



Circulaire du directeur des contributions
L.G. - Conv. D.I. n° 69 du 18 novembre 2021¹

L.G. - Conv. D.I. n° 69

Objet: Imposition du personnel des ambassades accréditées au Luxembourg

Sommaire

1. La Convention de Vienne sur les relations diplomatiques du 18 avril 1961
2. Les Conventions fiscales conclues par le Luxembourg
3. La notion de « personnel recruté sur place »

1. La Convention de Vienne sur les relations diplomatiques du 18 avril 1961

La Convention de Vienne sur les relations diplomatiques du 18 avril 1961 (ci-après « Convention de Vienne »)² est un traité international qui gouverne les rapports diplomatiques entre États, l'immunité du personnel diplomatique et l'inviolabilité des ambassades. Parmi les immunités et privilèges accordés aux agents diplomatiques figurent l'immunité fiscale prévue par l'article 34³ de la Convention de Vienne.

L'agent diplomatique étranger qui est en service au Luxembourg (État accréditaire) est souvent considéré comme un résident fiscal de l'État accréditant (État qui entretient une mission diplomatique au Luxembourg).⁴ En application des dispositions de l'article 34 de la Convention de Vienne, un agent diplomatique d'une mission accréditée au Luxembourg n'est imposable au Luxembourg que du chef de revenus repris dans la liste des exceptions.

Exemples:

- L'ambassadeur d'une ambassade accréditée au Luxembourg perçoit un dividende d'une société luxembourgeoise, cotée en bourse de Luxembourg. En accord avec les dispositions légales luxembourgeoises, la société a opéré une retenue à la source sur le

¹ La présente circulaire remplace la note de service L.I.R./N.S. n° 2/1 du 30 juillet 2015.

² Mémorial A N° 31 du 24 juin 1966 « Loi du 17 juin 1966 portant approbation de la Convention de Vienne sur les relations diplomatiques et du Protocole de signature facultative concernant le règlement obligatoire des différends, faits à Vienne, le 18 avril 1961 ».

³ **Convention de Vienne sur les relations diplomatiques – Article 34 :** « *L'agent diplomatique est exempt de tous impôts et taxes, personnels ou réels, nationaux, régionaux ou communaux, à l'exception:*

- a) *des impôts indirects d'une nature telle qu'ils sont normalement incorporés dans le prix des marchandises ou des services;*
- b) *des impôts et taxes sur les biens immeubles privés situés sur le territoire de l'État accréditaire, à moins que l'agent diplomatique ne les possède pour le compte de l'État accréditant, aux fins de la mission;*
- c) *des droits de succession perçus par l'État accréditaire, sous réserve des dispositions du paragraphe 4 de l'article 39;*
- d) *des impôts et taxes sur les revenus privés qui ont leur source dans l'État accréditaire et des impôts sur le capital prélevés sur les investissements effectués dans des entreprises commerciales situées dans l'État accréditaire;*
- e) *des impôts et taxes perçus en rémunération de services particuliers rendus;*
- f) *des droits d'enregistrement, de greffe, d'hypothèque et de timbre en ce qui concerne les biens immobiliers, sous réserve des dispositions de l'article 23. ».*

⁴ OECD (2017), Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune, Version abrégée 2017, paragraphe 3 du commentaire sur l'Article 28.

dividende. Cette imposition est conforme avec l'article 34 de la Convention de Vienne, puisque cette retenue à la source est visée par l'exception citée à la lettre d).

- L'ambassadeur d'une ambassade accréditée au Luxembourg perçoit un loyer d'un appartement situé sur le territoire du Grand-Duché de Luxembourg qu'il a donné en location. Ce loyer est imposable au Luxembourg, considérant que ce revenu est repris dans la liste des exceptions énumérées à l'article 34 (*lettre d*) de la Convention de Vienne.
- L'ambassadeur d'une ambassade accréditée au Luxembourg perçoit un dividende d'une société française. L'article 34 de la Convention de Vienne a pour effet de rendre ce revenu, en principe, invisible au regard d'une imposition éventuelle au Luxembourg.

