

Objet: Projet de loi n°7390 portant approbation

1. du Protocole, fait à Luxembourg, le 18 septembre 2017, modifiant la Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et la République d'Ouzbékistan tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir la fraude fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, faite à Luxembourg, le 2 juillet 1997 ;
2. de l'Avenant, fait à Bruxelles, le 5 décembre 2017, à la Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et le Royaume de 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, et le Protocole final y relatif, faits à Luxembourg le 17 septembre 1970, tels que modifiés par les Avenants du 11 décembre 2002 et du 16 juillet 2009 ;
3. de la "Convention between the Grand Duchy of Luxembourg and the Republic of Kosovo for the elimination of double taxation with respect to taxes on income and on capital and the prevention of tax evasion and avoidance", et le Protocole y relatif, faits à Luxembourg, le 8 décembre 2017 ;
4. 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, et le Protocole y relatif, faits à Paris, le 20 mars 2018. (5218PMR)

*Saisine : Ministre des Affaires étrangères et européennes
(12 décembre 2018)*

AVIS DE LA CHAMBRE DE COMMERCE

L'objet du projet de loi sous avis (ci-après, le « Projet ») vise, d'une part, à approuver la convention fiscale nouvellement conclue par le Grand-Duché de Luxembourg avec le Kosovo ainsi que les protocoles y relatifs, et, d'autre part, à modifier totalement ou partiellement des conventions déjà existantes. C'est le cas pour la Belgique, la France et l'Ouzbékistan.

Par le biais du Projet, le Grand-Duché de Luxembourg poursuit ainsi sa politique d'extension quantitative et qualitative du réseau de conventions tendant à éviter la double imposition et la fraude fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, conformément aux standards internationaux de l'OCDE, notamment issus du projet BEPS¹.

Résumé synthétique

Au travers de la mise à jour régulière des conventions existantes et la conclusion de nouvelles, la Chambre de Commerce salue l'effort du gouvernement qui a bien reconnu l'intérêt d'un réseau conventionnel développé et performant, même si celui-ci reste perfectible à plusieurs égards ainsi que le démontrera la suite du présent avis.

De façon récurrente lorsqu'il s'agit de commenter des conventions, la Chambre de Commerce porte une attention particulière à leur champ d'application. A cet égard, elle se félicite de voir que la Convention conclue avec le Kosovo autorise les fonds d'investissement à en bénéficier largement. En revanche, elle déplore le caractère atypique, complexe et restrictif de

¹ Acronyme anglais pour « Base Erosion and Profit Shifting ».

la solution retenue sous la Convention conclue avec la France (en abrégé ci-après, la « CPDI Fr-Lux ») et sous son Protocole, qui a, certes, le mérite d'exister mais qui recèle des inconnues dans sa mise en œuvre et ne permet pas un accès aussi direct et effectif qu'espéré. A l'inverse, s'agissant des sociétés de personnes françaises, il ne fait pas de doute qu'elles peuvent bénéficier de la CPDI Fr-Lux. Cependant, en décidant de changer le traitement de ces dernières par rapport à la convention actuelle, le Projet suscite de nouvelles questions telles que (i) la qualification luxembourgeoise d'une distribution de bénéfices par une société française transparente (ii) le fonctionnement du crédit d'impôt, (iii) la déductibilité fiscale d'une perte, (iv) l'imputabilité de l'impôt français à Luxembourg, (v) l'interaction avec le paragraphe 16 StAnG², (vi) le sort des sociétés françaises à prépondérance immobilière et enfin (vi) l'application de l'impôt sur la fortune.

La Chambre de Commerce déplore également que la libre prestation de services (en abrégé ci-après, la « LPS ») soit mise à mal au travers particulièrement de la CPDI Fr-Lux. C'est le cas plus particulièrement pour les dispositions prévoyant un nouveau concept d'établissement stable, sur le modèle de droit purement français et sans respecter les réserves prises par le Luxembourg à ce sujet dans le cadre de la Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, signée à Paris, le 7 juin 2017 (en abrégé ci-après, le « MLI »).

Sans qu'il s'agisse de LPS à proprement parler, le travail à distance par des salariés d'entreprises luxembourgeoises résidents français est également rendu plus compliqué sous la CPDI Fr-Lux, notamment pour les travailleurs du secteur routier. Les modalités pratiques de calcul du seuil de même que les modalités d'application du crédit d'impôt sont à préciser.

Des problèmes plus transversaux de mise en œuvre, qui ne sont cette fois pas propres à la CPDI Fr-Lux mais qui ressortent également de la Convention conclue avec la Belgique, surgissent, et plus particulièrement quant aux modalités de calcul du nombre de jours prestés à l'étranger. En matière de pensions du 2^{ème} pilier, les salariés français se verront également pénalisés tandis que les travailleurs indépendants sont totalement ignorés.

Toutes ces remarques au sujet de la CPDI Fr-Lux vont dans le sens d'une augmentation du pouvoir d'imposition de la France, au détriment du Luxembourg. Cette tendance est manifeste à l'endroit du paragraphe 7 du Protocole qui importe des règles fiscales purement françaises, d'autant qu'elle anticipe des difficultés considérables de mise en œuvre de ces dispositions anti-abus et un contentieux tout aussi important.

* * *

Après consultation de ses ressortissants, la Chambre de Commerce ne peut marquer son accord au Projet que sous réserve de la prise en compte de ses remarques.

² Loi d'adaptation fiscale du 16 octobre 1934 (« *Steueranpassungsgesetz* »).

Appréciation du projet de loi :

	Incidence
Compétitivité de l'économie luxembourgeoise	+/- ³
Impact financier sur les entreprises	+/- ⁴
Transposition de la directive	n.a.
Simplification administrative	- ⁵
Impact sur les finances publiques	n.d. ⁶
Développement durable	+

Appréciations :	++	:	très favorable
	+	:	favorable
	0	:	neutre
	-	:	défavorable
	--	:	très défavorable
	n.a.	:	non applicable
	n.d.	:	non disponible

Commentaires

S'agissant de la **Convention nouvellement conclue avec le Kosovo**, la Chambre de Commerce se félicite particulièrement de la référence expresse, au point 1.2 du Protocole relatif à l'article 4, aux « *collective investment vehicles* ». Pour le reste, la Convention n'appelle pas de commentaires particuliers de la part de la Chambre de Commerce dans la mesure où elle est fortement inspirée du modèle conventionnel OCDE.

