

# *Guide des comptes annuels pour le Luxembourg*

Actualités en bref

---

## *FISCALITÉ*

Sécurité sociale sur les tantièmes	3
------------------------------------	---

## *TVA*

Non-déductibilité de la TVA indûment facturée et traitement TVA des livraisons successives	7
---	---

## *FISCALITÉ – DROIT PÉNAL*

Constitution d'une commission spéciale « TAXE3 » du Parlement européen	12
---	----

## *BRÈVE FISCALE*

Droit à un procès équitable et distribution cachée de revenus de bar non-déclarés	15
--	----

## *BRÈVE DROIT SOCIAL*

Être reclassé en interne ne suffit pas à établir l'existence d'un contrat de travail	17
---	----

## *BRÈVES*

« Economie et finance »	19
« Projets de loi »	23
Brèves « Législation »	24



---

**Comité de rédaction** : D. Becker, J. Bultot, P. Corbard, D. Deichtmann, C. Duro, M. Goebel, P. Kana, J. Treis, J.-C. Wirth, R. Carpentier  
**Coordination** : V. Van Impe

**Guide des comptes annuels pour le Luxembourg** est une publication de Wolters Kluwer – [www.wolterskluwer.be](http://www.wolterskluwer.be)

**Editeur responsable** : Paul De Ridder

Zénobe Gramme (bâtiment G), Square des Conduites d'Eau 9-10, 4031 Liège

**Service clientèle et adresse de correspondance** : Tél. : 015 78 76 00

e-mail : [client.BE@wolterskluwer.com](mailto:client.BE@wolterskluwer.com)

© 2018 Wolters Kluwer Belgium SA

*Hormis les exceptions expressément fixées par la loi, aucun extrait de cette publication ne peut être reproduit, introduit dans un fichier de données automatisé, ni diffusé, sous quelque forme que ce soit, sans l'autorisation expresse et préalable et écrite de l'éditeur.*

## FISCALITE

# Sécurité sociale sur les tantièmes

JANIQUE BULTOT, PARTNER IF GROUP

De nombreux administrateurs percevant des tantièmes ou jetons de présence<sup>1</sup> de sociétés luxembourgeoises ont reçu, au cours de ces derniers mois, un courrier du Centre Commun de la Sécurité Sociale (CCSS) leur rappelant les principes applicables et les invitant à s'affilier et à cotiser au régime des indépendants.

Conformément aux règles applicables<sup>2</sup>, toute personne qui exerce pour son propre compte une activité intellectuelle, même à titre accessoire, est obligée de s'affilier à la sécurité sociale luxembourgeoise et à ce titre, est redevable des cotisations sociales (sauf demande de dispense pour revenu insignifiant).

L'activité d'administrateur étant une profession libérale qui a pour objet un travail intellectuel, l'administrateur doit donc cotiser au régime des indépendants, au même titre que toute autre activité libérale.

Le CCSS veille dorénavant de plus près au respect de cette obligation légale. Pour ce faire, le CCSS se base sur les informations qui lui sont transmises par l'Administration des Contributions Directes (ACD) après que l'administrateur a déposé sa déclaration fiscale.

Le paiement des cotisations sociales est soumis à un délai de prescription de 5 ans. Les redressements actuellement opérés par le CCSS ont donc un effet rétroactif pouvant aller jusqu'à 2013.

---

<sup>1</sup> Les jetons de présence ont pour but de rémunérer la présence des administrateurs au conseil d'administration des sociétés anonymes tandis que les tantièmes ont davantage pour vocation de rémunérer les performances des dirigeants en leur attribuant une part du bénéfice en récompense de leur bonne gestion. Dans la suite de cet article, nous utiliserons le terme de tantièmes pour désigner à la fois les tantièmes et les jetons de présence.

<sup>2</sup> Articles 1<sup>er</sup> al. 4, 85 al. 7 et 171 al.2 du Code de la Sécurité Sociale.

## Affiliation et paiement des cotisations sur les tantièmes

L'administrateur percevant des tantièmes doit s'affilier auprès du CCSS par le biais du formulaire intitulé « déclaration d'entrée pour travailleur indépendant », disponible sur le site internet du CCSS ou joint au courrier qui lui a été envoyé par celui-ci.

Sous réserve de l'application du plafond cotisable (119.915,16 € au 1<sup>er</sup> janvier 2018), les cotisations sont dues sur les tantièmes perçus en 2018 aux taux suivants<sup>1</sup> :

Assurance pension	16,00 %
Assurance maladie	6,10 %
Assurance accident du travail	0,90 %
Assurance dépendance <sup>2</sup>	1,40 %
<b>Total</b>	<b>24,40 %</b>

Pour ce qui concerne les tantièmes perçus durant les années antérieures, il convient de se référer au plafond et aux taux de cotisations qui étaient applicables durant les années concernées.

Les cotisations sociales sont payables mensuellement sur base de factures envoyées par le CCSS au domicile de l'administrateur, peu importe la périodicité du versement des tantièmes (annuels, trimestriels ou mensuels).

Les cotisations sont provisoirement calculées sur base du dernier revenu connu ou, pour un nouvel assuré, sur la base du minimum cotisable (1.998,59 € au 1<sup>er</sup> janvier 2018).

Comme tout indépendant, l'administrateur a la possibilité de faire valoir la mise en compte d'un revenu différent sur base du formulaire d'adaptation de l'assiette cotisable, ce qui est fortement recommandé afin d'éviter des difficultés de paiement lors du recalcul au moment de l'établissement du bulletin d'impôt définitif.

Le formulaire d'adaptation de l'assiette cotisable n'est pas disponible en ligne. Il est envoyé par le CCSS après réception de la déclaration d'entrée pour travailleur indépendant. Pour les années suivantes, il est possible d'adopter à tout

---

<sup>1</sup> Il n'est pas tenu compte de la cotisation à la Mutualité des Employeurs (qui est facultative).

