

Guide des comptes annuels pour le Luxembourg

Actualités en bref

FISCALITÉ – DROIT PÉNAL

- Constitution d'une commission spéciale « TAXE3 » du
Parlement européen (suite) 3

COMPTABILITÉ

- Règlement (UE) 2018/400 – modifications de la norme
comptable internationale IAS 40 « Immeubles de
placement » 7

DROIT DE PROPRIÉTÉ

- Nouveau régime fiscal en matière de droits de propriété
intellectuelle 10

BRÈVE FISCALE

- Rénover entièrement un appartement ne le rend pas
nécessairement neuf 16

BRÈVE DROIT SOCIAL

- L'employeur a le droit de contrôler la véracité de l'absence de
son salarié 18



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

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

© 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.

FISCALITÉ – DROIT PÉNAL

Constitution d'une commission spéciale « TAXE3 » du Parlement européen (suite)

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

Le Grand-Duché de Luxembourg et les travaux des commissions spéciales et d'enquête du Parlement européen

La première commission spéciale sur les rescrits fiscaux

Les révélations qui ont été faites par le Consortium international des journalistes d'investigation sur les rescrits fiscaux et autres pratiques dommageables au Luxembourg, connues sous le nom de « LuxLeaks », sont à l'origine même de la constitution de la première commission spéciale du Parlement européen.

Le scandale provoqué par les révélations LuxLeaks, qui a éclaté le 5 novembre 2014 avec la publication, par le Consortium international des journalistes d'investigation, de près de 28 000 pages de documents confidentiels établissant plus de 500 arrangements fiscaux privés entre l'administration fiscale luxembourgeoise et plus de 300 entreprises multinationales entre 2002 et 2010, visait à révéler l'étendue du recours à des accords secrets faisant appel à des structures financières complexes destinées à obtenir des réductions d'impôt drastiques. Dans de nombreux cas, les filiales luxembourgeoises, dont le chiffre d'affaires s'élevait à plusieurs centaines de millions d'euros, ne maintenaient qu'une faible présence et n'exerçaient qu'une activité économique réduite au Luxembourg.

Dans le cadre de missions d'information, les membres de la commission spéciale se sont rendus au Luxembourg mais également en Belgique, en Irlande, au Pays-Bas, au Royaume-Uni et en Suisse, afin d'y recueillir des informations sur les pratiques et régimes fiscaux dans l'Union européenne et certains états extra-communautaires.

Dans le cadre de son mandat, la première commission spéciale avait également, en juin 2015, entendu Antoine Deltour, lanceur d'alerte, ancien auditeur de PwC Luxembourg à l'occasion d'une audition publique sur la dimension internationale des rescrits fiscaux.

Suite à ses travaux la première commission spéciale a considéré, entre autre, que les enquêtes de la Commission européenne (Fiat Finance and Trade en 2014-2015 et Amazon à compter d'octobre 2015 au Luxembourg) et les affaires révélées par LuxLeaks indiquaient que les États membres auraient failli à leur devoir légal¹ de communiquer à la Commission européenne tous les dossiers susceptibles de relever d'une aide d'État.

La deuxième commission spéciale sur les rescrits fiscaux

Outre les révélations qui ont été faites par le Consortium international des journalistes d'investigation (« CIJI ») sur les rescrits fiscaux et autres pratiques dommageables au Luxembourg ("LuxLeaks"), la deuxième commission spéciale du Parlement européen prend également en considération les révélations qui ont été faites par le CIJI sur le recours à des sociétés offshore, connues sous le nom de "Panama Papers", et notamment les documents publiés le 9 mai 2016.

La deuxième commission spéciale prend également en considération les données disponibles du procès à Luxembourg concernant Antoine Deltour, Raphaël Halet et Édouard Perrin, inculpés pour le rôle qu'ils ont joué dans la publication des documents du "LuxLeaks".

S'appuyant sur les statistiques de la Banque des règlements internationaux, la commission spéciale a constaté que :

- le Luxembourg est le deuxième centre offshore financier comptant le plus de dépôts étrangers après les Îles Cayman et avant la Suisse et que
- le Luxembourg était le premier destinataire de flux d'investissement liés à des entités spéciales en 2015.

Dans ses conclusions, la deuxième commission spéciale sur les rescrits fiscaux s'est déclarée, entre autres, préoccupée par les allégations selon lesquelles le Luxembourg délivrerait des rescrits oraux afin de contourner son obligation d'échange d'informations dans le cadre de la directive relative à la coopération administrative et demande à la Commission européenne de suivre la situation et de contrôler et de signaler tout cas de distorsion du marché découlant de l'octroi d'un avantage fiscal spécifique.

