

## 222 Transposition de la directive 2018/822 dite DAC 6 : encadrement de l'optimisation fiscale transfrontière

**Benjamin HOMO,**

*avocat associé, Mayer Brown*

**Alexandre CHAGNEAU,**

*avocat, Mayer Brown*

**Julia VIDEAU,**

*avocat, Mayer Brown*



Les moyens de répression face à la fraude et l'évasion fiscales récemment développés par l'Union européenne sont de plus en plus novateurs. Dans ce contexte de recherche permanente de renforcement de l'efficacité des procédures d'échanges d'informations entre le contribuable et les administrations fiscales, le rôle de l'assujéti à l'impôt est lui aussi en constante mutation : toujours plus sollicité, plus impliqué. Dans cette course folle, répondre aux nouveaux enjeux réglementaires dont la mise en place est aussi novatrice que nébuleuse peut s'avérer périlleux pour la sécurité juridique. En France, comme dans d'autres pays de l'Union européenne, les difficultés d'interprétation liées à la mise en œuvre de la transposition de la directive UE 2018/822 du 25 mai 2018 dite « Directive DAC 6 » en sont une nouvelle illustration.

### Introduction

**1** - Sixième version de la directive UE relative à la coopération administrative, la directive DAC 6 (la « Directive ») contribue à la mise en œuvre par l'Union européenne de l'action 12 du projet « *Base Erosion and Profit Shifting* » (BEPS). Cette action 12 concerne la communication obligatoire d'informations en présence de transactions, dispositifs ou structures de nature agressive ou abusive. La Directive a cependant une portée plus large que l'action 12. Elle s'inscrit dans un cadre plus global de renforcement de la transparence et de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales.

**2** - L'objectif de la Directive est relativement simple : fournir aux administrations fiscales des États membres de l'Union européenne des informations supplémentaires destinées à leur permettre d'intervenir plus efficacement en présence d'un dispositif de planification fiscale potentiellement agressif. Pour les administrations, l'objectif sous-jacent est, à court terme, de pouvoir mieux cibler leurs audits, et, à plus long terme, de proposer une refonte de leurs législations.

**3** - En pratique, la Directive met à la charge des contribuables ou de certains intermédiaires une obligation nouvelle consistant à déclarer spontanément à l'administration fiscale tout dispositif transfrontière qui présenterait, au plan fiscal, un caractère potentiellement agressif.

**4** - Cette obligation prendra effet le 1<sup>er</sup> juillet 2020. Cependant, la Directive elle-même étant entrée en vigueur au sein de l'Union européenne le 25 juin 2018, l'obligation de déclaration couvrira, outre les

dispositifs transfrontières à venir, certains dispositifs transfrontières déjà existants.

**5** - Les États membres avaient jusqu'au 31 décembre 2019 pour transposer la Directive. En France, cette transposition a eu lieu en octobre 2019 et a donné naissance aux articles 1649 AD et suivants du CGI. Plus récemment, en mars 2020, l'Administration a pris le soin de publier plusieurs projets de commentaires administratifs<sup>1</sup> actuellement soumis à consultation publique (jusqu'au 30 avril 2020 inclus). Si ces premiers commentaires clarifient utilement plusieurs notions clés de la Directive, davantage de précisions quant au champ d'application des dispositifs concernés sont encore impatiemment attendues, et force est de constater qu'à ce jour les contours exacts de la nouvelle obligation déclarative restent à définir. À défaut d'indications complémentaires, les entreprises et les intermédiaires astreints à la nouvelle obligation risquent d'appliquer à des situations comparables des approches différentes, sources de difficultés pour tous les acteurs, Administration comprise.

**6** - Il nous paraît opportun, dans ce contexte, de dresser un premier état des lieux des dispositifs concernés et des enjeux sous-jacents (1), permettant d'une part d'identifier les contribuables et intermédiaires impliqués par la nouvelle obligation (2), et d'autre part de porter à leur connaissance les modalités déclaratives à suivre ainsi que le contenu à déclarer (3).

1. BOI-CF-CPF-30-40 et s, 9 mars 2020.

## 1. Dispositifs concernés et enjeux sous-jacents

7 - L'obligation déclarative vise les « *dispositifs transfrontières* » (A), sous réserve qu'ils présentent des « *signes manifestes d'évasion fiscale ou de pratiques fiscales abusives* », communément appelés « *marqueurs* » (B).

### A. - D'abord la présence d'un « dispositif transfrontière »...

8 - Pour savoir si le dispositif mis en place entre ou non dans le champ d'application de l'obligation déclarative prévue par la Directive, il faut d'abord que la notion de « dispositif » soit clairement définie (1°). Reste ensuite à en identifier les limites géographiques (2°).

#### 1° Sur la notion même de « dispositif »

9 - L'obligation déclarative vise les « dispositifs » transfrontières. Le législateur définit un « dispositif » à l'article 1649 AD, II du CGI comme étant « *un accord, un montage ou un plan ayant ou non force exécutoire* ». Cette définition, très générale, couvre un large spectre de situations au nombre desquelles vont notamment figurer : une entente, une transaction entre deux parties, ou encore la création, l'attribution, l'acquisition ou le transfert d'un revenu – voire de la propriété ou du droit au titre duquel ce revenu est dû – sans oublier la constitution, l'acquisition ou la dissolution d'une société. Par ailleurs, la doctrine administrative<sup>2</sup> prend le soin dans ses commentaires d'ajouter à cette notion de « dispositif » : « toutes les étapes et transactions par lesquelles il [le dispositif] prendra effet ». En dépit de ces précisions, on s'interrogera sur le sort réservé non seulement aux dispositifs qui seraient éventuellement composés de plusieurs dispositifs, mais encore aux cas des dispositifs existants auxquels viendrait demain s'ajouter un nouveau dispositif.

#### 2° Quant au caractère « transfrontière » du dispositif

10 - Il est utile de rappeler avant toute autre chose l'environnement exact dans lequel s'inscrit la Directive : les recettes publiques des États membres sont souvent érodées par la mise en place de dispositifs transnationaux, et c'est contre cette érosion que les administrations fiscales cherchent à lutter. Dès lors, le champ d'application territorial des dispositifs visés a été clairement délimité par la Directive : les dispositifs purement internes sont épargnés et seuls les dispositifs transfrontières sont concernés par l'obligation déclarative nouvelle. Précisons qu'on entend par « transfrontières » les dispositifs qui répondent aux deux conditions suivantes : (i) concerner la France et un autre État (que cet État soit situé ou non dans l'Union européenne) et (ii) répondre à une condition de résidence ou d'activité des intervenants (i.e., intermédiaires, contribuables concernés, entreprises associées, etc.) dans deux États distincts.

