

# **La directive DAC 6 : extension de l'échange automatique à certains montages déclarés par les intermédiaires financiers**

## **La transposition en droit français**

Bernard PLAGNET

### **Chapitre I : Les points essentiels de la directive DAC 6**

#### **Section 1 : Les motifs de la directive**

#### **Section 2 : Précisions sur le champ d'application**

§ 1) -Intermédiaires concernés

§ 2) "Dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration" :

§ 3) - Marqueurs

#### **Section 3 : Sanctions**

#### **Section 4 : Entrée en vigueur**

### **Chapitre II : La transposition en droit français**

#### **Section 1 : Champ d'application de l'obligation de déclaration**

§ 1) -Intermédiaires concernés

§ 2) "Dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration" :

§ 3) - Marqueurs

#### **Section 2 : Les modalités de souscription de la déclaration**

§ 1) -La forme de la déclaration

§ 2) -Lieu de la déclaration

§ 3) -Délai de souscription

§ 4) -Contenu de la déclaration

#### **Section 3 : Sanctions**

§ 1) -La jurisprudence du Conseil constitutionnel

§ 2) -Les dispositions de l'Ordonnance du 22 octobre 2019

#### **Section 4 : Entrée en vigueur**

# Chapitre I : Les points essentiels de la directive DAC 6

## La genèse de la directive DAC 6 :

La directive dite « DAC 6 » du 25 mai 2018 impose la divulgation des montages d'optimisation fiscale par les intermédiaires et l'échange automatique de ces déclarations entre les États membres. Les États membres doivent l'appliquer à compter du 1er juillet 2020 (transposition au 31 décembre 2019) pour de premiers échanges au mois d'octobre suivant.

Cette directive complète les autres instruments juridiques européens, qui marquent le passage à l'échange automatique de renseignements entre administrations fiscales.

En effet, étaient intervenus précédemment les directives DAC 1 à 5 :

- La directive DAC 1 : l'ouverture de l'échange d'informations automatiques concernant cinq catégories de revenus
- La directive DAC 2 : l'extension de l'échange automatique aux comptes financiers
- La directive DAC 3 : l'extension de l'échange automatique aux rescrits
- La directive DAC 4 : l'extension de l'échange automatique aux déclarations par pays
- La directive DAC 5 : l'ouverture de l'accès aux procédures de vigilance à l'égard de la clientèle d'établissements financiers dans le cadre de la lutte contre le blanchiment et le financement du terrorisme

## Section 1 : Les points essentiels de la directive

**DIRECTIVE (UE) 2018/822 DU CONSEIL du 25 mai 2018 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration**

### Exposé des motifs

2 Il est par conséquent essentiel que les autorités fiscales des États membres obtiennent des informations complètes et pertinentes sur les dispositifs fiscaux à caractère potentiellement agressif. De telles informations leur permettraient de réagir rapidement contre les pratiques fiscales dommageables et de remédier aux lacunes par voie législative ou par la réalisation d'analyses des risques appropriées et de contrôles fiscaux. Cependant, le fait que les autorités fiscales ne réagissent pas face à un dispositif ayant fait l'objet d'une déclaration ne devrait toutefois pas valoir approbation de la validité ou du traitement fiscal de ce dispositif.

3 Étant donné que la plupart des dispositifs de planification fiscale à caractère potentiellement agressif sont présents dans plusieurs juridictions, la communication d'informations relatives à ces dispositifs fournirait des résultats positifs supplémentaires si ces informations étaient également échangées entre États membres. En particulier, l'échange automatique d'informations entre les autorités fiscales est essentiel afin de fournir à ces autorités les informations nécessaires leur permettant de réagir lorsqu'elles constatent l'existence de pratiques fiscales agressives.

4 Reconnaissant qu'un cadre transparent pour le développement de l'activité économique pourrait contribuer à lutter contre l'évasion et la fraude fiscales dans le marché intérieur, la Commission a été amenée à engager des initiatives relatives à la communication obligatoire d'informations sur les dispositifs de planification fiscale à caractère potentiellement agressif,

qui s'inspirent de l'action 12 du projet de l'OCDE concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS).

5 Il y a lieu de rappeler que certains intermédiaires financiers et autres prestataires de services de conseils fiscaux semblent avoir aidé activement leurs clients à dissimuler des capitaux à l'étranger. En outre, même si la NCD introduite par la directive 2014/107/UE constitue une avancée significative dans la mise en place d'un cadre fiscal transparent au sein de l'Union, du moins pour ce qui est des informations relatives aux comptes financiers, celui-ci peut encore être amélioré.

6 La déclaration d'informations sur des dispositifs transfrontières de planification fiscale à caractère potentiellement agressif peut contribuer efficacement aux efforts déployés pour créer un environnement fiscal équitable dans le marché intérieur. À cet égard, faire obligation aux intermédiaires d'informer les autorités fiscales de certains dispositifs transfrontières susceptibles d'être utilisés à des fins de planification fiscale agressive constituerait un pas dans la bonne direction.

2. L'article suivant est inséré:

*«Article 8 bis ter*

**Champ d'application et conditions de l'échange automatique et obligatoire d'informations relatives aux dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration**

1. Chaque État membre prend les mesures nécessaires pour que les intermédiaires soient tenus de transmettre aux autorités compétentes les informations dont ils ont connaissance qu'ils possèdent ou qu'ils contrôlent concernant les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration dans un délai de trente jours, commençant:

5 Chaque État membre peut prendre les mesures nécessaires pour accorder aux intermédiaires le droit d'être dispensés de l'obligation de fournir des informations concernant un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration lorsque l'obligation de déclaration serait contraire au secret professionnel applicable en vertu du droit national dudit État membre. En pareil cas, chaque État membre prend les mesures nécessaires pour que les intermédiaires soient tenus de notifier sans retard à tout autre intermédiaire, ou, en l'absence d'un tel intermédiaire, au contribuable concerné, les obligations de déclaration qui leur incombent en vertu du paragraphe 6.

