

Le Luxembourg transpose le régime de communication obligatoire (DAC 6)

# Comment interpréter le Critère de l'Avantage Principal ?

Par Oliver R. HOOR, 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 («DAC 6») a été déposé par le gouvernement au parlement luxembourgeois. Cet article analyse le critère de l'avantage principal («CAP») qui est une condition de seuil fonctionnant conjointement avec plusieurs marqueurs qui, lorsqu'ils sont présents, peuvent créer une obligation de déclaration en vertu du nouveau régime de communication obligatoire («RCO»).**



En vertu du 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 effectuer une déclaration auprès des autorités fiscales. Le RCO a pour objectif de fournir aux autorités fiscales des informations complètes et pertinentes sur les stratégies de planification fiscale potentiellement agressive.

De telles informations devraient permettre aux autorités fiscales de réagir rapidement face aux pratiques fiscales dommageables (combler des failles par voie législative ou par la réalisation d'analyses des risques appropriées et de contrôles fiscaux, etc.). Il est de notoriété publique que les investissements et les activités commerciales des entreprises luxembourgeoises ont souvent une dimension transfrontalière. Dans tous ces cas, il est nécessaire de répondre à la question de savoir si un conseil donné, ou l'implication dans sa mise en œuvre, doit faire l'objet d'une déclaration en vertu du RCO.

## Comment déterminer si un dispositif transfrontière doit faire l'objet d'une déclaration ?

Le RCO fonctionne par le biais d'un système de marqueurs qui peuvent engendrer des obligations de déclaration et du CAP qui sert de condition de seuil pour la plupart de ces marqueurs. En tant que tel, le CAP devrait permettre de filtrer les déclarations non pertinentes et d'accroître l'utilité des informations collectées parce que l'accent sera mis sur les dispositifs qui sont plus susceptibles de présenter un risque d'évasion fiscale.

Le terme «dispositif» peut inclure une série de dispositifs et un dispositif peut comprendre plusieurs étapes. Par conséquent, l'interprétation du terme «dispositif» au sens du Projet de Loi est très large. Lorsque l'on détermine si un conseil relatif à un dispositif particulier doit faire l'objet d'une déclaration en vertu du RCO, il faut tout d'abord déterminer si le dispositif a une dimension transfrontière. Cela sera le cas lorsqu'un dispositif concerne plusieurs Etats membres de l'UE ou un Etat membre de l'UE et un pays tiers.

Les dispositifs transfrontières peuvent être soumis à déclaration s'ils contiennent au moins un des marqueurs listés dans l'annexe du Projet de Loi. Ces marqueurs décrivent des caractéristiques ou particularités des dispositifs transfrontières susceptibles de présenter une indication de risque potentiel d'évasion fiscale.

Lorsqu'on est en présence d'au moins un de ces marqueurs, il faut vérifier si le marqueur est soumis au CAP. Si tel n'est pas le cas, il y a une obligation automatique de déclaration en vertu du RCO. Lorsque le marqueur est soumis au CAP, il est nécessaire d'effectuer une analyse complète de tous les faits et circonstances pertinents afin de déterminer si l'avantage ou l'un des avantages principaux était l'obtention d'un avantage fiscal.

## Comment appliquer le CAP ?

Le CAP 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». Par conséquent, ce test compare la valeur du ou des avantages fiscaux attendu(s) avec tout autre avantage 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, le CAP fixe un seuil relativement élevé pour la communication. Il est intéressant de relever que le Projet de Loi stipule expressément que le traitement fiscal d'un paiement transfrontière 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 prélève aucun impôt sur les sociétés ou prélève 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.

