

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts
DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-INT-CVB-LUX-10-23/02/2021

Date de publication : 23/02/2021

**INT - Convention fiscale entre la France et le Luxembourg - Champ
d'application de la convention**

Positionnement du document dans le plan :

INT - Fiscalité internationale
Conventions bilatérales
Luxembourg
Chapitre 1 : Champ d'application

Sommaire :

- I. Personnes concernées
 - A. Le critère de la résidence
 - B. Conditions pour être considéré comme un résident d'un État
 - 1. Définition du résident
 - 2. Condition d'assujettissement à l'impôt
 - 3. Critères de résidence des personnes physiques
 - a. Le foyer d'habitation permanent
 - b. Le centre des intérêts vitaux
 - c. Le lieu du séjour habituel
 - d. La nationalité
 - 4. Critère de résidence des personnes morales
 - C. Cas des sociétés de personnes
 - 1. Les sociétés de personnes non soumises au régime fiscal de la transparence (entités dites « translucides »)
 - 2. Les sociétés de personnes soumises à un régime fiscal de la transparence
 - 3. Exemples de situations traitées par le 2 de l'article 1er de la convention
 - a. Première situation : traitement conventionnel d'un revenu de source française transitant par une société de personnes située, ainsi que ses associés, au Luxembourg
 - b. Deuxième situation : traitement conventionnel d'un revenu de source française transitant par une société de personnes située au Luxembourg, dont les associés sont résidents de France
 - c. Troisième situation : traitement conventionnel d'un revenu de source luxembourgeoise transitant par une société de personnes située en France
 - d. Quatrième situation : traitement conventionnel d'un revenu de source française transitant par une société de personnes en France, dont les associés sont situés au Luxembourg

- e. Cinquième situation : traitement conventionnel d'un revenu de source luxembourgeoise transitant par une société de personnes luxembourgeoise dont les associés sont résidents de France
- f. Sixième situation : traitement conventionnel d'un revenu de source française transitant par une société de personnes située dans un Etat tiers appliquant la transparence fiscale, dont les associés sont situés au Luxembourg

II. Impôts couverts par la convention

- A. Impôts couverts à la date de signature de la convention
- B. Impôts établis après la date de signature de la convention

III. Champ d'application territorial

- A. En ce qui concerne la France
- B. En ce qui concerne le Luxembourg

Actualité : 23/02/2021 : INT - Convention fiscale entre la France et le Luxembourg - Commentaires relatifs à la convention signée le 20 mars 2018

I. Personnes concernées

A. Le critère de la résidence

1

L'article 1^{er} de la convention du 20 mars 2018 prévoit que celle-ci s'applique seulement aux personnes qui sont, au sens de son article 4, des résidents de France ou du Luxembourg ou des deux États.

Le fait qu'une personne soit un résident d'un État contractant ne signifie pas pour autant que la personne a automatiquement droit aux avantages de la convention, car certains ou tous ces avantages peuvent être refusés en vertu de diverses stipulations de la convention, notamment celles de l'article 28 (refus d'octroi des avantages conventionnels).

B. Conditions pour être considéré comme un résident d'un État

1. Définition du résident

10

Une personne est considérée comme un résident d'un État lorsqu'en application de la législation de cet État, elle y est assujettie à l'impôt en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction, de son lieu d'exploitation ou de tout autre critère de nature analogue.

Les personnes qui ne sont assujetties à l'impôt dans un État que pour les revenus qui ont leur source dans cet État et pour la fortune qui y est située ne sont pas considérées comme des résidents de cet État au sens de la convention.

Par ailleurs, l'État et les collectivités territoriales, de même que leurs personnes morales de droit public, sont considérés comme résidents pour l'application de la [convention](#).

20

Aux termes des alinéas d et e du paragraphe 1 de l'article 3, le terme « personne » comprend les personnes physiques, les sociétés, c'est-à-dire toute personne morale ou toute entité qui est considérée comme une personne morale aux fins d'imposition, et tous autres groupements de personnes.