Le **Protocole à la Convention conclue avec l'Ouzbékistan** n'appelle pas à davantage de commentaires de la Chambre de Commerce puisqu'il vise à intégrer certaines recommandations de l'OCDE en matière d'échange d'information principalement.

Quant à l'**Avenant à la Convention conclue avec la Belgique**, il a pour seul et unique but de formaliser l'accord politique dit de la « Gäichel IX » du 4 juillet 2016 qui visait à octroyer une tolérance de 24 jours de présence professionnelle en Belgique pour les résidents belges employés à Luxembourg, sans déclencher d'imposition en Belgique pour ces revenus.

Bien que ce point ne soit pas propre à la Belgique et devrait être formulé également à l'endroit de la CPDI Fr-Lux, la Chambre de Commerce note que le principe-même de cadencier la durée de travail hors du Luxembourg, plus ou moins longue en fonction de la convention, apporte certes le mérite de la clarté mais semble dans le même temps aller à l'encontre de tout le mouvement actuel au Luxembourg qui tend à favoriser le télétravail des employés

³ La Chambre de Commerce espère que malgré les pertes fiscales notamment liées à la définition de l'établissement stable retenue dans la CPDI Fr-Lux et son Protocole, l'image du Luxembourg qui souhaite la transparence et le développement des bonnes pratiques fiscales évoluera de manière encore plus positive.

⁴ Les entreprises ont intérêt à bénéficier d'un cadre de règles transparentes pour des raisons de sécurité juridique et de réputation. D'un autre côté, plusieurs effets négatifs sont attendus par la perte possible de certaines activités, notamment liée à la définition de l'établissement stable retenue dans la CPDI Fr-Lux et son Protocole.

⁵ La Chambre de Commerce s'attend à un alourdissement administratif pour les entreprises se retrouvant contraintes d'effectuer une retenue à la source sur salaires pour le compte de la France. De même, un contentieux considérable risque de se déclencher de par l'immixtion des règles anti-abus françaises prévues au paragraphe 7 du Protocole et suite à la nouvelle définition de l'établissement stable retenue dans la CPDI Fr-Lux.

⁶ La fiche d'impact financier ne reprend pas les pertes liées notamment à nouvelle définition de l'établissement stable dans la CPDI Fr-Lux.

transfrontaliers. Le télétravail permet aux entreprises luxembourgeoises d'offrir à leurs employés une flexibilité dans la gestion de leurs déplacements afin d'améliorer l'équilibre entre vie privée et vie professionnelle. Il permet aussi de décongestionner les routes transfrontalières entre le Luxembourg et la Belgique en optimisant les déplacements des travailleurs belges. Saluant cette évolution positive, la Chambre de Commerce s'attend ainsi à ce que la durée évolue encore à la hausse dans un avenir assez proche.

Par ailleurs, l'Avenant ne prévoit pas les modalités pratiques de calcul du seuil de 24 jours. Il serait, de l'avis de la Chambre de Commerce, judicieux, afin d'éviter des difficultés pratiques lors de la détermination de ce seuil, que la Belgique et le Luxembourg clarifient par voie protocolaire la méthode de calcul et la composition desdits jours, et à l'instar de l'accord amiable portant sur l'article 10, paragraphe 1^{er} de la Convention entre l'Allemagne et le Luxembourg.

La nouvelle **Convention conclue avec la France et le Protocole** y relatif prévoient, quant à eux, une tolérance de 29 jours de travail sur le territoire français, ce qui est apprécié par la Chambre de Commerce. Malheureusement, elle doit déplorer que, dans son ensemble, la Convention reste perfectible sur nombre d'autres points que le présent avis s'attache à relever dans la suite du présent avis.

1. Sur la notion de « résident d'un Etat contractant » visée à l'article 4 CPDI Fr-Lux

a. Le sort des fonds d'investissement luxembourgeois

Le Protocole ouvre un accès limité à la CPDI Fr-Lux pour les fonds d'investissement, ce qui, en soi, est une avancée extrêmement positive et représente un progrès par rapport à la convention actuellement en vigueur dans laquelle cet accès n'existe pas. Plus précisément, par le biais du paragraphe 2 du Protocole, les fonds d'investissement luxembourgeois se voient reconnaître, sous certaines conditions, un accès au bénéfice des articles 10 et 11 CPDI Fr-Lux en matière de dividendes et intérêts perçus de source française.

Dans le même temps, la Chambre de Commerce relève également que les conditions d'accès sont tout à la fois restrictives et complexes.

La première de ces conditions est que le fonds luxembourgeois concerné doit, aux termes du Protocole, être « **établi dans un Etat contractant et assimilé selon la législation de l'autre Etat contractant à ses propres organismes de placement collectif** », c'est-à-dire, assimilé à un fonds d'investissement français.

S'agissant de cette première condition, des clarifications devraient indiquer précisément sur quels éléments de fait et de droit cette similarité devrait ou non être évaluée par les parties à la CPDI Fr-Lux. La Chambre de Commerce considère qu'il serait extrêmement important de clarifier, en particulier, que les fonds d'investissement établis à Luxembourg sous la forme d'Organismes de Placement Collectif en Valeurs Mobilières, d'Organismes de Placement Collectif de la Partie II de la loi du 17 décembre 2010, de Fonds d'Investissement Spécialisés et également de Fonds d'Investissement Alternatifs Réservés sont considérés comme étant similaires à des organismes de placement collectif de droit français. A cet effet, la Chambre de Commerce recommande que soit dressée aux fins du paragraphe 2 du Protocole, une liste exemplative et non limitative des fonds luxembourgeois assimilés aux fonds français visés. Cette solution présenterait l'avantage de donner une indication claire sur la manière dont les fonds luxembourgeois seraient, pour autant que les conditions légales soient remplies, traités pour les besoins de l'application de la CPDI Fr-Lux.

