

## MOT D'INTRODUCTION

Chère Madame, cher Monsieur,

Avec notre deuxième numéro de l'année, concernant la période de **mai à août 2013**, nous venons à notre façon marquer la fin d'un été riche en informations, principalement de nature fiscale.

Nous vous souhaitons autant de plaisir à lire ce nouveau numéro que nous en avons eu à le préparer, soucieux toujours de vous fournir des informations variées, relevant pourtant de nos domaines d'activité, de lecture aisée et, chaque fois que c'est possible, agrémentées de quelques observations.

Avec ce numéro, nous aimerions avoir votre avis en particulier sur la fréquence des parutions de notre Newsletter – une fois tous les quatre mois. Elle a en effet tendance à devenir de plus en plus volumineuse mais nous craignons de l'appauvrir si nous devons en limiter les pages. Nous nous demandons donc s'il ne serait pas plus judicieux d'en augmenter la cadence dès l'année prochaine pour vous la livrer tous les deux mois. Cette accélération permettrait aussi de vous faire suivre de plus près l'actualité, dont l'évolution s'est également accélérée. Vos réactions nous tiennent à cœur !

Enfin, il n'y a pas que des nouveautés fiscales. Nous avons le plaisir d'informer ceux d'entre vous qui ne l'auraient pas relevé dans la presse que depuis peu, notre groupe s'est allié au Groupe Fidexpert ([www.fidexpert.ch](http://www.fidexpert.ch)) dans le but commun d'augmenter et de renforcer nos capacités respectives de vous servir avec le souci de qualité et d'efficacité que nous partageons. Ce rapprochement doit préserver le service personnalisé que chaque société des deux groupes continuera à assurer.

ILEX Groupe – Genève, Lausanne, Lugano



## Sélections d'actualité (mai à août 2013)

### Suisse

Mai 2013	Révision de la loi sur les bourses et le commerce des valeurs mobilières (LBVM) .....	4
Mai à juillet 2013	Entraide administrative selon la CDI CH-USA .....	4
Mai 2013	Complicité dans une fraude fiscale.....	5
Mai 2013	Projet d'uniformisation du droit pénal fiscal.....	5
Juin 2013	FATCA.....	6
Juin 2013	Taxes causales.....	6
Juin 2013	Capital bons de participation émis par une société coopérative.....	7
Juin 2013	Remise de la TVA.....	8
Juin 2013	Révision d'un arrêt du Tribunal fédéral suite à un arrêt de la Cour européenne des droits de l'homme.....	8
Juin 2013	Assujettissement illimité d'une société étrangère.....	9
Juillet 2013	Directive concernant la loi fédérale sur l'imposition internationale à la source (LISint).....	9
Juillet 2013	Nouvelle CDI avec la France contre la double imposition des successions.....	9
Juillet 2013	Protection des personnes travaillant dans le domaine de l'érotisme.....	10
Juillet 2013	Circulaire AFC sur les bénéficiaires en capital résultant d'aliénation d'immeubles sis en zone à bâtir et faisant partie de la fortune commerciale d'agriculteur .....	10
Juillet 2013	Circulaire AFC sur l'imposition des participations de collaborateur .....	10
Août 2013	Décision de la cour de Justice du canton de Genève concernant la déductibilité de frais d'avocats en cas de divorce .....	10
Août 2013	Révision de la loi sur l'assistance administrative fiscale (LAAF) .....	11
Août 2013	Paiement sans réserve de la TVA.....	11
Août 2013	Premier AERF (TIEA).....	11
Août 2013	Règlement du différend fiscal avec les Etats-Unis.....	12



### **Belgique**

Juin 2013	Projet de loi modifiant le régime actuel de régularisation.....	12
Juillet 2013	Nouvelles obligations pour les settlors et les bénéficiaires de trusts.....	12

### **Etats-Unis d'Amérique**

Juin 2013	Impôts, nationalité, personae non gratae.....	13
Juin 2013	Registre des bénéficiaires économiques.....	13
Août 2013	Suspension du permis de conduire pour non-paiement des impôts.....	13

### **France**

Juin 2013	Nouveau programme de régularisation.....	13
Juillet 2013	Lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière ....	13

### **Jersey**

Juin 2013	Premier arrêt en matière d'AERF (TIEA).....	14
-----------	---	----

### **Luxembourg**

Juillet 2013	Echange de notes entre le Luxembourg et le Japon.....	14
Août 2013	La Fondation patrimoniale.....	15

### **Panama**

Août 2013	Nouvelle loi relative à l'immobilisation des actions au porteur.....	15
-----------	--	----

### **Royaume-Uni**

Mai 2013	Le principe Hastings-Bass actualisé.....	16
Mai 2013	Impôt sur les successions prélevé tous les dix ans (periodic charges) ou à la sortie d'actifs d'un trust (exit charges).....	17
Juin 2013	"Piercing the corporate veil" (lever le voile corporatif).....	17
Juillet 2013	Registre des bénéficiaires économiques.....	17
Août 2013	Nouvelles obligations de communication.....	18

**SUISSE****Mai 2013 - Révision de la loi sur les bourses et le commerce des valeurs mobilières (LBVM)**

Les dispositions révisées concernant la lutte contre les comportements abusifs sur le marché sont entrées en vigueur le 1<sup>er</sup> mai. Ces modifications portent sur un élargissement du cercle des auteurs potentiels d'infractions (par l'introduction par exemple de la catégorie d'initiés fortuits) et du catalogue des infractions. Sur un autre plan, la FINMA se voit conférer des compétences élargies pour sanctionner les comportements abusifs commis par des personnes assujetties ou non à sa surveillance. La compétence de juger et de sanctionner sur le plan pénal en matière de délits d'initiés est déplacée des autorités cantonales de poursuites pénales au Ministère public de la Confédération et au Tribunal pénal fédéral.