11 - À ce titre, on relèvera que cette condition de résidence est remplie lorsque les participants au dispositif sont résidents fiscaux dans deux juridictions ou plus, lorsqu'un ou plusieurs participants possèdent une double résidence fiscale, ou encore lorsqu'un ou plusieurs participants exercent, par l'intermédiaire d'un établissement stable, une activité dans une autre juridiction. Mais une présence « forte » dans deux États différents n'est pas nécessaire, et le caractère transfrontière d'un dispositif peut être reconnu dès lors que l'un des participants au dispositif exerce une activité dans une autre juridiction (même sans y avoir sa résidence ou y disposer d'un établissement stable), ou simplement lorsque ce dispositif a des conséquences sur

l'échange automatique d'informations entre administrations ou sur l'identification des bénéficiaires effectifs.

### B. - ... Ensuite la présence d'une planification fiscale agressive

12 - Un dispositif transfrontière doit être déclaré lorsqu'il existe « *un risque potentiel d'évasion fiscale* » identifié grâce à des marqueurs bien définis. En d'autres termes, un marqueur constitue une caractéristique ou particularité d'un dispositif transfrontière supposée manifester un risque potentiel d'évasion fiscale<sup>3</sup>. Il en existe deux catégories<sup>4</sup> : d'une part les marqueurs qui sont suffisants à eux seuls pour constituer une présomption irréfragable du caractère agressif du dispositif mis en place (2°), et d'autre part, ceux subordonnés à une condition préalable : le critère de l'avantage fiscal principal (1°).

#### 1° Marqueurs nécessitant la preuve d'un avantage fiscal principal

13 - Chacun de ces marqueurs a été transposé et défini en droit interne à l'article 1649 AH du CGI<sup>5</sup> (a). En pratique pourtant, la notion « *d'avantage fiscal principal* » est loin d'être claire (b).

##### a) Focus sur les marqueurs liés au critère de l'avantage principal

14 - Sont catégorisés comme marqueurs « liés au critère de l'avantage principal » : trois marqueurs généraux mentionnés à l'article 1649, II A du CGI (1), trois marqueurs spécifiques mentionnés à l'article 1649 AH, II B du CGI (2), ainsi que certains marqueurs spécifiques liés aux opérations transfrontières (3).

##### 1) Trois marqueurs généraux liés au critère de l'avantage principal

15 - À la différence des autres marqueurs, ces trois marqueurs généraux ont pour particularité de cibler des clauses contractuelles. Le premier (i.e., le marqueur A.1) vise 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* ». Autrement dit, sont ici visées les clauses de confidentialité.

16 - Le deuxième (i.e., le marqueur A.2) cible les dispositifs dans lesquels « *l'intermédiaire est en droit de percevoir des honoraires, intérêts ou rémunération pour financer les coûts et autres frais, pour le dispositif* », lesquels sont fixés par référence (i) soit « *au montant de l'avantage fiscal découlant du dispositif* », (ii) soit « *au fait qu'un avantage fiscal découle effectivement du dispositif* ». Pour le dire simplement, ce marqueur A.2 devrait concerner les honoraires de résultat, autrement appelés « *success fees* », qu'un intermédiaire, tel un avocat fiscaliste, pourrait solliciter de son client dans le cadre de la mise en œuvre du dispositif.

17 - Enfin, le troisième marqueur général (i.e., le marqueur A.3) vise les dispositifs dits normalisés, c'est-à-dire ceux dont la documentation et/ou la structure sont à la disposition de plus d'un contribuable concerné sans avoir besoin d'être adaptés de façon significative pour être mis en œuvre. On peut raisonnablement supposer que différents produits bancaires et/ou financiers (plan d'épargne en actions, investissement dans des organismes de placement collectif) dont la documentation ne nécessite pas d'être adaptée pourraient être exclus du champ d'application de ce marqueur dès lors que l'avantage fiscal y afférent aura été prévu par la loi : l'utilisation de ces produits étant conforme à l'intention du législateur, elle ne

2. BOI-CF-CPF-30-40-10-10, 9 mars 2020, § 10 – soumis à consultation publique jusqu'au 30 avril 2020.

3. Cons. UE, dir. 2018/822, 25 mai 2018 (ci-après, dir. DAC 6), art. 3 (20).

4. À noter que l'Union européenne réévaluera ces marqueurs tous les deux ans.

5. Correspondant à l'annexe IV, partie II de la Directive.

devrait pas, sauf situation particulière, remplir le critère de l'avantage fiscal principal.

### 2) Trois marqueurs spécifiques liés au critère de l'avantage principal

**18** - D'autres marqueurs liés au critère de l'avantage principal concernent plus spécifiquement les opérations transfrontières. Le premier (*i.e.*, le marqueur B.1) vise l'acquisition de sociétés déficitaires. Plus précisément, ce marqueur vise la situation dans laquelle « 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 ». Sur le caractère artificiel des mesures prises par le participant au dispositif, il semblerait qu'il faille se référer au critère du montage à caractère non authentique tel que déjà défini par la doctrine administrative<sup>6</sup>.

**19** - Le deuxième marqueur spécifique (*i.e.*, le marqueur B.2) se focalise sur les dispositifs transfrontières « qui ont 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 ». On attendra avec intérêt les précisions que pourra apporter sur ce marqueur l'administration fiscale : qu'en sera-t-il, par exemple, d'une société française qui, réalisant des ventes sur le territoire d'un autre État directement à partir de la France, décide un jour de constituer une filiale locale, transformant ainsi des revenus commerciaux directs en dividendes perçus de la filiale ?

**20** - Enfin, le dernier marqueur de cette catégorie (le marqueur B.3) concerne les dispositifs impliquant des mouvements de fonds circulaires (« carrousel ») au moyen « d'entités interposées sans fonction commerciale primaire ou d'opérations », ou encore « de transactions qui se compensent ou s'annulent mutuellement » ou enfin, à travers d'opérations qui présenteraient « d'autres caractéristiques similaires ».

### 3) Trois marqueurs spécifiques liés aux opérations transfrontières

**21** - La Directive a prévu trois marqueurs, *i.e.*, marqueur C.1. (b), *i.*, marqueur C.1. (c) et marqueur C.1. (d) – ciblant les dispositifs qui prévoient la déduction des paiements transfrontières effectués entre deux ou plusieurs entreprises associées. Pour entrer dans le champ d'un de ces marqueurs, il faut que l'une des trois conditions suivantes soit remplie :

– « le bénéficiaire réside dans une juridiction qui ne lève pas d'impôt sur les sociétés où lève un impôt sur les sociétés à taux zéro ou presque nul » ;

– « le paiement bénéficie d'une exonération fiscale totale dans la juridiction où le bénéficiaire réside à des fins fiscales » ; ou

– « le paiement bénéficie d'un régime fiscal préférentiel dans la juridiction où le bénéficiaire réside à des fins fiscales ».