L'article 37 de la Convention de Vienne élargit le champ des bénéficiaires de l'immunité fiscale, prévue par l'article 34. Ainsi, au titre du paragraphe 1^{er} de l'article 37⁵, les membres de la famille de l'agent diplomatique sont également visés par l'immunité fiscale, à condition qu'ils ne soient pas ressortissants du Luxembourg.

Tout comme l'agent diplomatique, les membres de sa famille sont également souvent considérés comme des résidents de l'État accréditant. Ils ne sont donc imposables au Luxembourg que sur les revenus privés de source luxembourgeoise ou sur la fortune située au Luxembourg conformément à l'article 34 de la Convention de Vienne.

Exemples:

- Un membre de la famille, qui n'est pas ressortissant du Luxembourg, d'un ambassadeur d'une ambassade accréditée au Luxembourg perçoit un salaire d'une entreprise luxembourgeoise. Ce salaire est imposable au Luxembourg en application de l'article 34 (*lettre d*) de la Convention de Vienne.
- Un membre de la famille, qui n'est pas ressortissant du Luxembourg, d'un ambassadeur d'une ambassade accréditée au Luxembourg perçoit un loyer d'un appartement situé sur le territoire du Grand-Duché de Luxembourg qu'il a donné en location. Ce loyer est imposable au Luxembourg, considérant que ce revenu est repris dans la liste des exceptions énumérées à l'article 34 (*lettre d*) de la Convention de Vienne.

Le paragraphe 2 de l'article 37⁶ dispose que les membres du personnel administratif et technique d'une mission diplomatique bénéficient également de l'immunité fiscale prévue à l'article 34 de la Convention de Vienne, à condition qu'ils ne soient pas ressortissants du Luxembourg ou n'y aient pas leur résidence permanente. Il est à noter que la notion de résidence permanente dans ce contexte vise à assurer que l'immunité fiscale n'est accordée qu'aux membres du personnel administratif et technique qui sont détachés par l'État accréditant. Une carte de légitimation (autorisation spéciale de séjour) leur est délivrée par le Ministère des Affaires étrangères, qui peut servir de pièce justificative, pour bénéficier de l'immunité fiscale.

Les membres du personnel administratif et technique d'une mission diplomatique sont souvent considérés comme des résidents de l'État accréditant. Ils ne sont donc imposables au

⁵ **Convention de Vienne sur les relations diplomatiques – Article 37 (1)** : « Les membres de la famille de l'agent diplomatique qui font partie de son ménage bénéficient des privilèges et immunités mentionnés dans les articles 29 à 36, pourvu qu'ils ne soient pas ressortissants de l'État accréditaire. ».

⁶ « Les **membres du personnel administratif et technique de la mission, ainsi que les membres de leurs familles** qui font partie de leurs ménages respectifs, bénéficient, pourvu qu'ils ne soient pas ressortissants de l'État accréditaire ou n'y aient pas leur résidence permanente, des privilèges et immunités mentionnés dans les articles 29 à 35... ».

Luxembourg que sur les revenus privés de source luxembourgeoise ou sur la fortune située au Luxembourg en application de l'article 34 de la Convention de Vienne.

Exemples:

- Un membre du personnel administratif d'une ambassade accréditée au Luxembourg, qui a été détaché par son État d'origine, perçoit un salaire pour ses services rendus. Ce salaire n'est pas soumis à l'imposition au Luxembourg, en conformité avec l'article 34 de la Convention de Vienne.
- Un membre du personnel administratif d'une ambassade accréditée au Luxembourg, qui a été détaché par son État d'origine, perçoit un dividende d'une société luxembourgeoise. La société a opéré une retenue à la source sur le dividende. Cette imposition est conforme avec l'article 34 (*lettre d*) de la Convention de Vienne, puisque cette retenue à la source est visée par les exceptions y citées.