<sup>2</sup> L'assurance dépendance est due sur la totalité du revenu sans application du plafond cotisable.

moment le revenu cotisable via le formulaire d'acceptation à commander en ligne : **[www.ccss.lu/certificats/assurés/adaptation-du-revenu-provisoire](http://www.ccss.lu/certificats/assurés/adaptation-du-revenu-provisoire)**.

Après la transmission des données par l'ACD suite à l'établissement du bulletin d'impôt définitif pour l'année concernée, les cotisations font d'office l'objet d'un recalcul si le CCSS constate une différence entre les revenus déclarés à l'ACD et les revenus sur lesquels les cotisations ont été initialement calculées.

## Dispense de cotisations sociales

Sur demande, l'administrateur percevant des revenus d'indépendant ne dépassant pas le tiers du salaire social minimum (+ – 7.994 € par an au 01.01.2018) est dispensé du paiement des cotisations.

Dans un premier temps, l'administrateur doit envoyer le formulaire de déclaration d'entrée pour travailleur indépendant et ensuite, introduire sa demande de dispense. Le formulaire de demande de dispense n'est pas disponible en ligne. Il est envoyé par le CCSS après la réception de la déclaration d'entrée.

La dispense lui sera accordée provisoirement pour l'année en cours (cela signifie que le CCSS ne lui réclamera pas de cotisations sociales pendant l'année en cours).

Après la réception des informations transmises par l'ACD pour l'année concernée (suite au dépôt de sa déclaration fiscale par l'administrateur), le CCSS sera en mesure de confirmer définitivement la dispense (à condition que les revenus d'indépendant – tantièmes et potentiellement les autres revenus d'indépendant perçus au cours de l'année concernée – soient effectivement inférieurs au tiers du salaire social minimum).

Si le CCSS constate que le seuil a été dépassé pour l'année concernée, la dispense lui sera rétroactivement refusée et les cotisations d'indépendant lui seront réclamées sur le revenu effectivement perçu.

## Quid si l'administrateur cumule salaire et tantièmes ?

Il est fréquent qu'un administrateur perçoive, à la fois, un salaire d'une société A et des tantièmes d'une société B.

L'activité d'administrateur et l'activité salariée sont deux activités professionnelles distinctes. Même s'il est déjà affilié en tant que salarié de la société A, l'administrateur doit également s'affilier en tant qu'indépendant auprès du CCSS et cotiser

sur les tantièmes perçus à ce titre. Dans ce contexte, les cotisations sont calculées séparément, d'un côté par l'employeur sur le salaire et de l'autre, par le CCSS sur les tantièmes.

A cet égard, il convient de distinguer deux situations :

- 1<sup>ère</sup> situation : le cumul du salaire et des tantièmes atteint le plafond annuel cotisable (119.915,16 € au 1<sup>er</sup> janvier 2018) :

Dans ce premier cas, le plafond cotisable est atteint en additionnant le salaire annuel et les tantièmes.

Sur demande, l'administrateur pourra obtenir le remboursement des cotisations payées au-delà du plafond cotisable (sauf les cotisations pour l'accident du travail et l'assurance dépendance).

La demande devra être introduite après la fin de l'année concernée via le formulaire ad hoc disponible en ligne ( [www.ccss.lu/fileadmin/file/ccss/PDF/Formulaires/Demande\\_Remboursement\\_Plafond\\_F.pdf#pageMode=bookmarks](http://www.ccss.lu/fileadmin/file/ccss/PDF/Formulaires/Demande_Remboursement_Plafond_F.pdf#pageMode=bookmarks)).

Avant de pouvoir effectuer le remboursement des cotisations versées au-delà du plafond cotisable pour l'année concernée, le CCSS devra attendre que le revenu professionnel indépendant (les tantièmes, et le cas échéant, les autres revenus d'indépendant) lui ait été confirmé par l'ACD.

- 2<sup>ème</sup> situation : le salaire atteint, à lui seul, le plafond annuel cotisable (119.915,16 € au 1<sup>er</sup> janvier 2018) :

Dans ce second cas, le salaire annuel atteint, à lui seul, le plafond cotisable.

Sur base d'un courrier circonstancié, l'administrateur peut demander d'emblée au CCSS de limiter le calcul des cotisations sociales dues sur les tantièmes à l'assurance accident du travail (0,90 %)<sup>1</sup> et à l'assurance dépendance (1,40 %)<sup>2</sup>.

Il n'existe pas de formulaire spécifique pour introduire cette demande. Il convient dès lors d'adresser un courrier au CCSS sur papier libre afin d'expliquer la situation (cumul salaire et tantièmes). Il est recommandé d'introduire cette demande en parallèle de l'envoi de la déclaration d'entrée pour travailleur indépendant.

A défaut, il pourra obtenir le remboursement des cotisations versées au-delà du plafond cotisable, après la fin de l'année concernée (comme évoqué ci-dessus).

---

<sup>1</sup> Les cotisations sont calculées jusqu'au plafond cotisable annuel de 119.915,16 € (au 1<sup>er</sup> janvier 2018)

<sup>2</sup> L'assurance dépendance est due sur la totalité des tantièmes sans application du plafond cotisable.

## Administrateur non-résident luxembourgeois

L'obligation d'affiliation auprès du CCSS s'applique également à l'administrateur non-résident s'il relève de la législation luxembourgeoise conformément au Règlement CE n° 883/04 du 29 avril 2004 portant sur la coordination des systèmes de sécurité sociale.

### TVA

## Non-déductibilité de la TVA indûment facturée et traitement TVA des livraisons successives

DELPHINE DEICHTMANN, TAX SENIOR MANAGER IF GROUP

Dans son arrêt du 21 février 2018 (n° C-628/16, Kreuzmayr GmbH contre Finanzamt Linz), la Cour de justice de l'Union européenne a réaffirmé les règles relatives aux livraisons de biens successives lorsque celles-ci ne donnent lieu qu'à un seul transport intracommunautaire, le régime de la livraison de biens intracommunautaire ne pouvant s'appliquer qu'à une seule des deux opérations.