¹ Obligation de coopérer et de fournir tous les documents nécessaires conformément au règlement (CE) no 659/1999 du Conseil du 22 mars 1999 portant modalités d'application de l'article 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

La commission d'enquête « Panama Papers »

La Commission d'enquête constate dans ses conclusions que, selon les données les plus récentes de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) sur les investissements étrangers directs, le Luxembourg et les Pays-Bas combinés ont plus d'investissements entrants que les États-Unis, dont la grande majorité dans des entités ad hoc sans réelle activité économique. Il est considéré qu'un quart des stocks mondiaux d'investissements directs étrangers (IDE) est conservé dans ces deux États membres de l'Union européenne.

Les conclusions de la commission d'enquête soulignent que le Luxembourg continue d'occuper la 6^e place parmi les 100 pays les plus opaques, selon l'Indice d'opacité financière 2015 établi par Tax Justice Network. Une place de 6^e mondial confirmée en 2018², le Luxembourg restant, par ailleurs, considéré, selon cet indice, comme l'État membre financièrement le plus opaque de l'Union européenne.

La commission d'enquête relève que la plupart des structures offshore révélées dans l'affaire des Panama Papers ont été élaborées, au sein de l'Union européenne, à partir du Luxembourg, du Royaume-Uni et de Chypre, et que ces pays auraient dû supposer que ces structures impliquaient une diminution de la base d'imposition d'autres États membres où résidaient les bénéficiaires effectifs finaux.

Elle souligne qu'au Luxembourg, entre autres, de nombreuses sociétés offshore ont été créées uniquement pour contourner la retenue à la source, qui s'applique uniquement aux personnes physiques et non aux sociétés offshore, et que certaines d'entre elles étaient toujours actives après l'entrée en vigueur de la directive 2011/16/UE du Conseil relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal.

Afin de dissuader ces mauvaises conduites et renforcer la transparence sur l'identité des bénéficiaires effectifs finaux le législateur européen a décidé la mise en place de registres publics, registres requis conformément aux dispositions de la 4^e directive sur la lutte contre le blanchiment de capitaux (« Directive 2015/849³ ») qui aurait dû être transposées au plus tard le 26 juin 2017 et dont la mise en œuvre accuse désormais un retard considérable au Luxembourg. Il est renvoyé à l'article publié en février 2018⁴

² <https://www.financialsecrecyindex.com/PDF/Luxembourg.pdf>.

³ DIRECTIVE (UE) 2015/849 DU PARLEMENT EUROPÉEN ET DU CONSEIL du 20 mai 2015 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux ou du financement du terrorisme, modifiant le règlement (UE) no 648/2012 du Parlement européen et du Conseil et abrogeant la directive 2005/60/CE du Parlement européen et du Conseil et la directive 2006/70/CE de la Commission.

⁴ Actualités en bref, n° 2 – février 2018, p.13 et sv.

dans les Actualités en bref pour plus de détail sur le projet de loi visant à instituer le registre national des bénéficiaires effectifs.

Les attentes vis à vis de la nouvelle commission spéciale TAXE3

Eva Joly⁵, Vice-Présidente de la Commission TAXE3 sur la criminalité financière, la fraude et l'évasion fiscales constate que s'il faut reconnaître l'existence de progrès, telle que la nouvelle obligation pour les intermédiaires (banques, cabinets d'avocats, etc.) de communiquer aux autorités les schémas fiscaux qu'ils élaborent pour le compte de leurs clients, des réformes fondamentales sont cependant toujours bloquées par les États membres. C'est le cas de la directive pour une déclaration publique pays par pays des entreprises et de la proposition pour une taxation unitaire des multinationales, toutes deux considérées comme essentielles pour combattre l'évasion fiscale en Europe. En tant que Vice-Présidente de la nouvelle Commission spéciale TAXE3, elle souligne l'importance de veiller à ce que les ambitieuses recommandations de la précédente commission d'enquête sur les Panama Papers ne restent pas lettre morte et que les efforts pour mettre fin à l'évasion fiscale continuent.

Son groupe parlementaire considère, par exemple, que les priorités de la nouvelle commission spéciale TAXE3 devraient viser à :

- assurer le suivi des recommandations de la Commission d'enquête Panama Papers, notamment la bonne mise en œuvre par les États membres de la législation européenne (directive anti-blanchiment, directive sur la coopération administrative, liste noire des paradis fiscaux) ;
- enquêter sur les sujets nouveaux qui ont émergé lors des enquêtes précédentes, notamment le problème de la taxation des entreprises numériques (GAFA) qui échappent à l'impôt, et les programmes d'octroi de la citoyenneté à des ressortissants de pays tiers souvent utilisés à des fins de blanchiment d'argent ;
- approfondir les enquêtes sur les Paradise Papers ainsi que sur les fraudes à la TVA estimées à 50 milliards d'euros par an dans l'UE.

