

MOT D'INTRODUCTION

Chère Madame, cher Monsieur,

Ce premier numéro de 2014, et le huitième dans la série, est d'abord l'occasion de vous souhaiter une Nouvelle Année heureuse et prospère. Il est ensuite et par tradition porteur d'une sélection de nouvelles, de Suisse et de l'étranger, relevant principalement de la fiscalité mais aussi d'autres domaines où notre activité nous conduit journalièrement et dans lesquels notre expérience est à votre disposition. Et chaque fois que nous ne sommes pas arrivés à nous en empêcher, nous avons ajouté quelques observations personnalisées.

A titre d'introduction et pour marquer la fin d'une année lourde de la paranoïa fiscale aiguë dont les gouvernants se sont escrimés à nous infecter, nous tous, qu'il nous soit permis de reproduire ici une partie du discours, teint d'autant de prémunition que de prémonition, de M. Godfrey Bloom prononcé le 21 novembre devant le Parlement européen, dont il est membre, au sujet du panorama d'action sur la taxation dans l'Union européenne pour la période 2014 – 2020 :

« Monsieur le Président,

Il me vient à l'esprit une citation du grand philosophe Murray Rothbard qui dit : " L'Etat est une institution de voleurs". L'imposition est simplement un système dans lequel les politiciens et les bureaucrates volent l'argent de leurs citoyens pour le dilapider de la façon la plus honteuse. Cet endroit n'est pas une exception. C'est fascinant et je me demande comment vous arrivez à garder votre sérieux tout en parlant d'évasion fiscale". La Commission dans son intégralité et les bureaucrates de la Commission ne paient pas d'impôts. Vous n'êtes pas assujettis à l'impôt au même titre que les citoyens. Vous avez toutes sortes d'avantages : taux d'imposition convertis, plafond d'impôt sur la grande fortune, retraites non imposables... Vous êtes les champions de l'évasion fiscale en Europe et pourtant, vous êtes là, assis à donner des leçons.

...

Et je vais vous dire, quand les gens se seront vraiment rendu compte de qui vous êtes, il ne leur faudra pas longtemps pour prendre cette Chambre d'assaut et vous pendre. Et ils auront raison ! »

Groupe ILEX – Genève, Lausanne, Lugano



Sélections d'actualité (septembre à décembre 2013)

Suisse

Septembre à novembre 2013	La taxation par estimation en matière de TVA.....	5
Septembre 2013	Harcèlement psychologique (« mobbing »)	6
Octobre 2013	Distribution de placements collectifs.....	6
Octobre 2013	Révision de la Loi sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale (LAAF).....	7
Octobre 2013	Moment pour contester un report de pertes	7
Octobre 2013	Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale	7
Octobre 2013	Activité lucrative indépendante / gestion du patrimoine privé	8
Octobre 2013	Tentative de soustraction d'impôt et principes constitutionnels.....	8
Novembre 2013	Utilisation de preuves illicites.....	8
Novembre 2013	Obligations de procédure.....	9
Novembre 2013	Taxation d'office.....	9
Novembre 2013	Droit de timbre sur les primes d'assurance	9
Novembre 2013	« Professionnalité » par succession	9
Novembre 2013	Lieu de prestation des services en matière de TVA	9
Novembre 2013	Politique en matière d'acceptation de valeurs patrimoniales non-fiscalisées.....	10

Belgique

Septembre 2013	Nouvelles obligations déclaratoires	10
----------------	---	----

Chypre

Septembre 2013	Etablissement d'un registre pour les trusts	11
----------------	---	----

Etats-Unis d'Amérique

Décembre 2013	FATCA, Modèle 2.....	11
---------------	----------------------	----



Sélections d'actualité (septembre à décembre 2013)

France

Août à décembre 2013	Mise à jour de la liste noire.....	11
Novembre 2013	Nouveau développement en matière de trusts.....	12
Novembre 2013	Imposition des plus-values immobilières en France.....	12
Décembre 2013	Utilisation de preuves obtenues illicitement.....	12
Décembre 2013	Contrôle de la Loi des finances 2014.....	12

Iles Cayman

Septembre 2013	Refus et retrait d'assistance administrative.....	13
Novembre 2013	Interprétation restrictive du principe Hastings-Bass sera ignorée.....	13

Iles Vierges Britanniques

Décembre 2013	Exécution des jugements étrangers.....	13
---------------	--	----

Inde

Novembre 2013	Prestation de services techniques au regard de la CDI avec la Suisse.....	13
---------------	---	----

Italie

Octobre 2013	Nouvelles obligations de déclaration pour les trusts.....	14
--------------	---	----

Jersey

Septembre 2013	Le principe Hastings-Bass devant la Cour royale.....	14
----------------	--	----