Elle a également confirmé la non déductibilité de la TVA en amont, indument facturée par un fournisseur, en précisant la portée du principe de confiance légitime du contribuable.

### 1 Contexte

Dans les faits, la société allemande BP Marketing GmbH avait vendu des produits pétroliers à la société autrichienne BIDI Ltd. Cette dernière avait elle-même revendu ces produits à une autre société autrichienne, Kreuzmayr GmbH, sans en avertir BP Marketing.

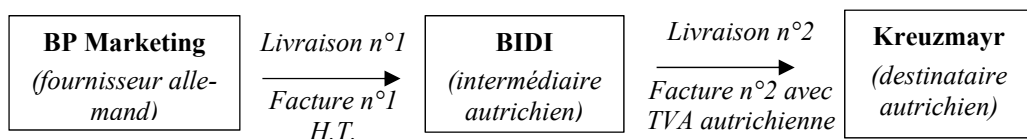
Les produits devaient par ailleurs faire l'objet d'un seul et unique transport de l'Allemagne vers l'Autriche, en principe pris en charge par BIDI.

Initialement, les livraisons de biens successives avaient été traitées comme suit par les différents intervenants :

- la première livraison de BP Marketing à BIDI avait été considérée comme une livraison de biens intracommunautaire exonérée de TVA et facturée comme

telle par le fournisseur allemand. Selon les informations initialement communiquées à BP Marketing, le transport de la marchandise vers l'Autriche devait en effet être effectué par BIDI et une revente des biens à un troisième intervenant n'avait pas été indiquée.

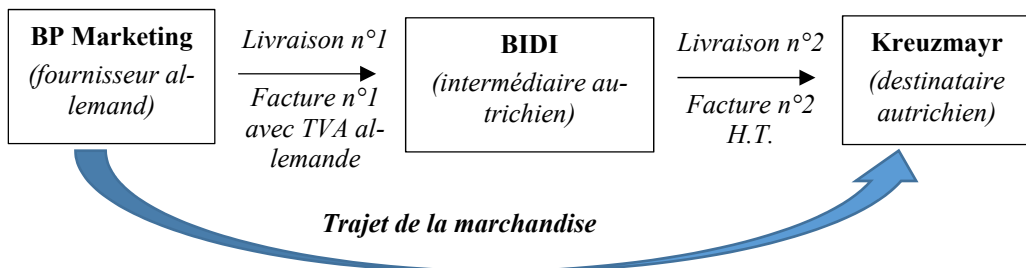
- la seconde livraison avait quant à elle été considérée par BIDI comme une livraison de biens locale ne faisant pas l'objet d'un transport intracommunautaire – celui-ci ayant déjà eu lieu lors de la première livraison. C'est donc une facture avec TVA autrichienne qui fût émise à Kreuzmayr qui s'acquitta envers BIDI de la TVA qui y avait été appliquée.



Par la suite, l'existence de Kreuzmayr en tant que troisième intervenant à la livraison avait été portée à l'attention de BP Marketing. A cette occasion, il était également apparu que Kreuzmayr, et non BIDI, avait effectué le transport des biens.

Après communication de ces informations par BP Marketing à l'administration fiscale allemande, cette dernière réclama l'application de la TVA allemande sur la première livraison de biens.

De plus, bien que l'administration fiscale autrichienne ait, dans un premier temps, accordé la déductibilité de la TVA en amont sur la facture émise par BIDI dans le chef de Kreuzmayr, cette déduction lui a par la suite été refusée, l'administration estimant que la TVA autrichienne avait été indument collectée et que l'opération devait en réalité être qualifiée de livraison intracommunautaire, à facturer H.T.





Il s'était par ailleurs avéré que BIDI n'avait « par erreur » jamais ni déclaré ni versé la TVA autrichienne appliquée sur la facture initialement émise à Kreuzmayr.

Des factures rectificatives ont par la suite été émises par BIDI à Kreuzmayr, sans TVA, traitant l'opération comme une livraison intracommunautaire exonérée. La TVA autrichienne, précédemment versée, n'avait cependant jamais été remboursée par BIDI, par ailleurs devenue insolvable.

## **2     *Traitement TVA de deux livraisons de biens successives donnant lieu à un transport intracommunautaire unique***

La Cour a tout d'abord rappelé que lorsque deux livraisons de biens successives ne donnent lieu qu'à un seul transport intracommunautaire, ce transport ne peut être imputé qu'à une seule de ces livraisons (Euro Tyre Holding, 16 décembre 2010, C-430/09).

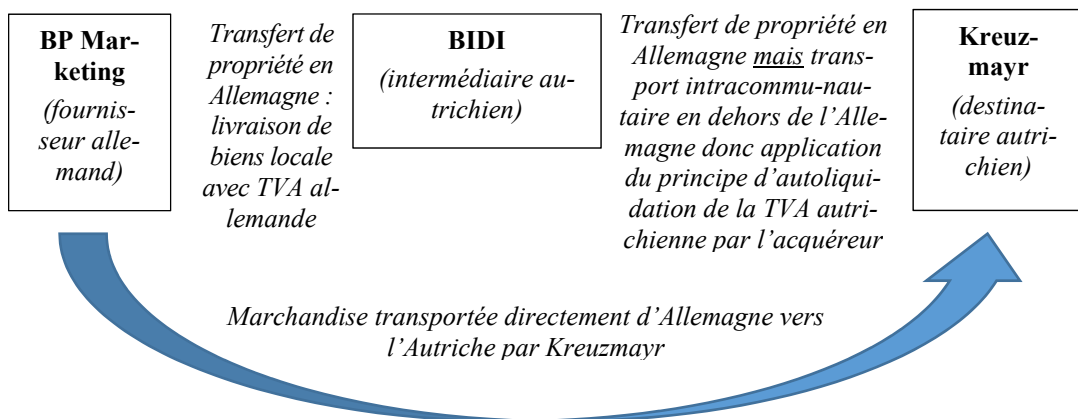
L'imputation du transport à la bonne opération doit quant à elle se fonder sur une appréciation globale et circonstanciée. A cet égard, le moment du second transfert du pouvoir de disposer du bien comme un propriétaire à l'acquéreur final est crucial.

