

Le Critère de l'Avantage Principal selon le Régime de Communication Obligatoire :

Considérations relatives à la législation anti-abus

Par Oliver R. HOOR et Fanny BUEB, Atoz Tax Advisers*

Le 8 août 2019, un projet de loi (le «Projet de Loi») mettant en œuvre la Directive du Conseil UE 2018/2022 du 25 Mai 2018 relative à l'échange obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration⁽¹⁾ («DAC 6») a été déposé par le gouvernement à la chambre des députés. Le Projet de Loi devrait être adopté prochainement et s'appliquera à compter du 1^{er} Juillet 2020.

En vertu du régime de communication obligatoire («RCO»), les intermédiaires fiscaux tels que les conseillers fiscaux, les comptables et les avocats qui conçoivent, promeuvent ou apportent leur assistance concernant certains dispositifs transfrontières devront remettre une déclaration aux autorités fiscales luxembourgeoises.

Les dispositifs transfrontières peuvent être soumis à déclaration s'ils contiennent au moins un des marqueurs (qui sont des caractéristiques ou particularités de dispositifs transfrontières susceptibles de présenter une indication d'évasion fiscale) listés dans l'annexe du Projet de Loi. Toutefois, alors que certains marqueurs entraînent des obligations de déclaration automatiques, plusieurs marqueurs fonctionnent conjointement avec le critère de l'avantage principal («CAP») qui sert de condition de seuil. Le CAP a pour but de filtrer les déclarations non pertinentes qui, autrement, diminueraient la qualité des informations fournies aux autorités fiscales.

Le CAP présente certaines caractéristiques que l'on peut aussi retrouver dans les législations anti-abus telles que la clause anti-abus générale (General Anti-Abuse Rule, «GAAR») en droit fiscal interne ou encore le critère des objets principaux (Principal Purposes Test, «PPT») dans les conventions fiscales. Ainsi, l'analyse du CAP ne devrait pas être dissociée de l'analyse de telles dispositions anti-abus.

Le Critère de l'Avantage Principal («CAP»)

Le CAP est rempli «si 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». Par conséquent, ce test compare la valeur du ou des avantages fiscaux attendu(s) avec tout autre avantage (commercial) susceptible d'être tiré de la transaction. Cela requiert une analyse objective de tous les avantages obtenus d'un dispositif. Selon le Rapport Final sur l'Action 12 du projet BEPS («Base Erosion and Profit Shifting»), le CAP fixe un seuil relativement élevé pour la communication.

Il est intéressant de noter que le traitement fiscal d'un paiement transfrontière (déductible) au niveau du destinataire ne peut à lui seul constituer une raison de conclure qu'un dispositif remplit le CAP. Ainsi, peu importe (i) que la juridiction du destinataire du paiement ne préleve pas d'impôt sur les sociétés ou préleve un impôt à un taux faible ou nul ou (ii) que le paiement bénéficie d'une exonération totale ou (iii) d'un régime fiscal préférentiel.

Pour les marqueurs qui sont soumis au CAP en tant que condition de seuil, le RCO peut être difficile à appliquer dans le cas de dispositifs transfrontières qui entraînent des conséquences fiscales dans un certain nombre de juridictions différentes. En pratique, de tels dispositifs peuvent ne pas remplir le CAP si le contribuable peut démontrer que les éventuels avantages fiscaux (internes) sont négligeables au regard des avantages commerciaux de l'opération dans son ensemble (Cf. No. 229 du Rapport Final sur l'Action 12 du projet BEPS).

Considérations relatives aux législations anti-abus

La clause Générale Anti-Abus (General Anti-Abuse Rule, «GAAR»)

En 2019, le concept luxembourgeois d'abus de droit, tel que défini dans le paragraphe 6 de la Loi d'Adaptation Fiscale, a été modifié conformément à la GAAR de la Directive Anti-Evasion Fiscale de l'UE (Anti-Tax Avoidance Directive, «ATAD»). Selon la GAAR, les dispositifs non-authentiques ou les séries de dispositifs non-authentiques mis en place dans le but principal ou l'un des buts principaux d'obtenir un avantage fiscal qui va à l'encontre de l'objet



ou de la finalité de la loi fiscale applicable ne devraient pas être pris en compte.

Les dispositifs sont considérés comme non-authentiques dans la mesure où ils ne sont pas mis en place pour des motifs commerciaux valables qui reflètent la réalité économique. En d'autres termes, la GAAR s'applique en cas de montages artificiels dépourvus de raisons commerciales. À l'inverse, l'existence de motifs et objectifs commerciaux exclut l'application de la GAAR.

Lorsque les autorités fiscales luxembourgeoises parviennent à démontrer l'existence d'un abus conformément à la nouvelle GAAR, le montant des impôts est alors déterminé en fonction de la voie authentique (c'est-à-dire en fonction de la voie juridique qui aurait été utilisée pour des motifs commerciaux valables qui reflètent la réalité économique). Bien que le champ d'application du RCO soit plus étendu que celui de la GAAR, l'existence de raisons commerciales est utile pour exclure une potentielle application de la GAAR et éclairer l'analyse du CAP.

Le Critère des Objets Principaux (The Principal Purposes Test, «PPT»)

Le PPT a été développé dans le cadre de travaux de l'OCDE sur l'Action 6 du projet BEPS (Prévention de l'utilisation abusive des conventions fiscales) et mis en œuvre dans les conventions fiscales bilatérales par le biais de l'instrument multilatéral (*multilateral instrument*, «MLI»).