Malte

Octobre 2013	Naturalisation facilitée.....	15
--------------	-------------------------------	----

Nouvelle-Zélande

Septembre 2013	Modification de la législation sur les trusts.....	16
----------------	--	----

Panama

Décembre 2013	Passage du principe de la territorialité à celui de l'universalité.....	16
---------------	---	----



Sélections d'actualité (septembre à décembre 2013)

Royaume-Uni

Septembre à décembre 2013	Accords d'échange automatique d'informations.....	17
Novembre 2013	Complément au RDRM	17
Novembre 2013	Registre des bénéficiaires économiques.....	17

Russie

Novembre 2013	Refus du FATCA.....	17
---------------	---------------------	----

**SUISSE****Septembre à novembre 2013 - La taxation par estimation en matière de TVA**

Dans les quatre derniers mois de l'année 2013, le Tribunal administratif fédéral a rendu quatre arrêts consacrés à la taxation par estimation (A-6180/2012, A-6188/2012, A-825/2013 et A-704/2012). Nous les avons retenus pour rappeler les principales caractéristiques de ce mode de taxation de substitution :

- a) Les cas où l'AFC a à la fois la possibilité et l'obligation de procéder à une taxation par estimation sont ceux d'une comptabilité inexistante ou lacunaire et ceux où les résultats fournis par l'assujetti ne correspondent manifestement pas à la réalité (art. 79 al. 1 LTVA).
- b) La méthode d'estimation qu'applique l'AFC doit être appropriée à l'activité de l'assujetti et doit permettre de s'approcher au mieux de la réalité.

Les deux arrêts du 3 novembre (A-6180 et 6188/2012), portant sur la même affaire pour des périodes différentes, sont plus pimentés que celui du 16 octobre (A-825/2013) : la méthode retenue pour estimer le prix moyen des prestations érotiques, variant selon la durée et la spécificité de Fr. 50.- à Fr. 300.-, est sans doute plus instructive pour le profane que celle consacrée aux courses de taxi...

- c) L'autorité doit faire connaître à l'assujetti les bases de son estimation, qui sont susceptibles d'être contestées avec succès pour autant que l'assujetti apporte des preuves tangibles de l'inexactitude qu'il allègue et ne se contente pas de déclarations d'ordre général.
- d) La procédure administrative est régie par le principe de la libre appréciation des preuves. L'appréciation est libre en ce sens qu'elle n'obéit pas à des règles de preuves légales prescrivant à quelles conditions l'autorité devrait admettre que la preuve a abouti et quelle valeur probante elle devrait reconnaître aux différents moyens de preuves les un par rapport aux autres. L'interdiction de l'arbitraire constitue la seule limite à cette liberté d'appréciation.
- e) L'assujetti doit supporter l'incertitude qui résulte nécessairement d'une estimation en raison de sa violation du devoir d'auto-taxation et ce n'est que s'il démontre que de très importantes erreurs ont été commises lors de l'estimation que l'instance supérieure peut remplacer par sa propre appréciation celle de l'instance inférieure.
- f) Le droit de consulter le dossier n'est pas absolu, car il est soumis au principe de la proportionnalité. Mais si l'autorité refuse au justiciable de consulter une pièce du dossier, elle ne peut se baser sur ce document pour trancher à son détriment que si elle lui a donné connaissance du contenu essentiel de la pièce et qu'elle lui a en outre permis de s'exprimer et de fournir des contre-preuves.

- g) L'interdiction d'utiliser des moyens de preuves qui, sans être prohibés, ont été obtenues de façon illicite, n'est pas absolue.

Voir aussi l'arrêt du Tribunal fédéral du 5 novembre ci-après.

Septembre 2013 - Harcèlement psychologique (« mobbing »)

Dans son arrêt du 19 septembre (4D_22/2013), le Tribunal fédéral a rappelé la notion de mobbing telle que dégagée par sa jurisprudence en relation avec l'article 328 CO : « un enchaînement de propos et/ou d'agissements hostiles, répétés fréquemment pendant une période assez longue, par lesquels un ou plusieurs individus cherchent à isoler, à marginaliser, voire à exclure une personne sur son lieu de travail. La victime est souvent placée dans une situation où chaque acte pris individuellement [...] peut éventuellement être considéré comme supportable alors que l'ensemble des agissements constitue une déstabilisation de la personnalité poussée jusqu'à l'élimination professionnelle de la personne visée ».