Dans le cas présent, il convenait donc de déterminer quand avait eu lieu le transfert du pouvoir de disposer des biens de BIDI à Kreuzmayr. Ce transfert avait eu lieu avant le transport intracommunautaire lui-même, au vu des éléments fournis par la juridiction de renvoi. Selon une jurisprudence établie (Toridas, 26 juillet 2017, C-386/16) la Cour a considéré que, le second transfert du pouvoir de disposer du bien ayant eu lieu avant le transport intracommunautaire, le transport intracommunautaire ne pouvait être imputé à la première livraison.

Le transport devait donc obligatoirement être imputé à la seconde livraison nonobstant le fait que BP Marketing ait qualifié par erreur la première opération de livraison intracommunautaire, l'analyse de la situation devant être faite en considération des éléments objectifs connus de BIDI et Kreuzmayr.

Ainsi, au vu des circonstances de l'espèce, les livraisons de biens successives étaient à traiter comme suit :

- **la première livraison** était à considérer comme une **livraison de biens locale**, ne comportant pas de transport intracommunautaire, avec application de la TVA allemande :
  - ⇒ **En clair, cette livraison de biens ne qualifiait plus de livraison de bien intracommunautaire, puisque le transport n'avait été effectué ni par le fournisseur, ni par l'acquéreur, ni par un tiers pour le compte de l'un des deux (non-respect des conditions posées par l'article 138, paragraphe 1 de la 6<sup>e</sup> directive). Le transport ayant été effectué par Kreuzmayr, le lieu de livraison des biens de BP Marketing à BIDI était considéré comme étant en Allemagne.**
- **la seconde livraison** était à considérer comme une **livraison de biens intracommunautaire** exonérée de TVA puisque c'est bien lors de cette seconde opération que le transport intracommunautaire avait eu lieu.
  - ⇒ **En clair, cette livraison de biens qualifiait de livraison de bien intracommunautaire (au sens de l'article 138, paragraphe 1 de la 6<sup>e</sup> directive), puisque le transport avait été effectué par l'acquéreur. Bien que le pouvoir de disposer du bien comme un propriétaire ait été transmis à Kreuzmayr en Allemagne, celui-ci avait effectué le transport dans un autre Etat membre : la TVA était donc due par l'acquéreur dans son Etat membre du fait des règles relatives aux acquisitions intracommunautaires.**



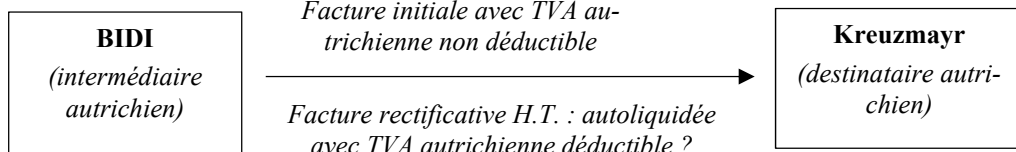
### 3 *Non-déductibilité de la TVA indument facturée et principe de confiance légitime*

La Cour a ensuite rappelé qu'il est de jurisprudence constante que le droit à déduction de la TVA n'est applicable qu'à la TVA due et en aucun cas à la TVA en amont indument mentionnée sur une facture et acquittée par son destinataire (Compass Contract Services, 14 juin 2017, C-38/16 ; Genius, 13 décembre 1989, C-342/87). La TVA autrichienne indument facturée par BIDI, ne pouvait donc pas être déduite dans le chef de Kreuzmayr.

Bien que Kreuzmayr se soit fiée aux éléments figurant sur la facture émise par BIDI et indiquant une livraison interne, le principe de confiance légitime n'est toutefois opposable qu'à l'encontre d'une « *autorité administrative ayant fait naître des espérances fondées du fait d'assurances précises qu'elle aurait fournies* » (Salomie et Oltean, 9 juillet 2015, C-183/14). Les factures initiales émises par Bidi à Kreuzmayr mentionnant la TVA autrichienne ne pouvaient donc servir à étayer une demande de déductibilité de la TVA en amont.

Ainsi, il est impossible pour Kreuzmayr d'invoquer le principe de confiance légitime dans le cadre de relations avec un fournisseur, ces dispositions n'étant applicables que par rapport à une administration étatique, le seul recours étant de réclamer à BIDI la TVA indument payée sur base de la facture incorrecte.

BIDI étant insolvable, Kreuzmayr avait donc payé de la TVA autrichienne et n'avait pu la déduire. La question se pose si, en application de la nouvelle facture H.T., Kreuzmayr a également autoliquidé de la TVA autrichienne sur la deuxième facture, TVA dont la déduction serait admise. Dans ce cas, le fournisseur étant insolvable, la même opération serait soumise deux fois à TVA dans le chef de l'acquéreur, avec une seule déduction admise.



## FISCALITÉ – DROIT PÉNAL

# Constitution d'une commission spéciale « TAXE3 » du Parlement européen

PHILIPPE CORBARD, RÉVISEUR D'ENTREPRISES, VALUE PARTNERS S.A.

Le 1<sup>er</sup> mars 2018, le Parlement européen a décidé la constitution d'une nouvelle commission spéciale sur la criminalité financière, l'évasion fiscale et la fraude fiscale (« la commission TAXE3 »)

### *Le contexte*

La décision du Parlement européen de constituer une nouvelle commission spéciale s'inscrit dans la continuité de ses actions, depuis 2015, sur ces sujets avec :

- sa résolution faisant suite aux travaux et conclusions de la première commission spéciale sur les rescrits fiscaux et autres mesures similaires par leur nature ou par leur effet (février à novembre 2015) ;
- sa résolution faisant suite aux travaux et conclusions de la deuxième commission spéciale sur les rescrits fiscaux et autres mesures similaires par leur nature ou par leur effet (décembre 2015 à juillet 2016) ;
- ses recommandations faisant suite aux travaux et conclusions de la commission d'enquête chargée d'examiner les allégations d'infraction et de mauvaise administration dans l'application du droit de l'Union en matière de blanchiment de capitaux, d'évasion fiscale et de fraude fiscale, qui faisait suite aux révélations des « Panama papers » (juin 2016 à décembre 2017).