En vertu du PPT : «Nonobstant les autres dispositions de la présente Convention, un avantage au titre de celle-ci ne sera pas accordé au titre d'un élément de revenu ou de fortune s'il est raisonnable de conclure, compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances propres à la situation, que l'octroi de cet avantage était l'un des objets principaux d'un montage ou d'une transaction ayant permis, directement ou indirectement, de l'obtenir, à moins qu'il soit établi que l'octroi de cet avantage dans ces circonstances serait conforme à l'objet et au but des dispositions pertinentes de la présente Convention» (Paragraphe 9 de l'Article 29 de la version 2017 du Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune).

Par conséquent, par application du PPT, un avantage conventionnel peut être refusé dès lors qu'il est raisonnable de conclure que l'obtention de cet avantage fiscal était «l'un des objectifs principaux» de tout dispositif ou transaction, à moins que le contribuable soit à même d'établir que l'octroi de l'avantage serait «conforme à l'objet et au but» des dispositions conventionnelles pertinentes.

Le message contradictoire du PPT est que les avantages conférés par une convention sont accordés aux contribuables, à moins que les contribuables aient l'intention de tirer profit de ces avantages. De toute évidence, cela injecte un élément subjectif dans toute analyse ayant pour objectif de déterminer si des avantages conventionnels peuvent ou non être accordés.

Toutefois, les Commentaires du Modèle OCDE de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune mettent l'accent sur le fait qu'il est important d'analyser de manière objective les buts et objets poursuivis par l'ensemble des personnes qui sont associées à la conclusion de ce montage ou de cette transaction ou qui y participent. Il est en outre indiqué qu'on ne doit toutefois pas présupposer à la légère que toute obtention d'un avantage conféré par une convention fiscale était un des objets principaux d'un montage ou d'une transaction. De plus, se borner à examiner les effets d'un montage ne permettra généralement pas de tirer une conclusion à propos de ses objets. (Cf. Paragraphe 178 du Commentaire de l'Article 29 de la version 2017 du Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune).

S'il peut être établi que le principal avantage (ou l'un des avantages principaux) d'un dispositif ou d'une série de dispositifs est l'obtention d'un avantage fiscal, il est raisonnable de conclure que c'était l'un des avantages principaux du dispositif. Ainsi, lorsqu'un avantage fiscal dépend d'une convention fiscale applicable, la conclusion selon laquelle le CAP est rempli préjuge quelque peu du résultat de l'analyse du PPT.

Autres législations anti-abus

D'autres législations anti-abus qui peuvent présenter certaines caractéristiques communes avec le CAP comprennent, en particulier, les législations de lutte contre le chalandage fiscal qui refusent l'octroi des avantages prévus par une directive européenne ou par une convention fiscale (c'est-à-dire les taux de retenue à la source réduits ou nuls) au cas où le bénéficiaire d'un revenu (dividende, intérêt ou redevance) manque de substance ou n'est pas le bénéficiaire effectif du revenu.

Malgré les différences qui peuvent exister entre le CAP et de telles législations anti-abus, il est clair que conclure que l'avantage principal ou l'un des avantages principaux d'un dispositif ou d'une série de dispositifs est un avantage fiscal n'est pas utile lorsque les contribuables entendent défendre la non-application de dispositions anti-abus.

Conclusion et implications

Le CAP est une condition de seuil qui fonctionne conjointement avec un certain nombre de marqueurs qui n'entraînent une obligation de déclaration que si le CAP est rempli. Cela fait du CAP une pierre angulaire du RCO. Le CAP a certaines caractéristiques qui

peuvent aussi se retrouver dans les législations anti-abus telles que la GAAR ou le PPT. Par conséquent, l'interprétation du CAP ne peut pas être dissociée de telles législations anti-abus. De manière générale, l'analyse de la question de savoir si un avantage principal d'un dispositif ou d'une série de dispositifs est un avantage fiscal aux fins du CAP devrait être cohérente avec l'analyse effectuée aux fins des législations anti-abus. Néanmoins, le fait qu'une déclaration soit faite dans le cadre du RCO ne signifie pas pour autant qu'un contribuable se livre à un comportement illégal ou encore que le traitement fiscal d'un dispositif transfrontière puisse être remis en question. On peut toutefois supposer que les dispositifs transfrontières ayant été déclarés attireront davantage l'attention des autorités fiscales, d'autant plus lorsque le MBT est rempli.

Etant donné que l'évaluation du CAP peut également être prise en compte par les autorités fiscales lorsqu'elles analysent la potentielle application de dispositions anti-abus, il est important de ne pas conclure en l'existence du CAP de façon trop précipitée. Les intermédiaires fiscaux doivent au contraire effectuer une analyse complète de tous les faits et circonstances pertinentes avant de conclure sur le CAP.

Lorsque des dispositifs transfrontières sont déclarés dans le cadre du RCO, il est impératif que les contribuables en tiennent compte dans leur gestion de potentiels litiges en matière fiscale. Ici, il serait avisé de préparer proactivelement un dossier de défense. A terme, le RCO fera partie intégrante de toute analyse fiscale et entraînera une sensibilisation à la fiscalité internationale à un niveau sans précédent.

* Oliver R. Hoor, Tax Partner, Head of Transfer Pricing and the German Desk, Atoz Tax Advisers (Taxand Luxembourg) et Fanny Bueb, Tax Director, Atoz Tax Advisers. Pour contacter les auteurs: oliver.hoor@atoz.lu, fanny.bueb@atoz.lu.

Les auteurs souhaitent remercier Samantha SCHMITZ (Chief Knowledge Officer) pour son aide précieuse.

1) Directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 Mai 2018 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'information dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration.

OLYMPIC
BANKING SYSTEM

EMBRACING FINTECH

The leading banking software by

3D RI YEARS OF EXCELLENCE

www.olympicbankingsystem.com

Geneva London Lugano Luxembourg Paris Singapore Zurich