Directive DAC6/MDR

La déclaration de vos dispositifs de planification fiscale à l'aune d'une transposition protéiforme au sein de l'UE

Octobre 2020

EY
Société d'Avocats

Edito

Claire Acard
Avocat Associée
Global International Tax
and Transaction Services Quality
Leader & France Tax Quality Leader

Partant du constat d'une asymétrie d'informations préjudiciable aux administrations fiscales, et aux recettes des Etats membres, l'Union européenne (UE) a décidé de remédier à cette situation en organisant, au profit des autorités publiques, la transmission des dispositifs d'optimisation fiscale transfrontières considérés comme agressifs.

Ainsi, à compter d'avril 2021 au plus tard, les administrations fiscales européennes échangeront automatiquement entre elles toute opération qui sera frappée par un ou plusieurs « marqueurs » prédéfinis, et qui aura commencé à être mise en œuvre à partir du 25 juin 2018. Le dispositif devra leur être déclaré par le ou les conseils au sens large, s'ils sont localisés dans l'UE et n'y sont pas soumis au secret professionnel. Dans tous les autres cas (absence de conseil, conseil localisé hors de l'UE ou conseil soumis au secret professionnel), l'obligation déclarative incombera au contribuable.

Ce sont donc 27, 28, disons 27,5 législations qu'il faudra maîtriser pour appréhender sereinement la transposition de la directive *Mandatory Disclosure Regime* (MDR ou DAC6), la directive ayant été transposée en France par l'ordonnance du 21 octobre 2019 et commentée par l'administration fiscale française dans deux projets de Bofip mis en consultation publique le 29 avril 2020.

Si un référentiel minimum commun est établi, les Etats-membres peuvent diverger par rapport à la Directive sur des sujets essentiels comme : faire ou non confiance à une déclaration déposée dans un autre Etat ; reconnaître ou pas ou un peu le secret professionnel ; ajouter des marqueurs, des impôts et/ou étendre l'obligation déclarative aux dispositifs domestiques ; compléter des définitions ou définir des termes qui ne l'étaient pas ; choisir les sanctions à appliquer…

Tel est l'environnement dans lequel s'intègre notre article, au cours duquel nous vous proposons de revisiter le cadre de la Directive, de plonger dans la transposition française des principaux concepts et l'exotisme de certaines législations européennes, sans oublier le kaléidoscope des modalités de mise en œuvre de l'obligation déclarative dont les sanctions applicables.

Dans une première partie, nous aborderons le « fond » de la directive, c'est-à-dire les marqueurs qui déclenchent l'obligation déclarative. Dans un second temps, nous nous pencherons sur les modalités pratiques déclaratives prévues et les sanctions en cas de non-respect. Nous terminerons par quelques propos sur la manière d'initier ou de mettre en œuvre un projet « MDR » en interne.

Cette étude a été réalisée par Claire Acard sur la base des données publiques antérieures au 7 octobre 2020.

Cette publication a valeur d'information générale et ne saurait se substituer à un conseil professionnel en matière juridique ou fiscale. Pour toute question spécifique, nous vous invitons à vous rapprocher des contacts listés à la fin de cette publication.

Revisiter le cadre de la directive

Le Conseil de l'Union européenne (UE) a adopté la directive 2018/822 le 25 mai 2018, qui modifie la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal, en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration. La directive est entrée en vigueur le 25 juin 2018 (DAC6) – elle est surnommée directive « MDR » (*Mandatory Disclosure Rules*).

On aurait tendance à l'oublier, mais c'est sur cette même directive en date du 15 février 2011 que s'appuient les échanges CRS (*Common Reporting Standards*) (le FATCA européen), ainsi que ceux concernant les *rulings*, le CBCR (*Country by Country Reporting*), les informations en matière de lutte contre le blanchiment et désormais les dispositifs fiscaux.

Certaines opérations et structures transfrontalières impliquant l'UE qui ont été mises en œuvre à partir du 25 juin 2018 devaient être déclarées à partir du 1er juillet 2020, même si l'on sait désormais qu'une écrasante majorité de pays a opté pour le différé de déclaration autorisé par l'Union Européenne le 24 juin 2020 (directive 2020/876 du 24 juin 2020). En Pologne, cette obligation déclarative s'est toutefois appliquée par anticipation dès le 1er janvier 2019.

L'obligation déclarative incombe en principe aux intermédiaires, mais s'il n'y a pas d'intermédiaire (de l'UE) qui doit déclarer, ou si l'intermédiaire est soumis au secret professionnel, l'obligation est reportée sur le contribuable.

La Pologne est le seul Etat à avoir transposé la directive au 1er janvier 2019. Elle a également élargi son champ d'application (elle inclut les dispositifs domestiques et un plus grand nombre d'impôts comme par exemple la TVA).

La directive MDR fait peser un risque d'autant plus important de sanctions en cas de manquement à l'obligation déclarative pour les entités concernées mais également pour les personnes physiques avec une mise en jeu potentielle de leur responsabilité personnelle, que le texte de la directive est ambigu et concerne un grand nombre d'opérations ou de structures.

Le calendrier, au pas de charge, entraîne une rétroactivité *de facto* des nouvelles règles qui ont été mises en place :

- Dans les législations des Etats membres, la transposition a en principe eu lieu au plus tard au 31 décembre 2019 pour une application au 1er juillet 2020, même si certains pays n'ont procédé à la transposition qu'au cours de l'année 2020, comme précisé ci-dessous ou doivent encore le faire.
- Cependant, l'obligation de déclaration porte de manière rétroactive sur les dispositifs fiscaux transfrontières dont la première étape a été mise en œuvre entre la date d'entrée en vigueur de la directive le 25 juin 2018 (i.e. 20e jour après sa publication au JOUE le 5 juin 2018) et la date de première application (1er juillet 2020, reportée dans une majorité de pays au 1er janvier 2021).
- Les premières déclarations devaient être effectuées avant le 31 août 2020 (date désormais reportée au 28 février 2021 dans la plupart des pays à l'exclusion de l'Allemagne, l'Autriche et la Finlande).

L'état de la transposition de la directive dans les Etats membres demeure encore assez disparate :

- Dans une écrasante majorité de pays, dont la France, la loi de transposition a été votée (26) :
  - Allemagne, Autriche, Belgique, Bulgarie, Croatie, Danemark, Estonie, Finlande, France, Grèce, Hongrie, Irlande, Italie, Lettonie, Lituanie, Luxembourg, Malte, Pays-Bas, Pologne, Portugal, République Tchèque, Roumanie, Royaume-Uni, Slovaquie, Slovénie, Suède,
- Dans deux pays, un projet de loi a été publié (2) :
  - Chypre, Espagne,
- Des commentaires administratifs ont été publiés dans un certain nombre de pays (9) :
  - Allemagne, Danemark, Finlande, France, Luxembourg, Pays-Bas, République Tchèque, Royaume-Uni, Suède.

On notera à cet égard que des pays extérieurs à l'Union, comme le Mexique ou la Norvège, plus proche de nous, ont introduit (Mexique) ou envisagent très sérieusement l'introduction d'un dispositif similaire à celui organisé par la directive.

Une date d'application anticipée pour certains Etats membres

La Pologne est le seul Etat qui a choisi de transposer et d'appliquer la directive par anticipation (1), avant le 1er juillet 2020 :

- Application avant 1er juillet 2020 : Les intermédiaires et les contribuables devaient procéder aux déclarations à partir respectivement des 30 juin et 30 septembre 2019 :
  - des dispositifs internationaux dont la première étape de mise en œuvre se situe entre le 25 juin 2018 et le 31 décembre 2018,
  - des autres dispositifs dont la première étape de mise en œuvre a été effectuée entre le 1er novembre 2018 et le 31 décembre 2018.

Il résulte à cet égard d'un projet de loi déposé le 5 février 2020 que tous les dispositifs déclarés avant le 31 mars 2020 devaient être redéclarés par les intermédiaires et les contribuables concernés avant le 31 mai pour les promoteurs et le 30 août pour les conseils afin de se conformer aux exigences de la directive en termes d'informations à déclarer, de format de déclaration et de liste de pays non coopératifs pour le marqueur C.1, sous réserve des dispositions relatives au différé de déclaration.

Pour l'ensemble des autres Etats de l'Union, la date d'application initialement fixée au 1er juillet 2020, a été reportée au 1er janvier 2021, à l'exclusion de l'Allemagne, l'Autriche et la Finlande.

1

Des stratégies fiscales qui se déclinent diversement à l'aune de la nouvelle obligation déclarative d'ores et déjà en vigueur

La directive prévoit que :

- certaines opérations feront automatiquement l'objet de l'obligation déclarative,
- d'autres passeront par les fourches caudines du test de l'avantage fiscal principal.

D'où la nécessité de se pencher précisément sur le test de l'avantage fiscal principal, afin d'en évaluer les potentialités ou absence de potentialité.
La directive, qui fonctionne en fait comme un standard minimum, n'interdit pas l'adoption de marqueurs supplémentaires par certains Etats membres.

Les différents marqueurs

A	B	C	C	D	E
▸ Clause de confidentialité (A.1) ▸ Honoraire de résultat (A.2) ▸ Documentation et/ou structure standardisée (A.3)	▸ Acquisition d'une société réalisant des pertes et utilisation de ses pertes sans rapport avec l'activité de la société acquise (B.1) ▸ Conversion des revenus en capital/autres catégories de revenus bénéficiant d'un traitement fiscal plus favorable (B.2) ▸ Existence de transactions circulaires qui s'annulent en utilisant des entités dépourvues de substance (B.3)	▸ Déduction de paiements transfrontières effectués au profit d'entreprises associées soumis (lorsqu'ils sont reçus) à un taux d'impôt sur les sociétés nul ou presque nul ou bénéficiant d'une exonération totale ou d'un régime fiscal préférentiel ((C.1b) (i), C.1c), C.1d))	▸ Paiements à une entreprise associée ne résidant dans aucune juridiction fiscale ou dans une juridiction figurant sur une liste noire (C.1(a), C.1b) ii ▸ Amortissement d'un même actif pratiqué dans plus d'une juridiction (C.2) ▸ Demandes multiples d'allègement au titre de la double imposition (C.3) ▸ Transferts d'actifs ayant une différence importante dans le prix retenu à des fins fiscales (C.4)	▸ Contournement de la législation de l'UE ou de tout accord équivalent concernant l'échange automatique d'information sur les comptes financiers (D.1) ▸ Utilisation de chaînes de propriété juridique rendant impossible l'identification des bénéficiaires effectifs (D.2)	▸ Utilisation de régimes de protection unilatéraux en matière de prix de transfert (E.1) ▸ Transferts (de droits sur) des actifs incorporels difficiles à évaluer (E.2) ▸ Transfert de fonctions et/ou de risques et/ou d'actifs entre entreprises associées entraînant des transferts de bénéfices importants (50 %) (E.3)
Test de l'avantage fiscal principal					

Plus précisément, les marqueurs dont l'application est subordonnée au test de l'avantage fiscal principal sont les suivants :

- Clause de confidentialité (A.1)
- Honoraire de résultat (A.2)
- Documentation et/ou structure standardisée (A.3)
- Acquisition d'une société réalisant des pertes et utilisation de ses pertes sans rapport avec l'activité de la société acquise (B.1)
- Conversion des revenus en capital/autres catégories de revenus bénéficiant d'un traitement fiscal plus favorable (B.2)
- Existence de transactions circulaires qui s'annulent en utilisant des entités dépourvues de substance (B.3)
- Déduction de paiements transfrontières effectués au profit d'entreprises associées soumis (lorsqu'ils sont reçus) à un taux d'impôt sur les sociétés nul ou presque nul ou bénéficiant d'une exonération totale ou d'un régime fiscal préférentiel (C.1 b i, C.1 c, C.1 d)

Ceux dont l'application est automatique une fois le marqueur rempli sont rappelés ci-après :

- Paiements à une entreprise associée ne résidant dans aucune juridiction fiscale ou dans une juridiction figurant sur une liste noire (C.1 a et C.1 b ii)
- Amortissement d'un même actif pratiqué dans plus d'une juridiction (C.2)
- Demandes multiples d'allègement au titre de la double imposition (C.3)
- Transfert d'actifs ayant une différence importante dans le prix retenu à des fins fiscales (C.4)
- Contournement de la législation de l'UE ou de tout accord équivalent concernant l'échange automatique d'information sur les comptes financiers D.1)
- Utilisation de chaînes de propriété juridique rendant impossible l'dentification des bénéficiaires effectifs (D.2)
- Utilisation de régimes de protection unilatéraux en matière de prix de transfert (E.1)
- Transferts (de droits sur) des actifs incorporels difficiles à évaluer (E.2)
- Transfert de fonctions et/ou de risques et/ou d'actifs entre entreprises associées entraînant des transferts de bénéfices importants (50 %) (E.3)

Les opérations faisant automatiquement l'objet de l'obligation déclarative

Parmi les opérations faisant automatiquement l'objet de l'obligation déclarative, quatre grandes catégories peuvent être distinguées.
Elles concernent respectivement :

- **certains flux transfrontières**
- **certaines transactions transfrontières**
- **les obligations de transparence**
- **les prix de transfert**

Marqueur C.1 a) et b) ii) sur les paiements transfrontières

S'agissant des paiements transfrontières, les marqueurs C.1 a) et b) ii ciblent les dispositifs qui prévoient la déduction des paiements transfrontières effectués entre deux ou plusieurs entreprises associées lorsque l'une au moins des conditions suivantes est remplie :

- le bénéficiaire ne réside à des fins fiscales dans aucune juridiction fiscale,
- le bénéficiaire réside à des fins fiscales dans une juridiction qui figure sur une liste de juridictions de pays tiers qui ont été évaluées (par les Etats membres collectivement ou dans le cadre de l'OCDE) comme étant non coopératives.

Parmi les questions délicates soulevées par ce marqueur (et l'ensemble des marqueurs de la famille C.1 et E) figurent la définition des entreprises associées (25 ou 50 % ?), le cas des sociétés de personnes, les listes des Etats non coopératifs et la date à laquelle se placer pour savoir quelle liste retenir.

a) La définition des entreprises associées : 25 ou 50 % ?

L'article 3(15), c) de la directive relative à la coopération administrative donne une définition classique des entreprises associées, se référant à la notion de « contrôle ». Mais aux fins de la directive MDR, une définition spécifique des entreprises associées a été incluse dans l'article 3 (23).

Cette définition prévue à l'article 3 (23) conduit à la conclusion qu'il existe une entreprise associée dès lors que les relations intra-groupe mettent en jeu une participation de 25 % ou plus, ce qui n'est généralement pas le cas dans les règles de prix de transfert. En effet, pour la plupart des pays, un pourcentage de 25 % est trop faible pour parler de « contrôle » ou de la possibilité d'une influence sur le prix des transactions. Souvent, il est retenu un pourcentage de 50 %.

Dans le cadre d'une réunion du 24 septembre 2018 relative à la transposition de la directive COD par les Etats membres, les services de la Commission européenne ont confirmé que la définition du terme « entreprise associée » prévue à l'article 3(23) doit s'appliquer lorsque ce terme est utilisé dans la directive et son annexe.

Dès lors que la déclaration obligatoire des dispositifs est liée au pourcentage de 25 % pour la question de savoir si une opération déclarable a eu lieu, cela signifie que des obligations en matière de prix de transfert seront *de facto* créées pour une catégorie d'opérations qui ne sont normalement pas assujetties aux obligations en matière de prix de transfert.

b) Le cas des sociétés de personnes

La question se pose de savoir si un paiement effectué en faveur d'une société de personnes, dont les associés personnes morales sont assujettis à l'impôt sur les sociétés dans le pays d'incorporation ou de formation de la société de personnes (notamment sur les résultats de la société de personnes) ou dans leur pays de résidence, s'il est différent de celui de l'incorporation ou de la formation de la société de personnes, tombent ou non sous le coup du marqueur C. 1. a).

Littéralement, il semble que la réponse soit positive dès lors que la notion de bénéficiaire du paiement utilisée par la directive semble inspirée de l'action 12 du BEPS, qui vise le bénéficiaire juridique du paiement et non son bénéficiaire fiscal. À noter toutefois que le rapport sur l'action 2 avait quant à lui bien identifié la difficulté liée aux sociétés de personnes, puisqu'il préconisait que les bénéficiaires « fiscaux » puissent démontrer leur assujettissement à l'impôt sur les revenus en cause pour échapper à l'obligation d'appliquer les *« linking rules »*. Ce rapport n'est toutefois pas directement applicable en l'espèce et le rapport sur l'action 12 semble muet sur la question.

Dans le cadre d'une réunion du 24 septembre 2018, les services de la Commission européenne ont émis l'opinion qu'il faudrait rechercher le régime applicable aux associés

pour les entités fiscalement transparentes (telles que les sociétés de personnes) qui reçoivent un paiement transfrontière. Le marqueur s'appliquerait si les associés sont exonérés d'impôt et résidents fiscaux dans la même juridiction que la société de personnes.

La référence à l'associé ou porteurs de parts (position adoptée par l'Espagne, l'Estonie, la France, les Pays-Bas, le Royaume-Uni et la Suède) pose toutefois une difficulté si l'associé ou le porteur de parts de la structure transparente n'est pas « lié » avec le débiteur du paiement, situation courante en matière de capital risque et de fonds d'investissement.

c) Les listes des Etats non coopératifs

En ce qui concerne le marqueur C.1 b) ii relatif aux paiements déductibles effectués au profit d'Etats non coopératifs, la définition donnée par la directive se réfère aux « *juridictions qui figurent sur une liste de juridictions de pays tiers qui ont été évaluées par les Etats membres collectivement ou dans le cadre de l'OCDE comme étant non coopératives* ».

La liste européenne est révisée tous les ans. 12 pays y figurent désormais suite à la décision de l'ECOFIN en date du 6 octobre 2020 :

- Anguilla
- Barbade
- Fidji
- Guam
- Îles Vierges américaines
- Palaos
- Panama
- Samoa
- Samoa américaines
- Seychelles
- Trinité-et-Tobago
- Vanuatu

La liste de l'OCDE comprend trois pays non conformes au 1er septembre 2020 :

- Anguilla
- Guatemala
- Trinité-et-Tobago

A noter toutefois l'Espagne et la Pologne retiennent leur propre liste domestique (avec une référence à la liste de l'UE pour cette dernière) alors que le texte de la directive ne vise que les listes UE et OCDE. La liste espagnole comprend ainsi 32 Etats ou territoires alors que la liste polonaise en comprend 26, sans compter les pays figurant sur la liste UE. Nous sommes loin de la petite dizaine d'Etats concernés par les listes UE et OCDE.

Quant à la France, le projet de Bofip fait référence à la liste UE et aux juridictions qui sont considérées comme « non conformes » ou « partiellement conformes » par l'OCDE dans le cadre du Forum mondial sur la transparence fiscale, c'est-à-dire aux pays précités, auxquels il faut rajouter le Botswana, le Ghana, le Kazakhstan, le Libéria, Saint-Martin et la Turquie.

d) La date à laquelle se placer pour savoir quelle liste d'Etats non coopératifs retenir

Faut-il privilégier la liste existant à l'entrée en vigueur de la directive, à la date de la transposition, à celle du paiement, à la date de la première étape initiée, la date de l'obligation déclarative.

