

**Joëlle Bui**

**Laurent Guiral**

**Marie-Charlotte Mahieu**

Commission Fiscalité

## Agenda

1. DAC 6
2. Actualité jurisprudentielle et réglementaire

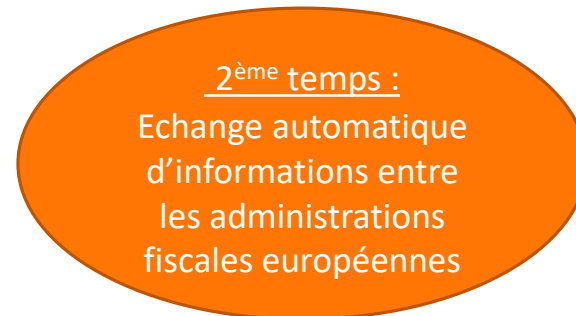
## DAC 6

**Nouveau dispositif de déclaration des dispositifs transfrontières à caractère fiscal potentiellement agressif**

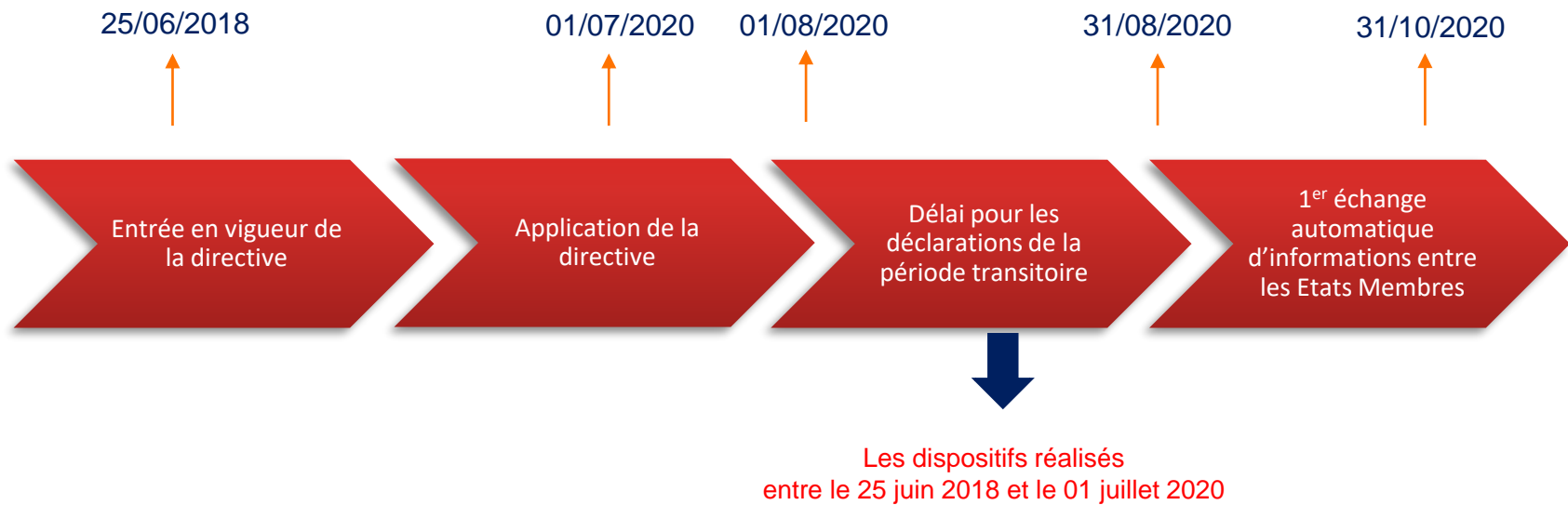
## 1- Présentation de DAC 6

La Directive DAC 6 est une directive européenne qui instaure une obligation de déclaration **de dispositifs transfrontières « potentiellement agressif »**.

