

Guide des comptes annuels pour le Luxembourg

Actualités en bref

FISCALITÉ

- Nouvelle convention entre la France et le Luxembourg : impacts
sur l'imposition du salaire des frontaliers français 3

CONVENTION FISCALE FRANCE-LUXEMBOURG

- Nouvelle convention contre les doubles impositions signée
entre la France et le Luxembourg : mesures
applicables aux sociétés 8

DROIT DU TRAVAIL

- Rappel sur la distinction entre mise à disposition illégale de
main d'œuvre et contrat d'entreprise 17

BRÈVE FISCALE

- Constitutionnalité de l'impossibilité d'effectuer une demande de
remise gracieuse en matière d'impôt indirect 31

BRÈVE DROIT SOCIAL

- Les salariés qui démissionnent pour faute grave de leur
employeur sont dorénavant mieux protégés par le
Code du Travail 32

BRÈVES

- « Économie et finance » 35
« Projets de loi » 37



Wolters Kluwer

« Législation »

43

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

Nouvelle convention entre la France et le Luxembourg : impacts sur l'imposition du salaire des frontaliers français

JANIQUE BULTOT, PARTNER IF GROUP

Le 20 mars 2018, les gouvernements du Luxembourg et de la France ont signé une nouvelle convention préventive de double imposition ainsi qu'un protocole additionnel faisant partie intégrante de la convention.

Cette nouvelle convention vient remplacer l'ancienne convention datant du 1^{er} avril 1958.

Le nouvel article 14 de la convention traitant des revenus d'emploi intègre les standards internationaux selon le dernier modèle de convention fiscale de l'OCDE¹.

Dès qu'elle sera applicable, cette nouvelle disposition mettra un terme à l'incertitude régnant autour de l'imposition des frontaliers français amenés à exercer sporadiquement leur activité en-dehors du Luxembourg. En effet, la disposition concernant l'imposition des salaires a généré au fil des années de nombreuses interprétations divergentes.

Entrée en vigueur de la nouvelle convention

La nouvelle convention devrait entrer en vigueur le 1^{er} janvier 2019, à condition que la France et le Luxembourg procèdent chacun, dans les délais, à la ratification de la convention selon leur législation nationale respective.

En attendant l'entrée en vigueur de la nouvelle convention, l'article 14 de la convention de 1958 demeure donc applicable.

¹ Organisation de Coopération et de Développement Economiques.

Principe relatif à l'imposition du salaire et introduction d'un seuil de tolérance

Sur base de la nouvelle convention, les quelques 95.000 frontaliers français (salariés résidant en France mais travaillant pour compte d'un employeur luxembourgeois) sont en principe imposables au Luxembourg à condition qu'ils exercent physiquement leur activité professionnelle au Luxembourg.

Si ce n'est pas le cas, ils sont par défaut imposables en France pour tous les jours d'activité exercés en dehors du Luxembourg (que ce soit en France ou dans un pays tiers²).

Dans le cadre d'un protocole d'accord additionnel qui rentrera en vigueur en même temps que la nouvelle convention fiscale, la France et le Luxembourg se sont mis d'accord sur un seuil de tolérance de 29 jours qui constitue une dérogation au principe exposé ci-dessus.

Cela signifie que le frontalier français pourra travailler un maximum de 29 jours par an³ en dehors du Luxembourg (en France ou dans un pays tiers) pour le compte de son employeur luxembourgeois sans déclencher une imposition en France.

En revanche, si le seuil de tolérance de 29 jours est dépassé, le frontalier sera imposable en France sur la totalité des jours d'activité prestés en dehors du Luxembourg (y compris les 29 premiers jours).

Le protocole d'accord ne contient aucune précision concernant les modalités pratiques d'application de ce seuil de tolérance.

S'agissant d'une dérogation, l'administration fiscale française devrait appliquer la tolérance ainsi concédée de manière stricte.

Si l'on se réfère à ce qui est applicable pour les frontaliers belges et allemands⁴, le calcul du seuil de tolérance devrait prendre en compte, tous les jours de travail prestés par le frontalier en dehors du Luxembourg, que ces jours aient un caractère

² Excepté si le droit d'imposition revient à l'Etat tiers (si le salarié preste plus de 183 jours dans l'Etat tiers par exemple).

³ Si l'employeur luxembourgeois a un établissement stable en France (par exemple, un chantier de construction de plus de 12 mois), le frontalier ne pourra pas invoquer l'application du seuil de tolérance. Il sera imposable en France pour tous les jours travaillés sur le chantier.

⁴ Pour rappel, le seuil de tolérance est de 24 jours par an pour les frontaliers belges et de 19 jours par an pour les frontaliers allemands.

productif ou non (prestations de service, réunions, visites de clients, télétravail, formations diverses, activités sociales organisées par l'employeur, etc.).

Par jours d'activité prestés en dehors du Luxembourg, il convient de comprendre les jours d'activité prestés en France ou dans un pays tiers (càd en-dehors de la France et du Luxembourg).

Ce seuil de tolérance clairement établi dans la nouvelle convention fiscale devrait permettre de développer davantage le télétravail dès lors qu'il apporte la sécurité juridique qui faisait défaut jusqu'à présent⁵.

Mise en place d'un split fiscal

Si l'activité exercée par le frontalier français hors du Luxembourg vient à dépasser le seuil de tolérance de 29 jours par an, il est recommandé de mettre en place un split fiscal comme il est nommé dans notre jargon professionnel.

Dans le cadre d'un tel split fiscal, la rémunération reste payée par un seul employeur, en l'occurrence l'employeur luxembourgeois, mais son imposition est fractionnée entre le Luxembourg et la France.

Ainsi, l'employeur retient l'impôt luxembourgeois uniquement sur la partie du salaire en relation avec les jours d'activité exercés au Luxembourg. La partie du salaire en relation avec les jours d'activité exercés par le frontalier en dehors du Luxembourg est exonérée et apparaît comme telle sur le certificat de rémunération remis au salarié pour l'année concernée.

Dans le cas d'un split fiscal, la retenue à la source luxembourgeoise doit être opérée sur base du barème journalier et non plus sur base du barème mensuel dans la mesure où l'activité du salarié au Luxembourg est, dans ce cas, considérée comme discontinue.

⁵ Actuellement, la possibilité de travailler un jour maximum par semaine en France dans le cadre du télétravail, tout en restant 100 % imposable au Luxembourg, repose uniquement sur une réponse donnée par le Ministre français de l'économie le 24.04.2012 à une question parlementaire.

Le cas échéant, le split fiscal peut avoir un impact sur la classe d'impôt du frontalier marié s'il ne rentre plus dans les conditions de l'assimilation fiscale⁶. Si cela devait être le cas, il se verrait appliquer la classe d'impôt 1 au lieu de la classe 2.

Si son employeur met en place le split fiscal du fait des jours d'activité imposables en France, le salaire versé au frontalier sera plus élevé que s'il avait subi la retenue à la source sur la totalité. Il lui appartiendra dès lors de conserver l'impôt luxembourgeois économisé pour pouvoir s'acquitter de l'impôt qui sera dû en France après le dépôt de sa déclaration fiscale⁷. Dans certains cas, l'impôt économisé au Luxembourg ne sera cependant pas suffisant pour couvrir l'impôt dû dans le pays de résidence. Sauf circonstances particulières, le supplément d'impôt reste en principe à la charge du salarié⁸. Afin de réduire sa charge fiscale dans son pays de résidence, le frontalier pourra faire valoir toutes les déductions fiscales prévues par la législation française.

Si le split fiscal n'est pas mis en place par l'employeur luxembourgeois, le frontalier risque de subir un redressement en France donnant lieu à une double imposition. Dans un tel cas, il conviendra de revenir vers l'administration fiscale luxembourgeoise en vue de faire reconnaître la double imposition et de demander le remboursement de la retenue à la source indûment versée pour l'année concernée. Du fait de la multiplication des demandes, cette procédure est devenue relativement longue.

Déclaration fiscale française

Comme ils l'ont toujours fait, les frontaliers vont continuer à déposer une déclaration fiscale en France par laquelle ils renseignent le salaire luxembourgeois en tant que revenu étranger exonéré.

⁶ Pour conserver la classe 2, le frontalier doit être imposable au Luxembourg du chef d'au moins 90 % du total de ses revenus mondiaux, sachant que le salaire relatif aux 50 premiers jours de travail imposables en France en vertu de la convention fiscale est assimilé aux revenus imposables au Luxembourg. S'il ne remplit pas cette première condition, il pourra tout de même accéder à la classe 2 si ses revenus nets imposables à l'étranger ne dépassent pas 13.000 euros par an.

⁷ A partir du 1^{er} janvier 2019, la France va mettre en place le prélèvement à la source sur les salaires. Il n'est pas précisé à ce stade si cela touchera également la portion du salaire luxembourgeois imposable en France.

⁸ Jugement du Trib. du Trav. du 12.11.2012 (rôle n° 4029/2012) confirmé par l'arrêt de la CA du 15.10.2015 (rôle n° 39615).

Pour justifier le montant déclaré, ils doivent joindre à leur déclaration fiscale le certificat de rémunération annuelle qui leur a été remis par leur employeur.

A cet égard, il y a lieu de noter que dans le cadre de l'échange automatique d'informations applicable au sein de l'Union Européenne, l'administration fiscale luxembourgeoise transmet depuis 2015 (revenus 2014) les données concernant les rémunérations versées par les employeurs luxembourgeois à des résidents français.

Méthode d'évitement de la double imposition

Avec la nouvelle convention, le mécanisme prévu pour éliminer la double imposition sur le salaire perçu au Luxembourg est modifié par rapport à ce que prévoyait la convention de 1958.

Conformément à la nouvelle convention, la France appliquera à l'avenir la méthode du crédit d'impôt.

En pratique, cela signifie que le frontalier français devra déclarer en France la rémunération brute perçue au Luxembourg (rémunération perçue en 2019 à déclarer en 2020) et que ce revenu sera imposable comme tel en France. De l'impôt français ainsi calculé sera déduit l'impôt payé à la source au Luxembourg.

Sur base de l'ancienne convention de 1958 qui continue à s'appliquer pour les revenus 2017 et 2018, la règle applicable est celle du taux effectif sur le revenu net. Le frontalier déclare le revenu net perçu au Luxembourg (salaire brut moins sécurité sociale et impôt retenu à la source). L'administration fiscale française n'impose pas le salaire luxembourgeois comme tel mais le prend en considération pour déterminer le taux d'imposition applicable aux éventuels autres revenus du ménage imposables en France.

CONVENTION FISCALE FRANCE-LUXEMBOURG

Nouvelle convention contre les doubles impositions signée entre la France et le Luxembourg : mesures applicables aux sociétés

PAR DELPHINE DEICHTMANN, TAX SENIOR MANAGER, IF GROUP

Le 20 mars 2018, une nouvelle convention fiscale – accompagnée d’un nouveau protocole – a été signée entre la France et le Luxembourg. Cette convention a vocation à remplacer le traité actuellement en vigueur entre les deux États conclu en date du 1^{er} avril 1958.

D’une manière générale, le nouveau texte a été élaboré conformément aux standards internationaux les plus récents en matière fiscale (ère post BEPS). Le texte est ainsi basé sur le modèle de convention 2017 élaboré par l’OCDE et est conforme aux principes de la convention multilatérale visant à prévenir l’érosion de la base d’imposition et le transfert de bénéfices.