En revanche, il n'y a pas d'harcèlement psychologique « du seul fait qu'un conflit existe dans les relations professionnelles ou qu'il règne une mauvaise ambiance de travail, et du fait qu'un membre du personnel serait invité – même de façon pressante, répétée, au besoin sous la menace de sanctions disciplinaires ou d'une procédure de licenciement – à se conformer à ses obligations résultant du rapport de travail, ou encore du fait qu'un supérieur hiérarchique n'aurait pas satisfait pleinement et toujours aux devoirs qui lui incombent à l'égard de ses collaboratrices et collaborateurs ».

Le Tribunal fédéral rappelle que le mobbing est généralement difficile à prouver « si bien qu'il faut éventuellement admettre son existence sur la base d'un faisceau d'indices convergents. Il sied cependant de garder à l'esprit que le mobbing peut n'être qu'imaginaire et qu'il peut même être allégué abusivement pour tenter de se protéger contre des remarques ou mesures pourtant justifiées. »

La dernière phrase de cette citation a le mérite de mettre en garde contre des allégations à tournure exagérée par effet de la banalisation du langage (et non pas du phénomène "mobbing" lui-même).

Octobre 2013 - Distribution de placements collectifs

Le 1^{er} octobre est entrée en vigueur la Circulaire 2013/9 de la FINMA visant à concrétiser la notion de « distribution de placements collectifs de capitaux » et de préciser les activités à qualifier de distribution. Elle remplace celle de novembre 2008, « Appel au public – placements collectifs ».

Octobre 2013 - Révision de la Loi sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale (LAAF)

Avant d'envoyer son Message aux Chambres fédérales, le Conseil fédéral l'a amputé de la tolérance initiale prévue pour les demandes de renseignements fondées sur des renseignements volés.

Voir à ce sujet notre critique dans notre Newsletter précédente, p. 11.

Octobre 2013 - Moment pour contester un report de pertes

Dans l'affaire tranchée par le Tribunal fédéral le 4 octobre (2C_973/2012 et 2C_974/2012), la question était de savoir à quel moment, en l'absence de revenus imposables dans une période fiscale, le contribuable pouvait contester le report des pertes figurant dans la taxation : à réception de l'avis de taxation d'un revenu nul (ou par extension, très faible) ou, ultérieurement, lors de la première taxation portant sur un revenu imposable.

Le tribunal a rappelé que :

- en matière d'impôts directs, une taxation ne revêt l'autorité de la chose jugée que pour la période fiscale concernée. Le montant des pertes qui ont conduit à la taxation sur un bénéfice nul constitue uniquement un motif de la décision de taxation, de sorte que ce montant ne bénéficie pas de la force de la chose jugée ;
- l'absence de revenu imposable, dans une période fiscale donnée, implique que le contribuable n'a pas un intérêt actuel digne de protection qui lui permette de poursuivre la procédure.

En conclusion, les pertes reportées ne peuvent être contestées que lors du premier exercice où elles sont prises en compte pour le calcul du bénéfice imposable.

Octobre 2013 - Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale

Le 15 octobre la Suisse est devenue le 58e pays à signer cette convention qui prévoit toutes les formes d'assistance mutuelle – échange sur le Monde, échange spontanée, contrôles fiscaux à l'étranger, contrôles fiscaux simultanés, délais de recouvrement de l'impôt.

Alors que plusieurs autres pays ont signé cette convention ces derniers mois, le 5 novembre Monaco s'est contenté d'une lettre d'intention faisant part de son intention d'adhérer à la convention ultérieurement

Octobre 2013 - Activité lucrative indépendante / gestion du patrimoine privé

L'arrêt du 24 octobre du Tribunal fédéral (2C_1276/2012 et 2C_1277/2012) a le mérite de rappeler que la frontière entre activité indépendante et gestion du patrimoine privé s'apprécie :

- a) de cas en cas,
- b) selon une série d'indices :
 - caractère systématique et/ou planifié des opérations
 - fréquence élevée des transactions,
 - courte durée de possession,
 - formation/profession du contribuable,
 - utilisation de connaissances spécialisées,
 - engagement important de fonds étrangers,
 - réinvestissement du bénéfice réalisé,
 - utilisation effective du bien et motifs de son aliénation,
- c) se présentant au moment de l'aliénation.

Octobre 2013 - Tentative de soustraction d'impôt et principes constitutionnels

L'arrêt du Tribunal fédéral du 25 octobre (2C_224/2013) rappelle que la tentative de soustraction d'impôt présuppose l'intention de commettre l'infraction (en l'espèce, selon l'art. 190 al. 1 de la loi fiscale du canton de Soleure) et que faute d'avoir apporté la preuve certaine de cet élément subjectif et de s'être, en lieu et place, contentée de la présence d'une taxation entrée en force, l'autorité inférieure a violé le principe constitutionnel de la présomption d'innocence (art. 32 Const.).

