

Coopération en matière fiscale

- Retour d'expérience sur la première année de la directive DAC6
- Projets de directive ATAD3 et DAC7

David CHRETIEN - Alexis MARTIN

Avocats associés, Mazars société d'avocats

21 Juin 2022



Sommaire

1. DAC6 – 1 an de régime de croisière: Quel retour d'expérience ?
2. Perspectives sur les obligations DAC6 avec les nouveaux dispositifs de lutte contre l'évasion fiscale (ATAD3, DAC7)

Section 1

DAC6 – 1 an de régime de croisière: Quel retour d'expérience ?

DAC6 – Retour d'expérience

Qu'est ce que la 6^e Directive sur la Coopération Administrative ?

Dispositif...

Accord, mécanisme, transaction...
Constitution, acquisition d'une personne morale
Souscription d'un instrument financier

...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...

Les 'Marqueurs Fiscaux'

A	B	C	D	E
Marqueurs généraux	Marqueurs spécifiques liés à l'avantage principal	Marqueurs spécifiques liés aux opérations transfrontalières	Marqueurs liés à la réglementation de transparence et KYC fisca	Marqueurs spécifiques liés aux prix de transfert
+	+	+		
Critère de l'avantage principal			Pas de critère de l'avantage principal	



Obligation de déclarer le dispositif transfrontière auprès de l'administration fiscale

...faisant intervenir des intermédiaires et contribuables

Intermédiaire « promoteur »

OU

Intermédiaire « sachant »

ET

Contribuable



Lien territorial avec l'Union européenne requis

DAC6 – Retour d'expérience

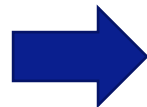
Quelle rétrospective sur l'organisation de processus DAC6 ? (1/2)

- Des difficultés pratiques pour les entreprises:

- Lenteur dans la prise en main des problématiques DAC6



Période rétroactive,
depuis juin 2018
Obligation déclarative
spéciale



Régime de croisière
Obligation déclarative
depuis le 1^{er} janvier
2021



Appréhension tardive des problématiques DAC6 par les entreprises qui, pour la majorité, ont commencé à mettre en place des processus d'analyse et de suivi qu'à compter du 2nd trimestre 2019

- Difficulté dans les processus de gestion des problématiques DAC6 : impact des choix de gestion



Gestion
interne

- Nécessité de former les équipes opérationnelles à la **détection des dispositifs** susceptibles d'être concernés par DAC6
- Nécessité d'avoir un processus interne de suivi des dispositifs réalisés
- Nécessité d'avoir une équipe interne de fiscalistes en mesure d'analyser les schémas concernés



Gestion
externalisée

- Coûts liés à l'externalisation
- Nécessité d'un processus fluide et efficace d'échanges entre les équipes opérationnelles et les équipes DAC6 externalisées



Situation
pratique
fréquente

- Entreprises non pourvues de département fiscal pour l'essentiel
- Ont considéré que l'obligation reposait pour l'essentiel sur les conseils de l'entreprise

DAC6 – Retour d'expérience

Quelle rétrospective sur l'organisation de processus DAC6 ? (2/2)

Autre difficultés rencontrées

➤ Difficultés dans la remontée des informations et leur traitement

➤ Les intervenants impliqués dans les processus DAC6 ont de grandes difficultés à appréhender les informations nécessaires à l'analyse des transactions et à **identifier les transactions et les flux qui rentrent dans le périmètre de la réglementation**. Par ailleurs, il est fréquent que les processus mis en place ne permettent un échange fluide et efficace entre les différents intervenants (i.e. opérationnels, fiscalistes, etc.) du processus mis en place.

➤ Difficultés dans l'analyse et l'interprétation devant être retenue

➤ Sur la base des textes applicables, les intervenants sont souvent confrontés à des difficultés quant à l'application de la réglementation DAC6 : **identification de la personne considérée comme intermédiaire, appréhension des marqueurs et en conséquence qualification à tort des dispositifs comme déclarables/non déclarables, etc...**

➤ Respect des délais de déclaration, déclarations incomplètes, etc...

