



**La directive DAC 6 :
Transposition et mise en œuvre en France et dans l'UE**

**Matinée fiscale
Jeudi 24 octobre 2019**

Plan

- I. Aperçu de DAC 6
 - A. Contenu de la directive
 - B. Statut et points clés de la transposition en France
 - C. Etat des transpositions dans l'UE

- II. Quelques difficultés d'interprétation...
 - A. Les notions de dispositif et d'intermédiaires
 - B. Les marqueurs : exemples choisis

Plan

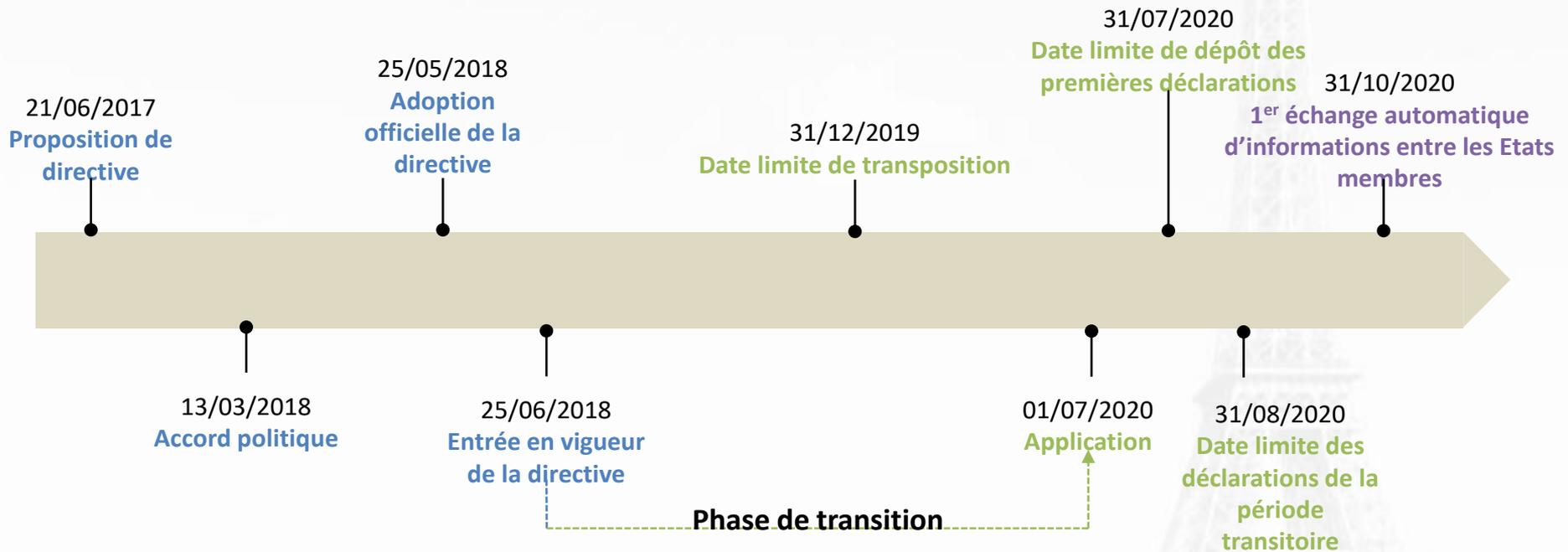
- I. Aperçu de DAC 6
 - A. Contenu de la directive
 - B. Statut et points clés de la transposition en France
 - C. Etat des transpositions dans l'UE

Contexte : approfondissement des échanges entre Etats membres

- DAC 6 est une directive modifiant (à nouveau) **la directive n° 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011** relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal
- Elle **étend le champ d'application** de la directive à un thème supplémentaire: « les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration »
- Elle s'inspire de l'action 12 du BEPS



Calendrier DAC 6 (sous réserve des mesures nationales de transposition)



DAC 6 en bref

Dispositif...

Pas de définition légale

...transfrontière...

Dispositif qui concerne plusieurs États membres ou un État membre et un pays tiers (e.g. résidence, établissements stables, autres liens fiscaux avec l'UE des participants au dispositif)



... répondant à certains critères...

Marqueurs comme indicateurs

A	B	C	D	E
Marqueurs généraux	Marqueurs spécifiques liés à l'avantage principal	Marqueurs spécifiques liés aux opérations transfrontalières	Marqueurs spécifiques liés à la NCD et aux bénéficiaires effectifs	Marqueurs spécifiques liés aux prix de transfert
+	+	+		
Critère de l'avantage principal			Pas de critère de l'avantage principal	



... faisant intervenir des intermédiaires et contribuables

Intermédiaire « promoteur »

OU

Intermédiaire « sachant »

ET

Contribuable



Lien territorial avec l'Union européenne requis



Dispositif transfrontière à déclarer

Responsabilité de la déclaration des dispositifs transfrontières

1

Principe général : l'intermédiaire doit déclarer

Neutralisation des déclarations multiples

- Si un même intermédiaire est tenu de déclarer à plusieurs EM, les informations sont transmises à un seul d'entre eux (ordre de priorité)
- En cas de pluralité d'intermédiaires, tous doivent déclarer ; dispense possible pour celui qui peut prouver, conformément au droit national, que ces mêmes informations ont été transmises par un autre intermédiaire



2

Si l'obligation déclarative est contraire au secret professionnel : notification à tout autre intermédiaire, à défaut, au contribuable de leur obligation déclarative



3

En l'absence d'intermédiaire : le contribuable doit déclarer

Neutralisation des déclarations multiples

- Si un même contribuable est tenu de déclarer à plusieurs EM, les informations sont transmises à un seul d'entre eux (ordre de priorité)
- En cas de pluralité de contribuables, il appartient au contribuable qui a arrêté avec l'intermédiaire le dispositif de le déclarer, et à défaut, à celui qui en gère la mise en œuvre (ordre de priorité) ; dispense possible pour celui qui peut prouver que les mêmes informations ont déjà été transmises par un autre contribuable



Délais de déclaration des dispositifs transfrontières

Délai

Déclaration dans un délai de 30 jours

Point de départ du délai

- La première des dates suivantes :
 - lendemain de la mise à disposition aux fins de mise en œuvre du dispositif
 - lendemain du jour où le dispositif est prêt à être mis en œuvre
 - lorsque la première étape de la mise en œuvre du dispositif a été accomplie
- Pour l'intermédiaire « sachant »: le lendemain du jour de la fourniture de l'aide, de l'assistance ou des conseils