**22** - Ces marqueurs suscitent plusieurs interrogations. D'abord, la mise en place de ces marqueurs commande de connaître non seulement le taux mais également les critères qui doivent être pris en compte pour qu'un impôt soit considéré comme « presque nul ». De même, il faudrait définir ce que le législateur veut exactement dire par « exonération fiscale totale » : quid des paiements qui donneraient lieu à une absence d'imposition du fait d'un abattement ou d'un crédit d'impôt ? Dans la même logique, il serait également opportun de savoir ce que le législateur entend par « régime fiscal préférentiel ». Là encore, les interrogations fleurissent : doit-on faire un rapprochement avec la notion de « pays à fiscalité privilégiée » telle qu'entendue à l'article 238 A du CGI en droit interne – pour rappel, cet article renforce les pouvoirs de l'Administration en cas de versements vers

certain pays – ou bien doit-on entendre cette notion de « régime fiscal préférentiel » selon l'approche retenue par l'action 5 du projet BEPS<sup>7</sup> – lequel considère un régime comme « préférentiel » lorsqu'on le compare aux principes généraux de la fiscalité de l'état concerné et non aux principes appliqués dans d'autres États ? Enfin, *quid* des « *ruling* » obtenus par une société ?

**23** - En résumé, s'il faut saluer l'effort mis en œuvre par l'Union européenne pour contrer les dispositifs transfrontières agressifs au plan fiscal, force est de constater que les textes ne permettent pas, dans la rédaction actuelle, d'avoir une lecture pleinement satisfaisante : les interprétations demeurent et continueront, dans la pratique, à être sources de controverses.

### b) La notion « d'avantage » et de « caractère principal » loin d'être claire

**24** - En vertu de l'article 1649 AH, I du CGI, et *a contrario* des marqueurs autonomes décrits plus bas, les marqueurs détaillés ci-dessus n'entraînent une obligation déclarative que si « l'avantage principal » ou « l'un des avantages principaux » résultant du dispositif est l'obtention d'un avantage fiscal.

**25** - Si le champ d'application de cette catégorie de marqueurs paraît à peu près défini, on peut légitimement s'interroger sur ce qu'il faut entendre par « avantage ». Pour tenter d'y répondre, la doctrine administrative<sup>8</sup> précise qu'un avantage fiscal existe lorsque le dispositif permet notamment « d'obtenir un remboursement d'impôt, un allègement ou une diminution d'impôt, une réduction de dette fiscale, un report d'imposition ou une absence d'imposition ». Qui plus est, ce critère de l'avantage fiscal doit être analysé de « manière globale » en considérant les effets du dispositif transfrontière, tant dans les États de l'Union européenne que hors Union européenne. À titre d'exemple, un dispositif dont l'objectif serait de tirer avantage d'une différence de traitement fiscal entre deux États devrait constituer un « avantage » et, partant, être dans le viseur des obligations déclaratives, sous réserve de remplir les autres conditions prévues.

**26** - Observons qu'une autre hésitation est permise quant à la définition du « caractère principal » de cet avantage. Là encore, l'administration fiscale<sup>9</sup> apporte un éclairage utile en précisant que la détermination du « caractère principal » doit se faire de manière objective si bien qu'il n'est pas nécessaire de prendre en considération les motivations et/ou les intentions des participants : on comparera simplement la valeur de l'avantage fiscal par rapport à la valeur des autres avantages retirés du dispositif (*i.e.*, avantages commerciaux, stratégiques, etc.) et on appréciera ainsi si la valeur de l'avantage fiscal en fait – ou n'en fait pas – l'un des avantages principaux du dispositif.

**27** - Il faut ici remarquer qu'un avantage principal obtenu au moyen d'un dispositif d'incitation fiscale conforme à l'intention de notre législateur ne devrait pas, *a priori* et sous réserve de toujours rester en ligne avec les intentions du législateur, être considéré comme un « avantage fiscal principal ». À titre d'exemple, on a du mal à imaginer que la détention en France d'un plan épargne en actions (PEA) (lequel par nature représente un avantage fiscal principal au sens de l'article 1649 AH du CGI) puisse par elle-même engendrer une obligation déclarative au sens de la Directive tant l'avantage fiscal tiré d'un PEA correspond à l'intention du législateur. La même analyse pourrait également être transposable au régime fiscal des fusions transfrontalières.

**28** - Par ailleurs, la quantification des nombreux avantages autres que fiscaux qui peuvent être retirés d'un dispositif – qu'ils soient

6. BOI-IS-BASE-70, 3 juill. 2019, § 40 à 60 – soumis à consultation publique jusqu'au 30 avril 2020.

7. *Projet OCDE sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables en prenant en compte la transparence et la substance : rapp. final 2015.*

8. BOI-CF-CPF-30-40-10-10, 9 mars 2020, *préc.*, § 140.

9. *Ibid.*, § 150.

financiers ou non financiers, commerciaux, stratégiques ou encore juridiques, pour ne citer que les plus essentiels – ne sera pas sans soulever de difficultés. On peut ainsi s'étonner de ce que la présence d'un autre avantage, dont l'importance serait égale, voire supérieure, à celle de l'avantage fiscal, ne suffise pas pour se soustraire à l'obligation déclarative, dès lors que l'avantage fiscal demeurerait lui-même important par rapport à d'autres avantages plus mineurs.

**29** - Cette observation témoigne de la nécessité pour le contribuable ou l'intermédiaire d'apprécier correctement le poids des différents avantages, question de fait qui a vocation à entretenir les querelles d'analyses. Un gain commercial peut par exemple croître entre la première étape de la mise en place du dispositif et les exercices suivants : dans ce cas de figure, quelle période le contribuable pourrait-il prendre en compte dans ses chiffrages, pour comparer ce gain avec un avantage fiscal dégagé, lui, à la date de mise en œuvre ? Plus globalement, comment apprécier la prévalence d'un avantage sur un autre lorsque les métriques sont différentes (cas par exemple d'un avantage monétaire et d'un avantage organisationnel) ? Ou encore, *quid* des avantages tout bonnement non quantifiables, comme certains avantages juridiques ? D'évidence, les intervenants ont devant eux une lourde tâche...

**30** - En dernier lieu, on observera que la notion d'« avantage principal » évoque pour beaucoup la lettre de l'article L. 64 A du LPF lequel instaure un nouvel outil pour l'administration fiscale, fréquemment appelé le « mini-abus de droit ». Pour rappel, cet article permet à l'Administration d'écarter les actes « *mis en place pour obtenir, à titre d'objectif principal ou au titre d'un des objectifs principaux, un avantage fiscal allant à l'encontre de l'objet ou de la finalité du droit fiscal applicable* ». Du fait de cet insolite rapprochement, les intervenants pourraient être tiraillés entre d'une part leur aspiration à déclarer correctement un dispositif transfrontière présentant un avantage fiscal principal et d'autre part leur réticence à faire ce qui pourrait sembler un aveu de participation à un « mini-abus de droit ».

