



L.G. - Conv. D.I. n° 71

Objet: Avenant modifiant la Convention du 23 avril 2012 entre le Grand-Duché de Luxembourg et la République fédérale d'Allemagne tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir la fraude fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, et le Protocole y relatif, fait à Berlin, le 6 juillet 2023

Sommaire

1. Introduction
2. Les revenus d'emploi visés à l'article 14 de la Convention
 - 2.1. Précisions concernant la répartition forfaitaire du droit d'imposition des rémunérations des chauffeurs, des conducteurs de locomotive ainsi que du personnel accompagnant prévue par le paragraphe (1) de l'article 14 de la Convention
 - 2.2. Précisions concernant le nouveau paragraphe (1a) de l'article 14 de la Convention introduisant le seuil de tolérance de 34 jours dans la Convention
 - 2.2.1. Augmentation du seuil de tolérance à 34 jours
 - 2.2.2. Règle de tolérance de 30 minutes
 - 2.2.3. Prise en compte des jours de travail effectifs
 - 2.2.4. Répartition de la rémunération en fonction du temps de travail effectivement presté et détermination de ce temps de travail
 - 2.3. Précisions concernant les indemnités payées dans le cadre de l'application de l'article 14 de la Convention
 - 2.3.1. Indemnités payées dans le cadre d'un contrat de travail
 - 2.3.2. Indemnités payées en cas de licenciements collectifs
 - 2.3.3. Indemnités payées durant le préavis
3. Précisions concernant l'imposition des salaires, traitements et autres rémunérations similaires de la fonction publique
4. Précisions concernant les revenus tombant dans le champ d'application de l'article 17 de la Convention
5. Introduction des standards minima prévus par les travaux BEPS
 - 5.1. Préambule de la Convention
 - 5.2. Personnes visées
 - 5.3. Introduction de la disposition anti-abus des objets principaux
6. Autres dispositions
 - 6.1. Article 3 de l'Avenant

- 6.2. Imposition des dividendes
 - 6.2.1. Modifications au niveau du paragraphe (2) de l'article 10 de la Convention
 - 6.2.2. Modifications au niveau du paragraphe (3) de l'article 10 de la Convention
 - 6.3. Adaptation des dispositions de l'article 11 de la Convention
 - 6.4. Introduction d'une « *exit tax* » dans le cadre de l'application des dispositions conventionnelles des gains en capital
 - 6.5. Précisions concernant l'élimination des doubles impositions
 - 6.6. Modifications relatives aux dispositions de la procédure amiable
7. Entrée en vigueur de l'Avenant

1. Introduction

Comme renseigné dans l'exposé des motifs du projet de loi relatif à l'Avenant, celui-ci a pour objet:

- d'intégrer certaines dispositions figurant dans les accords amiables signés en 2011 et concernant le traitement fiscal des salaires des frontaliers, des indemnités payées en cas de licenciement et des salaires touchés par les chauffeurs routiers, les conducteurs de locomotive et le personnel accompagnant, certaines dispositions qui ont pour objet de régler des divergences d'interprétation entre les autorités compétentes en ce qui concerne l'application de ces accords amiables signés en 2011 ainsi que certaines dispositions nouvelles concernant les rémunérations relatives à la fonction publique;
- d'intégrer dans la Convention les standards minima prévus par les travaux BEPS; et
- d'intégrer certaines dispositions en raison de l'évolution de la fiscalité en matière conventionnelle depuis 2012.

Par ailleurs, les autorités compétentes ont conclu un accord amiable (« *Konsultationsvereinbarung* ») afin d'apporter des précisions supplémentaires relatives à l'interprétation et à l'application des dispositions prévues dans l'Avenant précité.

2. Les revenus d'emploi visés à l'article 14

2.1. Précisions concernant la répartition forfaitaire du droit d'imposition des rémunérations des chauffeurs, des conducteurs de locomotive ainsi que du personnel accompagnant prévue par le paragraphe (1) de l'article 14

Le premier paragraphe de l'article 7 de l'Avenant du 6 juillet 2023 modifie le paragraphe (1) de l'article 14 de la Convention fiscale germano-luxembourgeoise en y ajoutant une disposition concernant l'imposition des chauffeurs professionnels routiers ou de bus, des conducteurs de locomotive ainsi que du personnel accompagnant.

Ainsi, le paragraphe précité préconise une répartition forfaitaire du droit d'imposition pour les rémunérations touchées par des salariés qui sont occupés dans le domaine du transport de personnes ou de marchandises par des entreprises de transport qui sont des résidents du Luxembourg ou de l'Allemagne, respectivement qui ont un établissement stable dans un de ces deux États supportant la rémunération des salariés. Cette répartition s'applique aux personnes qui exercent leur activité salariée dans le domaine du transport transfrontalier international. Il s'agit d'une mesure de simplification pour les employeurs qui n'ont pas besoin de tenir compte du temps réel passé par leurs salariés dans les différents États ou territoires tiers afin de répartir le droit d'imposition de leurs rémunérations entre l'Allemagne et le Luxembourg.