En principe, il n'est pas évident de savoir comment suivre et documenter les changements apportés à ces listes au fur et à mesure qu'elles se développeront au cours des prochaines années. On peut soutenir que les listes au moment de la transposition en droit interne sont pertinentes, mais cela pourrait entraîner des difficultés pratiques importantes si les listes sont modifiées entre le 25 juin 2018 et la date à laquelle la directive est transposée dans la législation des différents Etats membres. Une approche pratique pourrait consister à appliquer la liste au moment où la première étape du dispositif a été accomplie, une autre approche pourrait consister à appliquer la liste au moment où le paiement en question a été effectué ou de l'obligation déclarative.

La France dans le projet de Bofip en date du 29 avril 2020 retient la date de l'obligation déclarative. Il en est de même des Pays-Bas. Le Royaume-Uni quant à lui a choisi une double condition (celle de la première étape et du 1er juillet 2020) pour la période transitoire.

Marqueurs C.2, C.3 et C.4 : transactions transfrontières

Si l'on passe maintenant aux marqueurs C.2, C.3 et C.4 qui visent un certain nombre d'opérations transfrontières, l'on note que ces marqueurs ont en commun de s'attacher à des situations quelque peu « hybrides », c'est-à-dire des opérations qui sont vues et traitées différemment des deux côtés de la frontière qui sépare les Etats concernés.

a) Marqueur C.2 sur les amortissements d'actifs

Le marqueur C.2 cible les dispositifs qui prévoient des déductions pour le même amortissement d'un actif dans plus d'une juridiction.

Trois conditions semblent devoir être réunies pour entraîner le déclenchement de ce marqueur :

- Un conflit de propriété d'un actif
- Un ou des contribuables demandent une déduction pour le même amortissement dans plusieurs juridictions
- Un lien entre le conflit de propriété de l'actif et la demande de déduction pour le même amortissement de cet actif[1].

Le projet de Bofip en date du 29 avril 2020 donne l'exemple suivant : la société A établie en France est propriétaire d'une installation industrielle entièrement équipée dans l'Etat B, qu'elle loue à une entreprise C établie dans ce même Etat B. A considère que les loyers correspondants sont exclusivement imposables dans l'Etat B, conformément aux dispositions de la convention fiscale bilatérale relatives aux revenus immobiliers. A déduit les amortissements relatifs aux immobilisations données en location à C pour le calcul de son bénéfice imposable en France, quand bien même les loyers imposés dans l'Etat B le sont nets de frais d'amortissements.

Pour les Pays-Bas, rentrent dans le champ d'application du marqueur les doubles amortissements provenant ou bien d'une différence de qualification de l'opération (financial lease) ou bien de l'entité propriétaire/locataire de l'actif (entité hybride).

À noter que la mention qui figurait dans le texte originel de la directive de « *plus d'un contribuable* » a disparu dans la version définitive, laissant planer le doute sur des situations où un même allégement serait obtenu dans deux Etats au nom d'un même contribuable, notamment par exemple lorsque le siège de ce dernier est localisé dans un Etat pratiquant le bénéfice mondial ou dans les situations impliquant des sociétés de personnes ou de double résidence ou des *Controlled Foreign Companies*.

Dans le cadre d'une réunion du 24 septembre 2018 relative à la transposition de la directive MDR par les Etats membres, les services de la Commission européenne ont indiqué que ce marqueur ne s'appliquerait pas lorsque des déductions pour le même amortissement d'un actif sont demandées à la fois dans l'Etat où se situe l'établissement stable et dans l'Etat de résidence du siège qui taxe les bénéfices de l'établissement stable et qui accorde un crédit d'impôt sur ces bénéfices aux fins d'élimination de la double imposition. Position qui semble partagée par l'Allemagne, la Finlande, le Royaume-Uni et la Suède, mais visiblement pas par les Pays-Bas.

[1] Source : rapport sur l'action 12, paragraphe 239, page 71

De même, selon les services de la Commission européenne, ce marqueur ne s'appliquerait pas si les doubles déductions s'expliquent par les règles sur les sociétés étrangères contrôlées *(CFC rules)* .

b) Marqueur C.3 sur les allègements au titre de la double imposition

Le marqueur C.3 vise les dispositifs qui prévoient la demande d'un allègement au titre de la double imposition pour le même élément de revenu ou de capital dans plusieurs juridictions.

Les mêmes trois conditions applicables au marqueur C.2 semblent devoir être réunies pour entraîner le déclenchement de ce marqueur :

- Un conflit de propriété d'un actif
- Un ou des contribuables demandent un allègement au titre de la double imposition pour le même élément de revenu ou de capital dans plusieurs juridictions
- Un lien entre le conflit de propriété de l'actif et la demande d'allègement au titre de la double imposition[2]

Tout mécanisme permettant d'éviter la double imposition devrait être considéré comme un allègement au titre de la double imposition (méthode de l'exonération, méthode de l'imputation, dispositions nationales, dispositions des conventions fiscales...)

Là encore, à l'instar de la situation prévalant pour le marqueur C.2, la mention qui figurait dans le texte originel de la directive de « plus d'un contribuable » a disparu dans la version définitive, laissant planer le doute sur des situations ou un même allégement serait obtenu dans deux Etats au nom d'un même contribuable, notamment par exemple lorsque le siège de ce dernier est localisé dans un état pratiquant le bénéfice mondial, dans les cas de double résidence ou dans les situations impliquant des sociétés de personnes ou des CFC.

Ce marqueur semble couvrir principalement les « transferts hybrides » (tels que décrits aux paragraphes 72 à 78 de l'action 2 du projet BEPS) et les « dispositifs donnant lieu à des crédits d'impôt étrangers » décrits dans le rapport OCDE de mars 2012 sur les dispositifs hybrides c'est-à-dire les dispositifs où les deux parties à la transaction sont considérées comme étant le propriétaire de l'actif en cause (conflit de propriété) et que les différentes parties demandent un double allégement fiscal dans les juridictions concernées. Ces dispositifs devront être déclarés même si les pays concernés ont mis en place des règles anti-hybrides conformes à l'action 2 du projet BEPS applicables au dispositif.

[2] Source : rapport sur l'action 12, paragraphe 239, page 71

L'exposé des motifs de la transposition législative finlandaise va explicitement en ce sens. En revanche, la question se pose de savoir si les différences de qualification ou résultant de différences d'interprétations sont ou non exclues du dispositif lorsqu'elles se traduisent par une exonération et non une demande d'allégement dans deux juridictions différentes.

c) Marqueur C.4 sur les transferts d'actifs

Le marqueur C.4 cible les dispositifs qui incluent des transferts d'actifs et où il existe une différence importante dans le montant considéré comme étant payable en contrepartie des actifs dans les juridictions concernées.

A l'instar des marqueurs C.2 et C.3, le marqueur ne semble pas faire de distinction entre les transactions intra-groupe et les transactions avec des tiers.

A titre d'exemple, ce marqueur pourrait devoir s'appliquer en matière de vente à terme lorsque le prix d'achat d'un actif comprend une composante intérêt et qu'une juridiction autorise la déduction de la charge financière correspondante alors que l'autre juridiction considère la totalité du prix d'achat comme une contrepartie au titre de transfert de l'actif.

Ce marqueur pourrait également devoir s'appliquer dans le cas où une juridiction retient la valeur nette comptable de l'actif transféré alors que l'autre retient la valeur réelle.

Seraient donc potentiellement visés :

- l'utilisation de taux d'intérêt différents pour le calcul de la valeur actuelle,
- certains régimes dit info cap.

Afin que le marqueur C.4 soit amené à jouer, il semblerait logique que le cédant et le cessionnaire doivent tous deux reconnaître le transfert des actifs. En effet si l'une des parties ne reconnaît pas ce transfert, cette partie ne comptabilise pas un montant payable et il ne peut pas y avoir de comparaison de montant payable.

Par conséquent, la situation où le siège social reconnaît une vente à une succursale alors que la succursale ne reconnaît pas cette vente (ou *vice versa*) semble être hors du champ d'application de ce marqueur. Les Pays-Bas ont néanmoins indiqué que le marqueur s'appliquerait à des transferts intra-entités, en particulier ceux dans lesquels un pays reconnaît le transfert interne et l'autre pas (selon les Pays-Bas, il en serait de même des marqueurs C.2 et C.3). La Belgique, la France et la Suède considèrent également que le marqueur C.4 s'applique aux transferts intra-entité. A cet égard, l'on notera également que la législation allemande fait souvent référence aux transactions faisant intervenir un établissement stable, sans pour autant qu'un lien puisse être opéré avec la notion d'entreprise associée. De même un contrat de cession-bail immobilier pour lequel une partie reconnaît la vente alors que l'autre ne la reconnaît pas pourrait se situer hors du champ d'application de ce marqueur.

Seule la différence de traitement fiscal semble être visée et non pas la différence de traitement comptable. L'Espagne et le Royaume-Uni semblent partager cette position.

En Espagne, une différence ne sera pas considérée comme matérielle si elle est inférieure à 25% tandis qu'au Royaume-Uni, une différence ne sera pas considérée comme matérielle si elle est conforme à la législation (par exemple, apport autorisé à être effectué en valeur nette comptable alors que le pays du bénéficiaire comptabilise les actifs en valeur de marché).

Marqueurs D.1 et D.2 : transparence

Les deux marqueurs suivants, les marqueurs D.1 et D.2, sont d'une nature différente (des précédents et des suivants) dans la mesure où ils n'ont qu'un lien indirect avec les schémas de planification fiscale agressive.

a) Marqueur D.1 sur l'échange automatique d'informations

Le marqueur D.1 (sur l'échange automatique d'informations) cible des « dispositifs » susceptibles d'avoir pour effet de porter atteinte à l'obligation de déclaration des comptes financiers en vertu d'une norme commune de déclaration (NCD).

L'administration fiscale britannique, dans ses commentaires, considère qu'un dispositif ne peut avoir pour effet de porter atteinte à une norme commune de déclaration pour la seule raison que du fait du dispositif, aucune déclaration en vertu de la norme commune de déclaration n'a été effectuée.

Il en est de même en Belgique.

b) Marqueur D.2 sur la non-transparence

Quant au marqueur D.2 sur la non-transparence, il vise des dispositifs comportant des chaînes de détention formelle ou effective par des recours à des personnes, constructions juridiques ou structures :

- sans activité économique substantielle s'appuyant sur des effectifs, des équipements, des ressources et locaux suffisants ;
- qui sont constitués, gérés, contrôlés ou établis ou qui résident dans une juridiction autre que la juridiction de l'un ou plusieurs des bénéficiaires effectifs des actifs détenus par ces personnes, constructions juridiques ou structures ;

- lorsque les bénéficiaires effectifs de ces personnes, constructions juridiques ou structures sont rendus impossibles à identifier.

Le marqueur D. 2, plutôt que de se concentrer sur des dispositifs de planification fiscale potentiellement agressifs, cible l'échange d'informations et vise la dissimulation de la propriété effective aux autorités fiscales. Il établit expressément un lien entre la communication obligatoire d'informations et le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme, c'est-à-dire la 4e directive européenne contre le blanchiment de capitaux (Directive 2015/849 du Parlement européen et du Conseil du 20 mai 2015 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins de blanchiment de capitaux ou du financement du terrorisme).

Marqueurs E.1, E.2, E.3 : marqueurs spécifiques concernant les prix de transfert

Les trois derniers marqueurs (E.1, E.2, E.3) concernent les prix de transfert :

- Utilisation de régimes de protection unilatéraux (E.1).
- Dispositifs faisant intervenir un transfert d'actifs incorporels difficiles à évaluer entre entreprises associées (E.2).
- Dispositifs mettant en jeu un transfert transfrontalier de fonctions et/ou de risques et/ou d'actifs au sein du groupe (E.3), si le résultat d'exploitation annuel prévu, dans les trois ans suivant le transfert, du ou des cédants, est inférieur à 50 % du résultat d'exploitation annuel prévu dudit ou desdits cédants si le transfert n'avait pas été effectué.

a) Marqueur E.1 relatif à l'utilisation de régimes de protection unilatéraux

Le premier marqueur « prix de transfert », qui concerne l'utilisation de régimes de protection unilatéraux (E.1) sans toutefois les définir précisément, n'est pas sans soulever un certain nombre de questions.

- Ces régimes de protection concernent-ils bien uniquement les prix de transfert et pas d'autres règles fiscales comme les ratios de sous-capitalisation ? Selon le projet de Bofip en date du 29 avril 2020, les régimes de protection ne concernent pas les règles relatives à la sous-capitalisation. Le projet de note explicative jointe au projet de loi belge confirme également l'exclusion des règles de sous-capitalisation du champ du marqueur E.1. Il en est de même pour la Finlande.
- Si oui, doivent-ils être définis comme ceux qui s'éloignent du principe du prix de pleine concurrence ou bien des règles domestiques, que celles-ci respectent ou pas le principe du prix de pleine concurrence ? A priori, tel que précisé par l'OCDE, seule la référence aux règles domestiques devrait pouvoir être retenue. La Belgique, la Bulgarie et la France semblent également être sur cette position.
- A noter toutefois que lors de la réunion du 24 septembre 2018, les services de la Commission ont exprimé une position inverse, laissant entendre qu'un régime de protection unilatérale se définit non pas par une divergence avec une règle locale plus générale en matière de prix de transfert mais par une divergence avec les principes des prix de transfert tels qu'exprimés par l'OCDE.
- Si l'on retient la définition donnée par les services de la Commission, une très grande partie des transactions avec des parties liées au Brésil devra être communiquée.
- Il semble en être de même des transactions avec des parties liées aux Etats-Unis lorsque la méthode du coût des services est utilisée. L'on rappelle que la méthode du coût des services est une méthode de prix de transfert facultative et spécifique pour laquelle les « services couverts » peuvent être facturés au prix coûtant, et dérogatoire des règles domestiques.
- Selon la Suède, les régimes de protection multilatéraux sont placés hors du champ du marqueur. Autrement dit, les dispositifs en ligne avec les principes OCDE ne sont pas soumis à l'obligation déclarative.
- Pour le Portugal, il en est de même : le régime de protection unilatéral n'est considéré comme déclarable que si la règle sous-jacente est contraire aux principes OCDE.
- Autre question en ce qui concerne le marqueur E.1, l'on notera que la Belgique, l'Espagne et le Royaume-Uni considèrent que les arrangements/dispositifs couverts par un « Advance Pricing Agreement » (APA) sortent automatiquement du champ d'application du marqueur E.1. L'Espagne va même jusqu'à exclure tous les dispositifs couverts par des APA du marqueur E.

b) Marqueur E.2 relatif aux transferts d'actifs incorporels difficiles à évaluer

Le second marqueur en matière de prix de transfert vise, les dispositifs faisant intervenir un transfert d'actifs incorporels difficiles à évaluer (E.2) qui remplissent les deux conditions suivantes :

- Il n'existe pas d'éléments de comparaison fiables et ;
- Au moment où l'opération a été conclue, les projections concernant les flux futurs de trésorerie ou recettes censés découler de l'actif incorporel transféré, ou les

hypothèses utilisées pour évaluer cet actif incorporel sont hautement incertaines.

Le terme de comparaison fiable n'est pas défini par la directive, mais l'on peut sans doute se référer aux critères de comparabilité en ce qui concerne les incorporels donnés par l'OCDE, à savoir :

- L'exclusivité
- L'étendue et la durée de la protection légale
- Le champ géographique
- La durée de vie utile
- Le stade de développement
- Les droits à amélioration, révisions, et mises à jour
- Les droits aux bénéfices futurs
- Les risques liés aux développements futurs
- Les risques liés à l'obsolescence et la perte de valeur
- Les risques liés aux violations de droits sur les incorporels
- Les risques de mise en cause de responsabilité produits

Les transactions impliquant le transfert (cession) ou l'utilisation (licence) des actifs incorporels difficiles à valoriser peuvent présenter une ou plusieurs des caractéristiques suivantes :

- L'actif incorporel n'est développé que partiellement au moment du transfert
- Il n'est pas prévu d'exploiter commercialement l'actif incorporel avant plusieurs années après la transaction
- L'actif en question ne rentre pas lui-même dans le cadre de la définition de l'actif incorporel mais il fait partie intégrante de la mise au point ou de l'amélioration d'autres actifs incorporels qui rentrent dans le champ d'application de la définition des actifs incorporels difficiles à valoriser
- Il est prévu d'exploiter l'actif incorporel d'une manière qui est nouvelle au moment du transfert et l'absence d'expérience du développement ou de l'exploitation d'actifs incorporels similaires rend les prévisions très incertaines
- L'actif incorporel a été transféré à une entreprise associée en échange du paiement d'une somme forfaitaire
- L'actif incorporel est utilisé ou développé dans le cadre d'un accord de répartition des coûts (ARC) ou d'accord similaires

La note explicative qui accompagne le projet de loi belge confirme que la notion de transfert d'actif incorporel difficile à évaluer doit être interprétée en lien avec les travaux de l'OCDE et s'applique aux transferts entre un siège et sa succursale, ainsi qu'aux licences de brevets ou de marques.

c) Marqueur E.3 mettant en jeu un transfert de fonctions, risques ou actifs

Le dernier marqueur relatif aux prix de transfert vise les dispositifs mettant en jeu un transfert transfrontalier de fonctions et/ou de risques et/ou d'actifs au sein du groupe si le résultat d'exploitation annuel prévu, dans les trois ans suivant le transfert, du ou des cédants, est inférieur à 50 % du résultat d'exploitation annuel prévu dudit ou desdits cédants si le transfert n'avait pas été effectué (E.3).

La question se pose de savoir si ce marqueur s'applique uniquement aux transactions entre entreprises associées ou s'étend à l'attribution de bénéfices aux établissements stables, dans la mesure où l'OCDE a certes pris le parti de distinguer article 7 (allocation des profits aux établissements stables) et article 9 *(arm's length principle),* mais considère toutefois que les principes en matière de prix de transfert sont applicables aux relations siège-succursales.

D'ailleurs, comme il ressort des développements précédents, l'on peut se demander si les relations intra-entités, c'est-à-dire entre un siège et ses succursales ou entre succursales, rentrent dans le champ des marqueurs E.1, E.2, E.3.

Telle semble être la position de la Belgique à ce jour, sauf en ce qui concerne les transactions quotidiennes entre un établissement et son siège lorsque celles-ci sont purement commerciales ou industrielles.

De même, les Pays-Bas semblent considérer que le marqueur E.3 s'applique aux « transactions » effectuées entre un siège et ses succursales ou entre succursales appartenant à une même entité.

Il en est de même pour la France et la Suède en ce qui concerne le marqueur C.4 qui, de manière incidente, indique que rien ne semble exclure les relations intra-entités.

Au premier abord, il semble certes difficile de considérer que les attributions de bénéfices aux établissements stables ne rentrent pas dans le champ d'application de ces marqueurs car, bien que le paragraphe 11 de la préface des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert définit les prix de transfert comme des prix établis entre entreprises associées, ce paragraphe indique également que les questions examinées dans les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert sont pertinentes pour les questions relatives à l'attribution des bénéfices à un établissement stable.

