

L'entraide administrative

Évolution ou révolution?

Édité par

Etienne Poltier, Anne-Christine Favre
et Vincent Martenet

L'entraide administrative

Évolution ou révolution?

Édité par

Etienne Poltier, Anne-Christine Favre
et Vincent Martenet

Citation suggérée de l'ouvrage: ETIENNE POLTIER / ANNE-CHRISTINE FAVRE / VINCENT MARTENET (éds), *L'entraide administrative – Évolution ou révolution?*, collection « Pratique du droit administratif », Genève/Zurich 2019, Schulthess Éditions Romandes.

ISBN 978-3-7255-8697-4

© Schulthess Médias Juridiques SA, Genève · Zurich · Bâle 2019
www.schulthess.com

Diffusion en France: Lextenso Éditions, 70, rue du Gouverneur Général Éboué,
92131 Issy-les-Moulineaux Cedex
www.lextenso-editions.com

Diffusion et distribution en Belgique et au Luxembourg: Patrimoine SPRL,
Avenue Milcamps 119, B-1030 Bruxelles; téléphone et télécopieur: +32 (0)2 736 68 47;
courriel: patrimoine@telenet.be

Tous droits réservés. Toute traduction, reproduction, représentation ou adaptation intégrale ou partielle de cette publication, par quelque procédé que ce soit (graphique, électronique ou mécanique, y compris photocopie et microfilm), et toutes formes d'enregistrement sont strictement interdites sans l'autorisation expresse et écrite de l'éditeur.

Information bibliographique de la Deutsche Nationalbibliothek: La Deutsche Nationalbibliothek a répertorié cette publication dans la Deutsche Nationalbibliografie; les données bibliographiques détaillées peuvent être consultées sur Internet à l'adresse <http://dnb.d-nb.de>.

Sommaire

	Avant-propos	7
ROBERT ZIMMERMANN	Entraide administrative et entraide judiciaire en matière pénale; délimitations, points de contact, convergences et divergences	9
STEPHAN BREITENMOSE	La protection juridique dans les procédures d'entraide administrative internationale en Suisse et dans l'Union européenne (UE)	27
ÉTIENNE POLTIER	L'entraide administrative interne	61
FABIEN MANGILLI / STÉPHANE WERLY	Entraide administrative et protection des données personnelles	103
VINCENT MARTENET	Entraide administrative et droit de la concurrence	137
CARLO LOMBARDINI	Entraide administrative internationale dans le secteur financier	163
ROBERT DANON / ALESSANDRO TURINA / BENJAMIN MALEK	La Directive UE 2018/822 concernant l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration Quel impact pour la Suisse?	189
THIERRY TANQUEREL	Conclusions générales	215

La Directive UE 2018/822 concernant l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration

Quel impact pour la Suisse ?

ROBERT DANON

Professeur à l'Université de Lausanne

ALESSANDRO TURINA

Premier assistant à l'Université de Lausanne

BENJAMIN MALEK

Assistant diplômé à l'Université de Lausanne

I. Introduction et contexte de politique fiscale

A. Le point de départ: le projet BEPS de l'OCDE

Depuis son introduction, le projet BEPS (« *Base Erosion and Profit Shifting* »), mené par l'Organisation de coopération et développement économiques (OCDE) et le G20, a engendré une profonde refonte des principes régissant l'imposition des entreprises multinationales. Fondamentalement, ce projet, dont le plan d'action fut dévoilé en 2013¹, postule que les principes traditionnels du droit fiscal international ne s'accordent plus avec les modèles d'affaires des entreprises multinationales.

¹ OCDE, *Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, Éditions OCDE, Paris 2013, p. 25. Pour une discussion générale du projet BEPS, voir notamment: ROBERT DANON/CHRISTOPH SCHELLING, « Switzerland in a Post BEPS World », *Bulletin for International Taxation* 2015, vol. 69, 2015, p. 197 ss; ALLISON CHRISTIANS/STEPHEN SHAY, « General Report » in: IFA, *Cahiers de droit fiscal international* 2017, vol. 102a, p. 17 ss.

Aussi, une refonte du système fut entreprise suivant une approche holistique et sur la base de trois principes directeurs : la cohérence, la substance et la transparence fiscale internationale². Les exigences de cohérence et de substance ont ainsi conduit, à partir de 2015, à un renforcement des règles anti-abus³, de celles relatives aux prix de transfert⁴ et à la concurrence fiscale dommageable⁵. On peut également mentionner une initiative sans précédent, à savoir la modification « synchronisée » des conventions de double imposition bilatérales (CDI) par le biais d'un traité multilatéral (« la Convention BEPS »)⁶. Sur le plan de la politique fiscale, on assiste ainsi à un renforcement du multilatéralisme fiscal. La naissance du « cadre inclusif » (« *inclusive framework* ») rassemblant plus de 115 États collaborant au projet BEPS reflète cette tendance.

-
- 2 Pour une discussion de cette évolution, voir en particulier ROBERT DANON, « La refonte de la fiscalité internationale des entreprises. Analyse des possibles incidences pour la Suisse au regard de questions choisies », *IFF Forum für Steuerrecht* 2014/1, p. 16 ss.
 - 3 OCDE, *Empêcher l'octroi inapproprié des avantages des conventions fiscales, Action 6 – Rapport final 2015*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris 2017. L'Action 6 introduit notamment un standard minimum en matière de lutte contre l'abus des CDI qui prend la forme d'une réserve générale de l'abus, en l'occurrence un « *Principal Purpose Test* » (critère de l'objet principal), voir à ce sujet ROBERT DANON, « Treaty Abuse in the Post-BEPS World: Analysis of the Policy Shift and Impact of the Principal Purpose Test for MNE Groups », *Bulletin for International Taxation* 2018, vol. 72, p. 31 ss.
 - 4 OCDE, *Aligner les prix de transfert calculés sur la création de valeur, Action 8-10 – Rapports finaux 2015*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris 2016 et OCDE, *Documentation des prix de transfert et déclaration pays par pays, Action 13 – Rapport final 2015*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris 2015.
 - 5 OCDE, *Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance, Action 5 – Rapport final 2015*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris 2016. Voir à ce sujet, en ce qui concerne les régimes fiscaux prévoyant une imposition privilégiée de la propriété intellectuelle (« patent box »), ROBERT DANON, « General Report » in: IFA, *Cahiers de droit fiscal international* 2015, Tax Incentives on Research and Development (R&D), vol. 100a, p. 17 ss.
 - 6 Voir à ce sujet ROBERT DANON/HUGUES SALOMÉ, « The BEPS Multilateral Instrument: General overview and focus on treaty abuse », *IFF Forum für Steuerrecht* 2017/3, p. 197 ss.

À l'heure où nous écrivons, le débat concernant les défis fiscaux posés par la digitalisation de l'économie est l'occasion de débattre de questions encore plus fondamentales, notamment de celle de la répartition des recettes fiscales entre les États de siège des entreprises et ceux des marchés sur lesquels celles-ci opèrent⁷. Dans l'immédiat et pour la Suisse, l'impact du projet BEPS se cristallise essentiellement par sa réforme de l'imposition des entreprises, adoptée par l'Assemblée fédérale le 28 septembre 2018⁸, qui sera soumise au référendum en mai 2019⁹. L'objectif principal de cette réforme est précisément d'abolir des régimes fiscaux jugés contraires aux standards régissant la concurrence fiscale dommageable¹⁰.