La constitution de cette nouvelle commission parlementaire spéciale vise, entre autres, à prendre en considération des éléments nouveaux intervenus depuis la constitution de la précédente commission d'enquête et, en particulier les révélations des « Paradise papers » depuis novembre 2017 ainsi que toute évolution pertinente qui entrerait dans le champ de son mandat pendant la durée de celui-ci.

## *Les compétences de la commission TAXE3*

La commission TAXE3 aura, notamment, les compétences suivantes :

- 1) s'appuyer sur les travaux des commissions spéciales précédentes et les compléter, en attachant notamment une attention particulière à l'efficacité de la mise en œuvre, par les États membres, la Commission et le Conseil, des recommandations énoncées dans ses résolutions et en se concentrant sur les effets de cette mise en œuvre;
- 2) s'appuyer sur les travaux de la commission d'enquête précitée et les compléter, en attachant notamment une attention particulière à l'efficacité de la mise en œuvre, par les États membres, la Commission et le Conseil, des recommandations énoncées et en se concentrant sur les effets de cette mise en œuvre;
- 3) suivre les progrès réalisés par les États membres pour mettre un terme aux pratiques fiscales qui facilitent l'évasion fiscale ou la fraude fiscale et qui portent préjudice au bon fonctionnement du marché unique, comme indiqué dans ses précédentes résolutions et sa recommandation précitée;
- 4) analyser les stratagèmes mis en œuvre dans le cadre des «Paradise papers» pour contourner les règles de l'Union en matière de TVA et évaluer plus généralement les conséquences de la fraude à la TVA et les effets des règles en matière de coopération administrative dans l'Union; évaluer les échanges d'information et les politiques de coordination entre les États membres et Eurofisc;
- 5) apporter sa pierre au débat actuel sur la fiscalité de l'économie numérique;
- 6) analyser les régimes nationaux assortis de privilèges fiscaux (notamment les programmes d'octroi de la nationalité);
- 7) suivre étroitement les travaux actuels et les contributions de la Commission et des États membres dans les enceintes internationales que sont notamment l'Organisation de coopération et de développement économiques, le G20, les Nations unies et le Groupe d'action financière (GAFI), dans le respect plein et entier des compétences de la commission des affaires économiques et monétaires dans les matières fiscales;
- 8) consulter les documents pertinents aux fins de ses activités ainsi qu'établir les contacts nécessaires et organiser des auditions avec les organismes et forums nationaux, européens (notamment le groupe 'Code de conduite (fiscalité des entreprises)') et internationaux, avec les parlements et les gouvernements des

États membres et des pays tiers, ainsi qu'avec les représentants de la communauté scientifique, des entreprises et de la société civile, y compris les partenaires sociaux, et ce en coopération étroite avec les commissions permanentes; utiliser ce faisant les ressources du Parlement de manière efficace;

- 9) analyser et évaluer la dimension extra-communautaire dans les pratiques d'évasion fiscale, notamment l'impact sur les pays en développement; suivre les améliorations et surveiller les lacunes existantes dans l'échange d'informations avec les pays tiers dans ce domaine, en attachant une attention particulière aux dépendances de la Couronne et aux territoires d'outre-mer du Royaume-Uni;
- 10) évaluer la propre évaluation de la Commission et de son processus l'ayant amené à établir la liste des pays tiers à haut risque, annexée à son acte délégué complétant la directive anti-blanchiment;
- 11) analyser la méthodologie, le processus d'évaluation des pays et les incidences de la liste de l'Union des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales (liste noire de l'UE des paradis fiscaux), la méthode de suppression des pays de la liste et les sanctions adoptées envers les pays figurant sur la liste;
- 12) examiner les conséquences des conventions fiscales bilatérales conclues par les États membres;
- 13) formuler toutes les recommandations qu'elle jugerait nécessaire dans ce domaine.

### *La composition de la commission TAXE3*

La commission spéciale est composée de 45 membres.

Petr Ježek de la République tchèque a été nommé président de la nouvelle commission TAXE3. Il a déjà été auparavant l'un des rapporteurs de la commission d'enquête sur le blanchiment de capitaux, l'évasion fiscale et la fraude fiscale, qui a achevé ses travaux fin 2017.

Roberts Zīle de Lettonie et Eva Joly de France occupent les fonctions de respectivement premier et deuxième vice-présidents de ladite commission TAXE 3.

Les membres luxembourgeois de la commission TAXE3 sont Mady Delvaux et Frank Engel.

## ***La durée du mandat de la commission TAXE3***

La durée du mandat de la commission TAXE3 sera de 12 mois à compter du 1<sup>er</sup> mars 2018, date d'adoption de la décision.

## ***BRÈVE FISCALE***

### **Droit à un procès équitable et distribution cachée de revenus de bar non-déclarés**

JOAKIM-ANTOINE CHARVET, AVOCAT, LINKLATERS LLP

Dans un arrêt du 6 mars 2018 (n° 39408C du rôle), la Cour d'appel administrative a rappelé les délimitations de l'article 6 de la CEDH en matière fiscale, et affirmé le principe de la distribution cachée en cas de dissimulation de revenu de la société.

D'une part, l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'Homme, à laquelle le Luxembourg est partie, encadre le droit à un procès équitable et prévoit notamment que toute personne aurait droit à ce que sa cause soit entendue par un tribunal indépendant.

D'autre part, et pour les besoins d'un moyen totalement séparé, les distributions cachées de bénéfices visées par l'article 164 (3) LIR existent si un intéressé reçoit d'une société des avantages qu'il n'aurait pu obtenir s'il n'avait pas eu une relation économique ou juridique le liant à cette société (position de tiers à la société). L'Etat a la charge de la preuve, mais si un faisceau d'indices est suffisamment établi, alors la charge est renversée sur le contribuable.

