



Foire aux questions (FAQ)

Dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration

Version du 30 juin 2023

1. Introduction	4
2. Généralités	4
2.1. Quels sont les impacts du BREXIT sur les obligations de déclaration et de notifications des intermédiaires et contribuables concernés au Luxembourg ?	4
2.2. Quels sont les impôts visés par la Loi ?	4
2.3. Quelles sont les personnes visées par la Loi ?	5
3. Quels sont les dispositifs qui doivent être déclarés ?	5
3.1. À quelles conditions un dispositif est-il transfrontière ?	5
3.2. Qui peut être considéré comme un participant au dispositif ?	6
3.3. Dans quels cas un intermédiaire est-il à considérer comme un participant au dispositif ?	6
3.4. Qu'est-ce qu'un dispositif commercialisable et quand doit-il être mis à jour ?	7
3.5. Une société transparente peut-elle tomber dans la définition de contribuable concerné ?	7
4. Les intermédiaires	7
4.1. Quelle est la différence entre les deux catégories d'intermédiaires (promoteur/prestataire de services) en matière d'obligation déclarative ?	7
4.2. Que vise-t-on par « sait ou pourrait raisonnablement être censé savoir » ?	8
4.3. Les intermédiaires ont-ils une obligation de recherche active d'informations sur le dispositif ?	8
4.4. Est-ce qu'il peut y avoir un intermédiaire dans le cas de dispositifs mis en œuvre en interne ?	9
4.5. Un établissement stable peut-il être considéré comme un intermédiaire ?	9
4.6. Une société mère établie au Luxembourg est-elle dispensée de son obligation de déclaration si l'établissement stable de cette société établie dans un autre État membre de l'Union Européenne a déjà déclaré le dispositif transfrontière déclarable ?	10
5. L'obligation de déclaration	11
5.1. Dans quels cas un intermédiaire doit-il déclarer un dispositif transfrontière au Luxembourg ?	11



5.2.	À qui incombe l'obligation de déclaration quand un intermédiaire invoque le secret professionnel ?	11
5.3.	Dans quels cas l'obligation de déclaration d'un dispositif transfrontière revient-elle au contribuable concerné ?	12
5.4.	En présence de plusieurs intermédiaires ou contribuables concernés ou en présence d'une obligation de déclaration multiple, comment prouver que les informations relatives à un dispositif ont été transmises ?	12
6.	L'obligation de notification	13
6.1.	Quelle est l'étendue de l'obligation de notification incombant à l'intermédiaire qui invoque le secret professionnel ?	13
6.2.	De quelle manière l'intermédiaire qui invoque le secret professionnel doit-il informer l'(les) autre(s) intermédiaire(s) qu'il(s) a (ont) une obligation de déclaration ?	14
6.3.	À quelles obligations de notification est tenu l'intermédiaire qui déclare un dispositif transfrontière ?	14
7.	Quand le contribuable concerné par un dispositif transfrontière doit-il renseigner dans sa déclaration annuelle d'impôt sur le revenu l'utilisation qu'il fait du dispositif ?	14
8.	Quelles sont les informations à transmettre ?	15
9.	Quel est le point de départ des délais de déclaration et de notification ?	16
10.	Critère de l'avantage principal	17
10.1.	Que faut-il entendre par avantage fiscal ?	17
10.2.	Comment peut-on évaluer si l'avantage fiscal est l'avantage principal d'un dispositif ? 18	
10.3.	Dans quels cas le dispositif transfrontière doit-il rencontrer le critère de l'avantage principal pour être déclarable ?	18
11.	Quelles sont les différentes catégories de marqueurs ?	18
11.1.	Marqueurs de la catégorie A	18
11.1.1.	Un dispositif remplissant le marqueur A.3. doit-il être considéré comme dispositif commercialisable ?	19
11.1.2.	Que faut-il entendre par le terme « standardisé » ?	19
11.1.3.	Que faut-il entendre par documentation et/ou structure standardisée ?	19
11.2.	Marqueurs de la catégorie B	20
11.2.1.	Que faut-il entendre par « revenu » au sens du marqueur B.2. ?	20
11.2.2.	Comment évaluer la conversion de revenu visée sous le marqueur B.2. ?	20
11.2.3.	Que faut-il entendre par « revenu taxé à un niveau inférieur » ?	20
11.3.	Marqueurs de la catégorie C	20
11.3.1.	Comment déterminer la résidence fiscale dans le cadre de l'application du marqueur C.1.a) ? (MODIFIÉ)	21



11.3.2.	Une société transparente peut-elle être considérée comme le bénéficiaire des paiements transfrontières visés sous le marqueur C.1.a) ?	21
11.3.3.	Quelles sont les juridictions de pays tiers qui ont été évaluées comme étant non coopératives et qui sont à considérer sous le marqueur C.1. b) ii) ? (MODIFIÉ)	22
11.3.4.	Quels sont les revenus visés sous le marqueur C.1. d) ? (NOUVEAU)	22
11.4.	Marqueurs de la catégorie D	22
11.4.1.	Que faut-il entendre par un « Accord équivalent concernant l'échange automatique » visé sous le marqueur D.1. ?	22
11.4.2.	Quand un dispositif transfrontière est-il à considérer comme susceptible d'avoir pour effet de porter atteinte aux obligations déclaratives au sens du marqueur D.1. ?	23
11.5.	Marqueurs de la catégorie E	23
11.5.1.	Que faut-il entendre par des actifs incorporels difficiles à évaluer repris sous le marqueur E.2. ?	23
11.5.2.	Est-ce qu'une fusion ou liquidation transfrontière peut être visée par le marqueur E.3. ? (MODIFIÉ)	23
11.5.3.	Est-ce que les migrations et les transferts administratifs du siège social sont visés par le marqueur E.3. ? (NOUVEAU)	24
11.5.4.	Quelle est la définition de l'EBIT ? (MODIFIÉ)	24
11.5.5.	Comment déterminer la variation de l'EBIT ? (NOUVEAU)	24
12.	Quelles sont les modalités de transmission des informations ?	25
12.1.	Une démarche peut-elle être transmise même si les champs désignés comme champs obligatoires sont laissés vides ?	25
12.2.	Quelle est la langue à utiliser pour la transmission des informations ?	26
12.3.	Quels numéros de référence sont attribués à un dispositif en cas de déclaration ?	26
12.4.	Que faut-il entendre par le champ « Provisions nationales » à renseigner dans le cadre de la déclaration ?	27
12.5.	Que faut-il entendre par le champ « date de début de contrat » du formulaire de déclaration ?	27
12.6.	Une fois la démarche transmise via MyGuichet à l'ACD peut-elle encore faire l'objet d'une correction ?	27
12.7.	Dans quels cas faut-il prévoir le dépôt d'un ajout à une déclaration ?	28
12.8.	Comment savoir si une démarche a bien été transmise à l'ACD ?	29
12.9.	Quand est-ce que le dispositif déclaré fera l'objet d'un échange automatique ?	29
12.10.	Le bordereau de transmission et le certificat de déclaration constituent-ils une preuve de déclaration acceptée par les autres États membres ?	29



1. Introduction

Le but du présent document est d'apporter des clarifications quant à l'interprétation de certains termes et/ou définitions repris(es) dans la loi modifiée du 25 mars 2020 relative aux dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration (ci-après « la Loi »). Il s'agit de précisions d'ordre général. Les spécificités de chaque dispositif sont à évaluer au cas par cas et ne peuvent être généralisées. Le document comporte également des précisions en ce qui concerne les formes et modalités de transmission des informations à l'Administration des contributions directes (ci-après « ACD »)¹.

En cas de questions supplémentaires, veuillez contacter l'ACD directement via la boîte e-mail générique dac6@co.etat.lu.

2. Généralités

2.1. Quels sont les impacts du BREXIT sur les obligations de déclaration et de notifications des intermédiaires et contribuables concernés au Luxembourg ?