En outre, toujours aux termes du Protocole, **les bénéficiaires de la CPDI Fr-Lux s'appliquent « pour la fraction de ces revenus correspondant aux droits détenus par des personnes résidentes de l'un ou de l'autre des Etats contractants ou 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 s'il reçoit des dividendes ou des intérêts provenant de cet autre Etat »** c'est-à-dire, en fonction de la proportion du revenu correspondant au pourcentage de droits détenus dans le fonds luxembourgeois par (i) des résidents luxembourgeois, (ii) des résidents français, ou (iii) des résidents d'un Etat ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales.

La Chambre de Commerce demande que des dispositions d'application précises soient prises afin de clarifier la méthodologie et les bases de calcul applicables en vue de déterminer la fraction des revenus correspondant aux droits détenus par des investisseurs auxquels l'avantage conventionnel est accordé. A titre d'exemple, la méthodologie pourrait prévoir la fréquence à laquelle ces calculs doivent être faits, la possible application d'une approche statistique ou toute autre règle qui serait considérée comme appropriée, à la condition qu'elle permette l'application pratique et effective du point 2 du Protocole et ainsi garantisse l'accès aux bénéfices de la CPDI Fr-Lux.

Les clarifications demandées par la Chambre de Commerce devraient idéalement être apportées le plus rapidement possible pour préciser les bases pratiques nécessaires pour l'application de cette disposition et ce, afin de garantir aux fonds d'investissement luxembourgeois un accès effectif à la CPDI Fr-Lux.

Enfin, bien que le problème ne provienne pas directement de la CPDI Fr-Lux, la confirmation de l'accès des fonds d'investissement au traité sous certaines conditions met en lumière un désavantage concurrentiel, du moins théorique, pour l'investissement dans les sociétés luxembourgeoises par des fonds luxembourgeois. En effet, les dividendes qu'ils pourraient recevoir de telles sociétés subiront une retenue à la source de 15% alors que le même investissement via un fonds français devrait potentiellement pouvoir bénéficier d'un taux réduit à 5%. C'est pourquoi la Chambre de Commerce demande, comme elle a eu l'occasion de le faire à différentes reprises infructueuses de par le passé⁷, de supprimer cette retenue à la source luxembourgeoise sur la distribution de dividendes.

b. Le sort des sociétés de personnes françaises

Dans la mesure où la CPDI Fr-Lux ne semble pas vouloir reprendre les solutions retenues sous la convention actuelle⁸ et dans un souci de sécurité juridique, il est nécessaire de clarifier le traitement à réserver aux associés de sociétés de personnes françaises. C'est d'autant plus nécessaire qu'un grand nombre de structures de ce type sont actuellement en place. Le traitement fiscal des actionnaires luxembourgeois des sociétés de personnes françaises détenant des actifs immobiliers situés en France a d'ailleurs donné lieu à du contentieux sous la convention actuelle⁹.

Dans le Projet, l'article 4, paragraphe 4 CPDI Fr-Lux qualifie expressément de résident français « (...) *toute société de personnes, groupement de personnes ou autre entité analogue :*

- a) dont le siège de direction effective est en France ;*
- b) qui est assujetti à l'impôt en France ; et*
- c) dont tous les porteurs de parts, associés ou membres sont, en application de la législation fiscale française, personnellement soumis à l'impôt à raison de leur quote-part*

⁷ Voir notamment l'avis n°4671 du 11 octobre 2016 sur la réforme fiscale de 2017.

⁸ En particulier le Projet ne contient pas de clause similaire à l'article 19, paragraphe 2. de la convention actuelle.

⁹ Notamment Cour Administrative, 10 janvier 2006, n°20307C ; Cour Administrative, 3 mai 2007, n°22499C.

dans les bénéfiques de ces sociétés de personnes, groupements de personnes ou autres entités analogues. »

Il semblerait que cette disposition suive de près la distinction opérée en droit fiscal français entre (i) les sociétés de personnes dites translucides, n'exerçant pas d'activité industrielle ou commerciale et n'ayant pas opté pour leur assujettissement à l'impôt des sociétés en France (et qui relèvent donc de l'article 4, paragraphe 4 CPDI) et (ii) les autres sociétés de personnes qui sont pour leur part assujetties à l'impôt des sociétés en France. Les sociétés de personnes tombant dans cette deuxième catégorie devraient également être considérées comme résidents français sous l'article 4, paragraphe 1^{er} CPDI Fr-Lux, avec pour conséquence que toute société de personnes dont le siège de direction effective est en France devrait être considérée comme résident français au sens de la CPDI Fr-Lux.

Quant au traitement des revenus, une distribution de dividendes par une société de personnes française à un associé luxembourgeois est à considérer comme un dividende sous la CPDI Fr-Lux, s'agissant bien de « *dividendes payés par une société qui est un résident* »¹⁰ français. Cette qualification serait indépendante de la qualification de la société de personnes française comme entité transparente¹¹ pour les besoins fiscaux domestiques. Dès lors, le Luxembourg conserverait un plein pouvoir d'imposition sous réserve des dispositions de l'article 22 CPDI et du Protocole. L'article 22 CPDI reprend en effet la méthode du crédit d'impôt pour les revenus de dividendes au sens de l'article 10. Le paragraphe 5 du Protocole ajoute, quant à lui, qu'en ce qui concerne les « (...) *revenus perçus par un résident du Luxembourg via une société mentionnée au paragraphe 4 de l'article 4, le Luxembourg accorde sur l'impôt afférent à ce revenu une déduction égale au montant de l'impôt payé en France. (...)* ».

La combinaison de ces différentes dispositions engendre plusieurs incertitudes et un très net besoin de clarifications sur les points suivants :

1. Qualification luxembourgeoise d'une distribution de bénéfiques par une société française transparente

Dans le commentaire des articles, le développement suivant est consacré à ce point :

« Le point 5 ne concerne pas les revenus touchés par la société translucide française elle-même mais se limite aux produits de participation que l'associé résident du Luxembourg peut percevoir ultérieurement de la part de la société translucide française et que le Luxembourg impose éventuellement en raison de la qualification qu'il confère à ces produits de participation en vertu de sa législation fiscale. Dans ce cas, le Luxembourg accorde sur l'impôt afférent à ce revenu une déduction d'un montant égal au montant de l'impôt payé en France afin d'éliminer la double imposition qui résulte d'une telle imposition »¹².