⁵ Eva Joly a été **Juge d'instruction au pôle financier de Paris, Vice-Présidente de la commission d'enquête sur les Panama papers** et membre de la commission parlementaire **Affaires économiques du Parlement européen**.

COMPTABILITÉ

Règlement (UE) 2018/400 – modifications de la norme comptable internationale IAS 40 « Immeubles de placement »

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

La Commission européenne a publié au Journal officiel de l'Union européenne du 15 mars 2018, le règlement (UE) N° 2018/400 de la Commission européenne du 14 mars 2018 (« le règlement 2018/400) entré en vigueur le 4 avril 2018 et modifiant le règlement (CE) no 1126/2008 portant adoption de certaines normes comptables internationales conformément au règlement (CE) no 1606/2002 du Parlement européen et du Conseil, en ce qui concerne la norme comptable internationale IAS 40 « Immeubles de placement ».

Le contexte

Des modifications de la norme comptable internationale IAS 40 "Immeubles de placement" ont été publiées le 8 décembre 2016 par l'« International Accounting Standards Board » (« IASB »).

La norme comptable internationale IAS 40 précise les mesures à appliquer à la comptabilisation, à l'évaluation et aux informations à fournir sur les immeubles de placement.

Ces modifications intitulées « Transferts des immeubles de placement » apportées à la norme internationale IAS 40 précisent et clarifient dans quels cas une entreprise est autorisée à reclasser un bien depuis, ou vers, la catégorie « immeubles de placement ».

Elles visent, entre autres, à répondre à la question de savoir quand un immeuble de placement en construction doit être transféré de la catégorie « stocks » vers la catégorie « immeubles de placement ».

Elles précisent et modifient les paragraphes 57 et 58 et ajoutent les paragraphes 84C à 84E à la norme internationale IAS 40.

Le règlement 2018/400 ajoute, par ailleurs, le paragraphe 85G qui précise la date d'application de ses dispositions.

Les principales dispositions

- Le transfert d'un bien immobilier depuis, ou vers, la catégorie « immeuble de placement » ne doit intervenir que lorsqu'il existe une indication d'un changement d'utilisation, c'est-à-dire lorsque :
 - 1) le bien répond, ou cesse de répondre, à la définition d'un immeuble de placement et
 - 2) il existe une indication de changement d'utilisation.
- Un changement des intentions de la direction sur l'utilisation d'un bien n'est pas en soi une indication de changement d'utilisation.
- Les exemples d'indications pouvant constituer un élément probant de changement d'utilisation fournis par la norme ne sont plus à considérer comme exhaustifs.

Les exemples non exhaustifs d'indication de changement d'utilisation fournis par la norme

Les circonstances suivantes constituent une liste non exhaustive d'exemples d'indications qu'un changement d'utilisation s'est produit :

- (a) un commencement d'occupation par le propriétaire, pour un transfert de la catégorie « immeubles de placement » vers la catégorie « biens occupés par leur propriétaire » ;
- (b) un commencement d'aménagement en vue d'une vente, pour un transfert de la catégorie « immeubles de placement » vers la catégorie « stocks » ;
- (c) une fin d'occupation par le propriétaire, pour un transfert de la catégorie « biens occupés par leur propriétaire » vers la catégorie « immeubles de placement » ;
- (d) le commencement d'un contrat de location simple au profit d'une autre partie, pour un transfert de la catégorie « stocks » vers la catégorie « immeubles de placement ».

L'aménagement /réaménagement d'un immeuble de placement

Le paragraphe 58 de la norme internationale IAS 40 précise des cas en relation avec l'aménagement/le réaménagement d'un immeuble de placement.

- Lorsqu'une entité décide de vendre un immeuble de placement sans procéder à aucun aménagement, elle continue à le comptabiliser comme un « immeuble de

placement » jusqu'à ce qu'il soit décomptabilisé (éliminé de l'état de la situation financière) et ne le traite pas en tant que « stocks ».

- Si une entité commence à réaménager un immeuble de placement existant pour être utilisé de nouveau en tant qu'immeuble de placement, celui-ci reste un « immeuble de placement » et n'est pas reclassé en tant que « bien immobilier occupé par son propriétaire » durant les travaux de réaménagement.

La date d'application

Les entreprises européennes qui préparent leurs états financiers selon les normes IFRS doivent appliquer les modifications de la norme comptable internationale IAS 40 adoptées par le règlement 2018/400 au plus tard à la date d'ouverture de leur premier exercice commençant le **1^{er} janvier 2018** ou après cette date. Une application anticipée est permise, sous réserve de l'indiquer, le cas échéant.

Le règlement 2018/400 est obligatoire dans tous ses éléments et directement applicable sans nécessité d'une transposition nationale de ses dispositions.