## 2° Les marqueurs suffisant à eux seuls ou « marqueurs autonomes »

**31** - Sont concernés un certain nombre de marqueurs spécifiques liés aux opérations transfrontières (a), des marqueurs spécifiques concernant les obligations de transparence (b), ainsi que des marqueurs spécifiques concernant les prix de transfert (c).

### a) Cinq marqueurs spécifiques liés aux opérations transfrontières

**32** - Le marqueur C.1. (a) et le marqueur C.1. (b) visent tous deux les paiements transfrontières et plus particulièrement les dispositifs prévoyant « *la déduction des paiements transfrontières effectués entre deux ou plusieurs entreprises associées* » lorsque l'une au moins des conditions suivantes est remplie :

- le bénéficiaire ne réside à des fins fiscales dans aucune juridiction fiscale ; ou
- même si le bénéficiaire réside à des fins fiscales dans une juridiction, cette juridiction figure sur une liste de territoires jugés non coopératifs par l'OCDE ou les États membres de l'Union européenne.

**33** - On peut légitimement supposer que la notion de « résidence » est déterminée par application, si tant est qu'elle existe, d'une convention fiscale bilatérale prévue entre deux États. À défaut, la résidence fiscale devrait alors s'apprécier au regard des critères prévus à l'article 4 du modèle de convention OCDE. Quant aux « paiements » visés, il devrait sans doute s'agir de tout paiement « reçu » ou « à recevoir ». Enfin, on comprend aisément que « la liste des juridictions non coopératives » mentionnée dans la seconde condition fait aussi bien référence à la liste publiée au journal officiel de l'Union européenne qu'à la liste publiée par l'OCDE. Les juridictions non coopératives visées devraient donc être facilement identifiées. Reste toutefois en suspens la question de la date à retenir,

puisque les listes précitées évoluent d'une année à l'autre. S'agit-il de la liste établie au jour de l'entrée en vigueur de la Directive, ou au jour de sa transposition, ou bien s'agit-il de la liste en vigueur à la date de la première étape initiée du dispositif, voire – plus en aval encore – au jour de la réalisation du paiement transfrontière ? Si ces interrogations restent pour le moment sans réponse officielle, on peut supposer que la liste applicable sera celle en vigueur à la date de déclenchement de l'obligation déclarative.

**34** - Les autres marqueurs (*i.e.*, les marqueurs C.2, C.3 et C.4) se rapportent quant à eux aux transactions transfrontières. Pour commencer, le marqueur C.2 vise tout dispositif de « *déductions pour le même amortissement d'un actif demandées dans plus d'une juridiction* ». Au-delà des dispositifs fiscalement optimisants clairement visés par ce texte, des précisions méritent par exemple d'être apportées sur le cas des sociétés établissant un bénéfice mondial, ou celui des sociétés de personnes.

**35** - Le marqueur C.3 vise quant à lui tout dispositif qui prévoirait « *un allègement au titre de la double imposition pour le même élément de revenu ou de capital* » demandé dans plusieurs juridictions. Ce marqueur s'inspire des dispositions établies par l'action 6 du projet BEPS, laquelle prévoit que tout dispositif ayant pour conséquence une double non-imposition qui ne résulterait pas de la volonté du législateur français ou européen doit être déclarée. Il est intéressant de noter que ce marqueur ne devrait pas concerner les dispositions prévues en vue d'éliminer une double imposition visée par une convention fiscale bilatérale en vigueur, et ce, sous réserve bien sûr que l'utilisation de cette disposition ne soit pas contraire à la volonté du législateur. Ainsi, pour le dire simplement, tout dispositif à l'origine d'un allègement qui ne résulterait pas de la volonté du législateur devrait être déclaré. On reconnaîtra notamment les dispositifs qui reposent sur des mécanismes bien connus de « *treaty shopping* », mais face aux différentes interprétations possibles, le scepticisme évoqué ci-dessus au sujet du marqueur C.2 nous paraît transposable au marqueur C.3.

**36** - Enfin, le marqueur C.4 vise quant à lui un dispositif qui inclurait des transferts d'actifs en vertu desquels il existe, dans les États concernés, « *une différence importante dans le montant considéré comme étant payable en contrepartie des actifs* ». Ce marqueur vise donc les transferts d'actifs pour lesquels la valorisation faite de la contrepartie obtenue – ou de la contrepartie à obtenir – diffère en fonction de la juridiction. Ce cas de figure pourrait par exemple se rencontrer en cas d'apport d'un brevet par une société à une filiale d'un autre État en contrepartie d'actions de la filiale. Si la société apporteuse enregistre l'opération à la valeur comptable tandis que la bénéficiaire de l'apport l'enregistre à la valeur réelle, la valeur de la contrepartie obtenue lors du transfert d'actif sera bien différente selon la juridiction concernée, et le dispositif devra donc être déclaré en vertu du marqueur C.4. À ce titre, il semble regrettable de ne pas avoir précisé le sort réservé aux transferts au sein d'une même entité juridique, comme le transfert d'un actif du siège vers un établissement stable situé dans un autre État.

### b) Deux marqueurs spécifiques concernant les obligations de transparence

**37** - Il existe deux marqueurs relatifs aux obligations de transparence : le marqueur D.1 relatif à l'échange automatique d'informations et le marqueur D.2 relatif à la non-transparence. Le premier cible les dispositifs qui seraient susceptibles de porter atteinte à l'obligation de déclaration des comptes financiers en vertu d'une norme commune de déclaration (NCD)<sup>10</sup>. Semblent ici notamment être visés les produits financiers qui présenteraient les mêmes fonc-

10. Ce marqueur renvoie à la réglementation dite DAC 2 / CRS prise en application de la norme commune de déclaration (NCD).

tions qu'un compte financier – tel qu'un compte de dépôt, un contrat d'assurance avec valeur de rachat, ou un contrat de rente – mais dont les caractéristiques intrinsèques les excluraient de la définition d'un « compte financier »<sup>11</sup>. Tel serait notamment le cas pour certaines monnaies électroniques dont l'utilisation serait faite comme alternative à l'utilisation d'un compte de dépôt classique. En parallèle, devraient également être visés tous les transferts de fonds vers une institution financière<sup>12</sup> établie dans une juridiction où la NCD n'est pas respectée. En outre, quand bien même les transferts de fonds seraient réalisés vers une institution financière établie dans une juridiction où la NCD est respectée, il semble tentant d'élargir le champ de ce marqueur D.1 à tous les transferts qui s'effectueraient sur un compte non soumis à l'obligation déclarative NCD.

