

Guide professionnel – DAC6

Tome 1 - Cadre législatif et doctrinal

**Obligation déclarative
Dispositifs fiscaux transfrontières
Echange Automatique d'Information (EAI)**

GUIDE PROFESSIONNEL DAC 6 - TOME 1

Cadre législatif et doctrinal DAC 6

Ce Guide présente le dispositif français (v. [Annexe 1](#)) issu de la transposition de la directive dite DAC 6 (v. [Annexe 2](#)) instituant une obligation de déclaration des dispositifs fiscaux transfrontières qui présentent des risques de planification fiscale agressive. Cette directive est elle-même inspirée des travaux de l'OCDE (v. [Annexe 3](#)).

Au travers des éléments d'appréciation qui sont ici rassemblés, l'Association souhaite guider ses adhérents dans la mise en œuvre de leurs obligations DAC 6 sous la forme d'un Guide professionnel en deux tomes :

- Le Tome 1 présente le cadre législatif, réglementaire et doctrinal du dispositif DAC 6 ;
- Le Tome 2 propose, dans le but de faciliter la mise en œuvre de cette obligation déclarative par les acteurs de marché financier, un socle commun interprétatif des activités les plus courantes qu'ils mènent au regard de DAC 6.

Outre le cadre légal de la directive, les éléments mis en œuvre par la France dans le cadre de sa transposition sont pris en compte, notamment l'ordonnance n° 2019-1068 du 21 octobre 2019, le décret n° 2020-270 du 17 mars 2020, le décret n° 2020-1769 du 30 décembre 2020, le [BOI-CF-CPF-30-40-...](#) du 25 novembre 2020, les aménagements législatifs ultérieurs et les précisions apportées par l'Administration en réponse aux questions posées par les organisations professionnelles ou dans le cadre d'interventions publiques.

Pour accompagner la mise en œuvre du nouveau dispositif déclaratif, la DGFIP a mis en ligne, mi-décembre 2020, un [Portail dédié à la « Déclaration des dispositifs transfrontières »](#). Il présente le cadre juridique du dispositif DAC 6, regroupe les textes source, fournit un « cahier des charges » guide de l'utilisateur professionnel pour la constitution et le dépôt des fichiers relatifs au dispositif déclaratif, prévoit une future rubrique FAQ « Foire aux questions » et indique une adresse courriel spécifique pour les usagers DAC 6 : dac6@dgfip.finances.gouv.fr.

Pour élaborer une grille de lecture de la « réglementation DAC 6 », l'AMAFI s'est appuyée sur différents groupes de travail dédiés, dont les analyses ont ensuite été prises en compte par son Comité Fiscal afin de traiter les problématiques propres aux acteurs des marchés financiers.

En vue d'être le plus complet possible, le Guide fait également référence aux travaux, recommandations, contrats-cadres, ... émis par d'autres organisations professionnelles du secteur financier, nationales ou internationales, telles que l'ICMA (*International Capital Market Association*), l'ISDA (*International Swaps and Derivatives Association*), l'ISLA (*International Securities Lending Agreement*), la SIFMA (*Securities Industry and Financial Market Association*), l'AFME (*Association for Financial Markets in Europe*), la FBE (Fédération Bancaire Européenne), l'AFG (Association Française de la Gestion Financière), l'AFTI (Association Française des Professions des Titres), la FBF (Fédération Bancaire Française), la *Bankenverband* (Association des banques allemandes) ...

Établi dans une perspective d'auto-régulation destinée à faciliter une approche DAC 6 harmonisée dans l'intermédiation financière, le Guide a vocation à évoluer par incrémentations successives en fonction des interprétations qui seront données au fur et à mesure de l'évolution des travaux fixant le cadre légal et réglementaire (ordonnance, décret, arrêté, BOFIP, rescrits ...) d'une part, et des travaux doctrinaux et de mise en œuvre, d'autre part. Il pourra donc être actualisé au vu de nouveaux éléments d'appréciation qu'il apparaîtrait utile de prendre en compte après sa publication. Aussi, les utilisateurs du Guide sont invités à vérifier sur le site internet de l'Association qu'ils se réfèrent à la dernière version disponible.

Malgré le soin apporté à leur rédaction, les éléments d'appréciation présentés dans le Guide doivent être utilisés avec prudence. En tout état de cause, l'interprétation de la réglementation DAC 6 reste soumise au contrôle du juge, seul compétent en la matière. Il appartient donc aux personnes qui souhaitent les utiliser de former, sous leur responsabilité et avec l'aide, le cas échéant, de leur conseil, leur propre opinion quant aux analyses ici développées.

À titre principal, les précisions apportées **dans ce Tome 1** concernent le **champ d'application** de l'obligation déclarative, les **personnes soumises à l'obligation déclarative**, les **délais et contenus de déclaration** de sorte à organiser et échanger des informations complètes et pertinentes sur les dispositifs transfrontières déclarables, ainsi que les **marqueurs** qui caractérisent les risques de planification fiscale agressive de ces dispositifs.

1. La directive dite « DAC 6 » adoptée le 25 mai 2018, vise essentiellement à instituer un échange automatique d'informations déclarées à raison d'opérations transfrontières potentiellement agressives ou abusives, appelées « **dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration** » (v. Annexes 2.1 à 2.4). Elle vient modifier la directive européenne n° 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal en cours de consolidation.

Cette nouvelle obligation déclarative s'inspire de l'action 12 du Plan BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) déclinée par l'Organisation de Coopération et de Développement Économique (OCDE), qui préconise notamment la mise en place d'un régime de communication obligatoire d'informations (v. Annexe 3.1).

2. En France, l'article 22 de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude a autorisé la transposition de DAC 6 par voie d'ordonnance dans un délai de douze mois. Cette autorisation de transposition en droit français a donné lieu à la publication de **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** (v. Annexe 1.1).

Avant sa ratification par le Parlement¹, cette ordonnance a fait l'objet d'une modification par l'article 178 de la Loi de finances pour 2020 afin de clarifier le champ d'application de l'obligation déclarative de « reprise de stock de dispositifs déclarables »² qui incombe à l'intermédiaire et, le cas échéant, au contribuable concerné. En outre, un décret du 17 mars 2020 fixe les informations contenues dans la déclaration (v. Annexe 1.2)³. Enfin, un décret du 30 décembre 2020 fixe les échéances déclaratives trimestrielles de

¹ Le ministre de l'action et des comptes publics a présenté le 15 janvier 2020, un projet de loi ratifiant 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.

² Même si la Directive DAC 6 n'est applicable qu'à compter du 1^{er} juillet 2020, les dispositifs mis en œuvre depuis sa date d'entrée en vigueur (c'est-à-dire à compter du 25 juin 2018) doivent être également être déclarés.