Novembre 2013 - Utilisation de preuves illicites

De l'arrêt rendu le 5 novembre par le Tribunal fédéral (2C_180/2013 et 2C_181/2013), nous n'avons retenu que la question de l'utilisation des preuves recueillies de manière illicite.

Le tribunal rappelle que si le droit à un procès équitable de l'article 6 CEDH comprend également et en principe l'interdiction d'utiliser en procédure pénale des preuves recueillies de manière illicite, cette interdiction n'a pas de portée absolue : il faut mettre en balance, au regard de toutes les circonstances essentielles, l'intérêt de l'Etat à ce que le soupçon concret soit confirmé ou infirmé et l'intérêt légitime de la personne concernée à la sauvegarde de ses droits personnels.

De plus, l'invalidité d'une preuve initiale ne déploie pas d'effet sur les preuves subséquentes, sauf si elle en constitue un élément indispensable.

Pour ce qui est de l'administration dans une procédure pénale en Suisse des preuves qu'un Etat étranger aurait obtenues de manière illicite, il est rappelé que ces preuves ne sont pas automatiquement inexploitables : elles ne le sont que pour autant que l'autorité suisse ait participé ou contribué à l'acte illicite ou à tout le moins ait adopté un comportement contraire à la bonne foi.

Novembre 2013 - Obligations de procédure

Le litige tranché par le Tribunal administratif fédéral le 6 novembre (A-6437/2012) portait sur la question de la représentation telle que définie à l'article 20 LTVA. Mais l'intérêt de l'arrêt est avant tout procédural : faisant usage de la prérogative exceptionnelle que lui accorde l'article 61 alinéa 1 PA, le tribunal a renvoyé la cause à l'instance inférieure au motif que, même si la recourante n'avait pas motivé à satisfaction son argumentation, l'AFC de son côté n'avait pas épuisé son devoir d'établir les faits d'office en application de l'article 12 PA.

Novembre 2013 - Taxation d'office

L'arrêt du 7 novembre du Tribunal fédéral (2C_357/2013 et 2C_358/2013) rappelle qu'une taxation d'office ne peut être attaquée qu'au motif d'être manifestement inexacte. Le contribuable doit dès lors démontrer en quoi la taxation attaquée ne correspond pas à sa situation réelle, preuves complètes à l'appui, sous peine d'irrecevabilité de la réclamation. L'autorité de recours ne peut par la suite statuer que sur le bien-fondé de la décision d'irrecevabilité.

Novembre 2013 - Droit de timbre sur les primes d'assurance

Dans son arrêt du 20 novembre (2C_460/2013), le Tribunal fédéral a exclu du droit de timbre prélevé sur les primes d'assurance le surplus payé pour garantir le retour aux héritiers du capital non utilisé en cas de décès prématuré du bénéficiaire de la rente, quand bien même cette contribution fait partie intégrante du contrat d'assurance.

Novembre 2013 - « Professionnalité » par succession

L'arrêt du Tribunal fédéral du 27 novembre (2C_515/2013) confirme la jurisprudence constante selon laquelle la distinction entre les actifs privés et professionnels du de cujus lie ses héritiers qui n'ont que le choix entre continuer l'activité professionnelle, ou tout au moins conserver les immeubles dans leur fortune commerciale, et la discontinuer, en transférant dans ce cas les actifs professionnels hérités dans leur fortune personnelle, avec l'imposition qui s'ensuit par application de l'article 18 alinéa 2 LIFD.

Novembre 2013 - Lieu de prestation des services en matière de TVA

L'affaire portée devant le Tribunal fédéral et tranchée par l'arrêt du 27 novembre (2C_628/2013) avait trait au lieu de la prestation des services rendus par le Forum mondial de l'économie (World Economic Forum) à des membres à l'étranger en vertu d'un « Partnership Agreement ». Le tribunal a admis le recours et confirmé le lieu du destinataire comme déterminant et, partant, le non-assujettissement à la TVA de ces services. Les « Partnership Fees » se distinguaient des « Membership Fees », qui suivent le principe du destinataire et des « Participation Fees », qui suivent celui de l'exécution de la prestation. Elles se fondaient sur un contrat innommé qui a fait l'objet d'un examen circonstancié.

Ce faisant le Tribunal fédéral a confirmé l'unicité du contrat, tant au regard du droit civil qu'au regard de la taxe sur la valeur ajoutée. Il a examiné les diverses prestations fournies en vertu de ce contrat et a retenu comme déterminantes celles portant sur la mise en réseau (networking) de chaque membre, correspondant au déploiement d'une véritable activité individualisée de la part de la recourante ; constituant de prestations de conseil, ces prestations devaient bien suivre le principe du lieu de destination.