30

Les résidents de France au sens de la convention sont :

- les personnes physiques qui sont domiciliées en France au sens de l'[article 4 B du code général des impôts \(CGI\)](#) ;
- l'État, les collectivités territoriales et leurs personnes morales de droit public ;
- les autres personnes morales assujetties à l'impôt en France (sociétés de capitaux, sociétés de personnes, groupements d'intérêt économique, groupements européens d'intérêt économique, etc.) ainsi que les groupements fiscalement traités comme des personnes morales (sociétés en participation) qui ont leur siège de direction en France.

2. Condition d'assujettissement à l'impôt

40

Le paragraphe 1 de l'article 4 subordonne le bénéfice des avantages conventionnels aux personnes assujetties à l'impôt dans un Etat contractant en raison de leur domicile, de leur résidence, de leur siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue. Cette condition n'est pas remplie lorsque des personnes ne sont assujetties à l'impôt que pour les seuls revenus trouvant leur source dans cet Etat, ou pour la seule fortune qui y est située.

Par suite, ne peuvent être regardées comme résidentes du Luxembourg au sens de la convention fiscale les personnes ayant des revenus de source française qui ne seraient pas assujetties à l'impôt dans cet État à raison de ces revenus. De même, ne peuvent être regardées comme résidentes de France les personnes dont l'obligation fiscale serait limitée aux revenus de source française.

Par ailleurs, selon la jurisprudence du Conseil d'État, les personnes exonérées d'impôt dans un État à raison de leur statut ou de leur activité ne peuvent être regardées comme assujetties au sens des stipulations conventionnelles relatives à la résidence fiscale (CE, 9 novembre 2015, n° 370054, ECLI:FR:CESSR:2015:370054.20151109 et CE, 9 novembre 2015, n° 371132, ECLI:FR:CESSR:2015:371132.20151109).

Il résulte de ce qui précède que les personnes exonérées d'impôt au Luxembourg ou en France du fait d'un régime fiscal auquel elles sont soumises à raison de leur statut ou de leur activité ne peuvent y être traitées comme des résidents au sens de la convention.

50

Sans reconnaître leur résidence, le paragraphe 2 du protocole permet qu'un organisme de placement collectif (OPC) établi dans un Etat contractant et assimilé selon la législation de l'autre Etat

contractant à ses propres OPC bénéficie des avantages des articles 10 (dividendes) et 11 (intérêts) pour la fraction des revenus mentionnés à ces dits articles correspondant aux droits détenus par des personnes résidentes de l'un ou de l'autre des Etats contractants, ainsi que par des personnes résidentes de tout autre Etat avec lequel l'Etat contractant d'où proviennent les dividendes ou les intérêts a conclu une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales.

Les OPC établis au Luxembourg doivent présenter des caractéristiques similaires à celles des OPC français, qui sont :

- d'une part, les organismes de placement collectif en valeurs mobilières (OPCVM) relevant des dispositions de la section 1 du chapitre IV du titre I^{er} du livre II du code monétaire et financier (CoMoFi) (CoMoFi, art. L. 214-2 et suiv.), à savoir des OPCVM agréés conformément à la [directive 2009/65/CE du Parlement européen et du Conseil du 13 juillet 2009 portant coordination des dispositions législatives, réglementaires et administratives concernant certains organismes de placement collectif en valeurs mobilières \(OPCVM\)](#) (directive « OPCVM IV » ou « UCITS IV »). A titre de rappel, les OPCVM peuvent prendre la forme d'une société d'investissement à capital variable (SICAV) ou d'un fonds commun de placement (FCP) ;
- d'autre part, certains fonds relevant de la [directive 2011/61/UE du Parlement européen et du Conseil du 8 juin 2011 sur les gestionnaires de fonds d'investissement alternatifs et modifiant les directives 2003/41/CE et 2009/65/CE ainsi que les règlements \(CE\) no 1060/2009 et \(UE\) no 1095/2010](#) (directive « AIFM ») mentionnés au [BOI-RPPM-RCM-30-30-20-70](#).

