



**HAL**  
open science

## Éditorial – Dossier : Les pratiques fiscales abusives à la lumière du droit européen

Thierry Lambert

► **To cite this version:**

Thierry Lambert. Éditorial – Dossier : Les pratiques fiscales abusives à la lumière du droit européen. Revue européenne et internationale de droit fiscal, 2020, 3, pp.305-308. hal-03201992

**HAL Id: hal-03201992**

**<https://amu.hal.science/hal-03201992v1>**

Submitted on 20 Apr 2021

**HAL** is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

# Éditorial / Editorial



Thierry LAMBERT, *Professeur Aix-Marseille Université*  
*Président de l'Institut international des sciences fiscales – 2iSF*  
*Rédacteur en chef de la Revue européenne et internationale de droit fiscal*

La crise économique et financière mondiale de 2008 a profondément et durablement modifié l'environnement international. À l'invitation des différents G20, l'OCDE a proposé des dispositifs qui visent à renforcer la transparence et, plus globalement, à refonder en grande partie le droit fiscal international.

Le forum sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales, créé en 2002 par l'OCDE, a engagé, depuis 2010, un travail de fond avec la mise en place de standards qui sont les instruments juridiques indispensables pour échanger des renseignements. On peut toujours considérer que ce n'est pas suffisant, mais constatons que des progrès sans précédents ont été accomplis<sup>1</sup>.

Pas moins de quatre actions du plan « *Base Erosion and Profit Shifting* » (BEPS) visent à renforcer la transparence<sup>2</sup>. Il s'agit de mettre en place des méthodologies afin de collecter et d'analyser les données sur l'érosion de la base d'imposition, le transfert des bénéfices et des actions pour y remédier (action 11), mais aussi de contraindre les contribuables à faire connaître leurs dispositifs de planification fiscale agressive (action 12), de revoir les obligations en matière de documentation des prix de transfert (action 13). L'objectif est d'accroître l'efficacité des mécanismes de règlement des différends (action 14) et de mettre au point un instrument multilatéral (action 15).

Depuis 2012, l'échange automatique d'informations sur les comptes financiers s'accélère. Une norme d'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers (norme AEOI) a été développée en réponse à la demande des dirigeants du G20. Il s'agit de communiquer de façon systématique, à intervalles réguliers, des blocs d'informations relatifs à divers éléments constitutifs de revenus (les intérêts, les dividendes,...), par le pays de la source des revenus au profit du pays de résidence du contribuable. Le bilan est loin d'être négligeable. « En 2019, près d'une centaine de pays ont pratiqué l'échange d'informations financières. Ces échanges de renseignements automatiques ont permis à leurs administrations fiscales d'obtenir des données sur 84 millions de comptes financiers détenus à l'étranger par leurs résidents, correspondant à un montant total de 10 000 milliards d'euros »<sup>3</sup>.

L'Union européenne et les États qui la composent portent le même message. À la suite des recommandations de l'OCDE, dans le cadre de l'action 2 de BEPS visant à neutraliser les effets de dispositifs hybrides, l'Union européenne a adopté, le 12 juillet 2016<sup>4</sup>, une directive dite anti-évasion fiscale (anti *tax avoidance*). Sont visés les situations impliquant un État tiers, les situations avec un établissement stable situé dans un État tiers, ou dans l'Union européenne, les asymétries dues à une différence de qualification ou d'attribution de paiement, les paiements imposés normalement, mais

1. T. LAMBERT (dir.), *La fin des paradis fiscaux?*, coll. Grands colloques, Paris, Montchrestien, 2011, 227 p.

2. Dossier « Planification fiscale agressive et transfert de bénéfices », *REIDF*, n° 2, 2015.

3. Fr. PERROTIN, « L'échange automatique d'informations s'accélère », *Petites affiches*, 22 septembre 2020, pp. 3-6.

4. Dir. n° 2016-1164 du 12 juillet 2016.

servant à financer une relation hybride située totalement hors de l'Union européenne. C'est le souci de transparence qui a conduit à ce que, depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2017, les États membres soient tenus d'échanger automatiquement des informations sur les *rulings* transfrontaliers délivrés par leurs soins<sup>5</sup>.