DAC6 – Retour d'expérience

Quelle cohérence internationale dans l'application des Marqueurs Fiscaux ?

Absence
d'interprétation
uniformisée des
marqueurs



- Exemple de difficulté d'appréciation du marqueur D 1 d) : une société luxembourgeoise, dont le conseil est français, acquiert un actif localisé dans **une juridiction hors-Norme Commune de Déclaration (NCD)**. La société va verser de l'argent depuis son compte bancaire luxembourgeois sur un compte bancaire ouvert dans cette juridiction.
 - Question se pose de l'application du marqueur D1 d) qui vise : « *le transfert ou la conversion d'une institution financière, d'un compte financier ou des actifs qui s'y trouvent en institution financière, en compte financier ou en actifs qui ne sont pas à déclarer en vertu de l'échange automatique d'informations sur les comptes*

Interprétation de l'administration française

- Exemple donné par l'administration d'une personne physique détenant un compte de dépôt dans une juridiction CRS qui utilise les avoirs détenus sur ce compte pour acquérir un immeuble dans une juridiction ne respectant pas les obligations CRS.
- Selon l'administration, les **caractéristiques du marqueur D 1d) sont réunies** dès lors que le compte financier est converti en actif qui n'est pas à déclarer selon la NCD, de surcroît dans une juridiction qui n'échange pas de renseignements à des fins fiscales.

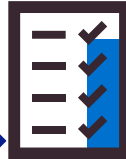
Interprétation au Luxembourg

- **Pas de publication d'instruction** par l'administration fiscale luxembourgeoise mais quelques indications sont apportées par les associations de fonds d'investissement et de banques :
 - Documentation de l'ALFI (association des fonds d'investissement luxembourgeois): seules les hypothèses dans lesquelles une entité financière subit un changement de statut la conduisant à être requalifiée en une institution financière non soumise aux obligations déclaratives sont concernées.
 - Documentation de l'ABBL (Association des Banques et Banquiers): ce marqueur ne devrait concerner que des situations dans lesquelles la conversion de comptes ou d'actifs est réalisée au sein d'une même juridiction.

DAC6 – Retour d'expérience

DAC6 , quelle volumétrie déclarative à date ?

Peu de
déclarations
réalisées



Presqu'un an après l'ouverture du service de déclaration DAC6, il ressort que les entreprises et les cabinets de conseil ont procédé à **peu de déclarations**. Il ressort de notre expérience que les déclarations ont **principalement été réalisées sur la base des marqueurs suivants** :

- **Marqueur B2** : « *Conversion des revenus en capital/autres catégories de revenus bénéficiant d'un traitement fiscal plus favorable* »
 - Principalement rencontré dans des schémas interposant une holding intermédiaire entre la société acquéreuse et la société cible
 - Sujet à des discussions importantes car il nécessite de (i) démontrer la conversion de revenus en d'autres catégories moins taxés et (ii) remplir le test de l'avantage principal

- **Marqueur E3** : « *Transfert de fonctions et/ou de risques et/ou d'actifs entre entreprises associées entraînant une diminution importante de bénéfices (50 %)* »
 - Marqueur souvent caractérisé dans le cadre d'opérations dans lesquelles des sociétés françaises cèdent leur activité à des sociétés étrangères (société mère, société sœur, etc.) puis font l'objet d'une liquidation
 - Discussions autour de ce marqueur liées à la caractérisation d'une diminution d'au moins 50% du bénéfice annuel avec des divergences d'interprétation selon les pays

DAC6 – Retour d'expérience

Dans quelles circonstances, la directive DAC6 est elle la plus sensible ? (1/2)