Ce commentaire semble bien confirmer que le « *produit de participation* » est un dividende au sens de la CPDI Fr-Lux tandis que les « *revenus touchés par la société translucide* » sont des revenus d'un résident français, ceci expliquant que le Luxembourg ne puisse pas imposer le revenu sous-jacent avant sa distribution. Le commentaire reflète par ailleurs l'approche suivant laquelle, une fois la qualification opérée sous la CPDI Fr-Lux, il revient au Luxembourg de l'imposer éventuellement suivant les modalités prévues par sa législation fiscale. Dans le cas d'une participation dans société étrangère transparente pour les besoins fiscaux luxembourgeois, il

¹⁰ Cf. article 10, paragraphe 1^{er} CPDI.

¹¹ Tel que cela fut retenu dans les contentieux recensés plus haut.

¹² PL 7390/00, page 15.

convient de préparer un bilan fiscal ignorant la participation et reprenant au niveau du contribuable (le cas échéant proportionnellement) les revenus et dépenses de la société étrangère transparente. En droit fiscal, la distribution de bénéfice par une société étrangère transparente à son associé luxembourgeois est donc ignorée et ne reçoit donc aucune « qualification » à strictement parler.

D'autres difficultés surgissent à supposer que la solution soit de remplacer le produit de participation par les revenus (nets) perçus par le contribuable provenant de la société de personnes. Dans le cas d'un revenu réalisé (et non distribué) l'année N par une société de personnes française transparente pour les besoins fiscaux luxembourgeois, il s'agit d'un revenu d'un résident français en règle non imposable à Luxembourg. En N+1, à supposer que la société de personnes française ne réalise aucun revenu mais distribue le revenu de l'année N, à suivre le commentaire, la CPDI Fr-Lux octroierait à ce moment seulement le pouvoir d'imposition au Luxembourg. D'un autre côté, l'application de la législation fiscale luxembourgeoise aboutit à un revenu imposable nul pour l'année N+1 en l'absence de revenu sous-jacent.

2. Crédit d'impôt

Une société de personnes française, transparente pour les besoins fiscaux luxembourgeois, peut très bien réaliser à la fois des revenus exonérés au Luxembourg (par ex. en vertu l'article 166 LIR¹³) et des revenus imposables au Luxembourg tout en ne distribuant qu'une partie de ses revenus.

La Chambre de Commerce demande des précisions sur l'approche déclarative et la documentation qui seront attendues des contribuables luxembourgeois. En l'absence de précisions, la Chambre de Commerce demande que la plus grande latitude soit laissée aux contribuables à ce sujet (notamment considérer que les revenus exonérés sont distribués en premier lieu, pour autant qu'un suivi adéquat soit opéré dans les déclarations fiscales).

3. Déductibilité fiscale d'une perte

Lorsque la CPDI Fr-Lux accorde un pouvoir d'imposition à Luxembourg suite à une distribution par une société de personnes française, il ne peut être complètement exclu que le bilan fiscal luxembourgeois aboutisse à une perte d'un point de vue fiscal luxembourgeois pour l'exercice considéré. Dans une telle hypothèse, la Chambre de Commerce aimerait voir confirmé que rien ne s'oppose à la déductibilité fiscale de la perte dans la mesure où un revenu positif aurait donné lieu à un crédit d'impôt et non à une exonération.

En d'autres termes, lorsque la CPDI Fr-Lux n'accorde aucun pouvoir d'imposition à Luxembourg en l'absence de distribution par la société de personnes française, le bilan fiscal luxembourgeois peut également aboutir à une perte pour l'exercice considéré. Faut-il dans ce cas conclure que cette perte n'est pas déductible car la CPDI Fr-Lux aurait réservé le pouvoir d'imposition à la France en cas de revenu positif ? Dans l'affirmative, la Chambre de Commerce s'étonne que la déductibilité de la perte dépende *in fine* de la distribution par la société de personnes française.

¹³ Loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu.

4. Imputabilité de l'impôt français à Luxembourg

La Chambre de Commerce demande de clarifier dans quelle mesure le Protocole établit ou non une différence de traitement pour Luxembourg suivant que la société française tombe ou non dans le champ du paragraphe 4 de l'article 4 CPDI Fr-Lux. A partir du moment où les sociétés de personnes françaises sont en règle transparentes pour les besoins fiscaux luxembourgeois, la Chambre de Commerce estime que l'impôt français (sur les bénéfices ou sur la distribution de dividendes) devrait être imputable au Luxembourg en toute hypothèse.

Faut-il par ailleurs déduire de la formulation du Protocole (« *impôt afférent à ce revenu* », qui, en l'absence de précision, devrait viser l'impôt sur le revenu des personnes physiques, l'impôt sur le revenu des collectivités et l'ICC) alors que l'article 22, paragraphe 2, a) utilise l'expression « *impôt sur le revenu des personnes physiques ou sur l'impôt sur le revenu des collectivités* » excluant donc l'ICC) que l'impôt français peut également être imputé sur l'ICC dans le cas visé par le Protocole ? Dans le cas contraire, il serait nécessaire que le gouvernement clarifie si la CPDI Fr-Lux aboutit à sons sens à l'imposition à l'ICC (sans possibilité de crédit d'impôt) de situations telles que la détention d'actifs immobiliers français par une société de capitaux luxembourgeoise via une société de personnes française, et dans l'affirmative, pour quelles raisons une telle approche a été retenue sous la CPDI.

5. Interaction avec le paragraphe 16 StAnG¹⁴

En s'en tenant au droit luxembourgeois, l'impôt commercial communal n'a pas vocation à s'appliquer aux revenus générés par un établissement stable situé à l'étranger. Or, en cas d'activité exercée via une société de personnes française, la qualification retenue est celle de dividende sous la CPDI Fr-Lux (voir *supra*). Il est possible que la France ne confirme pas dans un tel cas de figure l'existence d'un établissement stable, alors que celui-ci serait, par hypothèse, pleinement reconnu si l'activité avait été exercée directement.

Or, le nouveau paragraphe 16 StAnG se réfère largement à la qualification sous le traité pertinent. L'application du crédit d'impôt lors d'une distribution par une société de personnes française et le traitement en matière d'impôt commercial communal dans un tel cas de figure mériteraient d'être clarifiés.