Dans le cadre du programme de la Commission visant à renforcer la transparence fiscale, afin d'aider les États membres à mieux protéger leurs ressources fiscales du risque d'érosion et d'évasion du fait de montages fiscaux, les États ont adopté le 25 mai 2018<sup>6</sup> une directive modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dite DAC 6 (*Directive on Administrative Cooperation* n° 6). Celle-ci devait être transposée avant le 31 décembre 2019. Elle le fut par voie d'ordonnance le 21 octobre 2019<sup>7</sup>.

Les intermédiaires, et notamment les spécialistes du droit fiscal, peuvent jouer un rôle important dans l'évasion et la fraude fiscales internationales en concevant et vendant des dispositifs qui ont pour objectif d'aider leurs clients à échapper à l'impôt. Tous les intermédiaires, avocats, institutions financières ou comptables, ne délivrent pas des schémas visant obligatoirement et systématiquement à échapper à l'impôt. L'objectif est d'obliger les intermédiaires à déclarer tout dispositif transfrontalier de planification fiscale qu'ils conçoivent dès lors que ceux-ci comportent des marqueurs définis par la directive. Les marqueurs<sup>8</sup> sont considérés comme des éléments, ou caractéristiques, d'un dispositif de planification fiscale qui potentiellement peut permettre l'évasion ou des pratiques fiscales agressives. Est un marqueur notamment le paiement en faveur d'un bénéficiaire résidant dans un pays à fiscalité nulle, ou quasiment.

Les intermédiaires concernés se voient dans l'obligation de souscrire des déclarations présentant les montages, lesquelles alimenteront un registre central européen auquel l'ensemble des États européens auront accès et feront l'objet d'un échange automatique d'informations entre les États membres de l'Union européenne. Il est fait obligation de décrire les activités commerciales, tout en respectant le secret commercial industriel ou professionnel. Les États membres concernés par le dispositif doivent être parfaitement identifiés ainsi que les contribuables concernés.

D'ores et déjà certains États, le Portugal, l'Irlande ou le Royaume-Uni par exemples, disposent en droit interne de règles obligatoires pour les intermédiaires les enjoignant de faire des déclarations concernant les schémas de planification.

Le compte rendu du Conseil des ministres français, du 15 janvier 2020, affirme « la fraude fiscale et l'optimisation fiscale agressive portent atteinte au principe fondamental d'égalité devant les charges publiques, grèvent les recettes publiques nécessaires à la solidarité nationale et au financement des services publics, et faussent la concurrence loyale entre les acteurs économiques ». L'OCDE et la Commission européenne ne disent pas autre chose.

Bonne lecture!!!

\*

\* \*

5. T. LAMBERT, « L'échange de *rulings* dans les pays de l'Union européenne : un changement de paradigme », *REIDEF*, n° 1, 2017, pp. 76-83.

6. Dir. 2018/822/UE du 25 mai 2018.

7. Ord. n° 2019-1068 du 21 octobre 2019.

8. Art. 1649 AH du CGI.

*The global economic and financial crisis of 2008 profoundly and sustainably changed the international environment. At the invitation of the different G20s, the OECD proposed mechanisms which aim to strengthen transparency and, more generally, to largely reform international tax law.*

*Since 2010, the forum on transparency and exchange of information for tax law purposes, created in 2002 by the OECD, has been engaged in substantive work with the setting up of standards which are legal instruments essential for information exchange. While this may still be considered insufficient, unprecedented progress has been made<sup>1</sup>.*

*No fewer than four actions of the “Base Erosion and Profit Shifting” (BEPS) plan aim to strengthen transparency<sup>2</sup>. This involves setting up methodologies in order to collect and analyze data on tax base erosion, the transfer of profits and subsequent remedial action (action 11), but also to constrain taxpayers to publicize their aggressive tax planning arrangements (action 12), to review transfer pricing documentation requirements (action 13). The objective is to increase the efficiency of dispute settlement procedure (action 14) and to develop a multilateral instrument (action 15).*