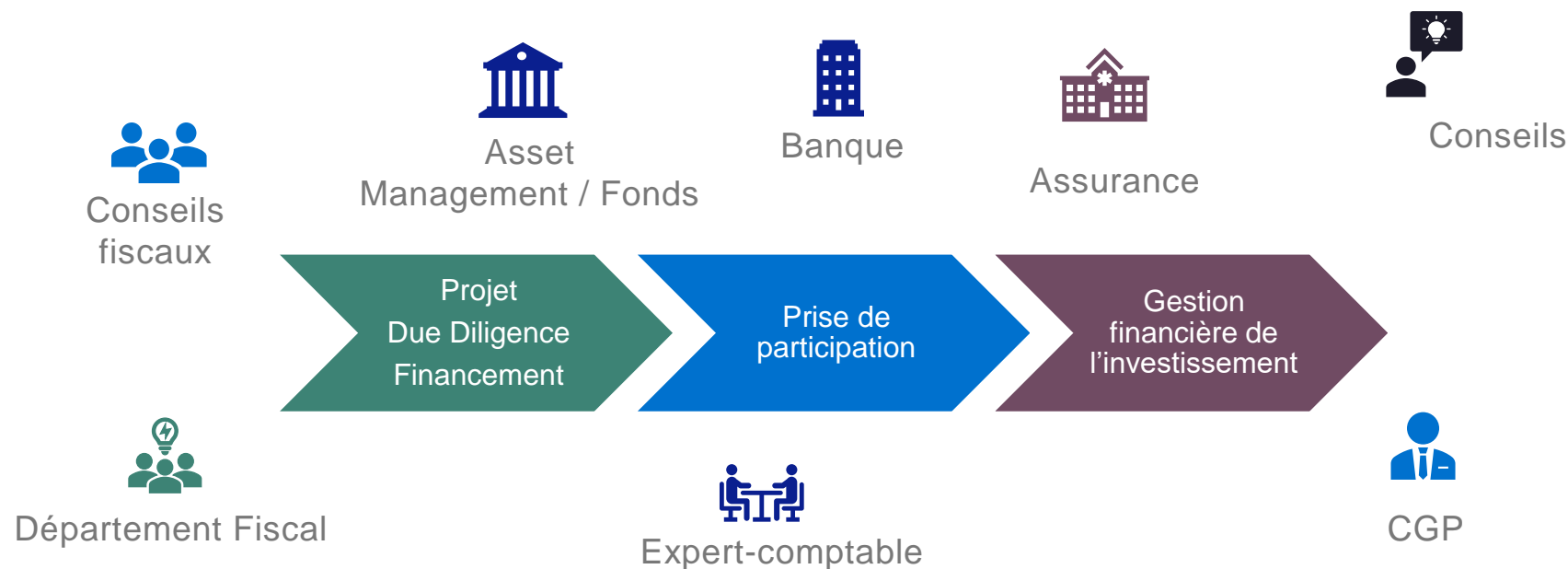


Un cumul des enjeux DAC6, particulièrement sensible dans les projets d'acquisition ou de réorganisation

- **Banque, Fonds d'investissement, Assurance:** intermédiaires avec un rôle-pivot dans la mise en œuvre de DAC6
- **Cibles industrielles, commerciales, immobilières:** enjeu de conformité à DAC6

DAC6 – Retour d'expérience

Dans quelles circonstances, la directive DAC6 est elle la plus sensible ? (2/2)



