

Objet: Projet de loi n° 6266 complétant la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée (3807TAN).

*Saisine : Ministre des Finances
(25 mars 2011)*

AVIS DE LA CHAMBRE DE COMMERCE

L'objet du projet de loi sous avis (ci-après dénommé le « Projet ») est de mettre en place un régime de suspension de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après dénommée la « TVA») en utilisant la faculté offerte par la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (ci-après dénommée la « Directive 2006/112/CE ») de mettre en place des exonérations relatives aux opérations réalisées dans des entrepôts autres que douaniers.

Résumé synthétique

L'objet du Projet est de mettre en place un régime suspensif de TVA pour toutes les opérations réalisées dans des entrepôts autres que douaniers. Le Gouvernement fait ainsi usage d'une faculté offerte par la Directive 2006/112/CE qui consiste en la possibilité d'exonérer toutes les opérations réalisées sur des biens pendant que ceux-ci sont placés dans ledit régime suspensif.

La création d'une zone franche permettra notamment à nombre d'opérations d'être exonérées de la taxe, dont les opérations d'entrée, de placement, de transport ou de manutention liées à l'entrée du bien dans le régime suspensif. De même, les opérations de valorisation, de manipulation, ainsi que les cessions réalisées dans le cadre du régime suspensif, seront exonérées.

A noter qu'il s'agit d'un régime temporaire dans la mesure où les biens seront taxés à la sortie du régime suspensif, toutes les transactions ayant précédé celle-ci pouvant toutefois le cas échéant bénéficier d'une exonération définitive. Ainsi, en règle générale, du fait même du mécanisme du droit à déduction, toute taxe grevant les éléments qui entrent dans la composition d'une livraison de biens étant à compenser par la taxe due en raison de cette dernière, la taxe finalement acquise au Trésor est égale à la taxe calculée sur la rémunération de la livraison. Par voie de conséquence, pour les livraisons assujetties à la taxe à raison de leur rémunération, les exonérations des opérations antérieures s'y rattachant deviendront *de facto* définitives.

Outre les aspects purement fiscaux (en ce compris celui de réduction du risque de fraude, le droit à déduction n'étant pas ouvert pendant le laps de temps où le bien demeure

dans le régime suspensif ou encore l'évitement du préfinancement de la TVA), la Chambre de Commerce relève plusieurs points positifs qui découleront de l'entrée en vigueur du nouveau régime, dont une réduction des charges administratives liées à une identification à la TVA pour les intervenants intermédiaires qui ne devront pas s'immatriculer à la TVA en raison de l'absence de prise en considération des opérations effectuées pendant le régime suspensif, les transactions en chaîne s'en trouvent ainsi facilitées.

La Chambre de Commerce observe toutefois que le Projet contient un certain nombre de points, dont celui de la justification de la nécessité économique dans le cadre de l'obtention de l'agrément lié à l'opérateur économique, qu'il conviendrait de clarifier.

Le Projet prévoit par ailleurs qu'un règlement grand-ducal pourra être adopté en vue de déterminer les modalités pratiques de mise en place des régimes suspensifs de TVA.

La Chambre de Commerce est d'avis qu'il serait opportun que celui-ci soit pris rapidement, de manière concertée avec les différentes parties prenantes, et dans la mesure du possible, de manière concomitante aux présentes dispositions afin de parfaire les chances de succès du régime projeté.

Après consultation de ses ressortissants, la Chambre de Commerce marque son accord au projet de loi.

Appréciation du projet de loi :

	Incidence
Compétitivité de l'économie luxembourgeoise	++
Impact financier sur les entreprises	+
Transposition de la directive	+
Simplification administrative	++
Impact sur les finances publiques	+

Légende :

++	Très favorable
+	Favorable
0	Neutre
-	Défavorable
--	Très défavorable
n.a.	Non applicable

Contexte

L'objet du présent projet de loi est, comme indiqué dans son exposé des motifs, de mettre en place un « régime de suspension de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) prévu au titre IX, chapitre 10, section 1, de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée », ladite section prévoyant, à titre facultatif, des exonérations relatives aux opérations réalisées dans les entrepôts douaniers, les entrepôts autres que douaniers et les régimes similaires ».