³ Décret n° 2020-270 du 17 mars 2020 fixant les informations contenues dans la déclaration d'un dispositif transfrontière mentionnée à l'article 1649 AD du code général des impôts : JORF n° 0068 du 19 mars 2020, texte n° 18.

mise à jour des informations contenues dans la déclaration des dispositions commercialisables ([v. Annexe 1.3](#))⁴.

3. En raison de la pandémie de Covid-19, le Conseil de l'Union européenne a adopté, sur proposition de la Commission européenne, la directive (UE) 2020/876 du 24 juin 2020 modifiant la directive n° 2011/16/UE afin d'instaurer un **report optionnel des délais de déclaration et d'échange d'informations relatifs à DAC 6** ([v. Annexe 2.3](#)).

Pour tirer les conséquences de ces mesures, le législateur français a modifié certains délais applicables aux obligations déclaratives et à l'échange d'informations au titre de DAC 6 lors de l'adoption de la troisième Loi de Finances rectificatives pour 2020⁵. Il s'agit ainsi de reporter de 6 mois :

- La mise en œuvre du dispositif déclaratif DAC 6 initialement fixée au 1^{er} juillet 2020, soit au 1^{er} janvier 2021 ;
- La date limite de la déclaration du « stock » de dispositifs transfrontières déclarables (historique depuis le 25 juin 2018) initialement fixée au 31 août 2020, soit au 28 février 2021 ;
- La date de première mise à jour concernant les dispositifs commercialisables au 31 avril 2021.

4. L'objectif de la déclaration DAC 6 est double. Outre sa portée dissuasive, elle a d'abord vocation à **accroître la transparence en fournissant aux administrations fiscales**, en temps utile, des informations complètes et pertinentes sur des montages fiscaux susceptibles d'être utilisés à des fins de planification fiscale agressive. Elle a ensuite pour objet d'**identifier les promoteurs et utilisateurs de ces montages**.



⁴ Décret n° 2020-1769 du 30 décembre 2020 fixant les échéances déclaratives trimestrielles de mise à jour des informations contenues dans la déclaration des dispositifs transfrontières mentionnés aux articles 1649 AD à 1649 AH du code général des impôts : [JORF n° 0316 du 31 décembre 2020, texte n° 38](#).

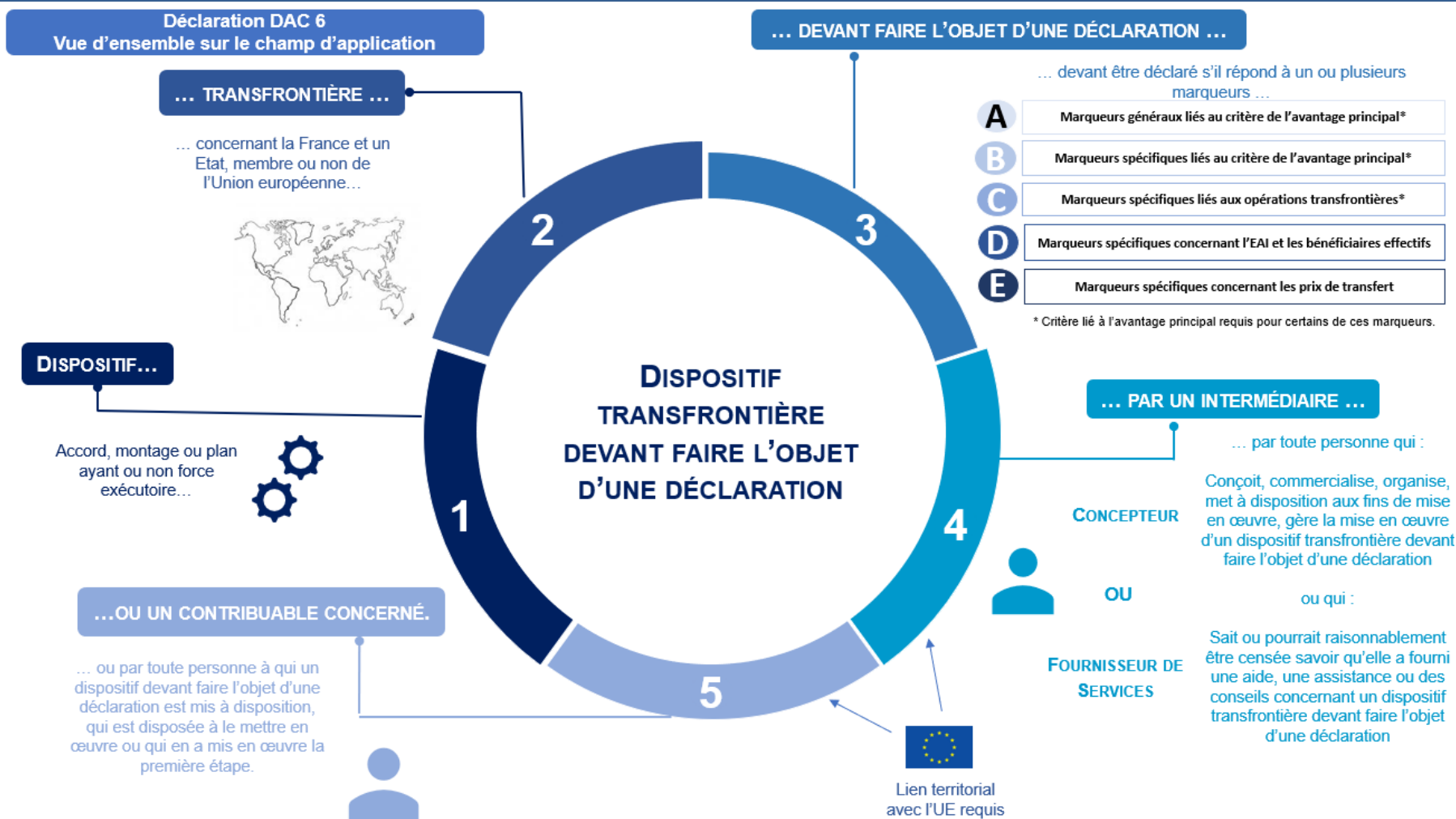
⁵ Loi n° 2020-935 du 30 juillet 2020 de Finances rectificative pour 2020 : [JORF n° 0187, 31 juillet 2020, texte n° 1](#).