Afin de déterminer si un dispositif est un dispositif transfrontière soumis à déclaration, les intermédiaires et les contribuables concernés pourront, en ce qui concerne les dispositifs transfrontières dont la première étape a été mise en œuvre entre le 25 juin 2018 et le 31 décembre 2020, se baser sur l'analyse initialement effectuée et qui reposait sur le fait que le Royaume-Uni était un pays de l'Union européenne pendant la période en question.

En revanche, afin de déterminer si un intermédiaire ou un contribuable concerné est soumis à une obligation de déclaration ou de notification au Luxembourg à partir du 1^{er} janvier 2021, le Royaume-Uni est toujours à considérer comme un État tiers, même en présence de dispositifs transfrontières dont la première étape a été mise en œuvre entre le 25 juin 2018 et le 31 décembre 2020 ou en présence de dispositifs qui seraient déclarés au Royaume-Uni en application d'une base légale autre que la directive.

D'un point de vue technique, lors de la déclaration d'un dispositif transfrontière, il convient de ne pas indiquer le Royaume-Uni en tant qu'État membre concerné.

2.2. Quels sont les impôts visés par la Loi ?

Sont visés les impôts directs et certains impôts indirects, tels les droits de succession, prélevés par l'État et les communes du Grand-Duché de Luxembourg, en leur nom ainsi que ceux prélevés par un autre État membre de l'Union européenne ou en son nom. Sont exclus, la taxe sur la valeur ajoutée, les droits de douane, les droits d'accises et les cotisations sociales obligatoires.

¹ Pour plus de détails concernant les modalités techniques, voir le manuel utilisateur « Déclaration liée à un dispositif transfrontière » et le schéma XSD DAC6.



2.3. Quelles sont les personnes visées par la Loi ?

Le terme « personne » repris à l'article 1^{er}, point 10 de la Loi vise :

- une personne physique,
- une personne morale,
- lorsque la législation en vigueur le prévoit, une association de personnes à laquelle est reconnue la capacité d'accomplir des actes juridiques, mais qui ne possède pas le statut de personne morale, ou
- toute autre construction juridique quelles que soient sa nature et sa forme, dotée ou non de la personnalité juridique, possédant ou gérant des actifs qui, y compris le revenu qui en dérive, sont soumis à l'un des impôts visés à l'article 1^{er} de la [loi modifiée du 29 mars 2013 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal](#) (voir point 2.2.).

3. Quels sont les dispositifs qui doivent être déclarés ?

Pour être considéré comme un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, le dispositif doit :

1. revêtir un caractère transfrontière (voir point 3.1.),
2. avoir pour objet un ou plusieurs types de taxes et impôts visés à l'article 1^{er} de la [loi modifiée du 29 mars 2013 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal](#), (voir point 2.2.), et
3. comporter au moins l'un des marqueurs figurant à l'annexe de la Loi (voir point 11) et dans les cas où cela est exigé, que le critère de l'avantage principal soit rempli (voir point 10).

3.1. À quelles conditions un dispositif est-il transfrontière ?

Un dispositif est à considérer comme un dispositif transfrontière 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 ;



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.

Il n'y a pas de dispositif transfrontière

- si tous les participants au dispositif sont résidents à des fins fiscales dans le même État membre (qui n'est pas le Luxembourg), que l'intermédiaire n'est pas un participant au dispositif et qu'il est le seul à présenter un lien avec le Luxembourg ;
- si un participant exerce une activité à travers un établissement stable dans une autre juridiction, que le dispositif relève de l'activité de cet établissement stable seul et que tous les autres participants se trouvent également dans cette autre juridiction.

Ce raisonnement ne s'applique pas lorsque le dispositif peut avoir des conséquences sur l'échange automatique d'informations ou sur l'identification des bénéficiaires effectifs (cas de figure visé à l'article 1^{er}, point 1, lettre e) de la Loi)).

3.2. Qui peut être considéré comme un participant au dispositif ?

Sont à considérer comme participants à un dispositif, non seulement les contribuables concernés, mais également leur partenaires commerciaux ou contractuels (en ce qui concerne le dispositif en question) ainsi que, le cas échéant, les intermédiaires (voir point 3.3.).

Exemples:

- l'acheteur ou le vendeur d'un bien
- le locataire ou le propriétaire d'un bien économique
- les bailleurs ou les preneurs
- les prêteurs ou les emprunteurs.

3.3. Dans quels cas un intermédiaire est-il à considérer comme un participant au dispositif ?

Un intermédiaire qui exerce, en relation avec un dispositif transfrontière, exclusivement les activités telles la conception, la commercialisation, l'organisation d'un dispositif transfrontière, la mise à disposition d'un tel dispositif aux fins de sa mise en œuvre, n'est pas à qualifier de participant au dispositif à moins que cet intermédiaire ne soit également actif dans le dispositif qu'il a lui-même imaginé, proposé, mis en place, mis à disposition pour l'implémentation ou en a géré l'implémentation pour le bénéfice du contribuable concerné.



3.4. Qu'est-ce qu'un dispositif commercialisable et quand doit-il être mis à jour ?

Un dispositif est à déclarer en tant que dispositif commercialisable lorsque des mises à jour régulières, plus particulièrement l'ajout de contribuables concernés, sont envisagés.

Un dispositif qui comporte le marqueur A.3. ne constitue pas automatiquement un dispositif commercialisable.

Une mise à jour trimestrielle est seulement requise dans le cas où des ajustements doivent être apportés à la déclaration, p.ex. ajouts de noms des contribuables concernés. Une déclaration de type message à valeur zéro (*zero report*) n'est pas exigée. La mise à jour d'un dispositif commercialisable peut se faire à tout moment.

3.5. Une société transparente peut-elle tomber dans la définition de contribuable concerné ?

Un « contribuable concerné » est défini 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.

Une entité transparente constitue une « personne » au sens de la Loi (voir point 2.3.) et par conséquent peut être considérée comme un contribuable concerné.

4. Les intermédiaires

4.1. Quelle est la différence entre les deux catégories d'intermédiaires (promoteur/prestataire de services) en matière d'obligation déclarative ?

Il existe deux catégories d'intermédiaires :

1^{re} catégorie : Toute personne qui 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 œuvre (ci-après « promoteur »).

2^e catégorie : Toute personne qui, compte tenu des faits et circonstances pertinents et sur la base des informations disponibles ainsi que de l'expertise en la matière et de la compréhension qui sont nécessaires pour fournir de tels services, sait ou pourrait raisonnablement être censée savoir (voir point 4.2.) 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 (ci-après « prestataire de services »).



Le promoteur est à considérer comme le déclarant principal d'un dispositif alors que le prestataire de service, quant à lui, ne sera soumis à l'obligation de déclaration que s'il dispose de suffisamment de connaissances et d'informations sur le dispositif lui permettant de pouvoir évaluer s'il doit faire l'objet d'une déclaration.

En règle générale, un prestataire de services n'a une obligation de déclaration que lorsqu'il a connaissance du fait qu'il fournit du conseil, de l'aide ou de l'assistance concernant un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration. Un prestataire de services doit avoir un certain degré d'implication dans le dispositif transfrontière à déclarer. Dans le cas où le prestataire de services ne sait pas ou ne peut raisonnablement savoir, sur la base des informations disponibles et de l'expertise et de la compréhension pertinentes requises pour fournir de tels services, que le dispositif doit être déclaré, le prestataire de services n'est pas tenu de le signaler. C'est également le cas si le prestataire de services ne sait même pas qu'il existe un dispositif lié au service qu'il a fourni.

4.2. Que vise-t-on par « sait ou pourrait raisonnablement être censé savoir » ?

La notion de « sait ou pourrait raisonnablement être censé savoir » n'est pas définie dans le cadre de la Loi.

Toute personne a le droit de fournir des éléments pouvant prouver qu'elle ne savait pas et ne pouvait pas 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.