Cette intention est clairement affirmée dans le préambule de la convention et est inscrite dans l’intitulé même du traité. Il est ainsi expressément prévu que les dispositions de la nouvelle convention ne puissent être utilisées de manière à engendrer une fraude ou une évasion fiscale ou dans le but d’effectuer du « chalandage fiscal » / « *treaty shopping* »¹.

La nouvelle convention et son protocole entreraient en vigueur **au plus tôt au 1^{er} janvier 2019**, à condition que les procédures de ratification requises soient effectuées par les deux États contractants.

Le présent article a été structuré de façon à mettre en évidence, pour chaque type de revenu, les changements opérés entre la convention de 1958 et de 2018.

¹ Utilisation des avantages fournis par le traité dans des situations où celui-ci n’aurait pas dû s’appliquer / interposition d’une structure dans un but principalement fiscal.

- **La notion de résident – article 4**

Pour ce qui est des sociétés, la notion de résidence fait référence au siège de direction, lieu d'exploitation voire à toute autre critère similaire. C'est le lieu du **siège de direction effectif** qui est quant à lui déterminant en cas de double résidence².

La convention apporte également une précision concernant les **sociétés de personnes, groupements de personnes** et autres entités analogues français en indiquant que ceux-ci sont – sous conditions – à considérer comme « résidents » en France (ex : S.C.I.)³.

En revanche, les « **trustees** » ou **fiduciaires** ne sont pas à considérer comme résidents dans la mesure où ils ne sont que des bénéficiaires apparents mais que les revenus bénéficient en réalité, directement ou indirectement, à d'autres personnes résidentes au sens de la convention.

On peut toutefois noter que le texte diverge du modèle OCDE 2017 en ce qu'il ne prévoit pas spécifiquement que les **fonds de pensions reconnus** ou les **organismes de placement collectifs** (« OPC ») puissent être considérés comme des résidents et donc bénéficier des dispositions du traité.

La convention lie en effet la notion de « résidence » et celle d'assujettissement à l'impôt. Or, la jurisprudence française considère à cet effet qu'il est nécessaire d'être assujetti à l'impôt sans possibilité de bénéficier d'une exonération, ce qui pourrait donc exclure les **organismes de placement collectif en immobilier** (« OPCI ») et les fonds professionnels spécialisés français ou encore les fonds d'investissement spécialisés luxembourgeois.

Certains droits sont cependant indirectement octroyés à ces fonds par le protocole annexé à la convention, tels qu'un accès aux avantages du traité en matière de dividendes et intérêts (sous conditions, voir points sous les articles 10 et 11).

² Article 4 alinéas 1 et 3 de la convention du 20 mars 2018.

³ Article 4 alinéa 4 de la convention du 20 mars 2018.

- **Les bénéfices des entreprises et les établissements stables – article 5**

De manière classique, la nouvelle convention prévoit que les bénéfices réalisés par une entreprise sont imposables dans l'État où celle-ci est résidente. Toutefois, si l'entreprise opère à partir d'un établissement stable, seul l'État où cet établissement est situé disposera du droit d'imposer les revenus qui lui sont attribuables⁴.

Par ailleurs, la notion d'établissement stable est redéfinie dans le texte qui comprend une liste d'éléments pouvant ou ne pouvant constituer un tel établissement⁵. A titre d'exemple, la nouvelle convention prévoit qu'un **chantier** constitue un établissement stable lorsque celui-ci dépasse une durée de **12 mois** (contre 6 mois selon la convention actuelle). Il existe par ailleurs des dispositions spécifiques sur la méthode de calcul de cette période⁶.

Également, il est prévu que les **commissionnaires/ agents dépendants** qualifient d'établissement stable lorsqu'ils agissent habituellement pour le compte d'une entreprise et concluent, de manière routinière, c'est-à-dire sans modification substantielle par l'entreprise, des contrats au nom de cette entreprise. Cette même **disposition est applicable lorsque le contrat, bien qu'il ne soit pas signé par le commissionnaire lui-même, au nom de l'entreprise, a été conclu grâce au rôle principal joué par le commissionnaire pour mener à cet accord.**

Les **agents indépendants** ne tombent en revanche pas dans cette catégorie. Toutefois, ils **ne peuvent être qualifiés d'indépendants s'ils agissent exclusivement ou presque pour le compte d'une ou de certaines entreprises auxquelles ils sont étroitement liés** (double notion de contrôle et de détention de participations)⁷.

- **Les dividendes**

- **Régime fiscal actuel – article 8**

En ce qui concerne les distributions de dividendes, la convention actuellement en vigueur prévoit un maximum de :

- 5 % de retenue à la source dès lors que le pourcentage de détention est d'au moins 25 % du capital social ;
- 15 % de retenue à la source dans tous les autres cas.

⁴ article 7 alinéa 1 de la convention du 20 mars 2018.

⁵ article 5 alinéas, 1, 2 et 4 de la convention du 20 mars 2018.

⁶ article 5 alinéas 3 et 3.1 de la convention du 20 mars 2018.

⁷ article 5 alinéas 5 et 6 de la convention du 20 mars 2018.

Dans les cas où le taux de 5 % est applicable, le Luxembourg – état du bénéficiaire des dividendes – accorde actuellement une exonération complète et non un crédit d'impôt.

- **Futur régime fiscal – article 10**

Le nouveau texte de la convention est plus favorable et prévoit :

- **une exonération de retenue à la source si le pourcentage de détention est d'au moins 5 %** du capital social pendant au moins 365 jours incluant celui du paiement des dividendes ;
- 15 % de retenue à la source dans tous les autres cas.

La définition du terme dividendes a par ailleurs été étendue de manière à englober tout revenu soumis au régime des distributions par la législation fiscale interne. Ainsi, un boni de liquidation d'une société française serait susceptible de subir une retenue à la source. Ce n'est toutefois pas le cas d'un boni de liquidation d'une société luxembourgeoise⁸.

Il existe également des **dispositions spécifiques aux dividendes versés par des véhicules d'investissement à prépondérance immobilière** (SICAV immobilière / OPC immobilier par exemple) à savoir :

- 15 % de retenue à la source maximum si le pourcentage de détention directe ou indirecte est de moins de 10 % ;
- pas de limitation quant au montant de la retenue à la source si le pourcentage de détention est de 10 % ou plus, et par conséquent application du droit interne de chaque Etat.

D'un point de vue général, les dividendes versés par une société résidente d'un Etat à un résident de l'autre Etat sont imposables dans l'autre Etat. Si les dividendes de sociétés ordinaires sont susceptibles de bénéficier de l'exonération prévue par le régime mère filiale luxembourgeois, les dividendes des SICAV / OPC immobiliers français seront pleinement imposables au Luxembourg et pourraient en principe imputer ces retenues à la source française sur l'impôt dû au Luxembourg, en vertu de la convention.

⁸ article 10 alinéa 3 de la convention du 20 mars 2018.

Le protocole⁹ prévoit en outre un accès limité aux avantages de la convention pour les **organismes de placement collectifs** (« OPC ») des deux Etats à condition notamment qu'ils soient assimilés selon la législation de l'autre État contractant à ses propres OPC.

- **Les intérêts**

- **Régime fiscal actuel – article 9**

La convention actuelle prévoit une imposition dans l'Etat de résidence du bénéficiaire des intérêts versés avec possibilité pour l'État du payeur d'effectuer une retenue à la source de 10 % maximum (avec exceptions).

- **Futur régime fiscal – article 11**

La nouvelle convention offre quant à elle un régime plus favorable puisqu'elle prévoit une **exonération totale de retenue à la source** avec imposition uniquement dans l'Etat du bénéficiaire des intérêts.

Toutefois, dans le cadre de relations entre parties liées, cette exonération n'est valable qu'à hauteur du montant des intérêts versés en conformité avec le principe de pleine concurrence (« *arm's length principle* »). Tout montant excédentaire reste ainsi imposable selon la législation de chaque État¹⁰, sous réserve des autres dispositions de la convention fiscale.

Ainsi, à titre d'exemple, si une société luxembourgeoise accordait un prêt à sa filiale française à un taux supérieur à celui du marché (5 % au lieu de 3 %), les intérêts versés par la filiale ne pourraient bénéficier de l'exonération de la retenue à la source qu'à hauteur de 3 % (taux du marché), les 2 % excédentaires restant pleinement exposés à une éventuelle retenue à la source française.

En outre, le protocole à la convention prévoit le même accès aux dispositions du traité pour les OPC qu'en matière de dividendes et sous les mêmes conditions¹¹.

⁹ alinéa 2 du Protocole à la convention du 20 mars 2018.

¹⁰ article 10 alinéa 4 de la convention du 20 mars 2018.

¹¹ alinéa 2 du Protocole à la convention du 20 mars 2018.

- **Les redevances (« royalties »)**
- **Régime fiscal actuel – article 10**

Le texte actuel prévoit une exonération complète de retenue à la source sur les redevances versées, le droit d'imposition étant accordé à l'État de résidence du bénéficiaire du revenu.

- **Futur régime fiscal – article 12**

La nouvelle convention s'avère moins favorable. Bien qu'elle prévoit toujours l'allocation du droit d'imposition à l'État de résidence du bénéficiaire des redevances, elle autorise l'autre État à effectuer une **retenue à la source de 5 % maximum**.

Cette nouvelle mesure ne devrait cependant pas avoir d'impact pour les redevances versées à des contribuables français puisqu'il n'existe pas de retenue à la source au Luxembourg sur ce type de revenu.

Une disposition spécifique est par ailleurs prévue pour les redevances versées en non-conformité avec le principe de pleine concurrence. De manière similaire aux intérêts, ce montant excédentaire ne peut bénéficier des avantages de l'article 12 de la convention et est soumis aux dispositions fiscales du droit interne de chaque Etat¹², sous réserve des autres dispositions de la convention.

- **Les gains en capital – hors biens à caractère immobilier**
- **Régime fiscal actuel – article 18**

La convention actuelle prévoit une imposition dans l'État de résidence du bénéficiaire de ces gains.

Ainsi, à titre d'exemple, une cession de participation d'une société française par un résident luxembourgeois, n'est imposable qu'au Luxembourg.

¹² article 12 alinéa 4 de la convention du 20 mars 2018.

- **Futur régime fiscal – article 13**

D'une manière générale, la nouvelle convention accorde également le **droit d'imposition sur les gains en capital à l'État dont le cédant est un résident**¹³, une disposition au contenu identique de celui de la convention actuelle.

Toutefois, la nouvelle convention prévoit également d'importantes **exceptions** à cette règle puisque l'État où le bien cédé est situé détiendra le droit d'imposition dans les cas suivants :

- en cas de cession de biens mobiliers rattachés à un établissement stable¹⁴ ;
- en cas de **cession d'une participation substantielle par une personne physique ayant changé sa résidence d'un État contractant à l'autre au cours des 5 années précédentes**. Une participation est par ailleurs considérée comme substantielle dès lors que « *le cédant, seul ou avec des personnes apparentées ou liées, dispose directement ou indirectement d'actions, de parts ou autres droits dont l'ensemble ouvre droit à 25 % ou plus des bénéfices de la société* »¹⁵.

- **Les gains en capital sur les biens à caractère immobilier**

- **Régime fiscal actuel – article 3**

Classiquement, les revenus provenant de l'aliénation d'un immeuble sont imposables dans l'État où celui-ci est situé.