Mise à jour

- Pour l'intermédiaire : rapport de mise à jour tous les trois mois dans le cas de dispositifs commercialisables
- Pour le contribuable : information annuelle sur l'utilisation faite du dispositif (option pour les Etats)

Pour les dispositifs dont la première étape a été mise en œuvre entre le 25 juin 2018 et le 1^{er} juillet 2020, les intermédiaires et les contribuables concernés transmettent les informations requises au plus tard le 31 août 2020

Régime des sanctions à définir par chacun des Etats membres:
« Les sanctions ainsi prévues sont effectives, proportionnées et dissuasives »

Informations devant figurer dans la déclaration



Concernant les intermédiaires et les contribuables concernés :

- le nom, la date et le lieu de naissance (pour les personnes physiques)
- la résidence fiscale
- le numéro NIF
- les entreprises associées au contribuable concerné



Concernant le dispositif :

- des informations détaillées sur les marqueurs justifiant la déclaration
- un résumé du contenu du dispositif, la référence à la dénomination par laquelle le dispositif est communément appelé et une description abstraite des activités commerciales ou dispositifs pertinents
- la date de la première étape de mise en œuvre du dispositif
- les dispositions nationales sur lesquelles se fonde le dispositif
- la valeur du dispositif



Concernant d'autres personnes ou d'autres Etats membres :

- l'Etat membre du ou des contribuables concerné et tout autre Etat membre susceptible de l'être par le dispositif
- l'identification, dans les Etats membres, de toute autre personne susceptible d'être concernée par le dispositif et les Etats membres liés à cette personne

Plan

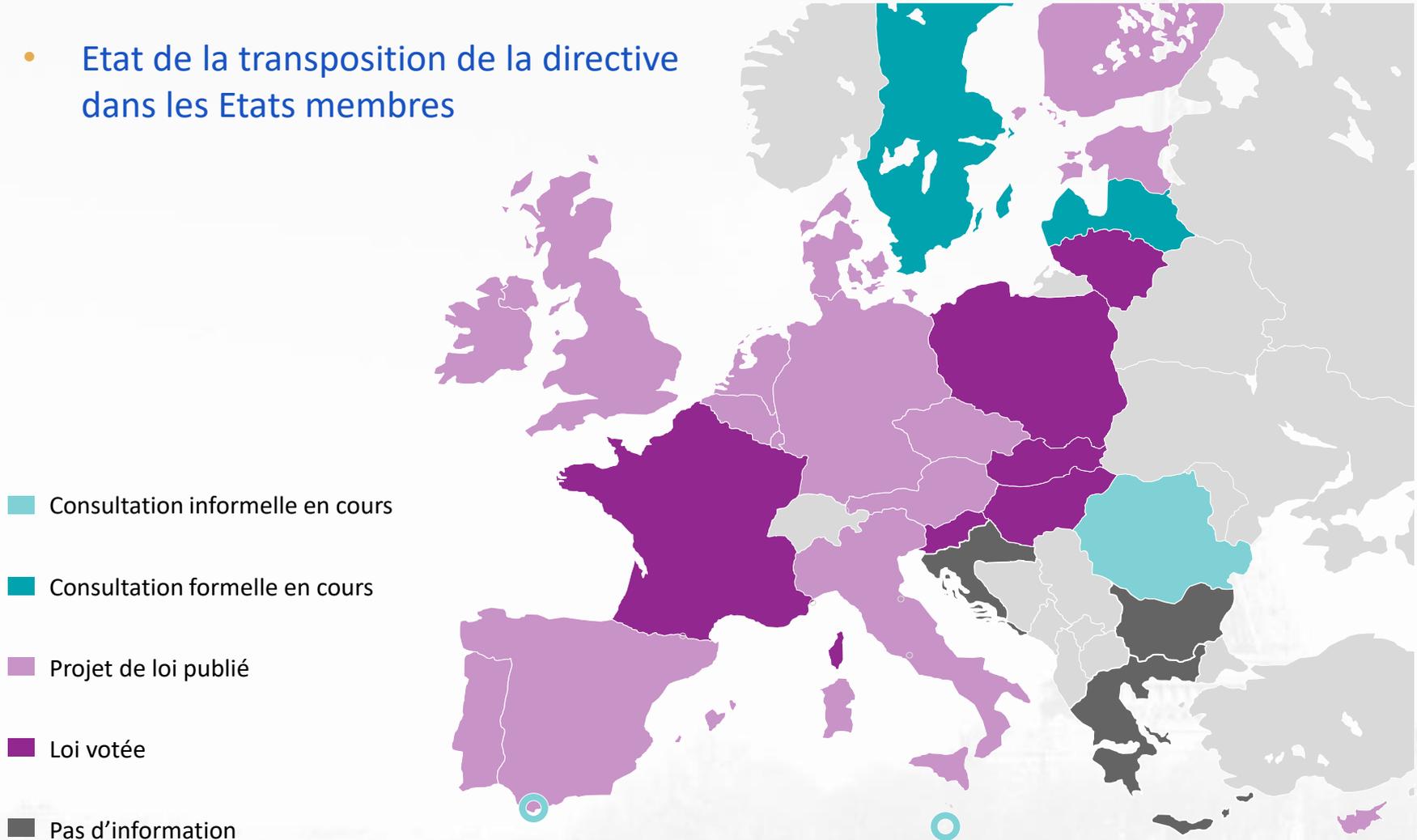
- I. Aperçu de DAC 6
 - A. Contenu de la directive
 - B. Statut et points clés de la transposition en France
 - C. Etat des transpositions dans l'UE

Plan

- I. Aperçu de DAC 6
 - A. Contenu de la directive
 - B. Statut et points clés de la transposition en France
 - C. Etat des transpositions dans l'UE