De son côté, l'Union européenne entend mettre en œuvre les nouveaux standards de l'OCDE en préconisant d'harmoniser, dans toute la

⁷ OCDE, *Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie – rapport intérimaire 2018: Cadre inclusif sur le BEPS*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Paris 2018. Pour une discussion des questions soulevées par l'économie numérique, voir notamment WOLFGANG SCHÖN, «Ten Questions about Why and How to Tax the Digitalized Economy», *Bulletin for International Taxation*, vol. 72, 2018, p. 278 ss, ITAI GRINBERG, «User Participation in Value Creation», *British Tax Review* 2018, p. 407 ss, ROBERT DANON, «Can Tax Treaty Policy Save Us? The Case of the Digital Economy» in: Brian J. Arnold (édit.), *Tax Treaties After the BEPS Project: a tribute to Jacques Sasseville*, Canadian Tax Foundation, Toronto 2018, p. 75 ss, LISA SPINOSA/VIKRAM CHAND, «A Long-Term Solution for Taxing Digitalized Business Models: Should the Permanent Establishment Definition Be Modified to Resolve the Issue or Should the Focus Be on a Shared Taxing Rights Mechanism?», *Intertax* 2018, vol. 46, p. 476 ss, ALESSANDRO TURINA, «A Long-Term Solution for Taxing Digitalized Business Models: Should the Permanent Establishment Definition Be Modified to Resolve the Issue or Should the Focus Be on a Shared Taxing Rights Mechanism?», *Intertax* 2018, vol. 46, p. 495 ss.

⁸ Loi fédérale relative à la réforme fiscale et au financement de l'AVS (RFFA) du 28 septembre 2018, FF 2018 6077. Pour une discussion de la constitutionnalité de cette réforme, voir en ce qui concerne le projet antérieur, largement identique, ROBERT DANON, *La constitutionnalité des mesures fiscales proposées par la troisième réforme de l'imposition des entreprises (RIE III)*, avis de droit, disponible sous <https://www.estv.admin.ch/estv/fr/home/allgemein/steuerpolitik/fachinformationen/abstimmungen/usr-3.html> et ROBERT DANON, Refonte (n. 2), p. 35 ss.

⁹ Le délai référendaire est arrivé à échéance le 17 janvier 2019 (FF 2018 6077, p. 6092).

¹⁰ CONSEIL FÉDÉRAL, «Message concernant la loi fédérale sur le Projet fiscal 17 (PF 17)», 21 mars 2018, FF 2018 2565, p. 2586 à 2587.

mesure du possible, le droit des États membres par le biais de nouvelles directives. Les récentes directives pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale (ATAD I¹¹ et II^{12, 13}) qui imposent aux États membres de transposer dans leur droit interne un certain nombre de mesures du projet BEPS, parfois même de façon plus contraignante, reflètent cette tendance. Comme nous le verrons ci-après, l'approche suivie en matière d'entraide administrative et de transparence fiscale est identique.

B. Le cadre de transparence fiscale dans le monde post-BEPS

Cela étant, cette refonte de la fiscalité internationale des entreprises, que l'on peut aujourd'hui qualifier de monde « post-BEPS », est aussi marquée par des exigences accrues de transparence fiscale internationale. Certaines de ces exigences sont impératives aux yeux du G20 et de l'OCDE et sont le fruit d'un consensus international abouti. Il s'agit en d'autres termes de « standards minimaux ».

1. L'échange des *rulings* fiscaux

Le premier de ces standards est celui relatif à l'échange dit spontané de *rulings* fiscaux (« décisions fiscales anticipées »)¹⁴. Selon les standards

11 Directive (UE) 2016/1164 du Conseil du 12 juillet 2016 établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur, JO L 193 du 19 juillet 2016, p. 1 à 14.

12 Directive (UE) 2017/952 du Conseil du 29 mai 2017 modifiant la directive (UE) 2016/1164 en ce qui concerne les dispositifs hybrides faisant intervenir des pays tiers, JO L144 du 7 juin 2017, p. 1 à 11.

13 Voir à ce sujet concernant les conséquences pour la Suisse ROBERT DANON, « La règle sur les sociétés contrôlées de la directive européenne anti-évasion fiscale. Analyse critique et impact pour la Suisse », *IFF Forum für Steuerrecht* 2016/4, p. 286 ss et ANDREA OPEL, « Die Anti-Tax-Avoidance-Richtlinie der EU – Abwehr oder Angriff? », *IFF Forum für Steuerrecht* 2018/1, p. 3 ss.

14 OCDE, *Action 5* (n. 5), p. 47 à 64 et OCDE, *Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie – rapport intérimaire 2018* (n. 7), p. 114 à 126. La question de l'échange spontané des *rulings* fiscaux a déjà été abondamment discutée par la doctrine suisse, voir à ce sujet, parmi d'autres, HUGUES SALOMÉ, « L'échange spontané de *rulings* », *ASA* 85, 2017, p. 513 ss, STEFAN OESTERHELT, « Spontaner Austausch von Steurrulings », *Revue fiscale* 71/2016 p. 276 ss, SUSANNE SCHREIBER/NATASSIA BURKHALTER, « Swiss implementation of the spontaneous exchange of information on tax rulings », *Revue européenne et internationale de droit fiscal* 2017/1, p. 58 ss, XAVIER OBERSON, « International Exchange of Infor-

posés par l'OCDE et le Forum sur les pratiques fiscales dommageables (« *Forum on Harmful Tax Practices* » ; FHTP), cette forme d'assistance administrative porte sur six catégories de décisions spécifiques aux contribuables, à savoir celles relatives aux: (i) régimes fiscaux préférentiels, (ii) accords unilatéraux ou toute autre décision unilatérale transnationale en matière de prix de transfert, (iii) décisions transnationales prévoyant un ajustement à la baisse des bénéfices imposables, (iv) décisions relatives à l'existence et à la répartition des bénéfices des établissements stables, (v) les décisions relatives aux intermédiaires fonctionnant comme relais (« conduit ») entre parties apparentées, (vi) tout autre type de décision que le FHTP jugerait à l'avenir approprié d'inclure dans ce cadre.

Par conséquent, l'échange spontané n'est pas limité aux *rulings* concernant les régimes fiscaux privilégiés. Il s'agit au contraire de couvrir toute décision fiscale anticipée dont la communication pourrait présenter un intérêt afin de déterminer s'il existe un risque d'érosion de l'assiette fiscale (« *base erosion* ») et/ou un transfert inapproprié de bénéfices (« *profit shifting* »). Cela étant, cette forme d'échange était jusqu'ici inconnue du droit fiscal international en Suisse. Les CDI conclues par ce pays, certes désormais conformes au standard prévu par l'article 26 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE sur le revenu et la fortune (MC OCDE), n'autorisent en effet qu'une entraide administrative sur demande¹⁵. Pour la Suisse, la mise en œuvre de l'échange spontané des *rulings* – tout comme d'ailleurs l'échange automatique en ce qui concerne les comptes financiers (EAR)¹⁶ – repose ainsi sur la Convention du 25 janvier 1988

mation on Rulings », in: Robert Danon (édit.), *Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) – Impact for European and international tax policy*, Genève/Zurich/Bâle 2016, p. 509 ss.