Les intermédiaires ne peuvent avoir droit à une dispense en vertu du premier alinéa que dans la mesure où ils agissent dans les limites de la législation nationale pertinente qui définit leurs professions.

12 Chaque État membre prend les mesures nécessaires pour que les intermédiaires et les contribuables concernés soient tenus de fournir des informations sur les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration dont la première étape a été mise en œuvre entre la date d'entrée en vigueur et la date d'application de la présente directive. Les intermédiaires et les contribuables concernés, le cas échéant, transmettent des informations sur ces dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, au plus tard le 31 août 2020.

18 L'échange automatique d'informations est effectué dans un délai d'un mois à compter de la fin du trimestre au cours duquel les informations ont été transmises. Les premières informations sont communiquées le 31 octobre 2020 au plus tard.»

## **Section 2 : Précisions sur le champ d'application de l'obligation de déclaration**

### **§ 1)-Intermédiaires concernés**

**“intermédiaire”**: 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.

On entend également par ce terme toute personne qui, compte tenu des faits et circonstances 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, sait 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. Toute personne a le droit de fournir des éléments prouvant qu'elle ne savait pas et ne pouvait pas raisonnablement être censée savoir qu'elle participait à un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration. À cette fin, cette personne peut invoquer tous les faits et circonstances pertinents ainsi que les informations disponibles et son expertise et sa compréhension en la matière. Pour être un intermédiaire, une personne répond à l'une au moins des conditions supplémentaires suivantes:

- a) être résidente dans un État membre à des fins fiscales;
- b) posséder dans un État membre un établissement stable par le biais duquel sont fournis les services concernant le dispositif;
- c) être constituée dans un État membre ou régie par le droit d'un État membre;
- d) être enregistrée auprès d'une association professionnelle en rapport avec des services juridiques, fiscaux ou de conseil dans un État membre.

### **§ 2) “dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration” : tout dispositif transfrontière comportant au moins l'un des marqueurs figurant à l'annexe IV.**

Un dispositif concernant plusieurs États membres ou un État membre et un pays tiers si l'une au moins des conditions suivantes est remplie:

- a) tous les participants au dispositif ne sont pas résidents à des fins fiscales dans la même juridiction;
- b) un ou plusieurs des participants au dispositif sont résidents à des fins fiscales dans plusieurs juridictions simultanément;
- c) un ou plusieurs des participants au dispositif exercent une activité dans une autre juridiction par l'intermédiaire d'un établissement stable situé dans cette juridiction, le dispositif constituant une partie ou la totalité de l'activité de cet établissement stable;

- d) un ou plusieurs des participants au dispositif exercent une activité dans une autre juridiction sans être résidents à des fins fiscales ni créer d'établissement stable dans cette juridiction;
- e) un tel dispositif peut avoir des conséquences sur l'échange automatique d'informations ou sur l'identification des bénéficiaires effectifs.

**§ 3)-“marqueur” : une caractéristique ou particularité d'un dispositif transfrontière qui indique un risque potentiel d'évasion fiscale, comme recensée à l'annexe IV.**

«ANNEXE IV

**MARQUEURS**

**Partie I. Critère de l'avantage principal**

Les marqueurs généraux relevant de la catégorie A et les marqueurs spécifiques relevant de la catégorie B ainsi que de la catégorie C, paragraphe 1, points b) i), c) et d), ne peuvent être pris en compte que lorsqu'ils remplissent le “critère de l'avantage principal”.

Ce critère sera rempli s'il peut être établi que l'avantage principal ou l'un des avantages principaux qu'une personne peut raisonnablement s'attendre à retirer d'un dispositif, compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents, est l'obtention d'un avantage fiscal. Dans le cas d'un marqueur relevant de la catégorie C, paragraphe 1, la présence des conditions prévues dans la catégorie C, paragraphe 1, points b) i), c) ou d), ne peut à elle seule constituer une raison de conclure qu'un dispositif remplit le critère de l'avantage principal.

**Partie II. Catégories de marqueurs**

**A. Marqueurs généraux liés au critère de l'avantage principal**

1. Un dispositif où le contribuable concerné ou un participant au dispositif s'engage à respecter une clause de confidentialité selon laquelle il peut lui être demandé de ne pas divulguer à d'autres intermédiaires ou aux autorités fiscales comment le dispositif pourrait procurer un avantage fiscal.
2. Un dispositif où l'intermédiaire est en droit de percevoir des honoraires (ou intérêts, rémunération pour financer les coûts et autres frais) pour le dispositif et ces honoraires sont fixés par référence:
3. a) au montant de l'avantage fiscal découlant du dispositif; ou  
b) au fait qu'un avantage fiscal découle effectivement du dispositif. Cela inclurait une obligation pour l'intermédiaire de rembourser partiellement ou entièrement les honoraires si l'avantage fiscal escompté découlant du dispositif n'a pas été complètement ou partiellement généré.
4. 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.

**B. Marqueurs spécifiques liés au critère de l'avantage principal**

1. Un dispositif dans lequel un participant au dispositif prend artificiellement des mesures qui consistent à acquérir une société réalisant des pertes, à mettre fin à l'activité principale de cette société et à utiliser les pertes de celle-ci pour réduire sa charge fiscale, y compris

par le transfert de ces pertes à une autre juridiction ou par l'accélération de l'utilisation de ces pertes.