Cet arrêt est intéressant aussi parce que le Tribunal fédéral y rappelle que les juges peuvent s'inspirer des directives du Conseil et de la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne, quand bien même elles n'ont pas d'effet contraignant pour la Suisse, lorsque le droit interne de la taxe sur la valeur ajoutée ne s'en écarte pas expressément et délibérément et ne suit pas sa propre voie.

Novembre 2013 - Politique en matière d'acceptation de valeurs patrimoniales non-fiscalisées

Dans sa séance du 29 novembre, le Conseil fédéral a différé sa prise de position en la matière, en raison de l'accélération et de la généralisation de la politique tendant à introduire l'échange automatique de renseignements.

BELGIQUE

Septembre 2013 - Nouvelles obligations déclaratoires

A partir de l'exercice d'imposition 2014 (revenus 2013), les résidents belges sont tenus, en vertu de l'article 307.§1, alinéa 2 du Code des impôts sur les revenus, de déclarer toute structures patrimoniales privées (trusts et entités assimilées) établies dans des juridictions à imposition modérée.

Cette obligation est mise à la charge des fondateurs (et à leur décès, à leurs héritiers) et des bénéficiaires.

Les sanctions administratives varient entre € 50.- et € 1,250.- alors que les sanctions pénales – de € 1,500.- à € 3,000,000.-, accompagnées de peines d'emprisonnement de 8 jours à 2 ans ; les sanctions pénales ne peuvent bien sûr s'appliquer qu'en cas d'infraction intentionnelle.

Cette nouvelle obligation avait sans doute pour but d'encourager le recours à l'amnistie dont on ne pouvait bénéficier que jusqu'à la fin de l'année 2013. En effet, la nouvelle obligation permettra au fisc belge de frapper les revenus de ces structures patrimoniales par application de la clause anti-abus de l'article 344.§2 du Code des impôts sur les revenus.

CHYPRE**Septembre 2013 - Etablissement d'un registre pour les trusts**

Le 5 septembre, le Parlement a adopté une loi faisant obligation aux autorités de surveillance en relation avec la Loi sur les fiducies notamment de tenir un registre indiquant le nom des trusts, les noms et adresses complets des trustees, la date d'établissement des trusts, les dates des éventuels changements de droit applicable et la date d'extinction du trust.

Les trusts en vigueur, soumis au droit de Chypre, doivent se mettre à jour avec la nouvelle loi dans les 6 mois suivant son entrée en force.

Les professionnels doivent avoir la documentation appropriée pour identifier le Settlor, les Trustees, les bénéficiaires et d'autres parties impliquées.

ETATS-UNIS D'AMERIQUE**Décembre 2013 - FATCA, Modèle 2**

Le 28 décembre, la Notice 2013-69 a été publiée contenant les détails de la mise en application de l'accord selon le Modèle 2.

Il s'agit du Modèle de communication par les FFI (Foreign Financial Institutions) directement aux autorités américaines. Ce Modèle concerne, outre la Suisse, les Bermudes et le Japon.

FRANCE**Août - décembre 2013 - Mise à jour de la liste noire**

Après avoir, par décret du 21 août, placé Jersey, les Bermudes et les Iles Vierges Britanniques sur la liste des pays non-coopératifs, le 20 décembre la France en a enlevé Jersey et les Bermudes, faisant ainsi disparaître la menace de sanctions fiscales graves pesant sur les trustees et les actifs en trust avec des connexions avec la France. En revanche, les Iles Vierges Britanniques y figurent encore.

Voici quelques-unes des mesures frappant des actifs appartenant à des sociétés ou trusts des pays non-coopératifs :

- *le gain sur les plus-values immobilières n'est pas taxé à 33.1/3%, mais à 75%, majoré des charges sociales, le taux effectif dépasse les 90%,*
- *les trusts mis en place après le 11 mai 2011 par une personne à l'époque résidente de France ou avec un trustee des pays impliqués verront les actifs soumis à un taux de 60% d'impôt sur les successions au décès du Settlor, indépendamment du sort desdits actifs,*



- une société française détenant au moins 50% de participation dans une société dans les pays sur la liste noire doit payer l'impôt sur les bénéfices français de cette société,

- une personne résidente de France, qui a au moins 10% dans une société dans ces pays, ou qui est bénéficiaire d'un trust, sera imposée sur le revenu engendré par cette société ou trust.

La liste noire des pays non-coopératifs en comprend une vingtaine.

Novembre 2013 - Nouveau développement en matière de trusts

La loi adoptée le 5 novembre prévoit la création d'un registre public de trusts donnant les informations au sujet de l'identité du Settlor, du bénéficiaire et les Trustees et la date de constitution du trust.

Les amendes en cas de non-respect d'obligations de déclaration ont passé de € 10,000.- à € 20,000.- ou de 5% à 12,5% de la valeur des actifs en trust.