*L'importance de ces modifications doit inciter tant les sociétés suisses que les sociétés étrangères dont les valeurs sont cotées ou admises au négoce auprès d'une bourse à adapter le règlement en matière de délits d'initiés.*

Le droit sur les OPA a aussi été modifié sur plusieurs points.

**Mai/juin/juillet 2013 - Entraide administrative selon la CDI CH-USA**

Le 2 mai, le Tribunal administratif fédéral a rendu un nouvel arrêt (A-6475/2012) en la matière, rejetant le recours d'assujettis aux impôts américains.

Le tribunal a confirmé sa jurisprudence sur les points suivants :

- tant que le Protocole du 23 septembre 2009 modifiant la CDI (principalement pour permettre l'échange d'informations aussi en cas de soustraction) n'est pas en vigueur, seuls les fraudes et les délits semblables peuvent justifier les demandes d'entraide;
- les délits visés sont réalisés lorsqu'ils sont constitutifs d'une fraude fiscale au sens de l'article 186 LIFD ou lorsqu'ils comprennent un élément astucieux au sens de l'article 14 DPA;
- le système de l'intermédiaire qualifié repose sur un rapport de confiance particulier dont l'abus est constitutif de fraude;
- il est admissible que l'état de fait pertinent présenté par l'Etat requérant soit lacunaire ou contienne même des contradictions. L'AFC est liée par l'état de fait présenté dans la requête sauf à ce que celle-ci paraisse d'emblée infondée en raison de fautes, de lacunes ou de contradictions manifestes. L'examen de l'AFC se limite à une analyse prima facie des conditions posées à l'article 26 CDI;

- l'existence de soupçons fondés au sujet d'un cas de fraude ou délits semblables doit être admise lorsqu'un nombre suffisant d'indices rend l'état de fait incriminé plausible;
- il n'est pas requis que le soupçon se porte sur un auteur concret; l'existence de soupçon suffit pour accorder l'entraide;
- une contradiction entre les formulaires A et W-8BEN n'est un indice de l'existence d'un délit que si d'autres critères s'y ajoutent, tel que le non-respect de la structure mise en place.

Trois autres arrêts rendus peu après par la même instance dans le cadre de la même CDI méritent d'être signalés – le 21 mai (A-6052/2012 et A-6066/2012), le 29 mai (A-6505/2012, rappelant notamment la différence entre les demandes groupées et la pêche aux renseignements) et le 6 juin (A-6385/2012).

Devenu depuis le 1<sup>er</sup> février 2013 instance suprême en matière d'échange de renseignements (art. 83, let. h, 84a et 100, al. 2, let. b LTF), le Tribunal fédéral a rendu son premier arrêt en la matière le 5 juillet (2C\_269/2013) sur un recours contre l'arrêt du Tribunal administratif fédéral du 13 mars (A-6011/2012). Par une majorité de quatre voix contre une, les juges ont rejeté le recours en confirmant que les demandes groupées sont admissibles sous la CDI de 1996, donc en matière de fraude fiscale.

### **Mai 2013 - Complicité dans une fraude fiscale**

Dans son arrêt du 17 mai (6B\_711/2012), le Tribunal fédéral a confirmé la complicité dans une fraude fiscale dont s'était rendu coupable l'organe de révision d'une société soleuroise, celle-ci ayant remis ses comptes annuels aux autorités fiscales avec le rapport de révision, lequel avait conclu à la conformité des comptes avec les exigences légales et statutaires.

Or le fisc a qualifié certaines charges de prestations appréciables en argent et a procédé à leur reprise. Après avoir rappelé que la fraude fiscale est constituée par le simple envoi de titres inexacts ou faux aux autorités fiscales pour les tromper en commettant une soustraction d'impôt, le tribunal a débouté la recourante et a confirmé sa complicité.

*Cet arrêt illustre bien l'importance de ne livrer aux autorités fiscales que les pièces requises par la loi, sans préjudice au devoir de collaboration qui, en l'espèce, n'est pas en cause.*

### **Mai 2013 - Projet d'uniformisation du droit pénal fiscal**

Le 30 mai, le Conseil fédéral a ouvert une procédure de consultation visant à uniformiser le droit pénal fiscal, essentiellement en soumettant l'impôt sur le revenu et la fortune, à la loi sur le droit pénal administratif (DPA), actuellement applicable aux impôts indirects. La réforme porte principalement sur la procédure mais elle touche aussi certaines dispositions de fond.