2. 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.
3. 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.

c. Marqueurs spécifiques liés aux opérations transfrontières

1. Un dispositif qui prévoit la déduction des paiements transfrontières effectués entre deux ou plusieurs entreprises associées lorsque l'une au moins des conditions suivantes est remplie:
  - a) le bénéficiaire ne réside à des fins fiscales dans aucune juridiction fiscale;
  - b) même si le bénéficiaire réside à des fins fiscales dans une juridiction, cette juridiction:
    - i) ne lève pas d'impôt sur les sociétés ou lève un impôt sur les sociétés à taux zéro ou presque nul; ou
    - ii) figure sur une liste de juridictions de pays tiers qui ont été évaluées par les États membres collectivement ou dans le cadre de l'OCDE comme étant non coopératives;
  - c) le paiement bénéficie d'une exonération fiscale totale dans la juridiction où le bénéficiaire réside à des fins fiscales;
  - d) le paiement bénéficie d'un régime fiscal préférentiel dans la juridiction où le bénéficiaire réside à des fins fiscales.
2. Des déductions pour le même amortissement d'un actif sont demandées dans plus d'une juridiction.
3. Un allègement au titre de la double imposition pour le même élément de revenu ou de capital est demandé dans plusieurs juridictions.
4. 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.

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

1. Un dispositif susceptible d'avoir pour effet de porter atteinte à l'obligation de déclaration en vertu du droit mettant en œuvre la législation de l'Union ou tout accord équivalent concernant l'échange automatique d'informations sur les Comptes financiers, y compris des accords avec des pays tiers, ou qui tire parti de l'absence de telles dispositions ou de tels accords. De tels dispositifs incluent au moins ce qui suit:
  - a) l'utilisation d'un compte, d'un produit ou d'un investissement qui n'est pas ou dont l'objectif est de ne pas être un Compte financier, mais qui possède des caractéristiques substantiellement similaires à celles d'un Compte financier;

- b) le transfert de Comptes ou d'actifs financiers vers des juridictions qui ne sont pas liées par l'échange automatique d'informations sur les Comptes financiers avec l'État de résidence du contribuable concerné, ou le recours à de telles juridictions;
  - c) la requalification de revenus et de capitaux en produits ou en paiements qui ne sont pas soumis à l'échange automatique d'informations sur les Comptes financiers;
  - d) 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 financiers;
  - e) le recours à des entités, constructions ou structures juridiques qui suppriment ou visent à supprimer la déclaration d'un ou plusieurs Titulaires de compte ou Personnes détenant le contrôle dans le cadre de l'échange automatique d'informations sur les Comptes financiers;
  - f) les dispositifs qui portent atteinte aux procédures de diligence raisonnable utilisées par les Institutions financières pour se conformer à leurs obligations de déclarer des informations sur les Comptes financiers, ou qui exploitent les insuffisances de ces procédures, y compris le recours à des juridictions appliquant de manière inadéquate ou insuffisante la législation relative à la lutte contre le blanchiment de capitaux, ou ayant des exigences insuffisantes en matière de transparence en ce qui concerne les personnes morales ou les constructions juridiques.
2. Un dispositif faisant intervenir une chaîne de propriété formelle ou effective non transparente par le recours à des personnes, des constructions juridiques ou des structures:
- a) qui n'exercent pas une activité économique substantielle s'appuyant sur des effectifs, des équipements, des ressources et des locaux suffisants; et
  - b) qui sont constitués, gérés, contrôlés ou établis ou qui résident dans toute juridiction autre que la juridiction de résidence de l'un ou plusieurs des bénéficiaires effectifs des actifs détenus par ces personnes, constructions juridiques ou structures; et
  - c) lorsque les bénéficiaires effectifs de ces personnes, constructions juridiques ou structures, au sens de la directive (UE) 2015/849, sont rendus impossibles à identifier.
- E. Marqueurs spécifiques concernant les prix de transfert
1. Un dispositif qui prévoit l'utilisation de régimes de protection unilatéraux.
  2. Un dispositif prévoyant le transfert d'actifs incorporels difficiles à évaluer. Le terme d'«actifs incorporels difficiles» à évaluer englobe des actifs incorporels ou des droits sur des actifs incorporels pour lesquels, au moment de leur transfert entre des entreprises associées:
    - a) il n'existe pas d'éléments de comparaison fiables; et
    - b) au moment où l'opération a été conclue, les projections concernant les futurs flux de trésorerie ou revenus attendus de l'actif incorporel transféré, ou les hypothèses utilisées pour évaluer cet actif incorporel sont hautement incertaines, et il est donc difficile de prévoir dans quelle mesure l'actif incorporel débouchera finalement sur un succès au moment du transfert.
  3. Un dispositif mettant en jeu un transfert transfrontière de fonctions et/ou de risques et/ou d'actifs au sein du groupe, si le bénéfice avant intérêts et impôts (BAII) annuel prévu, dans les trois ans suivant le transfert, du ou des cédants, est inférieur à 50 % du BAII annuel prévu de ce cédant ou de ces cédants si le transfert n'avait pas été effectué.»

## **Section 3 : Sanctions**

Article 25 bis

### **Sanctions**

Les États membres déterminent le régime des sanctions applicables aux violations des dispositions nationales adoptées conformément à la présente directive et concernant les articles 8 *bis bis* et 8 *bis ter*, et prennent toutes les mesures nécessaires pour assurer la mise en œuvre de ces sanctions. Les sanctions ainsi prévues sont effectives, proportionnées et dissuasives.»

## **Section 4 : Entrée en vigueur**

*Article 2*

1. Les États membres adoptent et publient, au plus tard le 31 décembre 2019, les dispositions législatives, réglementaires et administratives nécessaires pour se conformer à la présente directive. Ils en informent immédiatement la Commission.

