



CONSEIL ECONOMIQUE ET SOCIAL

CES/AVIS NOUV. CONV. NON-D. IMPOS. FR-LU

## **Travail transfrontalier – Impact de la nouvelle convention de non-double imposition franco-luxembourgeoise**

**Avis**

Luxembourg, le 14 juillet 2020

Le phénomène du travail transfrontalier, par son rythme et son ampleur, induit des enjeux et des défis majeurs, et ce à plusieurs niveaux, aussi bien au Grand-Duché de Luxembourg que dans les espaces voisins. Ces enjeux sont non seulement d'ordre économique, démographique ou social, mais il s'agit également d'y garantir la cohésion sociale et territoriale par une plus grande coopération et coordination transfrontalières.

Le travail transfrontalier revêt ainsi pour l'économie luxembourgeoise une importance telle que le Conseil économique et social (CES) a estimé devoir y consacrer une série d'avis pour, tout d'abord, décrire la situation actuelle et les prévisions de développement dans les prochaines décennies, avant de se pencher plus en détail sur des questions plus spécifiques telles que la fiscalité, la sécurité sociale, l'aménagement du territoire ou encore des sujets relatifs au droit du travail.

Au cours de ses travaux, le CES a analysé la récente convention de non-double imposition entre la France et le Luxembourg, intitulée « 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 », signée le 20 mars 2018, ainsi que l'Avenant du 10 octobre 2019 y relatif.

Tout en étant pleinement conscient qu'une convention bilatérale, de par sa nature, est le résultat de négociations parfois difficiles, le CES aimerait adresser quelques questions d'application de la convention et de son avenant, notamment pour les travailleurs frontaliers français et les entreprises situées au Luxembourg, qui les emploient. Le présent avis a donc pour objectif de mettre en lumière les répercussions en matière de travail transfrontalier de la nouvelle convention, notamment pour ce qui est de son implémentation pratique au Luxembourg et de l'étendue des contrôles qui seront effectués en France.

Par contre, le CES ne traitera ici pas d'autres dispositions de la convention, comme par exemple celles relatives à l'établissement stable et aux redevances ou encore aux principes d'imposition des salaires des frontaliers dans le pays de leur emploi.

oooooooooooo

La France et le Grand-Duché de Luxembourg ont signé le 20 mars 2018 à Paris une nouvelle convention en vue d'éviter les doubles impositions sur le revenu et la fortune<sup>1</sup>. Cette nouvelle convention est applicable depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2020 et remplace la première convention signée à Paris le 1<sup>er</sup> avril 1958<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> [Convention du 20 mars 2018 entre le Luxembourg et la France en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion et la fraude fiscales en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune.](#)

<sup>2</sup> [La convention de 1958 \(version consolidée\)](#), dont les dispositions sont applicables jusqu'au 31 décembre 2019, avait été successivement modifiée par 4 avenants :

[Avenant n°1 du 08/09/1970 publié au JO français le 22/12/1971](#)

[Avenant n°2 du 24/11/2006 publié au JO français le 12/01/2008](#)

[Avenant n°3 du 03/06/2009 publié au JO français le 27/01/2011](#)

[Avenant n°4 du 05/09/2014 publié au JO français le 17/03/2016](#)

Elle s'applique aux impôts sur le revenu et sur la fortune perçus pour le compte d'un État contractant, de ses collectivités locales ou territoriales, quel que soit le système de perception<sup>3</sup>. Les impôts auxquels s'applique la Convention sont notamment :

*a) en ce qui concerne la France :*

- i) l'impôt sur le revenu ;*
- ii) l'impôt sur les sociétés ;*
- iii) les contributions sur l'impôt sur les sociétés ;*
- iv) les contributions sociales généralisées et les contributions pour le remboursement de la dette sociale ;*
- v) l'impôt sur la fortune.*

*b) en ce qui concerne le Grand-Duché de Luxembourg :*

- i) l'impôt sur le revenu des personnes physiques ;*
- ii) l'impôt sur le revenu des collectivités ;*
- iii) l'impôt sur la fortune ;*
- iv) l'impôt commercial communal.*

Le présent avis du CES va uniquement considérer les impôts sur le revenu des personnes physiques, pour mettre en lumière certaines conséquences pour les quelque 100.000 frontaliers français qui travaillent actuellement au Luxembourg.

