

Evolutions récentes de la fiscalité des entreprises en Allemagne : quels impacts pour les groupes français ?

Jeudi 6 juin 2019



Sommaire

- I. Actualités en droit de l'Union européenne et droit conventionnel
- II. Aspects juridiques et fiscaux du financement
- III. Les derniers développements relatifs aux restructurations et spécificités liées aux sociétés de personnes
- IV. Perspectives et projets de réforme
- V. Retours d'expérience en matière de contrôle fiscal



I. Actualités en droit de l'Union européenne et droit conventionnel

I. Actualités en droit de l'Union européenne et droit conventionnel

1. Fiscalité immobilière
2. Le sort des déficits
3. Les abandons de créances

I. Actualités en droit de l'Union européenne et droit conventionnel

I.1 Fiscalité immobilière (1/5)

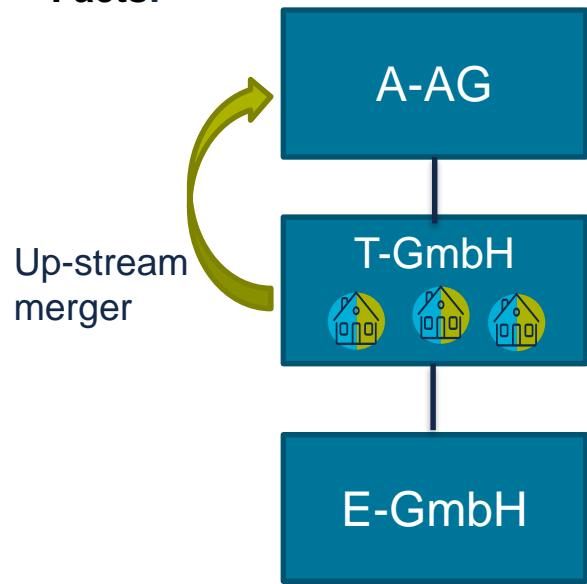
- **Les droits de mutation sur les immeubles – real estate transfer tax (“RETT” – *Grunderwerbsteuer*)**
- Transactions subject to RETT:
 - the acquisition of real estate (asset deal) and any other legal transaction resulting in acquisition of ownership in real estate (e.g. merger, division, contribution);
 - a substantial change in the **partnership** interest of a real estate holding partnership resulting in the transfer of 95% or more (directly and indirectly) of the partnership interest within a 5-year period;
 - the transfer of 95% of the shares in a **real estate corporation** and the transfer of shares in such a company which results in a 95% or more shareholding (directly or indirectly) in such corporation.
- Exemption from RETT for **intra-group reorganisations**:
 - transfers of real estate or shares in partnership or corporation holding real estate;
 - in the course of a merger, division or asset transfer under the Reorganization Tax Act;
 - transfer takes place between a controlling shareholder and one or more controlled companies (i.e. 95% of its shares held directly or indirectly by the controlling shareholder);
 - 95% minimum participation must be held continuously for 5 years prior to and following the transfer.

I. Actualités en droit de l'Union européenne et droit conventionnel

I.1 Fiscalité immobilière (2/5)

- CJUE, 19 December 2018, A Brauerei (C-374/17)
- “Is exemption for intra-group reorganisations from real estate transfer tax a State aid prohibited under Art. 107(1) TFEU?”

Facts:



Procedural history:

- **German Tax Authorities:** merger subject to real estate transfer tax (“RETT” – *Grunderwerbsteuer*); requirement of exemption for intra-group reorganization (five-year holding period following reorganisation) not met.
- **Fiscal Court:** merger not subject to RETT; exemption for intra-group reorganisations applies.
- **Federal Fiscal Court** upon appeal:
 - under domestic law exemption for intra-group reorganizations applies;
 - request for preliminary ruling filed with ECJ (21 June 2017) whether RETT exemption for intra-group reorganizations constitutes prohibited State aid.

I. Actualités en droit de l'Union européenne et droit conventionnel

I.1 Fiscalité immobilière (3/5)

- **Decision of the ECJ (Grand chamber):**
 - The exemption for intra-group reorganisations from RETT is not a “State aid” prohibited under Art. 107(1) TFEU ;
 - Even though that exemption introduces a distinction between undertakings which are in comparable factual and legal situations (**selectivity of the advantage**), [...] ;
 - That distinction is justified since it seeks to avoid double taxation and stems from the nature and general scheme of the system of which it forms part.

