



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
 - 2.1. Principe général du mode de calcul des 29 jours
 - 2.2. Cas particuliers
3. Principes d'imposition de la rémunération en cas de dépassement des 29 jours
 - 3.1. Principe général en cas de dépassement des 29 jours
 - 3.2. Cas particuliers
4. La charge de la preuve

Annexe: 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

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 »).

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 tout d'abord 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 apporte les précisions suivantes pour l'application de l'article 14 de la Convention:

«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 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 29 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 29 jours durant toute période imposable.

Illustration pratique:

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 prévus en 2020 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.

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

En application du paragraphe 3 de l'article 24 de la Convention les autorités compétentes du Luxembourg et de la France sont convenues 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.

2.1. _Principe général du mode de calcul des 29 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 29 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 29 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 est 220 jours pour une année donnée:

- 187 jours sont prestés au Luxembourg
- 20 jours sont prestés en France
- 8 jours sont prestés le matin en France et l'après-midi au Luxembourg
- 5 jours de formation ont lieu dans un État tiers

Le décompte pour l'application du seuil des 29 jours se présente comme suit: $20 + 8 + 5 = 33$ jours.

2.2. Cas particuliers

a) Réduction proportionnelle du seuil de 29 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 29 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.
Le seuil est à calculer de la manière suivante: $29 \times 75\% = 21,75$ arrondi à **21 jours**.
2. Un salarié résident de la France a signé un contrat de travail avec un employeur luxembourgeois débutant le 1^{er} juillet d'une année donnée.
Le seuil est déterminé de la manière suivante: $29 \times 6/12 = 14,5$ arrondi à **14 jours**.
3. Un salarié résident de la France a signé un contrat de travail à temps partiel de 75% avec un employeur luxembourgeois. Le contrat de travail débute le 1^{er} octobre.
Le seuil est à calculer de la manière suivante: $(29 \times 75\%) \times 3/12 = 5,4$ jours arrondi à **5 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 29 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 29 jours.

L'accord contient une liste non-limitative d'exemples concrets de journées à exclure du calcul des 29 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 29 jours

3.1. Principe général en cas de dépassement des 29 jours

Lorsque le seuil de 29 jours est dépassé, les règles générales prévues au paragraphe 1 de l'article 14 s'appliquent de nouveau de sorte que l'État de résidence récupère son droit d'imposition pour l'entièreté des périodes où le salarié a exercé son emploi dans son État de résidence et/ou dans un État tiers.

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:

- 187 jours sont prestés au Luxembourg
- 20 jours sont prestés en France
- 8 jours sont prestés dans un État tiers
- 5 jours de formation ont lieu dans un État tiers

Le décompte pour l'application du seuil des 29 jours se présente comme suit: $20 + 8 + 5 = 33$ jours. Comme le seuil de 29 jours est dépassé, la France récupère le droit d'imposition pour la rémunération relative à ces **33 jours**.

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:

- 187 jours sont prestés au Luxembourg
- 20 jours sont prestés en France
- 5 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 29 jours se présente comme suit: $20 + 8 + 5 = 33$ jours. Comme le seuil des 29 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 20 + 5 + 4 (8 x 50%) = **29 jours**. 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.

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 stipule que:

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

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 29 jours, les heures supplémentaires sont à attribuer à l'État de résidence du salarié lorsqu'elles sont prestées dans l'État de résidence et/ou dans un État tiers.

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:
 - 187 jours sont prestés au Luxembourg
 - 40 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 29 jours est dépassé et que la prestation de ces 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 29 jours n'est pas dépassé et que l'intégralité du salaire est imposable au Luxembourg.

c) Indemnités de licenciement

Le droit d'imposition des indemnités de licenciement est 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 indemnité de licenciement doit être considérée comme une rémunération pour les douze derniers mois d'emploi attribuée proportionnellement aux différents endroits où l'emploi a été exercé au cours de cette période lorsqu'une telle indemnité est calculée en référence à la période d'emploi antérieur au service de l'employeur.

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 tous les faits et circonstances, que le salarié aurait travaillé au cours de la période de préavis.

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.

A 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.

Luxembourg, le 21 octobre 2020

Le directeur des contributions,



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

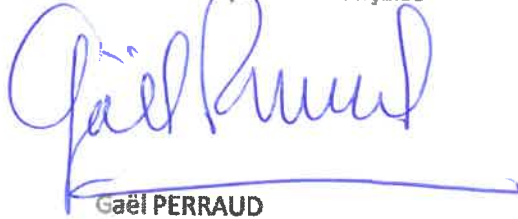
Un contribuable peut se prévaloir des dispositions du point 3 du protocole de la Convention franco-luxembourgeoise en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion et la fraude fiscales en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune s'il remplit les conditions énoncées ci-avant. 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