Dans le cadre de la première convention fiscale de 1958 entre le Luxembourg et la France, telle que modifiée en 1971, les deux pays ont appliqué le principe général que les traitements, salaires et autres rémunérations analogues ne sont imposables que dans l'État sur le territoire duquel s'exerce l'activité.

Ainsi, en principe, un résident fiscal de France qui exerçait une activité professionnelle au Luxembourg pour le compte d'une entreprise luxembourgeoise y était imposé à raison de ses revenus. Par ailleurs, le Luxembourg conservait le droit d'imposition pour les rémunérations perçues au titre d'une mission temporaire exercée en France si certaines conditions étaient remplies. Notamment, les missions ne devaient pas excéder une durée totale de 183 jours par an et la rémunération devait être supportée et payée par l'employeur luxembourgeois.

Le CES note que cette notion de mission temporaire, qui d'ailleurs n'est plus reprise par la nouvelle convention, n'a jamais été interprétée par les autorités luxembourgeoises comme une autorisation du travail mobile en dehors du Luxembourg avec maintien du droit d'imposition au Luxembourg. Pour ce qui est du sujet du travail mobile ou du télétravail, le CES se propose de le traiter à part lors d'un avis spécifique.

La nouvelle convention est conforme au traité modèle de l'OCDE tel qu'il est en vigueur aujourd'hui et modifie un certain nombre de principes d'imposition, de sorte à créer une sécurité juridique pour les contribuables et leurs employeurs.

Ainsi, en ligne avec le modèle OCDE, la nouvelle convention prévoit en principe que l'imposition revient à l'État de résidence à moins que l'activité soit exercée physiquement dans l'autre État (auquel

---

<sup>3</sup> La Convention s'applique aussi aux impôts de nature identique ou analogue qui seraient établis après la date de signature de la Convention et qui s'ajouteraient aux impôts actuels ou qui les remplaceraient.

cas le droit d'imposition revient à l'État dans lequel l'activité est exercée). De plus, l'une des nouveautés majeures dans la nouvelle convention consiste en l'introduction d'un seuil de tolérance, selon lequel l'État dans lequel l'activité principale est exercée conserve le droit d'imposer la totalité de la rémunération versée pour autant que les jours de travail effectués en dehors de son territoire ne dépassent pas 29 jours<sup>4</sup> au cours d'une période imposable<sup>5</sup>. A contrario, si le seuil de 29 jours est dépassé, la partie du salaire liée à cette activité exercée hors du territoire luxembourgeois devient alors en principe imposable en France (voir plus de détail ci-après). Il est à noter que ce seuil de tolérance est de 19 jours dans l'arrangement administratif conclu avec l'Allemagne<sup>6</sup> et de 24 jours dans celui conclu avec la Belgique<sup>7</sup>. Le CES apprécie particulièrement la flexibilité d'application des seuils dans le contexte du confinement lié au Covid-19.

Le CES constate positivement que l'introduction du seuil de tolérance de 29 jours dans le contexte de la nouvelle convention signée entre le Luxembourg et la France établit ce dernier comme le plus élevé des trois pays limitrophes au Luxembourg. Néanmoins, l'application de ce seuil soulève un certain nombre de questions en pratique. Dans ce contexte, le CES se permet de soulever ci-après les principaux points qui devront être abordés et, si possible, tranchés :

Le CES salue que les autorités fiscales luxembourgeoises ont entamé des pourparlers avec leurs collègues français en vue d'apporter des clarifications sur la nouvelle convention en ce qui concerne le seuil de tolérance de 29 jours. Il propose en effet d'aligner la pratique en s'inspirant des positions existantes avec l'Allemagne<sup>8</sup> et la Belgique<sup>9</sup>. Le CES considère à cet égard important que les modalités de calcul du seuil de 29 jours puissent tenir compte des spécificités de certaines professions.

Par ailleurs, le CES souligne que l'imposition des revenus des chauffeurs professionnels est régie différemment en Belgique (siège social de l'entreprise) et en Allemagne (répartition forfaitaire des revenus), où des accords ont été conclus, alors qu'un tel arrangement administratif n'a pas pu être conclu pour les chauffeurs résidents de France.