I. Actualités en droit de l'Union européenne et droit conventionnel

I.1 Fiscalité immobilière (4/5)

- **La cession de parts de sociétés à prépondérance immobilière par un non-résident**
 - En droit français et selon la convention modèle OCDE, une distinction est réalisée selon la nature des titres cédés :
 - les plus-values de cession de valeurs mobilières sont généralement imposables dans l'État de résidence du cédant ;
 - les plus-values de cession de parts de sociétés à prépondérance immobilière sont en principe imposables dans l'État de situation des biens immobiliers.
- ➔ Jusqu'à la loi du 14 décembre 2018, le droit interne allemand ne réalisait pas de telle distinction. Il ne contenait pas de dispositions permettant l'imposition en Allemagne de plus-values de cession de parts de sociétés à prépondérance immobilière lorsque le cédant était un non-résident. Par conséquent et même si le droit d'imposer était attribué à l'Allemagne en application de la convention fiscale, l'absence de disposition interne faisait échec à une telle imposition.

I. Actualités en droit de l'Union européenne et droit conventionnel

I.1 Fiscalité immobilière (5/5)

- La loi de finances du 14 décembre 2018 a modifié le § 49 de la loi sur l'impôt sur le revenu (*Einkommensteuergesetz* – EStG) et étendu le droit d'imposition de l'Allemagne :
 - **désormais, les non-résidents, personnes physiques et personnes morales, sont imposés sur leurs plus-values de cession de titres de sociétés à prépondérance immobilière ;**
 - conditions :
 - ✓ plus de 50 % de la valeur vénale de la société est fondée directement ou indirectement sur des biens immobiliers situés en Allemagne à un quelconque moment au cours des 365 jours précédant la cession des titres ;
 - ✓ les parts doivent être attribuées au cédant au moment de la cession.
 - ➡ Le lieu du siège de la société et le pourcentage de participation du cédant (si cette dernière est supérieure à 1 %) sont indifférents ;
 - application des principes généraux allemands : en cas de cession de titres de sociétés à prépondérance immobilière réalisée par une société de capitaux étrangère qui, suite à l'analyse de ses caractéristiques, peut être assimilée à une société de capitaux allemande, la plus-value sera exonérée d'IS → pas de réintégration d'une quote-part (*Hinzurechnung*) de 5 % (Cour fédérale des finances, 31 mai 2017).

I. Actualités en droit de l'Union européenne et droit conventionnel

I.2 Le sort des déficits (1/5)

- **Principe**
- Les pertes peuvent être reportées indéfiniment (§ 10d EStG).
- Le report des pertes s'opère dans le cadre de la « taxation minimum » :
 - les déficits qui n'ont pas été déduits sont reportables à hauteur d'un million d'euros ;
 - pour la fraction supérieure à un million d'euros : limitation du report à hauteur de 60 % de la fraction supérieure.

I. Actualités en droit de l'Union européenne et droit conventionnel

I.2 Le sort des déficits (2/5)

- **Le sort des déficits en cas d'acquisition ou de restructuration : § 8c KStG (1/4)**
- Exception au principe général énoncé par le § 10d EStG.
- En cas de cession directe ou indirecte du capital de la société, des droits aux bénéfices ou des droits de vote, à un acquéreur ou un groupe d'acquéreurs, les déficits reportés tombent intégralement en non-valeur en cas de cession de plus de 50 % du capital dans un délai de 5 ans.
 - Jusqu'au 31 décembre 2015, une fraction des pertes proportionnelle au pourcentage de participation transmise tombait en non-valeur en cas de cession de 25 % à 50 % du capital dans un délai de 5 ans. Cette disposition a été abrogée rétroactivement suite à l'arrêt de la Cour fédérale des finances (*Bundesfinanzhof* – BFH) du 29 mars 2017.

I. Actualités en droit de l'Union européenne et droit conventionnel

I.2 Le sort des déficits (3/5)

- **Le sort des déficits en cas d'acquisition ou de restructuration : § 8c KStG (2/4)**
 - Des exceptions au principe de perte automatique des déficits en cas de changement de contrôle ont été progressivement introduites :
 - la clause de groupe ;
 - la clause relative à l'existence de plus-values latentes chez la société déficitaire ;
 - la clause relative au report des pertes conditionné à la continuation de l'activité commerciale ;
 - la clause d'assainissement (à ne pas confondre avec la clause d'assainissement en matière d'abandons de créances).
- ➡ Conservation partielle ou totale du droit au report des pertes.