¹⁵ Voir notamment Arrêt du TF 2C_954/2015 du 13 février 2017, consid. 6.3.1. *in fine* selon lequel l'Administration fédérale des contributions ne peut pas pratiquer un échange spontané.

¹⁶ Outre la Convention sur l'assistance administrative, l'échange automatique de renseignements se fonde sur l'Accord multilatéral entre autorités compétentes concernant l'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers du 29 octobre 2014 (« *Multilateral Competent Authority Agreement* » – RS 0.653.1) et, en droit interne, sur la loi fédérale sur l'échange international automatique de renseignements en matière fiscale du 18 décembre 2015 (RS 653.1 – LEAR) ainsi que sur l'ordonnance sur l'échange international automatique de renseignements en matière fiscale du 23 novembre 2016 (OEAR – RS 653.11).

concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale¹⁷, en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2017.

En ligne avec le cadre posé par l'OCDE, l'échange spontané couvre tant les « anciens » que les « nouveaux » *rulings*. Certaines limites temporelles s'appliquent toutefois. On entend par « nouveaux » *rulings* ceux émis par l'administration à partir du 1^{er} janvier 2017. Les « anciens » *rulings*, quant à eux, ne sont visés par l'échange spontané qu'à la condition d'avoir été octroyés entre le 1^{er} janvier 2010 et le 31 décembre 2016, pour autant qu'ils soient toujours en vigueur le 1^{er} janvier 2018. L'Union européenne a, quant à elle, choisi d'aller plus loin dans ce domaine en prévoyant l'échange – non pas spontané – mais automatique des *rulings* fiscaux. Ce principe est désormais ancré dans la directive (UE) 2015/2376 du Conseil du 8 décembre 2015 en ce qui concerne l'échange automatique d'informations sur les décisions fiscales anticipées en matière transfrontière¹⁸.

2. *L'élaboration de règles applicables à la documentation des prix de transfert*

Le second standard minimum est celui posé par l'Action 13 du projet BEPS¹⁹ qui appelle à l'élaboration de « *règles applicables à la documentation des prix de transfert afin d'accroître la transparence pour l'administration fiscale, en tenant des coûts de discipline pour les entreprises* »²⁰. L'Action 13 prévoyait également d'imposer « *aux multinationales de communiquer à tous les pouvoirs publics concernés les informations requises sur leur répartition mondiale du revenu, de l'activité économique et des impôts payés dans les différents pays, conformément à un modèle commun* »²¹. Cet objectif est aujourd'hui mis en œuvre par la « déclaration pays par pays » (« *Country-by-Country reporting* »). Sui-

17 Convention sur l'assistance administrative – RS 0.652.1. L'échange spontané est prévu à l'art. 7 de la Convention.

18 Directive 2015/2376/UE du Conseil du 8 décembre 2015 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal (JO L 332 du 18.12.2015, p. 1.

19 OCDE, *Action 13* (n. 4).

20 OCDE, *Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, Éditions OCDE, Paris 2013, p. 25.

21 *Ibid.*

vant cette forme d'échange de renseignements de nature automatique, les grandes entreprises multinationales sont tenues de déposer chaque année une telle déclaration. La déclaration pays par pays contient des informations relatives à la répartition mondiale du chiffre d'affaires et aux impôts acquittés par un groupe d'entreprises multinationales.

La déclaration fournit également des données sur les principales activités économiques du groupe dans les différents pays. Cette exigence ne s'applique toutefois qu'aux groupes d'entreprises multinationales ayant réalisé un chiffre d'affaires annuel consolidé de plus de 750 millions d'euros ou d'un montant équivalent à cette somme en monnaie nationale au 1^{er} janvier 2015. En Suisse, la mise en œuvre de ce standard minimum repose également sur la Convention sur l'assistance administrative ainsi que sur l'Accord multilatéral entre autorités compétentes portant sur l'échange des déclarations pays par pays²². En droit interne, cette nouvelle obligation internationale est concrétisée par la loi fédérale sur l'échange international automatique des déclarations pays par pays des groupes d'entreprises multinationales du 16 juin 2017²³. Ici également, dans l'Union européenne, la mise en œuvre prend la forme d'un instrument de droit dérivé, la directive 2016/881/UE du Conseil du 25 mai 2016 en ce qui concerne l'échange automatique d'informations sur la déclaration pays par pays entre les autorités fiscales²⁴.

3. *Développements récents*

Cela étant, en matière de transparence fiscale, le projet BEPS prévoit également un certain nombre de bonnes pratiques (« *best practices* »), qui ne constituent certes pas des standards minimaux mais que les États sont encouragés à mettre en œuvre. C'est dans cet esprit que fut conçue l'Action 12 du Projet BEPS relative aux règles de communication obligatoire d'informations²⁵. Cette action offre un cadre modulaire permettant aux

22 Voir *supra* (n. 16).

23 LEDPP – RS 654.1.

24 Directive 2016/881/UE du Conseil du mercredi 25 mai 2016 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal (JO L 146 du 3.6.2016, p. 8).

25 OCDE, *Règles de communication obligatoire d'informations, Action 12 – Rapport final 2015*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris 2016.

États qui le souhaitent de définir un régime prenant en considération leurs besoins d'obtenir des informations en temps opportun portant sur les schémas de planification fiscale potentiellement agressifs ou abusifs ainsi que sur leurs utilisateurs. Dès lors que l'Action 12 ne constitue pas un standard minimum, celle-ci n'a, pour l'heure, pas été mise en œuvre par la Suisse.

Dans le prolongement de l'Action 12, nous pouvons aussi mentionner le modèle adopté par l'OCDE en mars 2018 concernant la déclaration obligatoire d'informations relatives aux dispositifs visant à contourner la norme internationale d'échange automatique de renseignements concernant les comptes financiers (NCD) et aux structures dites « extraterritoriales opaques »²⁶. Tout comme l'Action 12, ce modèle, dont l'étude dépasserait le champ de la présente contribution, ne représente pas un standard minimum.

L'Union européenne, en revanche, est allée dans ce sens en adoptant, le 25 mai 2018, la directive (UE) 2018/822 concernant l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration²⁷. Sur le plan de la politique fiscale, cette nouvelle directive constitue une étape importante – dont il est toutefois encore difficile de mesurer les effets et les implications concrètes – dans l'agenda de la transparence fiscale internationale. Il s'agit en l'occurrence et en substance de soumettre désormais les « intermédiaires » à l'obligation de communiquer les schémas de planification fiscale potentiellement agressifs ou abusifs qu'ils proposent à leurs clients. À peine adopté, le nouvel instrument soulève déjà de nombreuses questions (et critiques), parmi lesquelles, évidemment, celle de savoir ce qu'il convient d'entendre par un schéma de pla-

²⁶ OCDE, *Modèle de règles afférentes à la déclaration obligatoire d'informations relatives aux dispositifs de contournement de la NCD et aux structures extraterritoriales opaques*, Éditions OCDE, Paris 2018 disponible sous : <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/echange-de-renseignements-fiscaux/modele-regles-declaration-obligatoire-dispositifs-contournement-ndc-structures-opaques.pdf>.