La preuve est à fournir par tout moyen sur demande de l'ACD. L'ACD fera une appréciation au cas par cas, sur la base des faits et circonstances.

4.3. Les intermédiaires ont-ils une obligation de recherche active d'informations sur le dispositif ?

Les intermédiaires doivent fournir les informations dont ils ont connaissance, qu'ils possèdent ou qu'ils contrôlent. Ils n'ont pas une obligation spécifique de rechercher activement des informations qu'ils ne détiennent pas en premier lieu et allant au-delà des obligations professionnelles existantes.



4.4. Est-ce qu'il peut y avoir un intermédiaire dans le cas de dispositifs mis en œuvre en interne ?

En principe, pour les situations où le dispositif a été conçu, commercialisé, organisé, mis en œuvre ou mis à disposition en vue de la mise en œuvre en interne (« *in-house arrangement* »), il n'y a pas d'intermédiaire de sorte que l'obligation de déclaration est transférée au contribuable concerné qui bénéficie du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration.

Néanmoins, dans la situation particulière où une équipe fiscale interne, employée par une entité au sein d'une entreprise multinationale, conçoit un dispositif soumis à déclaration pour une autre entité membre du même groupe et où l'entité employant l'équipe fiscale interne n'est pas elle-même impliquée dans le dispositif, l'entité pour laquelle l'équipe fiscale travaille est considérée comme un intermédiaire, car elle conçoit un dispositif soumis à déclaration pour une autre entité du groupe.

4.5. Un établissement stable peut-il être considéré comme un intermédiaire ?

Un établissement stable n'est pas considéré comme une personne au sens de l'article 1^{er}, point 10 de la Loi. Cependant, un établissement stable peut être considéré comme un prérequis nécessaire pour que la maison mère puisse être qualifiée d'intermédiaire.

Ainsi, les cas de figure suivants peuvent se présenter :

- La maison mère est résidente au Luxembourg et l'établissement stable par lequel les services sont rendus est situé dans un autre État Membre de l'Union Européenne. La maison mère sera à considérer comme intermédiaire dans les deux États Membres concernés, mais elle ne devra faire la déclaration du dispositif que dans l'État Membre dont elle est résidente, à savoir au Luxembourg.
- La maison mère est résidente au Luxembourg et l'établissement stable par lequel les services sont rendus est situé en dehors de l'Union Européenne. Étant donné que la maison mère a un lien avec un État membre de l'Union Européenne (résidence fiscale), l'obligation de déclaration lui revient et elle doit déclarer au Luxembourg.
- La maison mère est résidente en dehors de l'Union Européenne et l'établissement stable par lequel les services sont rendus est situé au Luxembourg : la maison mère sera considérée comme intermédiaire étant donné qu'elle a un lien avec un État membre de l'Union Européenne à travers l'établissement stable et elle doit déclarer dans l'État membre dans lequel l'établissement stable est situé, à savoir au Luxembourg.



- La maison mère est résidente dans l'Union Européenne et l'établissement stable par lequel les services sont rendus est situé au Luxembourg : la maison mère sera à considérer comme intermédiaire dans les deux États membres concernés, mais elle ne devra faire la déclaration du dispositif que dans l'État membre dont elle est résidente.

Les cas de figure ci-dessus supposent tous que les services soient rendus à des contribuables concernés ayant un lien avec un État membre de l'Union Européenne.

4.6. Une société mère établie au Luxembourg est-elle dispensée de son obligation de déclaration si l'établissement stable de cette société établie dans un autre État membre de l'Union Européenne a déjà déclaré le dispositif transfrontière déclarable ?

Dans la mesure où un établissement stable n'a en principe pas de personnalité juridique distincte de celle de la société mère, la déclaration réalisée par un établissement stable d'une société dispense cette dernière d'effectuer elle-même la déclaration.

La déclaration doit être réalisée auprès de l'ACD lorsque le Luxembourg est l'État membre qui apparaît en première position dans la liste suivante :

- 1° l'État membre dans lequel l'intermédiaire est résident à des fins fiscales ;
- 2° l'État membre dans lequel l'intermédiaire possède un établissement stable par lequel les services concernant le dispositif sont fournis ;
- 3° l'État membre dans lequel l'intermédiaire est constitué ou par le droit duquel il est régi ;
- 4° l'État membre dans lequel l'intermédiaire est enregistré auprès d'une association professionnelle en rapport avec des services juridiques, fiscaux ou de conseil.

Exemples : une société mère établie au Luxembourg dispose d'un établissement stable en Allemagne. Cet établissement stable, s'il procède à la déclaration du dispositif transfrontière, devra le déclarer au Luxembourg, à savoir l'État membre dans lequel l'intermédiaire, c'est-à-dire la société mère, réside à des fins fiscales. Ce qui précède vaut peu importe que les services concernant le dispositif soient fournis par la maison mère ou par l'établissement stable.

À l'inverse, si la société mère est située dans un État membre de l'Union Européenne, en Allemagne par exemple, et que l'établissement stable est situé au Luxembourg, la déclaration du dispositif transfrontière réalisée par l'établissement stable devra être faite en Allemagne, à savoir le pays dans lequel la société mère (= intermédiaire) est résidente à des fins fiscales. Ce qui précède vaut peu importe que les services concernant le dispositif soient fournis par la maison mère ou par l'établissement stable.



En revanche, si la société mère est établie en Chine, État tiers à l'Union européenne, et qu'elle dispose, au Luxembourg, d'un établissement stable qui fournit des services concernant un dispositif, la déclaration devra être faite auprès de l'État membre dans lequel la société mère (= intermédiaire) possède un établissement stable par l'intermédiaire duquel les services concernant le dispositif sont fournis, en l'occurrence au Luxembourg.

D'un point de vue technique, lorsque l'établissement stable, situé en dehors du Luxembourg, effectue la déclaration via *MyGuichet* pour le compte de la société mère, établie au Luxembourg, il agit toujours en tant que déposant et doit indiquer la société mère en tant qu'intermédiaire déclarant.

5. L'obligation de déclaration

5.1. Dans quels cas un intermédiaire doit-il déclarer un dispositif transfrontière au Luxembourg ?

L'obligation de déclaration d'un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration incombe principalement aux intermédiaires.

Un intermédiaire doit faire une déclaration à l'ACD d'un dispositif transfrontière lorsque le Luxembourg est l'État membre qui occupe la première place dans la liste ci-après :

- l'État membre dans lequel l'intermédiaire est résident à des fins fiscales ;
- l'État membre dans lequel l'intermédiaire possède un établissement stable par l'intermédiaire duquel les services qui concernent le dispositif sont fournis ;
- l'État membre dans lequel l'intermédiaire est constitué ou par le droit duquel il est régi;
- l'État membre dans lequel l'intermédiaire est enregistré auprès d'une association professionnelle en rapport avec des services juridiques, fiscaux ou de conseils.

5.2. À qui incombe l'obligation de déclaration quand un intermédiaire invoque le secret professionnel ?

Lorsqu'un intermédiaire invoque son secret professionnel, l'obligation de déclaration incombe :

- à tous les autres intermédiaires en cas de pluralité d'intermédiaires ;
- au contribuable concerné en l'absence d'un autre intermédiaire.

Remarque : en cas de pluralité d'intermédiaires, il faut que tous invoquent leur secret professionnel pour que l'obligation de déclaration incombe au contribuable concerné.



5.3. Dans quels cas l'obligation de déclaration d'un dispositif transfrontière revient-elle au contribuable concerné ?

Lorsqu'un intermédiaire demande à appliquer le secret professionnel et qu'aucun autre intermédiaire n'a l'obligation de déclarer le dispositif, il se doit d'en notifier le contribuable concerné (voir point 6.1.) et c'est à ce dernier qu'incombera dès lors l'obligation de déclaration.