I. Actualités en droit de l'Union européenne et droit conventionnel

I.2 Le sort des déficits (4/5)

- **Le sort des déficits en cas d'acquisition ou de restructuration : § 8c KStG (3/4)**
- Contexte propre à la clause d'assainissement :
 - depuis 2008, le droit à l'utilisation des pertes reportables en cas de changement d'actionnariat est maintenu dès lors que l'acquisition des titres vise l'assainissement de l'entreprise ;
 - le 26 janvier 2011, la Commission européenne a considéré que le maintien du droit à l'utilisation des pertes constituait une aide d'Etat incompatible avec le marché intérieur. Le législateur a abrogé cette mesure ;
 - le 28 juin 2018, la CJUE a invalidé la décision de la Commission européenne.
➡ **Désormais et sous conditions strictes, en cas d'acquisition d'une participation en vue de l'assainissement de la société, les déficits ne tombent pas en non-valeur. En outre, ces acquisitions de participation réalisées dans le délai de cinq ans ne sont pas prises en considération.**

I. Actualités en droit de l'Union européenne et droit conventionnel

I.2 Le sort des déficits (5/5)

- **Le sort des déficits en cas d'acquisition ou de restructuration : § 8c KStG (4/4)**
- Conditions **cumulatives** d'application de la clause d'assainissement :
 - prise de mesures d'assainissement ;
 - maintien des structures essentielles. Cette condition est satisfaite **lorsque l'une des conditions suivantes** est remplie :
 - ✓ la société reprise applique un accord d'entreprise signé avec le comité d'entreprise contenant des dispositions relatives aux emplois ;
 - ✓ maintien d'une partie de la masse salariale pendant cinq ans ;
 - ✓ apports réalisés par le repreneur ou augmentation de capital : le nouvel actionnaire doit réaliser des apports représentant au moins 25 % de l'actif de la société dans le délai d'un an à compter de l'acquisition de la participation.

I. Actualités en droit de l'Union européenne et droit conventionnel

I.3 Les abandons de créances (1/5)

- **Principes généraux**
- **Deux situations à distinguer :**
 - **prise en considération chez la société bénéficiaire de l'abandon de créance ;**
 - **traitement chez la société qui consent l'abandon de créance.**

I. Actualités en droit de l'Union européenne et droit conventionnel

I.3 Les abandons de créances (2/5)

- **Pour la société bénéficiaire de l'abandon de créance :**
 - en principe, l'abandon de créance constitue un bénéfice imposable à hauteur de la valeur nominale de la créance ;
 - si le créancier qui consent l'abandon de créance est un associé de la société bénéficiaire, l'abandon de créance peut être considéré comme un apport (*Einlage*) dans le cas où la créance est « recouvrable », c'est-à-dire en pratique si sa valeur réelle est égale à sa valeur nominale.
- **Pour la société qui consent l'abandon de créance :**
 - l'abandon de créance est en principe déductible ;
 - si le créancier de la dette liée à l'abandon de créance est un associé de la société bénéficiaire :
 - ✓ l'abandon de créance augmente le prix de revient de la participation dans le cas où la créance est « recouvrable » (valeur réelle = valeur nominale) ;
 - ✓ dans le cas inverse, il s'agit d'une charge déductible sous réserve du test de pleine concurrence.

I. Actualités en droit de l'Union européenne et droit conventionnel

I.3 Les abandons de créances (3/5)

- **Cas particulier de l'abandon de créance par un associé :**
 - si la valeur de la créance est égale à la valeur nominale : il s'agit d'un apport, avec les conséquences qu'il convient d'en tirer, tant pour la société bénéficiaire de l'abandon de créance que celle qui l'a consenti :
 - ✓ société créancière : l'abandon de créance n'est pas déductible ;
 - ✓ société débitrice : l'abandon de créance n'est pas imposable.
 - si la valeur vénale de la créance est inférieure à son nominal :
 - ✓ société créancière : l'abandon de créance est déductible à hauteur de la différence, mais la société créancière doit prouver qu'un tiers aurait également accordé le prêt ou que ce tiers n'aurait pas demandé le remboursement du prêt ;
 - ➡ Application du test de pleine concurrence (*Drittvergleich*).
 - ✓ société débitrice bénéficiaire de l'abandon : l'abandon de créance est imposable à hauteur de ce même montant.