Au minimum, il devrait être confirmé que le traitement ne saurait être pire qu'en l'absence de CPDI Fr-Lux.

¹⁴ Paragraphe 16 StAnG :

« (1) à (4) (...) »

(5) Par dérogation aux dispositions des alinéas 1^{er} à 4, les seuls critères à appliquer pour déterminer si un contribuable résident dispose d'un établissement stable dans un État avec lequel le Luxembourg a conclu une convention pour l'élimination de la double imposition en matière fiscale sont les critères retenus à cette fin dans cette convention. À cet égard, il est considéré qu'un contribuable résident exerce tout ou partie de son activité par l'intermédiaire d'un établissement stable situé dans l'autre État contractant si cette activité considérée isolément constitue une activité indépendante et représente une participation à la vie économique générale dans cet État, à moins qu'une disposition explicite renfermée dans la convention pour l'élimination de la double imposition en matière fiscale liant le Luxembourg et l'autre État contractant ne s'y oppose. Aux fins du présent alinéa, il peut être demandé au contribuable de fournir une confirmation que l'autre État contractant considère qu'il y existe un établissement stable. Une telle confirmation est à fournir dans l'hypothèse où la convention pour l'élimination de la double imposition en matière fiscale conclue avec l'autre État ne contient pas de disposition autorisant le Luxembourg à ne pas exempter de l'impôt des revenus reçus ou de la fortune possédée dans l'autre État contractant par un contribuable résident dans le cas où l'autre État contractant interprète les dispositions de la convention d'une manière telle que ces revenus ou cette fortune entrent dans le champ d'application d'une disposition de la convention qui supprime ou limite le droit de l'autre État contractant d'imposer ces éléments ».

6. Société française à prépondérance immobilière

Indépendamment de la qualification en droit interne luxembourgeois, une plus-value sur une participation dans une société de personnes française à prépondérance immobilière relève de l'article 13, paragraphe 4 CPDI Fr-Lux. Elle est donc imposable exclusivement en France. Cependant, il semble que la méthode du crédit d'impôt soit retenue telle qu'exposée sous le point 4 ci-avant, et avec des considérations semblables, au cas où la société de personnes française venait à vendre ses actifs français immobiliers et mobiliers. La Chambre de Commerce demande de clarifier la détermination du revenu imposable luxembourgeois et du crédit d'impôt pour l'impôt français dans ce cas de figure.

7. Impôt sur la fortune

Le traitement des sociétés de personnes françaises en matière d'impôt sur la fortune n'est pas expliqué séparément. La règle générale de l'article 21, paragraphe 4 CPDI Fr-Lux aurait donc vocation à s'appliquer avec pour effet que la fortune détenue par une société de personnes française n'est imposable qu'en France en tant que fortune d'un résident français, sauf les exceptions établies par les autres paragraphes de la disposition. Parallèlement, le Luxembourg aurait donc un pouvoir d'imposition sur la participation dans la société de personnes française alors que celle-ci n'est pas incluse dans la valeur unitaire en droit interne dans la mesure où cette société est transparente. La Chambre de Commerce demande que soit clarifié le pouvoir d'imposition du Luxembourg et sur quels actifs dans cette configuration particulière.

Etant donné que la CPDI Fr-Lux semble apporter des solutions neuves au traitement des sociétés de personnes française et dans un souci de sécurité juridique pour les opérateurs économiques, la Chambre de Commerce demande d'ajouter des exemples chiffrés couvrant les différentes hypothèses évoquées dans les précédents paragraphes.

2. Sur la notion d'établissement stable visé à l'article 5 CPDI Fr-Lux

L'article 5 de la CPDI Fr-Lux vise à modifier la définition d'établissement stable mentionnée dans la convention actuellement applicable afin de permettre la reconnaissance d'une présence taxable dans l'autre Etat (c'est-à-dire, hors de l'Etat de résidence) dans des hypothèses plus nombreuses.

Notamment, le nouvel article 5 insère une mesure visant à étendre le statut d'établissement stable dans le cadre des accords dits de commissionnaire. Il modifie la définition de l'agent en indiquant qu'une personne agissant exclusivement ou quasi-exclusivement pour des entreprises qui lui sont étroitement liées n'est pas considérée comme indépendante. Il précise aussi que dans l'hypothèse où un agent « *joue habituellement le rôle principal menant à la conclusion de contrats, qui de façon routinière, sont conclus sans modification importante par l'entreprise étrangère* », cette société étrangère sera considérée comme ayant un établissement stable pour les activités que cet agent exerce pour elle dans l'autre Etat contractant. Les cas d'exemption des activités préparatoires ou auxiliaires dans l'autre Etat contractant seront également réduits par l'application de la règle dite de l'anti-fragmentation, visant à éviter qu'une entreprise ou un groupe d'entreprises étroitement liées fragmentent un ensemble cohérent d'activités en plusieurs opérations pour se prévaloir du caractère préparatoire ou auxiliaire de chacune d'entre elles. Enfin, la manière de décompter les périodes de temps pour les chantiers de construction ou de montage est également modifiée en vue de permettre aussi une reconnaissance plus rapide d'un établissement stable dans l'Etat du chantier ou du montage.

Ces changements sont issus des évolutions proposées par l'OCDE dans le cadre de l'action 7 du plan BEPS, en vue d'empêcher les structures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable. En revanche, ces changements dans la définition de l'établissement stable ne relèvent pas de la norme minimale du plan BEPS. Chaque Etat peut donc en principe décider de les mettre en œuvre (totalement ou partiellement) ou pas.

C'est ainsi que la France a opté pour une définition plus large que nécessaire de la notion d'établissement stable, ainsi qu'il ressort des réserves et notifications faites dans le cadre du MLI.

Cependant, cette définition large de l'établissement stable voulue par la France ne reflète pas la politique conventionnelle du Luxembourg telle qu'exprimée dans les réserves et notifications faites dans le cadre du MLI¹⁵. En conséquence, pour faire appliquer sa politique conventionnelle avec le Luxembourg, la France n'avait d'autre choix que de tenter de renégocier l'actuelle convention avec le Luxembourg, vidant le MLI de sa substance sur ce point pour le Luxembourg.