*Globalement, la réforme a pour effet de renforcer les pouvoirs d'investigation et de jugement des administrations fiscales en matière pénale. Si elle est bienvenue à plusieurs égards, le principal point d'achoppement constitue, à n'en pas douter, l'accès direct aux informations bancaires qu'elle offre aux autorités fiscales.*

*Avec la criminalisation du droit pénal fiscal selon les recommandations du GAFI (voir notre précédent numéro, p. 7) et la modification de la loi sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale (LAAF) – voir août ci-après – c'est le troisième volet du renforcement en cours du droit pénal fiscal.*

### **Juin 2013 - FATCA**

Le 7 juin, la Suisse et les Etats-Unis ont signé le protocole d'entente concernant l'accord FATCA.

Pour l'essentiel, ce protocole résume les obligations des institutions financières suisses, clarifie la relation avec le système de Qualified Intermediary et confirme le système d'auto-déclaration simplifiée pour les bénéficiaires effectifs exemptés dans le cadre de l'accord.

Cet accord passe actuelle devant les Chambres fédérales et son approbation est hors de doute. Il entrera en vigueur le 1<sup>er</sup> juillet 2014.

*C'est à notre sens un accord déguisé d'un échange automatique d'informations en direction des Etats-Unis.*

### **Juin 2013 - Taxes causales**

Statuant sur un recours déposé par trente communes, le Tribunal fédéral a annulé, dans un arrêt du 10 juin (2C-226/2012) la loi genevoise n° 10'900 du 15 décembre 2011 modifiant la loi sur l'organisation des Services industriels du canton. Cet arrêt est intéressant à plusieurs égards :

- le tribunal a accordé aux communes la qualité pour recourir, jugeant que l'article 89 alinéa 1 LTF visant les particuliers leur bénéficiait dès lors qu'elles étaient atteintes, comme un particulier, dans leur situation matérielle et qu'elles avaient un intérêt digne de protection;
- la redevance d'utilisation du domaine public à la charge d'une entreprise qui distribue de l'électricité sur un territoire donné est une charge causale, mais elle est indépendante des coûts et en ce sens se rapproche de l'impôt;
- toutefois, le principe d'équivalence demeure applicable, ce principe concrétisant l'interdiction de l'arbitraire en matière de contributions causales. Le montant de chaque redevance doit donc être en rapport avec la valeur objective de la prestation fournie et rester dans des limites raisonnables.

La loi attaquée prévoyait une augmentation de la redevance annuelle due au canton à 40 % des recettes brutes pour l'utilisation du réseau électrique en 2012 et à 25 % pour les deux années suivantes, au motif que les Services industriels étaient requis de participer à l'effort nécessaire pour assainir les finances du canton à concurrence de quelque 120 millions sur trois ans. En l'occurrence donc, l'augmentation de la redevance était sans lien avec une modification de l'usage du domaine public du canton et rien ne permettait d'expliquer pour quelle raison la redevance due au canton devait atteindre des recettes brutes disproportionnées par rapport à la redevance dévolue aux communes. Obéissant à un objectif purement fiscal et violant le principe d'équivalence applicable en matière de taxes causales, la redevance prévue par la loi attaquée a été jugée inadmissible en tant que taxe causale.

*On relèvera au passage que les frais judiciaires fixés par le Tribunal fédéral s'élèvent à Fr. 100'000 et que l'indemnité à titre de dépens est de Fr. 50'000. L'on pourrait y voir une sanction (à charge évidemment des contribuables) du hold-up fiscal perpétré par le canton.*

### **Jun 2013 - Capital bons de participation émis par une société coopérative**

Les bons de participation sont-ils admissibles au sein société coopérative, telle est la question tranchée par le Tribunal administratif fédéral dans un arrêt très circonstancié du 13 juin (B-6017/2012). Le tribunal était saisi du recours d'une société coopérative contre la décision négative de l'Office fédéral de la justice sur le projet de modification des statuts qui lui avait été soumis.

Avant d'examiner la question de fond, le tribunal a consacré un considérant à l'examen de la décision de constatation requise et rendue dans ce contexte. En effet, la recourante n'avait pas déposé une réquisition d'inscription mais, à titre préalable, un projet de statuts. Le tribunal a admis que les conditions fixées à l'article 25 PA régissant la procédure de constatation étaient en l'espèce réunies et que par conséquent la recourante était en droit d'obtenir une décision de constatation.

Le second aspect concerne le fond, à savoir l'admissibilité des bons de participation dans le silence de la loi. Après un examen systématique des travaux préparatoires et de la doctrine, le tribunal a conclu que le silence du législateur est un silence qualifié et a admis la possibilité pour une coopérative aussi d'émettre des bons de participation : la liberté contractuelle des coopérateurs de les prévoir statutairement ne heurte ni la prohibition d'un capital prédéterminé (art. 828, al. 2 CO) – qui ne vise que le capital de base (Genossenschaftskapital) et non pas l'ensemble du capital propre – ni le principe de la porte ouverte (art. 839 CO).

Le tribunal a également précisé que, contrairement aux titres des parts sociales, les bons de participation peuvent être émis par une coopérative même comme des papiers-valeurs.

Il a enfin rappelé que le principe de l'égalité de traitement (art. 854 CO) n'est de toute façon pas absolu et a conclu par conséquent que les bons de participation ne créent pas une inégalité de traitement prohibée. Le projet de statuts dans le cas d'espèce ne prévoyait pas de droit de vote pour les bons de participation; le tribunal a précisé qu'il n'aurait pas été juste d'étendre le droit de vote aux titulaires de bons de participation.