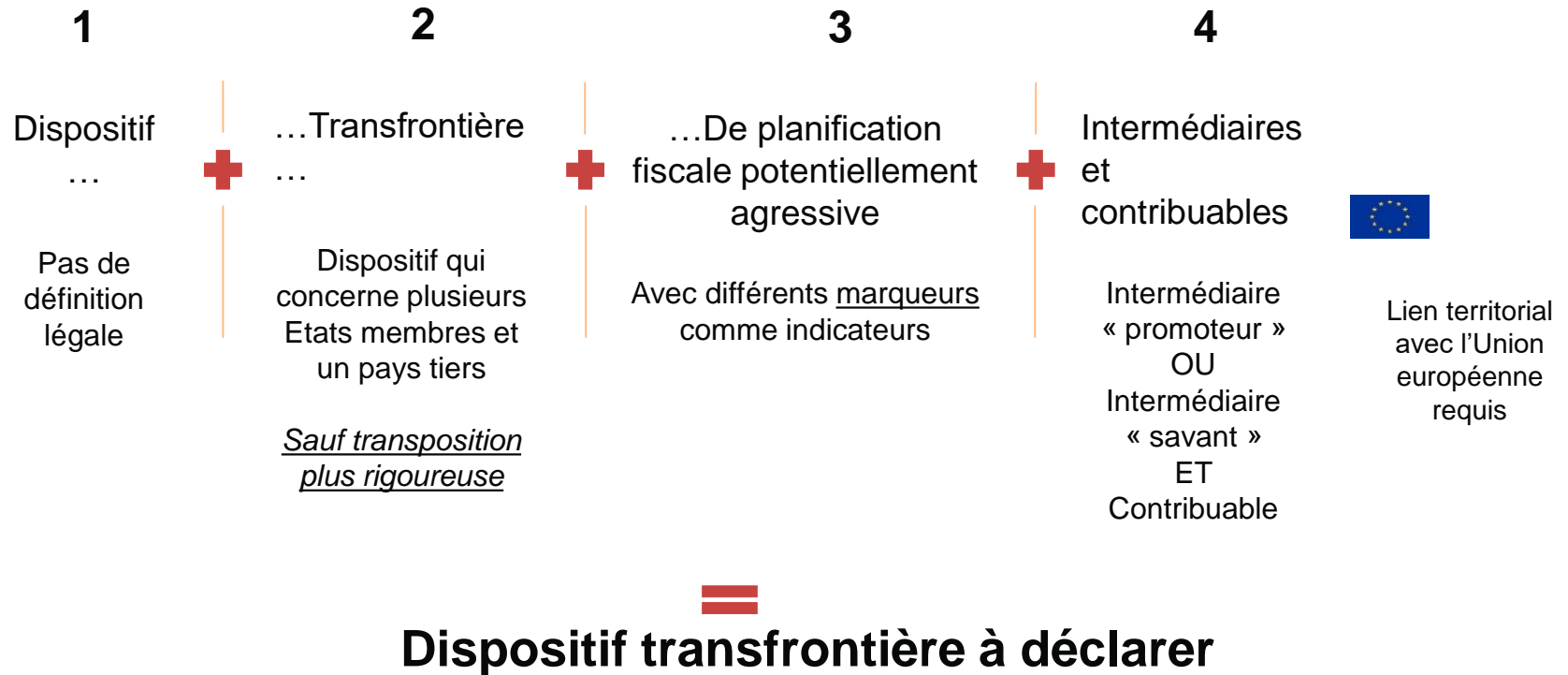
- Transposition dans les droits nationaux avant le 31/12/19
- En France: projet de BOFIP en consultation jusqu'au 02/12/19



# 1- Présentation de DAC 6 : Timing



## 2 – DAC 6 : Les opérations soumises à déclaration



## 2 – DAC 6 : Les opérations soumises à déclaration

Les dispositifs transfrontières, ou plus !