En outre, par tolérance administrative, la France applique le « couponnage » aux revenus sortant des OPC afin de leur garantir le bénéfice des avantages prévus par les conventions fiscales. Ainsi :

- un revenu de capitaux mobiliers de source française transitant par un OPC établi en France et bénéficiant à un résident étranger subit en France une retenue à la source dans la limite du taux réduit conventionnel ([BOI-RPPM-RCM-40-30](#)) ;
- un revenu de capitaux mobiliers de source étrangère transitant par un OPC établi en France et bénéficiant à un résident de France est imposé à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés en France, mais ouvre droit à un crédit d'impôt à hauteur du taux réduit conventionnel ([BOI-RPPM-RCM-10-40](#)).

3. Critères de résidence des personnes physiques

60

Pour l'application des conventions fiscales, la résidence s'apprécie au niveau de chaque personne physique et non pas au niveau du foyer fiscal.

Au paragraphe 2 de l'article 4, la convention énumère, pour les personnes physiques, une hiérarchie de critères permettant de résoudre les conflits de résidence. Ces critères sont les suivants.

a. Le foyer d'habitation permanent

70

L'expression « foyer d'habitation permanent » désigne tout logement dont la personne concernée dispose de façon durable, même s'il ne s'agit pas du foyer au sens du 1 de l'[article 4 B du CGI](#). La notion de foyer d'habitation recouvre toute forme d'habitation (maison ou appartement qui est la propriété de l'intéressé ou pris en location, chambre meublée louée, habitation mise à sa disposition à titre gratuit). Le caractère permanent du foyer d'habitation est essentiel, ce qui signifie que l'intéressé fait le nécessaire pour avoir le logement à sa disposition en tout temps, d'une manière durable.

La disposition occasionnelle d'un logement pour effectuer un voyage d'agrément, un voyage d'affaires, ou un voyage d'études par exemple ne satisfait pas à cette condition de durabilité.

Ne disposera donc pas d'un tel foyer d'habitation permanent en France au titre d'une année N une personne habitant au Luxembourg qui aura effectué sur notre territoire, au cours de ses congés de N, deux séjours de deux mois chacun et aura loué pour chacun de ces séjours la même résidence meublée.

En revanche, sera considérée comme ayant disposé d'un tel foyer d'habitation permanent au Luxembourg au titre d'une année N une personne habitant en France qui aura disposé, de manière constante, au Luxembourg d'un appartement dont elle est propriétaire et qu'elle n'aura pas donné en location, y compris si, au titre de cette année, elle ne s'y est jamais rendue.

b. Le centre des intérêts vitaux

80

Si la personne dispose d'un foyer d'habitation permanent dans les deux États, elle est considérée comme un résident de l'État où elle a le centre de ses intérêts vitaux, c'est-à-dire de l'État avec lequel ses liens personnels et économiques sont les plus étroits. Seront ainsi pris en considération les relations familiales et sociales de l'intéressé, ses occupations, ses activités sociales, culturelles ou autres, le siège de ses affaires, le lieu où il administre ses biens, la répartition de son patrimoine, tant immobilier que mobilier, etc. Ces circonstances doivent être examinées dans leur ensemble, mais les considérations tirées du comportement personnel de l'intéressé doivent spécialement retenir l'attention.

Ainsi, si une personne qui a une habitation dans un État établit une deuxième habitation dans un autre État, tout en conservant la première, le fait que l'intéressé conserve cette première habitation dans le milieu où il a toujours vécu, où il a travaillé et où il garde sa famille et ses biens peut, avec d'autres éléments, contribuer à démontrer qu'il a conservé le centre de ses intérêts vitaux dans le premier État.

c. Le lieu du séjour habituel

90

Ce critère joue dans deux situations distinctes :

- lorsque la personne physique dispose d'un foyer d'habitation permanent dans chacun des deux États et qu'on ne peut déterminer celui de ces États où elle a le centre de ses intérêts vitaux ;
- lorsque la personne physique ne dispose d'un foyer d'habitation permanent dans aucun des deux États.

La personne est alors considérée comme un résident de l'État où elle séjourne de façon habituelle.