*Ainsi, les bons de participation constituent un capital d'un type particulier et les titulaires ont des droits qui sont différents de ceux des coopérateurs. Cet instrument confère un caractère quelque peu hybride à la société coopérative qui les émet.*

### **Juin 2013 - Remise de la TVA**

Par rapport à la loi précédente (art. 51), la LTVA actuellement en vigueur a étendu les cas de remise d'impôt (art. 92 al. 1). Dans un arrêt du 15 avril 2011, le Tribunal administratif fédéral avait eu l'occasion de rappeler la non-rétroactivité de la nouvelle disposition (A-3469/2010).

Dans son arrêt du 18 juin 2013 (A-6523/2012), la même instance a examiné les conditions fixées à l'octroi de la remise dans la nouvelle disposition. Elle a relevé notamment la différence d'appréciation imposée par le législateur des conséquences que le paiement de l'impôt entraînerait selon qu'il s'agit d'une demande de facilités de paiement (art. 90 al. 1 LTVA) ou d'une demande de remise (art. 92 al. 1 lit. a) LTVA).

Le tribunal a rappelé ensuite que l'octroi de la remise n'est pas un droit de l'assujetti tout en se joignant à la critique que la doctrine adresse à cette position.

Le tribunal a confirmé, pour ce qui est de l'article 92 alinéa 1 LTVA, l'application du principe que les erreurs commises par les mandataires des contribuables sont imputables à ceux-ci.

Enfin, le tribunal a donné une interprétation restrictive de la gratuité de la procédure prévue à l'article 92 alinéa 5 LTVA en se fondant sur la PA et a conclu à des frais de procédure à son niveau.

### **Juin 2013 - Révision d'un arrêt du Tribunal fédéral suite à un arrêt de la Cour européenne des droits de l'homme**

L'arrêt du 21 juin du Tribunal fédéral (2F-24/2012) rappelle les exigences posées à l'article 122 LTF pour fonder la révision d'un de ses arrêts suite à un arrêt de la Cour européenne, à savoir la constatation par celle-ci, dans un arrêt définitif, de la violation de la CEDH, violation dont la révision de l'arrêt attaqué constitue le moyen nécessaire pour remédier à cette violation. Dans le cas d'espèce, la demande de révision a été rejetée au motif que les irrégularités de procédure ne constituent un motif de révision que si elles ont été déterminantes pour la solution de fond.

*Rappelons qu'en matière fiscale, le recours à la Cour européenne des droits de l'homme n'est possible que pour le volet pénal des infractions. Rappelons aussi que le projet de réforme du droit pénal fiscal, actuellement en consultation (voir mai ci-dessus), aura pour effet de séparer clairement la procédure de rappel de celle en soustraction et de corriger le déséquilibre entre les moyens à disposition des autorités et la protection contre l'auto-incrimination du contribuable.*

**Jun 2013 - Assujettissement illimité d'une société étrangère**

Dans l'arrêt du 27 juin (2C\_1086/2012, 2C\_1087/2012), le Tribunal fédéral, en rappelant notamment ses arrêts 2A.560/2002 du 8 septembre 2003 et 2A.321/2003 du 4 décembre 2003, a confirmé que le lieu de l'administration effective d'une société, qui est l'un des critères de l'assujettissement illimité des personnes morales, est le lieu de conduite des affaires courantes dans le cadre de son but social et qu'en cas de pluralité de lieux, il faut chercher celui qui l'emporte. Le lieu de la simple gestion administrative n'est pas décisif, tout comme le lieu des décisions de haut niveau.

Dans le cas d'espèce, l'activité d'une société de Guernsey comprenait la mise à disposition de prêts à des sociétés affiliées par financement auprès de la société-mère. Le tribunal a examiné de manière comparative la substance à Guernsey et à Zoug au regard des charges courantes et a conclu que la société était bien assujettie de manière illimitée à l'impôt sur le bénéfice et le capital dans le canton de Zoug.

*Rappelons que l'assujettissement illimité aux impôts directs n'entraîne pas automatiquement assujettissement à l'impôt anticipé (art. 9, al. 1 LIA).*

**Juillet 2013 - Directive concernant la loi fédérale sur l'imposition internationale à la source (LISint)**

Le 17 juillet, l'Administration fédérale des contributions a publié la directive concernant la LISint et les accords Rubik avec l'Autriche et le Royaume Uni.

En quelque 60 pages, l'AFC donne une vue d'ensemble détaillée utile aux agents payeurs.

**Juillet 2013 - Nouvelle CDI avec la France contre la double imposition des successions**

Une année après l'avoir paraphée, la Suisse a signé la nouvelle convention avec la France contre la double imposition des successions. Le texte signé comporte trois modifications mineures, dont l'une n'est que le fait du temps écoulé depuis son paraphe.

*Dans une Newsletter spéciale, nous avons eu l'occasion de dire tout le mal que nous pensions de la nouvelle convention et pourquoi. Les modifications apportées une année plus tard ne sont là que pour faire croire que le Conseil fédéral a recouvré une capacité de négociation, capacité qu'il avait perdue depuis bien longtemps, et pour lui permettre de s'accorder un nouvel auto-satisfécit. Quant aux espoirs avancés que les concessions accordées permettraient de régler d'autres différends avec la France, ils rappellent l'échec de cette même attitude vis-à-vis des Etats-Unis. Accepter des concessions aujourd'hui pour obtenir d'éventuels avantages futurs n'est pas une technique de négociation, c'est une illusion puérile; dans un contexte sans commune mesure, d'aucuns l'avaient appris à leurs dépens à Munich en 1938.*

**Juillet 2013 - Protection des personnes travaillant dans le domaine de l'érotisme**

Un groupe d'experts a été chargé de présenter un rapport sur la question d'ici janvier 2014, le statut d'artiste de cabaret ne faisant plus illusion.