Compte tenu que la France tente d'ores et déjà d'imposer des activités menées par des sociétés luxembourgeoises sur son sol sur la base de l'actuelle notion d'établissement stable, il est permis de penser que la France intensifiera cette pratique à partir de l'application de la CPDI Fr-Lux. Se pose dès lors la question de savoir jusqu'à quel point la France invoquera ces nouvelles dispositions pour reconnaître une présence taxable dans son Etat, créant une période d'insécurité juridique pour les opérateurs réalisant des opérations en France. Or, ils sont nombreux, notamment dans le secteur de l'assurance. Pour rappel, la France est le plus grand marché pour les assureurs-vie luxembourgeois qui y opèrent principalement en LPS. Leurs modèles opérationnels et commerciaux sont variés pouvant aller de l'utilisation d'un réseau de distribution appartenant à un groupe à la vente de produits via une simple animation d'un réseau de distribution ou ventes directes – c'est à dire sans intervention d'un intermédiaire d'assurance – d'une entreprise d'assurance luxembourgeoise sur le territoire français. Les assureurs qui opèrent en LPS en France quel que soit leur modèle de distribution peuvent voir requalifier leurs activités en établissement stable au sens fiscal.

L'incohérence entre la qualification opérationnelle et la qualification fiscale de leurs activités ne peut qu'être source de confusion et de risque – ce risque étant, en l'occurrence, pénal. En outre, cela ouvre la voie à la remise en cause de la LPS en elle-même qui est pourtant l'un des piliers des activités de la place assurantielle luxembourgeoise en France. Par ailleurs, la LPS a justement pour objectif premier de permettre de fournir des services au sein de l'Union Européenne sans devoir créer un établissement dans chacun de ces pays.

En pratique, pour éviter tout risque, certaines entreprises luxembourgeoises actives en LPS sur le marché français vont devoir considérer que leurs activités constituent fiscalement un établissement stable. Pourraient alors survenir des discussions sur le niveau de marge qui devra revenir fiscalement à la France avec les autorités fiscales luxembourgeoises. Cette situation ne manquerait pas de générer une sollicitation accrue de l'administration fiscale luxembourgeoise par les acteurs actifs en LPS en France. Par ailleurs, bien qu'évitant le risque pénal, ces entreprises luxembourgeoises se retrouveraient tout de même dans une situation d'insécurité juridique du fait de la différence entre les qualifications opérationnelle et fiscale de leurs activités, créant potentiellement un contentieux et des difficultés commerciales considérables. Enfin, l'Etat luxembourgeois verrait une diminution de sa base imposable et donc de ses recettes fiscales. La Chambre de Commerce demande donc, à tout le moins, que la mise en œuvre pratique du Projet prenne en compte ces risques, au minimum au niveau de la fiche d'évaluation d'impact, afin de

¹⁵ La Chambre de Commerce note avec intérêt que la chambre basse du parlement des Pays-Bas, dans sa ratification du MLI du 12 février 2019, a choisi de ne pas appliquer la disposition concernant les accords de commissionnaires. Voir également l'avis de la Chambre de Commerce n°5171 du 26 septembre 2018 relatif au projet de loi n°7333.

limiter non seulement le transfert de base imposable vers la France, mais aussi la complexification des opérations en LPS en France.

3. Sur le sort des travailleurs étrangers visé à l'article 14 CPDI Fr-Lux et au paragraphe 3 du Protocole

L'article 14 CPDI Fr-Lux prévoit :

«Sous réserve des dispositions des articles 15, 17 et 18, les salaires, traitements et autres rémunérations similaires qu'un résident d'un Etat contractant reçoit au titre d'un emploi salarié ne sont imposables que dans cet Etat, à moins que l'emploi ne soit exercé dans l'autre Etat contractant. Si l'emploi y est exercé, les rémunérations reçues à ce titre sont imposables dans cet autre Etat. (...)».

Le paragraphe 3 du Protocole y relatif prévoit, quant à lui :

«(...) 3. 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 Etats contractants, un résident d'un Etat contractant qui exerce un emploi dans l'autre Etat contractant et qui, au cours d'une période imposable, est physiquement présent dans le premier Etat et/ou dans un Etat 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 Etat durant toute la période imposable. (...)»

Cela implique que, si un employé d'une entreprise luxembourgeoise dépasse cette période de référence, il sera redevable de l'impôt sur le revenu en France au prorata de la période de travail pendant laquelle il aura travaillé en France et en pays tiers, sauf exception.

a. Remarques générales

La Chambre de Commerce a déjà salué la tolérance de 29 jours dans le présent avis et dans le même temps, noté le frein que cette période représente pour la LPS et le télétravail. En outre, le Projet est perfectible sur les conséquences/modalités pratiques de mise en œuvre du travail à distance dans le pays de résidence à plusieurs égards :

1. Modalités pratiques de calcul du seuil

Comme déjà relevé sous le commentaire de l'Avenant à la Convention conclue avec la Belgique, le Projet ne prévoit pas les modalités pratiques de calcul du seuil de 29 jours. Il serait, de l'avis de la Chambre de Commerce, judicieux, afin d'éviter des difficultés pratiques lors de la détermination de ce seuil, que la France et le Luxembourg clarifient par voie protocolaire la méthode de calcul et la composition desdits jours, à l'instar de l'accord amiable portant sur l'article 10, paragraphe 1^{er} de la Convention conclue entre l'Allemagne et le Luxembourg.

2. Imputabilité de l'impôt

La Chambre de Commerce attire l'attention sur le système de crédit d'impôt introduit à l'article 22 de la CPDI Fr-Lux. Cet article introduit en effet un double mécanisme de crédit d'impôt : d'une part le **crédit d'impôt réel**, c'est-à-dire correspondant à l'impôt effectivement payé au Luxembourg (article 22, paragraphe 1^{er}, lettre a) applicable aux revenus imposables tant au Luxembourg qu'en France, et d'autre part un **crédit**

d'impôt équivalent à l'impôt français (article 22, paragraphe 1^{er}, lettre b) applicable aux revenus exclusivement imposables au Luxembourg.