Compte tenu des trois seuils de tolérance différents qui existent entre le Luxembourg vis-à-vis de l'Allemagne, de la Belgique et de la France, le CES note que les entreprises souhaiteraient un outil de reporting<sup>10</sup> uniforme afin de limiter la charge administrative pour les employés, les employeurs ainsi que pour l'ACD en ce qui concerne les modalités pratiques de calcul de ces seuils ainsi que des différentes obligations déclaratives y relatives.

Le CES estime nécessaire que les modalités d'application soient convenues entre les autorités notamment vis-à-vis des moyens de contrôle, des éléments de preuve recevables ainsi que des méthodes de résolution de la double imposition suite à l'entrée en vigueur de cette nouvelle convention (e.g. preuve d'imposition finale à Luxembourg acceptée par les autorités françaises afin

---

<sup>4</sup> Cf. point 3 du protocole relatif à la convention.

<sup>5</sup> Cf. point 3 du protocole relatif à la convention.

<sup>6</sup> Arrangement administratif du 27 mai 2011 et circulaire du directeur des contributions L.G.-Conv. D.I. n°56 du 26 mars 2012.

<sup>7</sup> Accord amiable conclu du 16 mars 2015 et circulaire du directeur des contributions L.G.-Conv. D.I. n°59 du 31 mars 2015.

<sup>8</sup> Accord amiable du 26 mai 2011; cf. circulaire L.G.-Conv D.I. n°56. A noter que cet accord fait également l'objet d'une circulaire émise par l'administration allemande.

<sup>9</sup> Circulaire des autorités fiscales belges AGFisc n°22/2015 du 1<sup>er</sup> juin 2015.

<sup>10</sup> Pour suivre le calcul du seuil de 29 jours et déterminer ce qui est soumis à la retenue à la source luxembourgeoise sur les salaires.

d'obtenir un crédit d'impôt équivalent à l'impôt français) et enfin que le contribuable soit informé de la meilleure façon possible de ces différents éléments.

Le CES trouverait, de plus, opportun de réfléchir à un alignement dans la mesure du possible vers le haut des seuils de tolérance pour les trois pays frontaliers (dans les limites prévues pour garantir un maintien de l'affiliation des salariés à la sécurité sociale luxembourgeoise) afin de simplifier le suivi de ces seuils et la gestion des obligations déclaratives y attachées. En effet, dans une même entreprise située sur le territoire luxembourgeois, il peut y avoir quatre traitements différents selon que le salarié réside au Luxembourg, en France, en Belgique ou en Allemagne, ce qui peut créer des tensions entre les collaborateurs.

Concernant l'imposition des professions libérales, on observe un statu quo par rapport à la convention antérieure, étant donné que l'imposition continue à être faite dans le pays de l'exercice de l'activité en présence d'un établissement stable dans ce pays.

Contrairement à la politique courante en matière de conventions fiscales conclues par la France, les pensions de vieillesse continuent à être imposées dans le pays de source, tandis que les pensions complémentaires (cf. 2<sup>e</sup> pilier) restent imposables dans le pays de résidence. Sur ce dernier point, le CES aimerait rappeler que le système luxembourgeois est particulier car il prévoit une imposition à l'entrée<sup>11</sup> des contributions employeurs alors que dans la majorité des autres pays UE une imposition à la sortie est prévue. Ainsi, les conventions avec l'Allemagne, la Belgique ainsi qu'avec de nombreux autres pays signataires de conventions bilatérales contre la double imposition ont été adaptées/prévues en ce sens afin d'éviter une double imposition des contribuables. Le CES comprend que la signature d'une nouvelle convention est un long processus de négociation entre les différents pays, néanmoins il aurait souhaité que cette nouvelle convention résolve définitivement la double imposition résiduelle sur les pensions complémentaires luxembourgeoises pour les résidents de France.

De manière générale, il y a deux grandes méthodes pour éviter la double imposition des personnes physiques, à savoir<sup>12</sup> :

- la méthode de l'imputation (méthode du crédit d'impôt), qui consiste à octroyer un crédit d'impôt, c'est-à-dire déduire un impôt correspondant à l'impôt déjà payé dans le pays d'activité ou à l'impôt qui aurait été dû dans le pays de résidence ;
- la méthode de l'exemption (méthode du taux effectif avec réserve de progressivité), qui consiste à exonérer les revenus en provenance du pays d'activité et à appliquer aux revenus pour lesquels le droit d'imposition revient à l'État de résidence, le taux d'imposition qui aurait été appliqué si les revenus mondiaux (p.ex. l'ensemble des revenus) étaient imposables dans l'État de résidence.