De même, les paragraphes 52 et 53 du rapport sur l'attribution de bénéfices à un établissement stable font valoir que le commentaire de l'article 7 a toujours indiqué clairement que le paragraphe 7(2) du modèle

de convention fiscale de l'OCDE coïncide avec l'article 9 et que le principe de pleine concurrence a toujours été au cœur de l'article 7. L'objectif du rapport sur l'attribution des bénéfices à un établissement stable est de déterminer comment appliquer les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert dans le contexte de l'article 7(2). Le rapport présente, l'on s'en souvient, l'approche en deux étapes : 1/ supposer que l'établissement stable est une entreprise distincte et séparée et définir ses transactions et 2/ appliquer des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à ces activités.

Toutefois la définition des prix de transfert mentionnée par la directive relative à la coopération administrative à l'article 3.15(c) se réfère explicitement aux transferts entre entreprises associées. Cela semblerait suggérer que les attributions de bénéfices aux établissements stables sont hors du champ d'application des marqueurs E.

De plus, l'article 3.23(c) de la directive relative à la coopération administrative utilise le terme « personne » comme point de départ pour définir une entreprise associée. Or, l'article 3.11 de la directive qui définit le terme « personne » ne fait aucune référence aux établissements stables. Tout au plus il pourrait être argué qu'un établissement stable est une « construction juridique » au sens de l'article 3.11(d) de la directive mais un tel raisonnement paraît peu pertinent.

Autre question importante en ce qui concerne le marqueur E.3, celle de savoir si le marqueur E.3 s'applique aux transferts non susceptibles de modifier l'EBIT d'une structure, à savoir les transferts de titres ou de prêts ou d'instruments financiers dont les revenus ne participent pas à la formation de l'EBIT ou bien s'il faut apprécier l'EBIT au sens large, comprenant, pour les activités de holding ou de financement intra-groupe, les dividendes ou les intérêts ?

L'administration fiscale britannique, dans ses commentaires a indiqué que l'utilisation du résultat d'exploitation (EBIT) est destinée à donner une indication raisonnable du résultat opérationnel de l'entité mais que ce n'est peut-être pas le cas pour certaines entités. Dans ce cas, elle précise qu'il peut être nécessaire d'examiner s'il existe une autre méthode qui donnera une vue équivalente du résultat opérationnel de l'entité compte tenu de sa situation et de son activité.

Enfin, l'on peut se demander si le marqueur E.3 s'applique également en cas de fusions, scissions, apports partiels d'actifs, liquidations, lorsque les actifs, fonctions et risques restent localisés dans le même Etat, même si ces opérations se traduisent « littéralement » par un changement de « propriétaire » ou de « preneur » des actifs, fonctions et risques en cause.

Les Pays-Bas semblent quant à eux considérer qu'une fusion transfrontière avec ou sans maintien d'un établissement stable dans l'Etat de résidence de l'absorbée entre dans le champ du marqueur E.3.

Une position inverse est prise par les autorités belges pour les fusions réalisées en régime de faveur et pour les liquidations si les fonctions, risques et actifs ne sont pas transférés peu avant la liquidation.

Les fourches caudines du test de l'avantage fiscal principal

Après avoir passé en revue les marqueurs susceptibles de s'appliquer automatiquement, nous invitons le lecteur à s'intéresser à l'analyse des marqueurs qui doivent passer sous les fourches caudines du test de l'avantage fiscal principal. Il s'agit principalement :

- **Des caractéristiques générales afférentes à l'opération réalisée ou aux clauses contractuelles liant le contribuable à l'intermédiaire**
- **De certaines opérations transfrontières**
- **De certains paiements transfrontières**

Marqueurs A.1, A.2, A.3

Trois marqueurs, les marqueurs A.1, A.2, A.3 s'attachent non pas aux spécificités de l'opération réalisée, mais aux caractéristiques générales afférentes à l'opération réalisée ou aux clauses contractuelles liant le contribuable à l'intermédiaire.

a) Marqueur A.1 sur les clauses de confidentialité

Ce marqueur cible les dispositifs où le contribuable concerné ou un participant au dispositif s'engage à respecter une clause de confidentialité selon laquelle il peut lui être demandé de ne pas divulguer à d'autres intermédiaires ou aux autorités fiscales comment le dispositif pourrait procurer un avantage fiscal.

Selon le projet de Bofip en date du 29 avril 2020, ceci implique que le contribuable concerné ne peut divulguer aux tiers des informations considérées comme confidentielles qui se rapportent à l'ingénierie fiscale du dispositif permettant à l'utilisateur d'obtenir un avantage fiscal.

Toujours selon le projet de Bofip, le marqueur vise ainsi les accords qui interdisent la divulgation du dispositif à d'autres intermédiaires ou à l'administration fiscale. Une clause de confidentialité générale interdisant la divulgation du dispositif à des tiers sans mention expresse de l'administration fiscale ou d'autres intermédiaires répond également au marqueur A.1.

Dans ses commentaires, l'administration fiscale britannique prévoit que certains éléments circonstanciels pourraient en outre prouver la confidentialité du dispositif, en l'absence de clause de confidentialité dans les engagements contractuels liant le conseil à son client.

Un certain nombre d'exemples sont ainsi donnés, qui permettraient à l'administration fiscale britannique de considérer que le dispositif est confidentiel, alors même que celui-ci ne comporte pas de clause de confidentialité *stricto sensu* :

- Le fait de décourager des utilisateurs ou des utilisateurs potentiels du dispositif de conserver du matériel promotionnel ou d'autres détails sur le fonctionnement du dispositif ;
- L'exigence que toute correspondance, en particulier avec l'administration britannique soit transmise au promoteur ou à une autre personne désignée ;
- Le fait de décourager les utilisateurs potentiels du dispositif d'obtenir des conseils externes ;
- L'interdiction de répondre aux demandes d'information de l'administration fiscale à moins que la réponse aux demandes ne soit exigée par la loi ;
- La référence à la confidentialité dans le matériel promotionnel de l'intermédiaire ;
- L'existence de pressions exercées par le promoteur pour que l'utilisateur du dispositif ne divulgue pas les détails des dispositifs telles que la restriction de l'accès à des conseils ou à une aide juridique en cas de divulgation par l'utilisateur du dispositif.

b) Marqueur A.2 sur l'honoraire de résultat

Ce marqueur cible les dispositifs où l'intermédiaire est en droit de percevoir des honoraires (ou intérêts, rémunération pour financer les coûts et autres frais) pour le dispositif qui sont fixés par référence soit :

- au montant de l'avantage fiscal découlant du dispositif
- au fait qu'un avantage fiscal découle effectivement du dispositif.

c) Marqueur A.3 sur les dispositifs normalisés

Ce marqueur vise les dispositifs dont la documentation et/ou la structure sont en grande partie normalisées et qui sont à la disposition de plus d'un contribuable concerné sans avoir besoin d'être adaptés de façon importante pour être mis en œuvre.

Les dispositifs ciblés par ce marqueur sont notamment ceux où le contribuable n'a qu'à inscrire son nom dans les contrats et à suivre les instructions pour prendre les mesures nécessaires à la mise en œuvre du dispositif.

Le fait que le dispositif n'ait pas besoin d'être adapté de façon importante semble être l'élément essentiel permettant de déterminer si un dispositif rentre dans le champ d'application du marqueur A.3.

Ce qui laisse peu de différence avec le dispositif commercialisable, comme le précise le document explicatif produit par la République Tchèque à l'occasion de la publication de la loi.

Selon l'administration fiscale dans le projet de Bofip en date du 29 avril 2020, un dispositif d'actionnariat salarié destiné à transformer des salaires en plus-values est standardisé à destination des cadres du groupe, et remplit donc le critère A.3, et ce alors même que chaque plan est différent d'un groupe à l'autre et qu'il n'existe pas de « modèle standard » d'actionnariat salarié.

En d'autres termes, l'administration, bien que reconnaissant que les plans d'actionnariat salarié divergent les uns des autres, considère que le marqueur A.3 est nécessairement rempli dès lors qu'un plan donné s'adresse à de multiples bénéficiaires.

Cette conclusion amène à une surtransposition potentielle. De fait, la plupart des entreprises ont élaboré, « en interne » ou bien avec l'aide d'un intermédiaire, des contrats « standard » qui peuvent être de multiples natures (contrats de travail, contrats avec les prestataires de services externes, contrats avec les clients, contrats avec les fournisseurs, contrats intragroupe, etc.). Si l'on suit le raisonnement issu du Bofip, tous ces contrats entrent dans le marqueur A.3 et devront faire l'objet d'une déclaration, à suppose le test de l'avantage principal rempli, bien entendu…

C'est pourquoi il nous semble que la notion de dispositif normalisé devrait faire l'objet d'une interprétation plus stricte en se limitant aux dispositifs dont la documentation est standardisée par une pratique de place, à l'instar des produits bancaires et financiers, à l'exclusion des dispositifs qui font l'objet d'une standardisation au niveau d'un groupe de sociétés.

A cet égard, l'on notera qu'en Allemagne, le projet de décret inclut une « liste blanche » de documentations standardisées qui sortent en principe du champ de l'obligation déclarative (création de société, contrats de prêt ou de licence, mise à disposition de salariés, prestations de services, acquisitions de valeurs mobilières par les banques). Une obligation déclarative sera toutefois toujours nécessaire si ces contrats sont utilisés de manière inhabituelle ou pour produire un avantage fiscal.

Aux Pays-Bas, les commentaires publiés le 30 juin 2020 donnent l'exemple des produits financiers standardisés et des prêts intragroupes comme entrant dans le champ du marqueur A.3, tout en indiquant que le test de l'avantage fiscal principal ne devrait pas être rempli. A l'inverse, les instruments de couverture du risque de change ne semblent pas être considérés comme rentrant dans le champ du marqueur A.3 du fait de leur nécessaire importante adaptation aux besoins des parties.

Marqueurs B.1, B.2, B.3

Les marqueurs B.1, B.2, B.3 visent trois catégories bien différentes d'opérations transfrontières relatives :

- à l'acquisition de sociétés déficitaires,
- à la conversion de revenus,
- aux dispositifs circulaires.

a) Marqueur B.1 sur l'acquisition de sociétés déficitaires

Ce marqueur cible les dispositifs dans lesquels un participant au dispositif prend artificiellement des mesures qui consistent à acquérir une société réalisant des pertes, à mettre fin à l'activité principale de cette société et à utiliser les pertes de celle-ci pour réduire sa charge fiscale, y compris par le transfert de ces pertes à une autre juridiction ou par l'accélération de l'utilisation de ces pertes.

Les dispositifs visés sont ceux qui sont délibérément planifiés dans l'intention d'acquérir un avantage fiscal. Les dispositifs conduisant incidemment à la disponibilité de pertes reportables ne devraient pas être considérés comme relevant de ce marqueur.

Seuls les dispositifs qui impliquent la succession spécifique d'étapes artificielles énumérées dans la directive (à savoir, l'acquisition d'une société déficitaire, la cessation de son activité et l'utilisation de ses pertes) devraient être déclarés sur la base de ce marqueur.

En Finlande et en Suède, le marqueur s'appliquerait également si l'activité de la société est arrêtée juste avant l'acquisition, et n'est pas limité au cas où l'acquéreur arrêterait l'activité après l'acquisition.

b) Marqueur B.2 sur la conversion de revenus

Ce marqueur cible les dispositifs qui ont pour effet de convertir1 des revenus en capital, en dons ou en d'autres catégories de recettes qui sont taxées à un niveau inférieur ou ne sont pas taxées.

Définition du terme « a pour effet de convertir »

L'objectif semble être de viser les dispositifs qui modifient la qualification d'un paiement par rapport à un paiement « simple » ou « normal » et non pas de s'appliquer au cas de revenus simplement taxés à taux inférieur.

Les exemples typiques sont les dispositifs de prêt de titres où les titres sont temporairement vendus à une partie ayant droit à un avantage conventionnel plus important et l'utilisation d'instruments hybrides.

Si l'on considère que les mots ont un sens, l'utilisation des termes « convertir » et « autre catégorie de revenus » indique clairement la volonté du législateur européen de n'inclure dans le champ de ce marqueur que les dispositifs qui ont pour effet de « transformer » la nature d'une matière imposable : l'on peut ainsi penser à un salaire transformé en plus-value, un intérêt en dividende, un dividende en un « manufactured dividend », etc.

Il ressort ainsi de l'interprétation suédoise que la transformation de salaires en dividendes ou plus-values, ou bien d'intérêts taxables en dividendes exonérés suite à la conversion d'un prêt en capital rentre dans le champ du dispositif.

De même, selon les commentaires administratifs néerlandais, le rachat d'actions par une société néerlandaise versus une distribution de dividendes effectuée au profit d'un non-résident rentre potentiellement dans le champ du marqueur B.2 si la convention liant le pays de résidence de l'actionnaire à la société néerlandaise ne comporte pas de clause de participation substantielle.

Inversement, si l'on suit cette logique, sortiraient du champ d'application du marqueur B.2 les dispositifs qui se limitent à réduire l'imposition d'un revenu imposable qui ne change pas de nature. Par exemple, un dividende soumis à une retenue à la source à un taux inférieur du fait de l'interposition d'une structure intermédiaire dans la cadre d'une réorganisation interne. Il semble ainsi ressortir des commentaires administratifs néerlandais parus le 30 juin 2020 qu'une « conversion » d'un revenu en un autre est nécessaire pour que le marqueur B.2 soit rempli et qu'en l'absence d'une telle conversion, l'arrangement n'est pas déclarable (exemple donné d'un impatrié bénéficiant d'un abattement sur salaire de 30%). Il en est de même en Belgique.

En revanche, en Allemagne, des hésitations se font jour quant à l'interprétation (stricte ou large) à conférer au terme de « conversion », et il n'est pas exclu que la simple taxation à un taux inférieur fasse rentrer une opération dans le marqueur B.2.

Autre question importante en ce qui concerne le marqueur B.2, la « conversion » s'apprécie-t-elle par rapport à une situation « existante » (le revenu converti existe déjà) ou bien, à l'instar de l'appréciation du test de l'avantage principal, s'apprécie-t-elle par rapport à une situation « théorique » simple, de telle sorte que le marqueur permettrait de capter tous les dispositifs « en ligne brisée » qui s'éloignent de la « ligne droite » ? Autrement dit, si le marqueur B.2 s'applique probablement à la transformation d'un salaire en plus-value dans le cadre d'un « remuneration package » intéressant, est-ce vrai uniquement pour le salarié déjà en place ou également pour celui que l'entreprise cherche à embaucher ?

La réponse donnée sur ce point par l'administration britannique est inquiétante puisqu'elle précise que le marqueur s'applique sans référence à une situation préexistante. Position qui semble partagée par l'administration fiscale française dans son projet de Bofip en date du 29 avril 2020. D'un autre côté, elle est rassurante puisqu'elle ne s'applique que si l'arrangement n'est pas conforme à l'objectif de la loi. Plus précisément :

- l'administration fiscale britannique, dans ses commentaires prévoit que lorsque la conversion de revenus en capital est conforme à l'intention de la loi sur laquelle le dispositif est fondé, le marqueur B.2 ne s'appliquera pas ;
- selon l'administration fiscale britannique, il n'est en revanche pas nécessaire qu'il y ait un droit préexistant au revenu pour qu'il y ait une conversion de revenus en capital. Cependant, lorsqu'il y existe un droit au revenu, cette caractéristique sera prise en compte pour déterminer si le critère de l'avantage principal est rempli.

L'administration fiscale britannique précise ainsi que lorsqu'une personne est employée par une entreprise qui réside dans un autre pays et que des options d'achat d'actions exerçables à une date ultérieure lui sont attribuées, toute augmentation de valeur des actions pourrait être imposée comme un gain en capital selon

la juridiction de résidence. Dans ce cas, bien que la rémunération aurait pu être constituée entièrement du seul revenu salarial, les options d'achat d'actions sont un moyen légitime de rémunérer des salariés. Par conséquent il n'y a pas de conversion de revenu en capital dès lors qu'il y a eu simplement un choix entre différentes options qui sont couramment utilisées et qui ont une justification commerciale.

En revanche, lorsque des dispositifs sont artificiels ou ne constituent pas une pratique commerciale normale, il est plus probable que le marqueur B.2 soit rempli. Dans l'exemple précédent, si, au lieu de rémunérer partiellement l'employé au moyen d'options d'achat d'actions, le dispositif comportait des mesures artificielles supplémentaires qui ont pour effet de rendre les paiements non imposables, il est probable que le marqueur B.2 serait satisfait

La position de principe adoptée par la Finlande semble également dans ce sens, même si elle est exprimée de manière plus nuancée. Le marqueur B.2 ne s'appliquera normalement pas si la législation appliquée (et son « esprit ») permet que l'opération puisse être effectuée de plusieurs manières différentes, même si l'une abouti à un résultat plus avantageux au plan fiscal que l'autre.

C) Marqueur B.3 sur les dispositifs circulaires

Ce marqueur cible les dispositifs qui incluent des transactions circulaires ayant pour résultat un « carrousel » de fonds, à savoir au moyen d'entités interposées sans fonction commerciale primaire ou d'opérations qui se compensent ou s'annulent mutuellement ou qui ont d'autres caractéristiques similaires.

Il s'applique aux dispositifs impliquant l'utilisation d'entités interposées qui ne fournissent pas de valeur ajoutée (autres que des avantages obtenus sous la forme d'un avantage fiscal) dans des transactions circulaires qui n'ont aucun autre objectif que l'obtention d'un avantage fiscal.

Selon l'administration fiscale française dans son projet de Bofip en date du 29 avril 2020, l'exemple suivant revêt les caractéristiques du marqueur B.3. Une société A établie en France développe un procédé de fabrication qu'elle fait breveter. A met en place un contrat d'exploitation de la licence relatif à cette technologie auprès d'une société C établie dans un autre Etat-membre. Du fait du caractère non exclusif et limité dans le temps du contrat de licence, le montant de la redevance versée par C à A, déterminé selon les règles de prix de transfert applicables, est plutôt faible. C utilise le procédé de fabrication pour fabriquer un produit et revend celui-ci à A à un prix de marché élevé. A revend ensuite le produit fini en réalisant une marge commerciale fortement impactée par les transactions relatives à la redevance. La marge commerciale imposable ainsi réalisée par A a été minorée grâce à l'intervention de C dans le procédé de fabrication, du fait des opérations qui se compensent mutuellement.

L'Allemagne semble inclure dans le champ du dispositif les opérations de sale and lease back, ce qui est fort contestable lorsque les opérations en question sont réalisées par l'intermédiaire de sociétés ayant une substance appropriée.

Les Pays-Bas indiquent que :

- la capitalisation d'une filiale déficitaire par son principal actionnaire suivi d'un prêt octroyé par la filiale à sa mère entre dans le champ du marqueur ;
- la cession d'une société possédant à la fois un immeuble et les titres d'une filiale opérationnelle, suivi de la rétrocession des titres de la filiale opérationnelle à l'acheteur afin d'éviter les droits d'enregistrement sur les transactions immobilières remplit les conditions du marqueur B.3.