De plus, dans les cas où aucun intermédiaire n'est impliqué dans la conception, la commercialisation, l'organisation, la mise à disposition aux fins de la mise en œuvre ou la gestion de la mise en œuvre du dispositif transfrontière à déclarer, l'obligation de déclarer reviendra au contribuable concerné (voir point 4.4.).

Pour finir, lorsqu'aucun des intermédiaires impliqués dans le dispositif n'a de lien avec un État membre de l'Union Européenne, l'obligation de déclaration incombera également au contribuable concerné.

5.4. En présence de plusieurs intermédiaires ou contribuables concernés ou en présence d'une obligation de déclaration multiple, comment prouver que les informations relatives à un dispositif ont été transmises ?

Lorsqu'il existe plusieurs intermédiaires, l'obligation de transmission des informations requises incombe à l'ensemble des intermédiaires qui sont impliqués dans un même dispositif transfrontière qui doit faire l'objet d'une déclaration.

Toutefois, l'intermédiaire est, dans ce cas, dispensé d'effectuer une déclaration à l'ACD s'il peut prouver, sur demande de l'ACD, que les mêmes informations ont été transmises par un autre intermédiaire au Luxembourg ou dans un autre État membre.

Dans l'hypothèse où l'obligation de déclaration revient au contribuable concerné (voir point 5.3.) et lorsqu'il existe plusieurs contribuables concernés, celui qui doit transmettre les informations à l'ACD est celui qui occupe la première place dans la liste suivante :

- le contribuable qui a arrêté avec l'intermédiaire le dispositif transfrontière déclaré ;
- le contribuable qui gère la mise en œuvre du dispositif.

De même, un contribuable concerné n'est dispensé de l'obligation de transmettre les informations requises que s'il peut prouver que ces informations ont déjà été transmises par un autre contribuable concerné au Luxembourg ou dans un autre État membre.

Pour finir, lorsqu'en application de l'article 2, paragraphe 3 de la Loi (pour l'intermédiaire) et de l'article 4, paragraphe 3 de la Loi (pour le contribuable), il existe une obligation de déclaration multiple, l'intermédiaire ou le contribuable concerné est dispensé de la transmission des informations au Luxembourg s'il peut prouver que ces mêmes informations ont été transmises dans un autre État membre.



La preuve que les mêmes informations ont été transmises dans un autre État membre de l'Union Européenne et/ou par un autre intermédiaire ou contribuable concerné est à fournir par tout moyen sur demande de l'ACD.

L'ACD fera une appréciation au cas par cas, sur la base des faits et circonstances.

L'indication du numéro de référence du dispositif sera en principe considérée comme preuve suffisante.

6. L'obligation de notification²

6.1. Quelle est l'étendue de l'obligation de notification incombant à l'intermédiaire qui invoque le secret professionnel ?

L'intermédiaire soumis au secret professionnel est tenu de notifier les obligations de déclaration aux personnes auxquelles elles incombent et dont il a connaissance, qu'il s'agisse d'un intermédiaire ou d'un contribuable concerné. Il doit procéder à la notification, même si l'autre intermédiaire ou le contribuable concerné est censé effectuer la déclaration dans un État membre de l'Union européenne autre que le Luxembourg.

Dans le cas particulier d'une notification au contribuable concerné, celle-ci est accompagnée de toute information dont l'intermédiaire a connaissance, qui se trouve en sa possession ou en son contrôle, permettant au contribuable concerné d'effectuer la déclaration.

Ainsi, l'intermédiaire, dans la limite des informations en sa possession, dont il a connaissance ou dont il a le contrôle, doit mettre le contribuable concerné en capacité de pouvoir transmettre à l'ACD, dans le délai légal, les informations prévues par l'article 10 de la Loi.

Tout intermédiaire ou contribuable concerné ayant reçu notification d'obligation déclarative par un intermédiaire soumis au secret professionnel dispose de la faculté de réviser l'appréciation initiale rendue par l'intermédiaire qui le notifie, sur les faits et circonstances permettant de qualifier le dispositif de déclarable, et de conclure que ledit dispositif n'est pas déclarable.

Dans l'hypothèse où cette révision aboutirait à une absence de déclaration par l'intermédiaire ou le contribuable concerné notifié, cette absence de déclaration n'est pas de nature à engager la responsabilité de l'intermédiaire qui a notifié tout autre intermédiaire ou le contribuable concerné.

² Le point 6 s'applique sous réserve de l'arrêt de la Cour de Justice de l'Union européenne dans l'affaire C-694/20 du 8 décembre 2022: L'obligation pour l'avocat agissant en tant qu'intermédiaire et invoquant le secret professionnel de notifier sans retard les obligations de déclaration à tout autre intermédiaire qui n'est pas son client est invalide au regard de l'article 7 de la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne.



6.2. De quelle manière l'intermédiaire qui invoque le secret professionnel doit-il informer l'(les) autre(s) intermédiaire(s) qu'il(s) a (ont) une obligation de déclaration ?

L'intermédiaire tenu au secret professionnel doit informer tout autre intermédiaire ou à défaut le contribuable concerné, de préférence par écrit et de façon motivée, qu'il ne peut pas respecter l'obligation de déclaration, à la suite de quoi cette obligation de déclaration incombe automatiquement à l'autre intermédiaire ou aux autres intermédiaires respectivement au contribuable concerné.

L'intermédiaire qui se prévaut d'une dispense de l'obligation de déclaration demeure obligé de démontrer, sur demande de l'ACD, qu'il a informé l'(es) autre(s) intermédiaire(s) éventuel(s) ou, en l'absence de ce(s) dernier(s), le contribuable concerné du fait qu'en raison de cette dispense, l'obligation de déclarer leur(lui) incombe.

L'intermédiaire qui invoque son secret professionnel ne pourra se délier de son obligation de fournir la preuve, sur demande de l'ACD, qu'il a informé les autres intermédiaires ou le client à identifier (le contribuable concerné).

6.3. À quelles obligations de notification est tenu l'intermédiaire qui déclare un dispositif transfrontière ?

L'intermédiaire, déclarant initial, est tenu de communiquer la référence du dispositif déclaré (*Arrangement ID*) à toute personne, dont il a connaissance, tenue aux obligations prévues par la Loi ainsi qu'à toute autre personne, dont il a connaissance, susceptible d'être soumise à des obligations équivalentes dans un autre État membre de l'Union européenne, qu'il s'agisse d'un autre intermédiaire, ou d'un contribuable concerné, résidents ou établis fiscalement au Luxembourg, ou relevant d'un autre État membre. La communication de cette référence doit être concomitante à la transmission de la déclaration par le déclarant initial afin que toute autre personne soumise à l'obligation déclarative puisse déclarer dans les délais requis.

7. Quand le contribuable concerné par un dispositif transfrontière doit-il renseigner dans sa déclaration annuelle d'impôt sur le revenu l'utilisation qu'il fait du dispositif ?

De façon générale, le contribuable concerné, ayant utilisé un dispositif transfrontière ayant fait l'objet d'une déclaration, est tenu de déclarer l'utilisation qu'il en fait dans le cadre de sa déclaration annuelle de l'impôt sur le revenu concerné pour la période d'imposition ou le moment d'imposition pendant lequel l'avantage fiscal du dispositif transfrontière a été réalisé. La réalisation, et par conséquent l'utilisation, du dispositif transfrontière est ainsi liée au moment où l'avantage fiscal a été réalisé.

Si le contribuable concerné utilise un dispositif, il doit le déclarer dans le cadre de sa déclaration annuelle d'impôt sur le revenu en indiquant le numéro de référence du dispositif (*Arrangement ID*) qui lui a été communiqué (voir point 6.3.). Cette obligation vaut également pour tout dispositif devant faire l'objet d'une déclaration dans un autre État membre.



