

# 5 Optimisation fiscale transfrontière : de nouvelles obligations dès à présent

Par Marie-Hélène Pinard-Fabro

À propos de Dir. 2018/822 du 25-5-2018

Récemment publiée au JOUE, la nouvelle directive relative à la transparence en matière de planification fiscale agressive prévoit la déclaration de certaines opérations mises en œuvre dès le 25 juin 2018. En principe à la charge des intermédiaires fiscaux, cette obligation pourrait en pratique revenir au contribuable dans de nombreux cas.

## Contexte

1 Faisant suite à une première proposition publiée en juin 2017 et amendée en mars 2018 par le Conseil Ecofin (FR 30/17 <sup>7</sup> p. 12 et FR 20/18 <sup>9</sup> p. 11 n<sup>os</sup> 25 s.), la directive 2018/822 visant à renforcer la transparence fiscale afin de **lutter contre la planification fiscale agressive** a été définitivement adoptée par le Conseil de l'UE le 25 mai 2018.

Publiée au JOUE 2018/ L 139/1 du 5 juin 2018, elle entrera en vigueur le 25 juin 2018 et devra être transposée dans les législations nationales d'ici le 31 décembre 2019.

2 Applicable aux particuliers et aux entreprises, en matière d'impôts directs, cette nouvelle directive, qui trouve en partie son reflet dans les travaux de l'OCDE (Beps actions 12), prévoit la **déclaration aux autorités fiscales des opérations transfrontières comportant** certaines caractéristiques ou « **marqueurs** » indicateurs de pratiques de planification fiscale agressive.

Au-delà d'un objectif dissuasif, la directive vise à faciliter l'**identification rapide**, par les États membres, des opérations de **planification fiscale** qui les concernent, afin de leur permettre d'y faire échec par l'adoption d'une réponse législative ou réglementaire adaptée voire, le cas échéant... par des contrôles fiscaux. À cet égard, si la Commission européenne a déjà indiqué que l'obligation de déclarer un dispositif ne signifiait pas nécessairement qu'il était dommageable, la directive précise en corollaire que l'**absence de réaction d'une administration fiscale** face à un dispositif devant faire l'objet d'une déclaration ne vaudrait pas approbation de la validité ou du traitement fiscal de ce dispositif.

3 Techniquement, la directive **modifie** et complète la **directive 2011/16** du 15 février 2011 relative à l'échange automatique d'informations dans le domaine fiscal et introduit un mécanisme en **deux temps** :

- **déclaration** de certaines opérations ou « dispositifs transfrontières », selon le vocable utilisé par la directive, lorsque ces opérations comportent certaines caractéristiques ou marqueurs,
- **échange automatique** entre les États membres des informations ainsi obtenues.

## Qu'est-ce qu'un dispositif transfrontière ?

4 Les **opérations à déclarer** sont désignées par la directive comme les « dispositifs transfrontières ». Si la **notion** de dispositif n'est pas définie, il est en revanche précisé qu'un dispositif s'entend également d'une série de dispositifs et qu'un dispositif peut comporter plusieurs étapes ou parties. Par ailleurs, ne devront être déclarés que les dispositifs présentant un caractère transfrontière, c'est-à-dire des dispositifs concernant soit plusieurs États membres soit un État membre et un pays tiers.



Avocat, Directeur,  
PwC Société d'avocats

Marie-Hélène PINARD-FABRO

## Comment identifier les dispositifs à déclarer ?

5 L'obligation de déclaration d'un dispositif transfrontière est déclenchée par la **présence** d'un ou de plusieurs « **marqueurs** » recensés à l'annexe IV de la directive.

6 Ces marqueurs sont présentés comme les indicateurs d'un **risque potentiel d'évasion fiscale**.

Ils ne sont cependant pas tous directement déclenchés par la recherche d'un avantage fiscal. Seuls le sont ceux qui sont « **liés au critère de l'avantage principal** ». Selon la directive, ce critère est 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.

Il convient de souligner que cette terminologie reprend partiellement les conditions d'application de la clause anti-abus de la directive ATAD (Dir. 2016/1164 du 12-7-2016).

7 Le tableau ci-dessous présente succinctement les différents marqueurs en distinguant selon qu'ils sont ou non liés au critère de l'avantage principal.

Les **définitions** complètes de ces marqueurs souffrent parfois d'**imprécision**, ce qui ne devrait pas manquer d'entraîner certaines difficultés d'interprétation si ces définitions sont reprises à l'identique dans les législations nationales. Il en résulte également le **risque** de voir se développer des **interprétations divergentes** par les différents États membres.