Les entreprises doivent appliquer les modifications précitées aux changements d'utilisation qui ont lieu à l'ouverture ou après l'ouverture de l'exercice pour duquel elles appliquent ces modifications pour la première fois.

A la date de première application, les entreprises doivent réévaluer le classement des biens immobiliers qu'elle détient alors et, le cas échéant, les reclasser pour rendre compte de la situation qui existe à cette date.

Le paragraphe 84E de la norme comptable internationale IAS 40 précise les dispositions transitoires applicable à la date de première application des modifications précitées.

L'application rétroactive est aussi permise si elle est possible sans avoir recours à des connaissances acquises a posteriori.

DROIT DE PROPRIÉTÉ

Nouveau régime fiscal en matière de droits de propriété intellectuelle

PAR DELPHINE DEICHTMANN, TAX SENIOR MANAGER IF GROUP

La **loi du 17 avril 2018** introduit un nouveau régime fiscal pour les droits de propriété intellectuelle au Luxembourg via l'article 50ter de la loi sur l'impôt sur le revenu (« L.I.R. »). Ce nouveau régime est **applicable rétroactivement dès le 1^{er} janvier 2018**. Pour rappel, l'ancien régime de propriété intellectuelle de l'article 50bis L.I.R. avait été abrogé – bien qu'assorti d'une période transitoire – dans la mesure où il n'était pas conforme au projet BEPS.

Le 4 août 2017, un projet de loi n° 7163 avait été déposé pour prévoir un régime de remplacement conformément à l'annonce qui avait été faite par le premier ministre courant avril 2017. Le texte du projet avait été élaboré dans l'optique de conserver la compétitivité du Luxembourg tout en mettant le régime en conformité avec les principes internationaux et européens actuels en matière fiscale.

Ainsi, le nouveau régime de droits de propriété intellectuelle promeut et favorise les contribuables actifs dans la recherche et le développement tout en se conformant à l'approche du lien (« **modified nexus approach** ») de l'action n° 5 du projet BEPS selon laquelle un mécanisme d'exonération doit être en lien direct avec la substance même de l'activité de recherche et de développement.

Les principaux changements introduits par ce nouveau régime consistent, outre le ratio de substance précité, en l'exclusion des marques, des noms de domaine et des dessins et modèles, qui constituaient des actifs éligibles sous l'ancien régime de droits de propriété intellectuelle.

1) *Le régime fiscal des droits de propriété intellectuelle de l'article 50ter L.I.R.*

- Concernant l'Impôt sur le Revenu des Collectivités (« IRC ») et l'Impôt Commercial Communal (« ICC »), le nouvel article 50ter prévoit une **exonération partielle à hauteur de 80 %** du revenu net éligible lié à un droit de propriété intellectuelle, préalablement multiplié par un ratio particulier (voir point 2.d. ci-dessous). L'exonération de 80 %, déjà en vigueur sous l'ancien régime, est donc maintenue mais assortie de ce nouveau ratio.

Les revenus éligibles sont donc soumis à un taux d'imposition effectif de +/- 5,2 %.

- Concernant l'impôt sur la fortune, les droits de propriété intellectuelle éligibles sont **entièrement exonérés**.

a) Quels sont les droits de propriété intellectuelle éligibles ?

Les droits de propriété intellectuelle éligibles au nouveau régime sont les suivants :

- les **inventions protégées** en vertu des dispositions nationales ou internationales en vigueur par :
 - un brevet ;
 - un modèle d'utilité ;
 - un certificat complémentaire de protection au titre d'un brevet sur un médicament ou d'un produit phytopharmaceutique ;
 - une prorogation d'un certificat complémentaire de protection au titre d'un médicament à usage pédiatrique ;
 - un certificat d'obtention végétale ;
 - une désignation de médicament orphelin.
- les **logiciels protégés par un droit d'auteur** en vertu des dispositions nationales ou internationales en vigueur.

Par ailleurs, ces droits doivent avoir été **constitués, développés ou améliorés après le 31 décembre 2007** dans le contexte d'activités de recherche et de développement.

Contrairement à l'ancien régime de l'article 50bis L.I.R., les droits à caractère commercial tels que les marques, les dessins, modèles ou les noms de domaines ne sont pas éligibles.

b) Quels contribuables sont éligibles ?

- les **personnes physiques** résidentes au Luxembourg ;
- les **sociétés résidentes** au Luxembourg ;
- les établissements stables luxembourgeois de sociétés établies dans l'Espace Economique Européen (Union Européenne, Islande, Liechtenstein, Norvège).

c) Quels sont les revenus éligibles ?