**38** - En parallèle, le marqueur D.2 cible quant à lui les dispositifs comportant « *des chaînes de propriété formelle ou effective non transparente par le recours à des personnes, des constructions juridiques ou des structures* » qui sont (i) sans activité économique substantielle s'appuyant sur des effectifs, des équipements, des ressources et locaux suffisants, (ii) constitués, gérés, contrôlés ou établis dans une juridiction autre que la juridiction de l'un ou plusieurs des bénéficiaires effectifs des actifs détenus par ces personnes, constructions juridiques ou structures<sup>13</sup>, et (iii) lorsque les bénéficiaires effectifs de ces personnes, constructions juridiques ou structures sont rendus impossibles à identifier.

### c) Trois marqueurs spécifiques concernant les prix de transfert

**39** - Ils sont au nombre de trois. Le marqueur E.1 cible un dispositif « *qui prévoit l'utilisation de régimes de protection unilatéraux* ». Il est intéressant de noter que l'OCDE<sup>14</sup> définit un « *régime de protection* » comme étant une disposition qui s'applique à une catégorie bien définie de contribuables ou de transactions et qui les exempte de certaines obligations normalement imposées par les règles générales prévues en matière de prix de transfert d'un État.

**40** - Le marqueur E.2 vise quant à lui les dispositifs faisant intervenir un « *transfert d'actif incorporels difficiles à évaluer* ». De manière plus précise, pour être considéré comme tel, il faut d'une part (i) qu'il n'existe pas d'éléments de comparaison fiables et d'autre part (ii) qu'au moment où l'opération a été conclue, les prévisions relatives aux futurs flux de trésorerie, les revenus attendus de l'actif incorporel transféré, voire les hypothèses utilisées pour évaluer ces actifs incorporels, soient « *hautement incertaines* », de sorte qu'il serait trop difficile de prévoir dans quelle mesure l'actif incorporel débouchera finalement sur un succès au moment du transfert<sup>15</sup>.

**41** - Enfin, le marqueur E.3 se rapporte aux dispositifs mettant en jeu un transfert transfrontière au sein d'un même groupe : (i) de fonctions, (ii) et/ou de risques, (iii) et/ou d'actifs qui aurait pour conséquence, dans les trois ans suivant l'opération, une baisse d'au moins « *50 % du résultat d'exploitation annuel prévu* » (autrement appelé *Earning Before Interest and Taxes (EBIT)* de la société) par rapport au résultat d'exploitation annuel qui aurait été réalisé dans l'hypothèse où le transfert n'aurait pas été réalisé.

## 2. Personnes tenues de déclarer

**42** - Conformément aux dispositions des articles 1649 AD et 1649 AE du CGI, sont tenus de déclarer les dispositifs transfrontières concernés les intermédiaires « *ayant participé à la mise en œuvre de ce dispositif* » (CGI, art. 1649 AD, I) qui disposent d'un lien de territorialité avec la France ou un autre État membre de l'Union européenne (A) et, dans certaines situations, les contribuables eux-mêmes, assistés des intermédiaires (B).

**43** - Quelles que soient la qualité du déclarant et la nature de ses autres obligations déclaratives<sup>16</sup>, l'article 1729 C ter du CGI prévoit que les manquements à l'obligation déclarative (ou, pour les intermédiaires dispensés de l'obligation déclarative, de notification) entraînent l'application d'une amende d'un montant maximum de 10 000 euros. Le texte prévoit néanmoins un certain nombre d'assouplissements, notamment en limitant ce montant à 5 000 euros lorsqu'il s'agit de la première infraction de l'année civile en cours et des trois années précédentes, ou encore en plafonnant le montant total de l'amende à 100 000 euros par année civile en cas de manquements multiples.

### A. - Pivot de ce nouveau dispositif : les intermédiaires

**44** - Compte tenu de leurs compétences techniques et professionnelles en la matière, le droit français, transposant l'esprit de la Directive, place les intermédiaires au cœur de ce nouveau système de monitoring des pratiques fiscales agressives, en vue d'en fluidifier le fonctionnement. Qu'ils soient considérés comme « concepteurs » ou « prestataires de services » (1°), l'obligation de déclarer les dispositifs transfrontières incombe prioritairement aux intermédiaires, dès lors qu'ils disposent d'un lien de territorialité avec la France ou un autre État de l'Union européenne (2°) et qu'ils sont en mesure de la satisfaire (3°).

#### 1° Les différentes typologies d'intermédiaires

**45** - Conformément à la Directive, le nouvel article 1649 AE du CGI distingue deux catégories d'intermédiaires : les intermédiaires « concepteurs » et les intermédiaires « prestataires de services »<sup>17</sup>, que les praticiens appellent également les « sachants ».

**46** - Les intermédiaires « concepteurs » regroupent tous les intermédiaires qui interviennent dans la conception<sup>18</sup>, la commercialisation<sup>19</sup> ou l'organisation<sup>20</sup> d'un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, ou le mettent à disposition aux fins de sa mise en œuvre ou en gèrent la mise en œuvre en lien avec le concepteur et/ou la personne qui le commercialise.

16. Dans l'exercice de ses activités, une personne peut être amenée à satisfaire, d'une part, aux obligations de lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme (déclaration Tracfin), et d'autre part, à la nouvelle obligation déclarative prévue à l'article 1649 AD du CGI. À cet égard, l'administration fiscale indique formellement que ces deux obligations sont parfaitement distinctes. Elle précise néanmoins que l'obligation de déclaration au titre de l'article 1649 AD du CGI ne peut conduire la personne concernée à méconnaître, le cas échéant, l'interdiction de divulgation du contenu de la déclaration Tracfin prévue à C. mon. fin., art. L. 561-18.

17. BOI-CF-CPF-30-40-10-20, 9 mars 2020, § 60 – soumis à consultation publique jusqu'au 30 avril 2020.

18. L'administration fiscale précise que cette notion recouvre la planification, la proposition ou le développement d'un dispositif transfrontière – *Ibid.*, § 50.

19. Un dispositif transfrontière déclarable est réputé commercialisé dès lors qu'il est proposé à un ou plusieurs contribuables à titre onéreux ou non – *Ibid.*

20. Selon l'administration fiscale, cette notion comprend la préparation et la coordination d'un dispositif transfrontière comme sa mise en œuvre – *Ibid.*

11. V. définition d'un « compte financier » : D. n° 2016-1685, 5 déc. 2016, art. 4.

12. V. définition d'une « institution financière » : *Ibid.*, art. 1<sup>er</sup>.

13. Au sens de Cons. UE et P, dir. (UE) 2 015/849, 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 Cons. UE et P, règl. (UE) 648/2012 et abrogeant Cons. CE et P, dir. 2005/60/CE et Comm. UE, dir. 2006/70/CE.

