

et de la démission et nous semble bienvenue dans une perspective tant théorique que pratique.

Les employeurs devront donc faire d'avantage attention à maintenir de bons rapports avec leurs salariés⁴ car ces derniers prendront désormais davantage l'initiative d'une démission, se sachant autant protégés que s'ils étaient licenciés.

RULING

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

PAR DELPHINE DEICHTMANN, IF-ADVISORY

Dans son arrêt du 12 juillet 2016 (n° 37448C du rôle), la Cour administrative a confirmé sa jurisprudence antérieure en matière de validité des décisions anticipées, celles-ci ne pouvant être remises en cause ultérieurement par l'administration fiscale luxembourgeoise.

En l'espèce, un résident belge avait introduit le 15 juin 2012 une demande d'accord préalable auprès de l'administration fiscale concernant l'apport de son savoir-faire lors de la constitution d'une société luxembourgeoise. Plus particulièrement, le contribuable souhaitait confirmer que cet apport pouvait être considéré comme un apport caché de capital se montant à 80 % du bénéfice commercial réalisé par la société, et partant, pouvait être déductible aux fins du calcul de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal. Il en découlait également que 80 % des dividendes étaient à considérer comme un remboursement de capital n'étant pas soumis à une retenue à la source.

Cette interprétation de la loi fiscale fut confirmée par un courrier du préposé du bureau d'imposition en date du 28 janvier 2013, sans qu'aucune réserve particulière n'y soit formulée, sauf à rappeler que l'accord n'était pas transposable à d'autres situations.

Or, l'administration s'était écartée de cet accord lors de l'imposition de la déclaration fiscale 2012, par des bulletins d'imposition divergents datés du 15 janvier 2014.

⁴ Attention au retour de bâton en cas d'impayés de salaires, de harcèlement, de mise en situation de burn-out ou de bore-out, etc.

Pour ce faire, elle avait notamment soutenu que l'étude de valorisation fournie à sa demande par la fiduciaire en charge de l'accord préalable n'était pas recevable car n'étant pas établie par un tiers indépendant. Une deuxième étude effectuée par un tiers avait alors été fournie. L'administration avait toutefois considéré que celle-ci n'apportait pas d'éléments nouveaux comparativement à la première étude.

Soutenant que le contribuable était dès lors incapable de justifier l'apport caché de manière satisfaisante, l'administration avait invoqué l'abus de droit pour justifier son refus de se conformer à la demande d'accord préalable qu'elle avait approuvée. Plus précisément, l'administration avait argumenté que la restructuration avait été *« menée avec la seule intention d'éviter l'impôt par le montage d'une structure artificielle c'est-à-dire motivée principalement à des fins de considérations fiscales (voir également le § 6 StAnpG) »*.

La société avait alors introduit le 4 avril 2014 une réclamation contre les bulletins d'imposition concernés. En l'absence de réponse du Directeur des Contributions, un recours avait été introduit auprès du Tribunal administratif le 21 novembre 2014. Celui-ci avait alors procédé à la réformation desdits bulletins par son jugement du 16 décembre 2015, notamment sur base des principes de confiance légitime et de sécurité juridique, et conclu que l'apport caché correspondant à 80 % des bénéfices nets était déductible du revenu imposable de la société, conformément au contenu de l'accord préalable.

L'Etat avait alors interjeté appel de cette décision en soutenant, d'une part que les conditions pour que l'accord préalable donné ait force obligatoire envers l'administration ne seraient pas réunies et, d'autre part, que la situation générale serait *« entachée d'un abus de droit manifeste »*.

Du point de vue de l'administration, conformément à sa propre interprétation du principe de sécurité juridique, quatre conditions devaient être remplies pour qu'un accord préalable lui soit opposable :

- La demande d'accord devait être formulée par écrit et être complète et exhaustive dès son introduction. Or, la demande aurait été effectuée de façon sommaire et lacunaire sans être appuyée par une étude d'évaluation ou un quelconque contrat relatif à l'apport. Il y aurait ainsi eu une *« omission dolosive »* visant à induire en erreur le préposé qui n'aurait confirmé l'accord si tous les éléments du dossier lui avaient été soumis.
- La demande devait être acceptée par un fonctionnaire compétent, ce que l'administration ne remettait pas en question dans le cas présent.