*Since 2012, the automatic exchange of information on financial accounts has gained momentum. An automatic exchange of financial account information (AEOI) standard has been developed in response to the request of G20 leaders. This involves the systematic communication, at regular intervals, of blocks of information relating to various elements of income (interest, dividends,...), by the source country of the income in favor of the country of residence of the taxpayer. The result has been far from negligible. “In 2019, nearly one hundred countries engaged in financial information exchange. These automatic information exchanges have enabled their tax administrations to obtain data on 84 million financial accounts held abroad by their residents, amounting to a total of 10 000 billion euros”<sup>3</sup>.*

*The European Union and its Member States bear the same message. Further to OCDE recommendations, within the framework of BEPS action 2 aiming to neutralize the effects of hybrid mechanisms, on July 13, 2016<sup>4</sup>, the European Union adopted a directive known as anti- tax avoidance. This targets situations involving a third State, situations with a permanent establishment located in a third State or in the European Union, asymmetries due to a difference in qualification or payment allocation, payments normally imposed but which serve to finance a hybrid relationship located totally outside the European Union. It is the concern for transparency which has led to the Member States being subjected, since January 1<sup>st</sup> 2017, to automatic information exchange on cross- border rulings issued by them<sup>5</sup>.*

*Under the Commission’s program aiming to strengthen tax transparency, in order to help Member States to better protect their tax resources from the risk of erosion and avoidance due to tax saving schemes, the States adopted a directive on May 25<sup>th</sup> 2018<sup>6</sup> amending Directive 2011/16/EU regarding automatic and mandatory information exchange, referred to as DAC 6 (Directive on Administrative Cooperation n° 6). It was to be transposed before December 31<sup>st</sup>, 2019. This was adopted by ordinance on October 21<sup>st</sup> 2019<sup>7</sup>.*

1. T. LAMBERT (dir.), *The end of tax havens?*, coll. Grands colloques, Paris, Montchrestien, 2011, 227 p.

2. Topic “Aggressive tax planning and profit shifting”, *REIDF*, nr. 2, 2015.

3. Fr. PERROTIN, “Automatic information exchange is accelerating”, *Petites affiches*, 22 September 2020, pp. 3-6.

4. Dir. n° 2016-1164 du 12 juillet 2016.

5. T. LAMBERT, “The exchange of rulings in the countries of the European Union: a change in paradigm”, *REIDF*, nr. 1, 2017, pp. 76-83.

6. Dir. 2018/822/EU of May 25, 2018.

7. Ord. nr. 2019-1068 of October 21, 2019.

*Intermediaries, and particularly tax law specialists, play an important role in international tax avoidance and tax fraud by designing and selling mechanisms whose aim is to help their clients avoid taxation. Not all intermediaries: lawyers, financial institutions or accountants, issue schemes aimed necessarily and systematically at tax avoidance. The aim is to compel intermediaries to declare any cross-border tax planning measures which they devise if these include markers defined by the directive. The markers<sup>8</sup> are considered to be elements or characteristics of a tax planning arrangement which can potentially enable avoidance or aggressive tax practices. The payment to a beneficiary residing in a country with no or practically no taxation, is such a marker.*

*Intermediaries concerned are under the obligation to file declarations presenting the tax saving schemes, which declarations will be fed into a central European register to which all European states will have access and which will be the subject of an automatic information exchange between the Member states of the European Union. Describing commercial activities will be an obligation, while respecting commercial, industrial or professional secrecy. The Member states concerned by the scheme must be perfectly identified as well as the taxpayers concerned.*

*Some states such as Portugal, Ireland or the United Kingdom for example, already have mandatory rules for intermediaries in their domestic law, requiring them to make declarations concerning tax planning schemes.*

*The report of the French Council of Ministers of January 15<sup>th</sup> 2020 states “tax fraud and aggressive tax optimization undermine the fundamental principle of equality with regard to public charges, overburden public revenues necessary for national solidarity and the financing of public services, and falsify fair competition between economic players”. The OECD and the European Commission say nothing else.*

*Wishing you interesting reading!!!*

---

8. Art. 1649 AH of the French Tax Code (CGI).