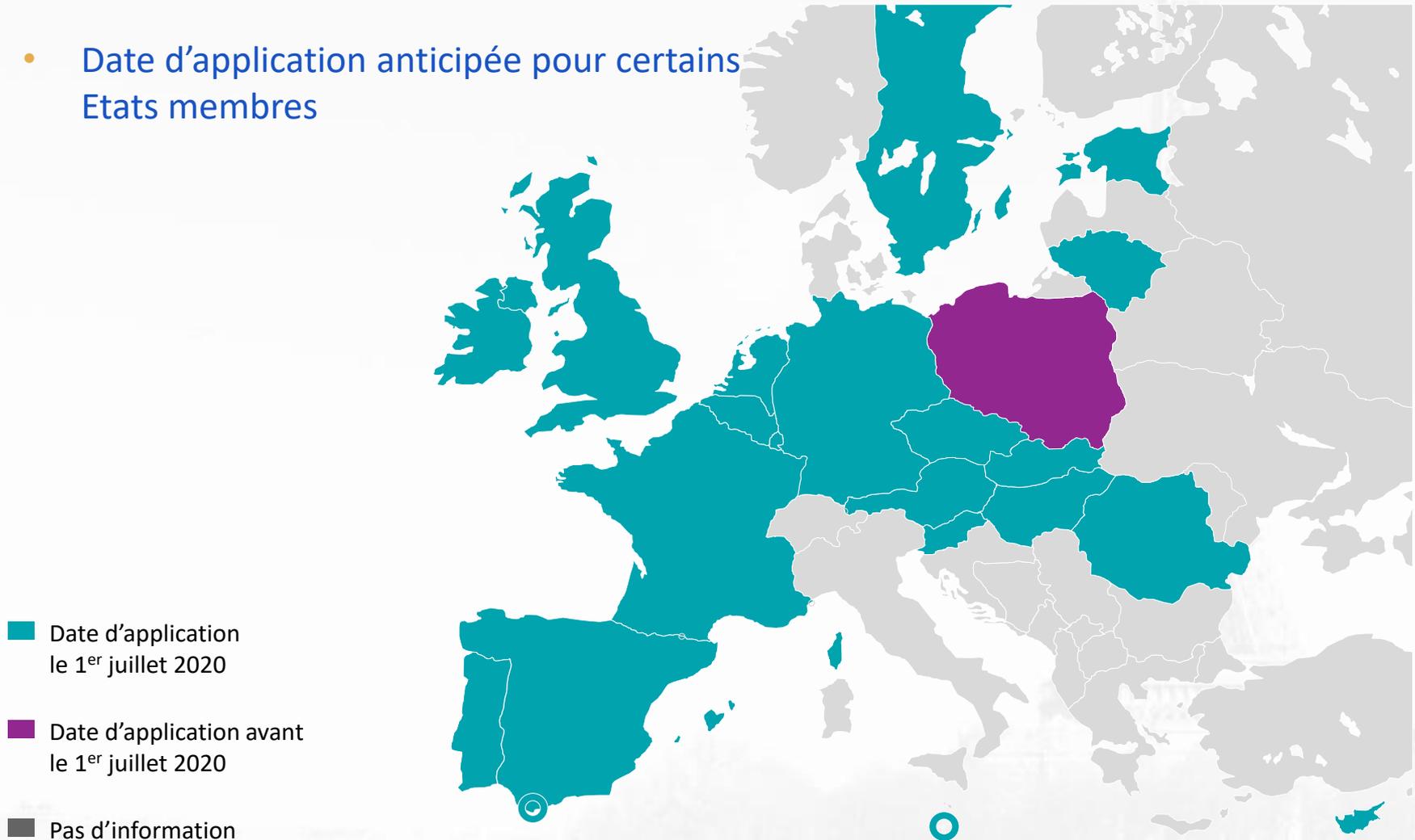
Etat de la transposition de la directive dans les Etats membres

- Etat de la transposition de la directive dans les Etats membres



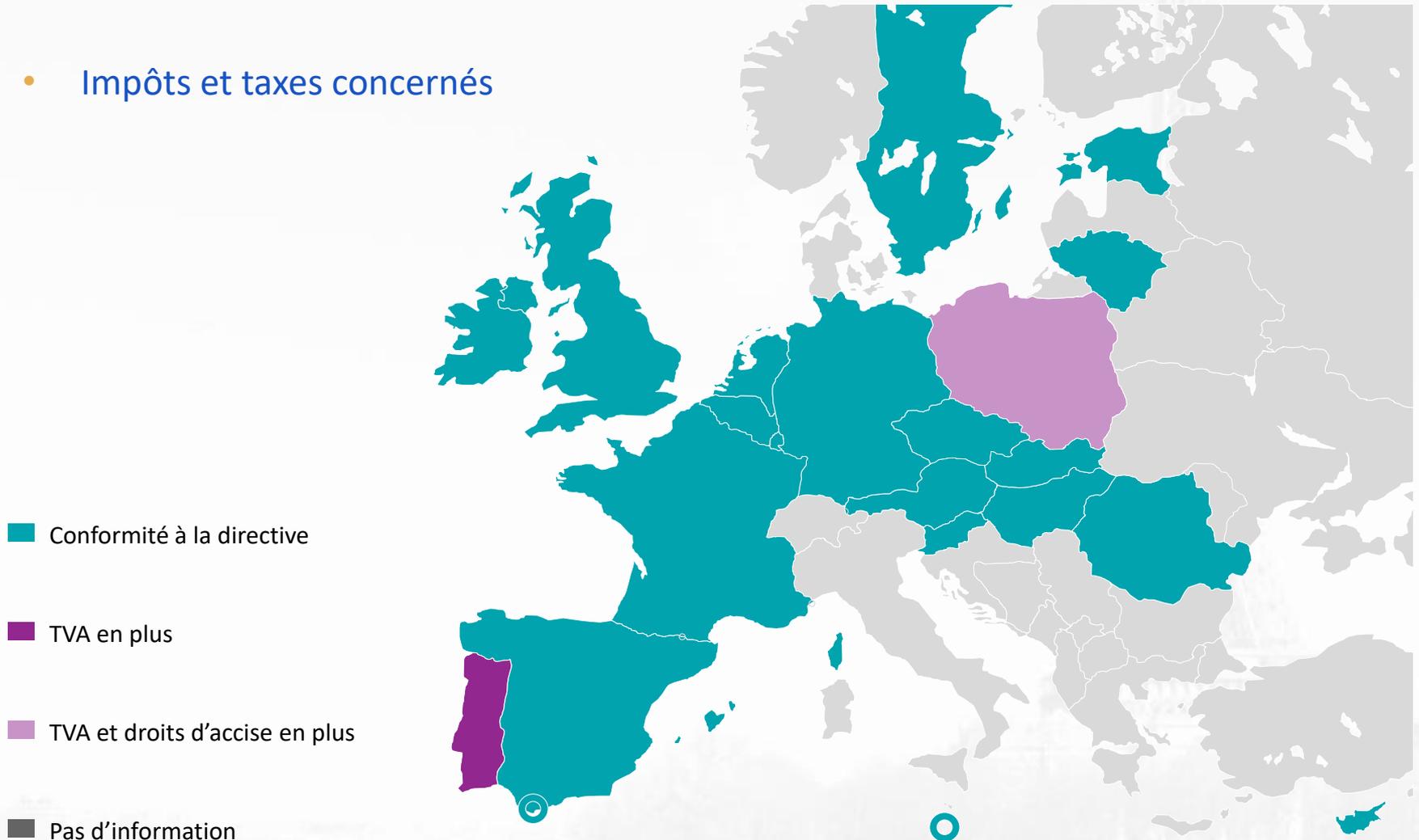
Une date d'application anticipée pour certains Etats membres