Ils appliquent ces dispositions à partir du 1<sup>er</sup> juillet 2020.

Lorsque les États membres adoptent ces dispositions, celles-ci contiennent une référence à la présente directive ou sont accompagnées d'une telle référence lors de leur publication officielle. Les modalités de cette référence sont arrêtées par les États membres.

## Chapitre II : La transposition en droit français

La transposition en droit français de la directive DAC 6 a été réalisée par l'Ordonnance n° 2019-1068 du 21 octobre 2019 « relative à l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration »<sup>1</sup>

L'ordonnance ajoute ces obligations de déclarations aux autres obligations déjà prévues par le Code général des impôts (notamment, les déclarations de comptes financiers et les déclarations incombant aux administrateurs de trusts).

### Section 1 : Le champ d'application de l'obligation de déclaration

#### § 1) -Les intermédiaires concernés

##### A) Une définition large

La définition des « intermédiaires » englobe, au-delà des seuls banquiers ou conseils fiscaux, tous les prestataires de services suffisamment éclairés sur le contexte de l'opération dans le cadre de laquelle ils interviennent.<sup>2</sup>

Article 1649 AE du Code général des impôts :

I.-1° L'intermédiaire mentionné à l'article 1649 AD est 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.

« Est également considérée comme intermédiaire toute personne qui, compte tenu des faits et circonstances 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, sait 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 »

##### B) Les conditions à remplir pour être considéré comme un « intermédiaire » soumis à l'obligation de déclaration

Là encore, le texte adopte une définition large, car il suffit de remplir une des conditions énumérées dans l'article :

Article 1649 AE du Code général des impôts :

« 2° L'intermédiaire souscrit la déclaration prévue à l'article 1649 AD s'il **remplit l'une au moins des conditions suivantes** :

« a) Être fiscalement domicilié, résident ou avoir son siège en France.  
« Les établissements stables situés hors de France d'un intermédiaire fiscalement domicilié ou

---

<sup>1</sup> JO du 22 octobre 2019

<sup>2</sup> Rapport d'information, Assemblée Nationale, 25 septembre 2019, pp.45-46

résident en France, pour les dispositifs se rattachant à leur activité, ne sont pas concernés par l'obligation de déclaration mentionnée à l'article 1649 AD ;

« b) Posséder en France un établissement stable par l'intermédiaire duquel sont fournis les services concernant le dispositif ;

« c) Être constitué en France ou régi par le droit français ;

« d) Être enregistré auprès d'un ordre ou d'une association professionnelle en rapport avec des services juridiques, fiscaux ou de conseil, ou bénéficiaire d'une autorisation d'exercer en France délivrée par un tel ordre ou association professionnelle ;

### **C) Cas où plusieurs intermédiaires participent à la mise en œuvre d'un même dispositif**

Dans ce cas, l'obligation de déclaration incombe, en principe, à chacun d'entre eux. Toutefois, certains participants peuvent échapper à cette obligation, sous certaines conditions.

Article 1649 AE du Code général des impôts :

« 3° Lorsque plusieurs intermédiaires participent à la mise en œuvre d'un même dispositif, l'obligation déclarative incombe à chacun d'entre eux.

Un intermédiaire est cependant dispensé de l'obligation déclarative s'il peut prouver, par tout moyen :

«-qu'une déclaration comportant l'ensemble des informations requises a déjà été souscrite par un autre intermédiaire, en France ou dans un autre Etat membre de l'Union européenne ; ou

«-qu'une déclaration a déjà été souscrite par un autre intermédiaire en France ou dans un autre Etat membre de l'Union européenne, que les autres intermédiaires ou, à défaut, les contribuables concernés par le dispositif transfrontière devant être déclaré ont reçu la notification prévue au présent article, et que lui-même n'a pas reçu une telle notification ;

### **D) Intermédiaires soumis au secret professionnel**

Ces intermédiaires doivent souscrire la déclaration, avec l'accord du ou des contribuables concernés.

A défaut d'accord, l'obligation de déclaration incombe, le cas échéant, à un autre intermédiaire ayant participé à la conception du montage.

En l'absence d'autres intermédiaires, l'obligation de déclaration incombe au contribuable concerné.

Article 1649 AE du Code général des impôts :

« 4° L'intermédiaire soumis à une obligation de secret professionnel dont la violation est prévue et réprimée par l'article 226-13 du code pénal souscrit, avec l'accord du ou des contribuables concernés par le dispositif transfrontière, la déclaration mentionnée à l'article 1649 AD.

« A défaut de cet accord, l'intermédiaire notifie à tout autre intermédiaire l'obligation déclarative qui lui incombe.

« En l'absence d'autre intermédiaire, la notification d'obligation déclarative est adressée au contribuable concerné par le dispositif transfrontière. L'intermédiaire transmet également au contribuable concerné, le cas échéant, les informations nécessaires au respect de son obligation déclarative.

« Les notifications prévues ci-dessus sont effectuées par tout moyen permettant de leur conférer date certaine »

**E) En l'absence de tout intermédiaire, l'obligation de déclaration incombe au contribuable concerné**

Article 1649 AE du Code général des impôts :

« 5° Dans tous les cas, en l'absence de tout intermédiaire soumis à l'obligation déclarative de l'article 1649 AD, cette obligation incombe au contribuable concerné par le dispositif transfrontière.

**La définition du « contribuable concerné »**

« II.-Le contribuable concerné par un dispositif transfrontière est 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.