SOMMAIRE

CHAMP D'APPLICATION	7
• DISPOSITIF (I)...	8
➤ Définition du terme dispositif	8
➤ Catégories de dispositif	12
• ... TRANSFRONTIERE (II) ...	14
• ... DEVANT FAIRE L'OBJET D'UNE DECLARATION (III) ...	18
• ... PAR L'INTERMEDIAIRE (IV) ...	20
• ... OU LE CONTRIBUABLE CONCERNE (V) ...	25
MODALITES DECLARATIVES	31
• DISPOSITIF DECLARABLE	34
➤ Contenu de la déclaration	34
➤ Etendue de l'obligation déclarative	35
➤ Portée de l'obligation déclarative	38
➤ Articulation de l'obligation déclarative avec les dispositifs anti-abus et les autres obligations déclaratives	39
➤ Période intercalaire : déclaration du « stock de dispositifs »	40
• OBLIGATIONS DE L'INTERMEDIAIRE : DECLARATION OU NOTIFICATION ?	42
➤ Délais de déclaration	43
➤ Mise à jour trimestrielle des dispositifs commercialisables	45
➤ Obligation déclarative dans plusieurs Etats membres	47
➤ Pluralité d'intermédiaires	49
➤ Application du secret professionnel	50
• LE CONTRIBUABLE CONCERNE	60
➤ Délais de déclaration	61
➤ Mise à jour annuelle	62
➤ Obligation déclarative dans plusieurs Etats membres	63
➤ Pluralité de contribuables	64
MARQUEURS CARACTERISANT UN DISPOSITIF DECLARABLE	66
• CADRE GENERAL	67
• CRITERE DE L'AVANTAGE PRINCIPAL	68
• MARQUEURS LIES AU CRITERE DE L'AVANTAGE PRINCIPAL	71
➤ Catégorie A : marqueurs généraux liés au critère de l'avantage principal	71
➤ Catégorie B : marqueurs spécifiques liés au critère de l'avantage principal	77
➤ Catégorie C 1, b)-i), c) et d) : marqueurs spécifiques concernant les opérations transfrontières liés au critère de l'avantage principal	82
• MARQUEURS SPECIFIQUES	86
➤ Catégorie C 1, a), b)-ii), C2, C3 et C4 : marqueurs spécifiques liés aux opérations transfrontières	86
➤ Catégorie D : marqueurs spécifiques concernant l'échange automatique d'informations et les bénéficiaires effectifs	90
➤ Catégorie E : marqueurs spécifiques concernant les prix de transfert	101
SANCTIONS	106
ANNEXES	107
• ANNEXE 1 – SOURCES FRANCE	109

➤	Annexe 1.1 : Ordonnance n°2019-1068 du 21 octobre 2019 relative à l'échange automatique d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration modifiée par l'article 53 de la loi n°2020-935 du 30 juillet 2020 de Finances rectificative pour 2020 (3).	109
➤	Annexe 1.2 : Décret n° 2020-270 du 17 mars 2020 fixant les informations contenues dans la déclaration d'un dispositif transfrontière mentionnée à l'article 1649 AD du code général des impôts	118
➤	Annexe 1.3 : Décret n°2020-1769 du 30 décembre 2020 fixant les échéances déclaratives trimestrielles de mise à jour des informations contenues dans la déclaration des dispositions transfrontières prévus aux articles 1649 AD à 1649 AH du code général des impôts	120
➤	Annexe 1.4 : BOI-CF-CPF-30-40 : CF - Obligations des contribuables tendant à la prévention de la fraude - Déclaration de dispositifs transfrontières	122
➤	Annexe 1.5 : FR – Cahier des charges DAC 6 – Transfert d'informations relatives aux dispositifs transfrontières « DAC 6 » - Art. 1649 AD à 1649 AH du CGI	123
•	ANNEXE 2 – SOURCE UNION EUROPEENNE	124
➤	Annexe 2.1 : Considérants de la 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	124
➤	Annexe 2.2 : 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	129
➤	Annexe 2.3 : Directive (UE) 2020/876 du Conseil du 24 juin 2020 modifiant la directive 2011/16/UE afin de répondre au besoin urgent de reporter certains délais pour la déclaration et l'échange d'informations dans le domaine de la fiscalité en raison de la pandémie de COVID-19	138
➤	Annexe 2.4 : Annexe IV de 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	142
•	ANNEXE 3 – SOURCES OCDE	146
➤	Annexe 3.1 : Règles de communication obligatoire d'informations, Action 12 – Rapport Final 2015	146

CHAMP D'APPLICATION



« I. – Une déclaration d'un dispositif transfrontière est souscrite auprès de l'administration fiscale, sous forme dématérialisée, par l'intermédiaire ayant participé à la mise en œuvre de ce dispositif ou par le contribuable concerné » (CGI, art. 1649 AD, I).

5. Les articles 1649 AD à 1649 AH du CGI régissant l'obligation déclarative DAC 6 ne s'appliquent pas à la TVA, aux droits de douane, aux droits d'accises et aux cotisations et prélèvements sociaux obligatoires ([BOI-CF-CPF-30-40-10-20201125](#), §1).

Le champ d'application vise un dispositif (i) transfrontière (ii) devant faire l'objet d'une déclaration (iii) par l'intermédiaire ayant participé à sa mise en œuvre (iv) ou par le contribuable concerné (v).

- **Dispositif (i)...**

« (...) tout dispositif prenant la forme d'un accord, d'un montage ou d'un plan ayant ou non force exécutoire (...) » (CGI, art. 1649 AD, II).
Un dispositif transfrontière peut être constitué par une série de dispositifs. Il peut comporter plusieurs étapes ou parties » (CGI, art. 1649 AD, III, al. 3).

➤ **Définition du terme dispositif**

Qu'est ce qu'un dispositif ?

Une convention ayant ou non force exécutoire...



Il peut s'agir :

- d'un accord ou entente
- d'un plan
- d'un montage
- d'un mécanisme
- d'une ou plusieurs transactions

... comprenant une ou plusieurs étapes...



Par exemple :

- un prêt
- une acquisition de société
- une restructuration
- un transfert de propriété
- une souscription de titres

... et impliquant un ou plusieurs participants.



Par exemple :

- un client
- une entreprise d'investissement
- un avocat fiscaliste
- etc.

6. Le terme dispositif n'ayant pas fait l'objet d'une définition dans la directive DAC 6⁶, le législateur a pris le parti d'insérer dans l'ordonnance de transposition, une définition proche de celle retenue pour le « [Modèle OCDE de règles afférentes à la déclaration obligatoire d'informations relatives aux dispositifs de](#)

⁶ Ce faisant, le considérant (9) de la Directive fait référence aux « dispositifs de planification fiscale à caractère agressif qui ont évolué au fil des ans pour devenir toujours plus complexes et font en permanence l'objet de modifications et d'ajustements pour répondre aux contre-mesures défensives prises par les autorités fiscales ».

contournement de la Norme Commune de Déclaration (NCD) et aux structures extraterritoriales opaques⁷ ».

7. L'Administration fiscale retient une approche extensive de la notion de dispositif ([BOI-CF-CPF-30-40-10-10-20201125, §10 à §30](#)), permettant d'appréhender les opérations simples mais aussi et surtout les opérations complexes pouvant constituer un dispositif devant faire l'objet d'une déclaration.