Sont visées à travers la mise en place précitée tout un pan des activités dites logistiques, ces dernières participant directement au développement économique du Grand-Duché de Luxembourg. Il est de ce point de vue important aux yeux de la Chambre de Commerce de rappeler que, dans le cadre de la stratégie de diversification économique du pays, stratégie dite de « multispécialisation », ont été identifiés, outre le secteur bancaire et financier, plusieurs secteurs à fort potentiel de développement et de valeur ajoutée, parmi lesquels celui de la logistique.

Un bref aperçu historique montre que la logistique au Luxembourg est clairement considérée comme un enjeu économique stratégique crucial par le Gouvernement. Il en est ainsi à travers le programme gouvernemental du Ministère du Développement durable et des Infrastructures de 2009. Le Gouvernement a encore indiqué sa volonté de positionner le Luxembourg comme plateforme logistique majeure (hub d'excellence), à la fois dans son plan de relance mis en œuvre en 2009 (Plan de conjoncture du Gouvernement du 6 mars 2009) et dans la déclaration du Gouvernement sur la situation économique, sociale et financière du pays 2009 (discours sur l'état de la Nation), le 21 avril 2009. Le Ministre de l'Economie et du Commerce extérieur s'emploie à rendre les activités plus visibles à l'étranger et soutient pleinement les activités du cluster for logistics Luxembourg et du cluster maritime.

Il n'est pas inutile, à cet égard, d'énoncer les principaux axes de développement envisagés par les pouvoirs publics, à savoir

- 1) développer le transport ferroviaire de fret conformément à la stratégie « mobil 2020 » pour pérenniser les activités de CFL-Cargo, de CFL-Multimodal ou encore le Lorry-Rail,
- 2) pérenniser également le port de Mertert et, de la sorte, consolider le trafic sidérurgique et développer la capacité de stockage et de transbordement en produits pétroliers ainsi que
- 3) revaloriser le site de Höhenhof pour développer le fret aérien.

Le secteur logistique national peut sommairement être caractérisé en l'espèce

- par sa dimension opérationnelle avec l'ensemble des prestataires de services logistiques comme les fournisseurs 3PL (Third-Party Logistics Provider), les LLS (lead logistic strategics services) et les transporteurs, de même que
- par sa dimension stratégique avec la recherche et l'innovation.

Si la Chambre de Commerce s'en tient au niveau opérationnel précité, elle souligne que les services offerts par les 3PL et les LLS sont les expéditions et les transferts de stock, organisant le transport du point de départ au point d'arrivée. En cela, c'est un aspect essentiel du centre logistique au Grand-Duché. Du reste, la Chambre de Commerce tient à rappeler que le développement d'une plateforme logistique élaborée au Luxembourg se justifie en raison d'atouts incontestables du pays en la matière, que ce soit la position géographique stratégique du Grand-Duché avec une excellente connectivité aux marchés, de très bonnes connections routières, ferroviaires, aériennes et fluviales à disposition sur le territoire national, mais aussi la présence de nombreux acteurs, notamment dans le domaine des transports (plus de 550 entreprises en l'occurrence), ainsi que le développement de parcs logistiques modernes à proximité de l'aéroport international. La Chambre de Commerce souligne d'autant plus ces atouts que le secteur logistique constitue de surcroît une niche sectorielle de productivité particulièrement porteuse, avec en 2009 une contribution au PIB de l'ordre de 8,7% pour une part de l'emploi salarié d'environ 7,7% (voir données du STATEC).

Dans le cadre du développement de la logistique au Luxembourg, lequel s'avère apparemment prometteur vu le très bon positionnement du pays (5e place) dans le dernier classement du *LPI (Logistic Performance Indicator)* de la Banque Mondiale, se posent plusieurs

types de problématiques qui ont trait chacun à un aspect du secteur : il y a lieu de citer, par exemple, les questions de transport de marchandises, avec leur lot de problèmes environnementaux et les questions sous-jacentes en termes de solutions multimodales y afférentes, les questions également de traitement et de recyclage des déchets ou encore celles de la gestion, plus généralement, des flux d'information, de marchandises et de nœuds où les biens peuvent effectivement s'accumuler plus ou moins longtemps. C'est sur ce dernier thème qu'on identifie les aspects d'entreposage et d'organisation des plateformes logistiques dont il est question en particulier à travers le Projet sous avis.