« Lorsqu'il existe plusieurs contribuables concernés, l'obligation déclarative incombe au contribuable concerné qui occupe la première place dans la liste ci-après :

a) Le contribuable concerné a arrêté avec l'intermédiaire le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ;

b) Le contribuable concerné gère la mise en œuvre du dispositif.

« Tout contribuable concerné n'est dispensé de l'obligation déclarative que dans la mesure où il peut prouver, par tout moyen, qu'un autre contribuable concerné a déjà souscrit une déclaration comportant l'ensemble des informations requises.

**§ 2) - Le « dispositif transfrontière »**

Le dispositif doit concerner la France et un autre Etat, membre ou non de l'Union européenne.

Article 1649 AD du Code général des impôts :

II.-« est considéré comme transfrontière tout dispositif prenant la forme d'un accord, d'un montage ou d'un plan ayant ou non force exécutoire et concernant la France et un autre Etat, membre ou non de l'Union européenne, **dès lors que l'une au moins des conditions suivantes est satisfaite** :

« a) Au moins un des participants au dispositif n'est pas fiscalement domicilié ou résident en France ou n'y a pas son siège ;

« b) Au moins un des participants au dispositif est fiscalement domicilié, résident ou a son siège dans plusieurs Etats ou territoires simultanément ;

« c) Au moins un des participants au dispositif exerce une activité dans un autre Etat ou territoire par l'intermédiaire d'un établissement stable situé dans cet Etat ou territoire, le dispositif constituant une partie ou la totalité de l'activité de cet établissement stable ;

« d) Au moins un des participants au dispositif exerce une activité dans un autre Etat ou territoire sans y être fiscalement domicilié ou résident ni disposer d'établissement stable dans cet Etat ou territoire ;

« e) Le dispositif peut avoir des conséquences sur l'échange automatique d'informations entre Etats ou territoires ou sur l'identification des bénéficiaires effectifs.

### § 3) -Les « marqueurs »

Aux termes du texte, « est considéré comme devant faire l'objet d'une déclaration tout dispositif transfrontière comportant au moins l'un des marqueurs mentionnés au II de l'article 1649 AH. Cet article reprend les dispositions de la directive (v. ci-dessus, Chapitre I). Le critère de l'avantage principal et les marqueurs des dispositifs transfrontières faisant l'objet d'une obligation déclarative sont ainsi définis :

#### 1) Le critère de « l'avantage principal »

« Ce critère est rempli s'il est établi que l'avantage principal ou l'un des avantages principaux qu'une personne peut raisonnablement s'attendre à retirer d'un dispositif, compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents, est l'obtention d'un avantage fiscal.

Les critères généraux mentionnés ci-après (catégorie A, B et C), ne peuvent être pris en compte que lorsqu'ils remplissent le critère de l'avantage principal

#### 2) Marqueur général lié au critère de l'avantage principal : catégorie A

« II.-A.-Un dispositif comprend un marqueur général lié au critère de l'avantage principal ou “**marqueur de catégorie A** ”, lorsqu'il présente l'une des caractéristiques suivantes :

« 1° Le contribuable concerné ou un participant au dispositif s'engage à respecter une clause de confidentialité selon laquelle il peut lui être demandé de ne pas divulguer à d'autres intermédiaires ou aux autorités fiscales comment le dispositif pourrait procurer un avantage fiscal ;

« 2° L'intermédiaire est en droit de percevoir des honoraires, intérêts ou rémunération pour financer les coûts et autres frais, pour le dispositif et ces honoraires, intérêts ou rémunération sont fixés par référence :

a) Au montant de l'avantage fiscal découlant du dispositif ; ou

b) Au fait qu'un avantage fiscal découle effectivement du dispositif. Cela peut inclure une obligation pour l'intermédiaire de rembourser partiellement ou entièrement les honoraires si l'avantage fiscal escompté découlant du dispositif n'a pas été complètement ou partiellement généré ;

« 3° Le 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.

#### 3) Marqueur spécifique lié au critère de l'avantage principal catégorie B

« B.-Un dispositif comprend un marqueur spécifique lié au critère de l'avantage principal, ou “**marqueur de catégorie B** ”, lorsqu'il présente l'une des caractéristiques suivantes :

« 1° Un participant au dispositif prend artificiellement des mesures qui consistent à acquérir une société réalisant des pertes, à mettre fin à l'activité principale de cette société et à utiliser les pertes de celle-ci pour réduire sa charge fiscale, y compris par le transfert de ces pertes à une autre juridiction ou par l'accélération de l'utilisation de ces pertes ;

« 2° Il 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 ;

« 3° Il 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.

#### **4) Marqueur spécifique lié aux opérations transfrontières : catégorie C**

« C.-Un dispositif comprend un marqueur spécifique lié aux opérations transfrontières, ou “ **marqueur de catégorie C** ”, lorsqu'il présente l'une des caractéristiques suivantes :

« 1° Il prévoit la déduction des paiements transfrontières effectués entre deux ou plusieurs entreprises associées et l'une au moins des conditions suivantes est remplie :

« a) Le bénéficiaire ne réside à des fins fiscales dans aucune juridiction fiscale ;

« b) Même si le bénéficiaire réside à des fins fiscales dans une juridiction, cette juridiction :

« i) Ne lève pas d'impôt sur les sociétés ou lève un impôt sur les sociétés à taux zéro ou presque nul ; ou

« ii) Figure sur une liste de juridictions de pays tiers qui ont été évaluées par les Etats membres collectivement ou dans le cadre de l'Organisation de coopération et de développement économiques comme étant non coopératives ;

« c) Le paiement bénéficie d'une exonération fiscale totale dans la juridiction où le bénéficiaire réside à des fins fiscales ;

« d) Le paiement bénéficie d'un régime fiscal préférentiel dans la juridiction où le bénéficiaire réside à des fins fiscales ;

« 2° Il prévoit que des déductions pour le même amortissement d'un actif sont demandées dans plus d'une juridiction ;

« 3° Il prévoit qu'un allègement au titre de la double imposition pour le même élément de revenu ou de capital est demandé dans plusieurs juridictions ;

« 4° Il inclut des transferts d'actifs et il existe dans les juridictions concernées une différence importante dans le montant considéré comme étant payable en contrepartie des actifs.