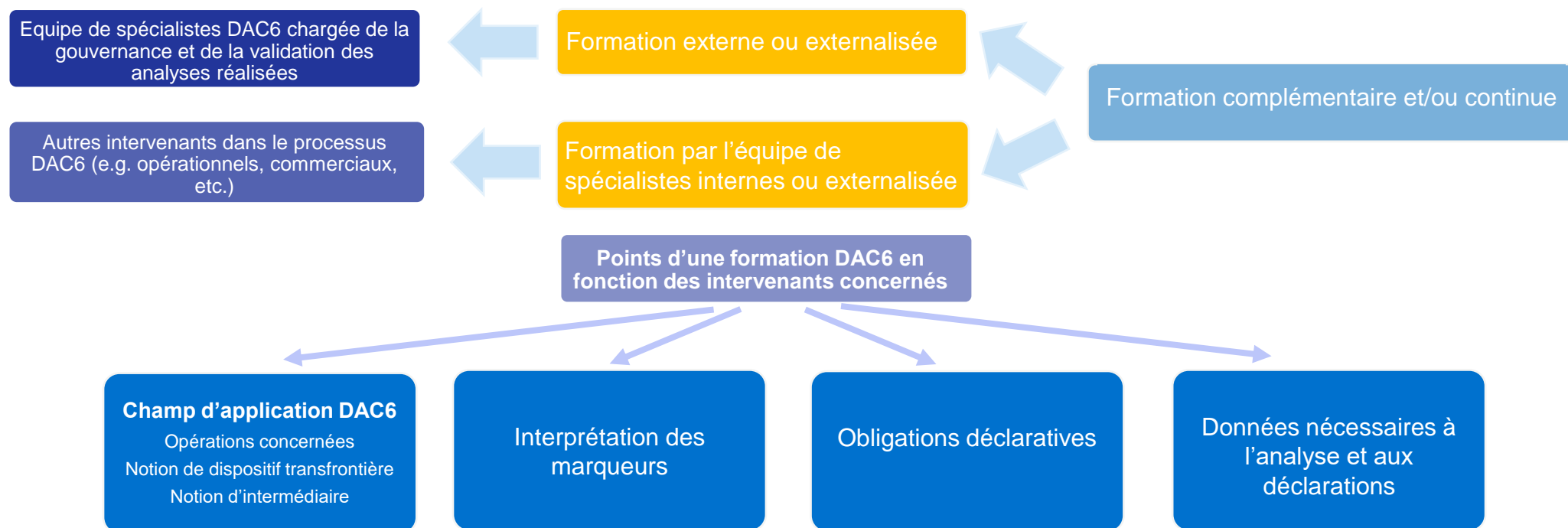
En raison de la multiplicité des intermédiaires-DAC6, opportunité de **définir**, dès le début d'un projet, **des règles d'identification et de simplification** du processus DAC6

Gérer le secret professionnel - Gestion des flux d'informations – Rationalisation du process de reporting DAC6

DAC6 – Retour d'expérience

DAC6 : L'utilité d'une formation appropriée des équipes

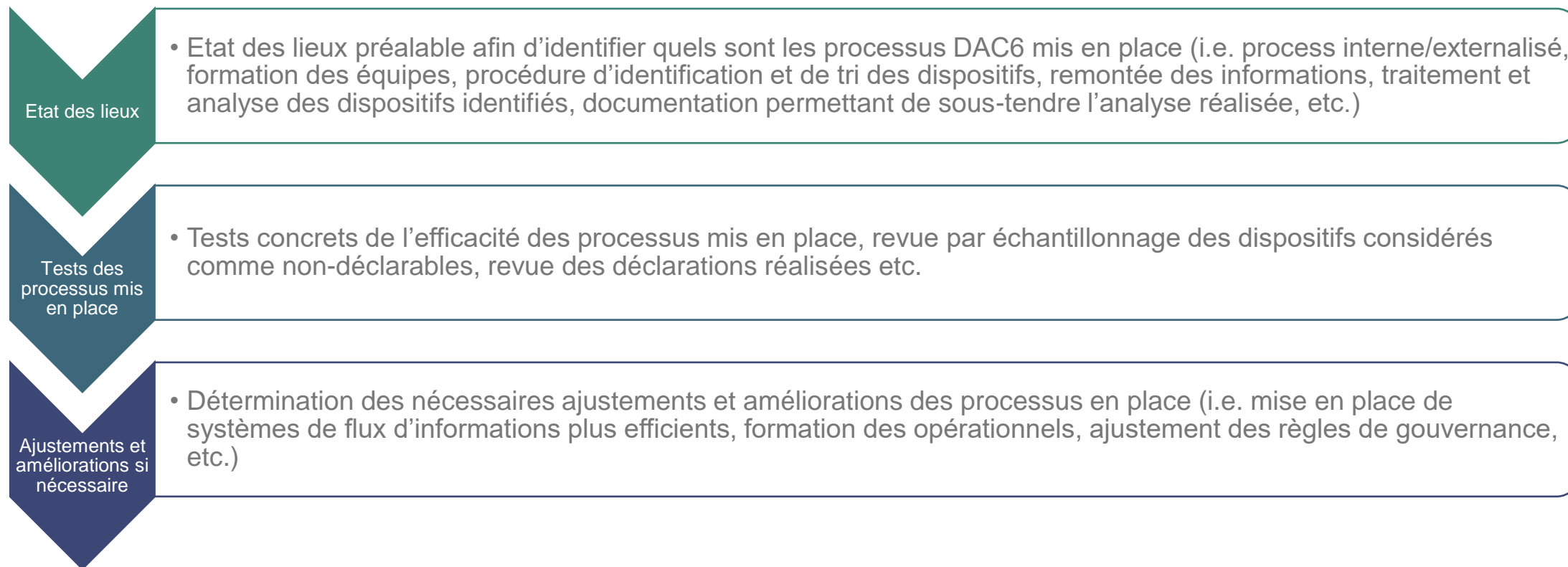
- L'un des piliers du bon fonctionnement des processus DAC6 tient à une formation appropriée des équipes réalisée en amont et de façon continue.
- A cet égard, le niveau et le contenu des formations doivent être conçus avec attention afin de permettre aux différents intervenants d'appréhender tous les concepts et les informations qui sont nécessaires pour remplir les rôles qui leur sont attribués dans le processus DAC6 de l'entreprise :



