

> FISCALITÉ

Directive sur les intermédiaires : êtes-vous concerné ?

La directive du 25.05.2018 impose la déclaration, à compter de 2020, des « dispositifs transfrontières de planification fiscale à caractère potentiellement agressif ». Sont notamment visées, et d'ores et déjà impactées, certaines opérations intragroupe à caractère courant.

La directive pose un cadre très large

L'objectif de la directive 2018/822 vise à renforcer les moyens de lutte contre l'évasion et la fraude fiscale. Elle institue, à la charge des « intermédiaires », une obligation de déclaration des opérations transfrontières fiscalement agressives.

À noter. Tant la nature des opérations concernées que la définition des intermédiaires apparaissent très larges ; il s'agit d'obliger les contribuables à divulguer aux autorités fiscales, parfois même avant leur mise en œuvre, les structures ou opérations impliquant plusieurs juridictions (dont au moins un État membre de l'UE), et permettant :

- de transférer les bénéfices imposables vers des régimes fiscaux plus favorables ; ou
- de réduire la charge fiscale globale du contribuable.

Les opérations concernées sont définies comme des « dispositifs transfrontières » (impliquant au moins un contribuable, personne physique ou morale, résident d'un État membre) et comportant au moins l'un des marqueurs (révélateurs d'un potentiel risque d'évasion fiscale) mentionnés à l'annexe IV de la directive.

Si certains marqueurs nécessitent la constatation du critère dit de « l'avantage principal », réputé présent lorsque l'avantage principal ou l'un des avantages principaux d'un dispositif est l'obtention d'un avantage fiscal, tel n'est pas le cas pour tous les marqueurs.

Bon à savoir. En matière de prix de transfert notamment, les marqueurs spécifiques prévus par la directive s'appliquent sans considération relative à l'existence d'un quelconque avantage fiscal. Sont donc « déclarables » dans cette catégorie et alors même qu'aucun objectif fiscal n'est recherché, les opérations qui remplissent simplement certains critères objectifs (décrits infra).

Les personnes tenues de déclarer. L'obligation de déclaration pèsera en principe sur les intermédiaires, définis comme les personnes concevant, commercialisant ou organisant un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, le mettant à disposition aux fins de sa mise en œuvre ou en gérant la mise en œuvre.

Attention ! Lorsque l'intermédiaire exerce une profession réglementée astreinte au secret professionnel (avocat par exemple), la directive prévoit la possibilité pour les États membres de transférer l'obli-

gation de déclaration au contribuable lui-même.

Compte tenu de cette définition très large, beaucoup d'acteurs sont susceptibles d'être qualifiés d'intermédiaires (conseils, banquiers, experts-comptables, etc.), ce qui n'exclut pas pour autant que l'obligation déclarative revienne aux entreprises dans plusieurs situations :

- soit lorsqu'elles remplissent les conditions pour être qualifiées d'intermédiaire (cas par exemple d'une holding rendant des services de nature juridique ou fiscale à ses filiales en lien avec la mise en œuvre d'une opération « déclarable ») ;
- soit en qualité de « contribuable concerné » (selon le terme utilisé par la directive) lorsque l'entreprise est tenue de déclarer elle-même en raison du secret professionnel attaché à la profession de l'intermédiaire, ou encore en l'absence d'intermédiaire, lorsqu'elle met elle-même en œuvre une opération « déclarable ».

L'absence de déclaration sera assortie de sanctions qui restent à fixer par les États membres à l'occasion de la transposition de la directive.

La directive vise spécifiquement les prix de transfert

Trois marqueurs spécifiques liés aux prix de transfert. Au-delà des schémas complexes d'optimisation fiscale, la directive vise beaucoup plus largement certaines opérations courantes au travers de trois marqueurs « spécifiques » en matière de prix de transfert. Ces derniers sont donc susceptibles d'impacter l'ensemble des groupes de dimension internationale, lorsqu'ils ont recours à des dispositifs :

- prévoyant l'utilisation de régimes de protection unilatéraux ;
- prévoyant le transfert d'actifs incorporels difficiles à évaluer (entrent dans cette catégorie les actifs incorporels pour lesquels, au moment de leur transfert entre entreprises associées, il existe peu ou pas de comparables et pour lesquels, au moment où l'opération est conclue, le rendement futur est hautement incertain et donc difficilement prévisible) ;

- mettant en jeu un transfert transfrontière de fonctions et/ou de risques et/ou d'actifs au sein d'un groupe dans l'hypothèse où l'EBIT (bénéfice avant intérêts et impôt) annuel prévu pour le ou les cédants, dans les trois ans suivant le transfert, serait inférieur de 50 % à l'EBIT théorique dégagé en l'absence de cession ou transfert.