Ainsi, le terme dispositif doit être entendu au sens large et peut donc recouvrir notamment « *tout accord, entente, mécanisme, transaction ou série de transactions qu'ils aient ou non force exécutoire* » ([BOI-CF-CPF-30-40-10-10-20201125, §10](#)). Ce faisant, il recouvre en particulier :

- La création d'un revenu ;
- L'attribution d'un revenu ;
- L'acquisition d'un revenu ou de la propriété ou droit au titre duquel celui-ci est dû ;
- Le transfert d'un revenu ou de la propriété ou du droit au titre duquel celui-ci est dû ;
- La constitution, l'acquisition ou la dissolution d'une personne morale ;
- La souscription d'un instrument financier.

Exemples susceptibles de relever de l'obligation déclarative DAC 6
BOI-CF-CPF-30-40-10-10-20201125, §20

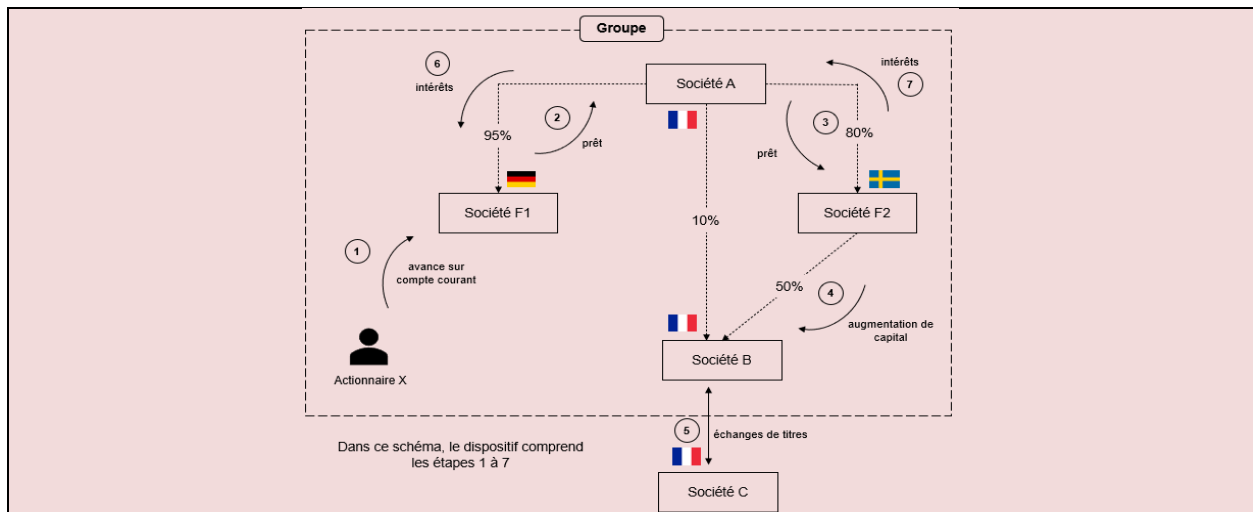
Exemple 1 – Délocalisation du centre de décision d'une société : constituent un dispositif l'ensemble des mesures visant à tenir les réunions du conseil d'administration d'une société dans un État différent de l'État de résidence de la société afin de faire valoir un changement de résidence.

Exemple 2 – Opération de financement ou de refinancement intra-groupe.

Le dispositif comprend les étapes suivantes :

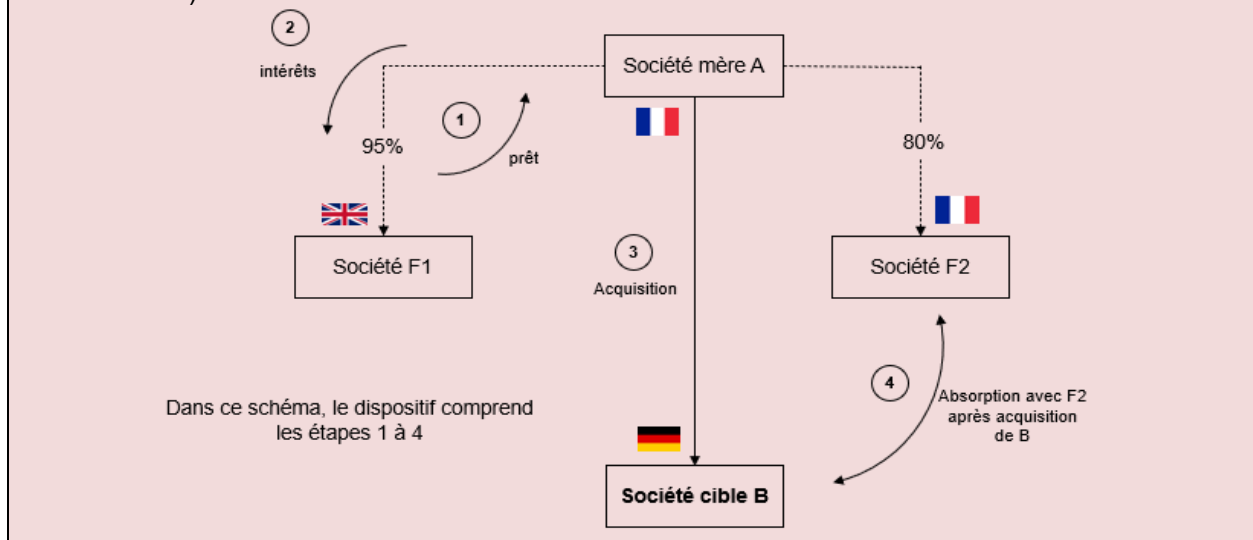
- La transaction initiale qui injecte le nouveau capital dans le groupe (apport en capital, prêt ...) ;
- L'ensemble des étapes subséquentes ;
- Les transactions intra-groupe qui permettent de connaître et comprendre l'utilisation de ce capital, notamment les transactions effectuées en vue ou en conséquence du financement ou du refinancement.

⁷ Au sens du modèle de règles OCDE, le terme dispositif désigne « *tout accord, montage, schéma ou plan ayant ou non une forme exécutoire d'un point de vue juridique, ainsi que toutes les étapes et transactions par lesquelles ce dispositif prend effet* ».



Exemple 3 – Acquisition d’une nouvelle société ou d’un groupe de sociétés.

Le dispositif inclut l’acquisition, le financement et toute restructuration antérieure ou postérieure à l’acquisition (notamment les scénarios possibles de sortie de la structure mise en place lorsque ceux-ci ont été définis).



8. En outre, l’article 1649 AD, III prévoit qu’un dispositif peut être constitué d’une ou plusieurs étapes et faire intervenir un ou plusieurs participants. À cet égard, l’Administration ne précise pas s’il s’agit des étapes prévues **dès l’origine du dispositif**. Or, cette précision a une incidence sur l’étendue de l’obligation déclarative.