Cette imposition forfaitaire s'illustre à titre d'exemple de la manière suivante, tout en notant que dans cet exemple l'État de résidence du salarié se situe en Allemagne et l'État d'établissement de l'employeur au Luxembourg:

État d'activité	Imposition en Allemagne	Imposition au Luxembourg
Allemagne (exclusivement)	100%	/
Luxembourg (exclusivement)	/	100%
État(s) ou territoire(s) tiers (exclusivement)	100%	/
Allemagne et État(s) ou territoire(s) tiers	100%	/
Luxembourg et Allemagne	50%	50%
Luxembourg et un État ou territoire tiers	50%	50%
Luxembourg et deux États ou territoires tiers	66,66%	33,33%
Luxembourg, Allemagne et un État ou territoire tiers	66,66%	33,33%
Luxembourg, Allemagne et deux États ou territoires tiers	75%	25%

2.2. Précisions concernant le nouveau paragraphe (1a) de l'article 14 de la Convention introduisant le seuil de tolérance de 34 jours dans la Convention

2.2.1. Augmentation du seuil à 34 jours

Le paragraphe 2 de l'article 7 de l'Avenant introduit le principe du seuil de tolérance dans le texte conventionnel en y ajoutant un nouveau paragraphe (1a) à l'article 14 de la Convention. Dans le passé, ce principe a été reconnu par le biais d'un accord amiable sans que ce dernier n'ait été incorporé dans le texte conventionnel de l'article 14.

Par le nouvel Avenant, le seuil de tolérance pour l'activité exercée par une personne physique, résidente d'un des États contractants, dans son État de résidence et/ou dans un État (territoire) tiers est porté à 34 jours. Ainsi, la rémunération touchée par une personne résidente d'un État contractant pour une activité salariée exercée dans cet État et/ou dans un État (territoire) tiers reste imposable, nonobstant le paragraphe (1) de l'article 14, dans l'autre État contractant si l'activité est exercée pendant moins de 35 jours dans son État de résidence et/ou dans un État tiers.

Le point III. 2. de l'accord amiable précise que le seuil de tolérance n'est pas proratisé dans le cas d'un contribuable commençant ou terminant son activité salariée au courant d'une année. Il en est de même lorsqu'un contribuable est engagé à temps partiel de sorte qu'il profitera également du seuil de tolérance de 34 jours. De même, il convient de préciser qu'une journée avec des horaires de travail raccourcis constitue un jour de travail effectif qui est entièrement pris en considération pour la comptabilisation du seuil de tolérance (point III. 1. de l'accord amiable).

Exemples:

1. Un salarié résident de l'Allemagne a un contrat de travail à temps partiel de 75 pour cent auprès d'un employeur luxembourgeois. Le seuil de tolérance n'est pas à réduire proportionnellement de sorte que le contribuable a droit au seuil de tolérance de 34 jours pour l'année considérée.

2. Un salarié résident de l'Allemagne a signé un contrat de travail avec un employeur luxembourgeois débutant le 1^{er} juillet d'une année concernée. Le seuil n'est pas à réduire proportionnellement de sorte que le contribuable a droit au seuil de tolérance de 34 jours pour l'année considérée.

3. Un salarié résident de l'Allemagne a signé un contrat de travail à temps partiel de 75 pour cent auprès d'un employeur luxembourgeois à partir du 1^{er} octobre. Le seuil n'est pas à réduire proportionnellement de sorte que le contribuable a droit au seuil de tolérance de 34 jours pour l'année considérée.

En cas de dépassement du seuil de tolérance de 34 jours, seules les règles générales des paragraphes (1) et (2) de l'article 14 de la Convention sont applicables.

L'accord amiable conclu par les autorités compétentes contient au point III. 4. d'autres exemples concernant l'application de ce seuil de tolérance.

2.2.2. Règle de tolérance de 30 minutes

Conformément au point 9 de l'alinéa 4 de l'article 13 de l'Avenant relatif à l'article 14 de la Convention, l'activité n'est considérée comme étant exercée dans un État ou territoire que si cette activité a été exercée dans un État ou territoire pendant au moins 30 minutes. Cette règle de tolérance permet par exemple à une personne à exécuter certaines tâches depuis son domicile comme la gestion de ses courriels professionnels avant de se rendre au travail dans l'autre État sans que cette activité ne soit prise en compte pour le calcul du seuil de tolérance de 34 jours.

Ainsi, les activités de courte durée dans l'État de résidence ou dans un État (territoire) tiers ne sont donc pas prises en considération dans le cadre du calcul du seuil de tolérance.

L'accord amiable contient également au point III. 4. des exemples prenant en compte cette règle de tolérance de 30 minutes.