DAC6 – Retour d'expérience

DAC6 : Une nécessaire revue des processus DAC6 – De l'utilité d'un diagnostic

- Après une première phase de « run », nombre d'entreprises ont réalisé ou fait réaliser un diagnostic de leur processus DAC6 afin d'identifier les nécessaires ajustements, améliorations et formations complémentaires. Ce diagnostic nécessite de passer par les étapes suivantes:



DAC6 – Retour d'expérience

DAC6, quels enjeux et solutions ?

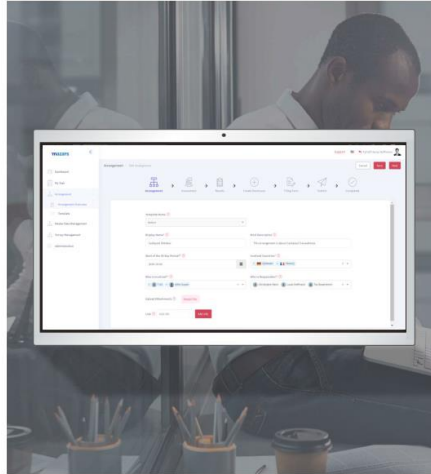
- Processus en mis en place – Interne ou externalisé/Mandat avec ou sans outil

DAC6 Platform – The smart DAC6 solution
DAC6 Platform setup

Our Software as a Service (SaaS) solution offers support for business analysis and enables cross-process collaboration.

Overview DAC6 Platform

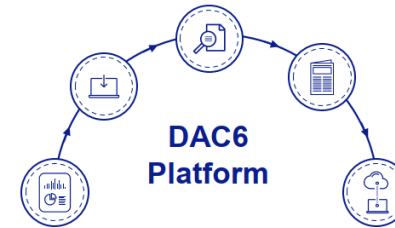
- Simple **process-oriented** and **collaborative** work
- Uniform and consistent cross-border reporting and documentation
- Simple evaluation of a transaction using freely adaptable questionnaires
- Effective authorization & synchronization concept
- Documentation of the obtained registration and disclosure numbers
- **Technical connection** to the tax authorities of the EU Member States
- Easy embedding into existing TCMS
- **Clear separation** of the software and the functional tax consulting elements
- Extensive **integration and implementation options**
- Server location and storage of data **within Germany**



DAC6 Platform – The smart DAC6 solution
DAC6 Platform – Process overview

The DAC6 Platform is based on a structured process to cover compliance obligations efficiently.

Our DAC6 Platform – the processual core



Master data area

The import and management of master data takes place in this area. In addition, roles and authorization concepts as well as the processes can be individualized to the respective license. Questionnaire management and the general administration area are also located here.



Arrangement

Under an arrangement, all information and artifacts such as assessments and reports that are relevant for the respective transaction are allocated in order to make a decision on the report after the assessments.



Assessment

For DAC6 compliance, it is necessary to check a wide variety of parameters from different stakeholders in several countries and to document the decision. In the assessment management section, we support the user with specific questionnaires, among other things.