En effet, « le critère de l’avantage fiscal est analysé de manière globale. Ainsi, afin de déterminer si un dispositif transfrontière présente un avantage fiscal principal, il y a lieu de l’analyser dans son ensemble, en considérant ses effets au sein et en dehors de l’Union européenne » ([BOI-CF-CPF-30-40-10-10-20201125, §120](#)).

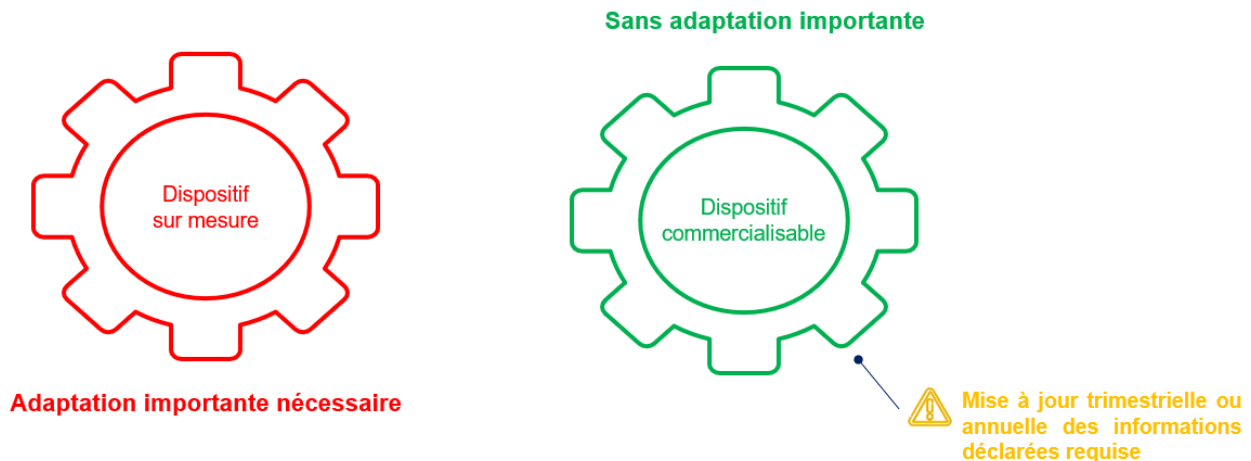
Dans cette logique, un dispositif transfrontière composé de plusieurs étapes **prévues à l’origine** et qui, dans son ensemble, a un ou des avantages principaux autre que fiscal, ne devrait pas faire l’objet d’une déclaration au titre de l’article 1649 AD du CGI.

9. En revanche, ne constitue pas un dispositif, le fait pour un contribuable d'attendre simplement l'expiration d'un délai ou d'une période légale pour réaliser une transaction en exonération d'impôt.

Exemple non déclarable
BOI-CF-CPF-30-40-10-10-20201125, §30

Une société établie en France attend l'expiration d'une période de 2 ans pour vendre une participation qu'elle détient dans une société établie en Espagne afin de bénéficier du régime d'exonération des plus-values à long terme défini à l'article 219 I-a du CGI.

➤ **Catégories de dispositif**



10. Une distinction est opérée entre **deux catégories** de dispositifs : les dispositifs commercialisables (a) d'une part, et les dispositifs sur mesure (b) d'autre part.

a. Les dispositifs commercialisables :

« 24. "dispositif commercialisable" : un dispositif transfrontière qui est conçu, commercialisé, prêt à être mise en œuvre, ou mis à disposition aux fins de sa mise en œuvre, sans avoir besoin d'être adapté de façon importante » (*Directive 2011/16/UE, art. 3*).

11. « En pratique, un dispositif commercialisable est un dispositif auquel différents contribuables peuvent adhérer sans avoir besoin d'une analyse ou d'une opinion complémentaire et sans avoir la possibilité de modifier une disposition substantielle ou de formuler une option » ([BOI-CF-CPF-30-40-10-10-20201125_§40](#)).

Au cas particulier du secteur financier, se pose la question de savoir **si les accords-cadres auxquels ont fréquemment recours les intermédiaires financiers doivent être considérés comme des dispositifs commercialisables au sens de DAC 6**. Plus précisément, il s'agit de modèles d'accords contractuels publiés par divers organes, notamment :

- Les accords-cadres relatifs aux **produits dérivés** internationaux tels que l'**ISDA Master Agreement** publié par l'ISDA (*International Swaps and Derivatives Association*) ou leurs équivalents domestiques tels que (liste non exhaustive) la convention-cadre **FBF** relative aux opérations sur **instruments financiers à terme** publiée par la FBF (*Fédération Bancaire Française*), la convention-cadre **DRV** (Deutsche Rahmenvertrag für Finanztermingeschäfte) relative aux opérations sur **instruments financiers à terme** publiée par la Bankenverband (*Association des banques allemandes*) ;
- Les accords-cadres relatifs aux opérations de **pensions livrées** ou aux opérations de **prêt de titres** internationaux tels que le **GMRA 2011** (*Global Master Repurchase Agreement*) publié conjointement par la SIFMA (*Securities Industry and Financial Market Association*) et l'ICMA (*International Capital Market Association*), le **GMSLA 2010** (*Global Market Securities Lending Agreement*) émis par l'ISLA (*International Securities Lending Agreement*) ou leurs équivalents domestiques tels que (liste non exhaustive) la convention-cadre **FBF** relative aux opérations de **pensions livrées** publiée par la FBF (*Fédération Bancaire Française*), la convention-cadre **FBF-**

AFTI (*Association Française des Professions des Titres*) relative aux **prêts de titres**, la convention-cadre **DRV** (*Deutsche Rahmenvertrag für Wertpapierpensionsgeschäfte – Repos*) relative aux opérations de **pensions livrées** et la convention-cadre **DRV** (*Rahmenvertrag für Wertpapierdarlehen*) relative aux **prêts de titres** publiées par la Bankenverband (*Association des banques allemandes*) ;

- Le contrat-cadre **Euromaster** (*Master Agreement for Financial Transactions*) relatif aux opérations de **produits dérivés, pensions livrées** ou **prêts de titres** publiés par la **FBE** (*Fédération Bancaire de l'Union européenne*) en coopération avec le Groupement Européen des Caisses d'Epargne et le Groupement Européen des Banques Coopératives ;
- ...

Ces accords ont été développés au fil du temps pour des raisons commerciales et assurent une répartition cohérente des risques commerciaux et juridiques entre les contreparties. Ils n'ont pas été développés comme des produits fiscaux et les clauses fiscales qu'ils peuvent contenir visent uniquement à attribuer les risques et responsabilités fiscales entre les parties.