Dès le 1^{er} janvier 2014, les déclarations doivent se faire selon des formules préétablies et uniquement en français.

Novembre 2013 - Imposition des plus-values immobilières en France

Le 20 novembre, par l'arrêt N° 361167, le Conseil d'Etat, la plus haute instance administrative du pays, a admis le recours d'un contribuable suisse visant à bénéficier du taux réduit de 16% à titre de prélèvement libératoire, fondé sur le principe de la non-discrimination de la CDI. L'instance inférieure, avait, elle, appliqué le taux de 33 1/3 %.

Décembre 2013 - Utilisation de preuves obtenues illicitement

Le 5 décembre, le Conseil constitutionnel a annulé les dispositions légales autorisant l'utilisation dans le cadre d'une procédure de pièces volées.

Cette décision visait à neutraliser l'arrêt de la Haute Cour du début de l'année 2012 qui avait déclaré légale l'utilisation d'informations volées à la HSBC à Genève touchant quelque 15,000 clients.

Voir à ce sujet notre Newsletter mai-août 2012, page 9.

Décembre 2013 - Contrôle de la Loi des finances 2014

Par décision n° 2013-685 DC du 29 décembre, le Conseil constitutionnel a validé « la contribution exceptionnelle de solidarité », soit la taxe de 75% que les entreprises doivent prélever sur les rémunérations annuelles supérieures à € 1 million.

Avec effet au 1^{er} janvier 2018, le Conseil a également abrogé le régime dérogatoire remontant à 1801 (« Arrêté Miot ») exonérant de l'impôt successoral des immeubles sis en Corse.

ILES CAYMAN**Septembre 2013 - Refus et retrait d'assistance administrative**

Le 13 septembre, la Grande Cour a annulé une décision de l'autorité fiscale de fournir des informations au fisc australien. Plus précisément, l'autorité fiscale s'est vue imposer la révocation du consentement déjà donné, l'obligation de requérir en retour les documents transmis ainsi que la destruction de toutes copies. La cour a précisé que si l'assistance administrative était conventionnellement due aux autorités australiennes, elle ne devait pas pour autant porter préjudice aux personnes impliquées. En l'espèce, l'autorité fiscale ne s'était pas assurée que seules les informations pour les périodes postérieures au 1^{er} juillet 2010 pouvaient être communiquées. De plus, ces informations avaient été fournies sans que le consentement de la justice eût été sollicité. Enfin, l'autorité fiscale avait manqué à son obligation d'identifier aux personnes impliquées l'Etat requérant et la nature générale des informations requises, ce qui est une exigence légale en dehors des procédures pénales.

Novembre 2013 - Interprétation restrictive du principe Hastings-Bass sera ignorée

Le Ministre de la justice a annoncé le 28 novembre que les tribunaux des Iles continueront de permettre aux trustees de corriger leurs erreurs au moyen d'une interprétation large de la règle Hastings-Bass en dépit de la récente décision de la Cour suprême du Royaume-Uni.

Voir notre Newsletter précédente, page 16.

ILES VIERGES BRITANNIQUES**Décembre 2013 - Exécution des jugements étrangers**

Avec l'arrêt du 5 décembre de la Cour d'appel, une interprétation large a été donnée au §7.5(3)(b) du Code de procédure civile en ce sens que l'exécution de jugements et sentences arbitrales autres que ceux d'Angleterre et des Pays de Galles ne sera plus entravée pour des raisons de procédure.

INDE**Novembre 2013 - Prestation de services techniques au regard de la CDI avec la Suisse**

L'affaire portée par Device Driven (India) Pvt Ltd, spécialisée dans la création et la commercialisation de logiciels téléphoniques, devant le Tribunal fiscal d'appel (Income Tax Appellate Tribunal, ITAT) de Cochin et tranchée par la décision N° 232/Coch/2013 du 29 novembre, concernait à l'origine la déductibilité, au regard des sections 10A et 10B de l'Income Tax Act 1961, des prestations payées à un résident étranger en vertu d'un contrat d'agence commerciale. Comme le prestataire était résident suisse, le cas a également été examiné au regard de la CDI.

Le tribunal a jugé que les services rendus dépassaient le cadre normal d'un simple contrat d'agence commerciale en raison des compétences techniques mises à contribution de l'agent, par ailleurs seul agent commercial à l'étranger et en outre administrateur de la société.

Alors que la contribuable soutenait qu'en l'absence d'établissement stable en Inde de l'agent résident suisse, ses bénéficiaires n'étaient imposables qu'en Suisse en vertu de l'article 7 CDI, le tribunal a estimé que, relevant d'une profession indépendante, les revenus de l'agent étaient imposables en Inde, conformément à l'article 14 alinéa 1 lit. a) CDI dès lors qu'il y disposait d'une base fixe pour l'exercice de ses activités, cette base étant constituée par la société indienne dont il était l'administrateur.