14. V. en ce sens, *Les Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert*, chap. IV, sect. E.

15. V. en ce sens, *Ibid.*, chap. VI. D.4. § 6,189.

47 - La seconde catégorie, les intermédiaires « sachants », regroupe les personnes qui, compte tenu des faits et circonstances pertinents, des informations disponibles, de l'expertise en la matière et de la compréhension nécessaires pour fournir de tels services, savent ou pourraient raisonnablement être censées savoir qu'elles se sont engagées à fournir, directement ou indirectement, une aide, une assistance ou des conseils concernant la conception, la commercialisation ou l'organisation d'un dispositif devant être déclaré, ou concernant sa mise à disposition aux fins de mise en œuvre ou la gestion de sa mise en œuvre. Cette seconde catégorie des intermédiaires « sachant » est ainsi très large et peut concerner les conseillers fiscaux, les experts-comptables, les avocats, les établissements bancaires voire même les sociétés holding qui rendent des conseils fiscaux à leurs filiales, dès lors qu'ils ont la « connaissance que les services ont été rendus dans le cadre d'un dispositif transfrontière déclarable »<sup>21</sup>.

48 - L'administration fiscale affine les contours de cette définition en précisant qu'un prestataire de services qui interviendrait ou prendrait connaissance du dispositif transfrontière déclarable postérieurement à sa mise en œuvre ou postérieurement à la délivrance du conseil conduisant à la mise en œuvre du dispositif, ne sera pas considéré comme un intermédiaire. Il en est ainsi, par exemple, d'une banque dépositaire qui accompagnerait un contribuable dans ses démarches pour réclamer un trop-perçu de retenue à la source ou d'un commissaire aux comptes, qui, au cours de sa mission d'audit, prendrait connaissance d'un dispositif postérieurement à sa mise en œuvre, et l'identifierait comme devant faire l'objet d'une déclaration<sup>22</sup>. En outre, compte tenu du champ d'application que l'obligation déclarative pourrait recouvrir dans le cas de certaines activités, comme celles des établissements de paiement et des établissements de crédit – vecteurs majeurs d'opérations transfrontières –, l'Administration souligne que les établissements dûment autorisés qui effectuent des opérations bancaires de routine (telles que la réception et la conservation de fonds, les transferts de fonds et les opérations de change, l'octroi de financements, la fourniture de services bancaires de paiement) ne sont pas concernés par l'obligation déclarative, circonscrite aux seules opérations bancaires exceptionnelles<sup>23</sup>.

49 - Enfin, sur le terrain de la preuve, il est intéressant de noter que la définition d'intermédiaire « sachant » prévue par le texte de la Directive repose sur une présomption simple laissant la possibilité pour l'intermédiaire « de fournir [tous les] éléments prouvant qu'[il] ne savait pas et ne pouvait pas raisonnablement être censé savoir qu'[il] participait à un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration », et notamment « tous les faits et circonstances pertinents ainsi que les informations disponibles et son expertise et sa compréhension en la matière »<sup>24</sup>. À ce jour, ni le texte français, ni les premiers commentaires administratifs ne prévoient expressément cette nuance. Espérons que celle-ci sera dûment formalisée par l'administration fiscale dans ses commentaires définitifs.

## 2° L'existence d'un lien territorial avec la France ou un autre État membre de l'Union européenne

50 - Un intermédiaire souscrit en France la déclaration DAC 6 s'il satisfait à l'une des conditions suivantes édictées par l'article 1649 AE du CGI : (i) il est fiscalement domicilié, résident ou a son siège en France, (ii) il possède en France un établissement stable qui fournit les services concernant le dispositif transfrontière déclarable, (iii) il est constitué en France ou est régi par le droit français, ou (iv) il est enregistré en France auprès d'un ordre ou d'une association profes-

sionnelle en rapport avec des services juridiques, fiscaux ou de conseil ou il bénéficie d'une autorisation d'exercer en France délivrée par cet ordre ou association.

51 - Dans l'hypothèse d'un conflit de territorialité (un intermédiaire satisfait à la condition territoriale de plusieurs États membres de l'Union européenne), l'article 1649 AF du CGI prévoit une règle de priorité en application de laquelle la déclaration est souscrite uniquement dans l'État membre dans lequel l'intermédiaire, soit est fiscalement domicilié ou résident, soit a son siège social.

## 3° Situations particulières dans lesquelles un intermédiaire est dispensé de déclarer ou n'est pas en mesure de satisfaire son obligation de déclaration

52 - Conformément à la Directive, le législateur prévoit expressément la possibilité pour un intermédiaire d'être exonéré de déclaration s'il est en mesure de prouver que les informations relatives au dispositif concerné ont déjà fait l'objet d'une déclaration par un autre intermédiaire (CGI, art. 1649 AF, II). La doctrine administrative précise en outre qu'il en va de même s'il dispose de la preuve que l'obligation déclarative pèse sur un autre intermédiaire ou contribuable dûment notifié<sup>25</sup>.

53 - Lorsqu'il est soumis au sacro-saint secret professionnel dont la violation est réprimée par l'article 226-13 du Code pénal<sup>26</sup> et qu'il ne reçoit pas l'autorisation de la part de son client de s'en délier, un intermédiaire n'est pas non plus tenu de procéder à la déclaration du dispositif transfrontière. Il lui appartient néanmoins de notifier cette obligation aux personnes à qui elle incombe et dont il a connaissance, qu'il s'agisse d'un autre intermédiaire ou d'un contribuable concerné. À cet égard, il est intéressant de noter que l'intermédiaire ou le contribuable notifié n'est aucunement lié par l'analyse du caractère déclarable du dispositif transfrontalier menée par l'intermédiaire à l'origine de la notification et peut juger, sous sa responsabilité, que le dispositif concerné n'a finalement pas vocation à être déclaré<sup>27</sup>. Enfin, dans l'hypothèse où l'intermédiaire notifié est lui-même soumis au secret professionnel et ne reçoit pas l'accord de son client lui permettant de souscrire la déclaration, celui-ci applique la même procédure et notifie, à son tour, dans les trente jours suivant la date à laquelle il a lui-même reçu la notification, les personnes à qui incombe l'obligation déclarative dont il a connaissance.

54 - En conclusion, si l'intermédiaire n'est pas nécessairement lui-même l'auteur de la déclaration, il n'en demeure pas moins un acteur essentiel en assurant un rôle de coordinateur tout au long du processus déclaratif. Pivot de ce nouveau dispositif, il lui incombe alors d'interagir avec les autres intermédiaires ou d'assister le contribuable dans la collecte et la déclaration des informations afin de s'assurer que l'obligation déclarative sera *in fine* satisfaite.