Tous les types de taxes et impôt prélevés par un Etat membre sont concernés, à l'exception, en principe, de :

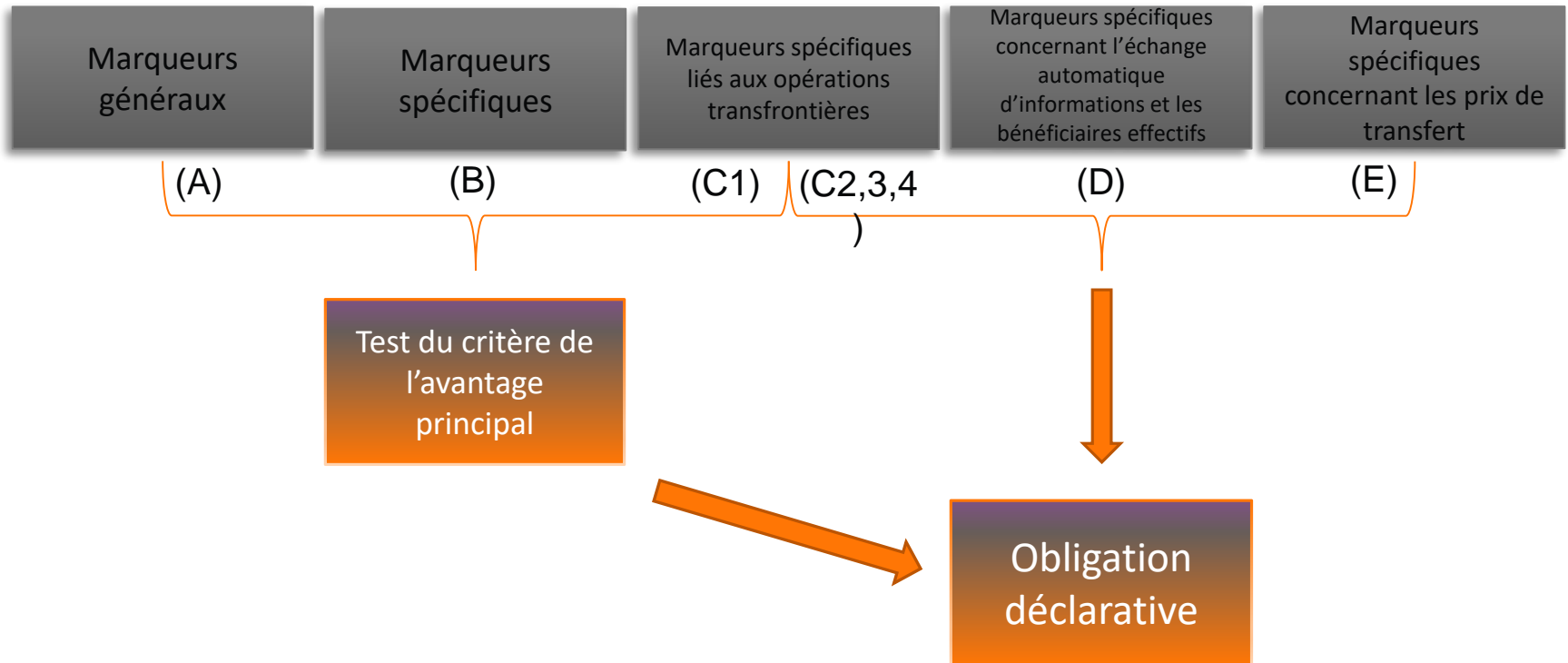
- La TVA
- Les droits de douanes
- Les cotisations sociales obligatoires

MAIS dispositifs concernés différents selon la transposition dans les Etats membres

**En Pologne, en Suède, au Portugal, les dispositifs domestiques sont soumis à déclaration**

**En Allemagne, et au Portugal la TVA peut-être soumise à l'obligation déclarative**

## 2 – DAC 6 : Les opérations soumises à déclaration





## 2 – DAC 6 : Les opérations soumises à déclaration

### Les exemples

#### Dispositif devant être déclaré si son avantage principal ou un de ses avantages principaux est fiscal :

- Dispositif soumis à une clause de confidentialité concernant un avantage fiscal
- **Conversion d'un revenu en un moindrement taxé (ex: capitalisation d'un prêt)**
- Dispositif rémunéré au succès, fees sur un avantage fiscal (honoraires assis sur un montant de crédit d'impôt ou de réduction d'impôt)
- Opération avec des Etats sans fiscalité ou avec une fiscalité très faible (ex: Middle East)
- Opération avec une entité bénéficiant d'allègement fiscaux ou d'exonérations dans son pays (ex : Tax Holidays, zones franches)
- Dispositif incluant des transactions circulaires (interposition de structures)