- Date d'application anticipée pour certains Etats membres



Impôts et taxes concernés

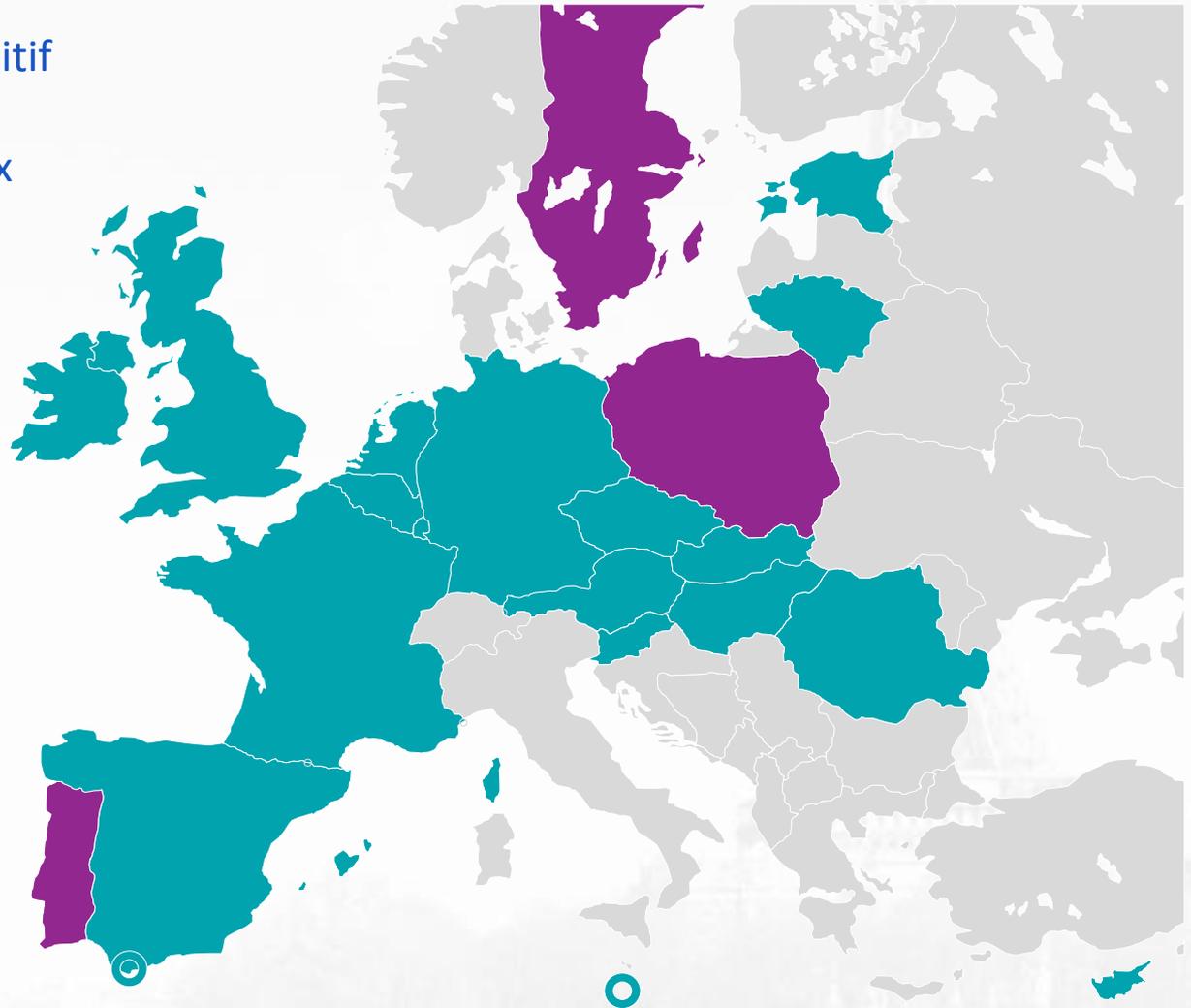
- Impôts et taxes concernés



Définition de « dispositif transfrontière » (cas de l'extension aux dispositifs nationaux)

- Définition de « dispositif transfrontière »
(cas de l'extension aux dispositifs nationaux)

- Dispositifs transfrontières uniquement
- Dispositifs transfrontières et dispositifs domestiques
- Pas d'information



Une obligation qui pèse en principe sur l'intermédiaire (application du secret professionnel)