2.2.3. Prise en compte des jours de travail effectifs

Les jours de travail à prendre en compte pour le calcul du seuil sont les jours de travail effectivement exercés au courant d'une année civile pour lesquels le salarié reçoit une rémunération (point 10 de l'alinéa 4 de l'article 13 de l'Avenant). L'Avenant précise expressément qu'une activité est exercée dans le cas d'une permanence pour laquelle le contribuable touche une rémunération. Par ailleurs, l'accord amiable précise au point III. 6. que tel est le cas même s'il n'y a pas d'intervention concrète du contribuable.

Ainsi, les primes d'astreinte sont imposables dans l'État contractant dans lequel l'activité est effectivement exercée. Lorsqu'un contribuable résidant en Allemagne doit se tenir à la disposition de son employeur depuis son domicile (astreinte, permanence), la rémunération en résultant est imposable en Allemagne lorsqu'il n'y a pas eu d'intervention de la part du contribuable sous réserve que le seuil de tolérance ait été dépassé. Par contre, la rémunération touchée pour une intervention effectuée est imposable dans l'État où cette intervention concrète a eu lieu.

Exemples:

1. Un salarié résident allemand exerce son activité salariée habituellement au Luxembourg. Au cours de l'année, il preste, d'une part, 10 jours en télétravail et, d'autre part, il doit dans le cadre de son activité assurer 15 jours en astreinte sans exercice effectif au Luxembourg. Le Luxembourg dispose du droit d'imposition pour la totalité de la rémunération puisque le seuil de tolérance n'est pas dépassé. Dans le cadre du calcul du seuil de tolérance, les astreintes sont considérées dès lors que le contribuable a assuré la permanence depuis son domicile même sans intervention effective.

2. Un salarié résident allemand exerce son activité salariée habituellement au Luxembourg. Au cours de l'année, il preste, d'une part, 20 jours en télétravail et, d'autre part, il doit dans le cadre de son activité assurer 15 jours en astreinte sans exercice effectif au Luxembourg.

L'Allemagne dispose du droit d'imposition pour la totalité de la rémunération se rapportant aux 35 jours puisque le seuil de tolérance est dépassé.

Il est à signaler que pour le calcul du seuil de tolérance dans le cadre du travail en rotation (*Schichtdienst*) ou de permanence, seul un jour est à considérer pour un travail commençant durant une journée calendaire et se terminant le lendemain. Un seul jour de travail n'est donc pris en compte pour le calcul du seuil lorsqu'un contribuable effectue un travail en rotation allant de 22 heures jusqu'à 6 heures le lendemain (point III. 5. de l'accord amiable).

Les jours durant lesquels aucune activité n'est exercée ne sont pas pris en compte pour la détermination du seuil de tolérance même si une rémunération doit être payée au salarié en raison des dispositions prévues par le droit du travail. La rémunération touchée en raison de mauvaises conditions météorologiques (*Schlechtwettergeld*) a été citée à titre d'exemple (point III.6. de l'accord amiable).

2.2.4 Répartition de la rémunération en fonction du temps de travail effectivement presté et détermination de ce temps de travail

L'accord amiable conclu par les autorités compétentes du Luxembourg et de l'Allemagne précise les principes à appliquer pour la répartition de la rémunération et pour la détermination du temps de travail effectivement effectué. L'accord amiable contient des exemples à ce sujet au point I. 2. c).

La répartition de la rémunération touchée par un salarié doit être faite en fonction du temps de travail effectivement effectué. Elle doit d'abord être faite de manière directe. Il s'agit en premier lieu de la rémunération courante (*laufende Vergütung*) pour laquelle la répartition peut se faire de jour en jour. La détermination du temps de travail par journée afin de faire cette répartition doit être faite sur base des minutes où l'activité est exercée dans les différents États [point I. 2. b) de l'accord amiable].

Exemples:

1. Un salarié réside en Allemagne et travaille tous les jours 4 heures en Allemagne et 4 heures au Luxembourg pour un employeur luxembourgeois.

La répartition du droit d'imposition s'effectue à raison de 50 pour cent par journée de sorte que le pourcentage à appliquer pour l'année concernée est également de 50 pour cent. Par conséquent, le Luxembourg et l'Allemagne disposent chacun de 50 pour cent du droit d'imposition de la rémunération annuelle du salarié.

2. Un salarié réside en Allemagne et exerce habituellement son activité au Luxembourg. Sous réserve que le salarié ait dépassé le seuil de tolérance, la répartition du droit d'imposition de sa rémunération est effectuée en fonction du temps de travail effectivement presté en minutes. Lorsque ce salarié est présent pour exercer son activité salariée pendant une journée en Allemagne à raison de 200 minutes, en France à raison de 100 minutes et au Luxembourg à raison de 180 minutes, la répartition de la rémunération pour cette journée se fait de manière directe dans une proportion de 300/480 minutes pour l'Allemagne et de 180/480 minutes pour le Luxembourg.

Par contre, lorsqu'une répartition de manière directe n'est pas possible, il faut avoir recours à une répartition indirecte qui est basée sur le temps de travail effectivement effectué qui a été déterminé de manière directe. Cette répartition indirecte concerne à titre d'exemples les rémunérations supplémentaires comme les gratifications touchées en fin d'année ou les cadeaux offerts pour tant d'années d'activité ainsi que les rémunérations pour les jours de congé ou celles payées pour les jours de congé qui ne sont pas pris par le contribuable.