²⁷ 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'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, JO L 139 du 5.6.2018, p. 1 à 13.

nification potentiellement agressif²⁸. Cette nouvelle directive, applicable dès le 1^{er} juillet 2020²⁹, ne s'applique certes qu'aux intermédiaires ayant un rattachement territorial avec le marché intérieur. Cela étant, comme nous le verrons, ces nouvelles règles sont aussi susceptibles d'affecter des contribuables et intermédiaires basés en Suisse.

Aussi, il nous a paru intéressant de consacrer la présente contribution à ce nouvel instrument – très peu commenté jusqu'ici – et surtout à son impact pour la Suisse. Pour ce faire, nous présentons tout d'abord la Directive (II) et tentons ensuite d'identifier quelques implications saillantes pour la Suisse en guise de conclusion (III).

II. La Directive UE 2018/822

A. Fondement et compatibilité de la directive avec le droit primaire

La Directive se fonde sur l'article 115 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne³⁰ qui prévoit que le Conseil statue à l'unanimité en cas de « *rapprochement des dispositions législatives, réglementaires et administratives des États membres qui ont une incidence directe sur l'établissement ou le fonctionnement du marché intérieur* ». La Directive constitue la sixième version de la directive sur la coopération administrative³¹ depuis 2014.

²⁸ Voir aussi en ce sens ANJANA HAINES, « DAC 6 Reporting requirements pose numerous compliance problems », *International Tax Review*, 15 décembre 2018.

²⁹ Le champ d'application temporel de la directive est traité plus en détail *infra*, II, 4.

³⁰ Version consolidée du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, JO C 326 du 26.10.2012, p. 47 à 390 – TFUE.

³¹ La directive originaire (DAC 1) est la Directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE, JO L 64 du 11.3.2011, p. 1 à 12. Cette directive, toujours en vigueur, a été modifiée par les cinq directives suivantes: La (DAC 2) Directive 2014/107/UE du Conseil du 9 décembre 2014 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal, JO L 359 du 16.12.2014, p. 1 à 29; la DAC 3 (en matière d'échange automatique de *rulings* fiscaux) Directive (UE) 2015/2376 du Conseil du 8 décembre 2015 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal JO L 332 du 18.12.2015, p. 1 à 10; la DAC 4 (en matière d'échange automatique des déclarations pays-par-pays) Directive (UE) 2016/881 du Conseil du 25 mai

Conformément à l'article 115 TFUE, la Directive doit avoir pour objectif de corriger des incohérences existantes dans le fonctionnement du marché intérieur³². Selon la Commission européenne, le manque de transparence facilite les activités de certains intermédiaires qui interviennent dans la promotion et la vente de dispositifs de planification fiscale à caractère agressif ayant une incidence transfrontière. Il s'ensuit que les États membres sont atteints par le transfert de bénéfices, qui seraient normalement réalisés et, partant, imposables sur leur territoire, vers des juridictions à taux d'imposition faible et subissent souvent une érosion de leur assiette fiscale³³. En outre, de l'avis de la Commission, cette situation donne lieu à des conditions de concurrence fiscale déloyale au détriment des entreprises qui refusent de participer à ces activités illégitimes, ce qui entraîne en définitive une distorsion du fonctionnement du marché intérieur. Par conséquent, toujours selon l'avis de la Commission, le seul moyen de remédier à cette situation est d'adopter une approche uniforme visant à améliorer le fonctionnement du marché intérieur, comme le prévoit l'article 115 TFUE³⁴.

La Directive se doit en outre de respecter le principe de subsidiarité ancré à l'article 5, paragraphe 3 TFUE. Aux termes de cette disposition, l'Union intervient uniquement: *« si, et dans la mesure où, les objectifs de l'action envisagée ne peuvent pas être atteints de manière suffisante par les États membres, tant au niveau central qu'au niveau régional et local, mais peuvent l'être mieux, en raison des dimensions ou des effets de l'action envisagée, au niveau de l'Union. Les institutions de l'Union appliquent le principe de subsidiarité conformément au protocole sur l'application des principes de subsidiarité et de proportionnalité. Les*

2016 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal JO L 146 du 3.6.2016, p. 8 à 21; la DAC 5, Directive (UE) 2016/2258 du Conseil du 6 décembre 2016 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'accès des autorités fiscales aux informations relatives à la lutte contre le blanchiment de capitaux JO L 342 du 16.12.2016, p. 1 à 3.

32 Proposition de directive du conseil modifiant 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, COM (2017) 335 final, 21.06.2017, p. 3.

33 *Id.*, p. 6.

34 *Ibid.*

parlements nationaux veillent au respect du principe de subsidiarité conformément à la procédure prévue dans ce protocole ». Sur ce point, la Commission observe qu'un grand nombre des structures destinées à éluder l'impôt ont une dimension transfrontière et que les capitaux et les personnes sont également de plus en plus mobiles, surtout au sein d'un marché intégré tel que le marché intérieur de l'Union européenne. Aussi, cette situation commande une action collective au niveau de l'Union européenne afin d'améliorer les conditions actuelles. En ce sens, la Directive vient compléter les initiatives existantes dans le domaine de la transparence fiscale, en particulier dans le cadre de la directive sur la coopération administrative³⁵.

Enfin, selon la Commission, laisser le soin aux États membres de mettre en œuvre l'Action 12 du projet BEPS ne serait pas souhaitable. D'une part, l'Action 12 ne constitue pas un standard minimum. D'autre part, la mise en œuvre par les États membres ne serait pas uniforme, ce qui pourrait conduire à une fragmentation du marché intérieur³⁶. Pour tous ces motifs, la Commission est d'avis que l'introduction d'une obligation de déclaration par l'adoption de dispositions législatives européennes liée à l'échange d'informations permet de résoudre les problèmes relevés et contribue à améliorer le fonctionnement du marché intérieur³⁷. On retrouve ici une tendance inaugurée avec les directives anti-évasion fiscales en 2016, à savoir la volonté de la Commission de mettre en œuvre l'entièreté des normes du projet BEPS, sans limitation aux seuls standards minimaux.

³⁵ *Id.*, p. 7.

³⁶ Selon le résultat de la Consultation Publique lancée par la Commission européenne (Consultation sur les mesures destinées à dissuader les conseillers et intermédiaires de proposer des dispositifs d'optimisation fiscale potentiellement agressifs, accessible au lien suivant : https://ec.europa.eu/taxation_customs/consultations-get-involved/tax-consultations/consultation-disincentives-advisors-and-intermediaries-potentially-aggressive-tax-planning-schemes_fr), 39 parties intéressées sur 131 ont répondu dans le cadre de la consultation publique qu'en l'absence d'action de l'UE, aucune exigence en matière de transparence ne serait instaurée. Par ailleurs, 107 parties intéressées ont indiqué qu'il est probable voire très probable que des exigences divergentes en matière de transparence soient instaurées.

³⁷ Proposition de directive (n. 32), p. 7.