En premier lieu, afin d'éviter toute erreur d'interprétation et d'apporter la sécurité juridique nécessaire aux contribuables, il semble indispensable à la Chambre de Commerce de préciser à quelles dispositions de cette convention l'un et l'autre desdits crédits d'impôt trouvent à s'appliquer (en s'inspirant par exemple de nombreuses autres conventions fiscales conclues par la France qui incluent une référence précise aux articles des conventions en question couverts par l'une ou l'autre méthode de crédit d'impôt).

Dans l'hypothèse où le crédit d'impôt réel trouverait à s'appliquer aux revenus d'emploi, la situation économique des employés frontaliers français risquerait d'évoluer du fait du nouveau barème d'imposition auquel ils seraient soumis et qui pourrait être plus ou moins favorable en fonction de leur niveau de rémunération et en fonction de la situation familiale spécifique. Les entreprises luxembourgeoises risqueraient donc de se retrouver en position de devoir renégocier la rémunération de certains employés afin que leur niveau de revenu ne soit pas impacté par la CPDI Fr-Lux. Cette situation pourrait s'aggraver compte tenu de l'article 2 de la CPDI Fr-Lux qui inclut dans le champ d'application matériel du côté français non seulement l'impôt sur le revenu mais également les prélèvements sociaux (actuellement 8% sur les salaires). L'application combinée de l'article 22, paragraphe 1 a) qui prévoit la méthode du crédit d'impôt pour l'élimination de la double imposition et de l'article 2 pourrait signifier que les frontaliers seraient soumis à l'impôt sur le revenu et aux prélèvements sociaux en France – à supposer que ceux-ci soient maintenus, desquels ils déduiront l'impôt sur le revenu luxembourgeois. Ils auront sans doute dans la grande majorité des cas des impôts supplémentaires à payer en France.

3. Compatibilité avec le prélèvement à la source français

A partir du 1^{er} janvier 2019, la France a mis en place le prélèvement à la source pour les revenus salariés des résidents de France. L'employeur luxembourgeois pourrait dès lors en principe devoir s'acquitter du paiement de l'impôt correspondant aux jours de travail effectués en France à l'administration fiscale française lorsque le seuil des 29 jours est excédé. La Chambre de Commerce s'interroge, là encore, comment, en pratique, une telle retenue à la source pourrait s'appliquer à ces situations.

b. Remarques propres au secteur du transport routier

Grand oublié de la convention modifiée de 1958, le transport routier, est en effet une fois de plus laissé pour compte dans cette nouvelle convention malgré les demandes du secteur restées lettre morte, en contradiction apparente avec la volonté affichée des gouvernements successifs de promouvoir et développer la logistique au niveau national.

La Chambre de Commerce note la vive inquiétude du secteur face à l'étranglement administratif des entreprises lié notamment aux réglementations mais également et de surcroît face à des difficultés patentes de recrutement. Dans le secteur du transport routier aussi, le personnel qualifié se fait rare : les vocations ne sont plus au rendez-vous. Tout ceci nécessite d'aller chercher la main d'œuvre dans les pays frontaliers, voire plus loin.

Il appert que le sujet a pourtant été traité par la convention conclue entre la Belgique et la France, de même que dans celle conclue entre le Luxembourg et le Kosovo, qui écarte toute imposition combinée et simplifie grandement la problématique. Elle prévoit ainsi qu'un résident

belge qui travaille pour un employeur français est taxé en France en tant qu'Etat d'établissement pour le transport effectué sur le territoire des deux Etats. La même règle s'applique *mutatis mutandis* dans la situation inverse. Le transport routier devrait être envisagé comme le transport fluvial, ferroviaire et aérien dans le cadre du trafic international de la convention sous étude, ce qui l'exempterait de la condition des 183 jours.

En conséquence, la Chambre de Commerce demande à ce qu'une modification de l'article 14 paragraphe 3 CPDI Fr-Lux comme suit soit négociée le plus rapidement possible :

« 3. Nonobstant les dispositions précédentes du présent article, les rémunérations reçues au titre d'un emploi salarié exercé à bord d'un navire, d'un aéronef, **d'un véhicule routier** ou d'un véhicule ferroviaire exploité en trafic international, sont imposables dans l'Etat contractant où le siège de direction effective de l'entreprise est situé ».

4. Sur les pensions visées à l'article 17 CPDI Fr-Lux

L'article 17 CPDI Fr-Lux prévoit que :

« Sous réserve des dispositions du paragraphe 2 de l'article 18, les pensions et autres rémunérations similaires, payées à un résident d'un Etat contractant au titre d'un emploi antérieur, ne sont imposables que dans cet Etat. »

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. »

La Chambre de Commerce comprend de ce qui précède que le principe existant n'a pas été modifié, à savoir l'imposition des pensions (notamment le 2^{ème} pilier) dans le pays de résidence, à l'exception de celles payées en vertu de la législation sur la sécurité sociale (notamment le 1^{er} pilier) qui sont, quant à elles, imposables dans l'Etat de la source.

Cette situation n'est pas sans générer certains problèmes qui suivent :

1. Double imposition des pensions du 2^{ème} pilier

En ce qui concerne les pensions du 2^{ème} pilier (plan de pension mis en place au sein d'une entreprise au profit de ses employés), une imposition existe au Luxembourg à l'entrée de ce plan. La Chambre de Commerce met dès lors en garde contre une double imposition qui pourrait intervenir à la sortie du plan en ce qui concerne en particulier les résidents français travaillant pour un employeur luxembourgeois.

Les contributions effectuées par un employeur constituent un avantage en nature et devraient être qualifiées à ce titre de revenu salarié au sens de l'article 14 de la Convention. Si l'activité salariée est exercée au Luxembourg, alors, le droit d'imposition de ces contributions appartient au Luxembourg.

Par la suite, au moment du paiement des prestations, si le bénéficiaire est résident fiscal français, alors, l'article 17 traitant des « pensions [...] payées au titre d'un emploi antérieur » s'applique. Cet article prévoit que seul le pays de résidence, la France, aurait le droit d'imposer la prestation. Même si, la contribution employeur et le versement de la prestation ont des qualifications juridiques distinctes, il n'en reste pas moins qu'un même revenu est imposé effectivement au Luxembourg (contributions) et en France (prestation). En effet, la loi luxembourgeoise modifiée du 8 juin 1999 relative aux régimes complémentaires de pension prévoit l'imposition des contributions versées par l'employeur pour financer les pensions complémentaires au bénéfice de ses salariés. Cet impôt appliqué sur la contribution est libératoire. En contrepartie, la prestation est exemptée de toute imposition. Contrairement à cela, la plupart des pays de l'OCDE, dont

la France, ont choisi d'imposer ce type de prestations au moment de leur paiement. A cause de cette différence entre l'approche luxembourgeoise et française, une double imposition apparait: à l'entrée sur les contributions payées par l'employeur (au Luxembourg) et au moment du paiement de la pension (en France).