La stratégie des pouvoirs publics de développement du territoire luxembourgeois repose également sur l'adaptation du cadre réglementaire national. Dans ce contexte, le Gouvernement entend exploiter au mieux la réglementation communautaire, notamment en matière d'instauration de zones franches, composantes propices au développement du pays en tant que place logistique. De telles zones, en permettant à nombre d'opérations de manipulation ou de valorisation de biens (en particulier l'entreposage) d'être exonérées de taxe, sont à même de donner au Luxembourg un avantage compétitif de grande ampleur en matière logistique.

Tous les aspects du secteur logistique entrent directement en ligne de compte dans le cadre de la concurrence que les Etats du globe se livrent en matière logistique et à laquelle, comme précédemment indiqué, les institutions internationales comme la Banque Mondiale s'intéressent. Par exemple, l'île de Singapour, habituée aux meilleures places des classements de compétitivité à l'échelle mondiale (voir notamment les benchmarks du *World Economic Forum* et de l'*Institute for Management Development*), a développé en la matière un port franc à proximité de son aéroport international, port dédié au transit des biens de valeur, lequel nourrit des recettes qui stimulent l'économie insulaire. Plus près du Luxembourg, à Genève, le concept de zone franche, pas uniquement en direction des biens de valeur, est prouvé et éprouvé en termes de développement d'activités depuis 1888, avec l'existence de 140.000 m² d'entreposage sous régime de suspension de douane. La Directive 2006/112/CE vise clairement à ce que l'instauration de zones franches permette de produire du développement économique, notamment pour des entreprises d'entreposage qui, si les pays transposent correctement le cadre communautaire, pourront de fait créer de la valeur ajoutée. En se conformant ainsi au droit communautaire, le Grand-Duché semble prendre un temps d'avance sur ses partenaires européens en ce qui concerne l'entreposage de biens de valeur, ce qui serait en cohérence avec les choix gouvernementaux d'opter pour une offre de services logistiques spécialisés dans des biens moins soumis aux aléas de la conjoncture.

La Chambre de Commerce soutient entièrement l'initiative du Gouvernement concrétisée dans le cadre du Projet sous avis.

Considérations générales

Le Projet sous avis vise à mettre en place un régime de suspension de l'exigibilité de la TVA en relation avec les opérations qui seraient réalisées pendant le séjour de biens dans le régime dit de zone franche.

D'une manière simplifiée, la création de zones franches consiste en l'établissement d'emplacements gérés par des opérateurs agréés, à l'intérieur desquels des activités peuvent être réalisées sur des biens meubles corporels en exonération de la TVA. A noter qu'il ne s'agit que d'un régime temporaire, qui peut être destiné à accompagner d'autres régimes suspensifs de droits existant en matière de droit d'entrée ou d'accises de sorte à aligner dans le temps l'exigibilité des différents impôts, celle-ci étant déclenchée lors de la sortie des biens dudit régime, ou d'un régime autonome à la TVA.

Après analyse du Projet, la Chambre de Commerce relève que plusieurs points positifs résulteraient de l'entrée en vigueur de ces nouvelles dispositions.

La suspension de l'exigibilité de la TVA jusqu'à la sortie des biens du régime suspensif permettrait en effet à tout acquéreur intermédiaire des biens ou à un prestataire de services effectuant une opération ponctuelle sur les biens d'éviter la charge administrative d'une identification à la TVA et les transactions en chaîne s'en trouvent ainsi simplifiées. Les opérations d'entrée, de placement, de transport ou de manutention liées à l'entrée du bien dans le régime suspensif sont exonérées. De même, les opérations de valorisation, de manipulation, ainsi que les cessions réalisées dans le cadre du régime suspensif, sont exonérées.

Le régime de suspension temporaire d'exigibilité de la TVA entraîne également une réduction du risque de fraude, le droit à déduction n'étant pas ouvert dans le cadre des opérations réalisées pendant que le bien se trouve dans le régime suspensif en l'absence d'obligation de paiement de l'impôt corrélative pendant ce laps de temps.