En pratique, les modifications de ces contrats sont courantes et les négociations sont menées dans le cadre de processus d'intégration basés sur des examens entrepris par des experts en la matière, notamment fiscaux et juridiques. Ainsi, les parties peuvent personnaliser le contrat-cadre pour refléter leurs propres points de vue concernant certains risques et la nature de la relation commerciale avec leur client ou contrepartie.

En outre, il existe des paramètres particuliers sur lesquels les parties doivent se mettre d'accord dans le contrat-cadre - par exemple, la détermination des succursales d'entités juridiques parties à l'accord, des garanties acceptables, des dispositions de compensation et des taux d'intérêt de retard applicables.

Par ailleurs, les conditions essentielles des transactions individuelles régies par le contrat-cadre, telles que la tarification, doivent être convenues séparément.

Ainsi, dès lors qu'ils nécessitent des adaptations significatives préalables à leur mise en œuvre, **les accords-cadres utilisés par la place financière ne constituent-t-ils généralement pas des dispositifs commercialisables au sens de DAC 6.**

b. Les dispositifs sur mesure :

« 25. "dispositif sur mesure" : tout dispositif transfrontière qui n'est pas commercialisable ».

12. La distinction entre dispositif commercialisable et dispositif sur mesure a notamment des conséquences sur l'étendue des obligations déclaratives qui incombent aux déclarants. En effet, les informations relatives à un dispositif commercialisable doivent faire l'objet d'une mise en jour trimestrielle (*v. Mise à jour trimestrielle des dispositifs commercialisables*).

• ... transfrontière (ii) ...

Est considéré comme transfrontière ...



... tout dispositif concernant la France et un autre Etat membre ou non de l'UE ...



... dont les participants sont résidents ou exercent une activité dans deux Etats distincts.

- ① au moins un des participants au dispositif n'est pas fiscalement domicilié ou résident en France ou n'y a pas son siège
- ② au moins un des participants au dispositif est fiscalement domicilié, ou résident ou a son siège dans plusieurs Etats ou territoires simultanément
- ③ 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 de l'activité de cet établissement stable
- ④ 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
- ⑤ le dispositif peut avoir des conséquences sur l'échange automatique d'information entre Etats membres ou sur l'identification des bénéficiaires effectifs



Dans le cadre du dispositif DAC 2, la condition de résidence ou d'activité s'apprécie au niveau d'un intermédiaire ou d'un contribuable mettant en œuvre un dispositif qui a pour conséquence de contourner ou de modifier l'obligation déclarative à la charge d'une institution financière en application des dispositions prévues à l'article 1649 AC du CGI

« II. – Pour l'application des dispositions du I, 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 » (CGI, art. 1649 AD, II).

13. En application de l'article 1649 AD, II du CGI, la qualité transfrontière d'un dispositif suppose la réunion de deux conditions :

- **Condition n° 1** : le dispositif concerne la France et un autre État membre ou non de l'Union européenne ([BOI-CF-CPF-30-40-10-10-20201125](#), §60).
- **Condition n° 2** : le dispositif répond à une condition de résidence ou d'activité des participants dans deux États distincts.

Par ailleurs, cette condition liée est considérée comme remplie lorsque **le dispositif peut avoir des conséquences sur l'échange automatique d'informations entre États ou territoires ou sur l'identification des bénéficiaires effectifs**. En effet, « *dans le cadre de l'échange automatique d'informations portant sur les comptes financiers en matière fiscale (Directive 2014/107/UE du Conseil du 9 décembre 2014 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal (dite « DAC 2 » / Common reporting standard [CRS]), la condition de résidence ou d'activité s'apprécie au niveau d'un intermédiaire ou d'un contribuable mettant en œuvre un dispositif qui a pour conséquence de contourner ou de modifier l'obligation déclarative à charge d'un institution financière en application des dispositions prévues par l'article 1649 AC du CGI* » ([BOI-CF-CPF-30-40-10-10-20201125, §50](#)).

Au sens de l'Administration fiscale, la notion de participant recouvre « **le contribuable concerné, les entreprises associées lorsqu'elles sont actives dans le dispositif, [et] toute autre personne ou entité qui est active dans le dispositif** » ([BOI-CF-CPF-30-40-10-10-20201125, §70](#)). Cette définition appelle deux observations :

- **Un dispositif auquel ne participent que des intermédiaires et des contribuables concernés ayant leur résidence fiscale en France n'a pas vocation à être qualifié de transfrontière du seul fait** que les opérateurs concernés ont recours à un fournisseur de services non-résident qui n'est ni concepteur, ni savant.

Exemple de dispositif non transfrontière

Un dispositif comporte une acquisition de titres étrangers par un donneur d'ordre établi en France auprès d'un prestataire de service d'investissement (PSI) également établi en France. Ce dernier, pour mettre en œuvre le dispositif, a recours à un PSI établi hors de France pour la compensation ou le règlement / livraison des titres étrangers. L'intermédiaire PSI étranger n'est pas intermédiaire participant au sens de l'article 1649 AE du CGI (c'est un simple prestataire de service « non savant » sans connaissance du dispositif). Dans ce cas, la condition de résidence du PSI intervenant sur titres étrangers n'est pas à prendre en compte pour déterminer le caractère transfrontière.

Conclusion : Ce dispositif n'est pas transfrontière.

- **Un dispositif serait qualifié de transfrontière** lorsque les participants sont établis dans deux États différents, **indépendamment du lieu de situation des actifs** faisant l'objet d'un dispositif. Au cas particulier des produits dérivés, **le fait que le sous-jacent soit un titre étranger ne caractérise pas le critère transfrontière qui s'attache seulement à des personnes participant au dispositif**.

Exemples de dispositifs non transfrontières

Exemple 1 : L'ouverture d'un PEA par un résident fiscal français dans une banque française afin d'investir dans des titres éligibles est une opération domestique, n'ayant donc pas de caractère transfrontière.

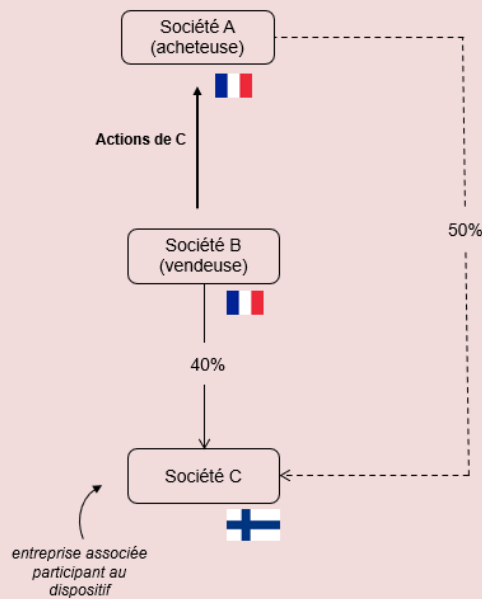
Conclusion : Ce dispositif n'est pas transfrontière.