I. Actualités en droit de l'Union européenne et droit conventionnel

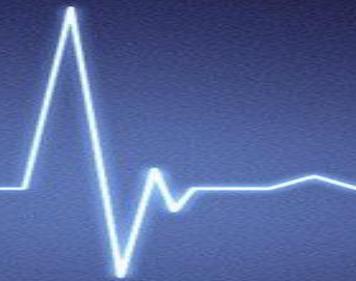
I.3 Les abandons de créances (4/5)

- **Exception aux règles d'imposition ci-dessus : le cas de l'apurement de passif (*Sanierung*) (1/2) :**
 - pendant plus de 80 ans, une exonération légale était accordée à la société qui en bénéficiait en cas d'apurement de passif ;
 - à la suite de l'abrogation de la disposition légale, l'administration fiscale allemande a publié une instruction le 27 mars 2003 dans laquelle elle réaffirmait le principe d'une telle exonération ;
 - dans son arrêt du 28 novembre 2016, la Cour fédérale des finances a jugé que la tolérance administrative constituait une violation du principe de légalité ;
 - la loi du 27 juin 2017 a réintroduit le principe d'une telle exonération dans certaines hypothèses → applicable rétroactivement depuis le 8 février 2017 ;
 - par une lettre de confort du 13 août 2018, la Commission européenne a considéré que la mesure ne constituait pas une aide d'Etat → pas de confirmation formelle ;
 - la loi de finances du 14 décembre 2018 a finalement confirmé l'applicabilité de l'exonération pour les apurements de passif réalisés à compter du 8 février 2017.

I. Actualités en droit de l'Union européenne et droit conventionnel

I.3 Les abandons de créances (5/5)

- **Exception aux règles d'imposition ci-dessus : le cas de l'apurement de passif (*Sanierung*) (2/2) :**
 - apurement de passif : conditions cumulatives :
 - ✓ nécessité et capacité de l'entreprise à l'apurement de passif : la situation ne doit pas être définitivement compromise ;
 - ✓ adéquation de la mesure à l'objectif d'apurement de passif ;
 - ✓ intention du créancier de participer à l'apurement de passif.
 - toutes les pertes fiscales latentes (par exemple les provisions non encore déduites) doivent être dégagées pour imputation avec l'abandon de créances pour apurement de passif (*Hebung stiller Lasten*).
 - conséquence importante : les pertes sont réduites à hauteur du produit tiré de l'apurement de passif.
 - apport des nouvelles dispositions : les charges directement liées au produit tiré de l'apurement de passif ne sont pas déductibles.



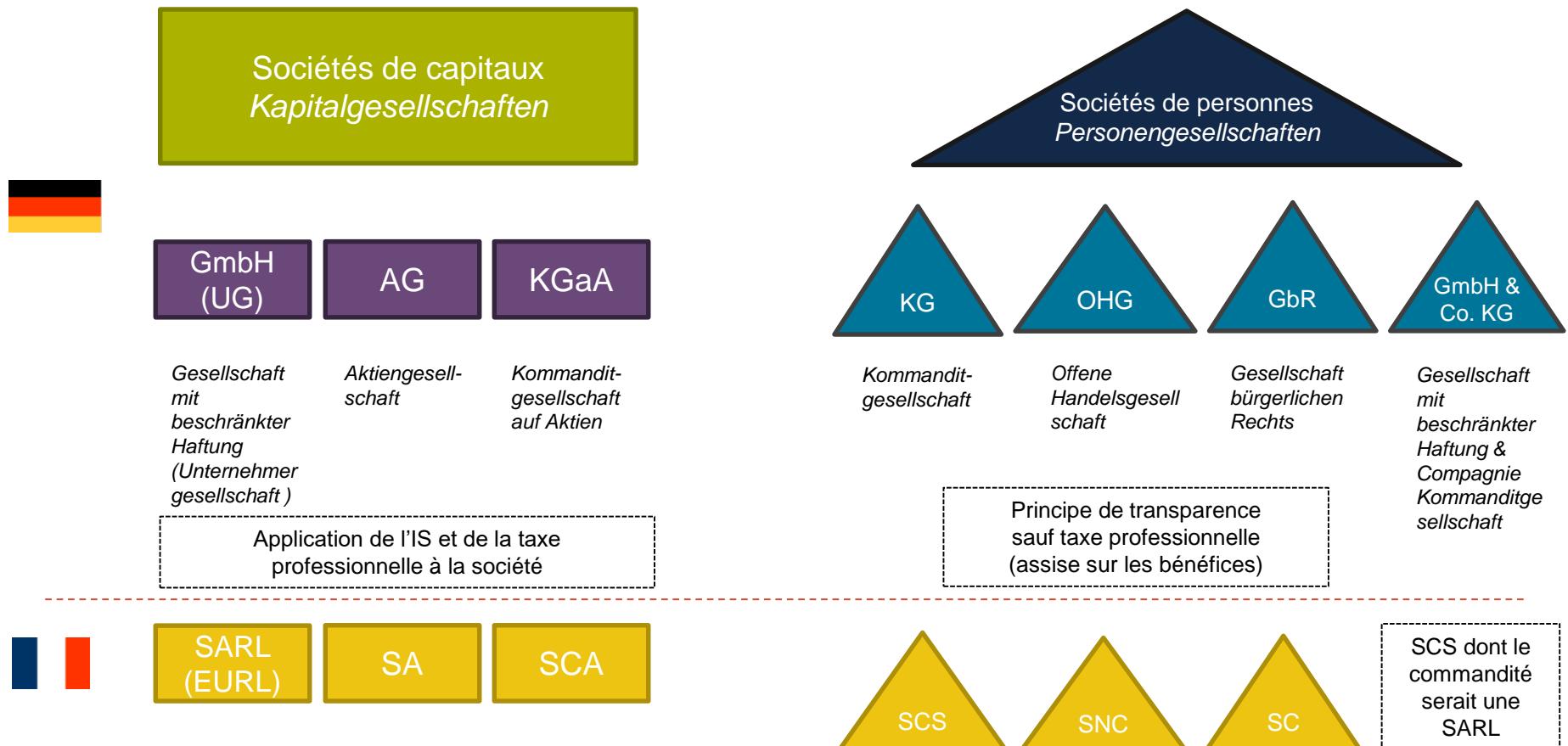
II. Aspects juridiques et fiscaux du financement