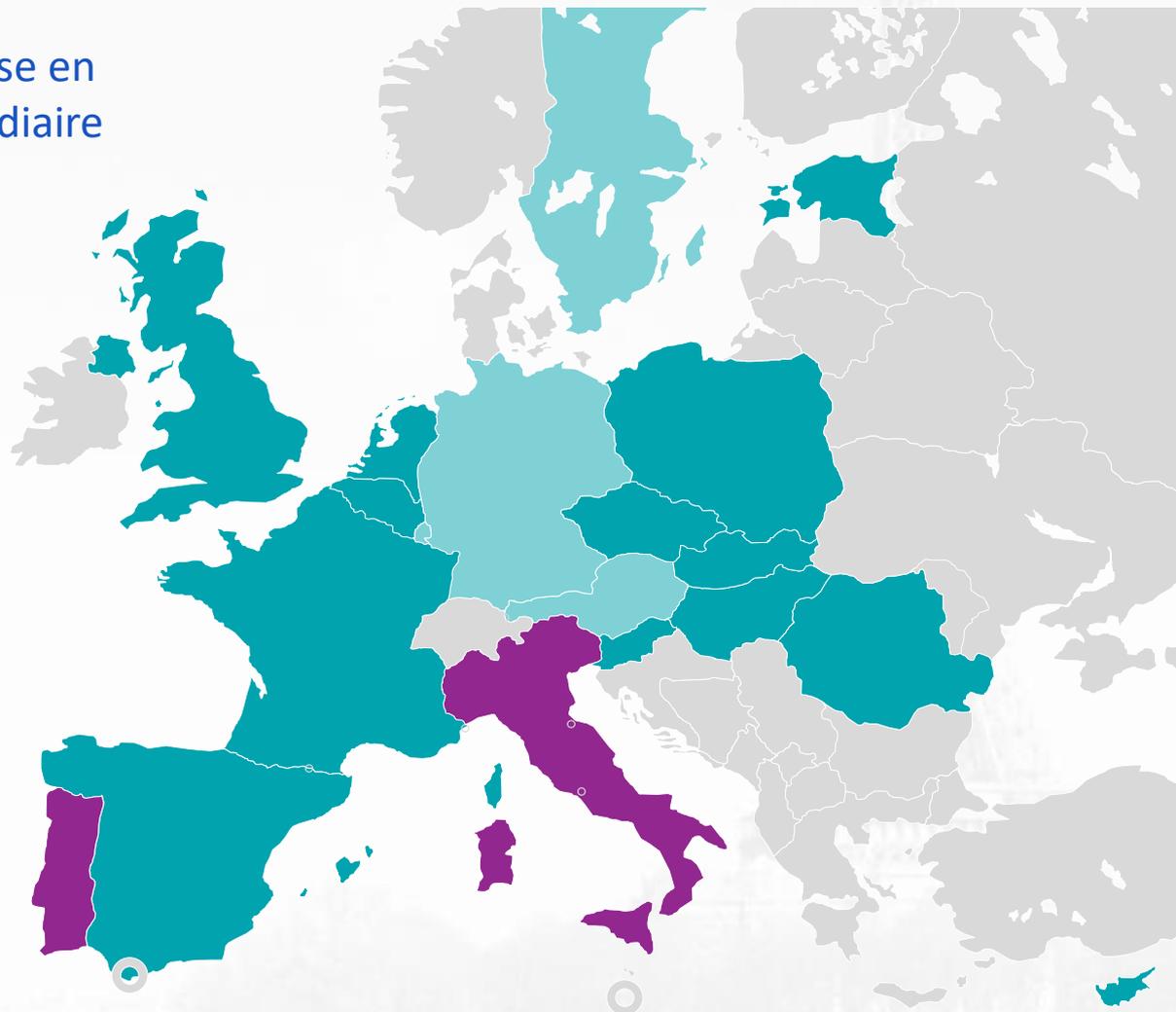
- Une obligation qui pèse en principe sur l'intermédiaire (application du secret professionnel)

■ Oui

■ Oui (mais déclaration sous forme anonymisée)