100

Lorsque la personne dispose d'un foyer d'habitation permanent dans chacun des États contractants et qu'on ne peut déterminer celui de ces États où elle a le centre de ses intérêts vitaux, il y a lieu de prendre en considération les séjours faits par l'intéressé, non seulement au foyer d'habitation permanent de l'État considéré, mais aussi à tout autre endroit du même État.

110

De même, lorsque la personne ne dispose d'un foyer d'habitation permanent dans aucun des États contractants (ex : une personne passant d'un hôtel à l'autre), il convient de prendre en considération tous les séjours faits dans un État, quelle qu'en soit la raison.

La période sur laquelle doit être effectuée la comparaison de la durée de séjour dans chaque État doit être suffisamment longue pour permettre d'apprécier si le séjour dans un État est habituel.

120

La notion de séjour habituel doit être distinguée de celle de séjour principal qui figure au a du 1 de l'[article 4 B du CGI](#). Un résident peut être regardé comme séjournant de façon habituelle dans chaque État, alors même que le décompte des jours passés dans un État serait supérieur au décompte des jours passés dans l'autre État. Dans une telle hypothèse, il convient de se référer au critère suivant, c'est-à-dire la nationalité.

d. La nationalité

130

Si la personne est regardée comme séjournant de façon habituelle dans les deux États, ou dans aucun d'eux, elle est considérée comme un résident de l'État dont elle a la nationalité.

140

Dans le cas où ce dernier critère ne permet pas de régler un cas de double résidence (double nationalité, apatride, personne possédant uniquement la nationalité d'un État tiers), il convient de saisir les autorités compétentes d'un des États pour qu'elles tranchent la question d'un commun accord avec les autorités compétentes de l'autre État selon la procédure amiable prévue à l'article 24 de la convention. La personne concernée saisira l'autorité compétente de l'État dont elle se considère un résident.

Remarque : En France, il s'agit du ministre chargé du budget ou de son représentant autorisé. En pratique, la demande doit être adressée au bureau SJCF-4B chargé de la prévention et de la résolution des différends internationaux de la direction générale des finances publiques dont les coordonnées sont disponibles sur le site www.service-public.fr (bureau.sjcf4b@dgfip.finances.gouv.fr). Du côté luxembourgeois, l'autorité compétente est la division internationale de l'administration des contributions directes, 45 boulevard Roosevelt, L-2450 Luxembourg, L-2982 Luxembourg, Fax (+352) 247-52444.

4. Critère de résidence des personnes morales

150

Pour les personnes morales, le paragraphe 3 de l'article 4 prévoit que le siège de direction effective est le seul critère à prendre en compte en cas de situation de double résidence résultant de l'application du paragraphe 1 du même article. Le siège de direction effective est le lieu où sont prises les décisions stratégiques en matière de gestion et de politique industrielle ou commerciale nécessaires à la conduite des affaires de l'entreprise.

Le siège de direction effective sera normalement le lieu où la personne, ou le groupe de personnes, de rang le plus élevé (par exemple, le conseil d'administration) prend ses décisions. La détermination du siège de direction effective est une question de fait. Une entreprise peut disposer de plusieurs sièges de direction, mais ne peut avoir qu'un seul siège de direction effective.

C. Cas des sociétés de personnes

160

Conformément à sa réserve formulée au paragraphe 113 des commentaires sur l'article 1^{er} du modèle de convention fiscale 2017 de l'OCDE, la France « se réserve le droit, dans ses conventions [...] de préciser les cas dans lesquels elle reconnaît la transparence fiscale d'entités situées dans l'autre État contractant ou dans un État tiers ».

Ainsi, deux régimes sont applicables aux termes de la convention : celui de la « translucidité », pour les sociétés de personnes et entités assimilées situées en France, et, sous réserve du respect de plusieurs conditions, celui de la transparence, pour les sociétés établies au Luxembourg.

1. Les sociétés de personnes non soumises au régime fiscal de la transparence (entités dites « translucides »)

170

En application du paragraphe 4 de l'article 4, les entités françaises dites fiscalement « translucides » sont résidentes de France pour l'application de la convention. Il en va ainsi des sociétés de personnes françaises (sociétés en nom collectif et sociétés en commandite simple pour la part de leurs résultats correspondant aux droits de leurs associés commandités notamment) qui relèvent des dispositions de l'article 8 du CGI, ainsi que des groupements soumis à un régime fiscal équivalent, tels que les groupements d'intérêt économique et les groupements européens d'intérêt économique qui relèvent respectivement des dispositions de l'article 239 quater du CGI et de l'article 239 quater C du CGI.

