ces 10 heures supplémentaires sont imposables en France d'après la législation fiscale française, étant donné que le seuil de 34 jours est dépassé et que la prestation des heures supplémentaires a été effectuée en France.

2. Le nombre de jours de travail prévus pour un salarié qui est un résident de la France et qui travaille pour un employeur au Luxembourg est 220 jours pour une année donnée :
 - 200 jours sont prestés au Luxembourg,
 - 20 jours sont prestés en France, y compris 5 heures supplémentaires.

Les rémunérations (y compris le supplément) relatives à ces 5 heures supplémentaires sont imposables au Luxembourg, étant donné que le seuil de 34 jours n'est pas dépassé et que l'intégralité du salaire est imposable au Luxembourg.

3. Le nombre de jours de service prévus pour un agent de la fonction publique qui est un résident de la France et qui travaille pour un établissement public luxembourgeois est de 220 jours pour une année donnée :

- 200 jours sont prestés au Luxembourg,
- 20 jours sont prestés en France, y compris 5 heures supplémentaires.

Les rémunérations, y compris le supplément afférent aux heures supplémentaires, demeurent intégralement imposables au Luxembourg, État payeur des salaires ou traitements, dès lors que le seuil de 34 jours n'est pas dépassé.

4. Le nombre de jours de service prévus pour un agent de la fonction publique qui est un résident de la France et qui travaille pour un établissement public luxembourgeois est de 220 jours pour une année donnée :

- 181 jours sont prestés au Luxembourg,
- 39 jours sont prestés en France, y compris 10 heures supplémentaires.

Comme le seuil de 34 jours est dépassé, la règle générale en vertu de l'article 18, paragraphe 1^{er}, lettre b) est applicable, à savoir les rémunérations, y compris le supplément afférent aux heures supplémentaires, sont imposables en France, les services ayant été exercés sur le territoire français et l'agent étant résident et de nationalité française, sans posséder la nationalité luxembourgeoise.

c) Indemnités de licenciement

Le droit d'imposition d'une telle rémunération est également régi par les principes énoncés aux commentaires sur l'article 15 du Modèle de Convention de l'OCDE.

Les commentaires sur l'article 15 de l'OCDE prévoient qu'une telle rémunération doit être considérée comme provenant de l'État où il est raisonnable de penser, en tenant compte de la situation antérieure du salarié, que l'emploi aurait continué à être exercé si le salarié n'avait pas été dispensé de travailler.

d) Rémunérations reçues pendant une période de préavis avec dispense de travailler

Le droit d'imposition d'une telle rémunération est également régi par les principes énoncés aux commentaires sur l'article 15 du Modèle de Convention de l'OCDE.

Les commentaires sur l'article 15 de l'OCDE prévoient qu'une telle rémunération doit être considérée comme provenant de l'État où il est raisonnable de penser, en tenant compte de la situation antérieure du salarié, que l'emploi aurait continué à être exercé si le salarié n'avait pas été dispensé de travailler.

4. La charge de la preuve

Chaque contribuable qui remplit les conditions peut bénéficier du régime dérogatoire prévu au point 3 du protocole de la Convention.

Il incombe toutefois au contribuable d'apporter tous les éléments de preuve lui permettant de se prévaloir de l'accord amiable et attestant sa présence physique sur le territoire de l'autre État contractant.

À cette fin, le contribuable peut notamment présenter les documents suivants :

- le contrat de travail ou une attestation de l'employeur mentionnant les fonctions exercées et l'endroit où elles sont exercées ;
- les feuilles nominatives de pointage des heures de travail ;
- les documents de transport nominatifs (billets, tickets d'avion, etc.) ;
- les factures nominatives en rapport avec des frais de séjour (hôtel, location de voiture) ;
- les listes de présence émargées à des réunions ou des formations (extrait de procès-verbal) ;
- les documents relatifs à des achats de matériel, aux frais de restauration ou de cantine dans l'État d'activité (factures de cartes de crédit, tickets de caisse) ;
- les ordres de mission nominatifs ;
- ainsi que tout autre document pertinent.

Hesperange, le 24 juin 2026

Le directeur des contributions



AVENANT

À LA CONVENTION ENTRE LE GOUVERNEMENT DU

GRAND-DUCHÉ DE LUXEMBOURG

ET LE GOUVERNEMENT DE LA

RÉPUBLIQUE FRANCAISE

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,

TELS QUE MODIFIÉS PAR L'AVENANT,

FAIT À LUXEMBOURG, LE 10 OCTOBRE 2019

LE GOUVERNEMENT DU GRAND-DUCHÉ DE LUXEMBOURG ET LE GOUVERNEMENT DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE, désireux de conclure un Avenant modifiant 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 la fortune, et le protocole y relatif, faits à Paris, le 20 mars 2018, tels que modifiés par l'Avenant, fait à Luxembourg, le 10 octobre 2019 (ci-après dénommés « la Convention »),

SONT CONVENUS des dispositions suivantes :

ARTICLE 1^{er}

Au paragraphe 3 du Protocole de la Convention, les mots « 29 jours » sont remplacés par les mots « 34 jours ».