Par ailleurs, concernant la **cession de parts de sociétés à prépondérance immobilière, l'ancienne convention prévoit déjà depuis le 1^{er} janvier 2017, une imposition dans l'État où les immeubles sont situés** (4^e avenant signé le 5 septembre 2014)¹⁶.

On entend par société à prépondérance immobilière, toute société tirant – directement ou indirectement – plus de 50 % de sa valeur de biens immobiliers. Les biens immobiliers affectés à l'exploitation de l'entreprise ne rentrent cependant pas dans le calcul du ratio de 50 %.

¹³ article 13 alinéa 6 de la convention du 20 mars 2018.

¹⁴ article 13 alinéa 2 de la convention du 20 mars 2018.

¹⁵ article 13 alinéa 5 de la convention du 20 mars 2018.

¹⁶ article 3 alinéa 4 de la convention du 1^{er} avril 1958.

- **Futur régime fiscal – article 13**

Les nouvelles dispositions **reprennent majoritairement les mécanismes de la convention actuelle**. Ainsi, il est prévu une imposition dans l'État de situation de l'immeuble dans les cas suivants :

- en cas d'aliénation de cet immeuble ;
- en cas de **cession de participations dans des sociétés à prépondérance immobilière**. Tel est le cas lorsque la société tire – directement ou indirectement – plus de 50 % de sa valeur de biens immobiliers, *à tout moment au cours des 365 jours précédant l'aliénation de ces participations*. Cette dernière précision renforce donc le mécanisme de la convention actuelle en analysant la situation de la société dont les parts sont cédées sur une plus large période¹⁷. Comme dans le cadre de l'ancienne convention, *les biens immobiliers affectés à l'exploitation de l'entreprise ne rentrent cependant pas dans le calcul du ratio de 50 %*.

- **Élimination des doubles impositions**

- **Régime fiscal actuel – article 19**

A l'exception des dividendes et des intérêts, la France évite actuellement les doubles impositions en **exonérant** le revenu luxembourgeois tout en le prenant en compte dans le calcul du taux d'imposition français (réserve dite de progressivité). C'est en revanche la méthode **d'imputation** qui est utilisée pour les **dividendes et intérêts**, à savoir l'octroi d'un crédit d'impôt correspondant à la taxe payée au Luxembourg imputable sur l'impôt français.

Il en va de manière similaire pour l'évitement de la double imposition par le Luxembourg.

Par ailleurs, une disposition spécifique existe pour l'évitement de la double imposition pour les participations importantes. Celle-ci prévoit que les dividendes versés par une société française, bénéficiant de la limitation à 5 % de retenue à la source, pour les sociétés ayant entre-elles un lien de détention de 25 % ou plus, bénéficient d'une exonération au Luxembourg.

¹⁷ Article 13 alinéa 4 de la convention du 20 mars 2018.

- **Futur régime fiscal – article 22**

- *Résidents français recevant des revenus luxembourgeois*

La France évitera désormais les doubles impositions via l'octroi d'un **crédit d'impôt pour tous les types de revenus**. L'imposition française sera en effet applicable à tous les revenus, y compris luxembourgeois (par exemple pour les établissements stables), toutefois l'impôt lui-même sera préalablement réduit de l'impôt luxembourgeois payé sur la partie luxembourgeoise du revenu. Le crédit d'impôt luxembourgeois imputable sera limité par la règle du butoir (crédit d'impôt limité au montant de l'impôt français dû sur ce même revenu de source luxembourgeoise, ce qui implique un non remboursement).

- *Résident luxembourgeois recevant des revenus français*

Le Luxembourg continue d'éliminer les doubles impositions en **exonérant** le revenu français tout en le prenant en compte dans le calcul du taux d'imposition luxembourgeois (réserve dite de progressivité).

En revanche pour les **dividendes et redevances**, le Luxembourg n'octroie qu'un **crédit d'impôt**, sous réserve de la règle du butoir (crédit d'impôt limité au montant de l'impôt luxembourgeois dû sur ce même revenu de source française, ce qui implique un non remboursement). Pour rappel les intérêts sont exonérés de retenue à la source selon la nouvelle convention et ne sont donc pas concernés par une imputation.

Concernant les dividendes issus de participations importantes (retenue à la source de maximum 5 % applicable), la disposition d'exonération selon l'ancienne convention a été supprimée. Ainsi, les sociétés qui bénéficiaient de ce taux réduit mais ne pouvaient bénéficier du régime mère-filiale interne luxembourgeois au niveau du bénéficiaire, devraient être désavantagées par la nouvelle convention. Elles pourront cependant bénéficier d'un crédit sur l'impôt dû équivalent à la retenue à la source française prélevée, sous réserve de la règle du butoir.

- **Refus des avantages de la convention – article 28**

Le texte du nouveau traité prévoit également une **disposition anti abus entièrement nouvelle**, conforme au dernier modèle OCDE et ainsi qu'à la convention multilatérale, dite « **principal purpose test** ».

Cette disposition réserve le droit aux États de ne pas accorder les avantages prévus par le traité « *si l'on peut raisonnablement conclure, compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances propres à la situation, que l'octroi de cet avantage était*

l'un des objets principaux d'un montage ou d'une transaction ayant permis, directement ou indirectement, de l'obtenir » à moins que le fait d'octroyer cet avantage ne soit en ligne avec l'objet et le but des dispositions de la convention.

De plus, le paragraphe 7 du protocole **permet à la France d'appliquer, malgré l'existence de la convention, toute une série de dispositions anti-abus de droit interne** (article 209 B du code général de impôts, etc.) **de façon à amender ou remplacer les dispositions des articles de la convention**, ce qui confère au droit interne français un rang prépondérant sur la convention pour ces mesures anti-abus.

DROIT DU TRAVAIL

Rappel sur la distinction entre mise à disposition illégale de main d'œuvre et contrat d'entreprise

MAÎTRE AUDREY BERTOLOTI ET MAÎTRE LOUIS-EUDES GIROUX, CMS LUXEMBOURG

Très en vogue, la notion d'« outsourcing » ou « externalisation », est très souvent évoquée lorsqu'elle ne fait pas la une de la presse.

Cependant cette notion, issue de la pratique, ne renvoie à aucune définition légale en droit luxembourgeois et particulièrement en droit du travail.

La CSSF définit par exemple (et pour sa part) l'« outsourcing » comme *« le transfert complet ou partiel de tâches opérationnelles, d'activités ou de prestations de services de l'établissement vers un prestataire externe, qui fait partie ou non du groupe auquel l'établissement appartient »*¹.

Ainsi, à première vue, l'externalisation vise l'opération menant au transfert définitif, en tout ou partie, d'une activité d'une entreprise vers une autre.

Dès lors, en droit du travail, la question que se posent habituellement les praticiens est celle de l'application éventuelle du régime du transfert d'entreprise, réglementé par les articles L. 127-1 et suivants du Code du travail, dont l'une des principales conséquences est le maintien des droits du ou des salariés transférés². Le transfert

¹ Circulaire 12/552, point 181.

² Pour un exemple d'étude dans le cadre d'entités régulées par le CSSF, voir notamment l'analyse de Morton Mey et Marc Mouton, *L'externalisation dans le secteur financier luxembourgeois*, ALJB Droit bancaire et financier, 2014, vol. I, pages 489 et suivantes et plus particulièrement pages 558 et suivantes.

d'entreprise, au sens du droit du travail, correspond au transfert « *d'une entité économique qui maintient son identité et qui constitue un ensemble organisé de moyens, notamment personnels et matériels, permettant la poursuite d'une activité économique essentielle ou accessoire* » (article L. 127-2 du Code du travail).

Constituera ainsi un transfert d'entreprise la cession d'une plate-forme informatique et administrative constituée d'une architecture technique informatique et d'une équipe comptable, informatique et back-office financier opérationnelle sur ces outils informatiques et qui avait pour activité la gestion d'une clientèle privée. Autrement dit, le transfert d'un ensemble organisé de personnes et d'éléments d'actifs qui exerçaient une activité économique propre (Cour d'appel, 9 juillet 2009, n° 32339 du rôle).

Cependant, l'externalisation peut se rencontrer autrement comme par exemple le fait pour une entreprise de confier l'exercice d'une de ses activités à une entreprise tierce, soit par manque de moyens soit par choix stratégique, sans pour autant emporter transfert définitif de ladite activité.

Il n'est, en effet, pas difficile d'imaginer et cela se confirme tous les jours en pratique, qu'une entreprise fasse appel à une autre pour l'assister voire la remplacer dans la réalisation de ses missions. Cette entreprise tierce mettra ainsi sa main-d'œuvre au service de l'entreprise délégatrice.

Un exemple éloquent est celui d'une entreprise de nettoyage qui fournit à un hôtel quotidiennement du personnel pour nettoyer les chambres en plus du personnel de l'hôtel (Cour Supérieure de Justice, 8^e Chambre, 5 mars 2009 et 3 février 2011, n° 32539 à 32543 du rôle). Il pourrait aussi être évoqué le cas d'entreprises de support informatique auxquelles un grand nombre d'entreprises font appel chaque jour. Cette situation peut aussi être bien plus ponctuelle, dans le cadre d'un chantier par exemple nécessitant l'intervention de personnel avec des compétences spéciales (Cour Supérieure de Justice, 8^e Chambre, 20 mai 2010, n° 34041 du rôle).

En effet, dans pareil cas, il n'est pas rare de constater que l'entreprise tierce exerce de façon indirecte ou non une certaine part de l'autorité administrative et hiérarchique réservée normalement à l'employeur en pratique.

Par exemple, pour l'entreprise cliente, en indiquant directement au salarié de l'entreprise de support informatique, qui vient sur place périodiquement, ce qui est nécessaire de faire ce jour-là, les problèmes rencontrés et l'objectif de son intervention.

Or, pareil exercice est susceptible d'être strictement sanctionné par le Code du travail (article L. 133-1 du Code du travail) car il peut s'apparenter à une mise à disposition de main d'œuvre entre les deux entreprises.

Le titre III « *travail intérimaire* » du Livre premier du Code du travail organise à lui-seul l'ensemble des hypothèses dans lesquelles il est possible ou non pour une entreprise de mettre à disposition d'une autre entreprise sa main-d'œuvre.

Deux cas sont précisément identifiés et définis (1.) mais en réalité c'est la situation d'exception, quasiment pas définie légalement, qui recouvre le plus grand nombre de cas rencontrés en pratique et qui correspond le plus aux cas d'externalisation visés ci-dessus (2.).

Or, la question de la qualification de cette activité fournie par l'entreprise tierce présente un intérêt tout particulier alors que toute requalification en mise à disposition illégale de main-d'œuvre par le juge expose à des sanctions civiles et pénales très lourdes.

1. Les mises à disposition temporaires de main d'œuvre expressément autorisées par le Code du travail

1.1. Le régime de principe : le travail intérimaire

Le travail intérimaire est une notion couramment rencontrée dans la pratique. Elle est encadrée par les dispositions des articles L. 131-1 et suivants du Code du travail.