■ Non

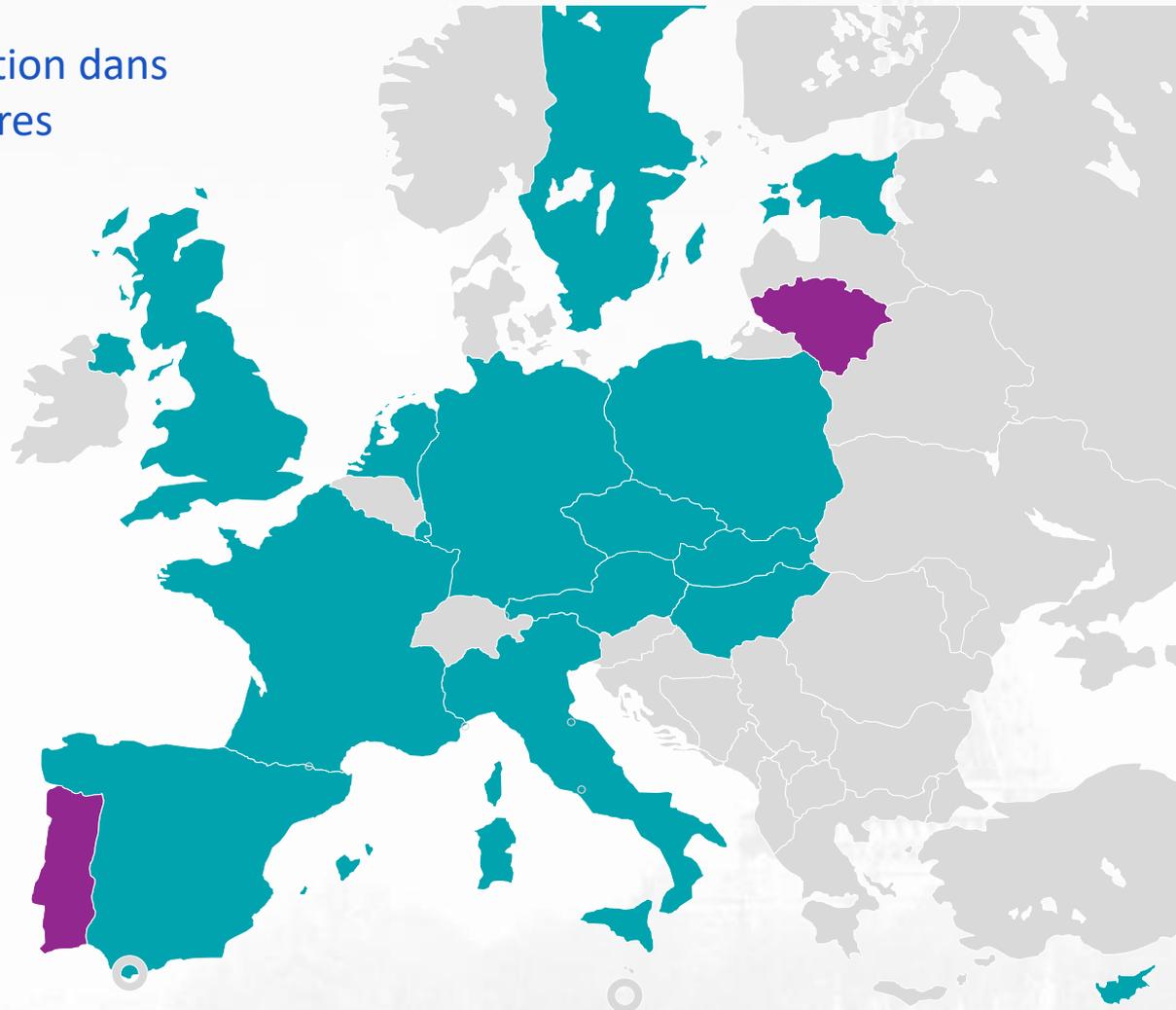
■ Pas d'information



Obligation de déclaration dans plusieurs Etats membres

- Obligation de déclaration dans plusieurs Etats membres

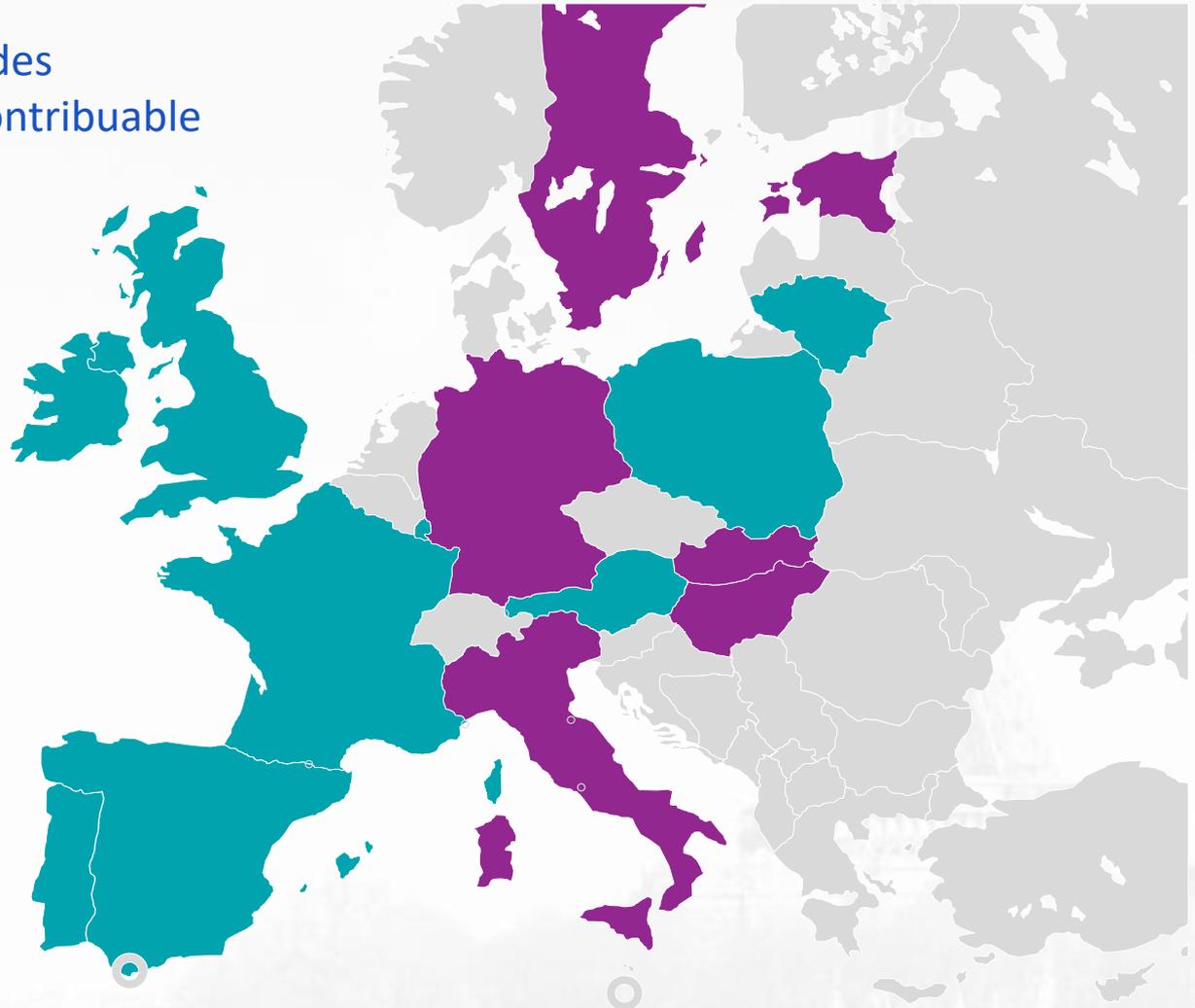
- Exemption en cas de déclaration effectuée dans un autre Etat membre
- Pas d'exemption en cas de déclaration effectuée dans un autre Etat membre
- Pas d'information