B. Structure de la directive

Quant à sa structure, la Directive comprend une disposition d'importance fondamentale, l'article 1 qui énonce les principales modifications introduites à la Directive 2011/16/EU sur la coopération administrative. Ces modifications prévoient une extension de l'échange automatique de renseignements à certains intermédiaires. Pour ce faire la Directive énonce trois éléments fondamentaux :

- la définition des notions clés, de nature subjective et objective, qui définissent les contours de ce nouveau champ d'application de l'échange automatique d'information ;
- l'appréhension de la notion de planification fiscale agressive, non pas par le biais d'une définition mais au contraire au travers de « marqueurs », c'est-à-dire d'indicateurs déclenchant l'obligation d'échange automatique ;
- finalement, l'indication des informations qui doivent être communiquées par l'autorité compétente d'un État membre et les aspects procéduraux et temporels qui y sont associés.

C. Les notions posées par la Directive

1. La notion d'intermédiaire

a. Exigences subjectives

Le Préambule de la Directive prévoit qu'« [a]fin de garantir le bon fonctionnement du marché intérieur et de prévenir les lacunes dans le cadre réglementaire proposé, l'obligation de déclaration devrait incomber à tous les acteurs qui participent généralement à la conception, la commercialisation, l'organisation ou la gestion de la mise en œuvre d'une opération transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ou d'une série de telles opérations, ainsi qu'à ceux qui apportent assistance ou conseil »³⁸.

La notion d'intermédiaire est donc centrale à l'application de la Directive. Selon la Directive, il s'agit de toute personne (soit les personnes physiques et morales ainsi que les entités sans personnalité juridique) qui

³⁸ Consid. 8 du préambule de la Directive 2018/822/UE.

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 œuvre³⁹. La notion d'intermédiaire inclut également toute personne qui, compte tenu des faits et circonstances pertinents et sur la base des informations disponibles ainsi que de son 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. Nous relevons à cet égard que la qualité d'intermédiaire est aussi susceptible de revenir à une entreprise multinationale fournissant par exemple des services au sein du groupe⁴⁰.

b. Rattachement avec le marché intérieur

Cela étant, pour que l'obligation de déclaration posée par la Directive trouve application, l'intermédiaire concerné doit logiquement avoir une forme de rattachement avec le marché intérieur. Cette question est évidemment d'importance pour les États tiers (comme la Suisse) auxquels la Directive n'est en principe pas directement applicable. Un intermédiaire tombe sous le champ d'application de la Directive s'il satisfait l'une des conditions suivantes :

- a) être résident dans un État membre à des fins fiscales ;
- b) posséder dans un État membre un établissement stable par le biais duquel sont fournis les services concernant le dispositif ;
- c) être constituée dans un État membre ou régie par le droit d'un État membre ;
- d) être enregistré auprès d'une association professionnelle en rapport avec des services juridiques, fiscaux ou de conseil dans un État membre.

³⁹ Art. 1.b Directive 2018/822/UE.

⁴⁰ Voir aussi en ce sens ANJANA HAINES, (n. 28).

Lorsqu'un intermédiaire n'est pas en mesure de satisfaire à son obligation en raison du secret professionnel ou, plus généralement, lorsque l'un des critères de rattachement énoncés ci-dessus fait défaut (typiquement lorsque l'intermédiaire est localisé en dehors de l'Union européenne), l'obligation de communiquer les informations incombe au contribuable qui utilise le dispositif de planification⁴¹. Comme nous le verrons, il s'agit de l'une des conséquences indirectes de la Directive dont il y a aura lieu de tenir compte du point de vue suisse.

Enfin, en présence de plusieurs intermédiaires, seul celui qui assume la responsabilité à l'égard du ou des contribuables pour la conception et la mise en œuvre du ou des dispositifs transmet les informations requises aux autorités fiscales. Pareillement, lorsque l'obligation de transmettre des informations incombe au contribuable et que plusieurs parties liées sont supposées utiliser le même dispositif fiscal transfrontière soumis à déclaration, seul le contribuable chargé de convenir du ou des dispositifs avec l'intermédiaire est responsable de la transmission des informations.

2. *La notion de contribuable concerné et d'entreprise associée*

La directive définit la notion de contribuable concerné 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* »⁴². La notion de d'« entreprise associée » est également importante aux fins de la délimitation du périmètre des obligations de reporting. Cette notion est correspond à toute personne liée à une autre personne, d'au moins l'une des façons suivantes :

- a) « *une personne participe à la gestion d'une autre personne lorsqu'elle est en mesure d'exercer une influence notable sur l'autre personne* ;

⁴¹ Art. 8 bis ter, par. 5 et par. 6 Directive 2011/16/UE prévu par l'art. 1, par. 2 Directive 2018/822/UE.

⁴² Art. 1 b), par. 22, Directive 2018/822/UE.

- b) *une personne participe au contrôle d'une autre personne au moyen d'une participation qui dépasse 25 % des droits de vote;*
- c) *une personne participe au capital d'une autre personne au moyen d'un droit de propriété qui, directement ou indirectement, dépasse 25 % du capital;*
- d) *une personne a droit à 25 % ou plus des bénéfices d'une autre personne.* »⁴³

Si plusieurs personnes participent, comme indiqué aux points a) à d), à la gestion, au contrôle, au capital ou aux bénéfices d'une de plusieurs mêmes personnes, toutes les personnes concernées sont assimilées à des entreprises associées⁴⁴.

3. *La notion de dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration*

a. Dispositif transfrontière

Comme nous l'avons vu, la Directive vise uniquement les dispositifs de planification de nature transfrontière⁴⁵, en l'occurrence: « *un dispositif concernant plusieurs États membres ou un État membre et un pays tiers si l'une au moins des conditions suivantes est remplie:*

- a) *tous les participants au dispositif ne sont pas résidents à des fins fiscales dans la même juridiction;*
- b) *un ou plusieurs des participants au dispositif sont résidents à des fins fiscales dans plusieurs juridictions simultanément;*
- c) *un ou plusieurs des participants au dispositif exercent une activité dans une autre juridiction par l'intermédiaire d'un établissement stable situé dans cette juridiction, le dispositif constituant une partie ou la totalité de l'activité de cet établissement stable;*

⁴³ Art. 1.1.b), point 23, Directive 2018/822/UE. La même disposition spécifie que, en ce qui concerne les participations indirectes, le respect de ces critères est déterminé en multipliant les taux de détention successivement aux différents niveaux. Une personne détenant plus de 50 % des droits de vote est pourtant réputée détenir 100 % de ces droits.

⁴⁴ Dans ce cas de figure, une personne physique, son conjoint et ses ascendants ou descendants directs sont considérés comme formant une seule et unique personne.

⁴⁵ Art. 1.b) Directive 2018/822/UE.

- d) *un ou plusieurs des participants au dispositif exercent une activité dans une autre juridiction sans être résidents à des fins fiscales ni créer d'établissement stable dans cette juridiction;*
- e) *un tel dispositif peut avoir des conséquences sur l'échange automatique d'informations ou sur l'identification des bénéficiaires effectifs.* »⁴⁶

Il est également prévu que la définition de « dispositif transfrontière » s'applique aussi à une série de dispositifs, même lorsque ceux-ci constituent des étapes ou parties d'un autre dispositif⁴⁷.