*Il n'y a pas que la fiscalité qui évolue...*

*Cette réforme est à prendre en relation avec le contrat de prestations sexuelles qui sera préparé à la suite de l'adoption par les deux Chambres fédérales d'une initiative déposée par le canton de Berne.*

**Juillet 2013 - Circulaire AFC sur les bénéficiaires en capital résultant d'aliénation d'immeubles sis en zone à bâtir et faisant partie de la fortune commerciale d'agriculteur**

Publication le 17 juillet 2013 de la circulaire no 38 traitant de l'appréciation, dans le cadre de l'impôt cantonal sur le revenu, du transfert d'un terrain à bâtir qu'un agriculteur effectue de sa fortune commerciale à sa fortune privée.

*La présente circulaire résulte d'un arrêt du Tribunal fédéral du 2 décembre 2011 (2C\_11/2011) et explique les notions qui y ont été retenues.*

**Juillet 2013 - Circulaire AFC sur l'imposition des participations de collaborateurs**

Publication le 22 juillet 2013 de la circulaire no 37 traitant de l'imposition des participations proprement et improprement dites des collaborateurs. Nous vous renvoyons à notre Newsletter septembre à décembre 2012 (page 11) pour en connaître la teneur.

*Cette circulaire expose le fonctionnement de l'imposition suite à l'entrée en vigueur, au 1er janvier 2013, de la loi fédérale du 17 décembre 2010 sur l'imposition des participations de collaborateurs. A noter, la présence d'appendices et d'annexes à la circulaire qui comprennent des modèles et exemples de situations et d'impositions, en particulier, transfrontalières.*

**Août 2013 - Décision de la Cour de justice du canton de Genève (ATA/541/2012) du 21 août 2013 concernant la déductibilité de frais d'avocats en cas de divorce**

Les frais d'avocat engagés par la recourante sont en relation directe avec le revenu obtenu, à savoir la pension alimentaire que son époux a été condamné à lui verser par les autorités judiciaires. Il est conforme à l'expérience de la vie que les justiciables se fassent assister par un avocat au cours d'une procédure de ce genre. Les honoraires d'avocat doivent dès lors être déduits du revenu en question, tant en matière d'impôt cantonal et communal que d'impôt fédéral direct.

*Cet arrêt, qui pourrait être porté devant le Tribunal fédéral, confirme le principe reconnu de la déductibilité des frais d'acquisition du revenu (déductions organiques).*

**Août 2013 - Révision de la loi sur l'assistance administrative fiscale (LAAF)**

A peine entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> février, la voici déjà, depuis le 14 août, l'objet d'une consultation en vue de sa modification !

Les changements proposés visent en premier lieu à permettre :

- la transmission d'informations sans préavis aux personnes visées par une procédure,
- la communication d'informations même en présence de données acquises illégalement.

*Pressé par la réunion du G20 de juillet, raccourcissant à un mois la procédure de consultation, le Conseil fédéral s'évertue à rhabiller la LAAF dans l'habit que l'OCDE lui a taillé pour que la prochaine Peer Review d'octobre 2013 fasse les louanges de l'élève suisse. Et tant pis pour les déclarations faites haut et fort par le même Conseil fédéral, il y a à peine quelques mois encore, que les données volées ne pourraient être utilisées, et tant pis pour quelques garanties de procédure devenues sans doute du jour au lendemain archaïques. Le Parlement devient ainsi une chambre d'enregistrement d'un ordre juridique nouveau, imposé par l'étranger sous la menace déjà connue de la liste noire. Peut-on encore voir une différence entre "alignement" et "capitulation" ?*

**Août 2013 - Paiement sans réserve de la TVA**

L'arrêt du 27 août du Tribunal administratif fédéral (A-4978/2012) rappelle quelques principes bien connus :

- une réclamation motivée en détail contre une décision de l'AFC peut être transmise, à la demande ou avec le consentement du recourant, à titre de recours au Tribunal administratif fédéral (art. 83, al. 4 LTVA);
- une décision d'irrecevabilité ne peut être attaquée que sur les motifs d'irrecevabilité;
- en cas de changement de loi, les dispositions de procédure, à la différence de celles de fond, s'appliquent immédiatement sur les procédures en cours (donc avec effet rétroactif);
- même en l'absence de dispositions explicites dans la loi, le remboursement de l'impôt indu doit être accordé, le principe de l'enrichissement illégitime du Code des obligations étant repris par le droit public. Toutefois, pour les impôts soumis à l'auto taxation, le paiement indu doit avoir été fait avec réserve pour que la restitution en soit possible.

**Août 2013 - Premier AERF (TIEA)**

Le 28 août, la Suisse a signé son premier Accord sur l'Echange de Renseignements en matière Fiscale avec l'Ile de Man.