## B. - À titre subsidiaire, implication des contribuables avec l'assistance des intermédiaires

55 - Les contribuables visés par le II de l'article 1649 AE du CGI, qui reprend la lettre de la Directive<sup>28</sup>, (1°) peuvent être amenés à déclarer eux-mêmes un dispositif transfrontière dans certaines situa-

21. BOI-CF-CPF-30-40-10-20, 9 mars 2020, préc. § 70.

22. *Ibid.*, § 80.

23. *Ibid.*, § 90.

24. *Dir. DAC 6*, art. 3 (21).

25. BOI-CF-CPF-30-40-10-20, 9 mars 2020, préc., § 140.

26. Il s'agit notamment des professions suivantes : avocats, notaires, experts-comptables, personnes visées au *C. mon. fin.*, art. L. 511-33, I.

27. Dans une telle hypothèse, l'administration fiscale précise que l'intermédiaire à l'origine de la notification ne verra pas sa responsabilité engagée du fait de l'absence de déclaration par l'intermédiaire notifié – BOI-CF-CPF-30-40-10-20, 9 mars 2020, préc., § 210.

28. *Dir. DAC 6*, art. 3 (22).

tions (2°), avec l'aide des intermédiaires, soumis par l'administration fiscale à une obligation d'assistance<sup>29</sup>.

### 1° La définition de contribuable concerné pour les besoins de DAC 6

**56** - Le contribuable concerné est défini comme « toute personne à qui un dispositif transfrontière déclarable devant faire l'objet d'une déclaration est mis à disposition aux fins de sa mise en œuvre, ou qui est disposée à le mettre en œuvre ou qui a mis en œuvre la première étape d'un tel dispositif » (CGI, art. 1649 AE, II). En pratique, toute personne utilisatrice ou partie au dispositif est considérée comme un contribuable concerné par l'administration fiscale<sup>30</sup>.

**57** - Pour les besoins de cette définition, le texte précise en outre que la première étape d'un dispositif doit s'entendre de « tout acte juridique ou opération économique, comptable ou d'option fiscale en vue de mettre en œuvre le dispositif transfrontière ». Face à la pluralité des dispositifs et des situations, l'administration fiscale retient une approche *in concreto* pour en apprécier la réalisation. En pratique, il peut s'agir de la signature d'un acte juridique, la décision prise en assemblée générale de mettre en œuvre un dispositif ou encore l'enregistrement comptable d'une opération<sup>31</sup>.

### 2° Une obligation de déclaration alléguée autant que possible par le législateur

**58** - Le législateur a entendu alléger autant que possible l'obligation de déclaration qui pourrait peser sur les contribuables concernés en la circonscrivant aux seules situations dans lesquelles (i) aucun intermédiaire n'est intervenu dans le dispositif, (ii) aucun intermédiaire n'a de lien territorial avec la France ou un autre État membre de l'Union européenne (de sorte que l'intermédiaire est situé hors du champ d'application de l'obligation déclarative) ou encore (iii) un intermédiaire n'a pas été autorisé par son client à lever le secret professionnel auquel il est soumis pour les besoins de l'obligation déclarative et il n'existe aucun autre intermédiaire sur lequel reporter l'obligation.

**59** - Dans ses premiers commentaires, l'administration fiscale apporte des précisions sur certaines situations pratiques en soulignant, notamment, qu'une société qui conçoit un dispositif pour elle-même et pour d'autres sociétés du même groupe doit être vue comme un intermédiaire susceptible d'être tenu à l'obligation déclarative, ou encore que l'obligation déclarative incombera au contribuable concerné par le dispositif transfrontière toutes les fois où les services liés à la conception du dispositif auront été partagés entre plusieurs intermédiaires de sorte qu'aucun intermédiaire ne puisse savoir s'il a participé ou non à la mise en œuvre d'un dispositif transfrontière déclarable<sup>32</sup>.

**60** - En outre, un contribuable concerné sera dispensé de l'obligation déclarative dès lors que celle-ci aura été satisfaite par un autre contribuable. À cet égard, le texte établit une règle de priorité en vertu de laquelle l'obligation déclarative incombe en premier lieu au contribuable ayant défini avec un intermédiaire le dispositif transfrontière à déclarer et, à titre subsidiaire, au contribuable qui en a géré la mise en œuvre.

**61** - Enfin, s'agissant du lieu de souscription de la déclaration, lorsque l'obligation déclarative incombe au contribuable concerné dans plusieurs États membres de l'Union européenne, celui-ci souscrit la déclaration, uniquement et en priorité, dans l'État membre

dans lequel il est fiscalement domicilié ou résident ou a son siège social. À défaut, il peut être amené à souscrire la déclaration soit dans l'État membre dans lequel il possède un établissement stable qui utilise le dispositif transfrontière déclarable à son avantage, soit dans l'État membre dans lequel il perçoit des revenus ou réalise des bénéfices, soit dans l'État membre dans lequel il exerce une activité économique.

## 3. Modalités déclaratives

**62** - Les dispositifs transfrontières dans le champ de l'article 1649 AD du CGI doivent être déclarés à l'administration fiscale, quand bien même ceux-ci seraient en conformité avec les dispositifs anti-abus existants ou que les informations à déclarer auraient déjà été déclarées en application d'autres dispositions. À cet égard, l'article 344 G octies A de l'annexe III du CGI précise les informations qui doivent être communiquées (A) et leurs modalités déclaratives (B).

### A. - Contenu de la déclaration

**63** - Tout d'abord, la déclaration doit permettre l'identification des intermédiaires et des contribuables concernés (nom, date et lieu de naissance – pour les personnes physiques, résidence fiscale, numéro d'identification fiscale (NIF) – pour les personnes morales) et, le cas échéant si celles-ci ont pris part au dispositif, les personnes considérées comme des entreprises associées au contribuable concerné<sup>33</sup>. Ensuite, elle doit préciser les marqueurs sur lesquels reposent l'obligation de déclarer le dispositif transfrontière et résumer le contenu et le fonctionnement dudit dispositif. À cet égard, il est intéressant de noter que l'administration fiscale vient préciser le texte de la Directive en indiquant que ce résumé du dispositif doit inclure, en sus d'une éventuelle description des activités commerciales ou dispositifs pertinents, une description factuelle des étapes de mise en œuvre et des flux financiers en rapport avec le dispositif (y compris leur montant) ainsi qu'une analyse du traitement fiscal des transactions et étapes de mise en œuvre du dispositif transfrontière mis en place<sup>34</sup>. Pour finir, la déclaration précise les modalités pratiques du dispositif transfrontière telles que (i) la date de réalisation de la première étape de mise en œuvre, (ii) les dispositions juridiques nationales sur lesquelles il se fonde, (iii) sa valeur réelle<sup>35</sup>, et (iv) l'identification des personnes et États membres concernés (ou susceptibles d'être concernés) par le dispositif transfrontière.