ARTICLE 2

Le paragraphe 3 du Protocole de la Convention est complété par une phrase ainsi rédigée : « Il est entendu que pour l'application du b) du paragraphe 1 de l'article 18 et sous réserve de toute disposition contraire figurant dans une convention préventive de la double imposition conclue par un des deux Etats contractants, un résident d'un Etat contractant qui rend des services à l'autre Etat contractant et qui, au cours d'une période imposable, rend ces services à l'autre Etat dans le premier Etat et/ou dans un Etat tiers durant une ou des périodes n'excédant pas au total 34 jours, est considéré comme rendant effectivement ses services dans l'autre Etat durant toute la période imposable. ».

ARTICLE 3

Le paragraphe 3 du Protocole de la Convention est complété par une phrase ainsi rédigée : « Avant le 31 décembre 2024, les Etats se rencontrent afin de déterminer les conditions qui s'appliqueront à ces résidents à compter du 1^{er} janvier 2025 et, le cas échéant, de conclure un nouvel avenant. ».

ARTICLE 4

1. Chacun des États contractants notifie à l'autre l'accomplissement des procédures requises en ce qui le concerne pour la mise en vigueur du présent Avenant. Celui-ci entre en vigueur à la date de réception de la dernière de ces notifications.
2. Les dispositions du présent Avenant s'appliquent aux périodes d'imposition commençant à compter du 1^{er} janvier 2023.
3. Le présent Avenant demeure en vigueur jusqu'à la fin de l'année suivant celle de son entrée en vigueur. En l'absence de conclusion d'un nouvel avenant à cette date, le présent avenant sera reconduit.
4. Nonobstant le paragraphe 3, le présent Avenant cesse d'être en vigueur si la Convention cesse d'être en vigueur.

En foi de quoi les soussignés, dûment autorisés à cette fin par leurs Gouvernements respectifs, ont signé le présent Avenant.

Fait à Bruxelles, le 7 novembre 2022, en double exemplaire en langue française.

**POUR LE GOUVERNEMENT DU
GRAND-DUCHÉ DE LUXEMBOURG,**

A handwritten signature in blue ink, appearing to read 'Yuriko Backes', with a stylized flourish underneath.

Yuriko Backes
Ministre des Finances

**POUR LE GOUVERNEMENT DE LA
RÉPUBLIQUE FRANÇAISE,**

A handwritten signature in blue ink, appearing to read 'Bruno Le Maire', with a stylized flourish underneath.

Bruno Le Maire
**Ministre de l'Économie, des Finances et
de la Souveraineté industrielle et
numérique**

Accord amiable entre les autorités compétentes de France et du Luxembourg relatif aux modalités d'application du point 3 du protocole de la Convention fiscale du 20 mars 2018

En application du paragraphe 3 de l'article 24 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 (« la Convention »), signée à Paris le 20 mars 2018, les autorités compétentes des deux États contractants sont convenues de ce qui suit en ce qui concerne les modalités d'application du point 3 du protocole de la Convention.

Le point 3 du protocole de la Convention stipule que :

« Il est entendu que pour l'application de la dernière phrase du paragraphe 1 de l'article 14 et sous réserve de toute disposition contraire figurant dans une convention préventive de la double imposition conclue par un des deux États contractants, un résident d'un État contractant qui exerce un emploi dans l'autre État contractant et qui, au cours d'une période imposable, est physiquement présent dans le premier État et/ou dans un État tiers pour y exercer un emploi durant une ou des périodes n'excédant pas au total 29 jours, est considéré comme exerçant effectivement son emploi dans l'autre État durant toute la période imposable. »

Cette disposition constitue une exception aux principes d'imposition des revenus d'emploi visés au paragraphe 1 de l'article 14 de la Convention précitée, dans la mesure où elle prévoit qu'un résident d'un État contractant qui exerce un emploi dans l'autre État contractant demeure soumis à l'impôt dans cet autre État lorsqu'il travaille au maximum 29 jours par an dans son État de résidence et/ou dans un État tiers.

1) Détermination du mode de calcul des 29 jours

a) Principe général

Pour le décompte annuel des 29 jours, sont pris en considération les jours où le salarié est physiquement présent dans l'État de sa résidence et/ou dans un État tiers pour y exercer son emploi.