L'analyse du CAP ne peut en outre être dissociée des dispositions anti-abus telles que la règle anti-abus générale (*General Anti-abuse Rule*, «GAAR») qui a dû être transposée en droit interne par les Etats membres de l'UE conformément à la directive de l'UE concernant la lutte contre les pratiques d'évasion fiscale (*Anti-Tax Avoidance Directive*, «ATAD») et le critère des objets principaux (*Principal Purposes Test*, «PPT») qui a été mis en œuvre dans les conventions fiscales bilatérales par le biais de l'instrument multilatéral (*Multilateral instrument*, «MLI»). En d'autres termes, lorsque l'avantage principal ou l'un des avantages principaux d'un dispositif est un avantage fiscal, cette analyse pourra aussi avoir un impact sur l'analyse potentielle de la GAAR ou du PPT.

## Considérations relatives aux investissements internationaux

En ce qui concerne l'application aux structures d'investissement internationales des règles de communication obligatoire, le Rapport Final sur l'Action 12 de BEPS stipule que plusieurs pays ayant un régime de communication obligatoire ont indiqué qu'en pratique, ils reçoivent de moins en moins de communications sur les dispositifs transfrontières. La raison de ce nombre moins élevé de communications est considérée être en partie une conséquence de la manière dont les montages internationaux sont structurés et de l'approche adoptée par ces régimes pour formuler les conditions dans lesquelles on considérera qu'un schéma doit faire l'objet d'une déclaration. Ici, le Rapport Final sur l'Action 12 de BEPS mentionne que les montages transfrontaliers confèrent de multiples avantages fiscaux à diverses parties situées dans des juridictions différentes et les avantages fiscaux internes qui en découlent peuvent sembler négligeables si on les considère isolément.

Pour les marqueurs qui sont soumis au CAP en tant que condition de seuil, il est stipulé que 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 répondre au CAP si le contribuable peut démontrer que les éventuels avantages fiscaux internes sont négligeables au regard des avantages commerciaux et fiscaux externes de l'opération dans son ensemble.

Le Rapport Final sur l'Action 12 reconnaît que les investissements transfrontières impliquent souvent une opération commerciale plus large telle qu'une acquisition, un refinancement ou une restructuration. Ils sont souvent élaborés sur mesure, c'est-à-dire qu'ils sont spécifiques à un contribuable et à une opération, et ne font pas forcément l'objet d'une promotion aussi large qu'un montage commercialisé à l'échelle nationale. Il est indiqué que pour ces motifs, il peut s'avérer difficile de les cibler au moyen de marqueurs généraux qui ciblent principalement des montages faisant l'objet d'une promotion, qui peuvent être facilement répliqués et vendus à un certain nombre de contribuables différents.

Au regard du seuil élevé fixé par le CAP, le Rapport Final sur l'Action 12 recommande même de ne pas l'inclure en tant que condition préalable. Au lieu de cela, il est recommandé d'inclure des marqueurs axés sur les types de techniques d'érosion de base d'imposition et les techniques de transfert de bénéfices qui sont connus comme pouvant susciter des préoccupations pour la politique ou les recettes fiscales sans inclure un seuil nécessaire.

## Développer une approche raisonnable en ce qui concerne le CAP

Le Rapport Final sur l'Action 12 de BEPS fournit des indications utiles quant à l'interprétation du CAP. Néanmoins, le libellé quelque peu vague

du CAP peut rendre difficile son application en pratique.

Alors que l'analyse des obligations de déclaration issues du RCO requiert une bonne compréhension du droit fiscal luxembourgeois et international (c'est-à-dire est-ce qu'un marqueur spécifique ou le CAP est rempli ?), les intermédiaires fiscaux ne sont pas en tant que tels des spécialistes du droit fiscal. Par conséquent, il est important de développer une approche raisonnable qui puisse être appliquée systématiquement par tous les intermédiaires fiscaux et qui produise des résultats clairs, en levant l'ambiguïté du CAP. Sur la base du libellé du CAP et de l'objet du RCO, les praticiens pourraient envisager d'analyser cinq questions. Trois de ces questions sont des questions primaires qui sont directement liées au CAP (questions a à c), tandis que les deux autres questions complètent l'analyse en mettant l'accent sur des aspects logiques (questions d à e).