- L’administration devait avoir eu l’intention de se lier par l’accord anticipé donné. Dans le cas d’espèce, l’administration soutenait qu’il s’agissait d’un simple accord *prima facie*, soumis à la condition que le contribuable soit en mesure de fournir les pièces justificatives sur demande.
- Enfin, les renseignements fournis devaient avoir eu une influence déterminante. Or, il n’existerait pas de preuve que la mise en place de la structure dépendait de l’accord donné.

La Cour d’appel ne s’est toutefois pas ralliée à cette interprétation mais a au contraire confirmé le raisonnement du Tribunal administratif (jugement du 16 décembre 2015 n° 35489 du rôle) en tranchant en faveur du contribuable. Le Tribunal avait par ailleurs également tenu un raisonnement identique dans une autre affaire relative à un apport de savoir-faire (jugement du 23 mai 2016 n° 35703 du rôle).

La Cour a ainsi rappelé, qu’à l’époque de faits, il n’existait pas de réglementation relative aux accords préalables et que la pratique était basée sur le principe de confiance légitime, lui-même dérivé du principe de sécurité juridique selon lequel les administrations ayant « *donné des assurances ou fait une promesse [sont] tenues d’honorer les expectatives ainsi créées* ».

La Cour, reprenant l’analyse des juges de première instance, a affirmé que les cinq conditions nécessaires pour qu’un accord anticipé lie l’administration fiscale et l’empêche ainsi de s’en écarter avaient bien été remplies, à savoir que :

- la demande de décision anticipée avait bien été formulée par écrit et la structure envisagée exposée de manière claire et complète, de manière à ce que l’administration puisse se prononcer en pleine connaissance de cause ;
- la demande avait bien été acceptée par un fonctionnaire compétent, en l’occurrence le préposé du bureau d’imposition ;
- l’administration avait voulu se lier par cet accord, puisqu’elle n’avait pas émis de réserves, ce d’autant plus qu’il aurait incombé à l’administration de requérir le cas échéant des précisions complémentaires. La Cour souligne par ailleurs qu’« il ne saurait être admis qu’une administration prenne un acte administratif sur base de faits reconnus par elles, pour nier par après ces mêmes faits » ;
- l’accord de l’administration avait eu une influence déterminante sur le comportement / les activités du contribuable, le fait que la structure décrite dans la demande ait été mise en place suite à la décision favorable de l’administration suffisant à en établir la preuve.

Enfin, dans son argumentaire, l'Etat avait également soulevé l'existence d'un abus de droit en affirmant que « ce que l'intimée qualifie de goodwill ne correspondait pas à l'acception normale de la notion de goodwill laquelle représenterait la différence entre l'actif du bilan d'une entreprise et la somme de son capital à la fois immatériel et matériel valorisé à la valeur du marché ». L'apport caché aurait eu pour but de contrebalancer « artificiellement » les revenus et d'éroder la base imposable de la société.

L'Etat soulignait que les quatre critères constitutifs de l'abus de droit se trouvaient remplis en l'espèce, à savoir :

- une utilisation des formes et institutions du droit privé par la société, via la création d'une société luxembourgeoise pour l'exploitation de ce savoir-faire ;
- la recherche d'une économie d'impôt consistant dans un contournement ou une réduction de la charge d'impôt, établi par « une réduction de 80 % des bases d'imposition en se fondant sur une construction artificielle » ;
- l'usage d'une voie inadéquate ;
- l'absence de motifs extra-fiscaux valables pouvant justifier la voie choisie.

La Cour administrative a cependant considéré que bien que la structuration ait effectivement eu pour effet de diminuer substantiellement le bénéfice imposable de la société, ce principe avait été reconnu et accepté par l'administration fiscale lors de l'approbation de la demande, et ce sans aucune réserve par rapport à la légalité de la structure ou de sa conformité à la pratique administrative.

Dans ce contexte selon la Cour, compte tenu du fait que les éléments soumis lors de la demande d'accord préalable étaient clairs et précis, qu'aucun élément nouveau ni changement législatif n'était intervenu entre la demande d'accord préalable et le moment de l'imposition, l'administration « ne saurait plus revenir ex post sur sa position en qualifiant la même voie d'inadéquate et abusive ».