#### **5) Marqueur spécifique concernant l'échange automatique d'informations et les bénéficiaires effectifs : catégorie D**

« D.-Un dispositif comprend un marqueur spécifique concernant l'échange automatique d'informations et les bénéficiaires effectifs, ou “ **marqueur de catégorie D** ”, lorsqu'il présente l'une des caractéristiques suivantes :

« 1° Il est susceptible d'avoir pour effet de porter atteinte à l'obligation de déclaration en vertu du droit mettant en œuvre la législation de l'Union européenne ou tout accord équivalent concernant l'échange automatique d'informations sur les comptes financiers, y compris des accords avec des pays tiers, ou qui tire parti de l'absence de telles dispositions ou de tels accords.

De tels dispositifs incluent au moins ce qui suit :

« a) L'utilisation d'un compte, d'un produit ou d'un investissement qui n'est pas ou dont l'objectif est de ne pas être un compte financier, mais qui possède des caractéristiques substantiellement similaires à celles d'un compte financier ;

« b) Le transfert de comptes ou d'actifs financiers vers des juridictions qui ne sont pas liées par l'échange automatique d'informations sur les comptes financiers avec l'Etat de résidence du contribuable concerné, ou le recours à de telles juridictions ;

« c) La requalification de revenus et de capitaux en produits ou en paiements qui ne sont pas soumis à l'échange automatique d'informations sur les comptes financiers ;

« d) 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 financiers ;

« e) Le recours à des entités, constructions ou structures juridiques qui suppriment ou visent à supprimer la déclaration d'un ou plusieurs titulaires de compte ou personnes détenant le contrôle dans le cadre de l'échange automatique d'informations sur les comptes financiers ;

« f) Les dispositifs qui portent atteinte aux procédures de diligence raisonnable utilisées par les institutions financières pour se conformer à leurs obligations de déclarer des informations sur les comptes financiers, ou qui exploitent les insuffisances de ces procédures, y compris le recours à des juridictions appliquant de manière inadéquate ou insuffisante la législation relative à la lutte contre le blanchiment de capitaux, ou ayant des exigences insuffisantes en matière de transparence en ce qui concerne les personnes morales ou les constructions juridiques ;

« 2° Il fait intervenir une chaîne de propriété formelle ou effective non transparente par le recours à des personnes, des constructions juridiques ou des structures :

« a) Qui n'exercent pas une activité économique substantielle s'appuyant sur des effectifs, des équipements, des ressources et des locaux suffisants ; et

« b) Qui sont constitués, gérés, contrôlés ou établis ou qui résident dans toute juridiction autre que la juridiction de résidence de l'un ou plusieurs des bénéficiaires effectifs des actifs détenus par ces personnes, constructions juridiques ou structures ; et

« c) Lorsque les bénéficiaires effectifs de ces personnes, constructions juridiques ou structures, au sens de la directive (UE) 2015/849 du Parlement Européen et du Conseil du 20 mai 2015 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux ou du financement du terrorisme, modifiant le règlement (UE) n° 648/2012 du Parlement européen et du Conseil et abrogeant la directive 2005/60/ CE du Parlement européen et du Conseil et la directive 2006/70/ CE de la Commission, sont rendus impossibles à identifier.

## **6) Marqueur spécifique concernant les prix de transfert : catégorie E**

« E.-Un dispositif comprend un marqueur spécifique concernant les prix de transfert, ou “**marqueur de catégorie E**”, lorsqu'il présente l'une des caractéristiques suivantes :

« 1° Il prévoit l'utilisation de régimes de protection unilatéraux ;

« 2° Il prévoit le transfert d'actifs incorporels difficiles à évaluer, qui sont des actifs incorporels ou des droits sur des actifs incorporels pour lesquels, au moment de leur transfert entre des entreprises associées :

« a) Il n'existe pas d'éléments de comparaison fiables ; et

« b) Au moment où l'opération a été conclue, les projections concernant les futurs flux de trésorerie ou revenus attendus de l'actif incorporel transféré, ou les hypothèses utilisées pour évaluer cet actif incorporel sont hautement incertaines, et il est donc difficile de prévoir dans quelle mesure l'actif incorporel débouchera finalement sur un succès au moment du transfert ;

« 3° Il met en jeu un transfert transfrontière de fonctions et/ ou de risques et/ ou d'actifs au sein du groupe, si le bénéfice avant intérêts et impôts annuel prévu, dans les trois ans suivant le transfert, du ou des cédants, est inférieur à 50 % du bénéfice avant intérêts et impôts annuel prévu de ce cédant ou de ces cédants si le transfert n'avait pas été effectué. »

## **Section 2 : Les modalités de souscription de la déclaration**

### **§ 1) - La forme de la déclaration**

Une déclaration d'un dispositif transfrontière est souscrite auprès de l'administration fiscale, sous forme dématérialisée, (Article 1649 AD-I du Code général des impôts)

### **§ 2) - Le lieu de la déclaration**

En principe, la déclaration doit être souscrite auprès de l'administration française.