Alors que depuis 1958, la méthode applicable à la fois pour le Luxembourg et la France, et ce pour la plupart des revenus, était la méthode du taux effectif avec réserve de progressivité, la France privilégie et généralise dorénavant la méthode du crédit d'impôt.

---

<sup>11</sup> Un impôt forfaitaire de 20% et une taxe rémunératoire de 0,9% sont appliqués au moment où les contributions sont versées.

<sup>12</sup> Cf. article 22 de la convention et article 1 de l'avenant à la convention du 10 octobre 2019.

Etant donné que la nouvelle convention n'était pas claire sur certains points, notamment quant à la nature du crédit d'impôt applicable aux salaires luxembourgeois perçus par les résidents de France, un avenant à la nouvelle convention a été signé en date du 10 octobre 2019<sup>13</sup>. Cet avenant énumère pour chaque type de revenu le crédit d'impôt qui s'y applique. Le CES salue cette initiative visant à clarifier les principes d'imposition.

Le tableau qui suit regroupe les nouvelles méthodes d'évitement des doubles impositions en France, selon la catégorie de revenu :

Catégorie de revenus	Type de crédit d'impôt
Indépendant	Equivalent à l'impôt français
Salaire	
Principe général	Equivalent à l'impôt français
Personnel navigant	Réel (impôt luxembourgeois)
Tantièmes	Réel (impôt luxembourgeois)
Pensions	Equivalent à l'impôt français

Source : Ernst&Young (EY)

Le CES estime que l'avenant à la nouvelle convention de 2018 modifie et clarifie certaines des dispositions initiales en matière de crédit d'impôt. Concernant les salaires des frontaliers français, cet avenant prévoit notamment (si le seuil de tolérance de 29 jours n'est pas dépassé) un droit d'imposition pour le Luxembourg et pour la France avec un crédit d'impôt égal au montant de l'impôt français correspondant à ce revenu (et non un crédit d'impôt égal au montant de l'impôt payé au Luxembourg). Ainsi, dorénavant, pour les salaires, à l'exception du personnel navigant<sup>14</sup>, le crédit d'impôt appliqué sera en principe équivalent à l'impôt français. En conséquence, il n'y aura en principe pas de solde ou de complément d'impôt à payer en France pour les salaires en lien avec une activité exercée sur le territoire luxembourgeois pour le compte d'un employeur luxembourgeois. Cette même règle s'applique aux pensions versées par l'État luxembourgeois aux résidents de France.

Le CES note avec satisfaction que l'avenant élimine le risque d'alourdir l'imposition des seuls salaires des résidents de France perçus de la part de leur employeur luxembourgeois, mais fait remarquer que les dispositions du droit interne français restent applicables en présence d'autres revenus imposables en France. Ainsi, toute clarification avec les autorités françaises sur l'interprétation des règles applicables serait saluée par le CES notamment via la production de cas pratiques illustrant de telles implications fiscales pour les contribuables.

D'après l'article 22.1.a) i) de la convention, les revenus salariaux en provenance du Luxembourg bénéficient du crédit d'impôt égal au montant de l'impôt français correspondant à ces revenus, « à condition qu'ils soient effectivement soumis à l'impôt luxembourgeois ».

Or, étant donné que les barèmes d'imposition ne sont pas les mêmes de part et d'autre de la frontière, le CES craint que les revenus de source luxembourgeoise inférieurs à 11.265 EUR (première tranche du barème luxembourgeois) mais supérieurs à 9.964 EUR (première tranche du barème français) ainsi que les revenus luxembourgeois supérieurs à 11.265 EUR mais qui grâce aux déductions fiscales et aux crédits d'impôt luxembourgeois ne paient pas d'impôt à Luxembourg soient quand même taxés en France, s'ils venaient à être considérés comme non-effectivement soumis à l'impôt

<sup>13</sup> Les dispositions de la nouvelle convention et de l'avenant s'appliqueront aux périodes d'imposition commençant le 1<sup>er</sup> janvier 2020.

<sup>14</sup> Pour ce qui concerne le personnel navigant, le crédit d'impôt applicable correspond à l'impôt luxembourgeois.

luxembourgeois. D'après les informations obtenues par le CES, cette éventualité ne serait pas visée par la disposition en question. Toujours serait-il préférable de l'acter dans une note administrative.