Marqueur C.1 sur les paiements transfrontières

Ce marqueur cible les dispositifs qui prévoient la déduction des paiements transfrontières effectués entre deux ou plusieurs entreprises associées lorsque l'une au moins des conditions suivantes est remplie :

- Le bénéficiaire réside à des fins fiscales dans une juridiction qui ne lève pas d'impôt sur les sociétés ou lève un impôt sur les sociétés à taux zéro ou presque nul [C 1 b i)] ;
- Le paiement bénéficie d'une exonération fiscale totale dans la juridiction où le bénéficiaire réside à des fins fiscales [C 1 c)] ;
- Le paiement bénéficie d'un régime fiscal préférentiel dans la juridiction où le bénéficiaire réside à des fins fiscales [C 1 d)].

a) Déductions notionnelles

Toutes les déductions correspondant *(in fine)* à un paiement devraient être couvertes. Les intérêts courus devaient donc être concernés, car le fait que la déduction et le paiement correspondant aient lieu au cours du même exercice fiscal devrait demeurer sans influence sur l'applicabilité de la règle contrairement à la situation des règles de déduction notionnelle qui ne comportent pas d'obligation de paiement de la part de la personne qui réclame la déduction desdits intérêts notionnels. Par conséquent, les déductions d'intérêts notionnels ne devraient pas couvertes par ce marqueur. De même, les

intérêts réputés payés à raison des prêts sans intérêt dans certains pays comme les Pays-Bas ne devraient pas être couverts par ce marqueur.

La définition du terme paiement à la page 123 du rapport sur l'action 2 du plan BEPS semble confirmer ce point de vue :

« *Un paiement inclut tout montant susceptible d'être payé, notamment une distribution, un crédit, un débit, une somme due, mais exclut les paiements réputés être effectués uniquement à des fins fiscales et qui n'impliquent pas la création de droits économiques entre les parties* ».

L'Espagne aurait pris une position contraire. En effet, selon le projet de loi espagnol, le terme « paiement transfrontière » devrait prendre en compte toute charge transfrontière, qu'un paiement ait vocation à être effectué ou non *in fine*. Il en est de même aux Pays-Bas où l'on considère que l'imputation d'intérêt au titre de prêt à taux zéro est concernée par le marqueur.

A cet égard, l'on peut se demander si, au-delà des paiements d'intérêts, redevances ou loyers qui répondent à l'évidence à la notion de paiement déductible, un achat de biens ou de marchandises peut également entrer dans le champ du marqueur E.1.

b) Définition du terme « qui ne lève pas d'impôt sur les sociétés ou lève un impôt sur les sociétés à taux zéro ou presque nul »

Dans le cadre d'une réunion du 24 septembre 2018 relative à la transposition de la directive MDR par les Etats membres, les services de la Commission européenne ont précisé que la notion de « taux presque nul » fait référence à un taux nominal inférieur à 1%. Position partagée par l'Espagne, la Finlande, les Pays-Bas, le Portugal et le Royaume-Uni mais pas par l'Allemagne, la France et la Pologne qui prévoient des taux supérieurs (respectivement 4% pour l'Allemagne, 2% pour la France et 5% pour la Pologne).

Le marqueur fait référence au taux d'imposition levé par les juridictions plutôt qu'au taux d'imposition auquel l'entreprise est soumise ce qui semble fortement indiquer qu'il convient de se référer au taux d'imposition légal plutôt qu'au taux d'imposition effectif. A noter à cet égard que la France se singularise dans le projet de Bofip du 29 avril 2020 en retenant le taux effectif plutôt que le taux statutaire.

La première question qui se pose en ce qui concerne le marqueur C.1 b) i) est de savoir si le marqueur doit être interprété comme indiquant que la juridiction en question ne lève pas du tout d'impôt sur les sociétés ou à un taux presque nul de manière générale, ou bien si cette juridiction ne lève pas d'impôt ou lève un impôt symbolique pour un bénéficiaire ou une catégorie de paiements déterminé.

Autrement dit, ce marqueur pourrait s'appliquer dans le cas où une juridiction a un impôt sur les sociétés en place mais ne l'applique pas ou ne lève pas d'impôt sur les sociétés sur certaines entités (fonds de pension, fonds souverains, les entreprises publiques, etc.).

La seconde question qui se présente est de déterminer si les systèmes d'imputation (partielle) tels que ceux de l'Australie, la Nouvelle-Zélande et Malte doivent être pris en compte dans le taux légal d'imposition des sociétés ou si le remboursement ou le crédit à l'actionnaire doit être pris en considération. Si l'on se fonde sur le texte du marqueur C. 1 qui porte uniquement sur l'impôt sur les sociétés prélevé au bénéficiaire, il semble que l'imputation des paiements/crédits aux actionnaires ne devrait pas être prise en compte.

De même, les juridictions qui lèvent l'impôt sur les sociétés au moment de la distribution du dividende, tel que l'Estonie, lèvent un impôt sur les sociétés au sens de la directive et ne seraient donc pas non plus concernés par ce marqueur.

c) Définition du terme « bénéficie d'une exonération fiscale totale »

Le terme « bénéficie d'une exonération fiscale totale » implique que la directive vise les cas d'exonérations brutes plutôt qu'une référence à des exonérations nettes. En d'autres termes, le montant reçu doit être exonéré plutôt que de ne pas être imposé à la suite de déductions ou de compensations appliquées.

Surtout, la question se pose de savoir si l'exonération en question doit être attachée au statut dont bénéficie le bénéficiaire du revenu (fonds de pension, fonds souverains, entreprises publiques) ou bien à la nature du revenu en question. Cette dernière interprétation, à savoir celle qui privilégie l'objet de l'imposition plutôt que le sujet de celle-ci, est partagée par les Pays-Bas, le Royaume-Uni et la Suède.

Selon le projet de Bofip en date du 29 avril 2020, sont toutefois assimilés à une exonération d'impôt, les paiements qui ne donneraient pas lieu à imposition en raison d'un abattement, d'une compensation ou d'une déduction de pertes ou d'autres charges déductibles, de la déduction ou de l'imputation d'impôts payés à l'étranger ou de crédits d'impôt fictifs. L'exonération peut résulter de la législation en vigueur ou d'une décision fiscale anticipée transfrontière relevant de DAC3.

d) Définition du terme « régime fiscal préférentiel »

Si la directive ne donne pas de définition précise de ce qu'est un régime préférentiel, une indication précieuse est fournie dans le chapitre III de l'accord politique auquel est parvenu l'Ecofin le 13 mars 2018 et qui indique clairement que le choix a été fait de ne pas réduire le champ de ce marqueur aux régimes préférentiels dommageables mais de l'étendre au contraire à tous les régimes préférentiels.

Après plusieurs rapports d'étapes, dont ceux publiés en 2000 et 2006, l'analyse des régimes fiscaux préférentiels potentiellement dommageables a été reprise par l'OCDE dans le cadre de l'action 5 du plan BEPS. Pour la première fois, l'OCDE y donnait notamment une définition de régime fiscal préférentiel :

« Pour qu'un régime fiscal soit considéré comme préférentiel, il doit offrir une certaine forme de préférence fiscale comparativement aux principes généraux de la fiscalité du pays concerné. Cette préférence peut prendre des formes diverses, par exemple la réduction du taux ou de la base d'imposition ou encore des conditions préférentielles de paiement ou de restitution d'impôts. Même un faible niveau de préférence suffit pour classer un régime comme préférentiel. Le facteur déterminant est que le régime doit être préférentiel comparativement aux principes généraux de la fiscalité du pays concerné et non comparativement aux principes appliqués dans d'autres pays. Ainsi, quand le taux de l'impôt sur les sociétés appliqué à tous les revenus dans un pays donné est de 10 %, l'imposition de revenus tirés d'activités mobiles au taux de 10 % n'est pas préférentielle, même si ce taux est inférieur au taux appliqué dans d'autres pays ».

Dans le cadre d'une réunion du 24 septembre 2018 relative à la transposition de la directive par les Etats membres, les services de la Commission européenne ont confirmé que le champ de ce marqueur n'était pas limité aux régimes préférentiels dommageables, mais s'étendait à l'ensemble des régimes préférentiels, dommageables ou pas. Or, suite au rapport final de l'action 5, un rapport d'étape publié en 2017 puis mis à jour en juillet 2019 a dénombré 287 régimes fiscaux préférentiels.

Sur ces 287 régimes, l'OCDE a considéré que :

- 4 étaient dommageables
- 7 étaient potentiellement dommageables mais pas réellement dommageables
- 3 étaient non opérationnels
- 35 étaient en cours d'examen
- 15 étaient en cours de suppression/modification
- 50 étaient non dommageables (suite à une modification)
- 76 étaient supprimés
- 5 étaient hors périmètre (suite à une modification)
- 30 étaient hors périmètre
- 3 étaient relatifs aux zones désavantagées
- 59 étaient non dommageables.

Sur les 300 régimes préférentiels toujours en vigueur, l'on peut donc en conclure qu'une fois les modifications législatives effectuées, moins d'une vingtaine de régimes devraient être considérés comme constituant toujours une pratique fiscale dommageable à comparer avec les centaines de régimes préférentiels.

A noter toutefois que le Royaume-Uni limite la notion de régimes préférentiels à ceux de ces régimes (préférentiels) qui ont été considérés comme dommageables par l'OCDE ou l'UE.

Le projet de loi suédois indique, à titre d'exemple des régimes préférentiels, les dispositifs d'innovation box néerlandais et parent box britanniques.

Il semble en être de même de la Finlande.

On remarquera à cet égard que l'Espagne considère au contraire que les régimes préférentiels approuvés par l'UE doivent être exclus du champ d'application du texte.

Le test de l'avantage fiscal principal

Si l'on s'intéresse maintenant au test de l'avantage principal l'on peut relever que :

- **il reflète un historique dense ;**
- **son appréciation risque de différer en fonction des interprétations domestiques ;**
- **Il fait l'objet d'une interprétation purement objective, pour ne pas dire quantitative ;**
- **il comporte une factualisation et une quantification des avantages non fiscaux.**

La directive reprend le critère de « l'avantage principal ou l'un des avantages principaux » de l'action 12 du projet BEPS dont le rapport précise qu'il sera rempli s'il peut être établi que l'avantage principal ou l'un des avantages principaux qu'une personne peut raisonnablement s'attendre à retirer d'un dispositif, compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents, est l'obtention d'un avantage fiscal

Evidemment, une des principales difficultés du test de l'avantage fiscal principal est que la Directive ne définit par le terme « d'avantage fiscal » :

- Certes, l'avantage fiscal peut se caractériser par l'évitement ou la diminution de l'impôt, le bénéfice d'un crédit d'impôt ou l'augmentation du déficit. Il peut être définitif ou temporaire ;
- Mais cela ne donne que peu d'indication sur la manière de constater son caractère « principal » ;
- De fait, afin de déterminer s'il y a un avantage fiscal, il apparaît nécessaire de comparer le dispositif avec une autre opération.

L'opération comparable devrait logiquement être l'opération qui serait effectuée en l'absence de considérations fiscales. Mais laquelle ?

S'agit-il de la situation avant le dispositif ? Ou bien d'un dispositif alternatif ? Dans ce second cas, si des dispositifs sont justifiés par des raisons commerciales, le choix du dispositif le plus avantageux sur le plan fiscal est-il considéré comme remplissant les critères du test de l'avantage fiscal principal ?

- C'est qui est clair, c'est qu'afin de déterminer si l'avantage fiscal est accessoire ou secondaire, la valeur de l'avantage fiscal doit être comparée à la valeur de tout autre avantage financier ou non financier résultant de la transaction (parmi les facteurs, l'on peut citer : la répartition des risques, la recherche d'un rendement intéressant, la disponibilité du capital, la recherche d'une main d'œuvre qualifiée ou faiblement rémunérée, l'accès à des matières premières stratégiques, la situation géographique ou géopolitique, l'existence de subventions à l'installation, etc.).

Par ailleurs, la situation « comparable » dépend des circonstances propres à chaque dispositif :

- si l'opération n'est effectuée qu'à des fins fiscales, la situation comparable est celle avant l'arrangement ;
- si l'opération est motivée par des considérations commerciales : la situation comparable est toute alternative réalistiquement possible qui serait plus attractive commercialement ou opérationnellement, indépendamment des conditions fiscales ;
- si le dispositif est motivé par des considérations commerciales et il n'existe pas d'alternative commerciale ou opérationnelle plus enviable : la situation comparable est le dispositif actuel lui-même.

S'il devait être conclu que le contribuable ne serait pas rentré dans la transaction, ou serait entré différemment s'il n'y avait pas eu d'avantage fiscal, le risque que le marqueur soit rempli est important

En revanche, dès lors que l'avantage fiscal résultant du dispositif est secondaire par rapport aux avantages commerciaux de l'opération comparable, le test de l'avantage fiscal principal ne devrait pas être rempli. Dans un tel cas, si le contribuable a le choix entre plusieurs solutions, il devrait pouvoir opter pour la plus avantageuse sur le plan fiscal

L'avantage fiscal semblant devoir être déterminé préalablement, il n'apparaît a priori pas pertinent que l'avantage fiscal attendu soit effectif ou non

À l'évidence, ce critère diffère de celui de l'objectif principal des directives mère-fille et anti-évasion ainsi que du « *Principal Purpose Test* » de l'action 6 du projet BEPS dans le sens où :

- Il est indifférent à la conformité du dispositif à l'objet ou la finalité du texte ;
- Il ne tient pas compte de l'artificialité ou de l'authenticité du dispositif ;
- Il ne vise que « l'obtention d'un avantage fiscal » et non pas le but du dispositif ;
- Il cherche seulement à comparer objectivement l'avantage fiscal issu du dispositif avec les autres avantages retirés du dispositif.

En tout état de cause, l'une des questions pendantes en ce qui concerne le test de l'avantage principal est de savoir si seuls les avantages fiscaux nés dans l'UE sont concernés ou également les avantages non UE : l'Autriche, la Belgique, l'Espagne, l'Estonie, la Finlande, la France, le Luxembourg, les Pays-Bas, la République Tchèque et la Suède semblent aller en ce sens ; Chypre et le Royaume-Uni paraissent se limiter aux impôts des Etats membres.

La seconde question pendante est de savoir si un dispositif produisant un avantage fiscal conforme à l'intention du législateur doit être déclaré ou non (l'Allemagne (pour les transactions figurant sur une liste blanche), Chypre, la Finlande, la France, le Luxembourg, les Pays-Bas et le Royaume-Uni semblent aller dans le sens d'une non déclaration).

L'on notera que :

- En France :
  - Selon le projet de Bofip en date du 29 avril 2020, l'importance de l'avantage fiscal est notamment déterminée en fonction de la valeur de l'avantage fiscal obtenu par rapport à la valeur des autres avantages retirés du dispositif. Par exemple, dans le cas où l'avantage fiscal et l'avantage commercial seraient les avantages principaux retirés du dispositif et qu'un avantage marginal de positionnement géographique serait également retiré du dispositif, l'un des avantages principaux retirés du dispositif est un avantage fiscal.
  - Le caractère principal résulte notamment du fait que le dispositif transfrontière n'aurait pas été élaboré de la même façon sans l'existence de cet avantage.
- Les Pays-Bas retiennent la même analyse.
- Les autorités fiscales allemandes ont publié une liste blanche des opérations qui n'ont pas à être déclarées du fait qu'elles seront présumées avoir un objectif non fiscal.
- En Pologne, les autorités fiscales ont durci le champ du test de l'avantage principal : le test de l'avantage principal s'appliquera à moins qu'il ne puisse être démontré qu'il n'y avait aucune alternative possible pour le contribuable concerné que de mettre en place le dispositif en question.
- A noter la position de l'Autriche dont la législation prévoit de limiter l'obligation déclarative aux dispositifs qui contiennent un risque d'évasion fiscale, un risque de contournement des législations sur l'échange automatique d'information ou un risque de non-déclaration des bénéficiaires effectifs.

L'adoption de marqueurs supplémentaires par certains Etats membres

Un seul pays, à ce stade, a opté pour l'adoption de marqueurs supplémentaires. Il s'agit de la Pologne. La loi polonaise a introduit des marqueurs nationaux supplémentaires à ceux prévus dans la directive qui s'appliquent dans les cas suivants :

- La mise en œuvre d'un dispositif par le bénéficiaire qui a un impact significatif (1,1 M€) au sens du droit comptable sur les impôts différés ou sur un actif ou un passif résultant des impôts différés. Le caractère significatif est rempli lorsque l'impact dépasse 5 M PLN (1,1 M€) au cours d'une année civile.
- L'absence de mise en œuvre du dispositif aurait eu pour conséquence de rendre un contribuable redevable d'une retenue à la source supérieure à 5 M PLN (1,1 M€) au cours d'une année civile en l'absence d'application d'une convention fiscale ou d'une exonération fiscale (ce marqueur vise les situations dans lesquelles la mise en œuvre d'un dispositif permet de bénéficier d'une convention fiscale).
- Les revenus d'un contribuable soumis à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés en Pologne provenant de la mise en œuvre d'un dispositif excèdent 25 M PLN (5,8 M€) au cours d'une année civile (ce marqueur vise les dispositifs dont la valeur excède 5,8 M€).
- La différence entre l'impôt sur le revenu polonais qui aurait été dû dans le cadre de la mise en œuvre d'un dispositif par un bénéficiaire qui n'a pas de siège, de direction ou de résidence en Pologne s'il avait été résident en Pologne et le montant total des impôts effectivement payés dans le pays où le bénéficiaire a son siège, sa direction ou sa résidence en application dudit dispositif dépasse 5 M PLN (1,1 M€) au cours d'une année civile.
- Le bénéficiaire s'est engagé à coopérer avec le promoteur qui a mis le dispositif à disposition ou à lui verser des honoraires ou une indemnité en cas de mise en œuvre du dispositif.

L'on notera toutefois que ces marqueurs supplémentaires ne trouvent à s'appliquer que si :

- les revenus ou charges ou actifs de l'utilisateur (la partie liée) du dispositif (donc notamment la société étrangère) ont excédé 10 millions d'euros au cours de l'année financière précédente ou de l'année en cours ;
- le dispositif concerne des biens ou des droits dont la valeur vénale excède 2,5 millions d'euros ;
- l'utilisateur du dispositif est une société liée.

2

Une obligation de déclaration de nombreux dispositifs internationaux pesant dès aujourd'hui sur les entreprises et leurs conseils

Après avoir rappelé le contexte particulièrement sévère, aux impacts significatifs et immédiats pour les entreprises, et décrit les différents marqueurs, les développements qui suivent ont pour objet de cheminer avec le lecteur le long de l'arbre de décision prévu par la Directive, ce qui nous permettra d'aborder les thématiques suivantes :

- la définition des principaux termes de la directive
- la mise en œuvre de l'obligation de déclaration
- les sanctions en cas de manquement à l'obligation déclarative

Pour chaque terme employé par la directive, nous nous intéresserons à la définition donnée par cette dernière ou, en l'absence d'une telle définition, par celle que l'on peut raisonnablement retenir, puis à celle adoptée dans l'ordonnance française, et enfin à celles utilisées par les pays de l'Union, afin d'identifier les principales zones de convergences ou de divergences.