- les **redevances** reçues en échange de la concession de droits de propriété intellectuelle ;

- les **plus-values** de cession relatives à ces droits ;
- les **revenus incorporés** dans le prix de vente de produits ou services, directement liés à un actif éligible ;
- les **indemnités** versées sur décision d'une autorité judiciaire ou arbitrale **directement liées** à une violation relative à des actifs éligibles.

d) Quelles sont les dépenses éligibles ?

Pour être éligibles, les dépenses doivent être en **lien direct** avec la constitution, le développement ou l'amélioration de droits de propriété intellectuelle éligibles et être générées par les activités de recherche et de développement :

- menées par le contribuable lui-même ; ou,
- menées par un établissement stable du contribuable situé dans l'EEE à condition qu'il soit opérationnel au moment de la réalisation du revenu éligible, qu'il ne bénéficie pas d'un régime analogue à l'étranger et que ces dépenses soient attribuées au contribuable en vertu d'une convention contre les doubles impositions ; ou,
- payées par le contribuable à une entreprise tierce ; ou,
- payées par le contribuable à une entreprise liée (au sens de l'article 56 L.I.R.) dès lors que les rétributions obtenues sont reversées, sans marge, à une entreprise tierce.

En revanche, les coûts d'acquisition du droit de propriété intellectuelle ou d'un droit d'usage sur celui-ci, les intérêts et frais de financement, les coûts immobiliers ainsi que tous les autres coûts non directement rattachés à un actif éligible ne sont pas éligibles.

2) Calcul de la base imposable nette ajustée : mode d'emploi

a) Étape 1 : Déterminer le revenu net éligible

Revenus éligibles
– Dépenses totales
– Dépenses indirectement liées à un actif éligible
<hr/>
= Revenus <u>nets</u> éligibles

Comme dans le cadre de l'ancien régime des droits de propriété intellectuelle, les dépenses doivent être déduites des royalties / plus-values perçues pour obtenir un revenu net.

Par dépenses totales, il faut entendre la somme des dépenses en lien direct avec la constitution / le développement du droit (qu'elles soient payées à un tiers¹ ou à une entreprise liée²) et des coûts d'acquisition.

Le revenu net éligible est à déterminer **individuellement pour chaque actif éligible**. En présence de plusieurs actifs éligibles, il est cependant possible d'effectuer le calcul pour un produit ou service ou famille de produits ou services si l'activité de recherche et développement est complexe au point de rendre un suivi individuel irréalisable (sous conditions).

b) Étape 2 : Déterminer le revenu net éligible ajusté

Cette 2^e étape vise le cas où une société présente un revenu net éligible négatif. Tel est le cas lorsqu'aucun revenu n'est généré au cours d'un exercice mais que des dépenses de recherche et de développement ont déjà été déduites.

L'ajustement du revenu net éligible permet alors **d'imputer ces revenus nets négatifs des exercices antérieurs sur des revenus nets positifs**. Il s'agit donc d'un mécanisme similaire à celui du report des pertes fiscales. Ce mécanisme rappelle également le principe de réintégration des charges, en vigueur sous le précédent régime.

Selon la méthode de comptabilisation des dépenses – comptabilisation dans le compte de pertes et profits ou activation des dépenses – **la méthode de calcul de ces ajustements variera également.**

¹ Il s'agit alors de dépenses éligibles définies au point 1 d).

² Il s'agit de dépenses non éligibles dès lors que les rétributions obtenues par cette société liée ne sont pas reversées, sans marge, à une entreprise tierce.

- Comptabilisation des dépenses dans le compte de pertes et profits (dépenses déduites du bénéfice de la société)

→ Revenu net éligible ajusté = revenu net éligible – somme des revenus nets éligibles négatifs non encore compensés avec des revenus nets éligibles positifs dégagés par le même actif.

- Comptabilisation des dépenses à l'actif (activation des dépenses)

→ Revenu net éligible ajusté = revenu net éligible + annuité d'amortissement – somme des revenus nets éligibles négatifs non encore compensés avec des revenus nets éligibles positifs dégagés par le même actif.

Il est à noter que le prix de revient de l'actif éligible est à considérer comme revenu éligible négatif. De plus, lorsqu'un actif éligible a subi une dépréciation pour diminution de valeur, le montant annuel déduit est à considérer comme une annuité d'amortissement.

Néanmoins, **l'avantage fiscal octroyé reste identique peu importe la méthode de comptabilisation utilisée.**

c) Étape 3 : Déterminer le revenu net éligible ajusté et compensé

Cette 3^e étape vise le cas de contribuables détenant plusieurs actifs éligibles dont certains génèrent des revenus nets éligibles ajustés positifs et d'autres des revenus nets éligibles ajustés négatifs.