2. Les sociétés de personnes soumises à un régime fiscal de la transparence

180

Le premier alinéa du paragraphe 2 de l'article 1^{er} regarde, aux fins de l'application de la convention, le revenu qui transite par ou via une société de personnes, dotée ou non de la personnalité morale, ou une entité analogue dotée de la personnalité morale, y compris un groupement de personnes, et qui est perçu par un associé de cette entité, comme le revenu d'un résident d'un Etat contractant à la double condition, d'une part, que cet Etat considère l'entité comme totalement ou partiellement transparente dans sa législation fiscale et, d'autre part, qu'il traite ce revenu, aux fins de l'imposition,

comme le revenu d'un résident. En l'espèce, le Luxembourg reconnaît la transparence fiscale des sociétés de personnes, mais pas la France.

190

Le deuxième alinéa du paragraphe 2 de l'article 1^{er} regarde également comme le revenu d'un résident d'un Etat contractant le revenu transitant par ou via une société de personnes, dotée ou non de la personnalité morale, ou une entité analogue dotée de la personnalité morale, y compris un groupement de personnes, établie dans un Etat tiers à la France et au Luxembourg, sous réserve de deux conditions cumulatives supplémentaires par rapport à celles énoncées au I-C-2 § 180 :

- la reconnaissance par cet Etat tiers de la transparence fiscale de cette entité ; et
- l'existence entre l'Etat tiers et l'Etat de la source d'une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales.

200

Le troisième alinéa précise que le paragraphe 2 ne s'applique pas à un revenu perçu par ou via une société de personnes françaises, qui est résidente de France conformément au paragraphe 4 de l'article 4.

3. Exemples de situations traitées par le 2 de l'article 1^{er} de la convention

a. Première situation : traitement conventionnel d'un revenu de source française transitant par une société de personnes située, ainsi que ses associés, au Luxembourg

210

Un résident du Luxembourg qui perçoit des revenus de source française par l'intermédiaire d'une société de personnes luxembourgeoise considérée comme fiscalement transparente dans cet Etat bénéficie des stipulations de la convention applicables à ces revenus, selon leur nature, indépendamment du régime fiscal qui aurait été applicable en droit français à une telle société de personnes étrangère.

b. Deuxième situation : traitement conventionnel d'un revenu de source française transitant par une société de personnes située au Luxembourg, dont les associés sont résidents de France

220

Les associés étant résidents de France et non du Luxembourg, les dispositions du premier alinéa du 2 de l'article 1^{er} ne peuvent s'appliquer (I-C-2 § 180). Par ailleurs, la société de personnes située au Luxembourg n'y étant pas imposable, elle ne peut être considérée comme résidente au sens conventionnel. La convention n'est donc pas applicable. Il en résulte que l'associé est imposable en France au regard du seul droit interne français.

c. Troisième situation : traitement conventionnel d'un revenu de source luxembourgeoise transitant par une société de personnes située en France

230

Une société de personnes française, qui n'est pas considérée comme fiscalement transparente en France et qui perçoit des revenus de source luxembourgeoise, bénéficie des stipulations de la convention applicables à ces revenus, en fonction de leur nature.

En effet, les sociétés de personnes françaises, considérées comme fiscalement translucides en droit français, bénéficient des avantages conventionnels, conformément à la qualité de résident qui leur est reconnue par le paragraphe 4 de l'article 4.

Cette solution s'applique quel que soit l'Etat de résidence des associés de la société de personnes.

d. Quatrième situation : traitement conventionnel d'un revenu de source française transitant par une société de personnes en France, dont les associés sont situés au Luxembourg

240

Le paragraphe 2 de l'article 1er de la convention n'est pas applicable car les sociétés de personnes françaises ne sont pas considérées comme transparentes par la France. La société française est considérée comme résidente de France en vertu du paragraphe 4 de l'article 4. La société est le sujet fiscal et la France applique son régime de droit interne sans restriction conventionnelle.