*Comme nous l'annoncions dans notre précédent numéro (p. 5), un tel accord avait déjà été paraphé avec Jersey. Des accords de ce type, aujourd'hui paraphés, existent déjà avec Guernsey et Andorre.*

*Ainsi, en l'absence de convention contre les doubles impositions avec ces quatre pays, l'échange de renseignements sur demande sera donc prochainement ouvert. Une attention particulière doit être vouée à l'article relatif aux renseignements en matière de trusts, d'importance pratique surtout pour les trois îles.*

### **Août 2013 - Règlement du différend fiscal avec les Etats-Unis**

Le 29 août a été rendu public le texte de l'accord conclu avec les Etats-Unis visant à régler le différend concernant la participation des banques suisses à des fraudes fiscales américaines. Les banques sont ainsi livrées à elles-mêmes pour régler leurs problèmes passés, à coup d'amendes (fiscalement déductibles !), et ce sans violer le droit suisse.

*L'on peut se demander si les Etats-Unis n'utiliseront pas cet accord comme modèle pour régler leurs différends du même type avec d'autres pays.*

### **BELGIQUE**

### **Juin 2013 - Projet de loi modifiant le régime actuel de régularisation**

Le Conseil des Ministres a approuvé un projet tendant à modifier le régime actuel de régularisation. La nouvelle mesure prévoit une amende de 15 % pour les violations fiscales mineures et de 20 % pour les cas plus graves. La procédure de régularisation est également ouverte à des indépendants et à ceux ayant violé les dispositions en matière de sécurité sociale. La nouvelle procédure s'applique du 15 juillet au 31 décembre 2013 et il est précisé que le régime ne sera pas prorogé au-delà de cette date.

Actuellement, la procédure n'est disponible que pour des revenus non déclarés des indépendants, la TVA et d'autres revenus non déclarés tels qu'intérêts, dividendes immobiliers et d'autres actifs. La nouvelle réglementation s'étend aux contributions sociales dues par les indépendants et à des fraudes fiscales graves ou organisées.

### **Juillet 2013 - Nouvelles obligations pour les settlors et les bénéficiaires de trusts**

Avec la nouvelle loi du 30 juillet, les résidents belges devront faire état dans leur déclaration fiscale annuelle dès 2014 de toute implication d'eux-mêmes, et même de leurs enfants mineurs, dans des trusts, mais aussi dans des fondations, établissements liechtensteinois et même des sociétés dans des juridictions à taux d'imposition plus faible que les taux belges.

Les sanctions de cette obligation sont l'amende d'EUR 1'500 à EUR 3'000'000 et même une peine privative de liberté de deux ans.

*L'on ne peut donc que recommander à toutes les personnes visées de régulariser leur situation au regard des impôts belges sur le revenu et les successions.*

**ETATS-UNIS D'AMERIQUE****Juin 2013 - Impôts, nationalité, personae non gratae**

Deux sénateurs ont introduit un projet de loi visant à interdire le retour sur sol américain des personnes qui auraient renoncé à leur nationalité américaine pour se soustraire à la fiscalité des Etats Unis.

**Juin 2013 - Registre des bénéficiaires économiques**

En réponse à l'initiative du Premier Ministre britannique de rendre accessible l'identité des bénéficiaires économiques des sociétés, la Maison Blanche a répondu mollement par une promesse de "forcefully advocate", une telle législation qui n'existe aujourd'hui pas sur le plan fédéral américain.

**Août 2013 - Suspension du permis de conduire pour non-paiement des impôts**

C'est la mesure introduite par l'Etat de New York pour les contribuables-détenteurs de permis de conduire pour des dettes fiscales dépassant USD 10'000.

A la fin du mois d'août, quelque 16'000 avis de suspension du permis de conduire ont été délivrées.

**FRANCE****Juin 2013 - Nouveau programme de régularisation**

Le 21 juin, les autorités fiscales ont émis une circulaire relative à la déclaration d'actifs à l'étranger.

Le programme annoncé est moins favorable que celui de 2009. La circulaire fait la distinction entre deux catégories de contribuables – ceux qui ont hérité d'un compte bancaire à l'étranger et ceux, ex-expatriés, qui ont encore des actifs à l'étranger qu'ils n'auraient pas déclarés à leur retour en France. Dans ces cas, l'amende est réduite de 40 à 15 %. Il ne semble pas par ailleurs que le recours à ce programme exonère les contribuables de poursuites pénales.

*Pour les contribuables français désireux de régulariser leur situation, ce programme semble offrir la dernière possibilité.*

**Juillet 2013 - Lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière**

Le projet de loi relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière (JUSX 1310904L) est presque "sous toit".

Il apporte des renforcements marqués au régime répressif de la fraude fiscale, en particulier de la fraude fiscale commise en bande organisée de même que de celle reposant notamment sur le recours à des comptes bancaires ou des structures à l'étranger, telles que les fiducies, les fondations et les trusts. Les peines encourues sont portées à sept ans d'emprisonnement et EUR 2'000'000 d'amende. Le champ de compétence de la Brigade nationale de répression de la délinquance fiscale est ainsi étendu au blanchiment et à la fraude fiscale. Les enquêteurs se trouvent dotés de techniques dites "spéciales" d'enquête telles que la surveillance, l'infiltration, la garde à vue de quatre jours. C'est le Procureur général de Paris à qui les autorités d'investigation et de répression répondront.

