



Par Eric Ginter,
avocat associé,



et Eric Chartier,
avocat associé,
Altitude Avocats

La directive DAC 7 nous concerne tous

Le Conseil de l'Union européenne se prépare à adopter une nouvelle directive relative aux échanges d'informations entre les administrations fiscales qui en élargit substantiellement le champ d'application. Les Etats membres devront avoir adopté les mesures nécessaires pour permettre que ces échanges se concrétisent à partir du 1^{er} janvier 2023.

En 2011, les Etats membres ont adopté une directive relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal¹, dont le champ d'application a progressivement été étendu :

- en 2014, à l'échange automatique d'informations sur les comptes financiers² ;
- en 2015, à l'échange des rescrits fiscaux³ ;
- en 2016, au reporting pays par pays (CBCR)⁴ ;

Celle-ci repose sur le même principe que celles qui l'ont précédée, à savoir favoriser l'échange d'informations entre les administrations fiscales, cet échange apparaissant comme le moyen le plus efficace de lutter contre la fraude fiscale et l'attrition des ressources publiques qui en résulte.

Mais alors que les directives précédentes visaient des domaines relativement restreints, à l'exception des échanges sur les comptes financiers, la DAC 7 est susceptible de concerner un large éventail de contribuables.

Ainsi l'échange d'informations entre les administrations fiscales pourra-t-il désormais porter sur les revenus salariaux, sur ceux des dirigeants d'entreprise, ceux des produits assurances vie, sur les pensions de retraite, les revenus

Les plateformes électroniques devront communiquer à leurs autorités nationales les transactions qu'elles enregistrent, de sorte que ces informations puissent ensuite être échangées avec les autres Etats membres concernés par ces transactions.

- en 2016 aussi, à la lutte contre le blanchiment⁵ ;
 - en 2018, à la planification fiscale agressive⁶.
- Nous en sommes donc à la septième modification de ces directives, d'où son appellation DAC 7.

fonciers ainsi que les royalties, ce qui en élargit considérablement le champ d'application.

Cet échange est en outre étendu aux transactions effectuées à partir de plateformes électroniques.

Celles-ci devront communiquer à leurs autorités nationales les transactions qu'elles enregistrent, quelle que soit la nature de celle-ci, de sorte que ces informations puissent ensuite être échangées avec les autres Etats membres concernés par ces transactions.

A noter que les plateformes créées en dehors de l'Union mais qui opèrent au sein de celle-ci devront s'enregistrer dans un Etat membre de leur choix, auprès duquel elles rapporteront les transactions qu'elles enregistrent.

Dans certains cas, lorsque des accords auront été conclus à cette fin avec des Etats non-membres de l'Union, les plateformes en question pourront remplir leurs obligations déclaratives auprès de l'Etat dans lequel elles sont établies.

On observera que ces accords seront conclus par la Commission elle-même pour le compte de l'Union, ce qui revient à conférer à cette institution des pouvoirs qu'on ne lui connaissait guère dans le domaine fiscal.

Les Etats membres devront introduire dans leur législation nationale des pénalités suffisamment dissuasives pour s'assurer que les plateformes respectent bien les nouvelles obligations qui sont ainsi mises à leur charge.

La directive DAC 7 consacre aussi la possibilité pour les Etats membres d'effectuer des contrôles fiscaux conjoints en autorisant les vérificateurs d'un Etat à intervenir sur le territoire d'un autre Etat dans les mêmes conditions que les vérificateurs de celui-ci et en disposant des mêmes pouvoirs d'investigation.

Le contribuable ayant fait l'objet d'un tel contrôle devra être informé des conclusions de celui-ci dans les 60 jours suivant son achèvement.

La directive tend ainsi à renforcer substantiellement les pouvoirs reconnus aux administrations fiscales. On aurait pu s'attendre à ce que les garanties données aux contribuables soient tout aussi renforcées, ou du moins l'espérer.

Tel n'est pas véritablement le cas.

Ainsi, par exemple, on sait que pour être recevables, les demandes d'information émanant d'une administration fiscale doivent être « vraisemblablement pertinentes » et qu'il n'est pas permis d'aller « à la pêche aux informations ».

Or la directive propose une définition des informations « vraisemblablement pertinentes » relativement tautologiques et qui n'ajoute rien à la jurisprudence rendue par la Cour de Justice à cet égard¹.

En outre, la directive autorise les Etats membres à formuler des demandes d'informations qui concernent « un groupe de contribuables » sans que ceux-ci soient identifiés individuellement, dès lors que ce « groupe » peut être suffisamment caractérisé et que l'Etat requérant peut justifier le bien-fondé de sa requête, ce qui autorise l'usage d'un assez large filet, on en conviendra.

Les informations que s'échangent les Etats sont naturellement couvertes par le secret fiscal et ne peuvent en principe pas être utilisées à d'autres fins que d'établir et de collecter l'impôt (impôt direct et TVA). Toutefois il est possible, sous certaines

conditions, d'employer ces informations à d'autres fins.

Compte tenu de l'ampleur des informations qui seront ainsi échangées, on aurait pu espérer que celle-ci soit encadrée plus rigoureusement.

Or sur ce point, la directive se borne à renvoyer au règlement 2016/79 du Parlement et du Conseil relatif à la protection des données personnelles, dont les Etats membres pourront d'ailleurs limiter la portée dans le champ d'application de la directive DAC 7.

Dans le cadre de la protection de leurs données personnelles,

Dans le cadre de la protection de leurs données personnelles, ceux dont les activités ou les revenus sont susceptibles d'être communiqués aux administrations fiscales devront en être préalablement informés.

ceux dont les activités ou les revenus sont susceptibles d'être communiqués aux administrations fiscales devront en être préalablement informés. Il en sera notamment ainsi des personnes actives sur les plateformes numériques.

Dans l'hypothèse où un Etat ne respecterait pas les obligations que lui impose la directive, notamment au regard de la confidentialité des informations qui lui sont transmises, l'échange de celles-ci pourra être suspendu par l'Etat à la source de ces informations, qui en informera la Commission.

Les Etats membres disposeront d'un an et demi pour mettre en œuvre les dispositions de la DAC 7.

On aurait tort de croire qu'il s'agit là de mesures qui n'auront pas véritablement d'effet.

Sans doute leurs conséquences pratiques ne se manifesteront-elles pas immédiatement mais on voit aujourd'hui que l'administration met en œuvre des contrôles qui trouvent leur source dans la directive de 2014 sur l'échange d'informations sur les comptes financiers.

DAC 7 aura donc bel et bien des conséquences très réelles pour de nombreux contribuables et ceux-ci doivent s'y préparer. ■

1. Soit en anglais, la « Directive on Administrative Cooperation » (DAC), 2011/16 du 15 février 2011.

2. D. 2014/107 du 16/12/2014.

3. D. 2015/3276 du 08/12/2015.

4. D. 2016/881 du 25/05/2016.

5. D. 2016/2258 du 06/12/2016.

6. D. 2018/822 du 25/05/2018.

7. Voir notamment CJUE 16 mai 2017, aff. C-682/15 *Berlioz Investment Fund*.