

TAXATION

Obligation de déclaration des montages fiscaux transfrontières agressifs

Obligation to report aggressive cross-border tax arrangements

En adoptant la directive 2018/822 le 25 mai 2018, le Conseil de l'Union européenne a encore renforcé son arsenal en matière de transparence fiscale. En effet, après l'introduction de l'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers, de même que l'échange automatique de rulings fiscaux et enfin l'échange automatique de déclarations pays par pays des entreprises multinationales, voici l'échange automatique et obligatoire d'informations concernant les montages fiscaux transfrontières dits agressifs.

By adopting the Directive 2018/822 on 25 May 2018, the Council of the European Union further strengthened its arsenal in the field of fiscal transparency. After the introduction of the automatic exchange of financial account information, the automatic exchange of tax rulings and finally the automatic exchange of country-by-country reporting by multinational companies, we now have the mandatory and automatic exchange of information on aggressive cross-border tax arrangements.

Cette directive instaure deux mesures principales. D'une part, elle contraint les intermédiaires fiscaux à déclarer aux autorités fiscales les montages transfrontières comportant certains marqueurs définis. D'autre part, elle oblige les Etats membres à échanger automatiquement les informations qu'ils reçoivent au moyen d'une base de données centralisée.

This directive introduces two main measures. Firstly, it obliges tax intermediaries to report cross-border arrangements involving certain defined hallmarks to the tax authorities. On the other hand, it places the Member States under the obligation to automatically exchange the information they receive through a centralised database.

La notion de montage transfrontière agressif est définie de manière très large dans la directive. La qualification de «transfrontière» intervient dès que le dispositif concerne plusieurs Etats membres ou un Etat membre et un pays tiers. Ne sont donc pas visés par la directive les montages purement internes à un Etat membre, qui pourront néanmoins être inclus dans les lois nationales de transposition de la directive. Afin de faire obligatoirement l'objet d'une déclaration, il faut encore que le dispositif transfrontière soit qualifié d'agressif. La directive énumère à son annexe IV un certain nombre de marqueurs qui sont censés révéler l'existence d'un montage agressif. Parmi ceux-ci figurent notamment la présence de «success fees», en vertu desquels les honoraires sont fixés en lien avec l'avantage fiscal découlant du dispositif, ou encore l'existence de mesures visant à porter atteinte à l'échange automatique de renseignements sur les comptes financiers, que ce soit par le transfert d'un compte vers une juridiction qui n'est pas soumise à l'échange automatique de renseignements ou par la conversion d'un actif soumis à l'échange en un actif qui ne l'est pas. Ainsi, le simple virement de liquidités d'un compte soumis à l'échange automatique

The directive provides a very broad definition of the concept of an aggressive cross-border arrangement. The qualification of "cross-border" applies if the arrangement concerns several Member States or a Member State and a third country. This means the directive is not aimed at purely internal arrangements in a Member State which may nevertheless be covered by the national laws implementing the directive. In order for mandatory reporting to apply, the cross-border arrangement must also be qualified as being aggressive. Annex IV of the directive lists a number of hallmarks deemed to indicate the existence of an aggressive arrangement. In particular, they include the presence of "success fees", which are set based on the tax benefit resulting from the arrangement, or the existence of measures aiming to undermine the automatic exchange of financial account information whether through the transfer of an account to a jurisdiction which is not subject to the automatic exchange of information or by converting assets subject to exchange into assets which are not. This means that simply transferring funds from an account subject to automatic exchange to one located in a jurisdiction not covered by it may in

vers un compte situé dans une juridiction qui n'y participe pas peut déjà être qualifié de montage transfrontière agressif au sens de la directive. De même, la simple acquisition d'un bien immobilier à l'étranger financé par des avoirs se trouvant sur un compte financier soumis à l'échange automatique de renseignements peut être considérée comme la conversion d'un actif au sens de la directive, dans la mesure où les biens immobiliers ne sont pas concernés par l'échange automatique de renseignements. Il existe également des marqueurs spécifiques en lien avec les opérations transfrontières d'entreprises associées et d'autres concernant les prix de transfert. Il sied par ailleurs de relever que la directive ne prévoit pas d'exception à l'obligation de déclaration pour les cas dans lesquels l'autorité fiscale connaîtrait déjà le montage. Ainsi, si un ruling a par exemple été obtenu pour le montage en question, il n'y a pas de dispense de déclaration. Il ressort de ce qui précède que le Conseil de l'Union européenne a pour objectif de ratisser de manière très large afin d'obtenir un maximum d'informations.