## **JERSEY**

### **Juin 2013 - Premier arrêt en matière d'AERF (TIEA)**

La Cour royale a rendu son premier arrêt en matière d'échange d'informations (à la demande de la Norvège dans le cas d'espèce) dans le cadre d'un AERF.

La question centrale était de savoir si la communication d'informations pouvait porter sur des faits antérieurs à l'entrée en vigueur de l'accord. La cour a rejeté le recours contre la communication au motif qu'il s'agissait d'affaires fiscales pénales ("criminal tax matters") et non pas d'autres questions fiscales ("all other tax matters"); la communication de faits antérieurs a été autorisée en raison de la gravité des infractions.

## **LUXEMBOURG**

### **Juillet 2013 - Echange de notes entre le Luxembourg et le Japon**

Cet échange de notes du 19 juillet a pour effet d'étendre les dispositions en matière d'échange d'informations aux sociétés de gestion de patrimoine familial (SPF). Les SPF ont hérité des sociétés holding 1929 luxembourgeoises le statut d'exonération fiscale et à ce titre elles ne peuvent se prévaloir des CDI du Luxembourg.

Originellement, la CDI entre le Luxembourg et le Japon prévoyait expressément que l'échange d'informations était exclu pour les sociétés holding et d'autres sociétés au bénéfice du même statut fiscal au Luxembourg.

*La CDI entre le Luxembourg et la Suisse exclut de la même manière du bénéfice conventionnel les SPF (art. 28).*

*Si le Japon et le Luxembourg ont jugé utile de préciser que même exclues du bénéfice conventionnel, les SPF tombent dans le champ d'application de l'échange d'informations, en l'absence d'une telle précision, comme c'est le cas actuellement entre la Suisse et le Luxembourg, un tel échange ne serait à notre avis pas possible.*

**Août 2013 - La Fondation patrimoniale**

Un projet de loi visant à introduire au Luxembourg la Fondation patrimoniale vient d'être déposé. Il s'agit d'une structure dite "orpheline" dont l'objet est d'administrer et de gérer un patrimoine au profit d'un ou plusieurs bénéficiaires ou buts autres que ceux réservés aux fondations réglementées par la loi du 21 avril 1928. Les caractéristiques principales de cette Fondation patrimoniale sont :

- dotée de la personnalité morale, elle sera constituée par acte notarié;
- elle sera gérée par un conseil d'administration avec le cas échéant la supervision d'un conseil de surveillance (obligatoire s'il y a plus de 5 bénéficiaires ou si le patrimoine dépasse EUR 20'000'000);
- le fondateur pourra conserver certaines prérogatives quant au changement à apporter aux statuts de la fondation et à l'éventuel règlement statutaire;
- les comptes annuels ne seront pas déposés au Registre du commerce;
- la dotation d'actifs mobiliers ou immobiliers sera soumise au seul droit fixe d'enregistrement. Le minimum de cette dotation est de EUR 50'000;
- des certificats nominatifs représentant des droits essentiellement patrimoniaux sur un actif détenu par la fondation peuvent être émis;
- elle sera pleinement imposable mais bénéficiera d'exemptions pour la plupart des revenus de capitaux mobiliers (intérêts, dividendes) et pour les revenus provenant de la cession de biens plus de six mois suivant leur date d'acquisition. Il en sera de même pour le capital et la valeur de rachat d'un contrat d'assurance contracté à titre individuel en cas de vie, invalidité ou décès. Elle ne bénéficiera pas des dispositions de la Directive sur l'épargne.

*Il s'agit à ce stade d'un projet de loi mais il est en droite ligne avec les efforts du gouvernement pour diversifier la place financière luxembourgeoise en y ajoutant de nouveaux instruments juridiques dans un pays de l'Union européenne offrant des gages de stabilité.*

**PANAMA****Août 2013 - Nouvelle loi relative à l'immobilisation des actions au porteur**

Suivant d'autres pays, le 6 août, le Panama a promulgué la loi n° 47 qui entrera en vigueur deux ans plus tard, obligeant les sociétés émettant des actions au porteur dans l'intervalle de les bloquer chez un dépositaire autorisé. Le délai pour les actions au porteur préexistantes est d'une année de plus. Il s'agit de la mise en place de l'une des recommandations du GAFI visant à instaurer un contrôle sur les actions au porteur.

*A titre de comparaison, rappelons que le Conseil fédéral avait aussi lancé une procédure de consultation, terminée le 1<sup>er</sup> juillet, comportant le même sujet. Le message qui devra être adressé aux Chambres fédérales avant la fin de l'année inclura une nouvelle mesure, de transparence alternative, en cas de dépôt de titres au porteur dématérialisés; le dépôt physique est en revanche pour l'instant abandonné pour ne pas gêner la réforme sur le droit des sociétés.*

## **ROYAUME UNI**

### **Mai 2013 - Le principe Hastings-Bass actualisé**

"Where trustees act under a discretion given to them by the terms of the trust, in circumstances in which they are free to decide whether or not to exercise their discretion, but the effect of the exercise is different from that which they intended, the Court will interfere with their action if it is clear that they would not have acted as they did had they not failed to take into account consideration which they ought to have taken into account, or taken into account considerations they ought not to have taken into account".