A la lumière de ces dispositions, la situation devra être qualifiée de travail intérimaire en présence des éléments cumulatifs suivants :

- une relation triangulaire entre : l'entrepreneur de travail intérimaire qui est l'employeur, le salarié intérimaire en mission et l'entreprise utilisatrice ;
- un entrepreneur de travail intérimaire est toute personne, physique ou morale, dont l'activité commerciale consiste à embaucher et à rémunérer des salariés en vue de les mettre à la disposition provisoire d'utilisateurs pour l'accomplissement d'une tâche précise et non durable, dénommée « mission » ;
- un contrat de mise à disposition conclu entre l'entrepreneur de travail intérimaire et l'entreprise utilisatrice qui prévoit les conditions de mise à disposition du salarié intérimaire ;
- l'exercice du lien de subordination par l'entreprise utilisatrice ;
- un contrat de mission conclu entre l'entrepreneur de travail intérimaire et le salarié intérimaire par lequel ce dernier s'engage contre salaire à accomplir auprès d'un utilisateur une mission.

L'entrepreneur de travail intérimaire doit être en possession d'une autorisation d'établissement spécifique (article L. 131-2 et suivants du Code du travail) délivrée sous conditions par le ministre ayant le Travail dans ses attributions, qui statue sur avis de l'Agence pour le développement de l'emploi et de l'Inspection du travail et des mines. L'entrepreneur de travail intérimaire doit en outre disposer d'une autorisation d'établissement.

Le salarié intérimaire ne peut être embauché que pour une mission qui concerne la réalisation d'une tâche précise et non durable au sens de l'article L. 122-1 du Code du travail, c'est-à-dire qui correspond aux cas d'ouvertures d'un contrat à durée déterminée. Le contrat de mise à disposition entre l'entrepreneur de travail intérimaire et l'entreprise utilisatrice ne peut avoir pour objet que le salarié intérimaire pourvoie durablement à un emploi lié à l'activité normale et permanente de l'utilisateur.

Le travail intérimaire consiste donc pour une entreprise à faire appel à une entreprise tierce pour lui fournir un salarié qu'elle aurait sinon dû engager elle-même par un contrat à durée déterminée.

Ce mécanisme est strictement encadré, ce qui a pu pousser certaines entreprises à tenter de trouver une solution alternative.

Ainsi, sur le modèle français, certaines entreprises ont tenté de justifier leur recours au mécanisme du portage salarial. La Cour d'appel définit le mécanisme comme suit : « *le principe du portage salarial dispose que le salarié porté propose ses services à des entreprises clientes et négocie les modalités de ses interventions [à la différence de l'intérim où c'est l'entreprise de travail intérimaire qui s'en charge] et que le salarié porté choisit une société de portage qui, d'une part signe un contrat avec le salarié porté et d'autre part signe un contrat avec l'entreprise cliente et enfin la société de portage rétrocède au « porté », sous forme de salaire, l'ensemble des honoraires facturés à l'entreprise cliente, déduction faite des charges sociales salariales et patronales et des frais de gestion* » (Cour d'appel, 14 mai 2013, n° 263/13). A l'occasion de cette décision, la Cour a condamné pénalement la société de portage et son dirigeant au motif qu'une telle pratique constituait une mise à disposition illégale de main d'œuvre³.

Il n'apparaît donc pas possible de déroger au cadre de principe du travail intérimaire tel que posé par le Code du travail.

³ Le lecteur est renvoyé pour ces notions à l'ouvrage de Jean-Luc Putz 2016, *Le travail flexible et atypique*, Larcier, pages 176 et suivantes.

1.2. *Le régime dérogatoire : le prêt temporaire de main-d'œuvre*

Présenté comme une solution dérogatoire au travail intérimaire comme cadre à la mise à disposition de main d'œuvre, le prêt temporaire de main-d'œuvre, plus rarement rencontré en pratique, est lui aussi strictement encadré par les articles L. 132-1 et suivants du Code du travail.

L'article L.132-1 du Code du travail dispose, qu'outre les entrepreneurs de travail intérimaires, des employeurs peuvent être autorisés pour une durée déterminée à mettre leurs salariés à disposition d'autres employeurs, mais seulement dans cinq cas précisément identifiés :

1. en cas de menace de licenciement ou de sous-emploi ;
2. en cas d'exécution d'un travail occasionnel dans la mesure où l'entreprise utilisatrice n'est pas à même d'y répondre par l'embauche de personnel permanent **et** pour des entreprises appartenant à un même secteur d'activités ;
3. en cas de restructuration au sein d'un groupe d'entreprises ;
4. dans le cadre d'un plan de maintien dans l'emploi (tel que visé à l'article L. 513-3 du Code du travail), homologué par le ministre ayant l'Emploi dans ses attributions ;
5. enfin et exceptionnellement, dans le cadre d'une convention entre partenaires sociaux ayant qualité pour conclure une convention collective.

En outre, le prêt de main-d'œuvre, conforme aux cinq cas précédemment mentionnés, est sujet à un formalisme lourd car il devra faire l'objet d'une autorisation préalable du ministre ayant le Travail dans ses attributions, après avis de l'Agence pour le développement de l'emploi, rendue sur requête motivée. L'autorisation ministérielle déterminera la durée du prêt de main d'œuvre. Les avis des délégations d'établissement de l'entreprise d'origine du salarié et de celles de l'entreprise utilisatrice doivent en plus être communiqués sous peine d'irrecevabilité de la requête.

Néanmoins, en application de l'article L. 132-1 (5), si le prêt de main-d'œuvre ne dépasse pas une durée de 8 semaines, successives ou non, sur une période de référence de 6 mois, une notification préalable adressée à l'Agence pour le développement de l'emploi par l'entreprise d'origine du salarié et l'entreprise utilisatrice sera suffisante. Cette dérogation s'applique aussi en cas de prêt de main d'œuvre dans le cadre de l'exécution d'un plan de maintien dans l'emploi (article L. 513-3 du Code du travail).

Concrètement, la situation de prêt temporaire de main-d'œuvre se traduira en pratique par les éléments cumulatifs suivants :

- un employeur met un ou plusieurs salariés à la disposition provisoire d'un ou plusieurs autres employeurs pour une durée déterminée ;
- le contrat de travail initialement conclu avec l'employeur d'origine est maintenu sans perte de salaire ;
- le salaire est versé par l'entreprise d'origine et ne peut être inférieur à celui auquel pourrait prétendre, après période d'essai, un salarié de même qualification ou de qualification équivalente embauché dans les mêmes conditions comme salarié permanent par l'entreprise utilisatrice ;
- l'autorité hiérarchique et administrative est exercée par le ou les entreprises utilisatrices et non par son employeur d'origine.

La situation est donc très similaire au cas du travail intérimaire, elle diffère seulement concernant les cas d'ouverture – très stricts – et concernant les procédures d'autorisation ou de notification préalable très lourdes qui doivent être suivies par les entreprises d'origine et utilisatrice.

Là encore, le législateur luxembourgeois a fait le choix d'encadrer très strictement cette pratique en comparaison au législateur français qui a retenu un régime moins lourd et plus permissif, sous la réserve expresse que l'opération de prêt de main-d'œuvre soit à but non lucratif pour l'entreprise prêteuse (articles L8241-1 et suivants du Code du travail français).

Il n'existe en réalité qu'un seul moyen prévu par le Code du travail pour échapper au cadre strict du travail intérimaire ou de prêt temporaire de main d'œuvre et sans être pour autant sanctionné civilement et pénalement comme mise à disposition il-légale de main-d'œuvre.

Il s'agit de l'article L. 132-1 (4) du Code du travail qui précise que ces dispositions légales ne sont pas applicables à « *la fourniture de personnel effectuée par l'entreprise sur la base d'un contrat de louage d'ouvrage ou d'entreprise conclu dans le cadre de ses activités normales et permanentes* ».

2. *Le contrat de louage d'ouvrage ou d'entreprise : une exception prenant une place centrale en pratique*

Ainsi, selon l'article L. 132-1 (4) du Code du travail, en cas de fourniture de personnel par une entreprise dans le cadre d'un contrat de louage d'ouvrage ou d'entreprise, si celle-ci s'inscrit dans le cadre de ses activités normales et permanentes, la situation échappera à la qualification en mise à disposition de main d'œuvre au sens du titre III « travail intérimaire » du Livre premier du Code du travail et aux règles présentées ci-avant.

Néanmoins, cette exception ne fait en réalité que 2 lignes dans le Code du travail et ce, alors même qu'elle couvre en pratique un spectre de situations bien plus large que le principe auquel elle déroge.

En effet, sont bien plus nombreux les contrats d'entreprise qui se nouent chaque jour (qui certes pour la plupart ne présentent aucune difficulté en droit du travail) que des contrats de travail intérimaire ou de prêt temporaire de main-d'œuvre.

Cette notion est pour autant très encadrée par la jurisprudence, bien qu'assez peu nombreuse sur ce sujet, et il est donc nécessaire de s'attarder sur ce qui est réellement permis à ce titre et ce qui serait requalifié en mise à disposition illégale de main d'œuvre.

2.1. *La définition du contrat de louage d'ouvrage ou d'entreprise*

L'article 1710 du Code civil définit le louage d'ouvrage comme le contrat « *par lequel l'une des parties s'engage à faire quelque chose pour l'autre, moyennant un prix convenu entre elles* ».

Si l'on s'en tient à la définition du Code civil, il est difficile de déterminer précisément ce qu'est un contrat de louage d'ouvrage.

En effet, cette définition englobe a priori le contrat de travail qui lui aussi organise la prestation d'un service contre rémunération (article 1779 du Code civil). C'est pour cela qu'une distinction sémantique est apparue : le contrat de travail (aussi dénommé contrat de louage de services) est désormais quasiment toujours appelé contrat de travail alors que le contrat de louage d'ouvrage est désormais qualifié habituellement de contrat d'entreprise.

C'est pourquoi, afin d'éviter toute confusion, l'article L. 132-1 (4) fait référence au contrat d'entreprise au-delà du contrat de louage d'ouvrage, même s'il aurait été encore plus clair de ne faire référence qu'au contrat d'entreprise.

En effet, si l'on se réfère à la définition du vocabulaire juridique de Gérard Cornu (11° ed.), le contrat de louage d'ouvrage, désormais usuellement appelé contrat d'entreprise, est le contrat « *en vertu duquel une personne, nommée locateur d'ouvrage (entrepreneur), s'engage à réaliser un ouvrage déterminé pour une autre personne appelée maître de l'ouvrage qui lui en paye le prix, mais à l'égard de laquelle la première n'est pas en état de subordination juridique par opposition au louage de services* ».

La jurisprudence luxembourgeoise retient quant à elle que « *le contrat de louage d'ouvrage ou d'entreprise se caractérise par la prestation d'un travail ou d'une mission déterminée, d'ordre intellectuel ou manuel, à titre onéreux qui implique une exécution sans aliénation de l'indépendance de celui qui est appelé à l'exécuter. Le contrat de travail est la convention par laquelle une personne s'engage à mettre son activité à la disposition d'une autre, sous la subordination de laquelle elle se place moyennant une rémunération* » (Cour Supérieure de Justice, 8° Chambre, 5 mars 2009 et 3 février 2011, n° 32539 à 32543 du rôle et 20 mai 2010, n° 34041 du rôle).

Est donc visé par l'exception prévue par l'article L. 132-1 (4) du Code du travail et ce, en opposition au contrat de travail, un contrat de prestation de services par lequel l'entrepreneur exerce toutes les prérogatives d'employeur à l'égard du personnel qui demeure sous sa subordination exclusive et qui en principe travaille donc de manière indépendante par rapport au maître de l'ouvrage.