La compensation permet ainsi de **compenser les revenus négatifs en lien avec un actif éligible avec les revenus positifs en lien avec un autre actif éligible.**

La compensation ne peut cependant aboutir à la création d'une perte, puisque dans ce cas il n'y aurait aucune base imposable / pouvant bénéficier d'une exonération partielle. Elle est de plus à effectuer dans un ordre précis (actifs constitués, développés ou améliorés les plus anciens pris en compte en premier).

→ Revenu net ajusté compensé = revenu net éligible ajusté positif d'un actif – revenu net éligible ajusté négatif d'un autre actif.

Un mécanisme de compensation additionnel pour les actifs éligibles ne dégageant plus aucun revenu est également prévu.

d) *Étape 4 : Déterminer le revenu éligible ajusté et compensé proratisé*

La 4^e étape vise à mettre en œuvre les dispositions du plan BEPS en mettant en place un indicateur de substance de l'activité au Luxembourg sous forme de l'introduction d'un **ratio calculé comme suit** :

**Somme des dépenses éligibles augmentée jusqu'à 30 % de
son montant**

(≤ à la somme des dépenses totales)

Somme des dépenses totales

Il s'agit là du cœur de ce nouveau régime. Le ratio permet ainsi de s'assurer que la proportion de revenus bénéficiant du régime corresponde à la proportion de dépenses éligibles par rapport aux dépenses totales.

La majoration des dépenses éligibles de 30 % permet quant à elle de reconnaître que certains contribuables ont tout de même contribué de façon importante au développement ou à l'amélioration d'un droit de propriété intellectuelle, même si celui-ci a été acquis ou si l'activité a été partiellement sous-traitée.

C'est au montant obtenu à la suite de cette ultime étape que s'applique l'exonération partielle de 80 %.

3) *Autres conditions*

Les dépenses totales, dépenses éligibles et revenus éligibles doivent dans tous les cas pouvoir être **retracés** par le contribuable. Le **lien existant entre dépenses et revenus** doit également pouvoir être démontré de manière individuelle pour chaque droit.

La seule exception prévue vise les activités de recherche et développement complexes au point de rendre ce suivi par actif éligible irréalisable (sous conditions).

Plus généralement, le total des dépenses éligibles et des revenus éligibles se doit d'être déterminé en conformité avec le **principe de pleine concurrence** (« *arm's length principle* ») des articles 56 et 56bis L.I.R.

Par ailleurs, le respect de ces dispositions doit pouvoir être démontré par tout contribuable. Ainsi, il lui revient de s'assurer qu'il possède la documentation nécessaire en cas de demande de la part de l'administration (« **obligations de documentation étendues** »).

4) *Coexistence de deux régimes fiscaux*

Pour rappel, l'**ancien régime de propriété intellectuelle de l'article 50bis L.I.R.** avait été abrogé et une **période transitoire** avait été mise en place. Ainsi, certains contribuables continuent actuellement de bénéficier de ce régime jusqu'au **30 juin 2021** aux fins de l'IRC et de l'ICC et jusqu'au 1^{er} janvier 2021 aux fins de l'impôt sur la fortune (sous certaines conditions).

Le nouveau régime entrant en vigueur dès l'année 2018, **l'ancien et le nouveau régime vont coexister du 1^{er} janvier 2018 jusqu'à la fin de la période de transition**. Ils ne sont cependant pas cumulatifs. **Un contribuable éligible au titre des deux régimes doit ainsi opter pour l'application soit de l'un soit de l'autre**. Toutefois, ce choix est **immédiat et irrévocable**.

BRÈVE FISCALE

Rénover entièrement un appartement ne le rend pas nécessairement neuf

JOAKIM-ANTOINE CHARVET, AVOCAT, LINKLATERS LLP

Dans un arrêt du 24 avril 2018 (n° 39774C du rôle), la Cour d'appel administrative a précisé les conditions d'application de la notion fiscale de dépense d'entretien en matière immobilière.

De part une lecture conjointe de l'article 105 LIR, de l'article 25 LIR, et de la circulaire L.I.R. n° 105/8-98/1 du 16 mars 2005, lors de travaux touchant un immeuble bâti, il y a lieu de distinguer entre, d'une part, les frais d'entretien et de réparation déductibles intégralement au cours de l'année d'imposition où ils sont payés et, d'autre part, les dépenses d'investissement qui, augmentant le prix d'acquisition ou de revient, sont déductibles par voie d'amortissement.

Les dépenses d'investissement sont identifiables selon trois critères alternatifs : soit une augmentation essentielle de la substance du bâtiment par la création d'éléments nouveaux (*Vermehrung der Substanz*), soit un changement de la nature du bâtiment dans le sens d'une modification d'affectation ou d'utilisation (*Änderung der Wesensart*), soit une amélioration considérable de l'état antérieur du bâtiment de façon qu'il y a naissance d'un bien économique nouveau (*erhebliche Verbesserung*).