Définition des principaux termes de la directive

Comme indiqué ci-avant, la directive est d'application immédiate et suppose d'intégrer la mécanique d'un arbre de décision relativement complexe qu'il est possible de résumer comme suit :

- **Y a-t-il un nouveau dispositif ?**
- **Quels sont les impôts et taxes concernés ?**
- **S'agit-il d'un « dispositif transfrontière » ?**
- **Le dispositif doit-il faire l'objet d'une déclaration ?**
- **La déclaration doit-elle être effectuée par l'intermédiaire ?**
- **La déclaration doit-elle être effectuée par le contribuable lui-même ?**
- **Comment identifier l'information pertinente ?**

Dispositif nouveau

La première étape (y a-t-il un nouveau dispositif ?) est décisive car si rien n'a « bougé » depuis le 25 juin 2018, il n'y a rien en principe à déclarer.

La directive ne précise pas à partir de quand la modification d'un dispositif entraîne la création d'un « nouveau dispositif » devant faire l'objet d'une déclaration. Il semble que lorsqu'un dispositif n'a pas fait l'objet d'une déclaration parce qu'il ne remplissait pas les critères des marqueurs mais que les modalités et conditions du dispositif sont modifiées de telle sorte qu'elles entraînent le déclenchement de l'un des marqueurs, le dispositif devrait être considéré comme un nouveau dispositif devant faire l'objet d'une déclaration :

- Mais quel type de modification déclenche alors une obligation de déclaration ? La modification doit-elle être importante et/ou la modification doit-elle prévoir un « avantage fiscal » plus important (marqueurs C.1 et C.2) ou contribuer à porter atteinte à une obligation de déclaration (marqueur D.2) ?
- En cas de renouvellement d'un dispositif qui remplit les conditions d'un marqueur mais qui n'a pas fait l'objet d'une déclaration du fait qu'il a été mis en œuvre avant le 25 juin 2018, le renouvellement du dispositif devrait faire l'objet d'une déclaration même si les modalités et conditions du dispositif n'ont pas changé
- En revanche, la question se pose en cas de prorogation dans les mêmes conditions et en vertu d'une clause de prorogation existante d'un dispositif qui relève d'un marqueur mais qui n'a pas fait l'objet d'une déclaration du fait que la première étape a été mise en œuvre avant le 25 juin 2018. Logiquement, il ne devrait pas y avoir de nouveau dispositif devant faire l'objet d'une déclaration dès lors que la « prorogation » était déjà présente dans le dispositif originel et ne fait, en quelque sorte, pas l'objet d'une « activation ».
- Dans leur Q&A publié le 18 octobre 2019, les Pays-Bas indiquent qu'un arrangement ne sera pas considéré comme nouveau si les modifications à un dispositif existant n'entraînent pas l'application d'un nouveau marqueur, comparé au marqueur initialement rempli. Ce qui serait vraisemblablement le cas, par exemple, si l'intérêt d'un prêt est modifié.
- De même, dans ses commentaires publiés en juillet 2020, l'administration fiscale britannique indique que lorsqu'un dispositif préexistant fait l'objet d'une extension, une telle extension ne devrait normalement pas être vue comme un nouvel arrangement, sauf en cas de modification importante apportée au dispositif existant.
- Inversement, selon le projet de Bofip publié le 29 avril 2020, toute modification apportée à un dispositif est déclarable si cette modification peut être qualifiée de dispositif transfrontière déclarable. Le fait que ce changement ait été anticipé et prévu dans les dispositions contractuelles du dispositif originel est indifférent.

Impôts et taxes concernés

Le champ d'application de la directive est en réalité celui de la directive 2011/16/EU relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal que la nouvelle directive modifie et à laquelle elle s'intègre :

- Or, la directive 2011/16/EU s'applique à tous les impôts n'excluant spécifiquement que certains impôts indirects : TVA, droits de douane, droits d'accise et les cotisations sociales obligatoires ;
- En l'absence d'un champ spécifique, la directive MDR s'applique donc à tous les impôts sauf ceux spécifiquement exclus par la directive 2011/16/EU ;
- L'impôt sur le revenu, l'impôt sur les sociétés et sur les plus-values, les droits de succession, les impôts sur la fortune, les droits d'enregistrement, les impôts locaux, les impôts fonciers, etc. sont ainsi concernés.

Le projet d'ordonnance français ne contient aucune indication concernant les impôts visés par l'obligation déclarative, mais le projet de Bofip soumis à consultation précise que le champ d'application de l'ordonnance exclut les impôts précités.

En ce qui concerne les impôts et taxes concernés, l'extension aux impôts indirects ne concerne que deux Etats membres :

- La loi polonaise étend le champ d'application des impôts concernés par la directive et y inclut la TVA et les droits d'accise ;
- La législation portugaise inclut la TVA parmi les impôts concernés par l'obligation déclarative mais uniquement pour les dispositifs domestiques.

Définition de « dispositif »

La directive ne donne pas de définition du terme « dispositif ». Elle indique uniquement qu'un dispositif peut être composé de plusieurs dispositifs et comporter plusieurs étapes ou parties.

L'ordonnance française indique qu'un dispositif peut prendre la forme d'un accord, d'un montage, d'un plan ayant ou non force exécutoire. Elle précise qu'il peut être constitué par une suite de dispositifs, et comporter plusieurs étapes ou parties.

Selon le projet de Bofip, en date du 29 avril 2020, le terme dispositif doit ainsi être entendu au sens large. Il recouvre notamment tout accord, entente, mécanisme, transaction ou série de transactions, qu'ils aient ou non force exécutoire. Il recouvre en particulier la création, l'attribution, l'acquisition ou le transfert du revenu lui-même ou de la propriété ou du droit au titre duquel le revenu est dû.

Le terme dispositif recouvre également la constitution, l'acquisition ou la dissolution d'une personne morale, ou la souscription d'un instrument financier.

L'on notera que la définition française est proche de la notion d'« arrangement » utilisé dans l'action 6 du projet BEPS, traduit dans sa version française par le terme « montage » :

Pour mémoire, le rapport sur l'action 6 indique en effet que « *L'expression « montage ou transaction » doit être interprétée au sens large et recouvre tout accord, entente, mécanisme, transaction ou série de transactions, qu'ils aient ou non force exécutoire. Elle recouvre en particulier la création, l'attribution, l'acquisition ou le transfert du revenu lui-même ou de la propriété ou du droit au titre duquel le revenu est dû. Cette expression englobe également les montages relatifs à la constitution, à l'acquisition ou à la conservation d'une personne qui est à l'origine du revenu, y compris la qualification de cette personne comme résident d'un des Etats contractants, et recouvre les mesures que des personnes peuvent prendre elles-mêmes pour établir leur résidence. Constituent par exemple un « montage » les mesures prises pour s'assurer que les réunions du conseil d'administration d'une société aient lieu dans un pays différent afin de pouvoir faire valoir que la société a changé de résidence. Une transaction peut à elle seule permettre d'obtenir un avantage, ou, conjuguée à une série plus complexe de transactions, concourir à l'obtention d'un avantage* ».

L'on notera toutefois que l'administration fiscale belge dans son FAQ datée du 26 juin 2020 exclut la conclusion de contrats qui constituerait l'activité quotidienne de l'intermédiaire ou du contribuable concerné.

Définition de « dispositif commercialisable »

Un dispositif commercialisable est défini par la directive comme un dispositif transfrontière qui est conçu, commercialisé, prêt à être mis en œuvre, ou mis à disposition aux fins de sa mise en œuvre, sans avoir besoin d'être adapté de façon importante.

Le projet d'ordonnance français reprend (indirectement) la définition à l'identique.

En ce qui concerne la définition des dispositifs commercialisables, la plupart des pays reprennent la définition de la directive à l'identique ou privilégient une définition légèrement différente de celle de la directive, mais malgré tout très proche (Allemagne, Espagne) :

- La législation allemande prévoit que les dispositifs commercialisables sont les dispositifs qui n'ont pas besoin d'être adaptés individuellement ;

- Le projet de loi espagnol prévoit que les dispositifs commercialisables sont assimilables aux dispositifs dont la documentation et/ou la structure sont en grande partie normalisées (marqueur A.3).

S'agit-il d'un « dispositif transfrontière » ?

a) Définition donnée par la directive

Un dispositif transfrontière est un dispositif qui concerne soit plus d'un Etat membre soit un Etat membre et un Etat tiers.

Si l'une au moins des conditions suivantes est remplie :

- Tous les participants ne sont pas résidents fiscaux dans la même juridiction ;
- Un ou plusieurs des participants possèdent une double résidence fiscale ;
- Un ou plusieurs des participants au dispositif exercent une activité dans une autre juridiction par l'intermédiaire d'un établissement stable (ES) ;
- Une activité est exercée dans une autre juridiction sans présence fiscale dans cette juridiction ;
- Il a des conséquences sur l'échange automatique d'informations ou l'identification des bénéficiaires effectifs.

La directive ne définit pas précisément la notion de « dispositif » mais le but semble être de donner à ce terme une interprétation très large.

Si un dispositif est composé de plusieurs dispositifs, il faudra alors probablement vérifier si chacun de ces dispositifs pris isolément satisfait l'un des marqueurs.

La question se pose de savoir à quelle date la première étape est réputée être mise en œuvre lorsqu'un dispositif est inclus dans un dispositif plus large ? Par exemple, si un dispositif déclenchant un marqueur fait partie d'une restructuration faisant suite à une acquisition, la première étape de la mise en œuvre est-elle la première étape de l'acquisition, la première étape de la restructuration post-acquisition ou la première étape du dispositif déclenchant le marqueur ?

b) Définition donnée par l'ordonnance française

L'ordonnance française ne reprend pas la définition de la directive à l'identique puisqu'elle se limite aux dispositifs concernant la France et un autre Etat (membre ou non de l'Union européenne) dès lors que l'une des conditions ci-dessous est satisfaite :

1. Au moins un des participants au dispositif n'est pas fiscalement domicilié ou résident en France ou n'y a pas son siège ;
2. Au moins un des participants au dispositif est fiscalement domicilié, résident ou a son siège dans plusieurs Etats ou territoires simultanément ;
3. Au moins un des participants au dispositif exerce une activité dans un autre Etat ou territoire par l'intermédiaire d'un établissement stable situé dans cet Etat ou territoire, le dispositif constituant une partie ou la totalité de l'activité de cet établissement stable ;
4. Au moins un des participants au dispositif exerce une activité dans un autre Etat ou territoire sans y être fiscalement domicilié ou résident ni disposer d'établissement stable dans cet Etat ou territoire ;
5. Le dispositif peut avoir des conséquences sur l'échange automatique d'informations entre Etats ou territoires ou sur l'identification des bénéficiaires effectifs.

Il en résulte que la France n'exige que la déclaration des dispositifs qui l'affectent et non pas de ceux mis en œuvre par un intermédiaire ou un contribuable en France qui ne l'affecteraient pas. L'on pense par exemple au cas d'une direction fiscale qui mettrait en œuvre un dispositif affectant deux de ses filiales non françaises, dont l'une située dans l'Union européenne, et auquel elle ne serait pas partie. Aucune déclaration n'aurait à être effectuée en France, celle-ci devant alors être effectuée dans les Etats de résidence respectifs des bénéficiaires concernés.

Le projet de Bofip en date du 29 avril 2020 retient en revanche une définition large de la notion de participants, qui recouvre :

- les intermédiaires,
- les contribuables concernés,
- les entreprises associées,
- toute autre personne ou entité susceptible d'être concernée par le dispositif.

Ainsi, dans l'un des exemples donnés par l'administration fiscale dans le projet de Bofip du 29 avril 2020, une société établie en France (acheteur) acquiert 50% des actions d'une société établie en Finlande auprès d'une société française (vendeur).

Le dispositif est considéré comme transfrontière car la société établie en Finlande est une entreprise associée (participation excédant 25% des droits de vote, du capital ou des droits à bénéfices) et constitue donc un participant au dispositif dont le siège est situé hors de France.

Cette définition diverge de celle adoptée par le Ministre des Finances allemand dans son projet de commentaires, puisqu'en Allemagne la notion de « autres participants au dispositif » se limite à l'utilisateur, son entreprise et ses partenaires contractuels (i.e., acheteur ou vendeur d'un actif, bailleur ou locataire, prêteur ou emprunteur).

Elle diverge également des interprétations adoptées par la Belgique, le Luxembourg, les Pays Bas et le Royaume-Uni (qui excluent les intermédiaires de la notion de « participant » à l'arrangement lorsqu'ils ne prennent pas un rôle actif dans ce dernier).

Il est intéressant de noter à cet égard que l'administration fiscale belge exclut expressément qu'une cession par une société belge de titres détenus dans une autre société belge à un établissement permanent en Belgique d'un contribuable non résident soit considéré comme un dispositif transfrontière.

L'on remarquera enfin que deux pays seulement ont choisi d'étendre l'obligation déclarative aux dispositifs domestiques. Il s'agit de la Pologne et du Portugal.

La Suède envisage une extension aux dispositifs domestiques dans une prochaine étape.

c) Définition de « dispositif transfrontière » : l'extension de l'obligation déclarative par certains Etats membres aux dispositifs nationaux

La loi polonaise étend l'obligation déclarative aux dispositifs domestiques soit 7 marqueurs additionnels.

Le Portugal étend l'obligation déclarative aux dispositifs domestiques. Les dispositifs transfrontières, qui sont destinés à être appliqués ou à produire des effets, totalement ou partiellement, sur le territoire portugais et qui ne sont pas des dispositifs transfrontières, sont considérés comme des dispositifs domestiques et sont, on le verra plus loin, soumis à des obligations déclaratives qui divergent de celles prévues par la directive. Il s'agit des dispositifs qui remplissent certaines des conditions des marqueurs B à E (en revanche, le marqueur A n'est pas applicable aux arrangements domestiques).

Le dispositif doit-il faire l'objet d'une déclaration ?

Comme indiqué ci-avant, un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration est défini comme tout dispositif transfrontière ou série de dispositifs qui remplit au moins un des marqueurs, qu'il soit ou non subordonné au test de l'avantage principal.

L'on notera à cet égard que les marqueurs seront réévalués par l'Union tous les deux ans.

L'ordonnance française définit explicitement ce terme en soumettant à l'obligation déclarative « les dispositifs transfrontières comportant au moins l'un des marqueurs » mentionnés dans l'ordonnance (dont les caractéristiques sont en tout point similaires à ceux mentionnés à l'annexe IV de la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011) .

Point intéressant à noter : les notes explicatives du projet de loi néerlandais précisent que les dispositifs sur mesure n'ont pas à être déclarés si aucune décision ou action n'a été prise pour mettre en œuvre le dispositif.

Définition de l'intermédiaire

a) Définition donnée par la directive

La déclaration doit-elle être effectuée par l'intermédiaire ?

- Selon la définition donnée par la directive, l'intermédiaire est :
  - Toute personne qui conçoit, commercialise, organise un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, le met à disposition en vue de sa mise en œuvre ou en gère la mise en œuvre.
  - Toute personne qui sait ou pourrait raisonnablement être censée savoir qu'elle s'est engagée à fournir, directement, ou par l'intermédiaire d'autres personnes, une aide, une assistance ou des conseils concernant la conception, la commercialisation ou l'organisation d'un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, ou concernant sa mise à disposition aux fins de mise en œuvre ou la gestion de sa mise en œuvre (il peut être prouvé que cette personne ne savait pas et ne pouvait pas raisonnablement être censée savoir).
- Mais seulement si l'intermédiaire remplit au moins l'une des conditions suivantes :
  - résider fiscalement dans un Etat membre,
  - posséder dans un Etat membre un établissement stable par le biais duquel sont fournis les services concernant le dispositif,
  - être constitué dans un Etat membre ou régi par le droit d'un Etat membre,
  - être enregistré auprès d'une association professionnelle en rapport avec des services juridiques, fiscaux ou de conseil dans un Etat membre.

La majorité des Etats membres ont interprété l'exigence formulée par la directive comme signifiant qu'un intermédiaire doit être présent dans la juridiction locale pour qu'une obligation de déclaration puisse naître. Cette présence est déterminée en fonction de la résidence fiscale, de la localisation d'un établissement permanent, du lieu de constitution ou du lieu où l'intermédiaire est inscrit auprès d'une association professionnelle.

Toutefois, certains Etats membres (par exemple, la Belgique, Chypre, l'Irlande et la Roumanie) semblent avoir copié la définition issue de la directive, sans distinguer selon que le « nexus » de l'intermédiaire est avec la juridiction donnée ou l'un des quelconques Etats membres dans leur législation nationale. Ainsi, une obligation de déclaration pourrait naître dans ces

juridictions si l'intermédiaire est présent au sein de l'UE même s'il n'est pas présent dans ce pays. À ce stade, il n'est pas encore clair si l'utilisation d'une définition large est intentionnelle ou s'il s'agit d'un oubli, à corriger ultérieurement.

L'un des points délicats entourant la définition de l'intermédiaire est de savoir si une direction fiscale qui n'est pas partie au dispositif peut constituer un intermédiaire, un contribuable ou les deux ?

- Le paragraphe 8 du préambule de la directive MDR ainsi que l'exposé des motifs de la directive semblent exclure l'existence d'un intermédiaire lorsqu'un contribuable conçoit ou met en œuvre un dispositif en interne : *« Il convient de noter que, dans certains cas, l'obligation de déclaration ne serait pas applicable à un intermédiaire en raison du secret professionnel applicable en vertu du droit ou lorsqu'il n'existe pas d'intermédiaire, par exemple parce que le contribuable conçoit et met en œuvre un schéma en interne »*.
  Par conséquent il pourrait en être conclu qu'une direction fiscale interne ne peut pas être considérée comme un intermédiaire.
- Dans le cadre d'une réunion du 24 septembre 2018 relative à la transposition de la directive MDR par les Etats membres, les services de la Commission européenne semblent avoir émis l'opinion qu'une entité employant une direction fiscale ne peut pas être considérée comme un intermédiaire, la Commission européenne considérant que l'une des trois situations dans lesquelles l'obligation de déclaration est transférée au contribuable concerné est celle où il existe *« des dispositifs en interne ; il n'y a pas d'intermédiaire »*.
- Toutefois, il pourrait résulter d'une interprétation littérale de la définition d'un intermédiaire figurant à l'article 3.21 de la directive que rentrent également dans la définition d'intermédiaire les entités qui emploient des équipes fiscales internes puisque d'une manière ou d'une autre, il est probable que leur rôle consiste à conseiller ou à gérer la mise en œuvre des dispositifs de l'entreprise y compris potentiellement des dispositifs devant faire l'objet d'une déclaration, auxquels cette entité n'est elle-même pas partie.
- L'on notera à cet égard qu'à l'occasion d'une réunion avec la délégation de « CFE Tax Advisers Europe » du 23 novembre 2018, la Commission européenne a donné quelques indications verbales sur la manière dont la directive sur la coopération administrative pourrait s'appliquer aux directions fiscales d'une entreprise multinationale, et reconnu que les directions fiscales pouvaient être des intermédiaires, cette appréciation dépendant de la structure organisationnelle du groupe/de l'entreprise en question.
- Ainsi, dans le cas où la direction fiscale du groupe est centralisée au sein d'une entité juridique distincte et ne participe pas elle-même au dispositif devant faire l'objet d'une déclaration, la Commission européenne a indiqué que cette direction fiscale pourrait être considérée comme un intermédiaire.
  - La République Tchèque confirme cette seconde interprétation, lorsqu'un dispositif est développé par une entité d'un groupe pour le bénéfice d'une autre entité du groupe.
  - Il semble en être de même pour l'Allemagne, la Belgique, le Danemark, la France, l'Italie, la Lettonie, les Pays-Bas, le Portugal, le Royaume-Uni et la Suède.
  - Le projet de Bofip en date du 29 avril 2020 précise à cet égard que lorsqu'une société du groupe conçoit un dispositif transfrontière déclarable utilisé par d'autres sociétés du groupe, elle a le rôle d'intermédiaire. Si cette société conçoit un dispositif utilisé par elle et d'autres sociétés membres du même groupe, elle doit être considérée comme ayant à la fois le rôle d'intermédiaire et de contribuable concerné.
  - Cette société doit alors souscrire une déclaration en tant qu'intermédiaire et s'identifier dans la liste des contribuables concernés et ce, que la société du groupe ayant conçu le dispositif ait ou non fait intervenir des intermédiaires prestataires de services pour fournir une aide, un conseil ou une assistance sur des points ponctuels.

b) Définition donnée par l'ordonnance française

L'ordonnance française reprend à l'identique de la directive la définition du terme « intermédiaire » sous réserve d'un certain nombre d'exceptions :

- L'ordonnance française fait certes mention de la prise en compte « des faits et circonstances pertinents, des informations disponibles ainsi que de l'expertise en la matière et de la compréhension qui sont nécessaires pour fournir de tels services » pour déterminer si une personne savait ou était censée savoir qu'elle s'est engagée à fournir, directement, ou par l'intermédiaire d'autres personnes, une aide, une assistance ou des conseils concernant la conception, la commercialisation ou l'organisation d'un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, ou concernant sa mise à disposition aux fins de mise en œuvre ou la gestion de sa mise en œuvre.
- L'ordonnance française ne reprend en revanche pas la référence au droit pour toute personne *« de fournir des éléments prouvant qu'elle ne savait pas et ne pouvait pas raisonnablement être censée savoir qu'elle participait à un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration. À cette fin cette personne peut invoquer tous les faits et circonstances pertinents ainsi que les informations disponibles et son expertise et sa compréhension en la matière »*.