II. Aspects juridiques et fiscaux du financement

1. Principes généraux
2. Particularités du cadre juridique allemand
3. Actualités en matière de taux d'intérêt
4. CJUE, 31 mai 2018, Hornbach Baumarkt (aff. C-382/16)

II. Aspects juridiques et fiscaux du financement

II.1 Principes généraux



II. Aspects juridiques et fiscaux du financement

II.2 Particularités du cadre juridique allemand (1/2)

Shareholder loans in a post-MoMiG world

- Background: if a corporation in a crisis requires additional capital, shareholders can either contribute additional equity capital or make debt capital available to the company in the form of a loan (shareholder loan).
- If insolvency nonetheless occurs, equity would be lost, whereas in case of a loan the shareholder could be in the same rank as other insolvency creditors (reducing their insolvency quota).
- Up until 2008, statutory corporate law therefore re-characterized shareholder loans granted in an economic crisis of the corporation as equity (equity substitution) in case of insolvency of the corporation.
- In 2008 MoMiG (Law for the Modernisation of the German Limited Liability Company Law and the Prevention of Misuse) repealed the corporate law provisions on equity substitution and introduced provisions in statutory insolvency law providing for a general subordination of shareholder loans in case of insolvency for corporations and partnerships with no individual as limited partner (e.g. GmbH & Co. KG).

II. Aspects juridiques et fiscaux du financement

II.2 Particularités du cadre juridique allemand (2/2)

Shareholder loans in a post-MoMiG world – tax implications

- In a pre-MoMiG world, costs incurred by a shareholder resulting from equity substituting financing (e.g. non-recoverable shareholder loans, payments made as guarantor) have been treated as additional acquisition costs at the level of the shareholder.
- In 2017 the Federal Fiscal Court decided that following the repeal of the corporate provisions on equity substitution, the costs incurred from equity substituting financing do not qualify as additional acquisition costs for tax purposes anymore.
- The Federal Ministry of Finance promulgated (position of 5 April 2019) that principles of the BFH case law to be applied; the pre-MoMiG principles shall continue to apply for financing granted or qualified as equity substituting as per **27 September 2017**.
- Alternative measures to ensure tax qualification as additional acquisition costs:
 - Payments into the capital reserve of the corporation;
 - Waiver of (non-impaired) amount receivable against the corporation;
 - Subordination of shareholder loan (qualified subordination clause).