8. Quelles sont les informations à transmettre ?

- La **valeur du dispositif** désigne l'évaluation des montants en jeu dans le cadre du dispositif transfrontière déclarable et s'apprécie au cas par cas, en fonction de la nature de celui-ci. Il peut s'agir notamment du montant de la transaction à l'origine d'un dispositif transfrontière, celle-ci étant constituée par exemple d'une vente, d'une acquisition, d'un prêt ou d'un investissement en capital.

L'avantage fiscal escompté n'est pas visé. Les montants en jeu sont appréciés à leur valeur nominale.

Dans le cas de dispositifs contenant plusieurs transactions, la valeur à reporter devrait être la somme de toutes les transactions et non la valeur de chaque transaction séparément.

Dans le cas où la valeur n'est pas connue, l'intermédiaire se doit de donner une estimation de celle-ci. L'estimation doit se baser sur les informations à sa disposition au moment de la déclaration.

- Les **informations détaillées sur les dispositions légales des États concernés** sur lesquelles se fonde le dispositif transfrontière sont à fournir sous forme de texte libre à caractères limités et à formuler obligatoirement en langue anglaise.

L'indication de la base légale (numéro ou paragraphe, intitulé exact de la loi, y compris l'État d'où la loi émane) est suffisante. Une reproduction intégrale des dispositions légales n'est pas nécessaire. Le déclarant doit indiquer les dispositions nationales de tous les États concernés sur lesquelles se fonde le dispositif et dont il a connaissance.

- Les **États membres concernés ou susceptibles d'être concernés** par le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration doivent obligatoirement être indiqués. Il y a ainsi lieu de communiquer, le cas échéant, les États membres des contribuables concernés, des intermédiaires et des entreprises associées. En cas de déclaration auprès de l'ACD, le Luxembourg est d'office à renseigner comme État membre concerné.
- **Toute autre personne susceptible d'être concernée** par le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration doit être renseignée. Est visée toute personne affectée par le dispositif transfrontière autre que le contribuable concerné, les entreprises associées et l'intermédiaire. Il convient également d'indiquer à quels États membres cette personne est liée.

Il s'agit d'un participant au dispositif par exemple d'une personne avec laquelle le contribuable concerné entretient une relation contractuelle ou commerciale (voir point 3.2.). Le fait que cette personne se voit attribuer un avantage fiscal, de par sa participation au dispositif, ne devrait pas influencer sur le fait qu'elle soit à considérer ou pas comme une personne « susceptible d'être concernée ».



9. Quel est le point de départ des délais de déclaration et de notification ?

Le délai de déclaration de 30 jours commence à courir à compter de l'événement mentionné ci-dessous qui survient en premier :

- le lendemain de la mise à disposition du dispositif ;
- le lendemain du jour où le dispositif est prêt à être mis en œuvre ;
- lorsque la première étape a été accomplie.

Il en va de même pour le délai dans le cadre de l'obligation de notification.

L'intermédiaire qui fournit une aide, une assistance ou des conseils concernant la conception, la commercialisation, l'organisation, la mise à disposition aux fins de la mise en œuvre ou la gestion de la mise en œuvre d'un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration doit fournir les informations demandées dans un délai de 30 jours à compter du jour qui suit celui où il a fourni son aide, son assistance ou ses conseils, directement ou par l'intermédiaire d'autres personnes.

Lorsque le délai expire un samedi, dimanche ou jour férié, il est prorogé jusqu'au premier jour ouvrable suivant. Un dispositif est supposé avoir été mis à disposition par exemple lorsque la conception ou des éléments du dispositif ont été définis, du moins de façon substantielle, et portés à la connaissance du contribuable concerné.

Il peut y être ainsi lorsque l'intermédiaire a remis au contribuable concerné les documents contractuels ou les lui a rendus accessibles autrement. Il est à préciser qu'une mise en œuvre effective n'est, par contre, pas exigée.

Un dispositif est prêt à être mis en œuvre par exemple lorsque l'implémentation de la première étape du dispositif est prête à être mise en œuvre par le contribuable concerné.

La première étape est censée être accomplie par exemple lorsque la première mesure ou transaction concrète a été prise pour la mise en place du dispositif. Ainsi, la première étape (parmi d'autres) pourrait être la signature d'un contrat, la création d'une société ou tout élément ayant pour effet des conséquences légales ou économiques.



10. Critère de l'avantage principal

10.1. Que faut-il entendre par avantage fiscal ?

Conformément aux recommandations de la Commission du 6 décembre 2012 sur la planification fiscale agressive (2012/772/EU), pour déterminer l'avantage fiscal il faut comparer le montant d'impôt dû par un contribuable concerné en tenant compte du dispositif mis en place et le montant d'impôt dû par le même dans l'hypothèse où il n'y aurait pas de dispositif. Il convient alors de déterminer si une ou plus des situations suivantes s'appliquent :

- un montant n'est pas inclus dans la base taxable,
- le contribuable concerné bénéficie d'une déduction d'impôt,
- une perte a été réalisée pour des motifs fiscaux,
- aucune retenue à la source n'est due,
- un impôt étranger est imputé.

Dans les situations reprises ci-dessus, l'avantage fiscal est considéré comme obtenu. Néanmoins, ces cas ne sont pas à considérer comme exhaustifs et tout bénéfice fiscal obtenu par le biais d'un dispositif transfrontière sera à considérer comme avantage fiscal.

L'avantage fiscal ne doit pas nécessairement être obtenu dans un État membre, mais peut également se présenter dans un État tiers.

Le critère de l'avantage principal n'est pas rempli lorsque l'avantage fiscal principal obtenu au moyen du dispositif est conforme à l'objet ou à la finalité de la législation applicable et conforme à l'intention du législateur.

Pour déterminer si le dispositif en question est conforme à cette intention, l'ensemble des éléments constitutifs du dispositif doit être pris en considération, de telle sorte qu'un dispositif qui, considéré dans son ensemble, ne répond pas à cette intention, par exemple en tirant parti des subtilités d'un système fiscal ou des incohérences entre deux ou plusieurs systèmes fiscaux afin de réduire l'impôt à payer, remplit néanmoins le critère de l'avantage principal.

Afin de déterminer si le critère de l'avantage fiscal est rempli, le marqueur concerné doit également être pris en compte. Néanmoins, le critère de l'avantage fiscal n'est pas rempli par le seul fait que les conditions du marqueur concerné sont remplies.



10.2. Comment peut-on évaluer si l'avantage fiscal est l'avantage principal d'un dispositif ?

L'évaluation afin de déterminer si l'avantage fiscal constitue l'avantage principal doit être faite en fonction des circonstances et des effets généraux du dispositif.

L'avantage fiscal est clairement l'avantage principal d'un dispositif s'il n'y a pas d'objectifs, pour l'implémentation dudit dispositif, autres que l'obtention d'un avantage fiscal ou l'évitement d'une dette fiscale. Lorsque des raisons commerciales sont invoquées, l'avantage fiscal est également considéré comme l'avantage principal d'un dispositif dans le cas où ces raisons commerciales ne présentent pas un avantage économique suffisant au-delà du seul bénéfice fiscal obtenu.

10.3. Dans quels cas le dispositif transfrontière doit-il rencontrer le critère de l'avantage principal pour être déclarable ?

Les dispositifs transfrontières rencontrant le marqueur A, B ou C.1. b) i), c) ou d) doivent, pour être soumis à l'obligation de déclaration auprès de l'ACD, en outre, satisfaire au critère de l'avantage principal. À défaut, un tel dispositif ne devra pas être déclaré.

11. Quelles sont les différentes catégories de marqueurs ?

Il existe cinq catégories de marqueurs :

- la catégorie A reprend les marqueurs généraux liés au « critère de l'avantage principal » ;
- la catégorie B reprend les marqueurs spécifiques liés au « critère de l'avantage principal » ;
- la catégorie C reprend les marqueurs spécifiques liés aux opérations transfrontières ;
- la catégorie D reprend les marqueurs spécifiques concernant l'échange automatique d'informations et les bénéficiaires effectifs ;
- la catégorie E reprend les marqueurs spécifiques concernant les prix de transfert.

