

Le juge administratif s'invite de plus en plus dans les discussions fiscales

Par Julien LAMOTTE – Partner, Christelle LARCHER – Managing Director et Julie ANDRE – Director ; Tax Controversy & Dispute Resolution – Deloitte Luxembourg

En mars dernier, la Cour administrative a rendu plusieurs décisions marquantes concernant les sociétés. La manière dont les dispositions fiscales ont été interprétées par la Cour administrative démontrent la complexité et la technicité de cette matière et la nécessité d'être accompagné et/ou de se préparer pour naviguer dans un environnement fiscal de plus en plus complexe.

On constate depuis quelques années que le sujet de l'imposition des sociétés est important dans l'activité des juridictions administratives. A cet égard, la Cour administrative («Cour»), plus haute autorité de l'ordre administratif luxembourgeois, a rendu plusieurs décisions marquantes au cours du mois de mars 2022. Bien que les thèmes varient, ces décisions présentent des similitudes quant aux éléments constitutifs et imbrications des raisonnements de la Cour et quant à la nécessité d'étayer les explications fournies par des éléments concrets et concordants.

Du respect des droits de l'administration fiscale mais aussi du contribuable (Cour administrative du 17 mars 2022¹⁾)

Dans cette affaire, la société avait été en contact avec l'administration des contributions directes («ACD») au commencement de son activité. Pour l'année fiscale concernée, cette société avait déposé ses comptes au Registre de Commerce et des Sociétés, mais pas ses déclarations fiscales dans le délai imparté.

En l'absence de déclaration fiscale, l'ACD avait procédé à l'évaluation unilatérale de la base imposable de cette entité («taxation d'office»). Pour se faire, l'ACD s'était référée aux comptes publiés, mais avait rejeté une correction de valeur sur un élément de l'actif, augmentant le résultat fiscal de ce contribuable de manière substantielle par rapport au résultat comptable.

Dans le bulletin d'imposition adressé à cette société, l'ACD avait seulement indiqué que cette correction de valeur était rejetée comme «*déductions pour amortissements ou provisions inéligibles ou excessifs*», sans autre précision ni courrier séparé explicatif. La Cour a rappelé que l'ACD avait l'obligation de motiver son refus, ce qui impliquait qu'elle aurait dû



indiquer, du moins sommairement, les raisons concrètes de la non-déduction fiscale de la correction de valeur. La seule indication susvisée ne pouvait être considérée comme une justification suffisante, en l'absence de toute autre explication. La Cour a aussi indiqué que des discussions initiales ayant eu lieu entre le contribuable et l'ACD, celle-ci disposait d'informations additionnelles sur ce contribuable, de sorte qu'elle aurait été en mesure de fournir les raisons concrètes de son refus.

La Cour a aussi spécifié la conséquence de l'irrégularité procédurale commise par l'ACD, à savoir que le non-respect de l'obligation de fournir des explications au contribuable dispensait ce dernier de respecter le délai de trois mois lui incombant pour introduire une réclamation contentieuse devant le directeur de l'ACD. Par conséquent, le dépôt de la réclamation contentieuse bien au-delà du délai de trois mois ne pouvait être qualifié de tardif et le directeur de l'ACD devait revoir, sur le fond, les arguments invoqués par le contribuable dans cette réclamation.

Pour résoudre ce cas, la Cour, en se fondant sur les travaux parlementaires des dispositions applicables, a procédé à une analyse approfondie de l'obligation incombant à l'administration fiscale et de la conséquence de son non-respect.

De manière concrète, les contribuables ont des délais pour agir plus courts que ceux de l'administration fiscale, la procédure fiscale luxembourgeoise étant d'une certaine manière protectrice des droits de l'ACD. Toutefois, cela ne signifie pas qu'elle n'a pas d'obligations à respecter, comme le rappelle la Cour dans cette affaire. Lorsque l'ACD applique la taxation d'office ou prend une position qui diffère de celle retenue par le contribuable dans sa déclaration fiscale, il convient de vérifier au cas par cas si cette position



pourrait être contestable sur le fond et/ou sur la forme. L'exigence d'une motivation concrète, c'est-à-dire d'étayer les explications par des éléments tangibles, concerne tant l'ACD que le contribuable, comme nous allons le développer ci-après.

Régime fiscal des sociétés mère et filiales : clarifications et charge de la preuve (décisions de la Cour du 31 mars 2022²⁾)

Dans différents cas, l'ACD avait refusé l'exonération ou le remboursement de retenues à la source sur des distributions de dividendes car certaines conditions d'application du régime des sociétés mère et filiales permettant d'obtenir une exonération de retenue à la source sous certaines conditions n'étaient pas remplies, à savoir le seuil minimum requis ou la preuve de la qualité de bénéficiaire des dividendes. Si les circonstances de ces affaires diffèrent, on retrouve néanmoins des similitudes dans les raisonnements détaillés de la Cour. Elle se réfère en effet aux travaux parlementaires et à la jurisprudence administrative luxembourgeoise, mais aussi, compte tenu de l'origine européenne des dispositions concernées, à la législation européenne et aux décisions interprétatives y relatives rendues par la Cour de justice de l'Union européenne.