L'on peut se demander si l'article 12 alinéa 4 CDI n'aurait pas mieux servi les intérêts de la recourante, surtout compte tenu de l'importance accordée en l'espèce aux compétences techniques de l'agent, l'existence d'un établissement stable, (base fixe) ayant à peine été étayée.

ITALIE

Octobre 2013 - Nouvelles obligations de déclaration pour les trusts

Selon les nouvelles règles introduites le 4 septembre, l'obligation d'information touche les bénéficiaires déjà déterminés de 25% au moins des actifs en trust, ceux qui ne sont pas encore déterminés mais qui font partie d'une classe de bénéficiaires clairement établie et les personnes qui exercent un contrôle d'au moins 25% sur les actifs en trust.

Par ailleurs, les trustees sont obligés d'identifier le Settlor, les bénéficiaires, le Protector, et de dévoiler la durée du trust lorsque dans ses actifs se trouve 2% ou plus d'actions ordinaires de sociétés cotées en bourse ou de contrats entre actionnaires relatifs à de telles actions. Les amendes en cas de violation de ces dernières règles vont de € 5,000.- à € 500,000.- si la déclaration a lieu dans les deux mois suivant l'évènement en question et de € 25,000.- à € 2,500,000.- si elle intervient plus de deux mois après.

JERSEY

Septembre 2013 - Le principe Hastings-Bass devant la Cour royale

Dans le numéro précédent de notre Newsletter, nous vous avons fait part du changement de jurisprudence adopté par la Cour royale du Royaume- Uni, avec les conséquences qu'il emporte sur la responsabilité des Trustees (p. 16).

A son tour, dans son arrêt du 17 septembre *In the matter of the Onorati Settlement [2013] JRC 182*, la Cour royale de Jersey a eu à se prononcer sur la question de savoir dans quelle mesure une mauvaise décision des Trustees était corrigible par la justice. Rappelons à ce sujet que le principe Hastings-Bass avait été appliqué pour la première fois dans l'arrêt *RE Green GLG Trust [2002] JLR 571* et que l'affaire *Sieff v Fox [2005] EWHC 1312* en constituait la principale référence.



Dans le cas d'espèce, le Trustee avait omis de prendre conseil fiscal avant de procéder à certaines distributions destinées à l'acquisition d'un immeuble à l'étranger : au lieu de faire la distribution à la mère, bénéficiaire, résidente mais non-domiciliée au Royaume-Uni pour qu'elle fasse ensuite une donation pour ledit achat à ses filles, qui, elles, étaient à la fois domiciliées et résidentes du Royaume-Uni, a fait la distribution directement à celles-ci, ce qui a conduit à une charge fiscale inutile de £ 368,000.-.

La Cour a annulé cette décision et a fait réintégrer la distribution dans les actifs du trust, ce qui évidemment était sans conséquence sur la facture fiscale. Bien que les deux conditions, plus restrictives, posées par la Cour royale du Royaume-Uni fussent en l'espèce réunies, la Cour royale de Jersey a néanmoins précisé que la doctrine de l'erreur demeurerait également applicable sur l'île dans des circonstances larges (donc non seulement en cas de *breach of trust* suivi d'action intentée par les bénéficiaires).

Rappelons dans ce contexte que l'amendement N° 6 par la loi 201 à la Loi des Trusts de 1984, entrant en vigueur en ce début d'année, apporte plusieurs nouveautés par ses articles 47B à 47J. En particulier, le pouvoir des tribunaux de corriger les conséquences non souhaitées découlant d'actes ou omissions de la part des Settlor, Trustees ou d'autres personnes, se trouve dorénavant dans la loi. De même, certains actes de contribution d'avoirs en trust peuvent être annulés.

MALTE

Octobre 2013 - Naturalisation facilitée

Le Parlement maltais a approuvé un projet de loi visant à accorder la nationalité (y compris donc le passeport européen) à des ressortissants autres que les membres de l'Union européenne et de la Suisse pour un investissement minimal de € 650,000.- (plus € 25,000.- pour l'épouse et par enfant mineur). En plus de ces montants, non récupérables, le candidat doit acheter des obligations d'Etat ou des actions pour un montant d'au moins €150,000.-, à moins qu'il opte pour l'achat d'une propriété d'au moins € 350,000.- ou qu'il en loue une avec un loyer annuel minimal de € 16,000.-. Ces actifs doivent être détenus pour une période d'au moins cinq ans.