11.1. Marqueurs de la catégorie A

Les marqueurs de la catégorie A sont les marqueurs généraux liés au critère de l'avantage principal : pour qu'un dispositif transfrontière rencontrant l'un des marqueurs de catégorie A listé ci-dessous soit déclarable, il doit en outre répondre au critère de l'avantage principal (voir point 10).



11.1.1. Un dispositif remplissant le marqueur A.3. doit-il être considéré comme dispositif commercialisable ?

Un dispositif commercialisable sera toujours à considérer comme standardisé au sens du marqueur A.3.

Par contre, un dispositif qui comporte le marqueur A.3. ne constitue pas automatiquement un dispositif commercialisable.

Il est recommandé de :

- cocher les dispositifs en tant que « commercialisables » uniquement lorsqu'il est envisagé d'envoyer des mises à jour trimestrielles régulières en relation avec ces dispositifs;
- regrouper, dans la mesure du possible, les contribuables concernés dans un seul dispositif (p.ex. déclarer le plan warrant globalement au lieu de chaque transaction en relation avec ce plan).

11.1.2. Que faut-il entendre par le terme « standardisé » ?

Pour qu'un dispositif soit visé sous le marqueur A.3., la documentation ou la structure doit être qualifiée de standardisée. La documentation ou la structure est considérée être standardisée quand elle peut être aisément mise à disposition de plusieurs contribuables concernés sans avoir à être adaptée de façon importante.

Sont ainsi visés les produits fiscaux « préfabriqués » pouvant être utilisés tel quel, ou après des modifications limitées. Le client n'a pas besoin, pour mettre en place un tel montage, d'un accompagnement important sous la forme de services de conseil professionnels (voir para. 104 [du rapport BEPS/Action 12](#)).

Des adaptations mineures entreprises afin de correspondre aux besoins des différents contribuables concernés n'affectent pas la qualification du dispositif en tant que standardisé. Des changements mineurs peuvent par exemple correspondre à des adaptations au niveau du taux d'intérêt, du montant, de la maturité, du début de contrat, de la monnaie libellée.

Par contre, une documentation ou structure standardisée ayant été conçue par un intermédiaire sur base d'un dispositif développé pour un cas spécifique individuel mais qui l'a conçu de telle façon qu'il puisse être utilisable pour un large nombre de cas, tombe sous le marqueur A.3.

11.1.3. Que faut-il entendre par documentation et/ou structure standardisée ?

Une documentation standardisée vise un accord ou document similaire qui est modélisé de façon à ce qu'il n'ait besoin d'aucune adaptation substantielle pour des cas spécifiques. Des modifications importantes d'une telle documentation auraient pour effet qu'elle ne sera plus à considérer comme standardisée. Sont à considérer comme des modifications importantes,



les ajustements dans la forme ou dans la présentation de telle sorte que le contenu de la documentation n'apparait plus comme équivalent ou standardisé dans son ensemble.

Une structure standardisée est supposée exister si le dispositif a été conçu de telle façon, que ce soit de façon substantielle ou conceptuelle, qu'elle peut être utilisée de façon similaire sur une variété de situations différentes. Si des modifications importantes sont nécessaires au cas par cas, alors la structure ne sera plus à considérer comme standardisée.

11.2. Marqueurs de la catégorie B

Le marqueur B vise les opérations impliquant des transferts de pertes, les conversions de revenus ou les transactions circulaires. Les dispositifs transfrontières auxquels le marqueur B est applicable doivent également satisfaire au critère de l'avantage principal afin d'être considérés comme devant être déclarés.

11.2.1. Que faut-il entendre par « revenu » au sens du marqueur B.2. ?

La définition de revenu est à interpréter au sens large. Elle peut inclure, mais n'est pas limitée, aux salaires, aux dividendes, aux redevances, aux intérêts, aux plus-values et aux droits de succession.

11.2.2. Comment évaluer la conversion de revenu visée sous le marqueur B.2. ?

Afin d'évaluer la conversion, il est à noter qu'il est indifférent de quel point de vue la conversion a lieu. Celle-ci peut avoir lieu dans le chef du payeur, du bénéficiaire ou de tous les deux.

11.2.3. Que faut-il entendre par « revenu taxé à un niveau inférieur » ?

Afin d'évaluer si le revenu est taxé à un niveau inférieur ou n'est pas taxé, il faut se placer au niveau du bénéficiaire du revenu étant donné que ce marqueur vise la partie « revenu » de la conversion. Le cas échéant, il doit être tenu compte de l'imposition d'une même entité dans plusieurs pays.

11.3. Marqueurs de la catégorie C

Le marqueur C contient des marqueurs spécifiques en lien avec des transactions transfrontières, tels que certains paiements transfrontières, la même déduction dans plus d'un pays ou les paiements entre entreprises liées. Les dispositifs transfrontières auxquels s'appliquent les marqueurs C.1. b) i), c) et d) doivent aussi satisfaire au critère de l'avantage principal.



11.3.1. Comment déterminer la résidence fiscale dans le cadre de l'application du marqueur C.1.a) ? (MODIFIÉ)

La résidence fiscale est à déterminer par application de la convention fiscale bilatérale; à défaut de convention bilatérale, la résidence s'apprécie au regard des critères de l'article 4 du [modèle de convention fiscale de l'OCDE](#).

S'agissant du critère de l'assujettissement à l'impôt visé par l'article 4 précité, il est à noter qu'« *une personne est considérée comme étant assujettie à l'obligation fiscale illimitée même si l'Etat contractant ne lui applique pas en fait d'impôt* »³.

Lorsqu'en application de ces critères, une entreprise n'a de résidence fiscale dans aucune juridiction, le marqueur C.1.a) est déclenché.

11.3.2. Une société transparente peut-elle être considérée comme le bénéficiaire des paiements transfrontières visés sous le marqueur C.1.a) ?

Sous le marqueur C.1., le bénéficiaire des paiements est considéré comme un contribuable concerné. Afin de déterminer si le contribuable concerné est la société transparente ou l'associé/bénéficiaire effectif, il faut en premier lieu déterminer si la société transparente est considérée comme résidente fiscale des juridictions concernées. La résidence fiscale doit être déterminée en vertu des stipulations de la convention fiscale bilatérale applicable ou, à défaut, au regard des critères de l'article 4 du [modèle de convention fiscale de l'OCDE](#).

En application du §11*bis* de la loi d'adaptation fiscale (« Steueranpassungsgesetz »), les sociétés de personnes n'ont pas de personnalité juridique distincte de celle de leurs associés et sont considérées comme fiscalement transparentes. Celles-ci ne sont donc en principe pas considérées comme bénéficiaires des paiements pour l'application du marqueur C.1.a). Ce sont alors les actionnaires, les associés ou les propriétaires des parts de cette entité transparente qui sont à considérer comme bénéficiaires.

Il en est de même pour les entités transparentes situées dans une juridiction autre que le Luxembourg. Une approche « *look through* » s'impose alors.

Cependant, dans les cas où la juridiction dans laquelle l'entité transparente est constituée ou a son siège de direction effective, refuse la transparence fiscale sur base d'une mesure anti-abus, il y aura lieu de considérer cette entité comme bénéficiaire des paiements pour l'application du marqueur C.1.a).

³ V. commentaires sur l'article 4 du modèle de convention fiscale de l'OCDE, para. 8.11.



11.3.3. Quelles sont les juridictions de pays tiers qui ont été évaluées comme étant non coopératives et qui sont à considérer sous le marqueur C.1. b) ii) ? (MODIFIÉ)

Les juridictions considérées comme non coopératives sont celles qui :

- sont inscrites sur la [liste](#) (Annexe I) publiée au journal officiel de l'Union Européenne;
- figurant sur une liste établie par l'OCDE.