II. Aspects juridiques et fiscaux du financement

II.3 Actualités en matière de taux d'intérêt (1/2)

- Intra-group financing needs to be at arm's length.
- Often discussion point in recent tax audits; controversially discussed.
- Very unclear at the moment:
 - Comparability with conditions of banks?
 - Importance of “group recourse”;
 - Acceptance of ratings (“black box”)?
 - Hypothetical pricing process (German Tax Authorities; full transparency assumed);
 - Procedures before German Federal Tax Court are pending.
- Cash Pooling:
 - Functions and risks are to be allocated;
 - German Tax Authorities assume that a non-German cash pool leader carries out routine functions only.

II. Aspects juridiques et fiscaux du financement

II.3 Actualités en matière de taux d'intérêt (2/2)

- Written documentation/contracts.
- Interest barrier rules regarding interest expenses on external and internal debt.
- Even if interest barrier rules are met, interest expenses are only 75% deductible for trade tax purposes.
- Guarantee by parent company:
 - Fees controversially discussed (inbound vs. outbound);
 - No fees if subsidiary does not have sufficient equity;
 - Acceptance if in access of “group recourse” (e.g. active support regarding borrowing);
 - Calculation complex/open.

II. Aspects juridiques et fiscaux du financement

II.4 CJUE, 31 mai 2018, Hornbach Baumarkt (aff. C-382/16) (1/2)

– **Facts:**

- Hornbach-Baumarkt AG (“Hornbach”), a public limited company established in Germany, operates do-it-yourself (DIY) and building materials shops across the EU.
- Hornbach held an indirect shareholding of 100% in two companies established in the Netherlands (“the foreign group companies”).
- The foreign group companies had negative equity capital and required bank loans in order to continue their business operations.
- The bank made the granting of the loans contingent on the provision of comfort letters containing a guarantee statement from Hornbach to:
 - ✓ refrain from divesting of or changing its shareholding in the foreign group companies; and
 - ✓ sufficiently fund the foreign group companies.
- Hornbach provided those comfort letters gratuitously.
- Taking the view that unrelated third parties would agree on remuneration in exchange for granting the guarantees, the Tax Office decided that the income of Hornbach had to be increased by an amount corresponding to the presumed amount of the remuneration for the guarantees granted (Sec. 1 (1) sentence 1 Foreign Tax Act - AStG).

II. Aspects juridiques et fiscaux du financement

II.4 CJUE, 31 mai 2018, Hornbach Baumarkt (aff. C-382/16) (2/2)

- **Decision of ECJ:** “*Sec. 1 (1) sentence 1 Foreign Tax Act does not go beyond what is necessary to achieve the objective it pursues, provided that the authorities responsible for the enforcement of that legislation afford the resident taxpayer the opportunity to prove that the terms were agreed on for commercial reasons which could result from its status as a shareholder in the non-resident company.*”
- Scope of escape clause (“proof of commercial reasons”) unclear.
- Positions in German tax literature:
 - All commercial reasons sufficient (i.e. all non-tax reasons);
 - Scope limited to restructuring measures for ailing enterprises.
- Position of German Tax Authorities (statement 6 December 2018): Hornbach only applicable to **restructuring measures** aimed at avoiding over-indebtedness or insolvency and ensuring the continued existence of the related party or group of companies.



III. Les derniers développements relatifs aux restructurations et spécificités liées aux sociétés de personnes

III. Restructuration et sociétés de personnes

1. Principes généraux
2. Caractéristiques de l'actif particulier d'exploitation
3. Transformation d'une société de personnes en neutralité fiscale

III. Restructuration et sociétés de personnes

III.1 Principes généraux

- Restructuring corporation into partnership:
 - Merger;
 - Change of legal form.
- Restructuring partnership into corporation:
 - Merger;
 - Change of legal form;
 - Accrual to single remaining partner (*Anwachsung*).
- Transfer of a partnership interest into a corporation.
- Transfer of business unit/branch/qualified participation into a partnership.

III. Restructuration et sociétés de personnes

III.2 Caractéristiques de l'actif particulier d'exploitation

- **Special operating assets** (*Sonderbetriebsvermögen*) can only occur in partnerships. Special operating assets include assets that a co-entrepreneur transfers to the partnership for its operation (*Special Operating Assets I*). The assets belong solely to the partner under civil law and do not fall under the joint ownership of the partnership. For income tax purposes, the special operating assets are treated as business assets and not as private assets.

Example: A is a shareholder of a general partnership (OHG) and owner of a property. He makes the property available to the OHG as storage property.

- Special operating assets also include assets which, although not directly transferred to the company for use, are to be used to establish or strengthen the shareholder's participation (*Special Operating Assets II*).

Example: participation of the shareholder of a KG in the general partner GmbH (GmbH & Co. KG).