Il s'agit bien d'une exception au régime de principe de mise à disposition de main-d'œuvre présenté plus haut car dans ce cas, le lien de subordination ne change pas et le salarié reste soumis à l'autorité administrative et hiérarchique de son employeur et non de l'entreprise utilisatrice comme cela serait le cas en cas d'intérim ou de prêt temporaire de main d'œuvre.

Cependant, en pratique, il est parfois difficile d'établir si cette situation de maintien exclusif du salarié sous l'autorité de son employeur est respectée.

2.2. L'examen par le juge de la réalité du contrat d'entreprise et le risque de requalification en mise à disposition illégale de main-d'œuvre

Les juridictions luxembourgeoises retiennent que pour déterminer s'il y a eu mise à disposition illégale de main d'œuvre, « *en ce que, sous le couvert d'un contrat de prestation de services qu'il convient de prendre en considération – il ne saurait en effet être fait abstraction dudit contrat qui forme la base des relations de travail entre parties et des rôles respectifs assumés par la société prestataire et utilisatrice -*,

les parties contractantes auraient convenu d'une mise à disposition illégale de salariés, il incombe de rechercher si, en fait, l'exécution des tâches s'est effectuée selon les stipulations conventionnelles telles que ressortant dudit contrat ou si, au contraire, elle s'est faite, du moins en partie, sous l'autorité hiérarchique et administrative de la société cliente » (Cour Supérieure de Justice, 8^e Chambre, 5 mars 2009 et 3 février 2011, n° 32539 à 32543 du rôle et 20 mai 2010, n° 34041 du rôle).

L'analyse du juge luxembourgeois s'effectue donc à deux niveaux, d'une part au niveau de l'organisation des relations contractuelles entre parties pour y déceler des indices d'une mise à disposition illégale de main d'œuvre dissimulée, et d'autre part *in concreto* concernant la mise en œuvre de ce contrat de prestation de service pour vérifier que le salarié ne s'est pas trouvé en fait sous l'autorité administrative et/ou hiérarchique de la société utilisatrice.

La charge de la preuve pèse sur le salarié qui devra démontrer qu'il s'est en réalité trouvé sous l'autorité hiérarchique et / ou administrative de la société utilisatrice.

Trois critères peuvent être identifiés :

- i. Le juge s'attache dans un premier temps à étudier les relations contractuelles entre les parties et l'organisation qu'elles ont entendu donner à la prestation de services.

Cette analyse sera conduite en prenant en compte le principe suivant : dès lors que la prestation de services suppose une obligation de résultat, il appartient à l'entreprise prestataire seule de s'organiser pour parvenir à cette fin. L'entreprise utilisatrice ne doit donc pas s'immiscer *a priori* dans la réalisation de cette mission. Lorsque c'est à l'entreprise utilisatrice qu'incombe pour partie la définition des tâches et l'organisation du travail des salariés, l'opération est interdite (Cour Supérieure de Justice, 8^e Chambre, 20 mai 2010, n° 34041 du rôle). Ainsi, si le service presté doit procéder d'une organisation en amont dont les spécificités doivent être spécifiées par les parties contractantes, la société prestataire de services, tenue d'une obligation de résultat, doit seule s'organiser pour parvenir à cette fin (Cour Supérieure de Justice, 8^e Chambre, 5 mars 2009 et 3 février 2011, n° 32539 à 32543 du rôle).

Dès lors, un premier élément de qualification d'une mise à disposition illégale de main d'œuvre résulte du fait qu'il soit prévu contractuellement que l'entreprise cliente définisse en tout ou partie les tâches et l'organisation du travail des salariés de l'entreprise prestataire.

En effet, si l'entreprise cliente fait appel à un prestataire, c'est précisément et normalement pour faire appel à son expertise et non pour définir elle-même les tâches des salariés du prestataire afin de lui déléguer cette mission.

Néanmoins, une immixtion très limitée prévue dans les documents contractuels semble ne pas être suffisante à emporter requalification d'office, surtout si cette faculté n'a pas été mise en œuvre en pratique (Cour Supérieure de Justice, 8^e Chambre, 20 mai 2010, n° 34041 du rôle).

Il peut aussi être relevé que l'opération mise en œuvre ne doit pas seulement répondre à un besoin de main d'œuvre, auquel cas la mise à disposition est illégale, le savoir spécifique ne résidant plus dans la société mais relevant du seul salarié. Cependant, lorsque le savoir-faire spécifique est attaché à une personne, il est possible que le contrat de prestation de services subordonne la réalisation de la prestation à la participation effective de cette personne nommément désignée.

La Cour retient ainsi que « *l'intuitu personae peut effectivement être un élément déterminant d'une prestation de services, notamment dans les activités de conseil, la compétence de celle-ci illustrant le savoir-faire spécifique auquel il est fait appel dans le cadre de la prestation de services, l'intuitu personae ne caractérisant pas nécessairement l'illicéité* » (Cour Supérieure de Justice, 8^e Chambre, 20 mai 2010, n° 34041 du rôle).

- ii. Comme vu précédemment, le second critère déterminant est celui de l'exercice exclusif de l'autorité hiérarchique et/ou administrative par le prestataire sur son personnel.

L'analyse de l'exercice de l'autorité administrative et / ou hiérarchique est une question commune à bon nombre de problématiques de droit du travail et les indices permettant d'établir son existence sont bien identifiés⁴.

⁴ Jean-Luc Putz, Les faux indépendants, les cahiers du droit luxembourgeois, n° 12, avril 2011.

Concernant la jurisprudence plus spécifique à la mise à disposition illégale de main d'œuvre, on notera que les tribunaux ont étudié plus particulièrement les indices suivants :

- l'affectation par l'entreprise cliente du personnel à des tâches constitue un indice de mise à disposition illégale de main d'œuvre (Cour Supérieure de Justice, 8^e Chambre, 5 mars 2009 et 3 février 2011, n^o 32539 à 32543 du rôle) ;
- le contrôle de l'exécution par l'entreprise cliente des prestations des salariés du prestataire constitue lui aussi un indice de mise à disposition illégale de main d'œuvre (Cour Supérieure de Justice, 8^e Chambre, 5 mars 2009 et 3 février 2011, n^o 32539 à 32543 du rôle) ;
- si le matériel et l'outillage sont fournis par l'entreprise cliente, les tribunaux peuvent y voir le signe d'une mise à disposition illégale de main d'œuvre. Cependant, il peut arriver qu'un certain matériel soit fourni par l'entreprise cliente, sans que cette circonstance remette en cause la qualification de contrat d'entreprise, si celle-ci a été établie par d'autres indices (Cour Supérieure de Justice, 8^e Chambre, 20 mai 2010, n^o 34041 du rôle : en l'espèce la mise à disposition d'un bureau équipé).
- de même, constitue un élément de qualification en mise à disposition illégale de main d'œuvre, l'immixtion de l'entreprise cliente dans l'octroi des congés au salariés de l'entreprise prestataire (Cour Supérieure de Justice, 8^e Chambre, 5 mars 2009 et 3 février 2011, n^o 32539 à 32543 du rôle). Cependant, le simple fait que le salarié de l'entreprise prestataire prévienne l'entreprise cliente de son absence n'est pas déterminant et peut s'expliquer par un souci de bonne communication (Cour Supérieure de Justice, 8^e Chambre, 20 mai 2010, n^o 34041 du rôle) ;
- le pouvoir de direction s'exerce différemment sur le personnel hautement qualifié qui peut jouir d'une plus grande autonomie (Cour Supérieure de Justice, 8^e Chambre, 20 mai 2010, n^o 34041 du rôle).

Dans l'application de ce faisceau d'indices, il convient de relever que les juges luxembourgeois retiennent que *« s'il est vrai que la loi interdit l'exercice d'une part de l'autorité administrative et hiérarchique par la société utilisatrice sous peine de voir qualifier le contrat de mise à disposition illégale de main d'œuvre, le moyen de l'appelant selon lequel les employés du prestataire de services ne doivent être soumis qu'à l'autorité exclusive de ce dernier à l'exclusion de celle de la société utilisatrice est cependant à relativiser, étant donné qu'adopter cette position reviendrait à « empêcher l'activité de toute une série d'entreprises prestataires de*

services, les travailleurs d'une entreprise de nettoyage étant nécessairement soumis à une autorité quelconque de l'utilisateur, ne seraient-ce que les règles de sécurité », raison pour laquelle le projet de loi qui prévoyait d'interdire la mise à disposition illégale de main d'œuvre à ceux des utilisateurs qui exercent sur les travailleurs « une part quelconque de l'autorité réservée normalement à l'employeur » a été, suite aux objections relevées ci-dessus, amendé dans la version finalement adoptée par le législateur » (Cour Supérieure de Justice, 8^e Chambre, 5 mars 2009 et 3 février 2011, n° 32539 à 32543 du rôle et 20 mai 2010, n° 34041 du rôle).

La Cour en déduit une notion de « *nécessaire collaboration entre les parties* », qui ne doit pas, selon elle, être assimilée à l'exercice par la société utilisatrice d'une part de l'autorité administrative et hiérarchique sur le salarié.

Il s'agit là d'une approche pragmatique des juges luxembourgeois qui reconnaissent, qu'en pratique, la société utilisatrice et la société prestataire sont amenées à travailler de concert pour arriver à la réalisation de la prestation. Ce qui peut se traduire par le fait qu'une entreprise cliente donne directement des directives au personnel de la société prestataire sans en référer d'abord et à chaque fois à cette dernière.

Cependant, si cette flexibilité à la marge est acceptée par les juges luxembourgeois, cette notion n'est pas concrètement définie et demeure très vague, ce qui n'apporte donc que très peu de sécurité juridique aux entreprises, faute de limites claires à ce qui constitue une immixtion fautive de l'entreprise cliente ou une nécessaire collaboration entre les parties.

Ainsi, si l'on reprend l'exemple de l'entreprise de support informatique dont les salariés interviennent régulièrement pour l'entreprise cliente et sont à sa disposition, si l'on s'en tient aux critères dégagés par les juridictions luxembourgeoises, il y a fort à parier qu'un grand nombre d'entreprises clientes s'immiscent en pratique dans la réalisation et l'organisation de la mission du salarié en question. Faudra-t-il y voir une nécessaire collaboration entre les parties ? Cela serait sans doute plus pragmatique et au vu du peu de requalification dans ce domaine, il semblerait que les pouvoirs publics reconnaissent les réalités de terrain et l'impossibilité pour la plupart des entreprises de se doter en interne de personnel qualifié sur ce sujet précis par exemple.

- iii. "Enfin, la prestation de services doit s'inscrire dans le cadre des activités normales et permanentes de l'entreprise" :

Si les deux critères précédemment étudiés relèvent d'une interprétation jurisprudentielle de la notion de contrat d'entreprise, ce critère ci est textuellement visé par l'article L. 132-1 (4) du Code du travail.

De façon habituelle, sont considérées comme relevant des activités normales et permanentes d'une entreprise, les activités renseignées dans son objet social. Néanmoins, les juges luxembourgeois retiennent que le seul fait que l'activité en question ne soit pas mentionnée dans l'énumération contenue dans l'objet social de l'entreprise prestataire ou sur son site internet n'est pas suffisant à établir qu'il ne s'agit pas d'une de ses activités normales et permanentes (Cour Supérieure de Justice, 8^e Chambre, 20 mai 2010, n° 34041 du rôle).