Les juridictions non coopératives au sens du marqueur C.1. sont celles qui figurent sur l'une des deux listes précitées, ou sur les deux, à la date du fait générateur de l'obligation déclarative.

Aucune liste de juridictions non coopératives, au sens du tiret 2 ci-dessus, n'a été établie par l'OCDE au jour de publication du présent document.

11.3.4. Quels sont les revenus visés sous le marqueur C.1. d) ? (NOUVEAU)

Les revenus et gains domestiques qui ne sont pas imposés sur base d'une convention de non double imposition ou d'un régime préférentiel domestique sont visés sous le marqueur C.1. d).

11.4. Marqueurs de la catégorie D

Le marqueur D contient d'une part, des marqueurs spécifiques en lien avec les obligations de déclaration impliquant un échange automatique de renseignements et d'autre part, des marqueurs spécifiques en lien avec des dispositifs qui visent à dissimuler des bénéficiaires effectifs par le recours à des structures non-transparentes.

11.4.1. Que faut-il entendre par un « Accord équivalent concernant l'échange automatique » visé sous le marqueur D.1. ?

Il est renvoyé à la [liste](#) des juridictions partenaires au sens de la Norme commune de déclaration (ci-après « NCD ») établie par l'OCDE.



11.4.2. Quand un dispositif transfrontière est-il à considérer comme susceptible d'avoir pour effet de porter atteinte aux obligations déclaratives au sens du marqueur D.1. ?

L'intention ou l'absence d'intention de la part du contribuable ne doit pas être prise en considération afin de déterminer si « un dispositif est susceptible d'avoir pour effet de porter atteinte » aux obligations déclaratives au sens du marqueur D.1. (voir [Modèle de règles afférentes à la déclaration obligatoire d'informations relatives aux dispositifs de contournement de la NCD et aux structures extraterritoriales opaques](#), émis par l'OCDE, pages 25 et 26).

11.5. Marqueurs de la catégorie E

Le marqueur E contient des marqueurs spécifiques concernant les prix de transfert.

11.5.1. Que faut-il entendre par des actifs incorporels difficiles à évaluer repris sous le marqueur E.2. ?

Au vue de l'interprétation de la notion « d'actifs incorporels difficiles à évaluer » utilisée dans le cadre des marqueurs spécifiques liés aux prix de transferts, il doit être fait référence aux [principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert](#) à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2017 et plus spécifiquement au chapitre VI - D4 -6.189.

Ainsi, l'expression « d'actifs incorporels difficiles à évaluer » désigne des actifs incorporels ou des droits sur des actifs incorporels pour lesquels, au moment du transfert entre des entreprises associées,

- il n'existe pas de comparables fiables, et
- au moment de la conclusion de la transaction, les prévisions des flux de trésorerie ou de revenus futurs susceptibles d'être tirés de l'actif incorporel transféré ou les hypothèses utilisées pour évaluer l'actif incorporel sont très incertaines, et rendent difficile la prévision du niveau de réussite finale de l'actif incorporel au moment du transfert.

11.5.2. Est-ce qu'une fusion ou liquidation transfrontière peut être visée par le marqueur E.3. ? (MODIFIÉ)

Une fusion transfrontière ou liquidation qui implique un transfert transfrontière de fonctions ; et /ou de risques ; et/ou d'actifs au sein d'un même groupe et qui a pour conséquence, dans les trois ans qui suivent l'opération, une diminution d'au moins 50 % du bénéfice annuel avant intérêts et impôt réalisé par le ou les cédants par rapport à celui qu'ils auraient constaté si l'opération n'avait pas eu lieu, tombe dans le champ d'application du marqueur E.3.



L'appréciation de la baisse du résultat s'effectue compte tenu des éléments d'informations disponibles au moment du transfert, et la baisse doit être inhérente aux fonctions et/ou risques et/ou actifs transférés.

Le transfert doit être observé du point de vue légal et non pas fiscal. En effet, à partir du moment où il y a changement de propriété du point de vue juridique, c'est-à-dire d'un cédant à un cessionnaire, il faut considérer qu'il y a transfert au sens du marqueur E.3.

Ne sont **en principe** pas considérés comme des transferts transfrontières de fonctions et/ou de risques et/ou d'actifs au sein du groupe et ne relèvent donc pas du marqueur E.3., les fusions transfrontalières entre sociétés intra-européennes où tous les actifs et passifs restent liés à un établissement stable de la société absorbante dans la juridiction fiscale de la société acquise.

11.5.3. Est-ce que les migrations et les transferts administratifs du siège social sont visés par le marqueur E.3. ? (NOUVEAU)

Le marqueur E.3. s'applique lorsqu'il y a un transfert de propriété juridique entre un cédant et un cessionnaire.

Dans le cadre d'une migration avec continuité de la personnalité morale ou d'un transfert administratif du siège social, il n'y a pas de changement de propriétaire juridique et par conséquent de cédant au sens du marqueur E.3.

Une migration avec continuité de la personnalité morale ou un transfert administratif de siège social n'est donc pas à qualifier de dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration sous le marqueur E.3.

11.5.4. Quelle est la définition de l'EBIT ? (MODIFIÉ)

Le bénéfice avant intérêts et impôt annuel (ou « *EBIT – earnings before interest and taxes* ») s'entend ici comme le **résultat de l'exercice** tel que défini par le plan comptable normalisé augmenté des charges d'intérêts et d'impôts et diminué des produits d'intérêts et d'impôts.

Le résultat de l'exercice correspond à la différence entre les produits et charges tels qu'ils apparaissent dans le compte de profits et pertes de l'exercice.

11.5.5. Comment déterminer la variation de l'EBIT? (NOUVEAU)

Un des critères d'application du marqueur E.3. est qu'un dispositif impliquant un transfert de fonctions et/ou de risque et/ou d'actifs crée dans « *les trois ans qui suivent l'opération, une diminution d'au moins 50 % du bénéfice annuel avant intérêts et impôt réalisé par le ou les cédants par rapport à celui qu'ils auraient constaté si l'opération n'avait pas eu lieu* ».



La période de projection doit s'étaler en principe sur 3 ans après le transfert de fonctions et/ou de risque et/ou d'actifs.

Pour le calcul de l'EBIT, deux calculs différents doivent être faits. Le premier calcul se réfère à la projection de la période de 3 ans sans inclure le transfert transfrontière de fonctions et/ou de risque et/ou d'actifs. Le second calcul doit être fait en prenant en compte le transfert transfrontière.

Au vu du calcul de la variation d'au moins 50% de l'EBIT, la période de projection de l'EBIT peut aussi bien débuter à la date de clôture de l'année comptable pendant laquelle le transfert a eu lieu, qu'à la date du transfert lui-même. Les déclarants sont par conséquent invités à indiquer dans le descriptif du dispositif, la date de début de calcul ainsi que la période prise en compte pour le calcul de la variation de l'EBIT afin de permettre de déterminer exactement la période de référence du calcul de la variation.

12. Quelles sont les modalités de transmission des informations ?

Les informations sont à déposer par voie électronique sécurisée via la plateforme *MyGuichet* en utilisant l'un des deux moyens de déclaration suivant :

- i) une saisie manuelle à travers la démarche spécifique ACD : Déclaration liée à un dispositif transfrontière », ou
- ii) l'import d'un fichier structuré XML.

Pour plus de détails concernant les modalités techniques du dépôt, voir le manuel utilisateur « Déclaration liée à un dispositif transfrontière », le schéma XSD et les exemples de fichier-type, publiés sur le site de l'ACD dans la rubrique « Échanges électroniques », sous-rubrique « Dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration ».

12.1. Une démarche peut-elle être transmise même si les champs désignés comme champs obligatoires sont laissés vides ?

Lorsque le déclarant n'a pas connaissance des informations à déclarer obligatoirement, il a la possibilité de remplir les champs comme suit :

- « *unknown* » pour le numéro d'identification fiscale (« NIF ») et les champs de texte libre;
- « 01/01/1900 » pour les dates et
- « 1 » pour la valeur.