#### Dispositifs devant être déclarés même en l'absence d'un avantage :

- Transfert ou utilisation de comptes bancaires dans des juridictions non liées par les obligations d'échanges d'informations
- Transfert d'éléments incorporels difficiles à évaluer
- Fusion transfrontière au sein d'un groupe
- Transfert de fonctions/ risques/ actifs au sein d'un groupe entraînant une forte variation du RCAI

### 3 – DAC 6 : Qui doit déclarer ?

#### Obligation pesant en principe sur l'intermédiaire :

- Celui qui conçoit, commercialise ou organise un dispositif transfrontière déclarable et le met à disposition en vue de sa mise en œuvre ou en gère sa mise en œuvre, ou
- Celui qui sait ou est censé savoir qu'il s'est engagé à fournir une aide, une assistance ou des conseils concernant la conception, la commercialisation ou l'organisation d'un dispositif transfrontière

#### Obligation reportée sur le contribuable :

- Lorsque l'intermédiaire est soumis au secret professionnel
- En l'absence d'intermédiaire

Les banques, avocats, commissaires aux comptes, experts comptables, la direction fiscale, peuvent être des personnes soumises à déclaration.

## 4 – DAC 6 : Que faut-il déclarer ?

- Le nom des parties
- Des informations détaillées sur les marqueurs justifiant la déclaration
- Un résumé du contenu du dispositif
- Informations sur les dispositions nationales sur lesquelles s'appuie le dispositif
- La valeur du dispositif

**En France, la déclaration se fera  
sur le site [impots.gouv](https://impots.gouv.fr) !**

## 5 – DAC 6 : Quand faut-il déclarer ?

Délai

**Déclaration dans un délai de 30 jours**

Point de  
départ

**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
- Lendemain du jour de la fourniture de l'aide, de l'assistance ou des conseils

Mise à jour

**Pour l'intermédiaire : rapport de MAJ tous les 3 mois pour les dispositifs commercialisables**

**Pour le contribuable : information annuelle sur l'utilisation faite du dispositif (option pour les Etats)**



# 6 – DAC 6 : Les sanctions

Le montant des sanctions peut varier d'un pays à l'autre et les différences peuvent être importantes !



Jusqu'à 5 000 000€



Jusqu'à 21 000€



Jusqu'à 50 000€



Jusqu'à 500 000€



Jusqu'à 25 000€



Jusqu'à 10 000€

+ possible responsabilité pénale dans certains pays



# Actualités jurisprudentielle et réglementaire

## Déductibilité des charges financières – preuve du taux de marché (prêts intragroupe)

- CE, Avis n° 429426, 429428 du 10 juillet 2019 (SAS) Wheelabrator Group
- Fiches pratiques de la DGFIP

# Avis du CE n°429426 et 429428 du 10 Juillet 2019 - Wheelabrator Group

## Avis du CE n°429426 et 429428 du 10 Juillet 2019



### FAITS ET PROCEDURE

- Le groupe Wheelabrator a acquis le groupe Disa en 2008.
- Post-acquisition, la société française Wheelabrator SAS a repris les titres de la filiale Disa AG au moyen d'un prêt accordé par sa société mère et rémunéré au taux de 7.41% (> au taux de l'article 39-1°-3 du CGI).
- Lors d'un contrôle fiscal de Wheelabrator SAS, l'Administration fiscale a remis en cause la déduction des intérêts excédant le taux de l'article 39-1°-3 du CGI et a considéré que des comparables tirés du marché obligataire n'étaient pas pertinents.
- Pour justifier le taux de 7.41%, Wheelabrator SAS a produit une étude réalisée selon une méthodologie S&P montrant que le taux payé à sa société mère était :
  1. conforme aux taux pratiqués pour des sociétés ayant la même note de crédit (B+);
  2. comparable aux taux pratiqués à l'époque pour des emprunts obligataires de même durée pour des entreprises ayant un profil de risque comparable ou un risque de défaut sensiblement inférieur (données Bloomberg).