Creating the report

The actual report to the tax office with all relevant information about the arrangement. Different variants are possible here: initial, partial, correction and third-party notification.



Disclosure

The transmission of the reports and provision of the interfaces to the respective tax authorities of the EU Member States.

- Formation initiale et continue => interne ou externalisée



- Tester la solidité du processus et l'améliorer => Diagnostic

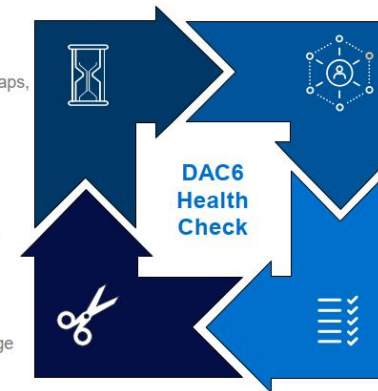


Remediating poor compliance

Conducting a Health Check allows to identify and remediate the potential existence of implementation gaps, poor compliance or non-compliance and to improve certain implementation procedures and processes.

Our Health Check tailored to your needs

We determine the scope of the Health Check in cooperation with you. We review your processes and compliance programs, IT specifications, and test operating effectiveness and samples of arrangement assessments made and assess the required knowledge of key personnel.



Mazars EU-wide DAC6 health check

Within the Mazars network, we have capabilities to conduct cross-border Health Checks throughout the EU. Our teams are highly specialized both on the industry and the technical country-specific application aspects of DAC6.

A comprehensive deliverable

Our Health Check results in a comprehensive issues and recommendations report which can be integrated into your TCMS. This includes the qualification and quantification of the identified issues and risks and an action plan with concrete steps to achieve full compliance.

Section 2

Perspectives sur les obligations DAC6 avec les nouveaux dispositifs de lutte contre l'évasion fiscale (ATAD3, DAC7)

Présentation de la future directive ATAD3

ATAD 3, future directive de lutte contre l'utilisation abusive de sociétés « écrans »

- Par communication en date du 18 mai 2021 sur la fiscalité des entreprises pour le XXIème siècle, la Commission européenne a indiqué vouloir instaurer un cadre légal efficace et équitable en matière de transparence et de substance.
- Parmi les initiatives envisagées, le projet de directive ATAD3, publié le 22 décembre dernier, a dans cette lignée précisé les modalités d'identification des sociétés écrans et les sanctions qui devraient être appliquées.



Société qui n'a pas, ou très peu, de substance ou d'activité économique au sein du pays dans lequel elle est constituée.

Bien que reconnaissant l'existence de motifs valables pour la création de telles structures, la Commission souhaite appréhender par ce biais les entités créées dans le but principal de réduire les obligations et la charge fiscales.

Jusqu'à présent, aucune définition harmonisée des sociétés écrans n'existait, les juridictions se basant sur un **faisceau d'indices** permettant de les caractériser (i.e. modalités de gestion de l'entreprise, structure des coûts, dépenses encourues, personnel employé, locaux et équipements utilisés, etc.)



Les entreprises devraient communiquer à l'administration fiscale les informations nécessaires pour déterminer si elles ont une présence substantielle et une activité économique réelle.

De nouvelles règles en matière d'informations fiscales, de surveillance et de transparence seraient également instaurées.

En cas d'existence ou d'utilisation abusive de sociétés écrans, le refus de certains avantages fiscaux serait prévu ainsi que la mise en place de mesures complémentaires afin d'éviter que certains revenus (i.e. intérêts, redevances) ne quittent l'UE sans y avoir été taxés.



Les entités régulées sont en dehors du champ d'application d'ATAD 3, mais les **sociétés de personnes et les sociétés commerciales** souvent **utilisées** en complément ou dans le cadre de **la structurations des activités** régulées le sont.

Présentation de la future directive ATAD3

ATAD 3, quelles sont les prochaines étapes ?

