

du droit commun sont suspendus depuis la date de réception d'une demande complète de résolution extrajudiciaire jusqu'au jour de la communication aux parties impliquées soit du refus de traitement de la demande, soit de l'issue de la procédure, soit encore du souhait unilatéral d'une des parties de mettre fin à la résolution extrajudiciaire du litige.

« BREVE DROIT FISCAL »

Les conditions de validité des décisions anticipées liant l'administration fiscale

DELPHINE DEICHTMANN, IF-ADVISORY

Par un jugement rendu le 23 mai 2016 (n° 35703 du rôle), le Tribunal Administratif s'est prononcé sur les conditions de validité d'une décision anticipée sur sa force obligatoire vis-à-vis de l'administration fiscale.

Pour rappel, l'obtention d'une décision anticipée permet à un contribuable de confirmer « *l'application de la loi fiscale à une ou plusieurs opérations précises* »¹ qu'il envisage d'effectuer. Cette procédure existe depuis de nombreuses années mais n'a été formalisée que récemment par une loi du 19 décembre 2014.

Dans la présente affaire, un cycliste professionnel irlandais avait apporté des droits de propriété intellectuels relatifs à son savoir-faire et à son image à une société chypriote qui, à son tour, avait concédé l'exploitation de ces mêmes droits à une société établie au Luxembourg.

Le 7 juillet 2011, cette société luxembourgeoise avait introduit une demande de décision anticipée auprès de son bureau d'imposition portant sur la confirmation du traitement fiscal de l'apport de ce *know-how*.

La demande indiquait que la société bénéficierait annuellement d'un apport caché puisqu'elle générerait des revenus grâce à l'exploitation des droits sans toutefois avoir à en supporter le coût de développement. Le montant de cet apport caché,

¹ § 29a de la Loi générale des impôts du 22 mai 1931 (« Abgabenordnung, AO »).

calculé de matière forfaitaire, avait été évalué à 95 % de son revenu net avant impôt, montant déductible de son revenu imposable à l'impôt sur le revenu des collectivités et à l'impôt commercial communal.

Le bureau d'imposition Sociétés 6 avait confirmé par courrier du 23 avril 2012 que les conséquences fiscales mentionnées dans la demande de décision anticipée étaient conformes à la législation et à la position administrative en vigueur. Ce courrier de confirmation n'incluait aucune réserve particulière à l'exception du fait que la décision ne pouvait être transposée ipso facto à d'autres cas d'espèce.

La société avait ensuite déposé ses déclarations fiscales pour l'année 2011 puis 2012. Le bureau d'imposition avait alors exigé de la société qu'elle produise une « *étude d'évaluation du savoir-faire de M. ... en matière de stratégie et tactique dans les courses cyclistes ainsi que des droits d'image basés sur sa réputation internationale de coureur* », dans un délai d'un mois.

La société ayant simplement fourni les contrats existants entre elle-même et la société chypriote quant à l'exploitation des droits, mais non ladite étude d'évaluation économique du savoir-faire de M. ..., le bureau d'imposition s'est écarté des déclarations fiscales. Il avait considéré que les chiffres indiqués dans la demande d'accord anticipé ne correspondaient pas à la réalité et que la restructuration avait été mise en place « *avec la seule intention d'éviter l'impôt par le montage d'une structure artificielle* » c'est-à-dire dans un but principalement fiscal.

La société introduisit alors un recours contre les bulletins d'imposition des années 2011 et 2012. Recours qui fut rejeté par le directeur de l'Administration des Contributions Directes sur base du § 171 AO et au motif qu'il « *incombe au contribuable de fournir la preuve de l'exactitude de ses déclarations* », ce que la société n'avait pas respecté, en manquant de fournir les documents permettant d'évaluer le savoir-faire apporté.

A l'époque des faits, la législation relative à la procédure de décision anticipée n'avait pas encore été codifiée. Ainsi, le Tribunal a examiné la question de l'existence d'un accord liant l'administration - en l'absence d'une étude d'évaluation - sur base des principes généraux de confiance légitime et de sécurité juridique.

Le Tribunal a ainsi rappelé que « *pour des raisons tenant au respect du principe de sécurité juridique, il faut que les autorités fiscales qui ont donné des assurances ou fait une promesse soient tenues d'honorer les expectatives ainsi créées* ».