Cette solution est cependant à nuancer selon les auteurs alors que les faits d'espèces ayant donné lieu à cette décision laissent entendre que si l'activité précise en question (l'archéologie) n'était pas précisément listée dans « l'énumération » de l'objet social de l'entreprise où sur son site internet, cette dernière avait pour activité normale et permanente le conseil par des spécialistes dans domaines connexes. La Cour retient d'ailleurs que « *cette énumération exemplative* [de l'objet social] *n'est pas de nature à interdire à une société d'élargir le panel des spécialistes qu'elle entend occuper à l'avenir* ».

Il peut donc en être déduit que si une activité sans lien avec les activités définies dans l'objet social de l'entreprise ne saurait être qualifiée d'activité normale et permanente de celle-ci, il existe une certaine flexibilité et l'entreprise prestataire ne saurait être tenue par une énumération exemplative et donc non exhaustive de ses domaines de compétences.

3. Conclusion

Ainsi, en principe, outre le cas du travail intérimaire et du prêt temporaire de main d'œuvre tels que définis et encadrés par les articles L. 131-1 à L. 132-4 du Code du travail, toute autre mise à disposition de main d'œuvre est considérée purement et simplement comme illégale par le Code du travail.

Cette règle est, de surcroît, très durement sanctionnée :

- sur le plan civil : le contrat de travail par lequel le salarié a été engagé pour être mis à la disposition d'un utilisateur est nul et l'entreprise utilisatrice et le salarié sont considérés comme engagés dans les liens d'un contrat de travail à

durée indéterminée dès le commencement de la prestation de travail du salarié. Le salarié peut cependant mettre fin au contrat sans préavis ni indemnité jusqu'à la cessation de la mise à disposition de l'entreprise utilisatrice. L'entreprise qui met à disposition le salarié et l'entreprise utilisatrice sont solidairement débiteur du paiement des salaires, accessoires et indemnités ainsi que des charges sociales et fiscales.

- sur le plan pénal : au titre de l'article L. 134-3 du Code du travail, la mise à disposition de salariés en violation des dispositions présentées ci-avant expose l'entreprise qui met à disposition et dans certains cas l'entrepreneur de travail intérimaire et l'entreprise utilisatrice, à une amende de 500 à 10.000 EUR et en cas de récidive à un emprisonnement de deux à six mois et à une amende de 1.250 à 12.500 EUR. Il est à noter que les peines prévues sont appliquées cumulativement pour chaque salarié mis à disposition illégalement. Il est aussi possible pour le tribunal de prononcer accessoirement l'interdiction d'exercer l'activité d'entrepreneur de travail intérimaire pour une durée entre 1 et 10 ans et la publication et/ou l'affichage du jugement de condamnation.

Une exception à l'application de régime est prévue au détour d'un article par le législateur, il s'agit de la fourniture de personnel dans le cadre d'un contrat de louage d'ouvrage ou d'entreprise sous réserve qu'il s'agisse d'une activité permanente et normale de l'entreprise (l'article L. 132-1 (4) du Code du travail).

Il apparaît donc essentiel pour les professionnels de s'assurer qu'ils tombent bien dans ce régime d'exception afin d'éviter toute requalification en mise à disposition illégale de main d'œuvre.

Dans ce contexte, la jurisprudence luxembourgeoise applique strictement les critères de qualification, ce qui en principe devrait restreindre son application.

Ainsi, eu égard à la jurisprudence en la matière, les professionnels doivent faire preuve de la plus grande vigilance lors de la rédaction des documents contractuels, en veillant à laisser à l'entreprise prestataire toute liberté pour remplir sa mission et prévenir toute immixtion de la société utilisatrice. De plus, la vigilance doit être maintenue lors de l'exécution de la prestation en veillant à ce que l'entreprise utilisatrice n'exerce pas une autorité administrative et/ou hiérarchique sur le personnel de l'entreprise prestataire.

Cependant, sans doute dans une approche pragmatique, le juge luxembourgeois a dégagé des travaux parlementaires le principe de « *nécessaire collaboration entre les parties* », susceptible de justifier une immixtion (limitée) de l'entreprise cliente.

Immixtion qui se retrouve très souvent en pratique.

Il sera à noter enfin que le juge luxembourgeois n'a pas veillé à plus clairement identifier ce qui relève ou non d'une « *nécessaire collaboration entre les parties* », s'octroyant ainsi une certaine flexibilité dans le cadre de son appréciation souveraine des faits d'espèce, mais qui hélas, se fait au prix d'un amoindrissement de la sécurité juridique, alors même que les sanctions encourues sont particulièrement lourdes.

Il convient de noter enfin que les mêmes règles qui concernent le contrat d'entreprise viendront s'appliquer au contrat de sous-traitance.

BRÈVE FISCALE

Constitutionnalité de l'impossibilité d'effectuer une demande de remise gracieuse en matière d'impôt indirect

JOAKIM-ANTOINE CHARVET, AVOCAT, LINKLATERS LLP

Sur question préjudicielle, la Cour constitutionnelle, dans un arrêt du 18 mai 2018 (n° 00136 du rôle), a validé la constitutionnalité de l'impossibilité d'effectuer une demande de remise gracieuse en matière d'impôt indirect.

D'une part l'article 8 de l'arrêté grand-ducal du 26 octobre 1944 accordait à tout contribuable le droit de présenter une demande de remise gracieuse sur l'impôt dû. Du fait de son caractère général, cet article couvrait ainsi non seulement les impôts directs comme l'impôt sur le revenu, mais également les impôts indirects tels que la TVA. Cet article fut abrogé par la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif.

D'autre part, la même loi du 7 novembre 1996 institua un droit de présenter une demande de remise gracieuse, mais précisant que ce droit était exerçable auprès de l'Administration des contributions directes. Par conséquent, il était fait omission de la situation où un contribuable à un impôt indirect aurait voulu faire état du même type de droit.

En l'espèce, et en première instance devant Tribunal d'arrondissement de Luxembourg siégeant en matière civile, le juge avait eu à connaître de la situation où un contribuable souhaitait effectuer une demande de remise gracieuse en matière de

dette de TVA. Sur le constat de l'absence de texte légal permettant cette demande, et tout en faisant référence à la possibilité offerte en matière d'impôt direct, la question préjudicielle avait alors été posée à la Cour constitutionnelle de la méconnaissance de l'article 10*bis*, paragraphe 1, de la Constitution qui dispose *que « les Luxembourgeois sont égaux devant la loi. »*

En effet, selon le tribunal, il y avait matière à se demander si l'absence de possibilité pour les assujettis à la TVA de demander une remise gracieuse constituait ou non une discrimination violant le principe de l'égalité devant la loi, respectivement de l'égalité devant l'impôt, compte tenu de l'existence d'une telle possibilité pour les contribuables redevables d'impôts directs.

La Cour constitutionnelle considéré qu'il n'y avait pas rupture de l'égalité devant la loi, au motif que la règle constitutionnelle d'égalité suppose que les catégories de personnes entre lesquelles une discrimination est alléguée se trouvent dans une situation comparable au regard de la mesure invoquée, ce qui n'était pas le cas en l'espèce.

En effet, en substance l'imposition directe frappe le contribuable suivant sa situation financière individuelle, compte tenu de ses revenus ou de sa fortune, alors que la TVA frappe un produit, une transaction ou une opération économique donnée et qui est fonction du prix des biens et des services vendus, ne tient pas compte de la situation financière personnelle de celui dont l'acte génère l'impôt.

BRÈVE DROIT SOCIAL

Les salariés qui démissionnent pour faute grave de leur employeur sont dorénavant mieux protégés par le Code du Travail

RAPHAËLLE CARPENTIER, AVOCAT, LINKLATERS LLP

La loi du 8 avril 2017 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 (la « **Loi** ») est entrée en vigueur le 15 avril 2018.

Son objectif est principalement de mieux protéger les salariés, notamment en cas de démission pour faute grave de leur employeur (tel que le non-paiement des salaires ou encore un comportement menaçant ou injurieux par exemple).

1. *Le droit aux indemnités de licenciement*

La Loi tient compte de deux arrêts de la Cour constitutionnelle du Luxembourg¹ en matière de démission avec effet immédiat du salarié résultant d'une faute grave de l'employeur. Il ressort en effet de ces arrêts que les dispositions des articles L.124-6 et L.124-7 du Code du travail instituaient une différence de traitement entre deux catégories de salariés se trouvant dans des situations comparables, sans que celle-ci soit justifiée objectivement ou rationnellement, ni adéquate ou proportionnée eu égard au but poursuivi. Ces articles n'étaient donc pas conformes au principe de l'égalité devant la loi consacré par l'article 10 *bis* (1) de la Constitution.

Jusqu'à l'entrée en vigueur de la Loi, le salarié qui résiliait son contrat de travail pour faute grave de son employeur ne bénéficiait pas des indemnités de rupture du contrat de travail (i.e. indemnité de préavis et indemnité de départ) alors que c'était le cas du salarié licencié pour faute grave de manière abusive. Or ces deux catégories de salariés sont dans une situation comparable dans la mesure où, dans les deux cas, la rupture de la relation de travail est imputable à l'employeur.

La Loi vient remédier à cette situation en prévoyant que le salarié qui a démissionné sans préavis pour faute grave de son employeur a droit aux indemnités de licenciement.

1.1.1 Le droit à une indemnité compensatoire de préavis

Le salarié démissionnaire pour faute grave de son employeur peut désormais prétendre au paiement d'une indemnité compensatoire de préavis. Celle-ci est égale au préavis que l'employeur aurait dû respecter s'il avait licencié le salarié avec préavis. Elle ne correspond donc pas à la durée du préavis qu'aurait dû respecter le salarié pour démissionner. Rappelons à toutes fins utiles que la durée du préavis dépend de l'ancienneté du salarié et varie en principe entre deux et six mois, sauf dispositions contractuelles plus favorables.

¹ Cour constitutionnelle, 8 juillet 2016, arrêts n° 123/16 et 124/16.

1.1.2 Le droit à une indemnité de départ

Le salarié qui a démissionné avec effet immédiat pour faute grave de l'employeur peut également prétendre au paiement d'une indemnité de départ, telle que prévue par l'Article L.124-7 du Code du Travail. Cette indemnité dépend également de l'ancienneté du salarié. A la différence du préavis, l'indemnité de départ s'apprécie quant à elle à la fin de la période de préavis.

La Loi abroge également la disposition qui prévoyait que l'indemnité de départ n'était pas due dès lors que le salarié pouvait prétendre à une pension de vieillesse. Cette abrogation résulte d'un arrêt du 19 avril 2016 de la Cour de justice de l'Union Européenne². Cet arrêt a en effet admis que toute disposition de droit national qui prive un salarié d'une indemnité de licenciement au seul motif du droit à une pension de vieillesse, indépendamment du fait qu'il reste sur le marché du travail ou qu'il prenne sa retraite, est contraire au principe général de non-discrimination en raison de l'âge.

Toutefois, afin que le salarié démissionnaire avec effet immédiat puisse prétendre aux indemnités de licenciement, il est nécessaire que les juridictions du travail considèrent cette démission comme justifiée. Ainsi, le salarié doit introduire une action en justice à la suite de la résiliation du contrat de travail pour faire valoir ses droits.