Une fois que la qualité de dispositif transfrontière est donnée, il convient de vérifier, afin de déterminer si une obligation de communication existe, si ce dispositif comporte au moins l'un des « marqueurs », figurant à l'Annexe IV de la Directive, dont nous traitons ci-après.

b. Marqueurs au sens de l'Annexe IV de la Directive

ba. Considérations d'ordre général

La Commission reconnaît, dans les travaux préparatoires de la Directive, la difficulté sinon l'impossibilité de définir la notion de « planification fiscale agressive », notamment du fait que les structures associées avec ce type de caractérisation font constamment l'objet de modifications et d'ajustements pour répondre aux contre-mesures défensives prises par les autorités fiscales⁴⁸. Cette vision des choses a également été reprise dans le préambule de la Directive, aux termes duquel « *il serait plus efficace de chercher à cerner les dispositifs de planification fiscale à caractère potentiellement agressif en constituant une liste des caractéristiques et éléments des opérations présentant des signes manifestes d'évasion fiscale ou de pratiques fiscales abusives plutôt que de définir la notion de planification fiscale agressive. Ces indications sont appelées des <marqueurs>.* »⁴⁹

⁴⁶ *Ibid.*

⁴⁷ *Ibid.*

⁴⁸ Proposition de directive (n.32), p. 14.

⁴⁹ Consid. 9 du Préambule de la Directive 2018/822/UE.

Selon le modèle retenu, il suffit donc qu'un dispositif relève du champ de l'un de ces « marqueurs » pour qu'il soit considéré comme devant faire l'objet d'une déclaration auprès des autorités fiscales. En termes plus généraux, l'article 1.b) de la Directive définit comme « marqueur » une caractéristique ou particularité d'un dispositif transfrontière qui indique un risque potentiel d'évasion fiscale⁵⁰. Cette définition d'ordre général est déclinée d'une manière plus concrète par des exemples figurant à l'Annexe IV à la Directive. L'Annexe comprend notamment une compilation des caractéristiques et éléments des opérations qui, selon le législateur européen, constituent une indication claire d'évasion fiscale ou de pratiques abusives.

Dans l'Annexe IV une distinction est opérée entre les :

- marqueurs (généraux et spécifiques) liés au critère de l'avantage principal;
- marqueurs spécifiques liés aux opérations transfrontières;
- marqueurs spécifiques concernant l'échange automatique d'informations et les bénéficiaires effectifs;
- marqueurs spécifiques concernant les prix de transfert.

bb. Marqueurs liés au critère de l'avantage principal

En ce qui concerne le « critère de l'avantage principal », le législateur européen a prévu que 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 fiscal⁵¹. Le recours au critère de l'avantage principal s'inscrit dans

⁵⁰ Le consid. 9 du préambule à la Directive peut être considéré comme contenant également une définition implicite de la notion de « marqueur » où le contenu de ce qui forme l'Annexe IV est défini comme « une liste des caractéristiques et éléments des opérations *« présentant des signes manifestes d'évasion fiscale ou de pratiques fiscales abusives »*. Cette notion n'est pas alignée à la définition « générale » d'un marqueur comme « caractéristique ou particularité d'un dispositif transfrontière *qui indique un risque potentiel d'évasion fiscale* ». Ce décalage pourrait soulever des questions d'interprétation. Voir à ce sujet FRANS VANISTENDAEL, « The EU Directive on Aggressive Tax Planning: The Wrong Approach », *Tax Notes International*, 3 décembre 2018, p. 994.

⁵¹ Directive 2018/822/UE, Annexe IV, Partie I.

la tendance post-BEPS qui est de concevoir une clause anti-abus générale, d'inspiration anglo-saxonne, autour de cette exigence⁵².

Le premier marqueur général est rempli en présence d'un dispositif 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.

Le deuxième marqueur concerne 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 et que ces honoraires sont fixés par référence au montant de l'avantage fiscal découlant du dispositif ou au fait qu'un avantage fiscal soit effectivement réalisé grâce au dispositif. Tel serait notamment le cas d'une obligation pour l'intermédiaire de rembourser partiellement ou entièrement les honoraires si l'avantage fiscal escompté, découlant du dispositif, n'est pas ou que partiellement obtenu.

Le troisième marqueur général lié au critère de l'avantage principal concerne les situations de recours à des dispositifs où la documentation et/ou la structure sont en grande partie standardisées, de sorte qu'ils sont à la disposition de plus d'un contribuable concerné sans qu'une adaptation importante ne soit nécessaire à leur mise en œuvre.

Au-delà de ces marqueurs de nature générale, des marqueurs spécifiques sont aussi prévus par la lettre B de l'Annexe, notamment :

- 1) un dispositif dans lequel 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 ;
- 2) un dispositif qui a pour effet de convertir des revenus en capital, en dons ou en d'autres catégories de recettes qui sont imposées à un niveau inférieur ou ne sont pas imposées ;

⁵² Art. 6 ATAD I (n. 11). Au sujet de l'inspiration de la clause anti-abus générale voir ROBERT DANON, *Treaty Abuse* (n. 3), p. 42 à 44.

- 3) un dispositif qui inclut 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 possèdent d'autres caractéristiques similaires.

À l'heure où nous écrivons, l'interprétation et la portée pratique qui seront données à ces marqueurs demeurent controversées. En tout état de cause, un problème de prévisibilité de la nouvelle réglementation se pose⁵³.

bc. Marqueurs spécifiques liés aux opérations transfrontières

Ce type de marqueurs, prévus par la lettre C de l'Annexe, concerne l'utilisation des dispositifs qui prévoient la déduction des paiements transfrontières effectués entre deux ou plusieurs entreprises associées, lorsque le bénéficiaire n'est soumis à aucune juridiction fiscale ou lorsqu'il réside dans un État soit considéré comme non-coopératif soit qui ne prélève pas d'impôt sur les sociétés ou un impôt sur les sociétés à taux nul ou presque nul⁵⁴. Similairement, le marqueur est établi lorsque le paiement bénéficie d'une exonération fiscale totale ou d'un régime fiscal préférentiel dans l'État de résidence du bénéficiaire⁵⁵.

Le marqueur est ainsi donné en présence d'un dispositif qui inclut des transferts d'actifs lorsqu'il existe une différence importante dans le montant payé en contrepartie des actifs dans les juridictions concernées.

La dernière hypothèse concerne des situations de « *double dip* », soit notamment lorsque des déductions pour le même amortissement d'un actif sont sollicitées dans plus d'une juridiction ou qu'un allègement au titre de la double imposition pour le même élément de revenu ou de capital est demandé dans plusieurs juridictions. Comme cela a été relevé, ce marqueur, s'il est interprété largement, pourrait donner lieu à

⁵³ Voir aussi en ce sens ANJANA HAINES, (n. 28).

⁵⁴ Ce dernier marqueur ne peut être pris en compte que lorsqu'il remplit le « critère de l'avantage principal ».