Les jours de maladie avec ou sans continuation du paiement du salaire, les jours de congé ainsi que les jours de récupération ou de compensation de travail (*Arbeitszeitausgleich*) ne sont pas considérés comme étant des jours de travail effectivement effectués. Par contre, sont pris en considération les jours fériés ainsi que les jours de weekend pour lesquels le salarié touche une rémunération [point I. 2. a) de l'accord amiable].

Comme indiqué ci-dessus, la répartition se fait sur base des minutes où l'activité est effectivement exercée dans les différents États.

2.3. Précisions concernant les indemnités payées dans le cadre de l'application de l'article 14 de la Convention

En application du point 8(5) de l'alinéa 4 de l'article 13 de l'Avenant relatif à l'article 14 de la Convention, les indemnités visées ci-dessous doivent faire l'objet d'un échange de renseignement spontané en vertu de l'article 25 de la Convention.

2.3.1. Indemnités payées dans le cadre d'un contrat de travail

Les indemnités payées dans le cadre d'un contrat de travail et composées d'un rappel d'appointements, de salaires ou d'autres rémunérations sont, conformément au paragraphe (1) de l'article 14 de la Convention, imposables dans l'État où l'activité salariée a été exercée. Il en est de même des indemnités accordées dans le cadre de la résiliation d'un contrat de travail [point 8(1) de l'alinéa 4 de l'article 13 de l'Avenant].

Pour les cas où le salarié a exercé son activité avant la résiliation du contrat en partie dans son État de résidence et/ou dans un État ou territoire tiers et en partie dans l'autre État, l'Avenant dispose que l'indemnité ne peut être imposée dans l'autre État qu'à concurrence du pourcentage obtenu en prenant en compte le total des salaires touchés au cours des 5 années précédant la résiliation du contrat de travail par rapport aux salaires imposables dans l'autre État au cours de ces 5 années.

Exemple:

Un contribuable est un résident de l'Allemagne et a exercé son activité auprès d'un employeur luxembourgeois. Avant la résiliation de son contrat de travail, il a exercé son activité régulièrement au Luxembourg et en Allemagne. Ce salarié a exercé son activité au cours des 5 années précédant la résiliation de la manière suivante :

	Luxembourg	Allemagne
2023	75%	25%
2022	100%	0%
2021	50%	50%
2020	80%	20%
2019	70%	30%

Il s'ensuit le calcul suivant :

$$75 + 100 + 50 + 80 + 70 = 375 / 5 = 75$$

Par conséquent, l'indemnité perçue en 2024 est imposable au Luxembourg à raison de 75 pour cent.

Les indemnités ayant la nature d'une pension (*Versorgungscharakter*) ne sont pas visées par l'article 14 de la Convention mais par le paragraphe (1) de l'article 17 de la Convention. Ainsi, ces indemnités ne sont imposables que dans l'État de résidence du bénéficiaire.

2.3.2. Indemnités payées en cas de licenciements collectifs

Le point 8(3) de l'alinéa 4 de l'article 13 de l'Avenant réglemente l'attribution du droit d'imposition des indemnités qu'un salarié perçoit en vertu d'un accord entre l'employeur et la représentation du personnel en cas de licenciements collectifs au Luxembourg ou en Allemagne. Avant de procéder à des licenciements collectifs, l'employeur doit entamer des négociations avec la représentation du personnel afin d'établir un plan social pour le personnel concerné. Les indemnités de licenciement ou de départ font également partie de cet accord lorsqu'un tel accord est trouvé par les partenaires sociaux.

Par ailleurs, le nouvel Avenant définit l'expression de « licenciements collectifs » et vise en particulier les suppressions de postes motivées par des raisons non inhérentes à la personne du salarié, lesquelles doivent concerner au moins 7 salariés sur une période de 30 jours respectivement 15 salariés sur une période de 90 jours. L'Avenant précise que ces indemnités ne sont imposables que dans l'État duquel l'accord a été conclu suivant son droit interne.

2.3.3. Indemnités payées durant le préavis

Suivant le point 7 de l'alinéa 4 de l'article 13 de l'Avenant relatif à l'article 14 de la Convention concernant les indemnités avec dispense de travail, ces rémunérations sont imposables dans l'État dans lequel l'activité aurait été exercée sans dispense de travail. Les rémunérations perçues par le contribuable en cas de licenciement durant la période de préavis avec dispense de travail sont visées par cette disposition.

Le point IV. de l'accord amiable précise que dans le cadre du seuil de tolérance de 34 jours et de la répartition du droit d'imposition, il faudra prendre en considération les faits passés, c'est-à-dire que lors d'une dispense de travail durant la deuxième moitié de l'année calendaire (juillet à décembre), l'exercice de l'activité durant la première moitié de l'année sera considéré afin de déterminer la répartition du droit d'imposition.