En l'espèce, et en première instance devant le Tribunal administratif, était jugée la situation où l'actionnaire unique et administrateur d'une société avait dissimulé une partie des revenus de l'activité de bar-dancing réalisés par celle-ci. Il avait été découvert dans le cadre d'une procédure pénale que la comptabilité officielle de la société différait largement de la comptabilité officieuse, non déclarée, que l'administrateur conservait par devers lui.

Le Tribunal avait jugé en substance que la différence des revenus entre comptabilités officielle et officieuse devait être considérée comme un revenu réalisé par la société – minoré forfaitairement de certains coûts – qui en tant que tel avait été nécessairement distribué à l'actionnaire unique, avec pour conséquence l'imposition des

collectivités de ce revenu, la retenue applicable à la distribution cachée, et l'imposition sur le revenu dans le chef du récipiendaire.

Sur moyen exposé relatif à l'application de l'article 6 CEDH en ce que le directeur des contributions, dans le cadre de la réclamation, n'aurait pas respecté le droit à un procès équitable (et notamment le droit à un tribunal indépendant, qualité qui était niée au directeur), le Tribunal avait estimé que les garanties prévues par l'article 6 de la CEDH n'ont vocation à s'appliquer ni en matière fiscale, ni au stade d'une procédure purement administrative, c'est-à-dire au niveau précontentieux, la CEDH ne s'opposant en effet pas à ce qu'une décision soit prise par une autorité ne satisfaisant pas aux exigences de l'article 6 pourvue que la personne concernée puisse introduire un recours contre celle-ci devant un tribunal offrant toutes les garanties de ce même article. A ce titre, la procédure devant le directeur des contributions étant précontentieuse, et au surplus la matière étant fiscale, alors l'article 6 CEDH n'avait pas vocation à s'appliquer.

La Cour d'appel a rendu un arrêt confirmatif, au motif que bien qu'il n'y ait pas trace de virements à l'actionnaire des montants dissimulés, il pouvait valablement être admis que des sommes encaissées dans l'exploitation commerciale d'une société, mais non enregistrées, aient été continuées au bénéficiaire économique de la société. La question d'une attribution à une personne en particulier ou d'une répartition entre plusieurs personnes se pose essentiellement dans l'hypothèse d'une pluralité de bénéficiaires économiques ou de dirigeants d'une société, question qui ne se posait pas en l'espèce puisqu'il n'y avait qu'un actionnaire unique, et qu'il n'était pas argué d'autre bénéficiaires.

La Cour d'appel a également repris textuellement les développements du Tribunal quant à la non-application de l'article 6 CEDH dans le cadre de la réclamation devant le directeur des contributions.



## BRÈVE DROIT SOCIAL

### *Être reclassé en interne ne suffit pas à établir l'existence d'un contrat de travail*

RAPHAËLLE CARPENTIER, AVOCAT, LINKLATERS LLP

Par un arrêt du 22 février 2018 (n° 44457 du rôle), la Cour d'appel de Luxembourg a réaffirmé que le mandat social ne peut faire l'objet d'un contrat de travail lorsque le mandataire, dans le cadre de la relation de travail, n'est soumis à aucun lien de subordination. Dans son appréciation de l'existence d'une relation de travail, la Cour d'appel est allée plus loin en jugeant qu'un reclassement interne ne suffit pas à conférer le statut de salarié à celui qui en fait l'objet.

Dans cette affaire, le requérant travaillait depuis le 12 août 1992 pour la société à responsabilité limitée de ses parents (ci-après la « **Société** »). Il travailla d'abord en tant qu'homme à tout faire 10 heures par semaine pour un salaire horaire de EUR 9,50. Il travailla ensuite en tant que caissier de station-service à temps plein. Il se trouva alors en incapacité de travail et toucha pendant cette période une indemnité pécuniaire de maladie mensuelle de EUR 5.560 pour un temps plein en tant. Il fut reclassé en interne en tant que gérant le 21 avril 2008 et travailla à raison de 20 heures par semaine. Suite à un transfert d'entreprise, la société cessionnaire lui notifia son licenciement avec préavis pour motifs économiques. La résiliation intervint le jour même où le transfert fut effectif. A cette période, le requérant touchait un salaire horaire de EUR 362,5, dont la moitié était prise en charge par l'Etat au titre du reclassement dont il avait bénéficié. Le requérant contesta son licenciement et saisit le Tribunal du travail.

Ce dernier se déclara incompétent au motif que le requérant n'était pas salarié de la Société. Pour rappel, le Tribunal du travail est une juridiction d'exception qui n'est compétente qu'en matière de contestations relatives aux contrats de travail et aux contrats d'apprentissage ou aux résiliations y afférentes. Pour en arriver à cette conclusion, le Tribunal du travail estima que :

- le contrat de travail ayant été résilié le jour même du transfert d'entreprise, le lien de subordination était à apprécier vis-à-vis de la Société et non vis-à-vis de la société cessionnaire ;
- la qualification donnée à la relation entre le requérant et la Société n'était pas pertinente pour apprécier l'existence d'un contrat de travail, l'existence de ce dernier dépendant des conditions de fait dans lesquelles le requérant exerçait son activité ;

- le licenciement du requérant ne permettait pas à lui seul de déduire la qualité de salarié du requérant, notamment du fait que le courrier de licenciement précisait « sans préjudice quant à l'absence de lien de subordination » ;
- aucun élément factuel ne permettait d'établir avec certitude les circonstances exactes dans lesquelles le requérant aurait exercé la mission de gérant, responsable de la gestion journalière, sous les ordres et le contrôle de son père, celui-ci âgé de 70 ans étant d'ailleurs régulièrement absent.