III. Restructuration et sociétés de personnes

III.3 Transformation d'une société de personnes en neutralité fiscale

	Transfer into corporation	Transfer into partnership
Transfer of a qualified asset	partnership interest (including all special operating assets)	<ul style="list-style-type: none"> separate business unit/branch (sufficient if assets become special operating assets) partnership interest 100% shares of a corporation
Consideration	issuance of new shares	increase in partnership interest
Holding period	7 year holding period applies regarding <ul style="list-style-type: none"> the shares received by transferor as consideration for the contribution if contribution was effected below market value 	7 year holding period applies regarding <ul style="list-style-type: none"> shares in a corporation that have been contributed by a non-corporate shareholder if contribution was effected below market value
Retroactive taxation	capital gains included in contributed assets will be taxed retroactively on a <i>pro rata temporis</i> basis	capital gains included in contributed shares will be taxed retroactively on a <i>pro rata temporis</i> basis
Reporting requirement	<ul style="list-style-type: none"> if holding period applies annual reporting and documentation per 31 May required. non-compliance triggers retroactive taxation (!) 	

Your World First

C'M'S'
Law.Tax



IV. Perspectives et projets de réforme

IV. Perspectives et projets de réforme

1. Projet de réforme relatif aux droits de mutation sur les immeubles
2. Projet de transposition de la directive 2018/822
3. Projet de transposition de la « directive ATAD »

IV. Perspectives et projets de réforme

IV.1 Projet de réforme relatif aux droits de mutation sur les immeubles

- Le projet de loi du 8 mai 2019 vise à étendre le champ d'application des droits de mutation sur les immeubles (RETT – *Grunderwerbsteuer*) :
 - **le seuil de 95 % serait abaissé à 90 %, tant pour les sociétés de capitaux que les sociétés de personnes.**
 - ➡ Les droits de mutation seraient dus dès l'acquisition de 90 % ou plus des parts de la société ;
 - **les règles applicables aux sociétés de capitaux seraient alignées sur celles des sociétés de personnes.**
 - ➡ Le transfert de 90 % ou plus des parts à de nouveaux associés constitués sous la forme de sociétés de capitaux serait ainsi imposé ;
 - **la durée de détention obligatoire de cinq ans serait élevée à dix ans.**
 - ➡ Le cédant devrait conserver le bien pendant dix ans en cas de détention de plus de 10 % pour bénéficier d'une exonération des droits de mutation.
 - ➡ Un changement d'actionnaires à hauteur de 90 % (au moins) sur une période de dix ans entraînerait l'application des droits de mutation.

IV. Perspectives et projets de réforme

IV.2 Projet de transposition de la directive 2018/822 (1/3)

- Directive 2018/822 sur les obligations des intermédiaires fiscaux et la déclaration de dispositifs transfrontières adoptée le 25 mai 2018 (« DAC 6 »).
 - Principe :
 - ✓ déclaration par les intermédiaires fiscaux de dispositifs transfrontières potentiellement agressifs, c'est-à-dire lorsqu'ils présentent des « marqueurs » ;
 - ✓ échange d'informations entre les Etats membres.
 - Objectif : identification des « vides » législatifs et/ou des distorsions d'interprétation de dispositions grâce à l'obtention d'informations.
 - Contenu de la déclaration, notamment :
 - ✓ l'identification des intermédiaires et des contribuables concernés ;
 - ✓ le résumé du dispositif ;
 - ✓ la date à laquelle la première étape de la mise en œuvre du dispositif a été accomplie ou sera accomplie ;
 - ✓ les informations sur les régimes nationaux sur lequel le dispositif est basé ;
 - ✓ la valeur (i.e. estimation de l'avantage fiscal) du dispositif transfrontière.

IV. Perspectives et projets de réforme

IV.2 Projet de transposition de la directive 2018/822 (2/3)

- Le gouvernement allemand a présenté un premier projet interne de transposition le 30 janvier 2019 qui n'a pas été rendu public. Les principaux éléments sont les suivants :
 - vaste champ d'application matériel :
 - ✓ marqueurs pour les dispositifs transfrontières : reprise de la directive ;
 - ✓ concerne tous les impôts à l'exception notable de la TVA et des droits de douane ;
 - ➡ Vise donc l'IR, l'IS, la taxe professionnelle, les droits de mutation sur les immeubles ainsi que les droits de donation/succession.
 - ✓ obligation de déclaration étendue aux dispositifs internes ;
 - champ d'application temporel :
 - ✓ application à partir du 1^{er} juillet 2020 mais devra être déclarée une opération :
 - effectuée avant le 1^{er} juillet 2020 ;
 - dont la première étape de sa mise en œuvre aura été réalisée à compter du 25 juin 2018 ;
 - et qui satisfait aux marqueurs.