Le nombre de transactions intragroupe susceptibles d'entrer dans le champ de la déclaration en application de ces critères est donc très large. Quelques cas à signaler :

Cas de relocalisation de l'ensemble des marques et/ou brevets au sein d'une filiale spécifique dont le rôle sera d'une part, de gérer et protéger ces actifs incorporels et, d'autre part d'en assurer l'exploitation en concédant par exemple leur utilisation aux sociétés du groupe. Il est dès lors probable que les opérations impliquant le transfert de tels actifs rempliront fréquemment les critères du marqueur précité et devront ainsi être déclarées.

À noter. Ceci ne manquera pas de guider l'administration pour le déclenchement de ses contrôles fiscaux !

Cas d'une réorganisation opérationnelle destinée à rationaliser l'utilisation des ressources d'un groupe. Il en irait potentiellement de même dans cette hypothèse si cette opération se traduit par le transfert au sein d'une société située dans une autre juridiction, d'éléments fonctionnels (fonctions ou risques) ou d'actifs avec, pour conséquence prévisible future, une minoration significative du résultat courant avant impôt du cédant.

Les opérations dites de « business restructuring », visées par ce critère, sont pourtant loin d'avoir toutes pour objet la recherche d'une optimisation fiscale.

Des modalités de déclaration complexes qui concernent des opérations déjà en place

Contenu, délai et lieu de déclaration sont fixés par la directive au travers d'une série de mentions, tests et critères visant à pallier une difficulté pratique : les intermédiaires qui pourraient être tenus de déclarer ainsi que les juridictions potentielles de déclaration seront, dans de très nombreux cas, multiples. Le prin-

cipe général cependant adopté par la directive est le suivant :

- tous les intermédiaires (ou en l'absence d'intermédiaire, les contribuables concernés) doivent déclarer. Une dispense est néanmoins prévue pour ceux qui sont en mesure de prouver qu'un autre intermédiaire ou contribuable concerné a déjà transmis les informations à une autorité fiscale ;
- le déclarant n'est tenu de transmettre les informations que dans un seul État membre, à charge pour ce dernier de transmettre les informations découlant de la déclaration vers les États concernés par la mise en place de l'opération dans le cadre de l'échange d'information ;
- le délai de déclaration est de 30 jours à compter de la première des dates survenant soit (i) le lendemain de la mise à disposition d'un dispositif « déclarable » ou (ii) de la finalisation aux fins de sa mise en œuvre, ou (iii) lorsque la première étape de mise en œuvre a été accomplie.

En pratique. Pour toutes les opérations susceptibles d'entrer dans le champ de la directive et au-delà de la question de l'identification des opérations « déclarables », les groupes n'échapperont pas à la nécessité de mettre en place des procédures internes précises afin de déterminer correctement la teneur de la déclaration, de désigner l'entité tenue de le faire (et d'aménager, en cas de pluralité de déclarants potentiels, la possibilité de prouver la dispense) et la juridiction concernée.

S'agissant du calendrier d'application, les dates clefs sont les suivantes :

- 25.06.2018 : entrée en vigueur de la directive ;
- 31.12.2019 au plus tard : transposition en droit interne des dispositions de la directive par les États membres ;
- 01.07.2020 : date à partir de laquelle les dispositifs transfrontières devront être déclarés par les intermédiaires ou les contribuables concernés.

Cependant, la directive prévoit également que les opérations dont la première étape de mise en œuvre aura été effectuée entre sa date d'entrée en vigueur (25.06.2018) et sa date d'application (01.07.2020) devront être déclarées par les intermédiaires ou les contribuables concernés au plus tard le 31.08.2020.

Conseil. Prenez immédiatement en compte les dispositions de la présente directive qui concerne déjà potentiellement des opérations mises en œuvre depuis le 25 juin de cette année.

Il convient d'identifier les opérations intragroupe mises en œuvre aujourd'hui qui devront, sous peine de sanctions, être déclarées aux autorités fiscales d'un État membre à compter du 01.07.2020. En pratique et dans de nombreux cas, cette obligation incombera non pas à un intermédiaire extérieur à l'entreprise, mais à cette dernière.