L'associé résident du Luxembourg est donc imposable en France sur sa quote-part de bénéfice soit à l'impôt sur le revenu, soit à l'impôt sur les sociétés, en fonction du régime fiscal applicable à sa situation au regard du droit français.

Si le bénéfice de la société française était ultérieurement appréhendé, sous la forme de produits de participation, par les associés résidents du Luxembourg, cet État pourrait le cas échéant les imposer selon la qualification que leur confère la législation fiscale luxembourgeoise. Dans ce cas, le Luxembourg serait tenu d'éliminer la double imposition en résultant en vertu du point 5 du protocole de la convention, qui reprend le principe fixé par le paragraphe 2 de [l'article 19 de la convention du 1^{er} avril 1958](#).

e. Cinquième situation : traitement conventionnel d'un revenu de source luxembourgeoise transitant par une société de personnes luxembourgeoise dont les associés sont résidents de France

250

Il résulte du premier alinéa du paragraphe 2 de l'article 1^{er} de la convention que sont exclus du bénéfice de la convention les revenus qui trouvent leur source dans un État contractant et qui transitent par une société de personnes établie dans ce même État, lorsque cette société est considérée comme étant transparente par cet Etat, mais pas par l'État de résidence des associés.

Au cas d'espèce, les associés de la société luxembourgeoise étant résidents de France et la France ne reconnaissant pas la transparence fiscale, la convention n'est pas applicable. La France peut imposer les revenus en cause au regard de son seul droit interne.

f. Sixième situation : traitement conventionnel d'un revenu de source française transitant par une société de personnes située dans un Etat tiers appliquant la transparence fiscale, dont les associés sont situés au Luxembourg

260

En vertu du deuxième alinéa du paragraphe 2 de l'article 1^{er}, un résident du Luxembourg qui perçoit des revenus de source française par l'intermédiaire d'une société de personnes établie dans un État tiers qui la considère comme fiscalement transparente bénéficie des stipulations de la convention franco-luxembourgeoise applicables à ces revenus, à condition que la France dispose avec cet État tiers d'une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales.

II. Impôts couverts par la convention

270

La convention s'applique aux impôts sur le revenu et sur la fortune perçus pour le compte de la France ou du Luxembourg et de leurs collectivités locales ou territoriales, quel que soit le système de perception.

A. Impôts couverts à la date de signature de la convention

280

En ce qui concerne la France, la convention s'applique à l'impôt sur le revenu, à l'impôt sur les sociétés, aux contributions sur l'impôt sur les sociétés, à la contribution sociale généralisée (CSG) et à la contribution pour le remboursement de la dette sociale (CRDS), ainsi qu'à l'impôt sur la fortune immobilière.

290

En ce qui concerne le Luxembourg, la convention s'applique à l'impôt sur le revenu des personnes physiques, à l'impôt sur le revenu des collectivités, à l'impôt sur la fortune et à l'impôt commercial communal.

B. Impôts établis après la date de signature de la convention

300

La convention s'applique également aux impôts de nature identique ou analogue qui seraient introduits après la date de sa signature et qui s'ajouteraient aux impôts qui y sont visés, ou les

remplaceraient.

III. Champ d'application territorial

A. En ce qui concerne la France

310

La convention s'applique aux départements européens de la République française et aux collectivités régies par l'[article 73 de la Constitution du 4 octobre 1958](#), c'est-à-dire la Guadeloupe, La Réunion, Mayotte, la Guyane et la Martinique, y compris la mer territoriale située au large de ces départements et de ces collectivités et, au-delà de la mer territoriale, les espaces marins sur lesquels la République française exerce, en conformité avec le droit international, sa juridiction ou des droits souverains aux fins de l'exploration et de l'exploitation des ressources naturelles des fonds marins, de leur sous-sol et des eaux surjacentes.

B. En ce qui concerne le Luxembourg

320

La convention s'applique au territoire du Grand-Duché de Luxembourg.