Les paragraphes 3⁷ et 4⁸ de l'article 37 de la Convention de Vienne prévoient que les membres du personnel de service de la mission ainsi que les domestiques privés des membres de la mission bénéficient d'une exemption des impôts et taxes sur les salaires qu'ils reçoivent du fait de leurs services à condition qu'ils ne soient pas ressortissants du Luxembourg ou n'y aient pas leur résidence permanente.

2. Les Conventions fiscales conclues par le Luxembourg

L'application de la Convention de Vienne prévaut sur l'application d'une Convention fiscale. En effet, les Conventions fiscales contiennent un article analogue à l'article 28 du modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant les membres des missions diplomatiques et postes consulaires⁹ qui assure la primauté de la Convention de Vienne sur les dispositions d'une Convention fiscale.

3. La notion de « personnel recruté sur place »

Pour le travail administratif, technique, domestique ou de service, la mission diplomatique peut également recruter des personnes sur le marché du travail local du Luxembourg.

L'élément-clé qui attribue une personne à la catégorie du « personnel recruté sur place » est qu'elle a un contrat de travail avec l'ambassade de l'État accréditant et qu'elle est rémunérée par cette dernière. Dans la majorité des cas, ces contrats donnent lieu à une affiliation à la sécurité sociale luxembourgeoise.

La notion de « personnel recruté sur place » couvre également les frontaliers qui résident dans un des pays limitrophes du Luxembourg et qui sont recrutés sur place par une mission diplomatique. Cette catégorie de personnel est soumise au régime fiscal luxembourgeois. Le

⁷ *Convention de Vienne sur les relations diplomatiques – Article 37 (3) : « Les membres du personnel de service de la mission qui ne sont pas ressortissants de l'État accréditaire ou n'y ont pas leur résidence permanente bénéficient de l'exemption des impôts et taxes sur les salaires qu'ils reçoivent du fait de leurs services ».*

⁸ *Convention de Vienne sur les relations diplomatiques – Article 37 (4) : « Les domestiques privés des membres de la mission qui ne sont pas ressortissants de l'État accréditaire ou n'y ont pas leur résidence permanente sont exemptés des impôts et taxes sur les salaires qu'ils reçoivent du fait de leurs services. ».*

⁹ *OECD (2017) Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune : Version abrégée 2017 – Article 28 – Membres des Missions Diplomatiques et Consulaires : « Les dispositions d'une Convention fiscale ne portent pas atteinte aux privilèges fiscaux dont bénéficient les membres des missions diplomatiques ou postes consulaires en vertu soit des règles générales du droit international, soit des dispositions d'accords particuliers ».*

traitement fiscal du « personnel recruté sur place » nécessite toujours une analyse de la répartition du droit d'imposition en fonction des conventions fiscales applicables. Cette analyse de la répartition du droit d'imposition donne lieu à un bon nombre de situations différentes. Ces situations sont exposées quant à leur principe et illustrées à l'aide de plusieurs exemples dans la suite de la présente circulaire. Le choix des exemples est gouverné par la rédaction des dispositions conventionnelles relatives aux revenus de l'emploi et aux fonctions publiques, contenues dans les diverses conventions fiscales applicables.

A titre préliminaire, il convient d'apporter des précisions au sujet d'une éventuelle extraterritorialité d'une ambassade. Les ambassades sont certes inviolables, mais cette inviolabilité ne signifie pas extraterritorialité¹⁰. Les ambassades **ne sont pas à considérer comme un territoire étranger** et, par conséquent, pour les besoins de l'analyse de la répartition du droit d'imposition, les notions d'« exercice de l'emploi » à l'article sur les revenus de l'emploi et de « services rendus » à l'article sur les fonctions publiques, sont à situer au Luxembourg pour le « personnel recruté sur place » par une ambassade.

Lorsque le « personnel recruté sur place » est un résident du Luxembourg, il y a lieu de consulter la convention fiscale entre le Luxembourg et l'État accréditant de l'ambassade concernée. La norme distributive applicable dans cette situation est celle de l'article relatif aux fonctions publiques.