Exemple 2 : Une société établie en France (acheteur) acquiert 10 % des actions d'une société établie en Allemagne auprès d'une autre société française (vendeur). Tous les participants au dispositif, vendeur comme acheteur de titres allemands, sont établis en France. Il est indifférent que le lieu d'émission des actifs soit situé hors de France.

Conclusion : Ce dispositif n'est pas transfrontière.

Exemples de dispositifs transfrontières
BOI-CF-CPF-30-40-10-10-20201125, §80

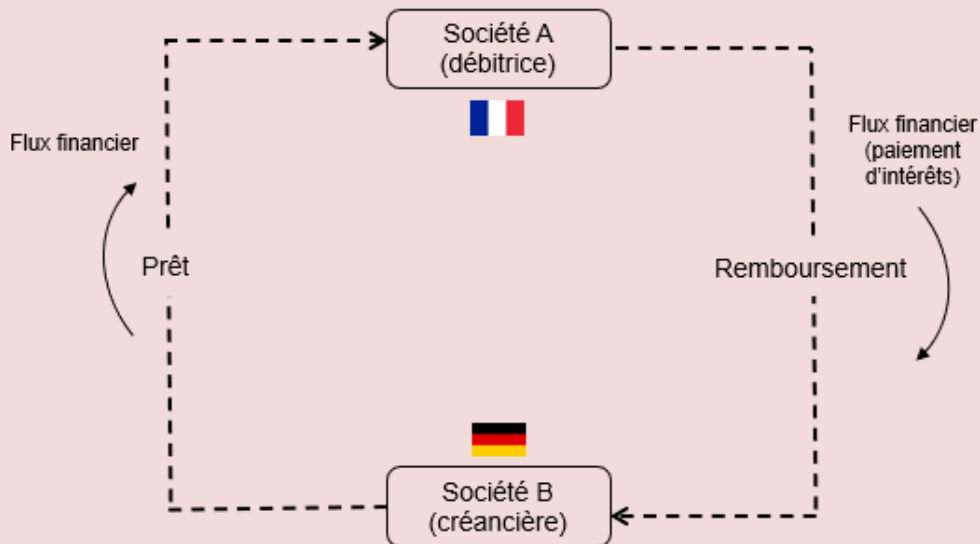
Exemple 1 – Acquisition d'actions par une société française à une entreprise associée établie hors de France



Une société établie en France (acheteur) acquiert 50% des actions d'une société établie en Finlande auprès d'une société française (vendeur).

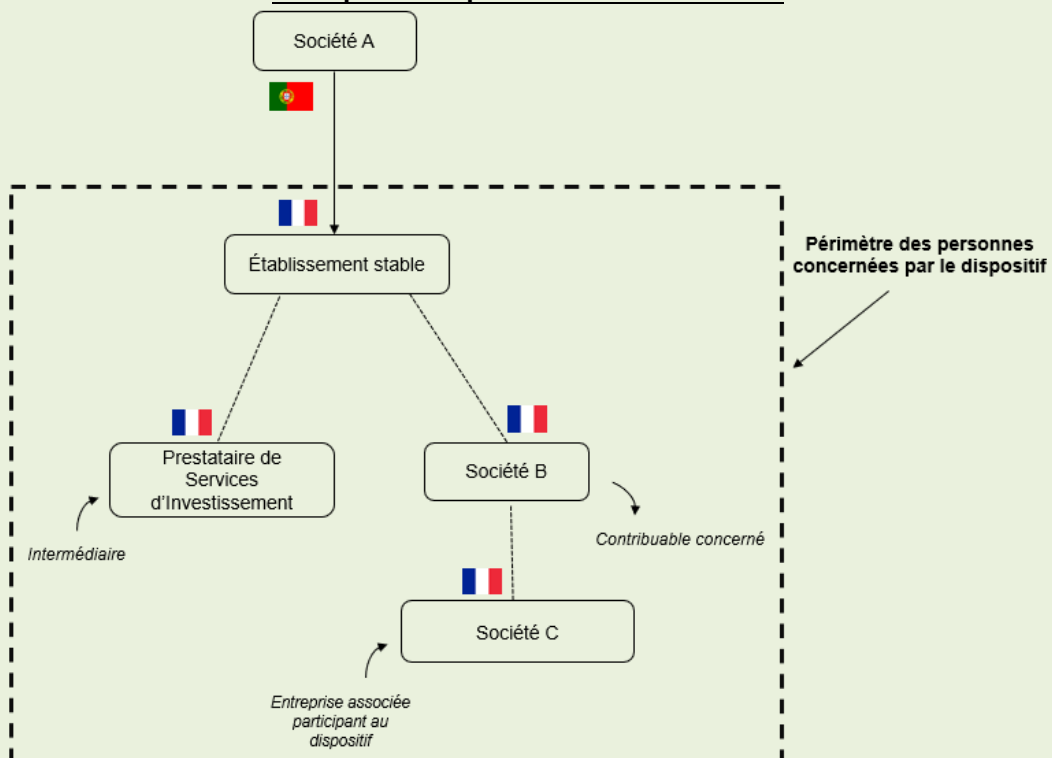
Le dispositif est transfrontière car la société établie en Finlande est une entreprise associée (participation excédant 25% des droits de vote, du capital ou des droits à bénéfices) et constitue donc un participant au dispositif dont le siège est situé hors de France.

Exemple 2 – Paiement d'intérêts par une société française à une société établie hors de France



Une société établie en France souscrit un prêt auprès d'une société établie en Allemagne. La société française paye des intérêts à la société allemande créancière. Ce dispositif est transfrontière.

Exemple de dispositif non transfrontière



Une société établie au Portugal dispose d'un établissement stable dans en France. Ne serait pas considéré comme déclarable, un dispositif concernant uniquement l'établissement stable et d'autres parties établies dans le même État que ledit établissement stable. En effet, un tel dispositif, ne concernant que la France, ne peut être considéré comme transfrontière.

• ... devant faire l'objet d'une déclaration (iii) ...