A cet égard, la Cour indique qu'elle doit, dans toute la mesure du possible, interpréter le droit national, selon le principe de l'interprétation conforme d'une législation nationale ayant transposé une directive de l'Union européenne, à la lumière du texte et de la finalité de la directive transposée.

La Cour indique également que les différentes dispositions du régime des sociétés mère et filiales doivent être interprétées de manière cohérente et coordonnée entre les différents articles



(exonération de retenue à la source ou d'impôt sur les dividendes reçus) lorsque les concepts sont similaires. C'est ainsi que la Cour a clarifié les notions de bénéficiaire des dividendes, de détention, de prix d'acquisition de la participation dans le capital social d'au moins de 1.2 M€³⁾. Ces interprétations, qui s'imposent tant aux contribuables qu'à l'ACD, peuvent conduire à revisiter la manière d'appliquer ces dispositions et à réévaluer chaque situation selon le cas d'espèce.

Par ailleurs, en présence d'exonérations fiscales, il incombe au contribuable de justifier, par des preuves concrètes, et non par de simples allégations, qu'il remplit les conditions posées par le régime concerné. Dans deux autres décisions⁴⁾ rendues également le 31 mars dernier concernant la qualification fiscale d'actions de préférence émises par une société, la Cour a aussi fait référence à la cohérence des justifications devant être apportées par le contribuable.

En pratique, si la question de la preuve est primordiale devant les juridictions administratives - l'issue d'un litige fiscal pouvant dépendre de la qualité des justifications apportées - c'est bien en amont des litiges que les contribuables devraient anticiper. Ils devraient notamment s'assurer que tous les documents nécessaires sont en bonne et due forme, complets, non altérés et archivés de manière adéquate.

Une bonne gestion de la preuve permet aussi au contribuable de remplir son devoir de coopération envers l'ACD car il est en effet tenu de justifier les positions retenues dans les déclarations fiscales. Cette obligation peut se concrétiser quelques semaines, mois, voire années après le dépôt de la déclaration fiscale, la prescription fiscale étant, en principe, acquise à l'issue d'une période de cinq ans.

Le délai laissé au contribuable pour répondre est en général relativement court ce qui, couplé au temps écoulé avant de faire face aux demandes de justifications, peut parfois être un véritable défi pour apporter les éléments probants si ceux-ci n'ont pas été récoltés en temps et en heure. L'absence de justification adéquate peut se traduire par un supplément d'impôt.

Dans l'hypothèse où le contribuable demande un délai supplémentaire pour apporter les justifications demandées, cela peut s'avérer être *in fine* un élément en sa défaveur, le délai de réponse laissé aux sociétés étant l'un des éléments pris en considération par l'ACD pour apprécier la «substance» de l'entité en question.

Il ressort de ces décisions de mars 2022 que la Cour, bien qu'elle se soit prononcée sur des dispositions législatives en vigueur depuis de nombreuses années, a apporté un jour parfois nouveau sur les interprétations à donner à certains concepts, mettant en lumière que l'appréciation des règles fiscales en vigueur n'est pas toujours des plus simples.

Or, des dispositions fiscales plus complexes encore concernant les sociétés sont entrées en vigueur au cours de ces dernières années, dans la foulée des mesures de lutte contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS de l'OCDE et directives ATAD de l'Union européenne). Ces dispositions nécessitent une gestion adaptée des modes de preuve, des justifications devant être apportées tant en ce qui concerne les opérations luxembourgeoises que les entreprises associées localisées à l'étranger.

Si un seul élément devait être retenu de l'intervention du juge administratif en matière fiscale, c'est que la déclaration fiscale n'est pas un acte anodin. Cela se révèle d'autant plus vrai face à l'avalanche des changements réglementaires qui touche également le domaine fiscal.

La déclaration fiscale est d'ailleurs bien souvent l'une des seules correspondances avec l'ACD, d'où l'importance qui doit être accordée à celle-ci et à la préparation des justifications à produire en cas de question voire de litige. Pour paraphraser un proverbe, savoir que l'on peut bénéficier d'une disposition fiscale, c'est pouvoir le démontrer et ce, le plus tôt possible dans la procédure fiscale.