Selon le Tribunal, cinq conditions² doivent être remplies pour qu'une décision anticipée lie l'Administration des Contributions Directes :

- La demande doit tout d'abord être introduite par **écrit** de façon à permettre à l'administration d'analyser correctement la situation qui lui est présentée. Cette condition a d'ailleurs par la suite été reprise dans la loi elle-même et ne pose aucun problème particulier en l'espèce.
- L'accord de l'administration doit provenir d'un **fonctionnaire compétent** (voire « *d'un fonctionnaire dont le contribuable a légitimement pu croire qu'il était investi des pouvoirs suffisants* ») ce qui n'est pas remis en cause ici.
- Le contribuable doit avoir **exposé son cas de façon claire et complète** afin que l'administration puisse se prononcer en pleine connaissance de cause. Or, la demande de décision anticipée indiquait clairement que l'apport caché de savoir-faire faisait l'objet d'une évaluation forfaitaire à hauteur 95 % des bénéfices nets de la société luxembourgeoise en raison de la difficulté de déterminer un montant fixe. Les caractéristiques de la structure mise en place ainsi que ses conséquences fiscales avaient également été détaillés dans la demande.
- Il doit également exister une **volonté de l'administration de se lier** vis-à-vis du contribuable dans le sens où sa réponse est fournie sans restrictions ni réserves. Or la lettre confirmait au contraire que les conséquences fiscales exposées dans la demande étaient conformes à la loi. La seule réserve effectuée dans la lettre du 23 avril 2012 concernait le fait que l'accord obtenu n'était valable que pour la situation présentée dans la demande. En particulier, le bureau d'imposition n'avait pas émis de réserve concernant le principe d'une évaluation forfaitaire ou du pourcentage déterminé alors même que ces informations étaient clairement reprises dans la demande initiale.
- L'accord donné par l'administration doit encore avoir eu une **influence déterminante sur le contribuable**, condition remplie en l'espèce, puisque la structure exposée dans la demande a bel et bien été mise en place suite à la confirmation obtenue de l'administration.

Toutes les conditions susmentionnées étant remplies, le Tribunal conclut que l'administration était dans l'obligation de respecter les termes de la décision anticipée. Le Tribunal souligne que les éléments fournis à l'administration étaient suffisamment précis et qu'aucun élément nouveau n'a été révélés au moment de l'imposition.

² Voir également jugement du Tribunal d'Administratif no. 35489 du 16.12.2015.

L'administration ne pouvait donc refuser de se conformer aux termes de la décision anticipée sur laquelle elle avait antérieurement exprimé son accord inconditionnel au motif qu'une étude d'évaluation n'avait pas été produite par le contribuable et que la structure avait été mise en place dans un but principalement fiscal.

Brèves « Economie et finance »

1 *La Commission présente les prochaines mesures visant à accroître la transparence fiscale et à lutter contre les pratiques fiscales abusives.*

La Commission a défini, ce 5 juillet 2016, les prochaines étapes de sa campagne visant à renforcer la transparence fiscale dans le cadre de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales dans l'UE, en tenant compte des problèmes mis en lumière par les révélations récentes dans les médias dans le cadre de l'affaire dite des « Panama Papers ».

Ces révélations ont mis à jour la manière dont des sociétés et des comptes non déclarés peuvent être utilisés pour dissimuler des revenus et des actifs à l'étranger, souvent à des fins de fraude fiscale et à d'autres fins illicites. Des progrès considérables ont déjà été accomplis au niveau de l'UE pour lutter contre ces pratiques, notamment l'adoption de nouvelles dispositions visant à empêcher les montages fiscaux artificiels et des règles concernant les exigences de transparence applicables aux comptes financiers, les décisions fiscales et les activités des multinationales. Le cadre fiscal présente encore des lacunes auxquelles il convient de remédier afin de contrer les pratiques fiscales abusives et les flux financiers illicites.

Parallèlement à la proposition visant à modifier la quatrième directive sur la lutte contre le blanchiment de capitaux, la Commission présente également une communication exposant les priorités de ses travaux pour parvenir à une fiscalité plus équitable, plus transparente et plus efficace.

Les principales actions sont les suivantes :

Fournir aux autorités fiscales les informations dont elles ont besoin : afin d'identifier les fraudeurs fiscaux, les autorités fiscales doivent savoir qui est le bénéficiaire effectif de chaque entreprise, « trust » et fonds. Néanmoins, à l'heure actuelle, ces informations ne sont pas systématiquement mises à la disposition des autorités fiscales des États membres dans l'ensemble de l'UE. La Commission a proposé que les autorités fiscales puissent avoir accès aux informations des États membres relatives à la lutte contre le blanchiment de capitaux, en particulier les informations sur