**Cependant des dispositions particulières sont prévues dans les cas où un intermédiaire est soumis à une obligation déclarative similaire dans plusieurs Etats membres de l'UE.**

« Art. 1649 AF du Code général des impôts

#### **1) La déclaration doit être souscrite en France dans les cas suivants :**

##### **a) Critères concernant l'intermédiaire**

I. Lorsqu'un intermédiaire est soumis à une obligation déclarative similaire à celle prévue à l'article 1649 AD dans plusieurs Etats membres de l'Union européenne, le dispositif transfrontière est déclaré exclusivement auprès de l'administration fiscale française quand la France est l'Etat membre de l'Union européenne qui occupe la première place dans la liste ci-après :

« a) L'Etat membre dans lequel l'intermédiaire est fiscalement domicilié ou résident ou a son siège social ;

« b) L'Etat membre dans lequel l'intermédiaire possède un établissement stable par lequel l'intermédiaire duquel les services concernant le dispositif sont fournis ;

« c) L'Etat membre dans lequel l'intermédiaire est constitué ou par le droit duquel il est régi ;

« d) L'Etat membre dans lequel l'intermédiaire est enregistré auprès d'un ordre ou d'une association professionnelle en rapport avec des services juridiques, fiscaux ou de conseil.

##### **b) Critères concernant le contribuable concerné soumis à une obligation déclarative**

En l'absence d'intermédiaire, le contribuable concerné peut être soumis à l'obligation de déclaration (v. ci-dessus, Section 1, § 1).

« III. Lorsqu'un contribuable concerné est soumis à une obligation déclarative similaire à celle prévue à l'article 1649 AD dans plusieurs Etats membres de l'Union européenne, le dispositif transfrontière est déclaré exclusivement auprès de l'administration fiscale française quand la France est l'Etat membre de l'Union européenne qui occupe la première place dans la liste ci-après :

- « a) L'Etat membre dans lequel le contribuable concerné est fiscalement domicilié, résident ou a son siège social ;
- « b) L'Etat membre dans lequel le contribuable concerné possède un établissement stable qui bénéficie du dispositif ;
- « c) L'Etat membre dans lequel le contribuable concerné perçoit des revenus ou y réalise des bénéfices ;
- « d) L'Etat membre dans lequel le contribuable concerné exerce une activité bien qu'il ne soit résident à des fins fiscales et ne possède d'établissement stable dans aucun Etat membre.

## **2) Dispense de l'obligation en France si la déclaration a été souscrite dans un autre Etat**

« II. Lorsqu'en application du I, il subsiste une obligation de déclaration multiple, l'intermédiaire est dispensé de la souscription de la déclaration dès lors qu'il peut prouver par tout moyen que le dispositif transfrontière a fait l'objet d'une déclaration dans un autre Etat membre de l'Union européenne.

« IV. Lorsqu'en application du III, il subsiste une obligation de déclaration multiple, le contribuable concerné est dispensé de la souscription de la déclaration dès lors qu'il peut prouver par tout moyen que le dispositif transfrontière a fait l'objet d'une déclaration dans un autre Etat membre de l'Union européenne.

## **§ 3) -Délai de souscription**

### **A) Déclaration par l'intermédiaire**

Le délai est de 30 jours, à compter de la première des dates suivantes :

- « a) Le lendemain du jour de la mise à disposition aux fins de mise en œuvre du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ;
- « b) Le lendemain du jour où le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration est prêt à être mis en œuvre ;
- « c) Le jour de la réalisation de la première étape de la mise en œuvre du dispositif transfrontière
- « 2° Nonobstant les dispositions du 1° du présent I, les intermédiaires mentionnés au second alinéa du 1° du I de l'article 1649 AE sont tenus de souscrire la déclaration prévue à l'article 1649 AD dans un délai de trente jours à compter du lendemain du jour où ils ont fourni, directement ou par l'intermédiaire d'autres personnes, une aide, une assistance ou des conseils
- « 3° Lorsque l'intermédiaire a pour obligation, en application du 3° du I de l'article 1649 AE, de notifier son obligation déclarative à tout autre intermédiaire et/ ou au contribuable concerné, cette notification est concomitante à la souscription de sa déclaration ;
- « 4° L'intermédiaire communique également tous les trois mois une mise à jour des informations précisées par décret relatives à des dispositifs conçus, commercialisés, prêts à être mis en œuvre ou mis à disposition aux fins de mise en œuvre sans avoir besoin d'être adaptés de façon importante. Les modalités de cette mise à jour sont précisées par décret.

### **B) Déclaration par le contribuable**

« II.-1° Le contribuable concerné à qui incombe l'obligation de déclaration prévue à l'article 1649 AD souscrit la déclaration dans un délai de trente jours à compter de la première des dates

suivantes :

« a) Le lendemain du jour de la mise à disposition aux fins de mise en œuvre du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ;

« b) Du lendemain du jour où le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration est prêt à être mis en œuvre ;

« c) Du jour de la réalisation de la première étape de la mise en œuvre du dispositif transfrontière

« 2° Nonobstant les dispositions du 1° du présent II, lorsque le contribuable concerné a reçu notification de son obligation déclarative en application du 4° du I, il souscrit la déclaration dans un délai de trente jours à compter du jour de la réception de cette notification.

« Chaque contribuable concerné par un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration déclare chaque année l'utilisation qu'il en a faite au titre de l'année précédente selon les modalités fixées par un arrêté du ministre chargé du budget.

### **C) Définition de la « première étape de la mise en œuvre »**

« III. Pour l'application des dispositions des I et II, la première étape de la mise en œuvre s'entend de tout acte juridique ou opération économique, comptable ou d'option fiscale en vue de mettre en œuvre le dispositif transfrontière (Article 1649 AG du Code général des impôts)

### **§ 4) Contenu des déclarations**

Les informations contenues dans la déclaration mentionnée au I du présent article seront précisées par décret (Article 1649 AD-IV du Code général des impôts).