Lorsque les informations ne doivent pas être obligatoirement renseignées, il est recommandé de ne pas remplir le champ lorsque le déclarant n'en a pas connaissance.



12.2. Quelle est la langue à utiliser pour la transmission des informations ?

Les démarches sont disponibles en français, allemand et anglais. Les informations requises par l'article 10, points c) et e) et d'autres champs de texte libre doivent être fournies en anglais indépendamment de la langue utilisée pour la démarche.

12.3. Quels numéros de référence sont attribués à un dispositif en cas de déclaration ?

L'ACD attribue deux références distinctes lors du dépôt de la déclaration via la plateforme *MyGuichet* :

- Arrangement ID :

Cette référence est attribuée lorsque le dispositif est déclaré pour la première fois par le déclarant initial. Elle est communiquée au déclarant initial du dispositif dès que celui-ci finalise la saisie ou l'import de la déclaration du dispositif transfrontière. Elle est reprise sur le bordereau émis lors de la transmission par voie électronique de la déclaration à l'ACD.

Elle est attribuée par l'ACD si le déclarant initial transmet sa déclaration au Luxembourg. Dans le cas où le déclarant initial transmet sa déclaration dans un autre État membre que le Luxembourg, la référence est attribuée par cet autre État membre.

L'*Arrangement ID* est attaché au dispositif déclaré et est rappelé par la suite par toute autre personne qui transmet une déclaration relative au même dispositif. À ce titre, le déclarant initial communique la référence à toute personne, dont il a connaissance, tenue aux obligations prévues par la loi du 25 mars 2020 relative aux dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration ainsi qu'à toute autre personne, dont il a connaissance, susceptible d'être soumise à des obligations équivalentes dans un autre État membre de l'Union européenne, qu'il s'agisse d'un autre intermédiaire, ou d'un contribuable concerné, résidents ou établis fiscalement au Luxembourg, ou relevant d'un autre État membre. La communication de cette référence est concomitante à la transmission de la déclaration par le déclarant initial afin que toute autre personne soumise à l'obligation déclarative puisse effectuer une déclaration dans les délais requis.

Toute autre personne qui transmet une déclaration relative à un dispositif donné, renseigne l'*Arrangement ID* de sorte que chacune des déclarations en lien avec ce même dispositif puisse être rattachée audit dispositif dans le répertoire central sécurisé.

- Disclosure ID :

Cette référence est attribuée au moment de la saisie ou de l'import de la déclaration. Elle est reprise sur le bordereau émis lors de la transmission par voie électronique de la déclaration à l'ACD. Elle est unique. Chaque nouvelle déclaration transmise se voit attribuer une *Disclosure ID* unique. La *Disclosure ID* est une information personnelle qui ne doit pas être communiquée. Elle permet notamment de modifier ou consulter la déclaration qui a été transmise.



12.4. Que faut-il entendre par le champ « *Provisions nationales* » à renseigner dans le cadre de la déclaration ?

Ce champ permet de renseigner les informations détaillées sur les dispositions légales des États concernés (voir point 8). Dans la section "provisions nationales", les détails sur les dispositions nationales qui constituent la base du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration doivent être renseignés.

12.5. Que faut-il entendre par le champ « *date de début de contrat* » du formulaire de déclaration ?

Ce champ n'est à remplir qu'en présence de dispositifs commercialisables. La date de début de contrat se réfère ici à la date à laquelle la première étape de la mise en œuvre du dispositif visé à l'article 10 (1) d) de la Loi a été accomplie par le contribuable concerné.

Ainsi, en l'absence d'un dispositif commercialisable, ce champ n'est pas à remplir.

12.6. Une fois la démarche transmise via *MyGuichet* à l'ACD peut-elle encore faire l'objet d'une correction ?

Une correction d'une déclaration est possible par l'envoi d'un nouveau fichier XML ou par saisie manuelle via *MyGuichet*. Il est à noter qu'en cas de dépôt d'une déclaration corrective, il doit être indiqué qu'il s'agit d'une déclaration de type « Correction » et tous les autres champs doivent de nouveau être renseignés. Aussi faut-il impérativement renseigner l'*Arrangement ID* ainsi que la *Disclosure ID* attribuées lors de la démarche initiale.

Pour plus de détails concernant les modalités techniques d'une correction, veuillez-vous référer au manuel d'utilisateur « Déclaration liée à un dispositif transfrontière » et à l'exemple de fichier de type CORRECTION, publiés sur le site de l'ACD dans la rubrique « Échanges électroniques », sous-rubrique « Dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration ».



12.7. Dans quels cas faut-il prévoir le dépôt d'un ajout à une déclaration ?

Un ajout peut être déposé dans 3 cas de figure différents :

- **Dispositifs ayant déjà fait l'objet d'une déclaration par un autre intermédiaire ou dans un autre État Membre**

L'ajout d'informations à un dispositif déjà déclaré s'applique dans l'hypothèse où on se trouve en présence de plusieurs intermédiaires qui déclarent un même dispositif. Les ajouts constituent donc de nouvelles déclarations, déposées par différents déclarants et contenant les informations dont les déclarants disposent chacun séparément en relation avec le dispositif. Il ne s'agit donc pas "d'ajouter" des données à une déclaration existante, mais d'ajouter une déclaration à un dispositif existant.

- **Dispositifs commercialisables**

Dans le cas de dispositifs commercialisables, une mise à jour trimestrielle doit être déposée par le déclarant initial au cas où de nouvelles informations concernant le dispositif concerné seraient à déclarer. Un ajout à la déclaration permettra par exemple au déclarant initial d'ajouter des éléments tels que de nouveaux contribuables concernés. Dans ce cas, les informations déjà communiquées dans le cadre de la déclaration initiale ne devront pas être reprises. Par contre, les informations concernant le déclarant, le descriptif du dispositif ainsi que les identifiants du dispositif devront être repris.

- **Dispositifs dont certaines informations n'étaient pas connues au moment du dépôt**

Certaines informations considérées comme obligatoires (p.ex. valeur du dispositif) peuvent ne pas être connues avant l'expiration du délai de déclaration légal du dispositif. Afin de permettre aux intermédiaires ou, le cas échéant, aux contribuables concernés de respecter leur obligation de déclaration, il est tout de même possible de transmettre la démarche (v point 12.1.) sans renseigner ces informations obligatoires. Il est recommandé de déposer un ajout une fois les données obligatoires connues.

Pour plus de détails concernant les modalités techniques d'un ajout, voir le manuel utilisateur « Déclaration liée à un dispositif transfrontière » et l'exemple de fichier de type AJOUT, publiés sur le site de l'ACD dans la rubrique « Échanges électroniques », sous-rubrique « Dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration ».



12.8. Comment savoir si une démarche a bien été transmise à l'ACD ?

Une fois la démarche transmise, le déclarant reçoit un message via la plateforme *MyGuichet*. Ce message contiendra un bordereau de transmission ainsi qu'un document PDF reprenant le détail des informations communiquées à l'ACD.

Le bordereau de transmission constitue une preuve de transmission de la déclaration à l'ACD et confirme par la même les identifiants liés à votre déclaration.

12.9. Quand est-ce que le dispositif déclaré fera l'objet d'un échange automatique?

Les échanges automatiques des dispositifs transfrontières sont effectués dans un **délai d'un mois** à compter de la fin du trimestre au cours duquel les informations ont été transmises à l'ACD.

Après l'échange automatique des informations transmises, un certificat de déclaration (*certificate of disclosure*), établi par l'ACD, sera mis à disposition du déposant sur la plateforme *MyGuichet*.

12.10. Le bordereau de transmission et le certificat de déclaration constituent-ils une preuve de déclaration acceptée par les autres États membres ?

L'ACD ne peut pas garantir que ces documents seront acceptés en tant que preuve par d'autres autorités compétentes de l'Union européenne.