- La future directive ATAD3 devrait être adoptée d'ici la fin de l'année pour une entrée en vigueur au 1^{er} janvier 2024 :



Malgré une entrée en vigueur éloignée, il est plus que recommandé pour les entreprises/fonds d'investissement/assets manager d'appréhender les conséquences de cette directive le plus rapidement possible dans la mesure où **certains des critères caractérisant l'absence de substance s'apprécient sur la base des deux derniers exercices fiscaux** (i.e. soit 2022 et 2023 pour une première application en 2024)

- Si cette directive devait être adoptée, ses impacts devraient/pourraient être importants et il est dès lors utile d'en appréhender les enjeux.

Présentation de la future directive ATAD3

Quelles seront les incidences de la directive ATAD3 ?

- La nouvelle directive pourrait donner aux administrations fiscales des différents Etats des éléments afin de leur permettre de faire application de différents dispositifs mesures anti-abus d'ores et déjà en vigueur dans les différents Etats communautaires ou dans les conventions fiscales conclues par les différents Etats de l'UE.
- Parmi ces mesures, on peut notamment relever les principales mesures anti-abus suivantes:

Bénéfice du régime mère-fille (directive mère-fille)

- L'ancienne clause anti-abus reprenant à l'identique la directive mère-fille, prévoyait que le régime mère-fille n'était pas applicable au montage ou série de montages qui, (i) ayant été **mis en place pour obtenir à titre principal l'exonération des dividendes**, (ii) n'est **pas considéré comme authentique car ne reposant pas sur une justification économique**.
- **Clause abrogée à compter du 31 décembre 2018.**
- Pouvaient ainsi être concernés par cette clause les montages faisant intervenir des sociétés écrans.

Clause générale anti-abus (directive ATAD)

- Entrée en vigueur au 1^{er} janvier 2019.
- L'administration fiscale peut écarter **tout montage ou série de montages qui, ayant pour objectif principal ou un de ses objectifs principaux, l'obtention d'un avantage fiscal, n'est pas authentique compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents**.
- A cet égard, l'administration fiscale française a précisé que sont considérées comme non authentiques des montages qui ne seraient pas mis en place pour des motifs commerciaux valables reflétant la réalité économique.
- L'interposition de sociétés relais n'ayant pas de justification économique et le caractère purement formel de la structure du groupe pourraient tomber sous le coup de cette clause anti-abus.

Bénéfice des conventions internationales

- Certaines conventions fiscales internationales contiennent des **dispositions spéciales** écartant le bénéfice des avantages conventionnels (i.e. réductions ou exonérations de RAS) lorsque les sommes sont versées à des sociétés écrans contrôlées en réalité par des résidents d'autres Etats-tiers (i.e. **clauses de bénéfice effectif** des conventions franco-suisse, franco-américaine, franco-britannique, franco-japonaise, etc.).
- L'instrument multilatéral signé par plus de 96 juridictions prévoit une **clause anti-abus générale** (Article 7) permettant de refuser un avantage conventionnel lorsque **l'octroi de cet avantage était l'un des principaux objets recherchés par ce montage ou transaction**.
- Le libellé général de cette clause devrait permettre d'appréhender notamment les situations où des sociétés écrans ont été abusivement interposées afin de bénéficier des avantages conventionnels.

Présentation de la future directive ATAD3

Quels points de synergie entre ATAD3 et DAC6?

- Le dispositif DAC6 qui a pour objet de permettre aux administrations fiscales d'identifier des dispositifs transfrontières potentiellement agressifs va trouver, avec les nouvelles obligations déclaratives, des mesures facilitant très significativement la réalisation de son objet.
- Il est dès lors probable que les administrations fiscales seront en mesure de déclencher des contrôles fiscaux ciblés particulièrement pertinents et documentés:



Marqueur D2

Utilisation de chaînes de propriété juridique rendant impossible l'identification des bénéficiaires effectifs.

Pour rappel, l'une des conditions cumulatives de ce marqueur est le **recours à des entités n'exerçant pas une activité économique substantielle** s'appuyant sur des effectifs, des équipements, des ressources et des locaux suffisants



Marqueur B2

Conversion de revenus en capital/autres catégories de revenus bénéficiant d'un traitement fiscal plus favorable.