2. *Le droit aux indemnités de chômage*

La Loi ouvre également le droit aux indemnités chômage au salarié dont la démission immédiate est due à une faute grave de son employeur. Toutefois il s'agit d'une attribution par provision dans l'attente de la décision judiciaire définitive concernant le bienfondé de la démission.

Le salarié démissionnaire qui souhaite bénéficier des indemnités de chômage par provision devra saisir par simple requête le président du tribunal du travail afin de demander que lui soient attribuées par provision les indemnités de chômage.

Auparavant, cette procédure n'était ouverte qu'au salarié licencié pour faute grave et au salarié qui démissionnait en raison d'un acte de harcèlement.

A la suite de l'entrée en vigueur de la Loi, dans l'hypothèse où la démission pour faute grave du salarié est déclarée justifiée par les juridictions du travail, l'employeur doit

² CJUE, Dansk Industri (DI) c/ Succession Karsten Eigil Rasmussen, C-441-14, 19 février 2016.

rembourser au Fonds pour l'Emploi, ou au service public équivalent à l'étranger, les indemnités de chômage qui ont été versées par provision au salarié. Dans le cas contraire, il appartiendra au salarié de les rembourser (Article L.521-4 du Code du Travail).

En outre, si le salarié a intenté une action en justice pour obtenir les indemnités de chômage par provision, mais qu'il se désiste et ne mène donc pas l'action judiciaire à son terme, il devra rembourser les indemnités de chômage reçues. La Loi introduit toutefois une nouveauté, à savoir que si le salarié se désiste de son action après avoir conclu une transaction avec son employeur, les indemnités de chômage sont à rembourser pour moitié par le salarié et pour moitié par l'employeur (article L.521-4 *bis* du Code du Travail).

BRÈVES

« Économie et finance »

PIERROT KANA, AVOCAT, DURO & GOEBEL, AVOCATS

La Commission a proposé le 25 mai 2018 des mesures techniques définitives en vue de la création d'un futur système de TVA de l'UE étanche à la fraude

Le paquet de mesures présenté le 25 mai par la Commission modifie en profondeur les règles relatives à la TVA et devrait faciliter la tâche des entreprises dans l'ensemble de l'UE. En octobre 2017, la Commission avait proposé les grands principes en vue de la création d'un espace TVA unique dans l'UE. Grâce à ces mesures techniques, la Commission espère que les États membres entameront des discussions sur les grands principes ou « fondements » d'un système définitif de TVA de l'UE, plus simple et résilient, pour les échanges de biens au sein de l'UE.

Les éléments principaux de la proposition sont les suivants :

- Simplification de la manière dont les biens sont taxés

Dans le système actuel de TVA, les échanges de biens entre entreprises sont décomposés en deux opérations : une vente en franchise de TVA dans l'État membre d'origine et une acquisition taxée dans l'État membre de destination. La proposition présentée met un terme à cette décomposition artificielle d'une opération commerciale unique. Une fois approuvées, les modifications apportées aux règles relatives à la TVA définiront les échanges transfrontières de biens comme une « opération imposable unique », garantissant ainsi la taxation des biens dans l'État membre

dans lequel le transport des biens se termine, comme cela devrait être le cas. La fraude à la TVA devrait s'en trouver considérablement réduite.

- Portail en ligne unique (« guichet unique ») pour les opérateurs économiques

Afin de faciliter autant que possible la modification des règles relatives à la TVA pour les entreprises, les modifications proposées introduiront les mesures nécessaires à la mise en place d'un portail en ligne ou « guichet unique » pour l'ensemble des opérateurs B2B (entre entreprises) de l'UE pour accomplir leurs formalités en matière de TVA, comme cela avait été annoncé dans les propositions de réforme d'octobre 2017 de la Commission. Ce système sera aussi mis à la disposition des entreprises situées en dehors de l'UE qui souhaitent vendre à d'autres entreprises au sein de l'Union et qui devraient sans cela s'enregistrer aux fins de la TVA dans chaque État membre. Une fois que le système sera en vigueur, ces entreprises devront simplement désigner un intermédiaire dans l'UE qui se chargera pour elles des formalités en matière de TVA.

- Formalités administratives réduites

Les modifications relancent le caractère autorégulateur de la TVA et permettront de réduire le nombre de formalités administratives à accomplir par les entreprises lorsqu'elles vendent à d'autres entreprises situées dans d'autres États membres. Les obligations de déclaration spécifiques liées au régime transitoire de TVA deviendront superflues pour les échanges de biens. La facturation ultérieure pour les échanges dans l'UE sera régie par les règles de l'État membre du vendeur, ce qui devrait la rendre moins contraignante pour ce dernier.

- Le vendeur est généralement responsable de la perception de la TVA

Selon les modifications envisagées, il incombera au vendeur de facturer la TVA due sur une vente de biens à son client situé dans un autre pays de l'UE, au taux applicable dans l'État membre de destination. L'acquéreur des biens sera redevable de la TVA uniquement lorsque le client est un assujetti certifié, c'est-à-dire un assujetti fiable, reconnu en tant que tel par l'administration fiscale.

Source : www.europarl.europa.eu

Circulaire L.G. – A n° 64 du 7 mai 2018

Elle porte sur les mesures défensives en relation avec la liste de l'Union européenne des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales.

Circulaire L.I.R. n° 32/1 du 15 mai 2018

Avec effet à partir de l'année d'imposition 2017, l'article 1^{er}, numéro 3 de la loi du 23 décembre 2016 portant mise en œuvre de la réforme fiscale 2017⁹ a modifié l'article 32 L.I.R. ayant trait à l'amortissement normal pour usure en y insérant un nouvel alinéa 1a et en remplaçant la troisième phrase de l'alinéa 5.

La circulaire porte sur lesdits amendements qui sont en relation avec l'introduction d'un nouveau mode d'amortissement linéaire, appelé « amortissement différé », qui offre une flexibilité supplémentaire aux contribuables qui envisagent d'investir dans des immobilisations susceptibles d'amortissement pour usure en leur permettant, dans certaines limites, de différer dans le temps l'amortissement normal pour usure déductible au cours d'un exercice d'exploitation déterminé.

Circulaire I. Fort. n° 47quater du 17 mai 2018

L'article 3, 2° de la loi du 23 décembre 2016 portant mise en œuvre de la réforme fiscale 2017 apporte, avec effet à partir de l'assiette de la fortune à établir à la date clé du 1^{er} janvier 2017, des changements au § 8a de la loi modifiée du 16 octobre 1934 concernant l'impôt sur la fortune.

La circulaire analyse les changements applicables avec effet à partir de l'assiette au 1^{er} janvier 2017.

Source : www.impotsdirects.public.lu

« Projets de loi »

1. Projet de loi 7290 portant modification des articles L.413-1, L.414-14, L.414-15 et L.416-1 du Code du travail.

Le projet de loi propose de modifier plusieurs articles du Titre Premier du Livre IV du Code du travail relatifs aux élections sociales afin de prévoir la digitalisation de certaines démarches administratives dans le cadre du dialogue social.

La digitalisation de ces démarches se traduira par le recours à la plateforme électronique MyGuichet qui sera spécialement destinée à cet effet. Celle-ci pourra être consultée sur le site web www.guichet.lu et mettra à la disposition des entreprises des formulaires types élaborés par l'Inspection du travail et des mines (ci-après « l'ITM ») en vue d'une gestion simplifiée des démarches administratives prévues dans le cadre des élections sociales. L'employeur pourra ainsi télécharger des modèles pré-rédigés des différents procès-verbaux qu'il n'aura plus qu'à remplir et à communiquer à

l'ITM. L'uniformité des documents allégera grandement le travail administratif des entreprises. Le Conseil d'Etat dans son avis relatif au projet de règlement grand-ducal précité a justement fait remarquer que le recours aux documents types aura comme avantage d'éviter des litiges et des interprétations divergentes.

Afin de pouvoir utiliser la plateforme, le chef d'entreprise sera doté d'un code qu'il recevra avant le début des opérations électorales et qui lui permettra de poursuivre les démarches administratives telles que prévues par le Code du travail ainsi que par le règlement grand-ducal précité.

La digitalisation de ces démarches entraînera une simplification administrative certaine tant pour le chef d'entreprise que pour l'ITM qui reçoit actuellement tous les documents par courrier en tant que version papier. Une digitalisation de ces démarches présentera l'avantage pour celle-ci de disposer des résultats du moins intermédiaires du scrutin le jour même des élections sociales et lui permettra ainsi de procéder à une publication instantanée de ceux-ci.

Il est proposé plus spécialement de prévoir que la communication des fonctions des membres de la délégation, à savoir notamment les noms, les prénoms ainsi que les matricules nationaux du vice-président, du secrétaire, des membres du bureau ainsi que du délégué à la sécurité et du délégué à l'égalité parviendra à l'ITMF via ladite plateforme électronique. Il en va de même du procès-verbal d'élection d'office prévu par l'article L.413-1, paragraphe 6 et du procès-verbal de non-élection prévu par l'article L.413-1, paragraphe 7 du Code du travail.

Source : www.chd.lu

2. Projet de loi 7305 relatif à la mise en application du Règlement (UE) 2016/1103 du Parlement européen et du Conseil du 24 juin 2016 mettant en oeuvre une coopération renforcée dans le domaine de la compétence, de la loi applicable, de la reconnaissance et de l'exécution des décisions en matière de régimes matrimoniaux et du Règlement (UE) 2016/1104 du Parlement européen et du Conseil du 24 juin 2016 mettant en oeuvre une coopération renforcée dans le domaine de la compétence, de la loi applicable, de la reconnaissance et de l'exécution des décisions en matière d'effets patrimoniaux des partenariats enregistrés et modifiant le Nouveau Code de procédure civile.

En 2011, la Commission européenne a présenté deux propositions visant à garantir la sécurité juridique aux couples internationaux en ce qui concerne la gestion de leurs biens et le partage de ceux-ci en cas de divorce/séparation ou de décès de l'un des conjoints. L'une des propositions portait sur les régimes patrimoniaux des couples mariés et l'autre sur les régimes patrimoniaux des partenariats enregistrés. Étant donné

que ces propositions concernaient le droit de la famille, elles devaient être adoptées par le Conseil à l'unanimité, après consultation du Parlement européen. Au terme de plusieurs années de négociations, le Conseil a conclu en décembre 2015 qu'aucun consensus n'avait pu être dégagé pour l'adoption des propositions dans un délai raisonnable.

Par la suite, 18 États membres (la Suède, la Belgique, la Grèce, la Croatie, la Slovénie, l'Espagne, la France, le Portugal, l'Italie, Malte, le Luxembourg, l'Allemagne, la République tchèque, les Pays-Bas, l'Autriche, la Bulgarie, la Finlande et Chypre) ont exprimé la volonté d'instaurer entre eux une coopération renforcée dans le domaine des régimes de propriété des couples internationaux de façon à permettre aux États membres qui le souhaitent d'adopter la législation de l'Union dans ce domaine.

À la suite de ces demandes, la Commission européenne a ensuite adopté le 2 mars 2016 trois propositions : une proposition de décision du Conseil autorisant une coopération renforcée en matière de régimes patrimoniaux des couples internationaux, concernant les questions relatives tant aux régimes matrimoniaux qu'aux effets patrimoniaux des partenariats enregistrés, ainsi que deux propositions de règlement du Conseil, l'une sur les régimes matrimoniaux et l'autre sur les effets patrimoniaux des partenariats enregistrés.