Voilà la signification du principe Hastings-Bass, dit aussi doctrine de l'erreur, tel que développé par la jurisprudence depuis l'arrêt, en 1974, de la Cour d'appel et qui permet aux tribunaux de remédier a posteriori à des actes des trustees dont ces derniers n'avaient pas anticipé la portée. C'est la raison pour laquelle ce remède est communément appelé "la pilule du lendemain".

Dans un arrêt très attendu qui portait sur deux cas distincts – celui d'un avis erroné donné par des avocats sur les gains en capital réalisés par des trustees non-résidents (Pitt v Holt 2010/0385) et l'autre en matière d'impôt sur les successions (Futter v Futter 2010/0762) -, la Cour royale a sérieusement relativisé ce principe en fixant quatre conditions qui doivent dorénavant être réunies pour que les erreurs des trustees, commises dans l'exercice de leurs pouvoirs discrétionnaires, puissent être corrigées :

- lesdites erreurs doivent avoir conduit à une violation avérée du devoir de fiduciaire (au sens anglo-saxon) des trustees,
- leur correction par annulation par une cour doit être demandée non pas par les trustees eux-mêmes mais au moyen d'une action intentée contre eux par celui qui allègue un préjudice découlant de leur décision,
- la décision ne sera pas considérée comme nulle si elle est *intra vires*,
- la juridiction de la cour rendant les mesures correctives doit permettre *equitable defences*.

*Le principe Hastings-Bass ayant été adopté et appliqué en dehors de l'Angleterre et du Pays de Galles, il sera intéressant de voir si cette nouvelle jurisprudence sera reprise dans d'autres pays, tels Guernsey et les Iles Cayman.*

**Mai 2013 - Impôt sur les successions prélevé tous les dix ans (periodic charges) ou à la sortie d'actifs d'un trust (exit charges)**

Actuellement, un impôt sur les successions (IHT) est prélevé sur les trusts tous les dix ans et à la sortie d'actifs d'un trust. Le mode de calcul s'avère complexe.

Si la réforme proposée vise à le simplifier, elle aura néanmoins des conséquences sur les "pilot trusts", la manière d'appliquer le taux de 6 % et le traitement des revenus accumulés au bout de deux ans.

**Juin 2013 - "Piercing the corporate veil" (lever le voile corporatif)**

L'arrêt *Prest v Petrodel Resources Ltd. & Ors*, rendu le 12 juin par la Cour suprême (2013 UKSI 34), revêt une grande importance non seulement pour le droit matrimonial mais, de manière plus générale, pour le droit des sociétés. Il est même qualifié de révolutionnaire par certains commentateurs.

Dans le cadre d'un divorce, le défendeur opposait à son épouse l'argument que certains actifs ne lui appartenaient plus mais qu'ils appartenaient à des sociétés, dont il avait pourtant le contrôle.

Manifestement agacée par le comportement obstructif du défendeur, la Cour lui a attribué les actifs ainsi détenus et les a intégrés dans la liquidation du régime matrimonial. Certes, il aurait été plus simple d'ordonner le transfert des actions desdites sociétés mais cette solution n'aurait pas été efficace dès lors que l'actionnaire et les sociétés étaient domiciliés à l'étranger. L'état de fait a donc été abordé au regard du "concealment principle" (qui s'attaque aux sociétés interposées pour occulter l'identité des principaux acteurs s'abritant derrière elles) et de l'"evasion principle" (qui s'attaque aux personnes contrôlant une société, indépendamment de l'implication de cette dernière, pour faire obstacle à l'exercice des droits de tiers). Par l'application du second principe, l'on cherche à établir la situation telle qu'elle aurait été sans la société (plutôt que "percée", la société est ignorée).

*Suivant le second principe, la cour a conclu que les actifs sociaux étaient en fait détenus à titre fiduciaire par le défendeur. En l'occurrence, c'est le principe sous-jacent de l'abus de droit qui l'a emporté.*

*Administrateurs de sociétés et trustees seraient bien inspirés de s'assurer que l'acquisition et la détention d'actifs ne se font pas selon des schémas abstraits mais correspondent à une réalité de façon à ce qu'un jour, l'exception de simulation ne puisse être avancée.*

**Juillet 2013 - Registre des bénéficiaires économiques**

Le gouvernement a rendu publiques ses propositions en vue de créer un registre des personnes physiques détenant au moins 25 % du capital de sociétés non cotées ou en exerçant le contrôle par d'autres moyens (voir aussi Etats-Unis d'Amérique, juin ci-dessus).

**Août 2013 - Nouvelles obligations de communication**

Le 12 août, le Gouvernement britannique a lancé une consultation en vue de renforcer les obligations de communiquer déjà en vigueur sous la Disclosure of Tax Avoidance Schemes (DOTAS). Il s'agit de nouvelles mesures pour identifier et mettre au ban public les conseillers qui promouvraient des schémas d'évasion fiscale et ne seraient pas ou ne voudraient pas être transparents avec le fisc; ce sont les "high risk promoters". Ils devront communiquer au fisc le "produit" au moins cinq jours avant de le lancer. Les utilisateurs et les intermédiaires devraient aussi en être désignés.

*Il s'agit en quelque sorte d'une censure doublée d'un bannissement professionnel. A quand le lynchage sur la place publique ? A moins qu'on ne lui préfère le bûcher des hérétiques – à chaque pays de choisir selon ses traditions séculaires...*