A notre connaissance, la seule autre possibilité aujourd'hui d'acquérir une nationalité par investissement, sans aucune présence dans le pays, est offerte par la Fédération de Saint-Christophe-et-Niévès avec son programme « Nationalité par investissement » mis en place en 1984 déjà. A Saint-Christophe-et-Niévès, un investissement minimal de US\$ 250,000.-, non récupérable, est requis ou l'achat d'une propriété d'au moins US\$ 400,000.-, celle-ci pouvant être vendue au bout de cinq ans.

Pendant ce temps, le Portugal, sans accorder la nationalité, offre un visa aux étrangers prêts à investir au moins € 500,000.- dans une propriété qu'ils conserveront durant cinq ans au moins. Ce programme n'exige non plus la présence dans le pays.

A l'évidence, les partis dans ces pays ne sont pas dérangés par la discrimination que certains milieux politiques combattent en Suisse en cherchant à abolir l'impôt sur la dépense réservé aux étrangers...

NOUVELLE-ZELANDE**Septembre 2013 - Modification de la législation sur les trusts**

Au bout de quatre ans de travaux, la Commission législative a rendu public le 11 septembre son rapport intitulé « Review of the Law of Trusts : a Trusts Act for New Zealand (R130) ». Il s'agit d'un rapport de 277 pages contenant 51 recommandations visant à moderniser la législation sur les trusts de la Nouvelle-Zélande dont la principale source aujourd'hui est le Trustee Act de 1956.

Parmi les modifications, le projet de loi permettra aux tribunaux d'annuler les trusts simulés. Le projet contient également une liste d'obligations légales pour les trustees. Parmi les clauses les plus importantes, on citera celle visant à affaiblir les moyens des trustees de se protéger en limitant leur responsabilité, y compris lorsque la violation de leurs obligations relève de malhonnêteté. Une autre disposition prévoit l'obligation pour les trustees d'informer les bénéficiaires potentiels de leurs droits : toute personne qui a une possibilité réelle de recevoir une distribution d'un trust doit être avisée de sa qualité de bénéficiaire et elle aura ainsi droit aux informations.

La durée de vie d'un trust passera de 80 ans à 150 ans.

Le Gouvernement prendra position sur ce rapport avant de la présenter au Parlement.

PANAMA**Décembre 2013 - Passage du principe de la territorialité à celui de l'universalité**

Sans avis ou consultation préalable, le 30 décembre le Parlement a adopté la loi 120/2013 portant le changement fondamental dans le système fiscal du Panama – imposition des bénéfices mondiaux des sociétés et non plus seulement de ceux réalisés sur le territoire national.

Se rendant compte des énormes conséquences fiscales pour le pays, par sa résolution N° 1 du 2 janvier 2014, le Conseil des Ministres a proposé le rétablissement du système antérieur, avec effet rétroactif. Le projet 694/2013 dans ce sens a été approuvé par le Parlement.

En fin de compte il s'agit donc, heureusement, d'un non-événement.

La leçon de cet incident législatif a été de provoquer un mouvement en vue de l'inscription du principe de la territorialité dans la Constitution, procédure qui, par sa complexité, prendra quelque temps.

ROYAUME-UNI**Septembre à décembre 2013 - Accords d'échange automatique d'informations**

Pendant ces mois, le Royaume-Uni a signé plusieurs accords établissant l'échange automatique d'informations – avec Jersey, Guernesey, l'Île de Man, les Îles Vierges Britanniques, Turks & Caïcos notamment.

Novembre 2013 - Complément au RDRM

Le 7 novembre, les autorités fiscales (HMRC) ont ajouté une page à leur manuel *Residence, Domicile and Remittance Basis Manual* (RDRM) complétant leurs indications d'août 2013 par des cas pratiques utiles à toutes personnes résidentes et non domiciliées au Royaume-Uni pour mesurer le risque de certaines opérations qui pourraient être qualifiées de rapatriement (« remittance »).

Novembre 2013 - Registre des bénéficiaires économiques

Dans une lettre du 14 novembre adressée au Président de l'Union européenne et rendue publique, le Premier Ministre britannique, fervent partisan de registres nationaux pour bénéficiaires effectifs, a plaidé en faveur de l'exclusion des trusts de ces registres.

Cette prise de position vient à contre-courant de la tendance actuelle d'établir de tels registres et de renforcer l'exigence de déclaration, qu'il s'agisse de la Belgique, de Chypre, de la France ou de l'Italie.

RUSSIE**Novembre 2013 - Refus du FATCA**

Par communiqué du 2 novembre, le Ministère des Affaires étrangères a confirmé que le Gouvernement russe ne reconnaissait pas la nature extraterritoriale du FATCA et que la Russie n'entendait pas s'y soumettre.