## a) Peut-on raisonnablement considérer que l'investissement aurait été réalisé sans l'avantage fiscal ?

Lorsqu'il peut raisonnablement être établi qu'un dispositif ou un investissement aurait été conclu ou réalisé en l'absence d'un avantage fiscal particulier, un tel dispositif ou investissement ne devrait généralement pas être conclu dans le but d'obtenir un avantage fiscal. Au lieu de cela, un avantage fiscal peut résulter de l'optimisation de la position fiscale globale dans les limites de toutes les lois fiscales applicables. Dans ces circonstances, les avantages fiscaux sont secondaires par rapport à l'objectif principal qui est de générer des revenus, de créer de la valeur et de bénéficier d'une augmentation de valeur.

## b) Les avantages commerciaux et tout autre avantage sont-ils plus importants que l'avantage fiscal ?

Cette question est liée à la première question et compare la valeur des avantages commerciaux et de tout autre avantage au montant total des autres avantages fiscaux. Cependant, en pratique, il peut s'avérer difficile de déterminer quels sont les montants devant être comparés vu que les différents avantages commerciaux et fiscaux peuvent émaner de plusieurs juridictions différentes, ce qui requiert une bonne compréhension du droit fiscal international. A défaut de directives claires à cet égard, il paraît raisonnable de réaliser une approximation générale des avantages commerciaux et fiscaux globaux. Lorsque les investissements se concentrent sur la génération de revenus, les avantages fiscaux ne devraient généralement représenter qu'une fraction du montant des revenus.

A l'opposé, si l'obtention d'un avantage fiscal constitue un avantage principal, le bénéfice avant impôt devrait être insignifiant en comparaison avec l'avantage fiscal. Dans ces circonstances, l'obtention d'un avantage fiscal est la principale motivation du contribuable qui cherche à bénéficier d'un aspect fiscal particulier (comme par exemple d'une répartition des pertes dans le cas de certains schémas de création de pertes) plutôt que de réaliser un retour sur investissement. En d'autres termes, le contribuable s'engage dans un montage en vue d'obtenir des avantages fiscaux plutôt que de seulement optimiser les conséquences fiscales d'un dispositif destiné à générer des revenus.

## c) Existe-t-il pour un investissement donné des motifs commerciaux valables autres que le bénéfice d'un avantage fiscal ?

Cette question a trait à la logique et aux raisons économiques d'un dispositif ou d'une série de dispositifs et est liée à la potentielle application de la GAAR. La GAAR s'applique dans le cas d'un dispositif ou d'une série de dispositifs qui a été mis en place pour obtenir, à titre d'objectif principal ou au titre d'un des objectifs principaux, un avantage fiscal allant à l'encontre de l'objet ou de la finalité du droit fiscal applicable. Aux fins de la GAAR, un montage ou une série de montages est considéré comme non authentique dans la mesure où ce montage ou cette série de montages n'est pas mis en place pour des motifs commerciaux valables qui reflètent la réalité économique. En conséquence, l'existence de motifs commerciaux peut exclure l'application de la GAAR. Bien que le champ d'application du RCO soit plus large que celui de la GAAR, la réponse à cette question sera utile pour écarter une application potentielle de la GAAR et informera l'analyse du CAP.

## d) Le dispositif repose-t-il simplement sur l'application de la loi fiscale (c'est-à-dire qu'il existe des règles explicites) par opposition à l'exploitation des failles de la législation fiscale ou des incohérences entre plusieurs systèmes fiscaux ?

Le RCO a pour but de fournir des informations rapides sur des dispositifs potentiellement agressifs en matière de planification fiscale transfron-

tière. Dans le Préambule (N°2) de la recommandation de la Commission du 6 Décembre 2012 sur la planification fiscale agressive, cette dernière est définie comme suit : «La planification fiscale agressive consiste à tirer parti des subtilités d'un système fiscal ou des incohérences entre deux ou plusieurs systèmes fiscaux afin de réduire l'impôt à payer. Elle peut prendre de multiples formes. Parmi les conséquences de cette pratique, on peut citer les doubles déductions (par exemple, la même perte est déduite à la fois dans l'Etat de la source et dans l'Etat de résidence) et la double non-imposition (par exemple, des revenus qui ne sont pas imposés dans l'Etat de la source sont exonérés dans l'Etat de résidence)».