Ce marqueur pourrait être caractérisé en cas d'interposition d'une holding intermédiaire n'ayant aucune substance économique qui (i) conduirait à une conversion de revenus (dividendes) en capital qui serait potentiellement plus faiblement taxé et (ii) qui ne serait justifiée par aucun motif économique / opérationnel.



Marqueur C1 a

Déduction de paiements transfrontières effectués au profit d'entreprises ne résidant dans aucune juridiction

Ce marqueur pourrait trouver à s'appliquer dans l'hypothèse où la société écran ne pourrait pas bénéficier des dispositions conventionnelles du fait de son absence de substance.



Marqueur B3

Existence de transactions circulaires faisant intervenir des entités dépourvues de substance

Pour rappel, ce marqueur est rempli lorsque le dispositif implique des transactions entraînant un mouvement circulaire de fonds et inclut notamment la présence d'entités interposées sans fonction commerciale principale.

Présentation de la directive DAC7

DAC7 : extension des règles de l'UE en matière de transparence fiscale aux @plateformes numériques

- Mis en œuvre par la Directive (UE) 2021/514 du Conseil de l'UE du **22 mars 2021** modifiant la directive 2011/16/UE relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal



ACTIVITES CONCERNEES:

- Location de biens immobiliers
- Services personnels
- Vente de biens
- Location de moyens de transport
- Réalisation d'investissements et l'octroi de prêts au titre d'un financement participatif

INFORMATIONS A DECLARER (entre autres)

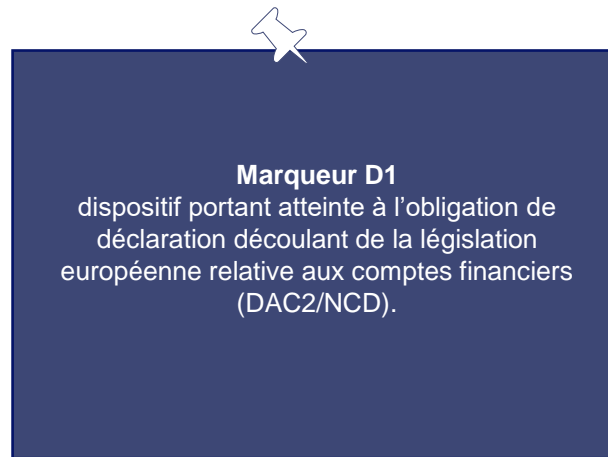
- Nom et prénom du vendeur
- Adresse principale du vendeur
- Numéro d'identification TVA du vendeur
- Date de naissance du vendeur personne physique
- Identification du compte financier sur lequel la contrepartie est versée
- chaque État membre duquel le vendeur est résident

- La première déclaration d'information sera due au titre de l'année civile 2023 et devra être déposée **avant le 31 janvier 2024** par les **opérateurs de plateforme**, à savoir les entités concluant un contrat avec des vendeurs pour mettre à la disposition de ces derniers tout ou partie d'une plateforme.

Présentation de la directive DAC7

Quels points de synergie entre DAC7 et DAC6?

- La Directive DAC7 semble être la **transposition numérique** de la coopération administrative et de l'échange international d'informations initiée par DAC6
- Certains marqueurs tels que le marqueur D1 sous DAC6 avaient amorcé cette tendance:



- Ainsi, la « **numérisation** » du droit fiscal suit la digitalisation de l'économie (DAC8 applicable aux cryptomonnaies p.ex.)



Contact



- David CHRETIEN, avocat associé
- david.chretien@avocats-mazars.com
- +33 6 65 70 27 92



Alexis MARTIN, avocat associé
alexis.martin@avocats-mazars.com
+33 6 23 21 37 96

www.mazars.fr

© Mazars 2022

Mazars est un groupe international et intégré spécialisé dans l'audit, la fiscalité et le conseil ainsi que dans les services comptables et juridiques*. Présents dans plus de 90 pays et territoires à travers le monde, nous nous appuyons sur l'expertise de plus de 42 000 professionnels – plus de 26 000 au sein de notre partnership intégré et plus de 16 000 via «Mazars North America Alliance» – pour accompagner les clients de toutes tailles à chaque étape de leur développement.

*dans les pays où les lois en vigueur l'autorisent