- L'ordonnance française rajoute à la liste des intermédiaires concernés ceux qui bénéficient d'une autorisation d'exercer en France délivrée par un ordre ou une association professionnelle.
- L'ordonnance française exclut de l'obligation déclarative en France les établissements stables situés hors de France d'un intermédiaire fiscalement domicilié ou résident en France pour les dispositifs se rattachant à leur activité.
- En revanche, selon le projet de Bofip en date du 29 avril 2020, n'est pas considéré comme intermédiaire, un prestataire de services qui interviendrait ou prendrait connaissance du dispositif transfrontière déclarable postérieurement à sa mise en œuvre ou postérieurement à la délivrance du conseil conduisant à la mise en œuvre du dispositif, sous réserve que ce prestataire de services n'ait apporté aucune aide, assistance ou conseil se rapportant à la conception, la commercialisation ou l'organisation du dispositif transfrontière déclarable.

c) Définition de « intermédiaire » : particularités relevées dans certains Etats membres

La quasi-totalité des pays reprennent la définition de l'intermédiaire à l'identique, sauf l'Allemagne.

- En Allemagne,
  - Contrairement à la directive qui distingue les promoteurs et les conseils qui fournissent une aide, une assistance ou des conseils, la législation allemande ne fait pas référence aux conseils dans la définition d'intermédiaire et précise que l'intermédiaire doit avoir pris une part active en lien avec le dispositif transfrontière (marketing, design, organisation, mise à disposition ou mise en œuvre du dispositif à son utilisateur potentiel). De même, selon la législation allemande, une personne ne sera pas qualifiée d'intermédiaire si cette personne n'est impliquée que dans des étapes spécifiques ou distinctes de la transaction. Ainsi, pour un établissement de crédit, le simple fait d'octroyer un prêt ne fera pas de cet établissement un intermédiaire pour les besoins de DAC6.
- À noter deux points intéressants au Royaume-Uni,
  - La possibilité de se prévaloir de la « méconnaissance » de participer à un dispositif transfrontière déclarable est déniée aux « promoteurs ».
  - Pour les conseils, la législation britannique donne à l'administration fiscale britannique le pouvoir de demander toute information ou documents permettant de déterminer le caractère déclarable de l'arrangement et notamment si l'intermédiaire ne pouvait raisonnablement ignorer ce dernier. D'où la nécessité d'y construire une piste d'audit robuste.
- Les autorités britanniques confirment toutefois qu'il ne sera pas requis des intermédiaires de procéder à des diligences supplémentaires au-delà de celles auxquelles elles doivent normalement procéder dans le cadre de leur relation de conseil avec leur client.

Définition du contribuable concerné

La déclaration doit-elle être effectuée par le contribuable concerné lui-même ?

- Le contribuable concerné est défini comme toute personne à qui un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration est mis à disposition aux fins de sa mise en œuvre, ou qui est disposée à mettre en œuvre un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, ou qui a mis en œuvre la première étape d'un tel dispositif.
- Les contribuables concernés sont tenus d'effectuer eux-mêmes la déclaration si :
  - Aucun intermédiaire ne participe à un dispositif qui satisfait aux obligations de déclaration (par exemple si un intermédiaire n'est pas localisé dans l'UE ou si la planification est développée en interne), ou
  - Le secret professionnel interdit un intermédiaire localisé dans l'UE de divulguer l'information ;
  - Même s'il n'y a aucune présence imposable au regard de l'impôt sur les sociétés dans un Etat de l'UE.
- Le projet d'ordonnance français reprend la définition du terme « contribuable » à l'identique de la directive.
- Il en est de même des législations étrangères, sauf le Portugal qui semble exonérer d'obligation déclarative les contribuables concernés sans lien / nexus avec l'un des pays de l'Union.
- Dans le cadre d'une réunion du 24 septembre 2018 relative à la transposition de la directive par les Etats membres, les services de la Commission européenne ont confirmé qu'il existe trois situations de base où l'obligation de déclaration est transférée au contribuable :
  - Les dispositif internes sont développés en interne et il n'y a pas d'intermédiaire ;
  - L'intermédiaire est situé dans un Etat tiers sans aucune présence taxable dans l'Union européenne ;
  - L'intermédiaire bénéficie d'une dispense due au secret professionnel. Lorsqu'un intermédiaire bénéficie d'une dispense, l'intermédiaire doit informer le contribuable concerné. La directive ne précise toutefois pas comment l'intermédiaire doit procéder pour effectuer cette obligation d'information.

Mise en œuvre de l'obligation déclarative

La mise en œuvre de l'obligation déclarative est complexe. La directive prévoit en effet que :

- **si l'obligation primaire pèse sur l'intermédiaire,**
- **il existe des cas où celle-ci est transférée au contribuable concerné.**

La directive (et ses transpositions nationales) inclut ainsi des mécanismes subtils afin de gérer les situations où :

- **un même dispositif doit en principe faire l'objet d'une déclaration dans plusieurs pays ;**
- **plusieurs intermédiaires/contribuables concernés sont sujets à une obligation déclarative.**

À l'instar des commentaires entourant les principaux termes utilisés par la directive, nous nous intéresserons aux modalités de mise en œuvre prévues par cette dernière puis à celle prévues dans l'ordonnance française, et enfin à celles retenues par les pays de l'Union, afin d'identifier les principales zones de convergence ou de divergence.

Une obligation déclarative mise en place par la directive pèse en principe sur l'intermédiaire

a) Les dispositions de la directive

La directive impose à l'intermédiaire de déclarer les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration.

La directive laisse cependant la possibilité aux Etats membres de prendre les mesures nécessaires pour accorder à l'intermédiaire le droit d'être dispensé de cette obligation lorsque l'obligation de déclaration serait contraire au secret professionnel applicable en vertu du droit national dudit Etat membre.

En pareil cas, chaque Etat membre doit prendre les mesures nécessaires pour que l'intermédiaire soit tenu de notifier sans retard à tout autre intermédiaire, ou, en l'absence d'un tel intermédiaire, au contribuable concerné, l'obligation de déclaration qui lui incombe.

b) L'ordonnance française

L'ordonnance française :

- impose également à l'intermédiaire de déclarer les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration,
- prévoit néanmoins que lorsque l'intermédiaire est soumis à une obligation de secret professionnel dont la violation est prévue et réprimée par l'article 226-13 du Code pénal (notamment avocats, notaires, experts comptables, certains établissements financiers), l'intermédiaire souscrit la déclaration avec l'accord de son client.

À défaut de cet accord :

- en présence d'autres intermédiaires : l'intermédiaire notifie l'obligation déclarative qui lui incombe,
- en l'absence d'autres intermédiaires : l'intermédiaire notifie l'obligation déclarative au contribuable concerné. L'intermédiaire transmet également au contribuable concerné, le cas échéant, les informations nécessaires au respect de son obligation déclarative.

Les notifications prévues ci-dessus sont effectuées par tout moyen permettant de leur conférer date certaine (selon le projet de Bofip en date du 29 avril 2020, il peut s'agir d'une lettre recommandée ou d'une lettre suivie).

Dans tous les autres cas, en l'absence d'intermédiaire soumis à l'obligation déclarative, l'obligation incombe au contribuable concerné par le dispositif transfrontière.

A cet égard, le projet de Bofip du 29 avril 2020 précise que lorsqu'un intermédiaire prestataire de services est engagé par un intermédiaire concepteur pour fournir un conseil sur un dispositif transfrontière déclarable, dans ce cas, la déclaration de l'intermédiaire prestataire de services soumis au secret professionnel n'est souscrite qu'avec l'accord de son client, qui est l'intermédiaire concepteur. En cas de refus de l'intermédiaire concepteur, c'est à ce dernier qu'incombera l'obligation déclarative.

Dans le cas particulier d'une notification au contribuable concerné, celle-ci est accompagnée de toute information dont l'intermédiaire a connaissance, qui se trouve en sa possession ou en son contrôle, lui permettant de souscrire la déclaration.

Ainsi, l'intermédiaire, dans la limite des informations en sa possession, dont il a connaissance ou dont il a le contrôle, doit mettre le contribuable concerné en capacité de pouvoir transmettre les informations requises, notamment :

- le résumé du contenu du dispositif transfrontière déclarable,
- les informations détaillées sur les dispositions juridiques utilisées,
- l'estimation de la valeur du dispositif transfrontière déclarable,

- l'identification du ou des marqueurs présents dans le dispositif transfrontière déclarable.

Tout intermédiaire ou contribuable ayant reçu notification d'obligation déclarative par un intermédiaire soumis au secret professionnel n'ayant pas obtenu l'accord de souscrire sa déclaration par son client dispose de la faculté de réviser l'appréciation initiale rendue par l'intermédiaire qui le notifie, sur les faits et circonstances permettant de qualifier le dispositif déclarable, et de conclure que ledit dispositif n'est pas déclarable.

Dans l'hypothèse où cette révision aboutirait à une absence de déclaration par l'intermédiaire ou le contribuable notifié, cette absence de déclaration n'est pas de nature à engager la responsabilité de l'intermédiaire qui a notifié tout autre intermédiaire ou le contribuable.

c) Application du secret professionnel pour les intermédiaires

Trois situations peuvent être distinguées en matière du respect du secret professionnel :

- Secret professionnel applicable (20)

  Dans une majorité assez large de pays, le secret professionnel permet d'exempter certains intermédiaires de l'obligation déclarative mais le champ d'application de cette exonération varie fortement selon les législations applicables :
  - Autriche (avocats, conseils fiscaux, auditeurs, notaires, banques),
  - Belgique (limité / cabinets d'avocats, conseils fiscaux, banques et notaires),
  - Chypre (cabinets d'avocats seulement),
  - Croatie (avocats, conseils fiscaux),
  - Danemark (avocats),
  - Estonie (cabinets d'avocats, auditeurs),
  - Espagne (limité : avocats, conseils fiscaux, auditeurs),
  - France,
  - Grèce (avocats, lawyers notamment),
  - Hongrie (cabinets d'avocats seulement),
  - Irlande (uniquement ceux dont le secret professionnel peut être maintenu dans des procédures civiles ou judiciaires),
  - Luxembourg (cabinets d'avocats, auditeurs et experts comptables),
  - Pays-Bas (cabinets d'avocats seulement),
  - Pologne (avocats, conseils fiscaux, auditeurs, sauf pour les dispositifs commercialisables pour lesquels il est attendu que les intermédiaires fassent une déclaration anonymisée),
  - Portugal (avocats, conseils fiscaux, autres professionnels susceptibles d'être couverts légalement ou contractuellement par le secret professionnel),
  - République Tchèque (avocats, notaires, auditeurs, conseils fiscaux),
  - Roumanie (avocats et conseils fiscaux),
  - Royaume-Uni (cabinet d'avocats seulement mais obligation pour l'intermédiaire de faire une déclaration relative aux éléments non protégés par le secret professionnel),
  - Slovaquie (avocats, conseils fiscaux, auditeurs),
  - Slovénie (cabinets d'avocats seulement).

- Secret professionnel applicable mais déclaration sous forme anonymisée/simplifiée/annualisée ou transmission d'informations au contribuable (5)

  Dans cinq pays, le secret professionnel est pour partie maintenu mais les professionnels devront effectuer une déclaration anonymisée / simplifiée / annualisée ou transmission d'informations au contribuable :
  - Allemagne (avocats, conseils fiscaux, experts comptables),
  - Bulgarie (cabinets d'avocats, conseils fiscaux et autres professions soumises au secret professionnel),
  - Finlande (cabinets d'avocats, autres professions juridiques qui peuvent représenter en justice, probablement limité aux informations qui sont soumises à la réglementation applicable en matière de secret et de témoignage),
  - Malte (avocats, conseils fiscaux, auditeurs, notaires, institutions financières, sociétés d'investissement et compagnies d'assurance),
  - Suède (avocats).

- Secret professionnel non applicable (3)

  Dans trois pays, le secret professionnel ne protégera pas l'intermédiaire et ce dernier devra effectuer une déclaration auprès des autorités fiscales concernées :
  - Italie, Lettonie, Lituanie.

  L'on notera que, dans une majorité de pays, le contribuable concerné peut relever l'intermédiaire du secret professionnel afin qu'il effectue la déclaration en cause (13) :
  - Allemagne, Autriche, Belgique, Danemark, Estonie, Finlande, France, Luxembourg, Malte, Pologne, Roumanie, Royaume-Uni, Suède.

  Dans une minorité de pays, cette possibilité de relever l'intermédiaire n'est pas accordée (6) :
  - Croatie, Chypre, Italie, Lettonie, Lituanie, Pays-Bas.

Obligation de déclaration dans plusieurs Etats membres

Un dispositif soumis à l'obligation déclarative étant par définition transfrontière, la probabilité qu'il ait à être déclaré dans plusieurs pays est évidemment très élevée. C'est pourquoi la directive a prévu un mécanisme permettant d'éviter qu'un même dispositif n'ait à être déclaré dans plusieurs pays.

En cas d'obligation de déclarer dans plus d'un Etat membre, la directive prévoit ainsi que le contribuable ou l'intermédiaire doit déclarer :

- Uniquement dans l'Etat membre qui occupe la première place dans la liste ci-après :
  - Où il est résident fiscal ;
  - Où il a un établissement stable par l'intermédiaire duquel les services sont rendus (pour les intermédiaires) ou qui bénéficie du dispositif (pour les contribuables) ;
  - (Pour les intermédiaires) où il est constitué ou où il est régi par le droit ou où il est enregistré auprès d'une association professionnelle ;
  - (Pour les contribuables) où il perçoit des revenus ou génère des bénéfices ou exerce une activité, bien qu'il ne soit pas résident fiscal et ne dispose pas d'un établissement stable.
- Cette exemption étant fondée sur la preuve (conformément au droit national) de la communication dans un autre Etat membre.

L'ordonnance reprend les termes de la directive à l'identique quand la France occupe la première place dans l'énumération ci-dessus.

En la matière, en l'état des transpositions nationales, le cadre européen offre un visage contrasté :

- Une majorité de pays prévoient certes une exemption en cas de déclaration effectuée dans un autre Etat membre (26) :
  - Allemagne, Autriche, Belgique, Bulgarie, Chypre, Croatie, Danemark, Espagne, Estonie, France, Grèce, Hongrie, Italie, Lettonie, Lituanie, Luxembourg, Malte, Pays-Bas, Portugal, Pologne, République Tchèque, Roumanie, Royaume-Uni, Slovaquie, Slovénie, Suède
  - Portugal (pour les dispositifs domestiques)
- En Finlande, l'exemption est couplée avec une obligation déclarative simplifiée (1)

Dans un certain nombre de pays, l'Allemagne, l'Autriche, la Croatie, la Finlande, la Lettonie, les Pays-Bas, la Pologne et le Royaume-Uni, le numéro d'arrangement sera exigé comme preuve de la déclaration effectuée dans l'autre pays. Au Luxembourg, cette information ne sera vraisemblablement pas considérée comme suffisante.

Obligation de déclaration en présence de plusieurs intermédiaires/ contribuables

a) Les dispositions de la directive

Si plusieurs intermédiaires/contribuables doivent déclarer, soit :

- tous les intermédiaires ou bien
- uniquement le contribuable qui occupe la première place dans la liste ci-après :
  - qui a arrêté le dispositif avec l'intermédiaire
  - qui gère la mise en œuvre du dispositif
- la directive prévoit une exemption fondée sur la preuve (conformément au droit national) de la communication des informations requises par un autre intermédiaire ou contribuable.

Il ressort toutefois de la directive qu'un intermédiaire ne peut s'appuyer que sur la preuve qu'un autre intermédiaire (par opposition au contribuable concerné) a bien effectué la déclaration.

b) L'ordonnance française

En ce qui concerne les intermédiaires, l'ordonnance française prévoit que :

- si plusieurs intermédiaires doivent déclarer, l'obligation incombe à tous les intermédiaires
- l'intermédiaire qui souhaite être dispensé de l'obligation déclarative doit alors prouver, par tout moyen qu'une déclaration comportant l'ensemble des informations requises a déjà été souscrite par un autre intermédiaire, en France ou dans un autre Etat membre de l'Union Européenne.

L'ordonnance précise par ailleurs que le contribuable concerné ne peut s'exonérer de son obligation déclarative que s'il peut prouver, par tout moyen, qu'un autre contribuable concerné a déjà souscrit une déclaration et que celle-ci comporte l'ensemble des informations requises.

Informations à déclarer

a) Dispositions prévues par la directive

La directive prévoit l'obligation de déclarer les informations suivantes :

- le numéro de référence du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration
- les nom et lieu de naissance (pour les personnes physiques), résidence fiscale et numéro d'identification fiscale, des contribuables, intermédiaires concernés et entreprises associées (le cas échéant)
- les marqueurs satisfaits
- un résumé du contenu du dispositif, y compris la dénomination par laquelle il est communément connu (le cas échéant), description des activités commerciales ou des dispositifs pertinents
- la date à laquelle la première étape de la mise en œuvre a été accomplie ou sera accomplie
- les dispositions nationales sur lesquelles se fonde le dispositif transfrontière
- la valeur du dispositif transfrontière
- l'Etat membre du contribuable et tout autre Etat membre susceptible d'être concerné par le dispositif
- les autres personnes susceptibles d'être concernées par le dispositif et les Etats membres auxquels elles sont liées.