**64** - Enfin, afin d'assurer un suivi dans le temps des dispositifs transfrontières, le texte français, là encore, se prévaut d'une possibilité offerte par la Directive pour imposer au contribuable une obligation de déclaration annuelle des informations concernant l'utilisation d'un dispositif transfrontière, obligation dont les modalités doivent

29. BOI-CF-CPF-30-40-10-20, 9 mars 2020, préc., § 190. À noter que cette obligation d'assistance ne leur est pas imposée dans le cas d'une notification à un autre intermédiaire – *Ibid.*, § 200

30. *Ibid.*, § 230.

31. *Ibid.*, § 270.

32. *Ibid.*, § 290.

33. Est considérée comme une entreprise associée une personne qui est liée à une autre personne de l'une au moins des façons suivantes : – une personne participe à la gestion d'une autre personne lorsqu'elle est en mesure d'exercer une influence notable sur l'autre personne ; – une personne participe au contrôle d'une autre personne au moyen d'une participation qui dépasse 25 % des droits de vote ; – une personne participe au capital d'une autre personne au moyen d'un droit de propriété qui, directement ou indirectement, dépasse 25 % du capital ; – une personne a droit à 25 % ou plus des bénéfices d'une autre personne.

34. BOI-CF-CPF-30-40-20, 9 mars 2020, § 270 – soumis à consultation publique jusqu'au 30 avril 2020.

35. L'Administration précise que la valeur du dispositif doit s'apprécier au cas par cas, en fonction de sa nature. Il peut s'agir notamment du montant de la transaction à l'origine d'un dispositif transfrontière, celle-ci étant constituée par exemple d'une vente, d'une acquisition, d'un prêt ou d'un investissement en capital – *Ibid.*, § 300.

être précisées ultérieurement par décret (*CGI, art. 1649 AG, II, 2°, al. 2*<sup>36</sup>).

## B. - Dépôt de la déclaration

**65** - Au moment de la procédure de la première déclaration du dispositif en ligne<sup>37</sup>, le déclarant se voit attribuer deux types de références : une « référence dispositif », d'une part, clé primaire du dispositif nouvellement déclaré, et une « référence déclaration », d'autre part, confidentielle et propre à chaque déclaration souscrite dans le cadre d'un même dispositif transfrontière.

**66** - Le déclarant devra uniquement communiquer la « référence dispositif » à toute personne dont il a connaissance tenue aux obligations prévues à l'article 1649 AD du CGI ou à des obligations similaires dans un autre État membre de l'Union européenne, référence que cette dernière devra indiquer au moment de l'établissement de sa propre déclaration. En d'autres termes, plusieurs « références déclarations » pourront être rattachées à la même « référence dispositif » (par exemple, déclarations annuelles par le contribuable sur l'utilisation du dispositif, déclarations déposées par des intermédiaires situés dans un autre État membre) dans le répertoire central sécurisé établi et mis à disposition des États membres par la Commission européenne<sup>38</sup>.

**67** - Les premières déclarations françaises devraient poindre d'ici à l'été dans la mesure où intermédiaires et contribuables sont tenus de procéder, au plus tard le 31 août 2020, à la déclaration des dispositifs déjà existants, c'est-à-dire ceux dont la première étape a été mise en œuvre entre la date d'entrée en vigueur de la Directive, le 25 juin 2018, et sa date d'application, le 1<sup>er</sup> juillet 2020.

**68** - S'agissant des nouveaux dispositifs mis en place après la date d'application de la Directive, la déclaration des dispositifs concernés doit être réalisée dans un délai de trente jours (*CGI, art. 1649 AG, I*), dont le point de départ varie selon les personnes concernées. Ainsi,

pour l'intermédiaire « sachant », le délai commence au lendemain du jour de la fourniture directe ou indirecte de l'aide, de l'assistance ou des conseils. En revanche, s'agissant des intermédiaires « concepteurs » et des contribuables, le délai court à compter de la première des dates suivantes : (i) le lendemain du jour de la mise à disposition aux fins de mise en œuvre du dispositif ou, (ii) le lendemain du jour où le dispositif est prêt à être mis en œuvre, ou (iii) le jour de la réalisation de la première étape de la mise en œuvre du dispositif. Enfin, pour les personnes qui reçoivent une notification de déclaration, le délai est calculé à partir de la réception de la notification<sup>39</sup>.

## Conclusion

**69** - La mise en place de cette nouvelle obligation déclarative pose de nombreuses questions, notamment sur la remise en cause *a posteriori* des dispositifs concernés. À ce titre, si l'administration fiscale tient à souligner dans ses premiers commentaires que la déclaration d'un dispositif transfrontière ne vaut pas reconnaissance par le déclarant du caractère potentiellement agressif du dispositif déclaré, elle précise également que celle-ci n'emporte pas non plus approbation de sa part<sup>40</sup>. Les plus méfiants pourraient y voir une tentation pour l'administration fiscale de procéder à un *tax audit picking* sur la base des informations collectées auprès des intermédiaires eux-mêmes.

**70** - Sans aller aussi loin dans la critique, force est de constater que cette nouvelle obligation déclarative permet à l'administration fiscale de sous-traiter en partie la collecte de l'information fiscale en transformant chaque intermédiaire en vigie chargée de surveiller les pratiques fiscales en vigueur, qu'elles soient agressives ou non, usuelles ou originales. Il est difficile, dans ce contexte, d'écarter totalement le risque d'auto-incrimination pour le contribuable.

**MOTS-CLÉS** : *Transposition de la directive DAC 6 - Encadrement de l'optimisation fiscale transfrontière - Marqueurs - Dispositif transfrontière - Intermédiaires - Obligation déclarative DAC 6*

36. Transposant *dir.DAC 6, art. 8 bis ter (9)*.

37. La déclaration sera prochainement disponible soit sur l'espace particulier soit sur l'espace professionnel du site [www.impots.gouv.fr](http://www.impots.gouv.fr).

38. Répertoire central sécurisé dans lequel les informations qui doivent être communiquées par les États membres sont enregistrées afin de satisfaire aux exigences de l'échange automatique prévu dans le cadre de *Cons. UE, dir. 2011/16/UE, 15 févr. 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant Cons. CE, dir. 77/799/CEE, 19 déc. 1977*.

39. Dans une telle situation, l'administration fiscale précise que le délai de déclaration du dispositif par l'ensemble des intermédiaires ne saurait excéder quatre-vingt-dix jours à compter de la date d'envoi de la première notification – *BOI-CF-CPF-30-40-10-20, 9 mars 2020, préc., § 180*.

40. *BOI-CF-CPF-30-40-20, 9 mars 2020, préc., § 150*.