⁵⁵ Ces deux marqueurs ne peuvent être pris en compte que lorsqu'ils remplissent le « critère de l'avantage principal ».

des résultats surprenants en dehors de toute considération liée à la planification fiscale agressive⁵⁶.

Nous percevons, déjà, des problèmes inhérents à l'adoption de marqueurs formulés de façon large mais indépendamment des intentions sous-jacentes des contribuables et de l'exigence d'un « avantage principal »⁵⁷.

bd. Marqueurs spécifiques concernant l'échange automatique d'informations et les bénéficiaires effectifs

La lettre D de l'Annexe IV de la Directive concerne une catégorie de dispositifs qui sont susceptibles de porter atteinte à l'obligation de déclaration en vertu du droit mettant en œuvre la législation européenne (ou tout accord équivalent, y compris avec des pays tiers) relative à l'échange automatique d'informations sur les comptes financiers, ou qui tire parti de l'absence de telles dispositions ou de tels accords⁵⁸. Cette définition générale comprend une liste, non exhaustive, de dispositifs concernés. En ce qui concerne l'imposition des entreprises, il faut relever en particulier les dispositifs faisant « *recours à des entités, constructions ou structures juridiques qui suppriment ou visent à supprimer la déclaration d'un ou plusieurs Titulaires de compte ou Personnes détenant le contrôle dans le cadre de l'échange automatique d'informations sur les Comptes financiers.* »⁵⁹

⁵⁶ On pense par exemple au cas d'une entreprise d'un État de résidence appliquant, aux fins de l'élimination de la double imposition internationale, la méthode du crédit d'impôt. Dans cette hypothèse, par exemple, il est clair que l'amortissement d'un actif d'un établissement stable sera comptabilisé tant dans l'État de résidence que dans celui de situation de l'établissement stable. Cela étant, on a peine à y voir un cas de « *double dip* », voir aussi en ce sens ANJANA HAINES, (n. 28).

⁵⁷ Voir aussi en ce sens ANJANA HAINES, (n. 28).

⁵⁸ Il faut mentionner que ce type de marqueurs sont aussi liés au récent « *Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures* » publié par l'OCDE le 9 mars 2018. Pour une comparaison entre le régime de la Directive et le Model Mandatory Disclosure Rules de l'OCDE, voir PIA SPANBLÖCHL, « *Offenlegungsverpflichtungen für Intermediäre von potenziell aggressiven Steuerplanungsgestaltungen – DAC 6 und OECD-Entwurf im Vergleich* », SWI 2018, p. 318 ss et ROSS MCGILL, « *GATCA: A 2018 Update to the Globalization of Anti-Tax Evasion Frameworks* », *Derivatives and Financial Instruments* 2018, vol. 20, p. 156 ss.

⁵⁹ Directive 2018/822/UE, Annexe IV, Partie II, par. D).1.e).

Dans cette perspective, la catégorie de marqueurs particulièrement importante est celle qui fait intervenir une chaîne de propriété formelle ou effective non transparente par le recours à des personnes, des constructions juridiques ou des structures :

- a) qui n'exercent pas une activité économique substantielle s'appuyant sur des effectifs, des équipements, des ressources et des locaux suffisants; et
- b) qui sont constitués, gérés, contrôlés ou établis ou qui résident dans toute juridiction autre que la juridiction de résidence de l'un ou plusieurs des bénéficiaires effectifs des actifs détenus par ces personnes, constructions juridiques ou structures; et
- c) lorsque les bénéficiaires effectifs de ces personnes, constructions juridiques ou structures, au sens de la directive (UE) 2015/849, sont rendus impossibles à identifier.

be. Marqueurs spécifiques concernant les prix de transfert

Les obligations de *reporting* dans le domaine des prix de transfert, prévues par la lettre E de l'Annexe IV, apparaissent particulièrement étendues, étant donné qu'elles concernent toute situation de transfert d'actifs incorporels « difficiles à évaluer ». Cette notion comprend les actifs incorporels pour lesquels il n'existe pas d'éléments de comparaison fiables au moment de leur transfert entre des entreprises associées et dont, au moment où l'opération a été conclue, les projections, concernant les flux futurs de trésorerie, les revenus attendus de l'actif incorporel transféré ou les hypothèses utilisées pour évaluer cet actif incorporel, sont hautement incertaines.

4. *Champ d'application temporel*

La directive adoptée par le Conseil ECOFIN le 25 mai 2018⁶⁰ et entrée en vigueur le 25 juin 2018, doit être transposée dans le droit des États membres d'ici au 31 décembre 2019⁶¹. La Directive prévoit toutefois que les premiers dispositifs transfrontières soumis à déclaration sont

⁶⁰ Art. 3 Directive 2018/822/UE.

⁶¹ Art. 2, par. 1 Directive 2018/822/UE.

ceux intervenant entre la date d'entrée en vigueur (25 juin 2018)⁶² et le 1^{er} juillet 2020 (date d'application de la directive)⁶³. Ces dispositifs devront être déclarés d'ici au 31 août 2020⁶⁴, puis échangés au 31 octobre⁶⁵ de la même année.

5. *Contenu et modalités de l'échange automatique de renseignements*

L'autorité compétente de l'État membre qui reçoit les informations partagées par les intermédiaires où les contribuables concernés, doit transmettre aux autorités compétentes de tous les autres États membres, par la voie d'un échange automatique, les informations suivantes⁶⁶ :

- a) *l'identification des intermédiaires et des contribuables concernés, y compris leur nom, leur date et lieu de naissance (pour les personnes physiques), leur résidence fiscale, leur NIF⁶⁷ et, le cas échéant, les personnes qui sont des entreprises associées au contribuable concerné;*
- b) *des informations détaillées sur les marqueurs recensés à l'annexe IV selon lesquels le dispositif transfrontière doit faire l'objet d'une déclaration;*

⁶² Dans sa version actuelle la Directive ne pose pas de questions de rétroactivité, cependant dans la Proposition de Directive 2017/335 la première version du par. 4 de l'art. 8 bis bis bis (devenu par. 12 de l'art. 8ab) prévoyait que « [c]haque État membre prend les mesures nécessaires pour que les intermédiaires et les contribuables fournissent des informations sur les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration qui ont été mis en œuvre entre le [date de l'accord politique] et le 31 décembre 2018 ». Cette question a fait l'objet d'un débat au sein de l'ECOFIN du 13 mars 2018, la Directive a finalement été adoptée dans sa forme actuelle par le Conseil le 25 mai 2018. Voir à ce sujet, NEVIA ČIČIN-ŠAIN, « New Mandatory Disclosure Rules for Tax Intermediaries and Taxpayers in the European Union – Another “Bite” into the Rights of Taxpayers? », *World Tax Journal* 2019, vol. 11, n° 1.

⁶³ Art. 8 bis ter, par. 12 Directive 2011/16/UE, tel que prévu par l'art. 1, par. 2 Directive 2018/822/UE.

⁶⁴ *Ibid.*

⁶⁵ Art. 8 bis ter, par. 18 Directive 2011/16/UE, tel que prévu par l'art. 1, par. 2 Directive 2018/822/UE.

⁶⁶ Art. 8 bis ter, par. 15 Directive 2011/16/UE, prévu par l'art. 1, par. 2 Directive 2018/822/UE.