La Cour d'appel de Luxembourg a jugé que le fait qu'il existe différents contrats de travail entre la Société et le requérant – ces contrats n'étant au demeurant pas signés par la Société –, ou encore que la société cessionnaire ait licencié avec préavis le requérant, ne permettait pas d'établir l'existence d'un contrat de travail. En outre, et de manière plus surprenante, le reclassement du requérant, ne permettait pas non plus de conclure que le requérant travaillait sous un lien de subordination selon la Cour d'appel de Luxembourg.

Au contraire, celle-ci a estimé qu'au vu du salaire du requérant (EUR 7.249,86) et de sa dernière gratification annuelle (EUR 20.000), il était plus vraisemblable qu'il ait exercé la fonction de gérant que celle d'homme à tout faire. La Cour a de plus retenu que l'argumentation du requérant tenant à l'impossibilité d'exercer la fonction de gérant à raison de 20 heures par semaine était d'ailleurs contredite par l'augmentation de son salaire au moment de son reclassement. Enfin, le requérant n'a pas établi qu'il était soumis à l'exécution d'ordres journaliers et précis de la part de son père, et notamment qu'il était tenu au respect d'un horaire quotidien et à l'obligation de formuler une demande de congé.

Pour ces raisons, le contrat de travail du requérant n'a pu être transféré à la société cessionnaire à la suite du transfert d'entreprise.

Ainsi, la Cour d'Appel vient rappeler une fois de plus que ni la dénomination que les parties ont donné au contrat conclu entre elles, ni les termes qu'elles ont employé pour mettre fin à leurs relations contractuelles ne sont pertinents pour apprécier l'existence d'une relation de travail. Cette dernière doit en effet être appréciée sur base d'un faisceau d'indices, en se fondant notamment sur les circonstances factuelles de chaque cas d'espèce.

La Cour va même plus loin en retenant qu'un reclassement interne ne saurait établir l'existence d'un contrat de travail. Cela peut paraître surprenant de prime abord puisque seuls les salariés sont en principe éligibles à la procédure de reclassement. Toutefois, cette procédure n'implique pas *per se* une vérification du statut de salarié par la commission mixte, ce qui explique qu'un individu travaillant pour une société sous un contrat de travail apparent, bien que fictif, puisse bénéficier indûment d'une procédure de reclassement.

## BRÈVES

### « Economie et finance »

#### **1 *Imposition de l'économie numérique : la Commission propose de nouvelles mesures pour garantir que toutes les entreprises paient leur juste part d'impôt dans l'UE***

PIERROT KANA, AVOCAT, DURO & GOEBEL, AVOCATS

La Commission européenne a proposé le 21 mars 2018 de nouvelles règles visant à garantir que les activités des entreprises numériques soient imposées dans l'UE d'une manière équitable et propice à la croissance. Ces mesures permettraient à l'UE de jouer un rôle moteur à l'échelle mondiale en matière d'élaboration de législations fiscales adaptées à l'économie moderne et à l'ère numérique.

Dans ce respect, les deux propositions législatives suivantes présentées par la Commission permettront d'aboutir à une imposition plus juste des activités numériques dans l'UE :

- La première initiative vise à réformer les règles relatives à l'imposition des sociétés de telle sorte que les bénéfices soient enregistrés et taxés là où les entreprises ont une interaction importante avec les utilisateurs par l'intermédiaire de canaux numériques. Cette option constitue la solution à long terme privilégiée par la Commission.
- La seconde proposition répond à la demande de plusieurs États membres en faveur d'une taxe provisoire, portant sur les principales activités numériques qui échappent actuellement à toute forme d'imposition dans l'UE.

**Source :** [www.europarl.europa.eu](http://www.europarl.europa.eu)

## 2. *Fraude fiscale : accord conclu sur les intermédiaires fiscaux*

Le 13 mars 2018, le Conseil est parvenu à un accord sur une proposition visant à renforcer la transparence afin de s'attaquer à la planification fiscale transfrontalière agressive.

Le projet de directive est la dernière d'une série de mesures destinées à prévenir l'évasion fiscale des entreprises.

Elle obligera les intermédiaires tels que les conseillers fiscaux, les comptables et les avocats qui conçoivent et/ou encouragent les stratagèmes de planification fiscale à signaler les stratagèmes considérés comme potentiellement agressifs.

Les États membres seront tenus d'imposer des sanctions aux intermédiaires qui ne respectent pas les mesures de transparence.

Le Conseil adoptera la directive sans autre discussion une fois que le texte aura été mis au point dans toutes les langues officielles. Les États membres auront ensuite jusqu'au 31 décembre 2019 pour la transposer dans leurs législations et réglementations nationales.

**Source :** [www.europarl.europa.eu](http://www.europarl.europa.eu)

## 3. *Une nouvelle convention fiscale franco-luxembourgeoise*

Le Luxembourg et la France ont signé le 20 mars 2018, une nouvelle convention de double imposition remplaçant l'actuelle convention fiscale de 1958 et incluant les nouvelles normes fiscales internationales.

Les principales dispositions fiscales suivantes concernent les contribuables luxembourgeois, en particulier ceux qui ont des investissements immobiliers en France, et ceux qui exercent des activités en France par l'intermédiaire d'agents (notamment des fonds d'investissement, des banques et des compagnies d'assurance) :

- *Dividendes – retenue à la source*

Le nouveau texte prévoit une exemption de la retenue à la source sur les dividendes, dans les cas où le bénéficiaire est une société et a détenu une participation minimale de 5 % dans le capital de la société versant les dividendes sur une période de 365 jours. En revanche, la convention fiscale actuelle ne prévoit la possibilité de réduire la retenue à la source à 5 % que lorsque le bénéficiaire est une société détenant au moins 25 % du capital de la société payeuse.