Mise à jour annuelle des informations par le contribuable

- Mise à jour annuelle des informations par le contribuable

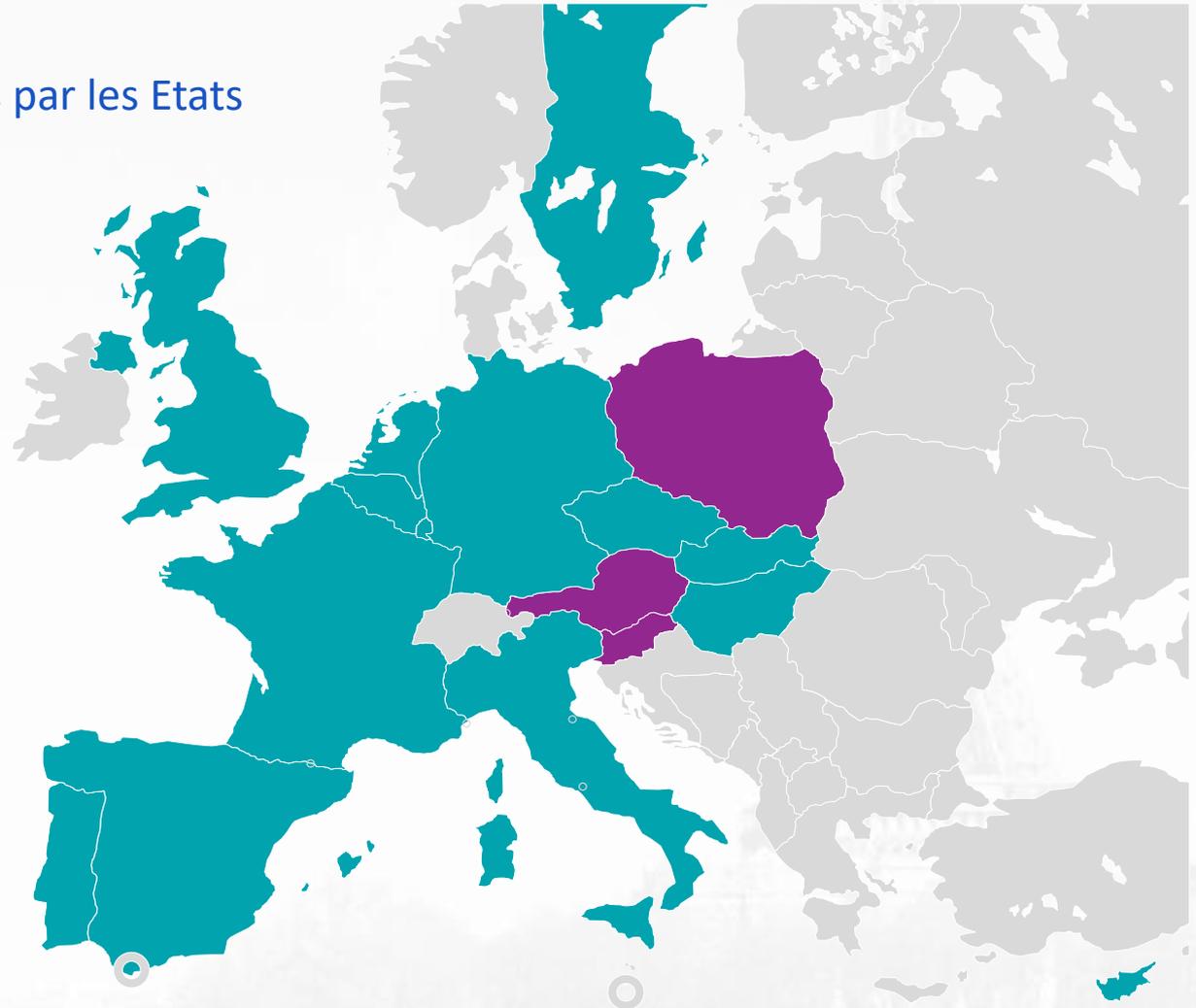
-  Obligation de mise à jour annuelle des informations par le contribuable
-  Absence d'obligation de mise à jour annuelle des informations par le contribuable
-  Pas d'information



Les sanctions prévues par les Etats membres

- Les sanctions prévues par les Etats membres

- Amende forfaitaire uniquement
- Amende forfaitaire et responsabilité civile de la personne ayant signé la déclaration
- Pas d'information



Plan

- I. Aperçu de DAC 6
 - A. Contenu de la directive
 - B. Statut et points clés de la transposition en France
 - C. Etat des transpositions dans l'UE

- II. Quelques difficultés d'interprétation...
 - A. Les notions de dispositif et d'intermédiaires
 - B. Les marqueurs : exemples choisis

Déclaration des dispositifs transfrontières par les intermédiaires ou les contribuables

- Définition de l'intermédiaire

Intermédiaire promoteur *“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” ; ou*

Intermédiaire sachant *“Toute personne qui, compte tenu des faits et circonstance 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, **saît 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”*

- Définition du contribuable concerné

- 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.

Déclaration des dispositifs transfrontières par les intermédiaires ou les contribuables

- La notion d'intermédiaire vise-t-elle l'entité juridique qui délivre le conseil ou les personnes physiques (doit-on différencier les salariés, les administrateurs, les indépendants) ?
- La notion d'intermédiaire « sachant »:
 - Au sein d'un groupe de société, doit on identifier le « sachant » pour chaque département, chaque entité juridique ou globalement pour l'ensemble du groupe ?
 - L'option pourrait-elle être donnée à une direction fiscale qui n'est pas partie au dispositif de se constituer intermédiaire (le paragraphe 8 du préambule de la directive MDR ainsi que l'exposé des motifs semblent exclure l'existence d'un intermédiaire lorsqu'un contribuable conçoit ou met en œuvre un dispositif en interne) ?
- Qu'est ce qu'un dispositif ?

Plan

- I. Aperçu de DAC 6
 - A. Contenu de la directive
 - B. Statut et points clés de la transposition en France
 - C. Etat des transpositions dans l'UE

- II. Quelques difficultés d'interprétation...
 - A. Les notions d'intermédiaires
 - B. **Les marqueurs : exemples choisis**

Les marqueurs

MARQUEURS POUR
LESQUELS LE CRITÈRE DE
L'AVANTAGE PRINCIPAL
DOIT ÊTRE SATISFAIT

Catégorie A

Marqueurs généraux liés au critère de l'avantage principal

1. DISPOSITIF SOUMIS À UNE CLAUSE DE CONFIDENTIALITÉ
2. DISPOSITIF SOUS HONORAIRES DE RÉSULTATS/GARANTIE
3. DISPOSITIFS COMMERCIALISABLES

Catégorie B

Marqueurs spécifiques liés au critère de l'avantage principal

1. COMMERCE DE PERTES
2. CONVERSION D'UN REVENU EN UN AUTRE MOINDREMENT TAXÉ
3. TRANSACTIONS CIRCULAIRES

Catégorie C

Marqueurs spécifiques liés aux opérations transfrontalières

1. DÉDUCTION DE PAIEMENTS TRANSFRONTIÈRES ENTRE ENTREPRISES ASSOCIÉES ET SOIT :
 - RÉSIDENCE DANS UNE JURIDICTION :
 - c. OÙ LE PAIEMENT EST EXONÉRÉ
 - d. OÙ LE PAIEMENT BÉNÉFICIE D'UN RÉGIME PRÉFÉRENTIEL
 - b.i) QUI NE LÈVE PAS D'IS OU UN IS PRESQUE NUL
 - b.ii) qui figure sur une liste d'Etat non coopératif
 - Absence de résidence dans une juridiction à des fins fiscales
2. Déductions d'amortissements pour un même actif
 3. Multiple allègement transfrontière de la double imposition
 4. Transfert d'actifs d'une valeur transfrontière asymétrique