A noter que lors d'un licenciement avec une dispense de travail durant la première moitié de l'année (janvier-juin), l'exercice de l'activité durant l'année précédente (N-1) sera considéré pour déterminer la répartition du droit d'imposition de la rémunération durant la dispense de travail. Par conséquent, dans le cadre du seuil de tolérance, le nombre de jours prestés en dehors du territoire luxembourgeois durant la période de dispense de travail pendant la première moitié de l'année correspondra au nombre de jours exercés en dehors du territoire luxembourgeois de l'année précédente.

3. Précisions concernant l'imposition des salaires, traitements et autres rémunérations similaires de la fonction publique

L'article 9 de l'Avenant introduit en ce qui concerne l'imposition des salaires, traitements et autres rémunérations similaires de la fonction publique, comme pour les revenus de l'emploi visés à l'article 14 de la Convention fiscale germano-luxembourgeoise, un seuil de tolérance de 34 jours au sous-paragraphe c) du paragraphe (1) de l'article 18 de ladite Convention.

Par conséquent, les frontaliers allemands travaillant dans la fonction publique du Luxembourg et exerçant régulièrement leur activité salariée au Luxembourg, pourront désormais profiter du même seuil de tolérance que les frontaliers allemands travaillant dans le secteur privé. Ainsi, un fonctionnaire luxembourgeois travaillant pour l'administration gouvernementale du Luxembourg et résidant en Allemagne pour des raisons privées peut désormais travailler en Allemagne en y faisant par exemple du télétravail pendant 34 jours sans être imposable en Allemagne. N'est visée que l'activité exercée dans son État de résidence.

L'accord amiable contient d'autres exemples concernant l'application de ce seuil de tolérance au point VI. 5. de l'accord amiable.

Par ailleurs, le nouvel Avenant a également introduit un deuxième seuil de tolérance ayant la logique inverse dans le cadre de l'application de l'article 18, au sous-paragraphe b) du paragraphe (1) de la Convention, couvrant le personnel des ambassades ne tombant pas sous le statut de la Convention de Vienne (point VI. 6. de l'accord amiable).

Dans ce cas de figure, l'État de résidence du contribuable dispose exclusivement du droit d'imposition pour toutes les rémunérations perçues durant une année calendaire dans la mesure où le seuil de tolérance de 34 jours n'est pas dépassé.

En particulier, sont donc visées les personnes ayant leur résidence fiscale au Luxembourg et exerçant une activité salariée dans la fonction publique allemande (exemple: concierge pour l'Ambassade allemande au Luxembourg), et exerçant habituellement leur activité au Luxembourg, mais devant se déplacer pour rendre leurs services en Allemagne et/ou dans un État tiers pour quelques jours en dehors du territoire luxembourgeois sans dépasser 34 jours à condition d'avoir la nationalité luxembourgeoise ou de ne pas avoir établi leur résidence au Luxembourg à la seule fin de rendre les services (à l'ambassade allemande par exemple).

L'accord amiable rappelle quelques principes concernant le droit d'imposition des États contractants à exercer en tant qu'État de résidence ou en tant qu'État de provenance des rémunérations de la fonction publique et qui sont déjà prévus par les dispositions du paragraphe (1) de l'article 18.

Par ailleurs, l'accord amiable contient des exemples concernant l'application des seuils de tolérance et dispose pour l'application de ces seuils:

- qu'une journée avec des horaires de travail raccourcis est entièrement prise en considération pour la comptabilisation du seuil de tolérance ;
- qu'un contribuable engagé à temps partiel ou un contribuable commençant ou terminant son emploi durant une année a droit au seuil de tolérance de 34 jours ;
- que la règle de tolérance des 30 minutes est également applicable à l'endroit de la fonction publique de sorte qu'une activité de courte durée de moins de 30 minutes n'est pas prise en compte pour le calcul des seuils de tolérance visés à l'article 18 ;
- que les jours de travail à prendre en compte pour le calcul des seuils sont les jours de travail effectivement exercés au courant d'une année civile pour lesquels le salarié reçoit une rémunération. Par ailleurs, une activité est exercée dans le cas d'une permanence pour laquelle le contribuable touche une rémunération.

4. Précisions concernant les revenus tombant dans le champ d'application de l'article 17 de la Convention

Comme noté ci-dessus au point 2.3.1., les indemnités ayant la nature d'une pension (*Versorgungscharakter*) ne sont pas visées par l'article 14 de la Convention mais par le paragraphe (1) de l'article 17 de la Convention. Ainsi, ces indemnités ne sont imposables que dans l'État de résidence du bénéficiaire.

Par ailleurs, l'article 8 de l'Avenant apporte des modifications relatives à l'imposition des pensions relevant de la législation allemande et visées à l'article 17 de la Convention.

L'accord amiable énumère au point V. quelques indemnités et rémunérations tombant sous le champ d'application du paragraphe (2) de l'article 17 concernant les sommes payées à un résident d'un État contractant en application de la législation sociale de l'autre État contractant et qui ne sont imposables que dans cet autre État.