Par ailleurs, lors de la sortie du régime suspensif, la régularisation du paiement de la TVA ne se ferait que sur la valeur normale des biens si l'ensemble des transactions (notamment des prestations de services) ne peut pas être clairement retracé, la conséquence en étant une exonération définitive des transactions précédant l'acquisition finale des biens, le tout sans méconnaître le principe de taxation retenu communautairement, ainsi que le précise l'exposé des motifs.

Les dispositions projetées devraient encore permettre de réduire la problématique de préfinancement de la TVA sur ces transactions intermédiaires, garantir la neutralité du système TVA ainsi que mettre sur un pied d'égalité les mouvements de biens intra- et extracommunautaires.

Finalement, le fait que, dès lors que des biens entrent ou sortent dans le régime sous suspension dans le chef de tiers opérateurs non établis au Luxembourg et non identifiés à la TVA luxembourgeoise, l'opérateur agréé est de plein droit autorisé à prendre en charge leurs obligations fiscales en qualité de représentant fiscal et se voit attribuer un numéro d'identification global ad hoc à cette fin, les démarches administratives s'en trouvent facilitées, ce qui apparaît être un avantage supplémentaire.

De l'avis de la Chambre de Commerce, le Projet sous avis semble dès lors ouvrir de belles perspectives quant au positionnement du Luxembourg doté d'un arsenal fiscal attractif en zone géographique de choix pour les opérations de distribution.

Elle observe toutefois qu'il restera à appréhender, en pratique, les aspects déclaratifs (mise à jour des formulaires, déclarations auprès de l'administration des douanes et accises ou auprès de l'administration de l'enregistrement et des domaines) ainsi que les mesures additionnelles qui seraient prises dans le cadre d'un futur règlement grand-ducal, possibilité ouverte en vertu du point 21 du Projet sous avis.

Commentaire des articles

A titre liminaire, la Chambre de Commerce précise qu'en vue d'une lecture plus aisée du présent avis, la numérotation utilisée tout au long de ce dernier se fera par référence aux articles de la loi TVA (ci-après dénommée la « LTVA »), tels que modifiés par le Projet sous avis.

Concernant l'article 56 sexies, §2, al 2 LTVA

La disposition proposée, se référant probablement aux termes utilisées dans la section précitée de la Directive 2006/112/CE, dispose que « *Les exonérations visées à l'alinéa 1er sont provisoires en ce sens qu'elles sont à régulariser lors de la sortie du régime suspensif. Deviennent cependant définitives, lors d'une livraison de biens dont la base d'imposition se détermine en vertu de l'article 28 point a) et effectuée dans un des endroits visés aux points a) à d), les exonérations de toutes les opérations ayant précédé cette livraison.* »

La Chambre de Commerce comprend que cet article régit les modalités d'acquisition du caractère définitif de l'exonération bénéficiant aux opérations effectuées sous le régime suspensif de TVA et que dès lors que les conditions de l'exonération définitive sont réunies, celle-ci porte sur l'ensemble des biens et services ayant précédé la livraison.

Dans la mesure où le terme « opérations » pourrait porter à confusion, la Chambre de Commerce préconiserait de modifier la disposition projetée, en ajoutant notamment les opérations visées, la disposition se lisant dès lors comme suit : « *Les exonérations visées à l'alinéa 1er sont provisoires en ce sens qu'elles sont à régulariser lors de la sortie du régime suspensif. Deviennent cependant définitives, lors d'une livraison de biens dont la base d'imposition se détermine en vertu de l'article 28 point a) et effectuée dans un des endroits visés aux points a) à d), les exonérations de toutes **les livraisons de biens ainsi que prestations de services** ayant précédé cette livraison.* »

Concernant l'article 56 sexies, §4 LTVA

La disposition projetée indique que « *L'entrepôt TVA visé au paragraphe 2, point d), est un entrepôt autre que douanier. Il s'agit d'un endroit situé à l'intérieur du pays, agréé par l'autorité compétente aux fins du présent régime particulier suspensif de TVA.*

Les biens soumis à accises placés dans un entrepôt fiscal au sens de la réglementation relative au régime général, à la détention, à la circulation et aux contrôles des produits soumis à accises sont réputés être sous le régime de l'entrepôt TVA.

Peuvent être placés sous le régime d'entrepôt TVA:

les biens dont notamment ceux énumérés à l'annexe D de la présente loi qui ne sont pas destinés à être livrés au stade du commerce de détail ; (...)»