⁶⁷ Numéro d'identification fiscale.

- c) *un résumé du contenu du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, y compris une référence à la dénomination par laquelle il est communément connu, le cas échéant, et une description des activités commerciales ou dispositifs pertinents, présentée de manière abstraite, sans donner lieu à la divulgation d'un secret commercial, industriel ou professionnel, d'un procédé commercial ou d'informations dont la divulgation serait contraire à l'ordre public;*
- d) *la date à laquelle la première étape de la mise en œuvre du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration a été accomplie ou sera accomplie;*
- e) *des informations détaillées sur les dispositions nationales sur lesquelles se fonde le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration;*
- f) *la valeur du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration;*
- g) *l'identification de l'État membre du ou des contribuable(s) concerné(s) ainsi que de tout autre État membre susceptible d'être concerné par le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration;*
- h) *l'identification, dans les États membres, de toute autre personne susceptible d'être concernée par le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration en indiquant à quels États membres cette personne est liée.*

La Directive prévoit explicitement que le fait qu'une autorité fiscale ne réagisse pas face à un dispositif devant faire l'objet d'une déclaration ne vaut pas approbation de la validité ou du traitement fiscal dudit dispositif⁶⁸.

La Commission est tenue d'adopter des formulaires types avant le 30 juin 2019. La Commission doit également mettre au point, au plus tard le 31 décembre 2019, un répertoire central sécurisé, destiné aux États membres, concernant la coopération administrative dans le domaine fiscal, dans lequel les informations faisant l'objet de l'obligation

⁶⁸ *Ibid.*

d'échange automatique sont enregistrées. Les autorités compétentes de tous les États membres ainsi que la Commission, quoique de façon restreinte pour cette dernière⁶⁹, ont accès aux informations enregistrées dans ce répertoire.

Chaque État membre prend les mesures nécessaires pour que les intermédiaires soient tenus de transmettre aux autorités compétentes les informations concernées dans un délai de trente jours, débutant à la date intervenant le plus tôt parmi les moments suivants⁷⁰:

- a) *le lendemain de la mise à disposition aux fins de mise en œuvre du dispositif transfrontière; ou*
- b) *le lendemain du jour où le dispositif transfrontière est prêt à être mis en œuvre; ou*
- c) *lorsque la première étape de la mise en œuvre du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration a été accomplie.*

Par ailleurs, les intermédiaires sont également tenus de transmettre des informations dans un délai de trente jours commençant le lendemain du jour où ils ont fourni, directement ou par l'intermédiaire d'autres personnes, une aide, une assistance ou des conseils⁷¹.

Enfin, en ce qui concerne les « dispositifs commercialisables », les États membres doivent prendre les mesures nécessaires afin que les intermédiaires soient tenus d'établir tous les trois mois un rapport fournissant une mise à jour contenant les nouvelles informations devant faire l'objet d'une déclaration⁷².

⁶⁹ La Commission n'a notamment pas accès aux renseignements portant sur l'identification des intermédiaires et des contribuables concernés, sur les marqueurs à la base de la déclaration et sur le contenu des dispositifs transfrontières faisant l'objet de la déclaration.

⁷⁰ Art. 8 bis ter, par. 1 Directive 2011/16/UE, prévu par l'art. 1, par. 2 Directive 2018/822/UE.

⁷¹ *Ibid.*

⁷² Art. 8 bis ter, par. 1, let. b), point 24 Directive 2011/16/UE, prévu par l'art. 1, par. 2 Directive 2018/822/UE.

III. Conclusion : quel impact pour la Suisse ?

Comme nous l'avons vu, la Directive commentée ici n'est certes pas directement applicable à la Suisse. Cela étant, dans certaines circonstances, le nouvel instrument sera néanmoins susceptible d'affecter des intermédiaires et contribuables basés en Suisse mais opérant, d'une manière ou d'une autre, dans le marché intérieur de l'Union européenne. Plusieurs hypothèses peuvent être envisagées.

En premier lieu, il s'agit de garder à l'esprit que, au sens de la Directive, le rattachement au marché intérieur est déjà donné lorsqu'une entreprise non-résidente possède : « *dans un État membre un établissement stable par le biais duquel sont fournis les services concernant le dispositif* ». Ainsi, par exemple, une banque suisse disposant d'une succursale au sein de l'Union européenne sera considérée comme un intermédiaire au sens de la Directive⁷³. Dans cette perspective, comme mentionné ci-dessus, la qualité d'intermédiaire est aussi susceptible de revenir à une entreprise multinationale fournissant par exemple des services à l'intérieur du groupe⁷⁴. Les groupes basés en Suisse mais opérant au sein de l'Union européenne par le biais d'une succursale, ou plus généralement d'un établissement stable, seront donc aussi amenés à évaluer l'impact de la nouvelle Directive sur leurs opérations⁷⁵.

Enfin, la seconde implication est de nature « indirecte » mais ne doit pas être ignorée. Nous l'avons vu, à défaut d'intermédiaire au sens de la Directive – en particulier en présence d'un intermédiaire basé dans un État tiers – l'obligation de communiquer les informations incombe alors au contribuable qui utilise le dispositif de planification⁷⁶. Il en ira donc ainsi en présence, par exemple, d'une entité suisse fournissant une assistance visée par la Directive (mais ne possédant pas de rattachement avec l'Union européenne) à une entité (client) sise dans le marché intérieur. Aussi, dans cette dernière hypothèse, le prestataire suisse sera

⁷³ Voir aussi en ce sens MICHAEL GREBE/MARNIX KIPPERSLUIJ, « Switzerland EU DAC6 mandatory disclosure rules – why should Swiss intermediaries care? », *International Tax Review*, 15 octobre 2018.

⁷⁴ Voir aussi en ce sens ANJANA HAINES, (n. 28).

⁷⁵ Voir aussi en ce sens MICHAEL GREBE/MARNIX KIPPERSLUIJ, (n. 73).

⁷⁶ Art. 8 bis ter, par. 5 et par. 6 de la Directive 2011/16/UE prévu par l'art. 1, par. 2 de la Directive 2018/822/UE.

bien inspiré d'être au fait des obligations déclaratives et, plus généralement, du champ de la Directive⁷⁷.

En résumé, il appert que l'impact de la nouvelle Directive pour la Suisse ne doit pas être ignoré. Les intermédiaires et les contribuables (en particulier les groupes multinationaux installés en Suisse) seront amenés à s'interroger sur la portée de la Directive. À cet égard, les opérateurs suisses seront confrontés aux mêmes difficultés que ceux installés dans le marché intérieur, en particulier et pour ne citer que cet aspect des choses, les incertitudes liées à l'interprétation et la portée pratique des « marqueurs » de risque de planification fiscale agressive au sens de la Directive.

Dans une perspective de politique fiscale européenne, l'adoption de la nouvelle Directive vient confirmer une tendance inaugurée avec les directives anti-évasion fiscale, soit celle de mettre en œuvre, de façon plus contraignante et uniforme, les normes développées par l'OCDE dans le cadre du projet BEPS.

⁷⁷ Voir aussi en ce sens MICHAEL GREBE/MARNIX KIPPERSLUIS, (n. 73).