IV. Perspectives et projets de réforme

IV.2 Projet de transposition de la directive 2018/822 (3/3)

- Le gouvernement allemand a présenté un premier projet interne de transposition le 30 janvier 2019 qui n'a pas été rendu public. Les principaux éléments sont les suivants :
 - champ d'application personnel :
 - ✓ l'obligation repose prioritairement sur l'intermédiaire, notamment le conseil fiscal, l'avocat, le commissaire aux comptes et l'établissement financier.
 - ✓ à titre subsidiaire, l'obligation est transférée au contribuable.
 - procédure :
 - ✓ déclaration dans un délai de 30 jours débutant le lendemain :
 - de la mise à disposition ;
 - du jour où le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration est prêt à être mis en œuvre ; ou
 - de la mise en œuvre de la première étape du dispositif.
 - ✓ enregistrement sur un répertoire central sécurisé européen à la disposition des Etats membres.
 - sanction en cas de non-respect : amende maximum de 25 000 euros.

IV. Perspectives et projets de réforme

IV.3 Projet de transposition de la « directive ATAD »

- À ce jour, il n'existe qu'un projet interne (non public) au ministère fédéral des Finances :
 - les modifications importantes seraient les suivantes :
 - ✓ nouvelle définition de la notion de contrôle : le contrôle n'est présumé que si un contribuable, seul ou conjointement avec des parties liées, détient plus de 50 % des droits de vote ou du capital souscrit.
 - ✓ la loi serait aussi applicable lorsqu'il existe seulement un établissement stable en Allemagne auquel la participation est attribuée.
 - restent à ce jour incertaines les évolutions suivantes :
 - ✓ une éventuelle baisse du taux d'imposition minimum de 25 % à 15 % ;
 - ✓ la possibilité de compenser les excédents éventuels (*Anrechnungsüberhänge*) avec la taxe professionnelle.

V. Retours d'expérience en matière de contrôle fiscal

V. Retours d'expérience en matière de contrôle fiscal

1. Régularisations
2. Contrôles conjoints
3. Prix de transfert
4. Pénal – fiscal
5. Abus de droit

Questions



CMS Francis Lefebvre Avocats, entité opérant sous la forme d'une société d'exercice libéral à forme anonyme (S.E.L.A.F.A.), est membre du groupement européen d'intérêt économique CMS Legal Services EEIG (CMS EEIG), qui coordonne un ensemble de cabinets d'avocats indépendants. CMS EEIG n'assure aucun service auprès de la clientèle. Seuls les cabinets d'avocats membres offrent des prestations de services dans leurs ressorts géographiques respectifs. CMS EEIG et chacun des cabinets d'avocats qui en est membre, sont des entités juridiques distinctes dont aucune n'a autorité pour engager les autres. CMS EEIG et chacun des cabinets d'avocats membres sont responsables de leurs propres actes ou manquements et non de ceux des autres membres du groupement. L'utilisation de la marque « CMS » et du terme « cabinet » désigne certains ou la totalité des cabinets d'avocats membres, ou encore leurs bureaux. Consulter le site Internet cms.law/fl pour obtenir des informations complémentaires.

Implantations CMS : Aberdeen, Alger, Amsterdam, Anvers, Barcelone, Belgrade, Berlin, Bogota, Bratislava, Bristol, Bruxelles, Bucarest, Budapest, Casablanca, Cologne, Dubaï, Düsseldorf, Edimbourg, Francfort, Funchal, Genève, Glasgow, Hambourg, Hong Kong, Istanbul, Kiev, Leipzig, Lima, Lisbonne, Ljubljana, Londres, Luanda, Luxembourg, Lyon, Madrid, Manchester, Mexico, Milan, Monaco, Moscou, Munich, Muscat, Paris, Pékin, Podgorica, Poznań, Prague, Reading, Rio de Janeiro, Riyad, Rome, Santiago du Chili, Sarajevo, Séville, Shanghai, Sheffield, Singapour, Skopje, Sofia, Strasbourg, Stuttgart, Tirana, Utrecht, Varsovie, Vienne, Zagreb et Zurich.

cms.law/fl