La directive ne donne pas de définition de « personnes concernées », et il faut bien avouer que l'on peine à déterminer à quelle situation la directive pourrait faire référence.

Ce que l'on peut d'ores et déjà indiquer, c'est qu'il devrait s'agir de personnes autres que les intermédiaires, les contribuables concernés et les entreprises associées aux contribuables concernés puisque ces personnes sont déjà indiquées dans les informations à déclarer. Au-delà, l'incertitude demeure et il reste assez difficile de trouver des exemples pertinents. Le cas suivant correspond peut-être à ce qui est envisagé par la directive :

- Exemple de personnes concernées par un dispositif :
  - Un bien incorporel difficile à évaluer est transféré de la personne A (résidant dans l'Etat membre A) à la personne B (résidant dans l'Etat membre B) . La transaction peut donc déclencher le marqueur E.2. En conséquence, les contrats de licence avec les licenciés résidant dans l'Etat membre A ("licenciés de l'Etat membre A") et les licenciés résidant dans l'Etat membre C ("licenciés de l'Etat membre C") sont également transférés à la personne B. Le transfert ne nécessite pas le consentement des licenciés. Par conséquent, les licenciés ne sont pas des contribuables concernés puisqu'ils ne jouent aucun rôle dans la mise en œuvre du dispositif et que le dispositif n'est pas mis à leur disposition.
  - Les contrats de licence contiennent une clause de gross-up en ce qui concerne les retenues à la source sur les redevances. En raison du changement d'Etat de résidence du titulaire de la propriété intellectuelle, les licenciés de l'Etat membre A sont désormais soumis à une retenue à la source sur le paiement des redevances. Pour les licenciés de l'Etat membre C, le montant de la retenue à la source sur les redevances conventionnelles est le même pour les paiements effectués à l'Etat membre A ou à l'Etat membre C. Les licenciés résidents de l'Etat membre A doivent être considérés comme des personnes concernées puisque le dispositif a une incidence sur leur situation fiscale (conséquence monétaire). Les licenciés résidents dans l'Etat membre C ne doivent pas être considérés comme des personnes concernées puisque le taux de la retenue à la source sur les redevances à payer au titulaire de la propriété intellectuelle reste inchangé, indépendamment du transfert de la personne A à la personne B. Il n'y a donc aucune incidence monétaire pour eux.
  - Selon les précisions apportées par l'administration fiscale britannique, il s'agit de s'intéresser à toute personne ou tout pays susceptible d'être affecté par un effet fiscal quelconque de la transaction.
- La directive ne donne pas non plus de définition de « valeur du dispositif transfrontière » :
  - Cependant, dans le cadre d'une réunion du 24 septembre 2018 les services de la Commission européenne ont précisé que la valeur du dispositif transfrontière, paragraphe 14(f) se réfère à l'opération et la signification exacte dépend du type de dispositif. Les services de la Commission européenne ont également indiqué que la valeur ne peut pas être directement liée à l'avantage fiscal.
  - L'Autriche et l'Espagne semblent toutefois avoir pris une position contraire, en indiquant que la valeur à déclarer serait celle de l'avantage fiscal. A noter que si le projet de Bofip français en date du 29 avril 2020 et les précisions données par l'administration fiscale luxembourgeoise retiennent que le montant à déclarer est le montant payé (nominal) à l'occasion de la transaction, l'administration fiscale britannique retient quant à elle la valeur de marché de cette dernière quand elle diffère du montant payé.

b) L'ordonnance française

L'ordonnance française renvoie à un décret quant au détail des informations devant être déclarées, mais le projet de Bofip en date du 29 avril 2020 contient d'ores et déjà des indications intéressantes.

Ainsi, le projet de Bofip précise que la référence du dispositif (« Référence Dispositif ») est le numéro d'identification unique du dispositif, attribué lorsque celui-ci est déclaré pour la première fois, tout en sachant que le déclarant initial d'un dispositif transfrontière déclarable peut être un intermédiaire ou le cas échéant un contribuable concerné.

La référence de la déclaration (« Référence Déclaration ») est le numéro d'identification unique de la déclaration, attribué lorsque la déclaration est souscrite auprès de l'administration.

Plus précisément, lorsque le déclarant souscrit une déclaration, l'administration lui attribue, le cas échéant :

- Une Référence Dispositif : cette référence est attribuée lorsque le dispositif est déclaré pour la première fois par le déclarant initial. Elle est communiquée au déclarant initial du dispositif dès que celui-ci valide les informations et transmet par voie électronique la déclaration de dispositif transfrontière à l'administration fiscale.
  La Référence Dispositif est attribuée par l'administration fiscale française si le déclarant initial souscrit sa déclaration en France. La Référence Dispositif est communiquée concomitamment à la souscription de la déclaration par le déclarant. Dans le cas où le déclarant initial souscrit sa déclaration dans un autre Etat membre que la France, la Référence Dispositif est attribuée par cet autre Etat membre.
  La Référence Dispositif est attachée au dispositif déclaré et est rappelée par la suite par toute autre personne qui souscrit une déclaration relative au même dispositif et serait soumise aux obligations prévues à l'article 1649 AD du CGI du fait de sa participation à celui-ci.
  A ce titre, le déclarant initial communique la Référence Dispositif à toute personne, dont il a connaissance, tenue aux obligations prévues à l'article 1649 AD du CGI ainsi qu'à toute autre personne, dont il a connaissance, susceptible d'être soumise à des obligations équivalentes dans un autre Etat membre de l'Union européenne, qu'il s'agisse d'un autre intermédiaire, ou d'un contribuable concerné, résidents ou établis fiscalement en France, ou relevant d'un autre Etat membre. La communication de cette référence est concomitante à la souscription de la déclaration du déclarant initial afin que toute autre personne soumise à l'obligation déclarative puisse déclarer dans les délais requis.
  Toute autre personne qui souscrit une déclaration relative à un dispositif donné, renseigne la Référence Dispositif de sorte que chacune des déclarations en lien avec ce même dispositif puisse être rattachée au-dit dispositif dans le répertoire central sécurisé.
- Une Référence Déclaration : cette référence est attribuée au moment de la souscription de la déclaration. Cette référence est unique. Chaque nouvelle déclaration souscrite se voit attribuer une Référence Déclaration unique.
  La Référence Déclaration est une information personnelle qui ne doit pas être communiquée.
  Elle permet notamment de modifier ou consulter la déclaration qui a été souscrite.

Il en est de même au Royaume-Uni.

c) Informations à déclarer : particularités relevées dans certains Etats membres

Certains Etats membres prévoient de demander des informations complémentaires aux déclarants, par rapports aux exigences requises par la directive :

- Ainsi, la loi polonaise exige en sus de la directive les éléments d'information suivants :
  - une indication précisant si les informations fournies se rapportent à un dispositif commercialisable ou à un dispositif sur mesure ;
  - une indication des objectifs recherchés par le dispositif (à la connaissance de la personne qui déclare) ;
  - une estimation de la valeur de l'avantage fiscal ou de la valeur d'un actif d'impôt différé s'ils sont disponibles, connus et qu'ils peuvent être évalués par la personne qui déclare ;
  - une indication de l'Etat d'avancement du dispositif (à la connaissance de la personne qui déclare) en particulier la date à laquelle le dispositif doit être mis à la disposition ou mis en œuvre ou la date des opérations du dispositif ;
  - une indication de toute autre personne tenue de fournir des informations concernant un dispositif.

d) Langue de déclaration

En ce qui concerne la/les langue(s) dans laquelle/lesquelles l'obligation de déclaration doit être effectuée, les informations sont encore parcellaires, mais il est là aussi possible d'anticiper une grande diversité de situations :

- Un nombre important de pays n'autorisent la déclaration qu'en langue domestique (10) :
  - Allemagne (mais certaines informations pourront être déclarées en anglais), Espagne, Estonie, France, Italie, Lettonie, Pologne, Roumanie, Slovaquie, Slovénie

- Un autre groupe de pays admet la langue anglaise en plus de la langue domestique (7) :
  - Autriche, Belgique, Danemark, Hongrie, Lituanie, Malte, Suède
- Cinq pays n'autorisent que la langue anglaise (5) :
  - Chypre, Irlande, Luxembourg, Pays-Bas, Royaume-Uni
- En Croatie, le résumé de l'arrangement, le « nom » du dispositif et les activités exercées doivent être déclarés en croate et en anglais. Tout le reste doit être déclaré en croate.

e) Format déclaratif

A ce jour, les Etats membres n'ont fourni que peu de précisions quant aux formats déclaratifs via lesquels les intermédiaires et contribuables devront effectuer les déclarations. Pour ce qu'il est possible d'en savoir :

- Treize pays ont d'ores et déjà prévu d'autoriser la déclaration sous format xml (13) :
  - Allemagne, Belgique, Chypre, Irlande, Lettonie, Lituanie, Luxembourg, Pays-Bas, Pologne, République Tchèque, Royaume-Uni, Slovaquie, Suède
- Quelques pays ont prévu une déclaration manuelle en ligne (10) :
  - Allemagne, Autriche, Danemark, Espagne, France, Irlande, Lituanie, Luxembourg, Pays-Bas, Suède
- D'autres enfin ont opté pour un format différent (5) :
  - Autriche (web-based ou déclaration papier), Croatie (par voie électronique, mais format inconnu), Estonie (rapport digital envoyé par e-mail), Roumanie (template fourni par les autorités fiscales à compléter en Word, Excel ou pdf), Suède (le papier est également accepté).

(f) Mécanisme de reporting

Différents mécanismes de reporting se font jour :

- Upload sur le portail des autorités fiscales (7) :
  - Autriche, Belgique, Chypre, Irlande, République Tchèque, Royaume-Uni, Slovaquie
- Entrée directe sur le portail des autorités fiscales (3) :
  - Danemark, Espagne, France
- L'un ou l'autre (5) :
  - Allemagne, Lituanie, Luxembourg, Pays-Bas, Suède

(g) Enregistrement obligatoire

- Dans cinq pays, un préenregistrement sera nécessaire (5) :
  - Allemagne, Danemark (pour les intermédiaires seulement), Irlande, Pays-Bas, Royaume-Uni
- Ce ne sera pas nécessaire en Belgique (1) :
  - Belgique

Délai de déclaration général

(a) Dispositions prévues par la directive (sous réserve du report de déclaration dû au Covid-19)

Selon la directive les intermédiaires/contribuables sont tenus de déclarer dans un délai de 30 jours commençant :

- le lendemain du jour où le dispositif a été mis à disposition « aux fins de mise en œuvre » ou est prêt à être mis en œuvre,
- le jour de la première étape de la mise en œuvre du dispositif a été accomplie : critère unique pour la période transitoire,
- la date la plus proche étant retenue.

Pour les intermédiaires dits « sachants », par opposition aux « promoteurs », le délai de 30 jours en cas d'aide, d'assistance ou de conseil :

- commence le lendemain du jour où a été fourni cette aide, cette assistance ou ce conseil.

Différence entre la « période de transition » et la « période normale »

Selon l'article 8 bis ter (12), *« Chaque Etat membre prend les mesures nécessaires pour que les intermédiaires et les contribuables concernés soient tenus de fournir des informations sur les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration dont la première étape a été mise en œuvre entre la date d'entrée en vigueur et la date d'application de la présente directive. Les intermédiaires et les contribuables concernés, le cas échéant, transmettent des informations sur ces dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, au plus tard le 31 août 2020 ».*

Par conséquent, il résulte des dispositions initiales de la directive que les dispositifs à déclarer dont la première étape est mise en œuvre entre le 25 juin 2018 (date d'entrée en vigueur de la directive) et la date d'application de cette dernière (1er juillet 2020) devaient faire l'objet d'une déclaration. Les déclarations devaient être déposées à partir du 1er juillet 2020 et au plus tard le 31 août 2020, mais c'est sans compter sur le report de déclaration mis en œuvre par 25 pays sur 28 (voir paragraphe sur l'option pour un différé de déclaration ci-après).

Après la période de transition, tous les dispositifs transfrontaliers devant faire l'objet d'une déclaration devaient être déclarés dans les 30 jours à compter du lendemain du jour où le dispositif devant faire l'objet d'une déclaration est mis à disposition aux fins de mise en œuvre, est prêt à être mis en œuvre, la première étape de la mise en œuvre du dispositif a été accomplie, ou l'aide, l'assistance ou les conseils ont été fournis.

Différence de délai de déclaration entre promoteurs, contribuables et conseils

Si un promoteur (c'est-à-dire celui qui conçoit, commercialise, organise un dispositif transfrontière déclarable, ou le met à disposition en vue de sa mise en œuvre ou gère cette dernière) a un engagement avec un client et que son conseil fiscal n'est pas encore prêt à être mis en œuvre, mis à disposition aux fins de mise en œuvre et que la première étape n'a pas encore été mise en œuvre, ce promoteur n'a pas (encore) besoin de déclarer le dispositif en question.

En revanche, si une simple assistance ou aide est fournie concernant le dispositif en question par une personne telle que mentionnée dans la deuxième partie de l'article 3(21), c'est-à-dire un simple conseil (par opposition à un promoteur), cela signifie-t-il que cette personne doit déclarer 30 jours après que l'aide ait été fournie, avant même que le promoteur ou le contribuable ne soit tenu de déclarer l'aide ?

Dans l'affirmative, cela pourrait donner lieu à de nombreuses obligations de déclaration concernant le même dispositif. Plusieurs conseils pourraient théoriquement déclarer une partie du dispositif, tandis que le promoteur ou le contribuable, tel que défini au premier paragraphe de l'article 3(21), ne serait probablement amené à déclarer l'ensemble du dispositif qu'à un stade ultérieur.

Dit autrement, le conseil doit déclarer dans les 30 jours qui suivent le jour où il a fourni le conseil alors que le délai de 30 jours ne peut démarrer pour le promoteur que lorsque le dispositif est mis à disposition aux fins de mise en œuvre, prêt à être mis en œuvre ou mis en œuvre par l'accomplissement d'une première étape. Cette différence de point de départ de délai pourrait aboutir à une situation paradoxale où le conseil doit déclarer le dispositif avant le promoteur ou le contribuable, à une période où le dispositif n'est peut-être même pas stabilisé… et pour un dispositif qui ne verra même pas le jour.

C'est pourquoi un certain nombre de pays semblent considérer que seuls les dispositifs effectivement mis en œuvre ou prêts à l'être devront être déclarés : Pays-Bas

La loi chypriote inclut une disposition qui permet aux intermédiaires qui pensent devoir effectuer une déclaration sans en avoir la certitude (parce qu'ils ne disposent pas de l'information adéquate, ou parce que les circonstances ultérieures démontrent que le jugement de l'intermédiaire était incorrect), de procéder à cette déclaration dite « de bonne foi » sans que cette déclaration ne soit considérée comme une rupture d'un quelconque contrat, loi ou régulation, et sans que cette déclaration n'entraîne aucune responsabilité/pénalité à la charge de l'intermédiaire.

b) Ordonnance française (sous réserve du report de déclaration)

L'ordonnance française prévoit que les intermédiaires/contribuables doivent souscrire à la déclaration dans le délai de 30 jours de la première des dates suivantes :

- du lendemain de la mise à disposition aux fins de mise en œuvre du dispositif transfrontière,
- du lendemain du jour où le dispositif transfrontière est prêt à être mis en œuvre,
- du jour de la réalisation de la première étape de la mise en œuvre du dispositif transfrontière.

Par exception, en ce qui concerne la période transitoire, l'ordonnance, complétée par la loi de finances pour 2020, prévoyait initialement que les dispositifs transfrontières dont la première étape de mise en œuvre se situe entre le 25 juin 2018 et le 1er juillet 2020 seraient déclarés au plus tard le 31 août 2020.

Selon l'ordonnance française, conformément à la directive, la première étape de la mise en œuvre s'entend de tout acte juridique ou opération économique, comptable ou d'option fiscale en vue de mettre en œuvre le dispositif transfrontière.

L'ordonnance précise, à l'instar de la directive, que les intermédiaires « sachants » sont tenus de souscrire la déclaration dans un délai de trente jours à compter du lendemain du jour où ils ont fourni, directement ou par l'intermédiaire d'autres personnes, une aide, une assistance ou des conseils.

L'ordonnance précise par ailleurs que, lorsque le contribuable concerné a reçu notification de son obligation déclarative de la part d'un intermédiaire protégé par le secret professionnel, il souscrit la déclaration dans un délai de trente jours à compter du jour de la réception de cette notification.

Le projet de Bofip en date du 29 avril 2020 précise que cette notification doit être effectuée dans le délai dont dispose normalement l'intermédiaire non soumis au secret professionnel pour souscrire sa déclaration. Pour les personnes notifiées à qui incombe l'obligation déclarative, le délai de trente jours s'ouvre à réception de la notification.

Dans l'hypothèse où l'intermédiaire notifié est lui-même soumis au secret professionnel et n'a pas reçu l'accord de son client lui permettant de souscrire la déclaration, cet intermédiaire notifie à son tour les personnes à qui incombent l'obligation déclarative (intermédiaire ou contribuable concerné) dont il a connaissance dans les trente jours suivant la date à laquelle il a lui-même reçu la notification.

Le délai de déclaration du dispositif à l'administration par l'ensemble des intermédiaires ne peut toutefois excéder quatre-vingt-dix jours à compter de la date d'envoi de la première notification.

c) Délai de déclaration : particularités relevées dans certains Etats membres

- En Irlande

Un intermédiaire ayant procédé à la déclaration et ayant obtenu son numéro de dispositif n'aurait que 5 jours pour prévenir les autres intermédiaires ou le contribuable.

- Aux Pays-Bas

La législation néerlandaise prévoit qu'un dispositif n'est « prêt à être mis en œuvre » que si un ou plusieurs contribuables concernés qui peuvent mettre en œuvre le dispositif ont été identifiés et qu'un accord pour la mise en œuvre a été conclu.

En ce qui concerne les conseils, le fait générateur est la fourniture de l'aide ou l'assistance. Cependant les conseils ne sont soumis à l'obligation déclarative que lorsque le dispositif est prêt à être mis en œuvre ou lorsque la première étape de la mise en œuvre du dispositif a été accomplie.

- En Pologne

La déclaration doit s'effectuer dans les 30 jours du fait générateur.

Toutefois, les intermédiaires et les contribuables devaient procéder aux déclarations à partir respectivement des 30 juin et 30 septembre 2019 :

- des dispositifs internationaux dont la première étape de mise en œuvre se situe entre le 25 juin 2018 et le 31 décembre 2018,
- des autres dispositifs dont la première étape de mise en œuvre a été effectuée entre le 1er novembre 2018 et le 31 décembre 2018.

Il résulte toutefois d'un projet de loi déposé le 5 février 2020 que tous les dispositifs déclarés avant le 31 mars 2020 auraient dû être redéclarés par les intermédiaires et les contribuables concernés avant le 31 mai pour les promoteurs et le 30 août pour les conseils afin de se conformer aux exigences de la directive en termes d'informations à déclarer, de format de déclaration et de liste de pays non coopératifs pour le marqueur C.1.