## Avis du CE n°429426 et 429428 du 10 Juillet 2019

### ETAT DES LIEUX ET SAISINE DU CE POUR AVIS

- Plusieurs contentieux ont été portés à la connaissance des tribunaux ces dernières années (décisions SNC Siblu, Sté BSA, SAS WB Ambassador, Sté Studialis).
- La plupart des groupes ont fait réaliser des études de taux montrant que celui pratiqué dans leurs opérations internes était comparable à ceux pratiqués sur le marché obligataire, à défaut de pouvoir produire une offre bancaire en bonne et due forme, particulièrement difficile, voire impossible à obtenir.
- Devant la multiplicité des affaires sur ce sujet et face à une administration fiscale qui a toujours nié toute valeur probante aux rendements obligataires considérés comme des produits spéculatifs non-bancaires (CAA Paris, 31/12/2018, SAS WB Ambassador), le TA de Versailles a décidé de porter l'affaire pour avis devant le Conseil d'Etat.
- Question posée : « *pour l'application des dispositions du a du I de l'article 212 du code général des impôts, qui donne la possibilité à entreprise de déroger à la limite prévue par les dispositions du 3° du 1 de l'article 39 du même code, un contribuable est-il fondé à soutenir qu'il peut apporter la preuve de ce que le taux d'intérêt consenti par une société liée n'est pas supérieur à celui qu'il aurait pu obtenir d'établissements ou d'organismes financiers indépendants dans des conditions analogues, en se référant aux taux pratiqués par des sociétés tierces pour des emprunts obligataires* ».

# Avis du CE n°429426 et 429428 du 10 Juillet 2019

## DECISION DU CE

### 1. Consécration de la liberté du mode de preuve

- **Une entreprise a la faculté d'apporter cette preuve par tout moyen:** position qui met fin à des divergences des juges du fond parfois enclins à limiter la liberté du mode de preuve, en exigeant la production d'une offre de prêt contemporaine (TA Montreuil, Sté Studialis, 30/01/2018) tandis que d'autres faisaient d'avantage preuve de souplesse (CAA Paris, SAS WB Ambassador, 31/12/2018).

### 2. Adoption d'une logique « prix de transfert »

- Le CE émet l'avis selon lequel « le taux que l'entreprise emprunteuse aurait pu obtenir d'établissements ou d'organismes financiers indépendants dans des conditions analogues s'entend, pour l'application de ces dispositions, du **taux que de tels établissements ou organismes auraient été susceptibles, compte tenu de ses caractéristiques propres, notamment de son profil de risque, de lui consentir pour un prêt consentant les mêmes caractéristiques dans des conditions de pleine concurrence** ».
- Le terme « dans des conditions de pleine concurrence » est employé pour la 1ère fois dans une décision du CE. Pour interpréter et mettre en œuvre les dispositions de l'article 212 I a du CGI, il a lieu de prendre pour référence les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert.

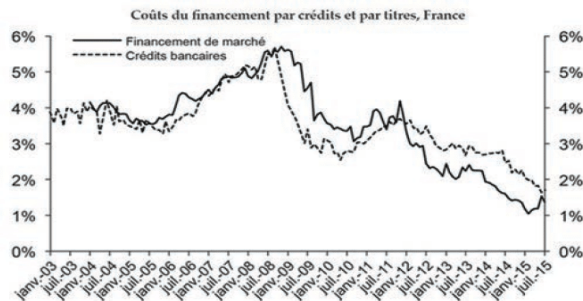
### 3. Des singularités des taux du marché obligataire qui empêchent d'en faire un référentiel dans l'absolu

- Le CE relève une **différence de nature entre un emprunt auprès d'un établissement ou organisme financier et un financement par émission obligataire** et en déduit l'impossibilité pour un contribuable de justifier d'un taux de prêt intragroupe par le taux qu'il aurait été susceptible de servir à des souscripteurs s'il s'était financé par émission obligataire.