Afin d'éviter cette double imposition, les conventions conclues par le Luxembourg avec les autres pays voisins (comme la Belgique et l'Allemagne) prévoient une dérogation à la règle générale de taxation des revenus de pensions dans l'état de résidence pour les prestations relevant des contributions qui ont été soumis à l'imposition au Luxembourg. Dans cette situation, les prestations sont exonérées d'impôt dans le pays de résidence. Toutefois, cette exonération ne limite pas le droit du pays de résidence de prendre en compte, dans la détermination du taux de ses impôts, les revenus exemptés. La Chambre de Commerce estime qu'il serait judicieux que le Luxembourg et la France s'alignent sur la position adoptée dans la Convention conclue avec la Belgique et avec l'Allemagne en imposant les pensions du 2^{ème} pilier dans l'Etat de la source.

De manière similaire aux revenus qui sont imposables uniquement au Luxembourg, l'impôt français pourrait être calculé sous déduction d'un crédit d'impôt égal au montant de l'impôt français correspondant à ce revenu. Actuellement, la CPDI Fr-Lux prévoit cette méthode uniquement dans le cas où le revenu ou la fortune possédée par un résident fiscal français est imposable uniquement au Luxembourg. Le cas des pensions complémentaires étant particulier (bien que non marginal), il serait souhaitable que le législateur prenne en considération la possibilité de mettre en place un tel crédit d'impôt comprenant les impôts payés au cours des exercices antérieurs (i.e. pendant les périodes de contributions) et qu'un protocole précise les modalités d'application de ce crédit.

2. La situation des indépendants

Par ailleurs, il semble que l'article 17 CPDI Fr-Lux s'applique pour les salariés mais le Projet ne mentionne pas le cas des indépendants. La Chambre de Commerce demande donc de les inclure dans un régime adapté. Elle n'a de cesse de le demander car leur situation, bien qu'elle se soit améliorée au cours de ces dernières années, n'est pas encore suffisamment reconnue à ses yeux¹⁶.

5. Sur l'élimination des doubles impositions visée à l'article 22 CPDI Fr-Lux

La Chambre de Commerce comprend que le Projet prévoit la méthode du crédit d'impôt en France comme méthode d'élimination de la double imposition. Ainsi, les revenus imposables au Luxembourg seront également imposables en France et l'impôt luxembourgeois constituera un crédit d'impôt.

Dans l'hypothèse où le crédit d'impôt réel visé à l'article 22, paragraphe 1^{er}, lettre a) s'appliquerait¹⁷, suivant l'art. 22, paragraphe 1^{er}, lettre d) CPDI Fr-Lux, seul l'impôt sur le revenu luxembourgeois dû à titre définitif pourra être crédité sur l'impôt français. Cela signifie pour les frontaliers remettant des déclarations que la procédure d'imposition au Luxembourg devra être très significativement accélérée. Compte tenu des particularités de l'imposition par voie d'assiette au Luxembourg (pas toujours obligatoire) et des dispositions spécifiques qui touchent les frontaliers depuis cette année (régime d'assimilation exigeant la remise d'une déclaration vs. régime de base selon lequel la déclaration n'est pas toujours obligatoire), cette précision soulève la délicate question de la preuve du caractère définitif de l'impôt. Accessoirement elle soulève la

¹⁶ Voir notamment les avis de la Chambre de Commerce n°4671 du 11 octobre 2016 et n°4807 du 12 juillet 2017.

¹⁷ Comme expliqué supra, uniquement applicable dans l'hypothèse où le crédit d'impôt réel visé à l'article 22, paragraphe 1^{er}, lettre a) s'applique aux revenus faisant l'objet d'une imposition par voie d'assiette au Luxembourg, mais non applicable si le crédit d'impôt équivalent à l'impôt français de l'article 22, paragraphe 1^{er}, lettre b est visé.

question de la formation des agents du fisc français aux arcanes des obligations déclaratives luxembourgeoises.

6. Sur l'immixtion des règles françaises anti-abus visées au paragraphe 7 du Protocole

Le paragraphe 7 du Protocole prévoit que la France pourra appliquer une série d'articles du Code Général des Impôts français quelles que soient les dispositions de la CPDI Fr-Lux¹⁸. Ces articles prévoient différentes règles que l'on peut qualifier d'« anti-abus » notamment lorsque la situation de l'assujetti présente des éléments d'extranéité.

La Chambre de Commerce n'a pas à se prononcer quant au principe de la hiérarchie des normes qui veut que les traités internationaux prévalent sur les dispositions légales nationales¹⁹, qui, pour le surplus, risquent d'évoluer dans le temps. En revanche, elle peut utilement faire valoir que le paragraphe 7 du Protocole va à l'encontre de l'objectif même d'unification des règles de réciprocité qui gouvernent toute négociation de convention internationale, dont les conventions de non-double imposition.

La Chambre de Commerce regrette un tel empiètement sur la souveraineté en matière fiscale.

Au surplus, la mise en œuvre pratique d'une telle disposition serait hasardeuse. Aussi bien l'administration que le juge luxembourgeois pourraient se voir contraints de prendre des décisions relative à la fiscalité sur la seule base du droit français et selon le bon vouloir de l'Etat français.

* * *

Après consultation de ses ressortissants, la Chambre de Commerce ne peut marquer son accord sur le projet de loi que sous réserve de la prise en compte de ses remarques.

PMR/DJI

¹⁸ Articles 115 *quinquies*, 123 bis, 155 A, 209 B, 212, 238 A et 238-0 A du CGI.

¹⁹ Cette prévalence est prévue aussi bien à l'article 55 de la Constitution française que dans la jurisprudence du Conseil d'Etat luxembourgeois dans son arrêt du 28 juillet 1951.