Exemples:

- L'ambassade d'Autriche recrute sur le marché local une personne pour les besoins de son service administratif. La personne a sa résidence fiscale au Luxembourg. La répartition du droit d'imposition est alors gouvernée par l'article 17¹¹ de la Convention fiscale entre le Luxembourg et l'Autriche. Le droit d'imposition revient dans ce cas à l'Autriche.
- L'ambassade d'Italie recrute sur le marché local une personne pour les besoins de son service administratif. La personne a sa résidence au Luxembourg et possède la nationalité luxembourgeoise sans posséder la nationalité italienne en même temps. La répartition du droit d'imposition est alors régie par les dispositions de l'article 19¹² de la Convention fiscale entre le Luxembourg et l'Italie. Les conditions de l'article 19 1) b) i) étant remplies, le droit d'imposition revient au Luxembourg.
- L'ambassade d'Italie recrute sur le marché local une personne pour les besoins de son service administratif. La personne **établit** sa résidence au Luxembourg afin d'y exercer son travail et possède la nationalité italienne. La répartition du droit d'imposition est alors régie par les dispositions de l'article 19¹³ de la Convention fiscale entre le Luxembourg et

¹⁰ <http://observatoire-de-la-diplomatie.com/ambassades-ne-territoire-etranger/>

¹¹ **Abkommen zwischen dem Großherzogtum Luxemburg und der Republik Österreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen: Artikel 17. 1)** Bezieht eine Person mit Wohnsitz in einem der beiden Vertragsstaaten Einkünfte aus Gehältern, Löhnen oder ähnlichen Vergütungen oder aus Ruhegehältern, Witwen- und Waisenpensionen, die der andere Staat oder die Länder, Gemeinden oder Gemeindeverbände oder andere Körperschaften des öffentlichen Rechtes jenes anderen Staates für gegenwärtige oder frühere Dienste oder Arbeitsleistungen gewähren, so hat abweichend von den Bestimmungen der Artikel 14 und 16 dieser andere Staat das Besteuerungsrecht für diese Einkünfte. Das gleiche gilt auch für Bezüge aus der gesetzlichen Sozialversicherung dieses anderen Staates.

¹² **Convention entre le Luxembourg et l'Italie tendant à éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et à prévenir la fraude et l'évasion fiscales: Fonctions publiques – Article 19** 1. a) Les rémunérations, autres que les pensions, versées par un État contractant ou l'une de ses subdivisions politiques ou administratives ou collectivités locales à une personne physique, au titre de services rendus à cet État ou à cette subdivision ou collectivité, ne sont imposables que dans cet État.

b) Toutefois, ces rémunérations ne sont imposables que dans l'autre État contractant si les services sont rendus dans cet État et si le bénéficiaire de la rémunération est un résident de cet État qui:

(i) possède la nationalité dudit État sans avoir la nationalité de l'État d'où proviennent les rémunérations, ou

(ii) n'est pas devenu un résident dudit État à seule fin de rendre les services.

¹³Cf infra 5.

l'Italie. Aucune des conditions de l'article 19 1) b) n'étant remplies, le droit d'imposition revient à l'Italie.

En revanche, pour le « personnel recruté sur place » qui est un résident des pays limitrophes et donc un travailleur frontalier, il y a lieu de consulter la convention fiscale entre le Luxembourg et l'État de résidence du « personnel recruté sur place ». La norme distributive applicable dans ce cas de figure est dans la majorité des cas celle de l'article relatif aux revenus de l'emploi.

Exemples:

- L'ambassade d'Autriche recrute sur le marché local une personne pour les besoins de son service administratif. La personne a sa résidence fiscale en Allemagne. La répartition du droit d'imposition est alors gouvernée par l'article 14¹⁴ de la Convention fiscale entre le Luxembourg et l'Allemagne. En effet, la personne n'a sa résidence ni au Luxembourg, ni en Autriche et en conséquence la Convention fiscale entre le Luxembourg et l'Autriche ne trouve pas application. L'application de l'article 18 relatif aux fonctions publiques de la Convention fiscale entre le Luxembourg et l'Allemagne est sujette à la condition que la rémunération soit à charge d'un des États contractants. Or, dans l'exemple sous analyse, la rémunération est à charge du budget de l'Autriche, de sorte que les dispositions de l'article 18 ne s'appliquent pas. Les conditions de l'article 14 (1) deuxième phrase étant remplies, le droit d'imposition revient au Luxembourg.
- L'ambassade d'Italie recrute sur le marché local une personne pour les besoins de son service administratif. La personne a sa résidence en Belgique. La répartition du droit d'imposition est alors déterminée en application de l'article 15¹⁵ de la Convention fiscale belgo-luxembourgeoise. Les conditions de l'article 15 (1) deuxième phrase étant remplies, le droit d'imposition reste acquis au Luxembourg.
- L'ambassade de France recrute sur le marché local une personne pour les besoins de son service administratif. La personne a sa résidence en Belgique. La répartition du droit d'imposition est alors déterminée en application de l'article 15¹⁶ de la Convention fiscale belgo-luxembourgeoise. Les conditions de l'article 15 (1) deuxième phrase étant remplies, le droit d'imposition retombe au Luxembourg.

Le principe applicable au « personnel recruté sur place » exposé au paragraphe précédent comporte une exception lorsque le travailleur frontalier est engagé par l'ambassade de son pays de résidence. Dans ce cas, la norme distributive à consulter est celle de l'article relatif aux fonctions publiques de la convention fiscale entre le Luxembourg et l'État de résidence du « personnel recruté sur place ».

¹⁴ **Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Großherzogtum Luxemburg zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und Verhinderung der Steuerhinterziehung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen: Einkünfte aus unselbständiger Arbeit - Artikel 14 (1)** Vorbehaltlich der Artikel 15 bis 19 können Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, die Arbeit wird im anderen Vertragsstaat ausgeübt. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so können die dafür bezogenen Vergütungen im anderen Staat besteuert werden.

¹⁵ **Convention entre le Luxembourg et la Belgique en vue d'éviter les doubles impositions et de régler certaines autres questions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune: Professions dépendantes - Article 15 (1)** Sous réserve des dispositions des articles 16, 18, 19 et 20, les salaires, traitements et autres rémunérations similaires qu'un résident d'un État contractant reçoit au titre d'un emploi salarié ne sont imposables que dans cet État, à moins que l'emploi ne soit exercé dans l'autre État contractant. Si l'emploi y est exercé, les rémunérations reçues à ce titre sont imposables dans cet autre État.

¹⁶ Cf infra 14.

Exemples:

- L'ambassade de France recrute sur le marché local une personne pour les besoins de son service administratif. La personne a sa résidence en France. La répartition du droit d'imposition est alors déterminée en application de l'article 18¹⁷ de la Convention fiscale franco-luxembourgeoise. Les conditions de l'article 18 (1) a) étant remplies, le droit d'imposition reste acquis à la France.
- L'ambassade d'Allemagne recrute sur le marché local une personne pour les besoins de son service administratif. La personne a sa résidence en Allemagne. La répartition du droit d'imposition est alors déterminée en application de l'article 17¹⁸ de la Convention fiscale germano-luxembourgeoise. Les conditions de l'article 17 (1) a) étant remplies, le droit d'imposition revient à l'Allemagne.

Luxembourg, le 18 novembre 2021

Le directeur des contributions,



¹⁷ **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: Fonctions publiques - Article 18** 1. a) Les salaires, traitements et autres rémunérations similaires payés par un Etat contractant ou l'une de ses collectivités locales ou territoriales ou par une de leurs personnes morales de droit public à une personne physique au titre de services rendus à cet Etat, collectivité ou personne morale ne sont imposables que dans cet Etat. b) Toutefois, ces salaires, traitements et autres rémunérations similaires ne sont imposables que dans l'autre Etat contractant si les services sont rendus dans cet Etat et si la personne physique est un résident de cet Etat et en possède la nationalité sans posséder en même temps la nationalité du premier Etat.

¹⁸Cf infra 10.