## **Section 3 : Sanctions**

### **§ 1) - La jurisprudence du Conseil constitutionnel**

Le Conseil Constitutionnel avait jugé que l'amende pour la non-déclaration, qui avait été prévue dans une précédente loi, était contraire à la Constitution, mais pas l'obligation de déclaration elle-même :

16-Sur l'article 79 de la loi de finances pour 2015

50. Considérant que le b) de l'article 1729 du CGI prévoit que les inexactitudes ou les omissions relevées dans une déclaration ou un acte comportant l'indication d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt ainsi que la restitution d'une créance de nature fiscale dont le versement a été indûment obtenu de l'Etat entraînent l'application d'une majoration de 80 % en cas d'abus de droit au sens de l'article L 64 du LPF ; que cette majoration peut être réduite à 40 % lorsqu'il n'est pas établi que le contribuable a eu l'initiative principale du ou des actes constitutifs de l'abus de droit ou en a été le principal bénéficiaire ;

51. Considérant que le paragraphe I de l'article 79 de la loi déferée insère dans le CGI un article 1740 C relatif à la « sanction à l'égard de tiers facilitant l'évasion et la fraude fiscales » ; qu'aux termes de cet article : « Toute personne qui, avec l'intention de faire échapper autrui à l'impôt, s'est entremise, a apporté son aide ou son assistance ou s'est sciemment livrée à des agissements, manœuvres ou dissimulations conduisant directement à la réalisation d'insuffisances, d'inexactitudes, d'omissions ou de dissimulations ayant conduit à des rappels ou rehaussements assortis de la majoration prévue au b de l'article 1729 est redevable d'une amende égale à 5 %

du chiffre d'affaires ou des recettes brutes qu'elle a réalisés à raison des faits sanctionnés au titre du présent article. L'amende ne peut pas être inférieure à 10 000 €. - L'article L 80 D du LPF est applicable au présent article » ; que le paragraphe II de l'article 79 prévoit que le paragraphe I s'applique aux insuffisances, inexactitudes, omissions ou dissimulations commises à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2015 ;

52. Considérant que, selon les sénateurs requérants, ces dispositions permettent qu'un tiers soit poursuivi pour avoir apporté son aide à des faits qui ont donné lieu à l'application de pénalités au titre de l'abus de droit mais privent ce dernier de la possibilité de contester la qualification d'abus de droit ; qu'en outre, la sanction instituée par ces dispositions pourrait être appliquée à un tiers sans attendre la confirmation, par une juridiction, du bien-fondé des pénalités prononcées au titre de l'abus de droit ; qu'il en résulterait une atteinte au droit à un recours juridictionnel effectif ;

53. Considérant que le législateur tient de l'article 34 de la Constitution, ainsi que du principe de légalité des délits et des peines qui résulte de l'article 8 de la Déclaration de 1789, l'obligation de définir les crimes et délits en termes suffisamment clairs et précis ;

**54. Considérant, d'une part, que parmi les conditions qu'il a posées pour l'application de cette sanction fiscale, l'article 1740 C prévoit que les agissements que la personne poursuivie a commis, auxquels elle a apporté son aide ou son assistance ou dans lesquels elles s'est entremise doivent avoir conduit « à des rappels ou rehaussements assortis de la majoration prévue au b de l'article 1729 » ; que cette rédaction ne permet pas de déterminer si l'infraction fiscale instituée est constituée en raison de l'existence d'un abus de droit, que la personne poursuivie serait recevable à contester indépendamment du sort des majorations appliquées au contribuable en application du b) de l'article 1729, ou si l'infraction est constituée par le seul fait qu'une telle majoration a été prononcée ;**

**55. Considérant, d'autre part, qu'en prévoyant que l'amende qui peut être prononcée à l'encontre de la personne visée à l'article 1740 C est égale à 5 % du chiffre d'affaires ou des recettes brutes « qu'elle a réalisés à raison des faits sanctionnés au titre du présent article », cet article ne permet pas de déterminer si le taux de 5 % doit être appliqué aux recettes ou au chiffre d'affaires que la personne poursuivie a permis au contribuable de réaliser ou s'il doit être appliqué aux recettes ou au chiffre d'affaires que la personne poursuivie a elle-même réalisés ;<sup>3</sup>**

## § 2) -Les dispositions de l'Ordonnance du 21 octobre 2019

Art. 1729 C ter du Code général des impôts

### Montant de l'amende

Les manquements à une obligation de déclaration ou de notification entraînent l'application d'une amende qui ne peut excéder 10 000 €. Le montant de l'amende ne peut excéder 5 000 € lorsqu'il s'agit de la première infraction de l'année civile en cours et des trois années précédentes.

« L'amende ne s'applique pas aux manquements à l'obligation déclarative suivante :

---

<sup>3</sup> Décision du Conseil constitutionnel n° 2014-707 DC du 29 décembre 2014 (JO du 30 décembre 2014 page 22828) : RJF 3/2015, n° 242

« Chaque contribuable concerné par un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration déclare chaque année l'utilisation qu'il en a faite au titre de l'année précédente selon les modalités fixées par un arrêté du ministre chargé du budget.

### **Plafond**

Le montant de l'amende appliquée à un même intermédiaire ou à un même contribuable concerné ne peut excéder 100 000 € par année civile. »

### **Section 4 : Entrée en vigueur**

- Ces dispositions entrent en vigueur le 1er juillet 2020.

-Disposition transitoire :

Les dispositifs transfrontières dont la première étape a été mise en œuvre entre le 25 juin 2018 et le 1er juillet 2020 sont déclarés au plus tard le 31 août 2020.