Une fois déterminé si un dispositif peut être qualifié de montage fiscal transfrontière agressif soumis à déclaration, se pose encore la question de savoir à qui l'obligation de déclaration incombe. La directive précise à cet égard qu'elle est à charge l'intermédiaire, à savoir toute personne qui conçoit, commercialise ou organise un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, qui le met à disposition aux fins de sa mise en œuvre ou qui en gère la mise en œuvre. La directive vise notamment les avocats, les comptables, les conseillers et consultants fiscaux, de même que les institutions bancaires, lorsqu'ils participent à la conception, la commercialisation, l'organisation ou la mise en œuvre d'un dispositif transfrontière qui doit faire l'objet d'une déclaration. La directive précise encore que pour être qualifié d'intermédiaire, il faut remplir l'une des conditions suivantes :

- être résident d'un Etat membre à des fins fiscales;
- 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 être 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.

Dans le cas où l'intermédiaire ne remplit aucune de ces conditions, il n'est pas soumis à l'obligation de déclaration qui incombe alors



directement au contribuable. Ainsi l'intermédiaire situé en Suisse, qui ne présente aucun des liens avec un Etat membre mentionnés ci-dessus, ne sera pas soumis à une obligation de déclaration en présence d'un montage transfrontière agressif au sens de la directive. Cette obligation sera à charge du client bénéficiaire du montage.

Si l'intermédiaire situé dans un Etat membre peut se prévaloir d'un secret professionnel faisant échec à son devoir de déclaration, l'obligation de déclaration retombe sur le contribuable. En revanche, dans ce cas, l'intermédiaire doit informer son client de son obligation.

Si plusieurs intermédiaires sont concernés, l'obligation leur incombe à tous. Un intermédiaire ne peut se défaire de son obligation de déclaration que s'il peut prouver que les informations ont déjà été transmises par un autre intermédiaire.

La directive prévoit une liste conséquente d'informations qui doivent être transmises, comprenant les éléments liés à l'identification des intermédiaires et des contribuables concernés, des informations détaillées sur les marqueurs présents, un résumé du dispositif transfrontière, la date à laquelle la première étape a été mise en œuvre ou sera accomplie, des informations sur les dispositions nationales sur lesquelles se fonde le dispositif, sur la valeur du dispositif ainsi qu'à propos de l'identification de toute autre personne susceptible d'être concernée dans un Etat membre.

Toutes ces informations doivent être transmises dans un délai de trente jours dès le lendemain de la mise à disposition du dispositif, ou dès le lendemain du jour où il est prêt à être mis en œuvre, ou lorsque la première étape de mise en œuvre a déjà été accomplie, la date intervenant le plus tôt parmi ces trois possibilités étant retenue. Un délai au 31 août 2020 au plus tard est prévu pour les premières déclarations. Dans le cadre de ces premières déclarations, tout montage visé par la directive dont

itself be qualified as an aggressive cross-border arrangement within the meaning of the directive. Indeed, simply purchasing real estate abroad financed with assets held in a financial account subject to the automatic exchange of information may be deemed the conversion of an asset within the meaning of the directive insofar as real estate is not covered by the automatic exchange of information. There are also specific hallmarks concerning the cross-border operations of associated enterprises and others which concern transfer pricing. It is also worth noting that the directive does not provide for exceptions to the reporting obligation for cases where the tax authority is already aware of the arrangement. For example, this means that if a ruling has been obtained for the arrangement concerned, there is no reporting exemption. The above indicates that the Council of the European Union aims to cast a wide net to obtain as much information as possible.

Once it has been determined whether an arrangement can be classified as a reportable aggressive cross-border tax arrangement, the question as to who is responsible for reporting is raised. In this respect, the directive specifies that it is the responsibility of the intermediary or any person who designs, markets, organises, makes available for implementation, or manages the implementation of a reportable cross-border arrangement. In particular, the directive targets lawyers, accountants, tax advisers, tax consultants and banking institutions involved in the design, marketing, organisation or implementation of a reportable cross-border arrangement. The directive stipulates that one of the following conditions must be met for qualification as an intermediary:

- be resident for tax purposes in a Member State;
- have a permanent establishment in a Member State through which the services with respect to the arrangement are provided;

la première étape a été mise en œuvre à partir du 25 juin 2018 devra être inclus. Les Etats membres disposent ensuite d'un délai d'un mois à compter de la fin du trimestre au cours duquel les informations ont été reçues pour les échanger avec les autres Etats membres, étant précisé que le premier échange devra avoir au 31 octobre 2020 au plus tard.