1) n°46584C, disponible sur le site justice.public.lu
2) n°45526C, 46067C, 46289C disponibles sur le site justice.public.lu
3) L'une des conditions clés pour appliquer le régime d'exonération en droit luxembourgeois, seuil de détention alternatif au 10% prévu par le droit luxembourgeois.
4) n°46131C et 46132C disponibles sur le site justice.public.lu

L'intelligence économique, une responsabilité de l'entreprise

Ludivine Plessy, CEO de l'agence Keep Contact* et son équipe vous expliquent pourquoi l'information est devenue une vraie richesse pour les entreprises qui savent comment la repérer, l'analyser et l'utiliser. La maîtrise offre un avantage stratégique et compétitif considérable, et c'est tout l'enjeu de l'intelligence économique.

L'intelligence économique, quésaco ?

L'intelligence économique est une démarche conduite par les organisations pour comprendre leur environnement et anticiper le changement. Elle englobe l'ensemble de la gestion de l'information : la réception, la compréhension, le traitement et l'exploitation de celle-ci dans le processus décisionnel. Concrètement, elle s'articule de la manière suivante.

1. La recherche d'informations

La première étape consiste à mettre en place une veille continue, qui peut être d'ordre concurrentielle, réputationnelle, technologique, technique, commerciale, juridique, réglementaire... en fonction des besoins et des objectifs de l'entreprise.



2. L'analyse de l'information

L'entreprise analyse et trie les informations collectées, en se basant sur deux critères : la pertinence et la véracité. Elle doit pallier la désinformation et évaluer les données de manière à leur donner du sens et en tirer parti.

3. La diffusion de l'information

L'enjeu est de diffuser la bonne information, au bon moment et à la bonne personne. Cette matière première servira tous

les aspects de l'organisation, à l'instar du service commercial qui l'utilise pour établir son argumentaire de vente ou encore le service communication qui la transpose dans sa stratégie de communication externe. Elle s'avère notamment essentielle aux décideurs pour prendre les meilleures décisions stratégiques pour l'entreprise.

Exploiter l'information

Une fois que l'information est délivrée auprès des personnes concernées, elle garantit une connaissance et une maîtrise de la dynamique de son environnement.

Dans un cadre préventif, elle pourra être exploitée pour identifier et analyser les menaces auxquelles l'entreprise est confrontée, et ainsi prévenir des comités de décisions et devancer une situation sensible.

Dans un cadre stratégique, elle permet à l'entreprise d'anticiper les tendances, les évolutions du marché et de ses concurrents ou encore d'adapter ses communications, dans le but de prendre les bonnes décisions.

Compte tenu de leur importance, une surveillance toute particulière doit être accordée à la protection de ces informations. L'entreprise doit rester vigilante quant à leur utilisation, face aux risques qui pour-

raient lui porter préjudices, tels qu'une faille dans la sécurisation de son matériel informatique, l'image qu'elle renvoie aux audiences et à ses concurrents, ou encore la réglementation internationale.

Éviter la désinformation

L'intelligence économique permet aux organisations de détenir les clés d'un véritable trésor : l'information. Le fondement de cette démarche stratégique vise à la maîtriser et l'utiliser intelligemment.

Mais pour la maîtriser, faut-il encore pouvoir la détecter dans un flux massif et ininterrompu de données. L'information est partout, qu'elle soit vraie ou fautive. La difficulté réside donc dans la définition des informations utiles et qui apportent une réelle valeur ajoutée.

Pour répondre aux demandes du marché luxembourgeois en matière d'intelligence économique, nous avons développé un outil de media monitoring : Saaskia™. Désormais leader sur le marché, il est utilisé par de nombreuses sociétés et institutions de confiance présentes dans tous les domaines : les agences de communication et agences spécialisées en communication de crise, l'IT, les télécoms, les institutions luxembourgeoises (université, centres de recherche...) mais aussi européennes, les cabinets d'avocats et bien d'autres.

Prendre les bonnes décisions

L'ensemble de ce processus de gestion de l'information est orienté de manière à prendre les bonnes décisions stratégiques et de bénéficier d'un avantage compétitif et économique.

Afin de rester dans la course, les entreprises doivent veiller de manière continue et adapter leur stratégie en permanence en fonction des données recueillies.

Plus qu'un support, l'intelligence économique est indispensable et se révèle être une responsabilité pour l'entreprise.

Conclusion

Vous l'aurez compris, l'intelligence économique est finalement à la base des fondements et de la gestion d'une entreprise, tant est-elle utile à chacun de ses membres, et de part le rôle qu'elle joue dans l'anticipation des risques et dans la prise de décisions stratégiques.

* Fondée par Ludivine Plessy, Keep Contact est une agence indépendante implantée depuis près de 15 années au Luxembourg. L'agence accompagne ses clients dans de nombreux domaines tels que la communication sensible ou la communication de crise, les relations presse et publics, la media intelligence avec Saaskia™, le conseil en communication, en stratégie digitale et la création de contenus rafraîchissants.