Marqueurs liés au critère de l'avantage principal	
Marqueurs généraux	Dispositifs : – comportant une clause de confidentialité à l'égard d'autres intermédiaires ou des autorités fiscales – rémunérés par des honoraires fixés en lien avec un avantage fiscal – dont la documentation ou la structure sont en grande partie normalisés et susceptibles d'être mis à la disposition de plusieurs contribuables sans modification importante
Marqueurs spécifiques	Dispositifs : – en lien avec l'acquisition d'une société qui cesse son activité et l'utilisation des pertes de cette société – en lien avec la conversion de revenus en capital, en dons ou autres catégories de recettes taxées à un niveau inférieur ou non taxées – incluant des transactions circulaires ayant pour résultat un « carrousel » de fonds
Certains marqueurs spécifiques liés aux opérations transfrontières	Dispositifs prévoyant la déduction de paiements transfrontières entre entreprises associées : – lorsque le bénéficiaire réside dans une juridiction qui ne lève pas d'impôt sur les sociétés ou le lève à un taux zéro ou presque nul – lorsque le paiement bénéficie d'une exonération fiscale totale ou d'un régime fiscal préférentiel dans la juridiction de résidence fiscale du bénéficiaire
Marqueurs non liés au critère de l'avantage principal	
Autres marqueurs spécifiques liés aux opérations transfrontières	Dispositifs en lien avec : – la déduction de paiements transfrontières entre entreprises associées lorsque le bénéficiaire n'est résident fiscal d'aucune juridiction ou est résident d'une juridiction évaluée comme non coopérative par l'UE ou l'OCDE – le même amortissement d'un actif dans plus d'une juridiction – des transferts d'actifs s'il existe une différence importante dans le montant payable en contrepartie des actifs dans les juridictions concernées
Marqueurs spécifiques concernant l'échange automatique d'informations et les bénéficiaires effectifs	Certains dispositifs : – destinés à contourner les dispositions relatives à l'échange automatique d'informations sur les comptes financiers – faisant intervenir une chaîne de propriété formelle ou effective non transparente par le recours à des personnes, constructions juridiques ou structures sans activité économique substantielle dont le bénéficiaire effectif est rendu impossible à évaluer (Dir. 2015/849/UE)
Marqueurs spécifiques concernant les prix de transfert	Dispositifs prévoyant : – l'utilisation de régimes de protection unilatéraux – le transfert d'éléments incorporels difficiles à évaluer – le transfert transfrontière de fonctions de risques ou d'actifs au sein du groupe permettant d'anticiper une baisse de 50 % de l'EBIT

## Qui doit déclarer ?

### En principe, l'intermédiaire doit déclarer...

**8** L'obligation de déclaration revient en principe à l'« **intermédiaire** », lorsque ce dernier réside fiscalement dans l'UE, y dispose d'un établissement stable ou, le cas échéant, s'il répond à certains autres critères de rattachement à l'UE.

**9** Si la **notion** d'intermédiaire vise essentiellement les conseillers financiers, dont les banques, et les conseils fiscaux, elle est cependant définie de manière très large par la directive comme « toute personne qui conçoit, commercialise ou organise un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, le met à disposition aux fins de sa mise en œuvre ou en gère la mise en œuvre ».

**10** Cette **définition** est par ailleurs étendue à « toute personne qui, compte tenu des faits et circonstances pertinents et sur la base des informations disponibles ainsi que de l'expertise en la matière et de la compréhension qui sont nécessaires pour fournir de tels services, 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 en résulte que toute personne amenée à apporter des **conseils** à un contribuable, y compris sur certains aspects spécifiques et limités d'une opération internationale, peut se trouver qualifiée d'intermédiaire au sens de la directive et être tenue de déclarer cette opération aux autorités fiscales de son État membre de résidence, dès lors que ses compétences et son expertise lui permettent d'appréhender que cette opération entre dans le champ d'application de la directive, quand bien même le conseil donné aurait porté sur des aspects autres que fiscaux, ou sur des aspects fiscaux non couverts par la directive (TVA par exemple).

**11** En présence de **plusieurs intermédiaires**, tous les intermédiaires sont tenus de déclarer. N'en sont dispensés que ceux qui peuvent prouver, conformément à leur droit national, que les informations ont déjà été transmises par un autre intermédiaire.

### ... mais l'obligation peut être transférée au contribuable

**12** En pratique, l'obligation de déclaration est susceptible de se heurter au **secret professionnel** lorsque l'intermédiaire y est soumis. Dans ce cas, la directive prévoit la possibilité pour les États membres de **dispenser l'intermédiaire** de l'obligation déclarative, à charge pour ce dernier de notifier l'obligation de déclaration à tout autre intermédiaire et, en l'absence d'un autre intermédiaire, au « contribuable concerné ».

**13** En **France**, l'obligation de déclaration pourrait donc fréquemment revenir au contribuable, notamment lorsque ce dernier a recours aux services d'un **avocat fiscaliste**. Il en sera de même si un contribuable, résident fiscal dans l'UE, a recours aux services d'un conseil établi dans un pays tiers, ou encore si le contribuable met en place un dispositif seul, sans recourir aux services d'un conseil.

**14** Soulignons que la directive prévoit en outre la possibilité pour les États membres de soumettre les contribuables qui utilisent durablement un dispositif à une **obligation déclarative annuelle**, destinée à procurer aux autorités fiscales des informations régulières sur l'utilisation faite du dispositif. Faute de précision complémentaire, il semblerait que cette obligation annuelle incombe toujours au contribuable, y compris lorsque la déclaration initiale a été effectuée par un intermédiaire.