Il s'agit en ce qui concerne le Luxembourg :

- des sommes payées en cas de chômage partiel (*Kurzarbeit*) ainsi que les indemnités de chômage ;
- les salaires ainsi que les indemnités payées en cas d'incapacité de travail, les indemnités (*Lohnfortzahlung*) payées en cas de congé de maternité, en cas de dispense de travail pour les femmes enceintes, pour le congé (*Adoptionsurlaub*) pris en cas de l'adoption d'un enfant ;
- les aides temporaires au réemploi ;
- les sommes payées en cas de préretraite progressive ou en cas de préretraite-ajustement dans la mesure où ces sommes ne sont pas à charge de l'employeur.

Il s'agit en ce qui concerne l'Allemagne :

- des sommes payées en cas de chômage partiel (*Kurzarbeitgeld*) ainsi que les indemnités de chômage ;
- les indemnités payées aux salariés assurés légalement en cas d'incapacité de travail, les indemnités de maternité (*Mutterschaftsgeld gesetzlich Versicherter während der Mutterschutzfristen vor und nach der Entbindung*) ;
- les pensions payées par les régimes de prévoyance institués pour des professions déterminées (*berufsständische Versorgungswerke*).

5. Introduction des standards minima prévus par les travaux BEPS

5.1. Préambule de la Convention

L'article 1^{er} de l'Avenant adapte le Préambule de la Convention afin de préciser que l'objet de la Convention est l'élimination de la double imposition en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune sans créer de possibilités de non-imposition ou d'imposition réduite par l'évasion ou la fraude fiscale y compris par des mécanismes de chalandage fiscal destinés à obtenir les allègements prévus dans la présente Convention au bénéfice indirect de résidents d'États ou de territoires tiers.

A noter que la Convention, dans sa version du 23 avril 2012, ne comprenait pas ce préambule, tel qu'il a été prévu dans le contexte des travaux de l'OCDE concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices.

5.2. Personnes visées

Dans le même sens, le texte conventionnel ne comprenait pas de paragraphe couvrant le cas de figure d'entités ou de dispositifs qu'un des États contractants ou les deux traitent comme étant totalement ou partiellement transparents à des fins fiscales. Ce paragraphe n'a été introduit dans le modèle de convention fiscale de l'OCDE que dans sa version de 2017 de sorte que la Convention de 2012 ne comprenait pas un tel paragraphe.

Ainsi, l'article 2 de l'Avenant modifie donc la Convention existante dans le sens que les bénéficiaires de la Convention ne sont pas accordés lorsqu'aucun des États contractants ne traite, selon sa législation nationale, le revenu d'une entité comme étant le revenu de l'un de ses résidents.

Par ailleurs, il est proposé au point 3 du paragraphe 2 de l'article 13 de l'Avenant que les autorités compétentes des deux États se consultent conformément à l'article 24 de la Convention relatif à la procédure amiable afin de trouver une solution lorsque l'application du nouveau paragraphe (2) de l'article 1^{er} de la Convention conduit à une double imposition.

5.3. Introduction de la disposition anti-abus des objets principaux

L'article 12 de l'Avenant introduit dans la Convention la règle anti-abus des objets principaux prévue dans le contexte des travaux de l'OCDE concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéficiaires. Cette disposition a pour effet de refuser un avantage de la Convention fiscale lorsqu'un des objets principaux d'un montage ou d'une transaction est l'octroi d'un avantage prévu par la Convention. Toutefois, la dernière partie de la disposition prévoit que l'avantage de la Convention peut être octroyé lorsqu'on peut démontrer que l'octroi de cet avantage est conforme à l'objet et au but des dispositions de la Convention.

6. Autres dispositions

6.1. Article 3 de l'Avenant

L'article 3 de l'Avenant modifie le paragraphe (1) lettre a) de l'article 3 de la Convention qui définit certains termes et expressions couramment utilisés dans la Convention en ajoutant l'expression « territoire tiers » au niveau de l'expression « État tiers ». Cet ajout a été nécessaire puisque l'expression intervient dans le cadre de l'application de l'article 14 de la Convention.

6.2. Imposition des dividendes

6.2.1. Modifications au niveau du paragraphe (2) de l'article 10 de la Convention

L'article 4 de l'Avenant modifie le paragraphe (2) de l'article 10 de la Convention en supprimant la référence aux sociétés de personnes et aux sociétés d'investissement. Par ailleurs, la lettre c) du paragraphe 2 visant certaines sociétés de placement immobilier a également été supprimée.

A noter que l'Avenant ne modifie pas le principe de répartition du droit d'imposition des dividendes, lequel reste partagé entre l'État de la source et l'État de résidence du bénéficiaire. L'impôt à percevoir par l'État de la source ne pourra pas excéder cinq pour cent du montant brut des dividendes, à condition que le bénéficiaire effectif est une société qui détient directement au moins dix pour cent du capital de la société qui paie les dividendes. La retenue à la source s'élève à quinze pour cent du montant brut des dividendes dans tous les autres cas.