En l'espèce, et en première instance devant le Tribunal administratif, était jugée la situation où un couple avait déduit entièrement le coût relatif à la rénovation totale d'un appartement qu'ils venaient d'acquérir : remplacement de tuyauterie suite à fuite d'eau, remplacement des revêtements au sol, des équipements sanitaires, des portes intérieures, des radiateurs, réfection complète de l'installation électrique pour mise en conformité, et travaux de peinture.

Le Tribunal avait jugé en substance qu'il y avait naissance d'un bien économique nouveau, au vu de l'importance (i) des travaux de rénovations sur des éléments majeurs de l'appartement et (ii) des frais engagés qui représentaient 26.35 % du prix de l'acquisition. Le Tribunal avait ajouté qu'il était possible de procéder à une qualification globale des dépenses en dépenses d'investissement, sans qu'il y ait lieu de procéder à une ventilation entre frais d'entretien et dépenses d'investissement. La totalité de la rénovation était alors qualifiée de dépenses d'investissement.

La Cour d'appel a rendu un arrêt infirmatif au motif que, lorsqu'il s'agit de travaux qui ne modifient pas la substance de l'immeuble mais qui sont destinés à conserver le bien dans son état ou à le maintenir dans un état conforme à l'évolution technique, il n'y a pas naissance d'un bien économique. En conséquence de quoi et en dépit de l'envergure des travaux et des montants, la totalité des sommes engagées doit être considérée comme des frais d'entretien entièrement déductibles.

Le point principal de l'arrêt a trait à la qualification de travaux sur infrastructure majeure : alors que le Tribunal considérait comme éléments majeurs les fenêtres, l'installation électrique, l'installation sanitaire, et l'installation de chauffage, soit la quasi-totalité des éléments touchés par la rénovation, la Cour n'a en revanche retenu que les fenêtres et de la menuiserie intérieure, les autres travaux ayant été guidés par la nécessité de rendre de nouveau habitable l'appartement sans y apporter d'autres modifications intérieures. Comme le critère de « bien économique nouveau » découle notamment de la prépondérance des travaux sur infrastructure majeure amenant à une amélioration considérable du bien, alors avoir diminué la part de ceux-ci dans l'ensemble de la rénovation avait nécessairement un impact sur le résultat de l'analyse par les juges.

BRÈVE DROIT SOCIAL

L'employeur a le droit de contrôler la véracité de l'absence de son salarié

RAPHAËLLE CARPENTIER, AVOCAT, LINKLATERS LLP

L'absentéisme est une réalité à laquelle doit faire face tout employeur. Il s'agit d'une problématique récurrente qui peut être une cause de désorganisation au sein de l'entreprise.

Il est parfois difficile pour un employeur d'être confronté à un absentéisme dont les raisons ou la motivation lui sont parfois difficiles à appréhender. Cette situation peut apparaître d'autant plus frustrant que l'incapacité de travail dûment déclarée engendre une protection contre le licenciement à l'égard du salarié concerné (1).

Toutefois, pour contrebalancer cette protection, l'employeur a la possibilité de contrôler dans une certaine mesure la véracité de l'absence de son salarié. Bien que le Code du Travail ne le prévoit pas expressément, la maladie doit en effet être réelle et la jurisprudence a reconnu le droit pour l'employeur de convoquer le salarié malade devant un autre médecin afin de vérifier la réalité de son état de maladie, tel que l'a rappelé une jurisprudence du 19 avril 2018¹ (2).

1. *La protection contre le licenciement comme conséquence de l'incapacité de travail*

Il convient de rappeler que la conséquence d'une incapacité de travail dont l'employeur a été averti en bonne et due forme est notamment la protection du salarié contre le licenciement pendant la durée du certificat médical.

L'article L.121-6 du Code du Travail prévoit effectivement que pour être protégé contre le licenciement, le salarié incapable de travailler doit avertir personnellement ou par personne interposée son employeur.

Le salarié doit ensuite faire parvenir, au plus tard dans les 3 jours qui suivent le premier jour d'absence, un certificat médical, et ce quelle que soit la durée de cette incapacité. En effet, l'obligation de communiquer un certificat de maladie le troisième jour est applicable même à une absence d'une seule journée. Le certificat médical doit indiquer la durée probable de l'incapacité de travail.

¹ CJS, 19 avril 2018, n° 44623

Faute de communiquer un tel certificat, l'employeur peut refuser au salarié ses jours de congé si, et aussi longtemps que, ses absences injustifiées dépassent 10 % du temps pendant lequel il aurait dû travailler (article L.233-6 du Code du Travail).

- En cas de maladie dûment justifiée, le salarié est protégé contre le licenciement pendant 26 semaines consécutives au cours desquelles il ne pourra pas faire l'objet d'un licenciement.
- Toutefois, en cas de doute quant à la réalité de la maladie d'un salarié, l'employeur a le droit de s'assurer du bien-fondé de l'absence de son salarié.