Le régime des sanctions applicables en cas de violation de l'obligation de déclarer est de la compétence de chaque Etat membre, étant précisé que lesdites sanctions doivent être effectives, proportionnées et dissuasives. Les sanctions envisageables sont notamment pécuniaires: astreintes journalières en lien avec le retard dans la transmission d'information; amende liée au montant des honoraires si elle est à charge de l'intermédiaire ou liée au mon-

tant de l'avantage fiscal si elle est à charge du contribuable. Des sanctions non pécuniaires, telles que la suspension de l'effet du montage conduisant au refus de l'avantage fiscal ou la suspension des délais de prescription concernant les opérations réalisées sont également envisageables. Il est important de relever que la déclaration du montage n'implique pas que celui-ci soit accepté par les autorités fiscales même si ces dernières ne réagissent pas suite à la communication. Par ailleurs, il va de soi que si des informations obtenues révèlent l'existence d'infractions pénales, celle-ci pourront être poursuivies.

Cette directive a pratiquement pour effet de transformer les conseils fiscaux en contrôles du fisc, en mettant à leur charge l'obligation de récolter des informations et de dénon-

cer leurs propres clients, ce qui permet ensuite aux autorités fiscales de récolter un maximum de recettes fiscales, sans avoir à effectuer elles-mêmes des contrôles.

La date butoir du 31 août 2020 approche à grands pas et les intermédiaires prudents sont d'ores et déjà en train de prendre des mesures pour identifier les dispositifs qu'ils devront déclarer. Toutefois, au moment de la rédaction de cet article, la législation de transposition n'a pas encore été adoptée dans la majorité des Etats membres, rendant l'exercice d'identification des montages et de compilation des informations délicat. Il y aura lieu de suivre attentivement l'adoption des différentes lois de transposition nationales. ■

- be incorporated in, or governed by the laws of, a Member State;
- be registered with a professional association related to legal, taxation or consultancy services in a Member State.

If the intermediary does not meet any of these conditions, it is not subject to mandatory reporting and the taxpayer bears direct responsibility. This means that an intermediary located in Switzerland which does not have any of the connections with a Member State mentioned above will not be subject to mandatory reporting in the presence of an aggressive cross-border arrangement within the meaning of the directive. This obligation will lie with the client benefiting from the arrangement.

If the intermediary located in a Member State can claim professional confidentiality precluding its reporting obligation, the reporting obligation lies with the taxpayer. However, in such cases the intermediary must notify the client of their obligation.

If several intermediaries are involved, they are all subject to the obligation. An intermediary can only relinquish its reporting obligation if it can prove that the information has already been sent by another intermediary.

The directive sets out a comprehensive list of information which must be sent, including elements concerning the identification of intermediaries and relevant taxpayers, detailed information on the applicable hallmarks, a

summary of the cross-border arrangement, the date on which the first step was made or will be made, details of the national provisions that form the basis of the arrangement, the value of the arrangement and the identification of any other person in a Member State likely to be affected.

All of this information must be sent within 30 days beginning on the day after the arrangement is made available for implementation, or on the day after it is ready for implementation, or when the first step in the implementation has been made, whereby whichever occurs first applies. A deadline of 31 August 2020 at the latest is stipulated for the first reporting. The first reporting must include any arrangement covered by the directive if the first step of the arrangement was implemented from 25 June 2018. The Member States must then exchange the information received with the other Member States within one month of the end of the quarter in which the information was filed, with the stipulation that the first information must be communicated by 31 October 2020 at the latest.

Each Member State is responsible for laying down the rules on penalties applicable to infringements of the reporting obligation. It is stipulated that the penalties must be effective, proportionate and dissuasive. The possible penalties may be financial in particular - daily penalties linked to the delay in the transfer of information; fines based on the

level of fees if the intermediary is responsible or based on the tax benefits if the taxpayer is responsible. Non-financial penalties, such as the suspension of the arrangement resulting in the refusal of the tax benefit or the suspension of limitation periods concerning activities carried out are also conceivable. It is important to note that the reporting of the arrangement does not mean that it is accepted by the tax authorities even if they do not react following the communication. Furthermore, it goes without saying that if the information obtained reveals the existence of criminal offences, these may be prosecuted.

This directive effectively turns tax advisers into tax auditors by making them responsible for collecting information and reporting their own clients, enabling the tax authorities to collect maximum tax revenues without having to carry out the checks themselves.

The deadline of 31 August 2020 is approaching quickly and cautious intermediaries are already taking steps to identify the arrangements which they have to report. However, at the time when this article was written the implementing legislation had still not been adopted in the majority of Member States, making the identification of arrangements and compilation of information difficult. It will be necessary to keep a close eye on the adoption of the various national implementing laws. ■