15 L'obligation d'effectuer la déclaration reviendra donc dans de nombreuses situations au « **contribuable concerné** », défini par la directive comme l'entreprise ou la personne physique « à qui un dispositif transfrontière est mis à disposition aux fins de sa mise en œuvre, ou qui est disposée à mettre en œuvre ou qui a mis en œuvre la première étape d'un tel dispositif ». S'il existe plusieurs contribuables concernés, tous sont tenus de déclarer. N'en sont dispensés que ceux qui peuvent prouver que les informations ont déjà été transmises par un autre contribuable concerné.

## Modalités et contenu de la déclaration

### Informations à déclarer

16 La déclaration devra comporter les **informations** prévues par la directive, à savoir notamment : l'identification des intermédiaires et du contribuable concerné, leur résidence fiscale, des informations détaillées sur les marqueurs, un résumé du contenu du dispositif, la date de sa première étape de mise en œuvre, l'identification des États membres concernés et, dans ces États, l'identification de toute personne, autre que l'intermédiaire ou le contribuable, susceptible d'être concernée par le dispositif.

### Lieu de déclaration

17 Le lieu de déclaration est déterminé prioritairement par la **résidence fiscale du déclarant**, ce qui signifie que les dispositifs mis en œuvre par un même contribuable seront susceptibles d'être déclarés dans différents États membres, en fonction de chaque situation particulière :

– **en présence d'un intermédiaire**, la déclaration doit être effectuée dans l'ordre prioritaire suivant :

- dans l'État membre de résidence fiscale de cet intermédiaire ;
- dans l'État membre dans lequel il possède un établissement stable ;
- dans l'État membre dans lequel l'intermédiaire est constitué ou par le droit duquel il est régi ;
- enfin, en dernier lieu dans l'État membre dans lequel il est enregistré auprès d'une association professionnelle.

Si l'intermédiaire ne dispose d'aucun de ces liens avec l'UE, il n'est pas tenu de déclarer. L'obligation est transférée au contribuable.

– **en l'absence d'intermédiaire** ou si l'intermédiaire n'est pas tenu de déclarer, du fait, par exemple, du secret professionnel ou faute de lien avec l'UE, le contribuable devra déposer la déclaration prioritairement dans l'ordre suivant :

- dans son État de résidence fiscale ;
- dans l'État membre dans lequel il dispose d'un établissement stable ;
- dans l'État membre dans lequel il perçoit des revenus ou réalise des bénéfices ;
- enfin et faute d'autre critère de rattachement, dans l'État membre dans lequel il exerce une activité sans pour autant disposer de résidence fiscale ou d'établissement stable.

18 Ainsi, lorsqu'un dispositif transfrontière mis en place dans un **groupe de sociétés** impliquera plusieurs sociétés établies dans des États membres différents et fait également intervenir des **intermédiaires** établis dans plusieurs **États membres différents**, les intervenants seront tenus de se concerter afin de déterminer quels intermédiaires ou, le cas échéant, contribuables concernés doivent déclarer. Une bonne communication devrait permettre, le cas échéant, d'éviter une pluralité de dépôts.

### Date d'application

19 Ces dispositions s'appliquent à compter du **1<sup>er</sup> juillet 2020**, date d'application prévue par la directive, avec un volet **rétroactif** qui ne manquera pas de retenir l'attention :

– les **dispositifs** transfrontières dont la **première étape de mise en œuvre** sera intervenue à compter de l'entrée en vigueur de la directive, c'est-à-dire à compter du **25 juin 2018** devront être déclarés entre le **1<sup>er</sup> juillet 2020** et le **31 août 2020** ;

– en **régime de croisière** et à compter du **1<sup>er</sup> juillet 2020**, la déclaration devra être déposée dans un délai de 30 jours débutant à la première des dates suivantes : le lendemain de la mise à disposition du dispositif en vue de sa mise en œuvre, le lendemain du jour où le dispositif est prêt à être mis en œuvre, ou encore lorsque la première étape de mise en œuvre a été accomplie.

20 Les **informations** déclarées seront **échangées** entre les États membres dans un délai d'un mois à compter de la fin de chaque trimestre, c'est-à-dire à partir du **31 octobre 2020**.

### Sanctions

21 L'**adoption de sanctions** « efficaces, proportionnées et dissuasives » relatives à l'application du dispositif revient aux États membres.

### Comment se préparer ?

22 Le caractère rétroactif de l'obligation déclarative prévue par la directive doit conduire les contribuables, entreprises et particuliers, à **recenser** dès maintenant leurs **opérations internationales** dont la première étape de mise en œuvre doit intervenir à compter du **25 juin 2018**. Ces opérations devront être examinées au regard des marqueurs définis par la directive, dans le but de déterminer si elles devront faire l'objet d'une déclaration en 2020.

23 Loin de ne concerner que les intermédiaires, la mise en place d'une organisation interne et d'un suivi des dispositifs mis en œuvre incombe aussi aux contribuables, qui devront mettre en place leurs propres procédures et se concerter avec leurs conseils afin d'assurer dans les meilleures conditions la gestion de cette nouvelle obligation déclarative.