Par ailleurs, une disposition spécifique concernant le traitement des REIT (« *Real Estate Investment Trust* ») a été retenue au paragraphe (2) de l'article 10 de la Convention. Pour ce type d'investissement, le taux de retenue prévu est de quinze pour cent du montant brut des dividendes.

Le point 4 de l'alinéa 2 de l'article 13 de l'Avenant dispose que lorsque les dividendes qui sont touchés par une entité ou un dispositif considéré comme transparent, sont attribuables par un État contractant à des fins fiscales à une personne qui est un résident de cet État, ceux-ci sont considérés comme étant touchés directement par cette personne pour l'application de l'article 10.

6.2.2. Modifications au niveau du paragraphe (3) de l'article 10 de la Convention

La définition de l'expression de « dividendes » est également modifiée par l'Avenant en supprimant la référence aux « sociétés d'investissement ». Cette dernière est remplacée par l'expression « organisme de placement collectif ».

Le paragraphe 1 du point 1 de l'alinéa 1 de l'Avenant modifie le Protocole en ce qui concerne les organismes de placement collectif qui tombent désormais dans le champ d'application de toute la Convention. Sont visés par l'expression organisme de placement collectif :

- en ce qui concerne le Luxembourg les fonds d'investissement au sens des lois suivantes:
 - la loi du 17 décembre 2010 concernant les organismes de placement collectif;
 - la loi du 13 février 2007 relative aux fonds d'investissement spécialisés; et
 - la loi du 23 juillet 2016 relative aux fonds d'investissement alternatifs réservés

à l'exception des organismes constitués sous forme de sociétés de personnes.

Les fonds communs de placement sont visés par cette disposition et tombent dans le champ d'application de la Convention ;

- et en ce qui concerne l'Allemagne :
 - les fonds d'investissement au sens de la législation fiscale sur l'investissement (*Investmentsteuergesetz*) à l'exception des organismes constitués sous forme de sociétés de personnes.

Par ailleurs, l'article 13 de l'Avenant du 6 juillet 2023 introduit une nouvelle disposition qui prévoit qu'un organisme de placement collectif convenu entre les autorités compétentes des États contractants peut être visé par la Convention lorsque des conditions spécifiques sont satisfaites, à savoir un capital largement diffusé, une détention directe ou indirecte d'un portefeuille diversifié de valeurs mobilières ou un objectif de réalisation directe ou indirecte de revenus immobiliers, une soumission aux règles de protection des investisseurs de l'État dans lequel il est établi et l'établissement dans un des deux États contractants.

De même, l'Avenant précise qu'un organisme de placement collectif qui est établi dans un État contractant et qui touche des revenus de l'autre État contractant est à considérer comme résident fiscal de l'État dans lequel il est établi et comme le bénéficiaire effectif des revenus touchés.

6.3. Adaptation des dispositions de l'article 11 de la Convention

Par son article 5, l'Avenant adapte les dispositions de l'article 11 de la Convention fiscale de 2012 au modèle de convention fiscale de l'OCDE. Ainsi, les intérêts provenant d'un État contractant et versés au bénéficiaire résident de l'autre État contractant, ne sont imposables que dans cet autre État.

6.4. Introduction d'une « exit tax » dans le cadre de l'application des dispositions conventionnelles des gains en capital

L'article 6 du nouvel Avenant reprend le système de l'« exit tax » et régleme donc dans l'hypothèse d'un changement de résidence d'une personne d'un État contractant vers l'autre État contractant, que le premier État impose les gains qui sont supposés être réalisés par une telle personne sur des actions ou une autre participation au moment de ce changement de résidence.

6.5. Précisions concernant l'élimination des doubles impositions

L'article 10 du nouvel Avenant modifie certaines dispositions de l'article 22 de la Convention ayant pour objet les méthodes pour éliminer la double imposition en Allemagne et au Luxembourg.

En ce qui concerne l'Allemagne:

Le paragraphe (1) lettre a) est modifié et stipule que les revenus provenant du Luxembourg et la fortune qui y est située sont exempts d'impôt en Allemagne lorsque ces revenus ou cette fortune ne sont pas visés par le paragraphe (1) lettre b) de l'article 22 qui n'a pas fait l'objet de

changements dans l'Avenant et qui prévoit le système de l'imputation pour certains types de revenus.

Ainsi, cette exemption s'applique uniquement lorsque ces revenus ou cette fortune sont effectivement soumis à l'impôt au Luxembourg conformément aux dispositions de la Convention.

Par ailleurs, les dividendes provenant d'une participation d'au moins 10 pour cent qu'une société résidente de l'Allemagne détient directement dans une société luxembourgeoise sont exempts d'impôt en Allemagne. Cette disposition ne s'applique ni aux dividendes payés par une société luxembourgeoise exempte de l'impôt, ni aux dividendes qui sont déductibles au Luxembourg à des fins fiscales ou aux dividendes qui sont distribués à une personne qui n'est pas à considérer comme une société résidente de l'Allemagne. Ces participations sont sous les mêmes conditions exemptes de l'impôt sur la fortune allemand.