## Avis du CE n°429426 et 429428 du 10 Juillet 2019

### DECISION DU CE

### 3. Des singularités des taux du marché obligataire qui empêchent d'en faire un référentiel dans l'absolu (suite)



- Taux moyens bancaires et obligataires sont différents mais on constate qu'ils suivent une tendance commune.
- Approche pertinente si on adopte une approche anti-abus dont l'objectif n'est pas d'obtenir un comparable parfait mais d'éviter des situations clairement anormales.

### 4. MAIS une possibilité « encadrée » de recourir aux taux du marché obligataire qui reste à préciser...

- Le CE précise dans son dernier point qu'une **entreprise peut**, le cas échéant, tenir compte du rendement d'emprunts obligataires émanant d'entreprises (i) se trouvant dans des conditions économiques comparables (ii) lorsque ces emprunts constituent, dans l'hypothèse considérée, **une alternative réaliste à un prêt intragroupe**.
- Réelle ouverture mais deux exigences sans aucune précision
- Ces deux exigences sont directement inspirées des travaux de l'OCDE sur les transactions financières (cf. OCDE, Projet pour commentaires, Actions Beps 8-10, Transactions financières, 3 juillet 2018, §86).
- **A suivre... Une doctrine administrative est en préparation sur le sujet**

# Fiches pratiques de la DGFIP

## Rappel des dispositions applicables - Article 212 I a du CGI

« Les **intérêts** afférents aux sommes laissées ou mises à disposition d'une entreprise par une **entreprise liée** directement ou indirectement au sens du 12 de l'article 39 sont déductibles

- dans la limite de ceux calculés d'après le taux prévu au premier alinéa du 3<sup>o</sup> du 1 de l'article 39
- ou, **s'ils sont supérieurs**, d'après le taux que cette entreprise emprunteuse **aurait pu obtenir d'établissements ou d'organismes financiers indépendants** dans des **conditions analogues** ».

Après la saga jurisprudentielle et dans un contexte de contrôles fiscaux difficiles, la DGFIP consulte les entreprises sur 11 fiches pratiques dont l'objectif est d'expliquer avec des exemples concrets comment la preuve du taux de marché peut être apportée.

Les fiches couvrent les sujets suivants:

- dialectique de la preuve,
- modalités de preuve,
- notion d'indépendance et
- 8 fiches sur la comparabilité (publications d'agences de notation, outils de modélisation du risque crédit, ajustement des comparables, présence de différences multiples et substantielles, garanties apportées par la société emprunteuse, contrat de prêt bancaire à emprunteurs multiples, prêts « miroirs », marché financier obligataire).

# Fiches pratiques de la DGFIP

Quelques points importants relevés dans les fiches:

- ***La preuve apportée a posteriori peut être valablement admise dès lors qu'elle est fondée sur des opérations « réalisées dans des conditions analogues » et partant, suffisamment contemporaines de la transaction analysée***
- ***L'avis d'une banque tierce présenté sous la forme d'une attestation - mais qui ne correspond pas à une transaction effective - n'a pas un caractère suffisamment probant***
- ***Les critères de comparaison à prendre en compte sont tous ceux qui peuvent avoir un impact significatif sur le taux d'intérêt; le risque de crédit de l'emprunteur est un critère essentiel qui doit faire l'objet d'une attention particulière***
- ***Une entreprise peut utiliser les « publications méthodologiques » rendues publiques par les agences de notation pour évaluer son risque de crédit, à condition de respecter plusieurs sous-conditions***
- ***L'appartenance de la filiale dans un groupe (filiale stratégique ou non) et la capacité de « soutien (implicite) » du groupe en cas de difficultés économiques sont des critères qui doivent être pris en compte dans l'évaluation du risque de crédit***
- ***L'administration semble s'opposer à l'usage d'outils de modélisation vendus par les agences de notation (sans ajustements complémentaires)***
- ***Un prêt non assorti d'une garantie conclu auprès d'une banque n'est pas forcément un comparable à un prêt intragroupe non assorti d'une garantie, car une société du groupe pourrait ne pas exiger de garantie malgré le profil de risque de la société emprunteuse***
- ***Le recours aux comparables obligataires serait admis sous certaines conditions (notamment si le financement obligataire est une alternative réaliste et qu'un examen de comparabilité rigoureux a été fait)***