Toute fraction de journée compte comme une journée entière de sorte que les jours où le salarié n'exerce son activité que partiellement dans son État de résidence et/ou dans un État tiers sont entièrement pris en compte pour le calcul des 29 jours.

En particulier, toute journée ou fraction de journée où le salarié est présent dans son État de résidence et/ou dans un État tiers afin de participer à une formation professionnelle est également prise en compte pour le calcul des 29 jours.

b) Cas particuliers

En cas de travail à temps partiel et/ou en cas d'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 de travail et/ou de la durée du contrat. Lorsque cette proportion ne correspond pas à un nombre de journées entières, le nombre inférieur de journées entières doit être retenu.

Par ailleurs, le seuil maximal de 29 jours doit s'apprécier de façon annuelle et globale, y compris en cas d'activité exercée au cours d'une même année dans le cadre de plusieurs contrats de travail distincts.

c) Journées à exclure

Les journées ou périodes pendant lesquelles la présence physique du salarié dans son État de résidence et/ou dans un État tiers ne sont pas justifiées par l'exercice de son emploi ne sont pas prises en compte pour le décompte des 29 jours. Il s'agit notamment :

- des jours de congé,
- des jours de repos hebdomadaire et des jours de fêtes légales lorsque le salarié n'est pas tenu de travailler,
- des jours d'incapacité de travail pour cause de maladie,
- les cas de force majeure en dehors de la volonté de l'employeur et du travailleur.

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

a) Principe général

En cas de dépassement du seuil de 29 jours, le contribuable perd le bénéfice de la disposition prévue au point 3 du protocole de la Convention.

Dans ce cas, conformément au paragraphe 1 de l'article 14 de la Convention, l'État de résidence récupère le droit d'imposer la rémunération reçue au titre d'un emploi salarié à compter du premier jour et à hauteur du temps où le salarié a été effectivement présent dans son État de résidence et/ou dans un État tiers afin d'y exercer cet emploi.

b) Cas particuliers

- Les rémunérations reçues pour cause de maladie ou de maternité et payées en application de la sécurité sociale d'un des États ne relèvent pas du champ d'application de l'article 14 mais sont visées par le paragraphe 2 de l'article 17 qui prévoit que l'État de provenance de ces rémunérations a le droit de les imposer.
- La rémunération perçue pour la réalisation des heures supplémentaires est imposable dans l'État où la prestation de travail supplémentaire a été effectuée.
- Le droit d'imposition des indemnités de licenciement et des rémunérations reçues pendant une période de préavis avec dispense de travailler durant cette période est régi par les principes énoncés aux commentaires sur l'article 15 du modèle de convention de l'OCDE.

3) La charge de la preuve

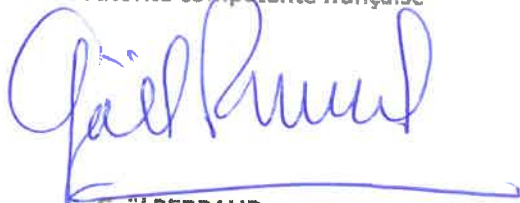
Un contribuable peut se prévaloir des dispositions du point 3 du protocole de la Convention franco-luxembourgeoise en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion et la fraude fiscales en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune s'il remplit les conditions énoncées ci-avant. Il lui appartient toutefois d'établir que ces conditions sont bien réunies et de tenir à la disposition de l'administration tout élément de preuve pertinent.

Dans ce cadre, la démonstration la plus fréquente qui sera exigée du contribuable résident d'un État contractant sera d'apporter les éléments de preuve permettant d'attester de sa présence physique sur le territoire de l'autre État contractant.

A titre d'exemples, la présence physique d'un résident d'un État contractant dans l'autre État contractant peut notamment être démontrée au moyen des documents suivants (liste non exhaustive):

- le contrat de travail ou une attestation de l'employeur mentionnant les fonctions exercées et l'endroit où elles sont exercées ;
- les feuilles nominatives de pointage des heures de travail ;
- les documents de transport nominatifs (billets de train, tickets d'avion, ...) ;
- les factures nominatives en rapport avec des frais de séjour (hôtel, location de voiture, ...) ;
- les listes de présence émargées à des réunions ou des formations (extrait de procès-verbal, ...) ;
- les documents relatifs à des achats de matériel, aux frais de restauration ou de cantine, dans l'État d'activité (factures de cartes de crédit, tickets de caisse, ...) ;
- les ordres de mission nominatifs.

Pour l'autorité compétente française



Gaël PERRAUD

Pour l'autorité compétente luxembourgeoise



Pascale TOUSSING

A Paris le 16 juillet 2020

A Luxembourg le 16 juillet 2020