Ce projet de loi, entré en vigueur le 1er juillet 2020, introduit ainsi une obligation de re-déclaration de tous les dispositifs transfrontières dont la première étape a eu lieu entre le 25 juin 2018 et le 30 juin 2020, y compris par les « services providers ». Cela étant dit,

les nouvelles dates limites de déclaration sont désormais les suivantes, du fait de l'option par la Pologne du différé de déclaration :

- pour les promoteurs : le 31 décembre 2020,
- pour les contribuables concernés : le 31 janvier 2021,
- pour les services providers : le 28 février 2021.

Pour les arrangements dont la première étape de mise en œuvre se situe entre le 1er juillet et le 31 décembre 2020, le processus déclaratif est reporté au 1er janvier 2021.

En ce qui concerne les arrangements domestiques, les déclarations sont reportées à 30 jours après la fin de l'état d'urgence dû au coronavirus.

Au Portugal, les dispositifs domestiques ne doivent être déclarés que s'ils sont postérieurs au 1er juillet 2020.

Délai de déclaration applicable aux « dispositifs commercialisables »

Comme indiqué ci-dessus, la directive définit un dispositif commercialisable comme un dispositif transfrontière qui est conçu, commercialisé, prêt à être mis en œuvre, ou mis à disposition aux fins de sa mise en œuvre, sans avoir besoin d'être adapté de façon importante.

La directive impose aux Etats membres de prendre les mesures nécessaires pour que les intermédiaires soient tenus d'établir tous les trois mois un rapport fournissant une mise à jour contenant les informations suivantes qui sont devenues disponibles depuis la transmission du dernier rapport, à savoir :

- l'identification des intermédiaires et des contribuables concernés,
- la date à laquelle la première étape de la mise en œuvre a été accomplie ou sera accomplie,
- l'Etat membre du contribuable et tout autre Etat membre susceptible d'être concerné par le dispositif,
- les autres personnes susceptibles d'être concernées par le dispositif et les Etats membres auxquels elles sont liées.

L'ordonnance française reprend à l'identique la définition de la directive du terme « dispositif commercialisable », tout en indiquant que les modalités de la mise à jour trimestrielle seront précisées par décret.

Option pour un différé de déclaration

Le 24 juin 2020, le Conseil Européen a adopté la proposition de modification de la directive 2018/822 (dite « DAC6 ») permettant aux Etats membres de reporter de six mois les délais de dépôt et d'échange d'informations sur les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration en raison de la pandémie de Covid-19.

En pratique, cela signifie que la directive donne à chaque Etat membre la possibilité (mais non l'obligation) de reporter les dates de déclaration de la manière suivante :

- Pour les dispositifs dont la première étape a été mise en œuvre entre le 25 juin 2018 et le 30 juin 2020 et qui devaient normalement être déclarés avant le 31 août 2020 (le « stock » de dispositifs « historiques »), leur déclaration serait exigée d'ici au 28 février 2021.
- Pour les dispositifs dont l'évènement déclenchant la déclaration interviendrait entre le 1er juillet 2020 et le 31 décembre 2020, le délai de 30 jours pour les déclarer commencerait à courir le 1er janvier 2021.
- Les premiers échanges entre administrations fiscales auraient lieu au plus tard le 30 avril 2021.

Les modifications prévoient également la possibilité d'une prorogation de trois mois supplémentaires au maximum par une décision unanime du Conseil en fonction de l'évolution de la pandémie.

A ce stade, une écrasante majorité de pays autorise le différé de déclaration (26) :

- Autriche, Belgique, Bulgarie, Chypre, Croatie, Danemark, Espagne, Estonie, France, Grèce, Hongrie, Irlande, Italie, Lettonie, Lituanie, Luxembourg, Malte, Pays-Bas, Pologne, Portugal, République Tchèque, Roumanie, Royaume-Uni, Slovaquie, Slovénie, Suède.

Ce différé serait de six mois dans les pays suivants (24) :

- Belgique, Bulgarie, Chypre, Croatie, Danemark, Espagne, Estonie, France, Grèce, Hongrie, Irlande, Italie, Lettonie, Lituanie, Luxembourg, Malte, Pays-Bas, Portugal, République Tchèque, Roumanie, Royaume-Uni, Slovaquie, Slovénie, Suède.

L'Autriche semble avoir opté pour un différé informel de deux ou trois mois (le premier reporting ayant lieu le 31 octobre 2020), tandis que le différé demeurerait spécifique en Pologne mais pourrait aller jusqu'à six mois.

- Dans ce dernier pays, les nouvelles dates limites de déclaration sont désormais les suivantes, du fait de l'option par la Pologne du différé de déclaration :
  - pour les promoteurs : le 31 décembre 2020,
  - pour les contribuables concernés : le 31 janvier 2021,
  - pour les services providers : le 28 février 2021.

  Pour les arrangements dont la première étape de mise en œuvre se situe entre le 1er juillet et le 31 décembre 2020, le processus déclaratif est reporté au 1er janvier 2021.

En ce qui concerne les arrangements domestiques, les déclarations sont reportées à 30 jours après la fin de l'état d'urgence dû au coronavirus.

Deux pays (Allemagne, Finlande) n'accordent pas de différé de déclaration (2) :

- Allemagne, Finlande.

Parmi les pays concernés, vingt-deux ont annoncé opter pour un différé formel (22) :

- Bulgarie, Chypre, Croatie, Danemark, Espagne, Estonie, France, Grèce, Hongrie, Irlande, Italie, Lettonie, Lituanie, Luxembourg, Pologne, Portugal, République Tchèque, Roumanie, Royaume-Uni, Slovaquie, Slovénie, Suède.

Tandis que l'Autriche, la Belgique, Malte et les Pays-Bas semblent avoir opté pour une approche plus informelle (4) :

- Autriche, Belgique, Malte, Pays-Bas.

Mise à jour annuelle des informations par le contribuable

La directive prévoit que les Etats membres peuvent prendre les mesures nécessaires pour que chaque contribuable concerné soit tenu de transmettre à l'administration fiscale des informations concernant l'utilisation qu'il fait du dispositif pour chacune des années où il l'utilise.

L'ordonnance française impose au contribuable concerné de procéder à cette mise à jour annuelle. Un arrêté doit venir préciser les modalités de cette déclaration.

En ce qui concerne l'obligation de mise à jour annuelle des informations par le contribuable, en fonction de l'utilisation qu'il aura faite des dispositifs mis à sa disposition ou mis en œuvre par lui-même, la situation est contrastée :

- Une majorité de pays prévoient une obligation de mise à jour annuelle des informations par le contribuable (13) :
  - Allemagne, Bulgarie, Croatie, Espagne, France, Irlande, Lituanie, Luxembourg, Pologne, Portugal, Slovénie, Roumanie, Royaume-Uni.
- Tandis qu'une petite minorité retient une absence d'obligation de mise à jour annuelle des informations par le contribuable (9) :
  - Belgique, Chypre, Danemark, Estonie, Hongrie, Malte, Pays-Bas, Slovaquie, Suède.

Les modalités de cette mise à jour annuelle s'effectueront via :

- la déclaration fiscale annuelle (5) :
  - Allemagne, Bulgarie, Irlande, Luxembourg, Royaume-Uni.
- une déclaration séparée (1) :
  - Espagne.

Qu'advient-il des informations déclarées ?

Les informations ainsi recueillies par les Etats seront :

- échangées avec d'autres Etats membres par le biais de protocoles d'échange automatique d'informations,
- et ce, de manière régulière : dans un délai d'un mois à compter de la fin du trimestre au cours duquel les informations ont été déclarées,
- le premier échange aura lieu le 30 avril 2021 au plus tard,
- la directive prévoit que l'absence de réaction des autorités fiscales face à un dispositif ayant fait l'objet d'une déclaration ne vaut pas approbation du dispositif.

Pour l'instant, deux pays ont communiqué sur les actions qu'ils entendent engager suite au recueil des obligations déclaratives :

- Au Portugal
  Le projet de loi portugais prévoit que, sur la base des informations communiquées, l'administration fiscale peut :
  - définir le traitement fiscal des situations révélés par les dispositifs ;
  - proposer des modifications à la législation fiscale afin de mieux définir le traitement fiscal des situations révélées par les dispositifs ;
  - adapter le contrôle fiscal en fonction du dispositif ;
  - rendre publics sur son site internet, aux fins de prévention de l'évasion fiscale, les dispositifs (sans identifier les participants) en termes abstraits et synthétiques, sauf si la complexité et l'innovation du dispositif se révèlent inappropriées pour prévenir l'évasion fiscale ou la défense de l'intérêt public ;
- En Espagne
  Le projet de loi espagnol prévoit que l'administration fiscale publiera sur son site Internet, à titre d'information, les dispositifs transfrontières les plus pertinents ainsi que les informations relatives au régime applicable et à la qualification de ces dispositifs.

Sanctions en cas de manquement à l'obligation déclarative

Dispositions prévues par la directive

La directive prévoit que les sanctions prévues :

- seront déterminées par le droit national, mais qu'elles devront être,
- « effectives, proportionnées et dissuasives ».

Les sanctions prévues par l'ordonnance française

En ce qui concerne la situation française,

- l'ordonnance prévoit une amende pour les manquements à l'une des obligations déclaratives qui ne peut excéder 10 000 € ;
- le montant de l'amende est réduit à 5 000 € lorsqu'il s'agit de la première infraction de l'année civile en cours et des trois années précédentes ;
- l'amende ne s'applique pas à la déclaration annuelle à la charge du contribuable concernant l'utilisation des dispositifs ;
- le montant de l'amende appliquée à un même intermédiaire ou à un même contribuable ne peut excéder 100 000 € par année civile.

Les sanctions prévues par les Etats membres sont très disparates

La plupart des pays prévoient une amende forfaitaire dont les montants peuvent atteindre des sommes relativement élevées en Autriche (50 000 €), Belgique (50 000 €), Espagne (montant des honoraires reçus ou de l'avantage fiscal), la Grèce (100 000 €), le Luxembourg (250 000 €), les Pays-Bas (870 000 €), la Pologne (2 300 000 ou 4 700 000 €), le Portugal (80 000 €), le Royaume-Uni (1 100 000 €), la Slovénie (150 000 €).

Par ailleurs, certains pays prévoient que la responsabilité personnelle des dirigeants ou salariés peut être engagée (Autriche, Belgique, Croatie, Lituanie, Pologne, Slovénie et potentiellement l'Allemagne).

En outre, la Pologne prévoit l'interdiction de candidater à des marchés publics, et les Pays-Bas ne s'interdisent pas d'infliger des sanctions pénales.

Enfin, une période d'exonération ou d'atténuation des pénalités est mise en place en Allemagne, Belgique, Pays-Bas, Royaume-Uni, Suède pour la période transitoire.

Propos conclusifs

À l'issue de cette étude, on ne peut être que frappé par la complexité du dispositif introduit par la directive dans les 27 Etats européens et le Royaume-Uni, et sensibilisé à la nécessité de mettre en place, sans délai, une organisation et une gouvernance conformes aux exigences de la directive.
Ce programme de conformité peut, d'expérience, se décliner en cinq étapes clés :

- Favoriser la prise de conscience et accroître la sensibilisation et les connaissances techniques
- Identifier et évaluer les opérations à déclarer
- Gérer les intermédiaires
- Respecter les obligations de déclaration primaire et secondaire
- « Vérifier la santé » du programme de conformité à DAC6

Favoriser la prise de conscience et accroître la sensibilisation et les connaissances techniques

Il est essentiel de sensibiliser les responsables clés de l'organisation aux obligations issues de la directive afin qu'ils puissent clairement appréhender les enjeux de ces nouvelles obligations déclaratives, les pénalités potentielles ainsi que le risque réputationnel en cas de non-conformité et ainsi soutenir et promouvoir le changement et la conformité au sein de l'organisation.

En ce qui concerne les équipes opérationnelles, il faut noter que le champ d'application des taxes et des marqueurs prévus par la directive et les législations locales étant très large, des connaissances techniques insuffisantes peuvent entraîner l'absence de déclaration des transactions pertinentes ou au contraire une surdéclaration.

Les équipes fiscales internes doivent en conséquence maîtriser les éléments techniques ainsi que la législation et la réglementation locales des différents pays, et surtout déterminer qui est responsable de la déclaration, quand la déclaration devra avoir lieu et quelles informations devront être communiquées.
Un programme de formation sera sans doute nécessaire pour que les équipes fiscales locales puissent se tenir au courant de tout changement dans les interprétations locales, de sorte que l'évaluation des dispositifs soit conforme aux pratiques du marché dans les différentes juridictions.

Identifier et évaluer les opérations à déclarer

Pour déterminer les dispositifs qui sont susceptibles d'être déclarés, les contribuables et les intermédiaires devront tenir compte de l'ensemble des éléments techniques connus, en ce qui concerne chacun des quinze marqueurs et, le cas échéant, le critère de l'avantage principal. Cette analyse nécessitera également un examen détaillé des dispositions de la directive ainsi que des réglementations, interprétations et directives locales des différents pays.

Les quinze marqueurs ayant été définis de manière aussi large que possible, cela conduira nécessairement à des interprétations différentes de la part des Etats membres de l'UE.

Dans certains cas, la simple présence d'un marqueur rendra déclarable un dispositif. Dans d'autres cas, on l'a vu, l'un des principaux avantages du dispositif devra être un avantage fiscal pour que le dispositif déclenche une obligation de déclaration.

Il faudra dès lors faire preuve d'une grande prudence dans la déclaration de tout dispositif sous les marqueurs exigeant le respect du critère de l'avantage principal, même lorsqu'il est utilisé à des fins fiscales légitimes, comme le permet la législation en vigueur.

Enfin, bien que les opérations antérieures au 25 juin 2018 soient effectivement « protégées » en vertu de la directive, les contribuables devront tout de même en faire le suivi afin de déterminer si ces dernières doivent être déclarées au moment de leur modification.

Gérer les intermédiaires

Les contribuables et les intermédiaires devront mettre en œuvre des processus et contrôles qui sous-tendront et régiront leurs relations en lien avec l'obligation déclarative.

Généralement, ces processus nécessiteront une participation des contribuables au processus de prise de décision concernant la déclaration, surtout en ce qui concerne la déclaration sous l'un des marqueurs qui exigent la satisfaction du critère de l'avantage principal.

Il est recommandé à cet égard que les contribuables examinent et rapprochent les arrangements déclarés par les intermédiaires, afin de confirmer que leur déclaration est exacte, complète, opportune et cohérente.

Les contribuables devront également se mettre en rapport avec leurs intermédiaires pour obtenir une copie des informations déclarées et le numéro d'identification de l'arrangement, afin de disposer des informations nécessaires pour se conformer à leur obligation de déclaration annuelle dans la majorité des Etats membres de l'UE.

Dans certains pays, le service fiscal interne lui-même pourra être considéré comme intermédiaire et avoir l'obligation principale de déclaration.

Mettre en place une gouvernance et des processus adaptés

Les contribuables auront besoin d'une gouvernance et d'un processus clairs pour gérer leurs obligations de déclaration en vertu de la législation locale du pays, afin notamment de :

- comprendre et respecter la langue et le format de déclaration de chaque pays ;
- préparer les modèles de déclarations ;
- déposer les déclarations dans les 30 jours suivant un événement déclencheur ;
- stocker en toute sécurité les données, les déclarations effectuées, le numéro d'identification du dispositif et les autres informations requises pour les déclarations annuelles dans certains Etats membres de l'UE ;
- respecter l'obligation secondaire de déclaration annuelle dans les administrations où elle est mise en œuvre.

Vérifier la santé » du programme de conformité à DAC6

Les contribuables et les intermédiaires devront enfin examiner, en continu, et mettre à jour leur programme de conformité à la directive pour vérifier s'il est toujours conforme et adapté à l'objectif visé. Dans le cadre du bilan de santé de leur programme de conformité, les contribuables et les intermédiaires devront :

- vérifier que les processus d'identification, d'évaluation et de déclaration des dispositions sont adéquats,
- identifier les inefficacités des processus existants,
- ajuster les processus et les politiques afin de refléter tout changement ayant une incidence sur le programme de conformité (en termes d'équipes, de type d'opérations, d'entités et de juridictions),
- adapter les processus pour qu'ils s'alignent sur les changements des règles de la directive, y compris les interprétations locales,
- déterminer si les processus en place sont adéquats pour identifier les intermédiaires pertinents et assurer la bonne coordination entre eux,
- confirmer que le dépôt de données utilisé pour stocker les renseignements pertinents (qu'ils aient été déclarés ou non) est sécurisé, préservé et archivé,
- confirmer que l'information disponible dans le réceptacle de données fournit suffisamment de renseignements pour la déclaration annuelle (dans les pays où cette déclaration est requise),
- contrôler la cohérence de leur reporting par rapport à tous les autres documents déposés auprès des autorités fiscales au niveau mondial, y compris les déclarations fiscales annuelles, la documentation prix de transfert, le CbCR et les réponses dans le cadre des contrôles fiscaux/évaluations.

Ernst & Young Société d'Avocats

EY Société d'Avocats est un des cabinets leaders de la fiscalité et du droit. De par notre appartenance à un réseau de dimension mondiale, nous mettons notre expertise au service d'une performance durable et responsable. Nous faisons grandir les talents afin qu'ensemble, ils accompagnent les organisations vers une croissance pérenne. C'est ainsi que nous jouons un rôle actif dans la construction d'un monde plus juste et plus équilibré pour nos clients, nos équipes et la société dans son ensemble.

Ernst & Young Société d'Avocats
Inscrit au Barreau des Hauts de Seine
Membre d'Ernst & Young Global Limited

EY désigne l'organisation mondiale et peut faire référence à l'un ou plusieurs des membres d'Ernst & Young Global Limited,dont chacun est une entité juridique distincte. Ernst & Young Global Limited, société britannique à responsabilité limitée par garantie, ne fournit pas de prestations aux clients. Les informations sur la manière dont EY collecte et traite les données personnelles, ainsi que sur les droits dont bénéficient les personnes concernées au titre de la législation en matière de protection des données, sont disponibles à l'adresse suivante : ey.com/privacy. Retrouvez plus d'informations sur notre organisation sur www.ey.com.

© 2020 Ernst & Young Société d'Avocats.
Tous droits réservés.

Studio BMC France – 2002BMC033
SCORE France N°2020-120
Crédit photo : Shutterstock.com
ED None

Document imprimé conformément à l'engagement d'EY de réduire son empreinte sur l'environnement.

Cette publication a valeur d'information générale et ne saurait se substituer à un conseil professionnel en matière comptable, fiscale ou autre. Pour toute question spécifique, vous devez vous adresser à vos conseillers.

ey-avocats.com

Vos contacts

Claire Acard
Avocat Associée
Global International Tax and Transaction Services Quality Leader & France Quality Leader
Tél. : +33 (0)1 55 61 10 85
Email : claire.acard@ey-avocats.com

Loubna Lemaire
Avocat Associée
Financial Services Office
Tél. : +33 (0)1 55 61 13 44
Email : loubna.lemaire@ey-avocats.com

Morgan Vail
Avocat
International Tax and Transaction Services
Tél. : +33 (0)1 55 61 12 26
Email : morgan.vail@ey-avocats.com

Filipe de Almeida
Avocat
Financial Services Office
Tél. : +33 (0)1 55 61 14 73
Email : filipe.de.almeida@ey-avocats.com