Une nouvelle disposition est introduite au paragraphe (1) lettre e) ayant pour objet d'éviter l'absence d'imposition qui résulterait de désaccords entre le Luxembourg et l'Allemagne sur les faits d'un cas spécifique ou sur l'interprétation des dispositions de la Convention.

Par ailleurs, le paragraphe 3 de l'article 10 de l'Avenant introduit une nouvelle lettre f) au paragraphe (1) de l'article 22 de la Convention disposant au point aa) que l'Allemagne a le droit d'appliquer la méthode de l'imputation à l'égard des revenus ou de la fortune dont le droit d'imposition revient au Luxembourg conformément aux dispositions de la Convention mais qui ne sont pas effectivement soumis à l'impôt au Luxembourg.

Par ailleurs, la notion de «effectivement imposé» est précisée au point 2 de l'alinéa 2 de l'article 13 de l'Avenant ainsi qu'au point VII. de l'accord amiable. Les revenus ou éléments de revenu sont effectivement considérés comme étant imposés lorsque ces revenus ou cette fortune font partie du montant global des revenus ou de la fortune à partir duquel l'impôt est calculé.

En d'autres termes, cette disposition a un impact sur la méthode de l'élimination de la double imposition prévue par l'article 22 de la Convention. En effet, l'Allemagne applique pour éliminer la double imposition la méthode de l'imputation à l'égard des revenus et de la fortune dont le droit d'imposition revient au Luxembourg en vertu de la Convention mais qui n'y font pas l'objet d'une imposition effective.

L'accord amiable précise que

- les revenus ou les éléments de revenu sont considérés comme étant effectivement soumis à l'impôt même si ces revenus ou éléments de revenu ne sont imposés qu'en partie ou ne sont pas imposés suite à la déduction d'un abattement, de frais d'obtention ou d'un report de perte;
- les suppléments de salaires payés pour le travail de nuit, de dimanche et de jour férié sont considérés comme étant effectivement imposés étant donné que seul les suppléments sont exempts de l'impôt sur le revenu tandis que les salaires de base payés pour ces travaux effectués sont soumis à l'impôt sur le revenu.

Par contre, ne sont pas considérés comme des revenus effectivement soumis à l'impôt:

- les revenus qui ne sont pas visés par la loi concernant l'impôt sur le revenu comme les gains de loterie;
- les salaires ainsi que les suppléments payés pour les heures supplémentaires prestées par le salarié qui sont complètement exempts de l'impôt sur le revenu.

Le point bb) permet à l'Allemagne d'appliquer la méthode de l'imputation pour éliminer la double imposition à l'égard de certains éléments de revenu ou de fortune qui doivent être notifiés au Luxembourg après des consultations effectuées par voie diplomatique.

6.6. Modifications relatives aux dispositions de la procédure amiable

Le paragraphe (5) de l'article 24 de la Convention fiscale de 2012 est supprimé par le nouvel Avenant. Par conséquent, une procédure d'arbitrage dans le cadre de procédures amiables, telle que prévue par les dispositions conventionnelles dans le passé, n'est plus envisageable. En effet, suite à l'entrée en vigueur du nouvel Avenant, une procédure d'arbitrage ne pourra uniquement être introduite dans le cadre de l'application de la directive européenne 2017/1852 du Conseil concernant les mécanismes de règlement des différends fiscaux dans l'Union européenne.

7. Entrée en vigueur de l'Avenant

L'article 14 de l'Avenant règle l'entrée en vigueur de l'Avenant dans les deux États contractants. L'Avenant entre en vigueur à la date de l'échange des instruments de ratification qui a eu lieu le 29 décembre 2023.

L'Avenant est donc applicable à partir du 1^{er} janvier 2024.

Par ailleurs, les accords amiables suivants ne sont plus applicables à partir du 1^{er} janvier 2024:

- accord amiable du 26 mai 2011 concernant l'imposition du salaire des frontaliers;
- accord amiable du 7 septembre 2011 concernant l'imposition des indemnités, des indemnités payées suite à un licenciement et/ou un plan social ainsi que des indemnités de chômage; et
- accord amiable du 7 septembre 2011 concernant l'imposition des chauffeurs, des conducteurs de locomotive ainsi que du personnel accompagnant qui sont des résidents d'un des États contractants et employés par une entreprise résidente de l'autre État.

La présente circulaire remplace les circulaires suivantes:

- circulaire L.G.-Conv. D.I. n°51 du 26 mars 2012;
- circulaire L.G.-Conv. n°56 du 26 mars 2012; et
- circulaire L.G.-Conv. n°57 du 26 mars 2012.

La présente circulaire est applicable à partir du 1^{er} janvier 2024 et, par ailleurs, aux cas ainsi qu'aux cas de procédures amiables qui n'ont pas encore été clôturés au 1^{er} janvier 2024.

Luxembourg, le 18 mars 2024

Le directeur des contributions f.f.,



Luc SCHMIT