- *Élimination de la double imposition au Luxembourg*  
Les dividendes provenant de participations d'au moins 25 % dans des sociétés françaises ne seront plus exonérés d'impôt au Luxembourg en vertu de la convention, mais bénéficieront d'un crédit d'impôt. Par conséquent, les dividendes provenant de participations ne pourront être exonérés au Luxembourg à l'avenir que sur la base du régime luxembourgeois d'exonération de participation domestique (à condition que les conditions soient remplies).
- *Les règles anti-abus*  
La convention comprend désormais la règle générale anti-abus de l'action 6 du BEPS (le " critère de l'objet principal "), qui permet au Luxembourg ou à la France de refuser un avantage conventionnel à un contribuable si l'obtention de cet avantage était l'un des principaux objectifs de l'arrangement ou de l'opération, à moins qu'il ne soit établi que l'octroi de cet avantage était conforme à l'objet et au but des dispositions pertinentes de la convention.
- *Établissement stable – définition*
- *Fonds d'investissement : des dispositions spécifiques sont prévues pour les dividendes versés par les véhicules d'investissement immobilier.*
- *Revenus immobiliers et gains en capital*
- *Travailleurs frontaliers – imposition des revenus salariés*

**Source :** [www.gouvernement.lu](http://www.gouvernement.lu)

#### **4. *Publication des premiers amendements gouvernementaux au projet de loi n° 7184 complétant le Règlement général européen sur la protection des données ("GDPR").***

Le 12 septembre 2017, le Parlement luxembourgeois a publié le projet de loi n° 7184 (le "projet de loi") afin de compléter le règlement (UE) 2016/679 du Parlement européen et du Conseil du 27 avril 2016 relatif à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel et à la libre circulation de ces données, et abrogeant la directive 95/46/CE ("GDPR").

Par le Projet de loi, le législateur luxembourgeois entend utiliser la marge de manœuvre que le GDPR accorde aux États membres de l'UE pour adopter une législation supplémentaire en matière de protection des données personnelles.

Suite à la publication du projet de loi, plusieurs organismes publics et privés ont émis des avis circonstanciés, critiquant dans certains cas certains points du projet

de loi. Cela a conduit le gouvernement luxembourgeois à introduire des amendements au projet de loi le 8 mars 2018

Les modifications introduisent trois changements majeurs au projet de loi qui sont les suivants :

- amendements au droit du travail luxembourgeois, notamment en ce qui concerne le suivi des salariés ;
- insertion d'une procédure spécifique relative à l'imposition d'astreintes par l'autorité luxembourgeoise de contrôle de la protection des données ;
- création d'un Commissariat du Gouvernement à la protection des banques de données de l'Etat.

**Source :** [www.gouvernement.lu](http://www.gouvernement.lu)

## **5. *Entrée en vigueur prévue le 1er juillet 2018 de la Convention multilatérale sur le BEPS après la ratification de la Slovénie***

Le 22 mars 2018, l'OCDE a annoncé que la Convention Multilatérale (la « Convention ») sur le BEPS entrera en vigueur le 1er juillet 2018 après la ratification de la Slovénie, marquant une étape clé dans la mise en œuvre du Projet BEPS.

Par son entrée en vigueur, la Convention acquerra une existence juridique dans composés de l' Autriche, l'Île de Man, Jersey, la Pologne et la Slovénie ont déposé leurs instruments de ratification auprès de l'OCDE. cinq juridictions. Conformément aux règles prévues dans la Convention, son contenu commencera à prendre effet à l'égard des conventions fiscales existantes à partir de 2019.

Le Luxembourg n'a pas encore ratifié la Convention, mais devrait le faire en 2018. Une fois que le Luxembourg aura ratifié la Convention, son application par convention fiscale couverte (c'est-à-dire les conventions de double imposition auxquelles la Convention s'appliquera) devra être analysée au cas par cas. En général, deux dates devront être prises en considération pour l'application des dispositions de la Convention à une convention fiscale visée.

**Source :** [www.oecd.org](http://www.oecd.org)

## « Projets de loi »

**1. Projet de loi 7249 modifiant la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée aux fins de transposer l'article premier de la directive (UE) 2017/2455 du Conseil du 5 décembre 2017 modifiant la directive 2006/112/CE et la directive 2009/132/CE en ce qui concerne certaines obligations en matière de taxe sur la valeur ajoutée applicables aux prestations de services et aux ventes à distance de biens.**

**Source :** [www.chd.lu](http://www.chd.lu)

**2. Projet de loi 7250 portant exécution, en matière fiscale, des dispositions du règlement (UE) 2016/679 du Parlement européen et du Conseil du 27 avril 2016 relatif à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel et à la libre circulation de ces données et abrogeant la directive 95/46/CE et portant modification :**

- 1) de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 («*Abgabenordnung*»);**
- 2) de la loi modifiée du 29 mars 2013 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal ;**
- 3) de la loi du 18 décembre 2015 relative à la Norme commune de déclaration (NCD) ;**
- 4) de la loi du 24 juillet 2015 relative à FATCA**

**Source :** [www.chd.lu](http://www.chd.lu)

### **3. Nouveau régime de propriété intellectuelle.**

Adoption le 22 mars du Projet de loi 7163 portant modification de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, en ce qui concerne le régime fiscal de la propriété intellectuelle, et modifiant la loi modifiée du 16 octobre 1934 concernant l'évaluation des biens et valeurs

Le nouveau régime permet au le Luxembourg d'avoir une législation conforme à l'approche du "nexus modifié" telle que développée par l'OCDE dans le rapport final du BEPS de l'Action 5.

Le nouveau régime sera valable à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2018.

**Source :** [www.chd.lu](http://www.chd.lu)

## Brèves « Législation »

### *Mémorial A Février 2018 (sélection)*

#### **Mémorial A n° 171**

Convention relative à la signification et la notification à l'étranger des actes judiciaires et extrajudiciaires en matière civile ou commerciale, signée à La Haye, le 15 novembre 1965 – Notification d'autorité par la Tunisie.

### *Mémorial A avril 2018 (sélection)*

#### **Mémorial A n° 242**

Loi du 8 avril 2018 portant modification

- 1) du Code du travail ;
- 2) de la loi modifiée du 24 décembre 1996 portant introduction d'une bonification d'impôt sur le revenu en cas d'embauchage de chômeurs ;
- 3) de la loi modifiée du 12 septembre 2003 relative aux personnes handicapées.