D'autre part, au regard des dispositions de droit français en vigueur (p.ex. et notamment l'application d'un prélèvement à la source depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2019), il n'est pas exclu que les autorités françaises requièrent de la part des employeurs luxembourgeois, un prélèvement dans certains cas (cf. dépassement du seuil de 29 jours), de l'impôt à la source pour le compte de l'administration fiscale française sur une partie du salaire des résidents de France (partie du salaire correspondant à l'activité exercée sur le territoire français).

Bien que l'employeur luxembourgeois, lorsqu'il envoie un salarié hors du Luxembourg, doive se soumettre aux obligations légales du droit interne du pays dans lequel le salarié preste cette activité (p.ex. visa de travail, visa de résidence, dispositions d'ordre public, ...), un tel système prévoyant le prélèvement d'un impôt français par des employeurs luxembourgeois serait difficile à mettre en œuvre. En effet, les employeurs devraient, notamment dans une telle hypothèse, vérifier le type et le nombre de jours à soumettre à prélèvement à la source en France, déterminer une base imposable selon les règles de droit français, obtenir le taux d'imposition du salarié en France, déterminer à partir de quel moment de l'année la retenue à la source française serait d'application et prélever cette retenue à la source et la verser à l'administration fiscale française. Le CES estime qu'un tel système est ingérable. C'est pourquoi le CES est d'avis qu'une solution pragmatique pourrait résider dans l'application de l'acompte contemporain français (c.-à-d. prélèvement de la part de l'administration fiscale française sur le compte bancaire du contribuable) pour ces revenus pour lesquels le droit d'imposition revient à la France.

.....

En conclusion, le CES souhaite que l'ACD, dans ses négociations sur la mise en pratique des dispositions de cette nouvelle convention et de son avenant, essaie de répondre aux nombreuses questions encore ouvertes à ce sujet et donne des précisions détaillées sur la mise en œuvre de ces dernières.

Ainsi, des clarifications seraient notamment opportunes sur les points suivants :

- les modalités de calcul du seuil de 29 jours, les modalités de charge de la preuve et les moyens de contrôle des différentes autorités ;
- les obligations déclaratives en France des résidents de France et de leurs employeurs luxembourgeois en cas de dépassement du seuil des 29 jours d'activité en dehors du territoire luxembourgeois, à partir duquel ces salariés deviennent redevables de l'impôt en France.

Par ailleurs, le CES encourage le Gouvernement à harmoniser les seuils de tolérance, qui sont actuellement de 29 jours pour la France, de 19 jours pour l'Allemagne et de 24 jours avec la Belgique. En outre, le CES souhaiterait des modalités d'imposition harmonisées pour le calcul des seuils et la détermination des bases imposables. Ces mesures sont importantes pour le CES, afin d'une part, rendre le seuil de tolérance à la fois plus équitable pour tous les salariés ainsi que plus gérable en pratique et d'autre part, favoriser le télétravail. Dans ce contexte une harmonisation des seuils liés aux principes de l'UE vis-à-vis de la détermination de l'affiliation en matière de sécurité sociale serait fortement appuyée par le CES.

Le CES constate que, mise à part l'imposition des pensions complémentaires versées par des organismes luxembourgeois à des résidents de France, la double imposition est évitée de manière

générale avec la nouvelle convention accompagnée de l'avenant signé en 2019. Le CES souligne cependant que sur base de la convention et du droit interne, certains cas de figure pourraient, en théorie, engendrer une augmentation de la charge fiscale pour certains résidents de France travaillant au Luxembourg selon leur situation fiscale personnelle, notamment lorsque d'autres revenus imposables en France s'ajoutent à leur salaire versé par une entreprise luxembourgeoise. Des cas pratiques qui illustreraient l'interaction de la convention et du droit interne dans de telles situations seraient appréciables.

Pour terminer, le CES souhaite une clarification de la part des États contractants sur l'imposition des revenus se situant au début des tranches des barèmes luxembourgeois et français, afin d'éviter une augmentation de la charge fiscale à ce niveau.

\* \* \*

**Résultat du vote:**

Le présent avis a été arrêté à l'unanimité des voix moins une abstention des membres présents.

Daniel Becker

Jean-Jacques Rommes

Secrétaire Général

Président

Luxembourg, le 14 juillet 2020