Catégorie D

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

1. Contournement de la NCD
2. Utilisation d'une chaîne de propriété artificielle à caractère transfrontière dissimulant l'identité des bénéficiaires effectifs

Catégorie E

Marqueurs spécifiques concernant les prix de transfert

1. Utilisation de régimes de protection unilatéraux
2. Transfert entre entreprises associées d'actifs incorporels difficiles à évaluer
3. Transferts de fonctions/risques/actifs au sein d'un groupe emportant une baisse significative du BAII

Le test de l'avantage principal

- Comment interpréter ce test de l'avantage principal ?
 - Le test de l'avantage principal est-il objectif ou subjectif ? i.e., doit-on exclure des dispositifs produisant un avantage fiscal conforme à l'intention du législateur (Allemagne, Pays-Bas, Royaume-Uni) ?
 - Le test de l'avantage fiscal principal se réfère-t-il à un avantage fiscal obtenu dans l'UE uniquement (Chypre) ou vise-t-il aussi les avantages fiscaux obtenus hors de l'UE (Pays-Bas, Royaume-Uni) ?
- En pratique, comment l'appliquer ?
 - Pour déterminer si un dispositif permet d'obtenir un avantage fiscal, doit-on se livrer à une comparaison avec une autre opération ? Ou doit-on apprécier l'avantage fiscal de l'opération par rapport aux autres avantages qu'elle apporte ?
 - Exemple: une entreprise doit co-investir avec une seconde société dans une troisième société. Pour ce faire, elle décide de créer une JV, laquelle est localisée dans un Etat dans lequel il existe plus de souplesse en droit des sociétés et qui dispose d'un réseau étendu de conventions fiscales.
Doit on comparer la création d'une JV et un investissement direct ? Doit-on comparer les conséquences fiscales de la création d'une JV dans l'Etat A plutôt que dans l'Etat B ? [...]

Les Marqueurs « doubles »

- Exemple du marqueur A3

« 3. Un dispositif dont la documentation et/ou la structure sont en grande partie normalisées et qui est à la disposition de plus d'un contribuable concerné sans avoir besoin d'être adapté de façon importante pour être mis en œuvre. »

→ A partir de quand la documentation et/ou la structure sont suffisamment normalisées ?

- Un « concept », e.g. création d'une société de financement, peut-il caractériser « une structure normalisée » ?
- Une fusion, par exemple en régime de faveur, est-elle basée sur une documentation suffisamment normalisée ?

NB : un « dispositif commercialisable » est-il toujours un « dispositif standard » et inversement ?

Les Marqueurs « doubles »

Exemple du B2 « conversion de revenus »

- Marqueur B2 : « Un dispositif qui a pour effet de convertir des revenus en capital, en dons ou en d'autres catégories de recettes qui sont taxées à un niveau inférieur ou ne sont pas taxées. »
- Exemple :
 - Une société A pourrait percevoir un revenu d'une société C. A la place, elle crée une filiale B, qui exercera l'activité génératrice de ces mêmes revenus. B distribuera ses profits à A sous forme de dividendes exonérés. Y-a-t-il dans un tel cas une conversion de revenu ?
- Nécessité d'une transformation d'une catégorie de revenu en une autre : non application au cas de revenus simplement taxés à un taux inférieur ?
- La conversion s'apprécie-t-elle bien par rapport à une situation existante ?

Les Marqueurs « doubles »

Exemple du B3 : Transactions circulaires

- Marqueur B3 : « 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 ont d'autres caractéristiques similaires. »

→ Comment appliquer ce marqueur ? Les transactions suivantes sont elles circulaires:

- Un simple prêt (le principal sera remboursé) ?
- Une augmentation de capital (le capital devrait à terme être remboursé) ?
- Une augmentation de capital (de la société A à la société B) pour financer un prêt (de la société B à la société C) ?
- Un prêt d'actionnaire finançant une distribution de dividendes par la société filiale à son profit ?

Le marqueur simple et double

Catégorie C

Marqueurs spécifiques liés aux opérations transfrontalières

MARQUEURS POUR LESQUELS LE CRITÈRE DE L'AVANTAGE PRINCIPAL DOIT ÊTRE SATISFAIT

1. DÉDUCTION DE PAIEMENTS TRANSFRONTIÈRES ENTRE ENTREPRISES ASSOCIÉES ET SOIT :

- RÉSIDENCE DANS UNE JURIDICTION :
 - c. OÙ LE PAIEMENT EST EXONÉRÉ
 - d. OÙ LE PAIEMENT BÉNÉFICIE D'UN RÉGIME PRÉFÉRENTIEL
 - b.i) QUI NE LÈVE PAS D'IS OU UN IS PRESQUE NUL
 - b.ii) qui figure sur une liste d'Etat non coopératif
- Absence de résidence dans une juridiction à des fins fiscales

- Le marqueur C. 1. a vise les bénéficiaires qui ne sont résidents dans aucune juridiction: quid des sociétés de personnes? Doit-on aller rechercher le régime fiscal applicable aux associés de la société transparente ou s'arrêter au fait qu'elle n'est pas résidente ? Quelle législation applique-t-on pour apprécier la transparence?
- Le marqueur C. 1 b. ii) Etats ou territoires non coopératifs : quelle liste ? : listes domestiques (Espagne, Portugal) ou listes UE et OCDE ? À quelle date : entrée en vigueur de la directive, transposition, paiement, première étape initiée, date de l'obligation déclarative (Royaume-Uni), date de la déclaration (Estonie) ?
- Le marqueur C. 1 b. i), quel est le taux d'imposition minimum requis pour qu'un Etat ne soit pas considéré comme levant un IS presque nul ? E.g., taux nominal (?) inférieur à 1% (Espagne, Pays-Bas, Royaume-Uni, Autriche, Estonie) ou taux supérieurs (Allemagne, Pologne, Portugal) ?

Les Marqueurs « simples »

Exemples du C4

- Marqueur C4 : « Il existe un dispositif qui inclut des transferts d'actifs et où il y a une différence importante dans le montant considéré comme étant payable en contrepartie des actifs dans ces juridictions concernées. »
 - Valeur comptable ou valeur fiscale (Espagne, Royaume-Uni) ?

Merci!