La Chambre de Commerce comprend que l'expression « *...endroit situé à l'intérieur du pays...* » permettra de mettre en œuvre des entrepôts TVA à n'importe quel endroit situé au Luxembourg dès lors que l'autorité compétente aura donné son agrément quant à sa création. Tout assujetti pourra dès lors demander à créer un entrepôt TVA à un endroit souhaité, et ce pour les besoins de ses activités.

Cette disposition semble claire et adaptée aux objectifs poursuivis par la loi. La Chambre de Commerce relève toutefois qu'il est essentiel qu'un règlement grand-ducal vienne préciser les modalités relatives à la création de ce type d'entrepôt à brève échéance et regrette quelque peu qu'un tel projet ne lui ait pas été soumis pour avis en même temps que le présent Projet.

Finalement, la Chambre de Commerce relève en ce qui concerne l'expression « *...les biens dont notamment ceux énumérés à l'annexe D de la présente loi, qui ne sont pas destinés*

à être livrés au stade du commerce de détail ...» que celle-ci permet une extension du régime à d'autres biens que ceux listés dans l'annexe D et que la liste n'est dès lors pas exhaustive.

La Chambre de Commerce s'interroge toutefois sur la raison de l'omission du point 25 de l'annexe V de la Directive 2006/112/CE qui porte en l'espèce sur l' « ex 8112 92 » et l' « ex 8112 99 Indium ».

Concernant l'article 56 sexies, § 12 LTVA

La Chambre de Commerce observe que la disposition proposée est libellée comme suit :

« La mise en œuvre du régime particulier suspensif de TVA dans les endroits visés au paragraphe 2, points a) à d) se fait sous la responsabilité d'opérateurs agréés à cette fin.

Tout opérateur qui sollicite un agrément relativement à un régime d'entrepôt TVA doit être établi à l'intérieur du pays et être identifié à la TVA luxembourgeoise. L'agrément est subordonné à la preuve de la nécessité économique. Le coût de gestion et de surveillance publique doit être proportionné par rapport à l'utilité économique. »

La Chambre de Commerce comprend qu'en vue d'obtenir un agrément pour l'implémentation d'un régime suspensif, l'opérateur devra établir la nécessité économique d'une telle implémentation. La nature de la preuve à apporter pour justifier de la nécessité économique de la transaction ne semble toutefois pas assez claire.

La Chambre de Commerce recommande dès lors dans un souci de sécurité juridique qu'un règlement grand-ducal définisse dans un délai rapproché les critères gouvernant la nécessité économique ainsi que l'autorité qui sera en charge de cette appréciation.

Concernant l'article 56 sexies, §13 LTVA

La disposition proposée dispose que *«Il¹ doit tenir un registre de l'ensemble des prestations de services se rapportant à la conservation et la valorisation des biens pendant toute la durée de leur séjour sous le régime suspensif jusqu'au moment de leur sortie inclusivement.»*

La Chambre de Commerce comprend que le texte tel qu'actuellement libellé prévoit que les opérateurs agréés sont soumis à l'obligation de tenir un registre de l'ensemble des prestations de services se rapportant à la conservation et la valorisation des biens pendant leur séjour sous le régime suspensif.

Or, lorsque ces prestations de services seront effectuées pour le compte d'un preneur assujéti établi en dehors du Luxembourg, le lieu de taxation des prestations de service devrait être le lieu d'établissement du preneur. La Chambre de Commerce rappelle que dans le cas de preneurs établis dans un Etat membre de l'Union européenne autre que celui du prestataire, les opérateurs sont déjà tenus de déposer des états récapitulatifs relatifs aux prestations intracommunautaires de services en plus de la tenue de ce registre. Cette situation l'amène à penser que l'obligation de tenue d'un registre, en dehors des cas dans lesquels les services sont taxables à Luxembourg, contribue à alourdir inutilement les obligations administratives des opérateurs agréés.

¹ Note de la Chambre de Commerce: il s'agit de l'opérateur agréé.