Cette définition suggère que la planification fiscale agressive repose sur des failles et incohérences entre deux systèmes fiscaux différents qui entraîne une double déduction ou une double non-imposition. Cette définition de planification fiscale agressive limiterait significativement la portée des obligations de déclaration en vertu du RCO.

Cependant, même si l'on envisage une interprétation plus large de la notion de planification fiscale agressive, la simple application de la loi fiscale qui régit explicitement un dispositif ne devrait pas remplir le CAP (par exemple, l'application d'une exonération fiscale dans le cadre d'un régime d'exonération de participations ou encore le traitement fiscal des charges d'intérêts conformément au principe de pleine concurrence et aux règles de limitation de la déductibilité des intérêts). Ici, le traitement fiscal du dispositif est conforme à l'objectif politique de la législation sur laquelle il repose. Il sera toutefois probablement difficile pour des personnes qui ne sont pas des experts fiscaux de répondre à cette question.

## e) Le dispositif ou la série de dispositifs est-il connu des autorités fiscales impliquées ?

Lorsqu'un dispositif ou une série de dispositifs est connu des autorités fiscales directement concernées par le ou les dispositif(s), on peut supposer que les autorités fiscales et le législateur disposent de toutes les informations nécessaires pour analyser ces dispositifs. Par conséquent, lorsque la réponse à cette question est positive, la déclaration de ces dispositifs pourrait ne pas fournir d'informations réellement utiles aux autorités fiscales.

## Conclusion

Le nouveau RCO entrera en vigueur le 1<sup>er</sup> Juillet 2020 et s'appliquera aux dispositifs transfrontières dont la première étape de la mise en œuvre a été accomplie depuis le 25 juin 2018 (à déclarer au plus tard le 30 août 2020). On peut prévoir que l'analyse des obligations de déclaration potentielles en vertu du RCO fera partie intégrante de toute analyse fiscale. Cela aura l'effet de dissuasion escompté dès lors que les intermédiaires fiscaux et les contribuables devront examiner attentivement les obligations de déclaration potentielles.

Lorsque le CAP s'applique, il devrait fixer un seuil relativement élevé pour la communication, filtrant toute communication non-pertinente qui, à défaut, diluerait la pertinence de l'information reçue par les autorités fiscales. L'approche exposée dans cet article pourrait être utile aux intermédiaires fiscaux et aux contribuables dans le cadre de l'analyse de tous les aspects pertinents afin de tirer des conclusions exhaustives. L'analyse du CAP ne doit pas être considérée de façon isolée car plusieurs dispositions anti-abus telles que la GAAR ou le PPT incluent des concepts qui sont sensiblement similaires à ceux déployés dans le CAP.

Il est intéressant de relever qu'une déclaration effectuée en vertu du RCO ne signifie pas nécessairement que le contribuable se livre à un comportement illégal ni que le traitement fiscal d'un dispositif transfrontière déclaré pourra être remis en cause. On peut toutefois supposer que les dispositifs transfrontières ayant fait l'objet d'une déclaration seront davantage au centre des préoccupations des autorités fiscales impliquées. Avec la publication du Projet de Loi, les intermédiaires fiscaux et les contribuables sont désormais à même de se préparer pour les nouvelles obligations de déclaration.

En fin de compte, le RCO peut aussi être perçu comme une opportunité de considérer et de souligner l'importance des raisons commerciales et des arguments économiques motivant les investissements internationaux et les activités commerciales.

\* Oliver R. Hoor, Tax Partner, Head of Transfer Pricing and the German Desk, Atoz Tax Advisers (Taxand Luxembourg). Pour contacter l'auteur: [oliver.hoor@atoz.lu](mailto:oliver.hoor@atoz.lu).