2. *Le recours à un contre-examen médical*

Le certificat médical établissant l'état d'incapacité de travailler ne constitue en réalité qu'une présomption simple en faveur du salarié qui peut être renversée au vu des circonstances par tous moyens (CSJ, 15 juin 2000, n° 23960).

La possibilité de recourir à un contre-examen médical est donc un moyen permettant à l'employeur de renverser la présomption d'incapacité de travail, telle que l'a rappelé l'arrêt de la Cour d'Appel n° 44623 du 19 avril 2018. En l'espèce, la salariée absente fut convoquée à trois contre-examens médicaux afin de déterminer si son incapacité de travail était justifiée.

Il a en effet été admis antérieurement qu'une convocation à deux contre-examens au minimum est nécessaire, un seul avis contraire d'un médecin ne suffisant pas pour faire tomber la protection contre le licenciement (CSJ, 13 juillet 2006, n° 30360). Ainsi, en cas de désaccord entre le médecin du salarié et le médecin de l'employeur quant à la réalité de la maladie du salarié, il appartient à l'employeur de recourir à un troisième médecin afin de départager les deux premiers. Le coût des contre-examens est pris en charge par l'employeur.

Par ailleurs, le fait pour un salarié d'ignorer tout simplement la demande de l'employeur l'invitant à se présenter à un examen médical, sans justification aucune, peut constituer un élément suffisant permettant à l'employeur de mettre en cause la véracité du certificat médical (TT, 16 juin 2005, n° 2811/05).

Le refus du salarié de réceptionner des lettres avec accusé de réception l'invitant à se présenter à un contre-examen médical constitue une « obstruction au droit de contrôle de l'employeur ». En effet, le devoir de loyauté du salarié vis-à-vis de son employeur l'oblige, d'une manière générale, à prendre connaissance des courriers relatifs à son contrat de travail. Toutefois, la Cour d'Appel précise que l'absence du salarié auprès du médecin contrôleur ne dénote pas nécessairement la volonté

du salarié de cacher qu'il est en bonne santé (CJS, 26 mars 2015, n° 40314). La présomption ne sera donc pas nécessairement renversée et il semble, à la lecture de l'arrêt du 26 mars précité, que les juges se livreront à une analyse au cas par cas.

3. *L'issue de la procédure de contre-examen et ses conséquences*

L'employeur n'a pas d'obligation de transmettre les résultats des contre-examens au salarié concerné dès lors que les médecins ont informé oralement ce dernier de son aptitude à reprendre le travail (CJS, 19 avril 2018, n° 44623).

L'employeur n'a pas non plus d'obligation de mettre en demeure le salarié de retourner à son poste. Il s'agit d'une obligation de principe dès lors que ce dernier a été informé qu'il était déclaré apte à reprendre le travail. Cela s'explique par le fait que c'est l'employeur qui initie la procédure de recours aux contre-examens, ce qui implique qu'il attend de son salarié qu'il reprenne le travail en cas de déclaration d'aptitude à travailler (CJS, 19 avril 2018, n° 44623).

Si la présomption simple attachée au certificat médical est renversée, alors le salarié n'est plus protégé contre le licenciement par les dispositions de l'article L.121-6 du Code du Travail. Ainsi, l'employeur disposant de motifs réels et sérieux recouvre le droit de licencier son salarié, étant précisé que l'absence injustifiée et mensongère peut en soi constituer un motif de licenciement à apprécier in concreto.

Néanmoins, l'absence de reprise du travail ne constitue pas nécessairement une faute grave et doit être appréciée au cas par cas. Dans l'arrêt du 19 avril 2018 précité, il s'avère que les incapacités de travail de la salariée étaient liées à une situation de harcèlement moral. Bien que la salariée n'ait jamais fait état de ce problème auprès de son employeur, celui-ci en pris connaissance à travers les certificats d'aptitude de reprise du travail qui faisaient état d'une situation conflictuelle sur le lieu de travail. Le refus de la salariée de réintégrer son poste résultant d'une situation de harcèlement, il aurait été inopportun de la licencier avec effet immédiat pour absence injustifiée dès lors qu'il lui incombait de prévenir tout acte de harcèlement. Il aurait ainsi dû entendre la salariée qui se prétendait victime de tels actes et mener une enquête interne.

Dès lors, il est possible pour les employeurs de lutter contre l'absentéisme de leurs salariés, le cas échéant en ayant recours au contre-examen médical. Il conviendra toutefois d'apprécier au cas par cas les suites à donner à l'issue de cette procédure afin de ne pas s'exposer à des sanctions de la part des juridictions du travail.