La Chambre de Commerce recommande dès lors que l'article visant le report des services dans un registre spécial soit amendé de manière telle à ce que seules les prestations réputées localisées au Luxembourg soient reprises dans ce registre. Elle propose que le texte soit amendé de la manière suivante:

« Il doit tenir un registre de l'ensemble des prestations de services réputées localisées au Luxembourg se rapportant à la conservation et la valorisation des biens pendant toute la durée de leur séjour sous le régime suspensif jusqu'au moment de leur sortie inclusivement. »

Concernant l'article 56 sexies, §21 LTVA

Comme déjà souligné dans le cadre des considérations générales, la référence faite dans l'article 56sexies § 21 du Projet à un règlement grand-ducal, qui pourra être adopté en vue de déterminer les modalités pratiques de mise en place des régimes suspensifs de TVA, implique de l'avis de la Chambre de Commerce que ce règlement grand-ducal traite les points abordés ci-dessus en vue de mettre sur pied un régime attractif pour les opérateurs.

La Chambre de Commerce préconiserait dans ce contexte que ce règlement grand-ducal soit adopté concomitamment à l'entrée en vigueur de la loi qui sera adoptée dans le cadre de la procédure législative liée au présent Projet, et ce, en vue de bénéficier d'un régime clair et adapté à la pratique dès son entrée en vigueur.

Elle observe en effet que le succès des régimes visés nécessitera une approche claire et pragmatique qui ne peut que se concevoir en concertation avec les opérateurs actifs en la matière.

Remarques finales

La Chambre de Commerce souhaite encore formuler quelques observations sur des points qui lui semblent nécessiter une attention particulière.

Le Projet sous avis vise à divers endroits des facultés de contrôle par l'Administration de l'Enregistrement (ci-après dénommée l'«AED») ou par l'Administration des Douanes et Accises (ci-après dénommée l'«ADA »).

La Chambre de Commerce présume que les modalités de contrôle ainsi que les modalités de déclaration feront ici aussi l'objet de concertations avec les opérateurs actifs en la matière préalablement à leur définition afin que les mesures à instaurer soient les plus efficaces possibles.

En outre, dans un souci de sécurité juridique, il lui paraît important que les tâches et responsabilités de chaque administration soient clairement définies. En effet, en l'absence de règles claires en la matière, les acteurs économiques pourraient se trouver confrontés à des difficultés pratiques parmi lesquelles figurent, à titre d'exemple, la question de savoir dans quelle mesure l'acceptation par l'ADA des déclarations d'entrée et de sortie d'entrepôt TVA lierait l'AED, lui retirant la possibilité de remise en cause de l'exonération liée à la destination des biens en cas de contrôle TVA postérieur.

Il semble par ailleurs opportun que l'opérateur n'ait à faire face qu'à une seule autorité en cas de contrôle, à charge pour l'AED et l'ADA d'organiser une coopération entre leurs

services respectifs. A cet égard, la Chambre de Commerce comprend que l'accès en ligne directe aux données se présentant sous une forme électronique, prévu à l'article 56 sexies § 20, existe entre l'ADA et l'AED et n'est donc pas requis au niveau de chaque opérateur.

Il ressort de ces remarques qu'il paraît primordial qu'un règlement grand-ducal à venir définisse également dans un futur proche les domaines relevant de chacune des autorités.

Pour terminer, la Chambre de Commerce relève que le Projet ne prévoit pas de mécanisme préventif de double imposition au cas où l'entrepôt TVA serait cumulé avec un entrepôt douanier. En effet, en l'état actuel du texte, la Chambre de Commerce craint qu'une double imposition TVA ne soit pas à exclure et pourrait survenir lors de la sortie des biens des deux régimes combinés : la TVA serait due au titre de l'importation des biens, ainsi qu'au titre de la sortie des biens du régime.

La Chambre de Commerce est dès lors d'avis qu'afin d'éviter une double imposition comme le prévoit l'article 163 de la Directive 2006/112/CE², des précisions devraient également être apportées à ce sujet.

* * *

Après consultation de ses ressortissants, la Chambre de Commerce marque son accord au projet de loi.

TAN/PPA

² L'article 163 de la Directive 2006/112/CE dispose que « Lorsque la sortie des biens des régimes ou situations visés à la présente section donne lieu à une importation au sens de l'article 61, l'État membre d'importation prend les mesures nécessaires pour éviter une double imposition. »