Le Conseil a ensuite adopté les 2 règlements en date du 24 juin 2016. Il est à noter que les États membres qui ne participent pas encore à la coopération renforcée peuvent y adhérer à tout moment.

La plus-value de ces 2 règlements est indéniable alors que les nouvelles règles permettront de déterminer quelles sont les juridictions nationales compétentes pour statuer sur les biens d'un couple. Elles permettront toutefois également aux époux et aux partenaires de choisir, sous certaines conditions, la juridiction qui devrait statuer sur leurs biens et le droit qui devrait être applicable en la matière. Il pourra s'agir du droit du pays de résidence des couples ou du pays dont ils ont la nationalité, et ce droit s'appliquera à l'ensemble des biens qui constituent leur patrimoine, de la voiture à la maison en passant par le compte bancaire, même si les biens sont situés dans des pays différents. Ces règles faciliteront également la reconnaissance et l'exécution dans un pays de l'Union européenne d'une décision en matière patrimoniale rendue dans un autre, et elles permettront d'en finir avec les procédures parallèles et les conflits de procédures potentiels.

Ces nouvelles règles s'appliquent aussi bien aux personnes mariées qu'à celles qui ont conclu un partenariat enregistré. Les traditions juridiques de chaque pays seront

pleinement respectées : la définition du mariage ou du partenariat enregistré, les exigences qui s'appliquent à la conclusion de ceux-ci ou les droits et obligations découlant d'un mariage ou d'un partenariat enregistré continueront d'être régies par le droit national. En outre, ces règles n'exigent pas d'un pays de l'Union européenne qu'il reconnaisse un mariage ou un partenariat enregistré conclu dans un autre.

Les 2 règlements en cause sont directement applicables dans les Etats membres qui participent à la coopération renforcée à partir du 29 janvier 2019.

Les règlements communautaires étant d'application directe, l'article 29 nécessite cependant une disposition législative désignant l'autorité compétente pour faire cette adaptation au Luxembourg lorsqu'il s'agit d'un droit réel immobilier. Il est proposé de désigner les notaires comme autorité compétente.

Cet article 29 relatif à l'adaptation des droits réels étrangers prévus dans les 2 Règlements dispose que :

« Lorsqu'une personne fait valoir un droit réel auquel elle peut prétendre en vertu de la loi applicable à la succession et que la loi de l'Etat membre dans lequel le droit est invoqué ne connaît pas le droit réel en question, ce droit est, si nécessaire et dans la mesure du possible, adapté au droit réel équivalent le plus proche en vertu de la loi de cet Etat en tenant compte des objectifs et des intérêts poursuivis par le droit réel en question et des effets qui y sont liés. »

En procédant à la nomination des notaires comme autorité compétente, le Gouvernement ne fait que suivre la solution retenue pour l'article 311 du Règlement N° 650/2012 du 4 juillet 2012 relatif à la compétence, la loi applicable, la reconnaissance et l'exécution des décisions, et l'acceptation et l'exécution des actes authentiques en matière de successions et à la création d'un certificat successoral européen qui est l'équivalent de l'article 29.

Enfin, le Gouvernement propose l'inscription du Règlement en cause au Nouveau Code de procédure civile afin de garantir la cohérence et la lisibilité de ce Code qui porte inscriptions des Règlements communautaires dans le domaine de la coopération judiciaire civile.

Source : www.chd.lu

3. Projet de loi 7310 portant réforme du notariat en modifiant la loi modifiée du 9 décembre 1976 relative à l'organisation du notariat.

Le présent projet de loi propose une réforme fondamentale du notariat fondée sur une modernisation de la profession avec une adéquation de notre droit au droit communautaire.

Le Gouvernement et la Chambre des Notaires partagent le même constat, à savoir que le système actuel du notariat répond de moins en moins aux exigences d'une pratique moderne de la fonction de notaire. Face à l'accroissement constant du volume des dossiers et de leur complexité et au nombre de nouveaux textes législatifs et réglementaires, une meilleure spécialisation et une plus grande diversification dans la fonction de notaire est devenue indispensable pour garantir au mieux, dans l'intérêt des citoyens et de la sécurité juridique, les fonctions d'authentification des actes.

Ainsi, il est proposé de modifier la loi modifiée du 9 décembre 1976 relative à l'organisation du notariat (dénommée ci-après « loi de 1976 »), afin de :

- i) prévoir la possibilité pour les notaires de travailler non seulement seuls, mais également à deux notaires (en collaboration ou en association), voire avec un ou plusieurs candidats-notaires salariés par étude.

Vu les expériences faites en France et en Belgique et à l'instar des expériences faites au Luxembourg pour d'autres professions à qualification professionnelle de haut niveau travaillant en collaboration et/ou en association (p. ex. les médecins, les réviseurs d'entreprises ou les avocats), cette évolution est justifiée.

A ces fins, la réforme introduit la distinction entre notaire titulaire d'une étude de notaires et notaire non titulaire d'une étude de notaires. Inspiré du projet de loi n° 5997 portant modification de la loi modifiée du 9 décembre 1976 relative à l'organisation du notariat (déposé le 23.2.2009 et retiré le 2.1.2012), cette nouvelle conception permet désormais au notaire (titulaire d'une étude) de travailler en collaboration et/ou association avec un notaire non-titulaire. A la différence du projet de loi n° 5997 précité, la collaboration et l'association sont beaucoup plus encadrés. Ainsi le nombre de notaires par étude de notaires ne peut dépasser deux et le nombre maximal de notaires nommés ne peut dépasser 72 notaires. Actuellement il y a 36 notaires au Grand-Duché de Luxembourg.

- ii) réformer le mécanisme de nomination à la fonction de notaire

Le projet propose de fixer de nouveaux critères pour la nomination de notaire. Les questions de rang et de rang d'ancienneté sont des questions difficiles, et encore plus difficile pour les candidats-notaires de l'Union européenne et les notaires en fonction dans un Etat membre de l'Union européenne autre que le

Luxembourg. Ensemble avec la Chambre des Notaires, la réflexion du Gouvernement a abouti sur un nouveau mode de nomination faisant valoir tant les compétences professionnelles et personnelles des postulants que leur parcours professionnel. Avec cette réforme seront désormais prises en compte les différentes expériences professionnelles et académiques des postulants, et ce tant pour la 1^{ère} nomination de notaire que pour les nominations successives. Par la même occasion cette réforme précise l'accès des ressortissants de l'Union européenne à la fonction notariale. Il importe au Gouvernement d'adapter la législation luxembourgeoise, tout en préservant les spécificités du droit notarial luxembourgeois.

Ainsi il est proposé d'introduire une épreuve d'aptitude pour les personnes ayant accompli leur formation notariale dans un Etat membre de l'Union européenne autre que le Luxembourg. L'objectif de cette épreuve est de garantir que les candidats communautaires voulant exercer la fonction de notaire au Luxembourg aient le même niveau professionnel que leurs confrères luxembourgeois. Ces candidats doivent justifier qu'ils maîtrisent l'intégralité des matières essentielles du droit notarial luxembourgeois. Si le candidat sait justifier qu'il remplit les conditions, il peut être dispensé de cette épreuve.

Pour l'appréciation de l'aptitude des postulants, ils sont également évalués en ce qui concerne la maîtrise des langues administratives et judiciaires. Le niveau de compétences et le mécanisme proposés sont les mêmes que pour les candidats notaires (voir règlement grand-ducal du 8 mars 2013 modifiant le règlement grand-ducal modifié du 10 juin 2009 portant organisation du stage judiciaire et réglementant l'accès au notariat). Dans des conditions clairement définies, les postulants peuvent être dispensés de cette épreuve d'évaluation.

- iii) clarifier, voire renforcer le rôle et les missions de la Chambre des Notaires en introduisant le Conseil de la Chambre des Notaires (nouvel organe qui sera mandaté par la Chambre des Notaires pour l'exécution de ses missions).
- iv) introduire un nouveau critère de rattachement territorial pour les études de notaires, à savoir les communes et non plus les cantons. Cette modification s'impose de par la loi du 2 septembre 2015 portant abolition des districts.

De plus, cette réforme de l'organisation du notariat est complétée par trois règlements grand-ducaux, et plus précisément :

- d'un règlement grand-ducal déterminant le nombre d'études de notaires et abrogeant l'actuel règlement grand-ducal modifié du 17 août 1994 ;
- d'un règlement grand-ducal fixant la procédure de nomination à la fonction de notaire et les critères fixant le rang entre les postulants (luxembourgeois et de l'Union européenne) ; et
- d'un règlement relatif à l'organisation de l'épreuve d'aptitude et de l'épreuve de la maîtrise des langues.

Source : www.chd.lu

« Législation »

Mémorial A avril 2018 (sélection)

Mémorial A n° 278

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 – Adhésion, déclarations et communication d'autorité par Andorre.

Mémorial A n° 307

Loi du 25 avril 2018 relative à la gestion collective des droits d'auteur et des droits voisins et l'octroi de licences multiterritoriales de droits sur des œuvres musicales en vue de leur utilisation en ligne dans le marché intérieur et portant modification de la loi modifiée du 18 avril 2001 sur les droits d'auteur, les droits voisins et les bases de données.

Mémorial A n° 309

Règlement grand-ducal du 25 avril 2018 précisant les informations standards à communiquer par le professionnel conformément aux articles L. 225-3 et L. 225-17, paragraphe 2, du Code de la consommation.

Mémorial A mai 2018 (sélection)**Mémorial A n° 343**

Loi du 24 avril 2018 portant modification de la loi modifiée du 18 mars 2013 relative aux traitements de données à caractère personnel concernant les élèves.

Mémorial A n° 413

Loi du 23 mai 2018 portant modification de l'article 563 du Code pénal en créant une infraction de dissimulation du visage dans certains lieux publics.

Mémorial A n° 446

Loi du 30 mai 2018 relative aux marchés d'instruments financiers et portant :

1. transposition de la directive 2014/65/UE du Parlement européen et du Conseil du 15 mai 2014 concernant les marchés d'instruments financiers et modifiant la directive 2002/92/CE et la directive 2011/61/UE ;
2. transposition de l'article 6 de la directive déléguée (UE) 2017/593 de la Commission du 7 avril 2016 complétant la directive 2014/65/UE du Parlement européen et du Conseil en ce qui concerne la sauvegarde des instruments financiers et des fonds des clients, les obligations applicables en matière de gouvernance des produits et les règles régissant l'octroi ou la perception de droits, de commissions ou de tout autre avantage pécuniaire ou non pécuniaire ;
3. mise en œuvre du règlement (UE) n° 600/2014 du Parlement européen et du Conseil du 15 mai 2014 concernant les marchés d'instruments financiers et modifiant le règlement (UE) n° 648/2012;
4. modification de :
 - a) la loi modifiée du 5 avril 1993 relative au secteur financier ;
 - b) la loi modifiée du 23 décembre 1998 portant création d'une commission de surveillance du secteur financier ;
 - c) la loi modifiée du 5 août 2005 sur les contrats de garantie financière ;
 - d) la loi modifiée du 7 décembre 2015 sur le secteur des assurances ; et de
 - e) la loi du 15 mars 2016 relative aux produits dérivés de gré à gré, aux contreparties centrales et aux référentiels centraux et modifiant différentes lois relatives aux services financiers ; et
5. abrogation de la loi modifiée du 13 juillet 2007 relative aux marchés d'instruments financiers, à l'exception de son article 37