<p>CATÉGORIE A Marqueurs généraux liés au critère de l'avantage principal</p>	<p>A1 – 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.</p> <p>A2 – 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 :</p> <ul style="list-style-type: none"> a) au montant de l'avantage fiscal découlant du dispositif ; ou b) au fait que l'avantage fiscal découle effectivement du dispositif. <p>A3 – 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.</p>
<p>CATÉGORIE B Marqueurs spécifiques liés au critère de l'avantage principal</p>	<p>B1 – Un participant au dispositif prend artificiellement des mesures qui consistent à acquérir une société réalisant des pertes, à mettre fin à l'activité 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.</p> <p>B2 – Le dispositif a pour effet de convertir des revenus en capital, en dons ou d'autres catégories de recettes qui sont taxées à un niveau inférieur ou ne sont pas taxées.</p> <p>B3 – Le dispositif 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.</p>
<p>CATÉGORIE C Marqueurs spécifiques liés aux opérations transfrontières</p>	<p>C1 – Le dispositif prévoit la déduction des paiements transfrontières effectués entre deux ou plusieurs entreprises associées et l'une au moins des conditions suivantes est remplie :</p> <ul style="list-style-type: none"> 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, celle-ci : <ul style="list-style-type: none"> i) <i>ne lève pas l'IS ou lève l'IS à un taux 0 ou presque nul ; ou</i> ii) <i>figure sur une liste de juridictions de pays tiers qui ont été évaluées par les Etats membres collectivement ou dans le cadre de l'OCDE comme étant non coopératives</i> 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. <p>C2 – Le dispositif prévoit que des déductions pour le même amortissement d'un actif sont demandées dans plus d'une juridiction.</p> <p>C3 – Le dispositif prévoit qu'un allègement au titre de la double imposition pour le même élément de revenu ou de capital est demandé dans plusieurs juridictions.</p> <p>C4 – Le dispositif inclut des transferts d'actifs et il existe dans les juridictions concernées une différence importante dans le montant considéré comme étant payable entre contrepartie des actifs.</p>
<p>CATÉGORIE D Marqueurs spécifiques concernant l'EAI et les bénéficiaires effectifs</p>	<p>D1 – Le dispositif 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'UE ou tout accord équivalent concernant l'EAI sur les comptes financiers, y compris les accords avec des pays tiers, ou qui tire parti de l'absence de telles dispositions ou de tels accords.</p> <p>D2 – Le dispositif fait intervenir une chaîne de propriété formelle ou effective non transparente par le recours à des personnes, des constructions juridiques ou des structures :</p> <ul style="list-style-type: none"> 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 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux ou du financement du terrorisme, sont rendus impossibles à identifier.
<p>CATÉGORIE E Marqueurs spécifiques concernant les prix de transfert</p>	<p>E1 – Le dispositif prévoit l'utilisation de régimes de protection unilatéraux</p> <p>E2 – Le dispositif 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 entreprises associées :</p> <ul style="list-style-type: none"> a) il n'existe pas d'éléments de comparaison fiables ; et b) au moment où l'opération est 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. <p>E3 – Le dispositif met en jeu un transfert transfrontières de fonctions et/ou de risques et/ou d'actifs au sein du groupe, si le BAII annuel prévu, dans les 3 ans suivant le transfert, du ou des cédants est inférieur à 50% du BAII annuel prévu de ce(s) cédant(s) si le transfert n'avait pas été effectué.</p>

« 19. “dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration” : tout dispositif transfrontière comportant au moins l'un des marqueurs figurant à l'annexe IV » (*Directive 2011/16/UE, art. 3*).

« III. – Pour l'application des dispositions du I, 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 » (*CGI, art. 1649 AD, III, al. 1*).

14. « L'obligation déclarative ne présuppose ni le caractère effectivement « agressif » du dispositif en cause ni son illégalité » ([BOI-CF-CPF-30-40-10-10-20201125, §90](#)). Doivent faire l'objet d'une déclaration DAC 6 les dispositifs transfrontières présentant **un risque de planification fiscale agressive**, c'est-à-dire les dispositifs concernant plusieurs États membres ou un État membre et un État tiers qui comportent un ou plusieurs indicateurs de planification fiscale potentiellement agressive, encore appelés « marqueurs ».

Ces marqueurs font l'objet de développement dans une section différente (*v. infra n° 54 et s.*).

- ... par l'intermédiaire (iv) ...

Le terme intermédiaire désigne ...



un Concepteur...

Toute personne qui conçoit, commercialise, organise, met à disposition aux fins de mise en œuvre, gère la mise en œuvre d'un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ...

... ou ...



... un Prestataire de services...

... ou toute personne qui sait ou pourrait raisonnablement être censée savoir qu'elle a fourni une aide, une assistance ou des conseils concernant un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ...



... ayant un lien territorial avec l'UE.

... lorsque l'une des conditions suivantes est remplie :

- être **résident fiscal** dans un Etat membre ;
- posséder dans un Etat membre un **établissement stable** par le biais duquel sont fournis les services concernant le dispositif transfrontière ;
- être **constitué** dans un Etat membre ou **régit par le droit** d'un Etat membre ;
- être **enregistré** auprès d'une association professionnelle en rapport avec des services juridiques, fiscaux ou de conseil dans un Etat membre.

« "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 ;
- être enregistrée auprès d'une association professionnelle en rapport avec des services juridiques, fiscaux ou de conseil dans un État membre » (Directive 2011/16/UE, art. 3).

« 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 ;

« 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 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 bénéficier d'une autorisation d'exercer en France délivrée par un tel ordre ou association professionnelle » (CGI, art. 1649 AE, I, 1° et 2°).

15. Cette définition large du terme « **intermédiaire** » peut notamment couvrir **les prestataires de services d'investissement dont le cœur de métier est l'intermédiation financière**, les conseillers et avocats fiscaux, les ingénieurs patrimoniaux, les comptables, les sociétés gestionnaires de trust, les conseillers financiers, les gérants d'actifs, les conseillers en investissement, etc.

De fait, **la notion d'intermédiaire ne présuppose pas l'appartenance à une catégorie professionnelle donnée**. Un intermédiaire peut donc être toute personne, professionnelle ou non professionnelle ([BOI-CF-CPF-30-40-10-20-20201125, §30](#)).

En outre, **cette notion n'implique pas le fait que l'intermédiaire ait la personnalité juridique, ni ne soit rémunéré**. Ainsi, lorsqu'une personne physique est salariée d'une entreprise et agit au nom de cette entreprise, c'est l'entreprise qui doit être considérée comme l'intermédiaire ([BOI-CF-CPF-30-40-10-20-20201125, §30](#)).

16. Une distinction est opérée entre **deux catégories** d'intermédiaires. Celle-ci repose essentiellement sur **le degré de connaissance et de participation à un dispositif transfrontière déclarable** :

- a. L'intermédiaire concepteur** est défini comme « *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* ». Cette définition appelle plusieurs précisions apportées par la doctrine administrative :
- **La conception** doit s'entendre de « *la planification, la proposition ou le développement d'un dispositif concret, c'est-à-dire dont les caractéristiques principales ont été définies* » ([BOI-CF-CPF-30-40-10-20-20201125, §50](#)).
 - **La commercialisation** d'un dispositif suppose que celui-ci soit proposé à un ou plusieurs contribuables ([BOI-CF-CPF-30-40-10-20-20201125, §50](#)).
 - **L'organisation d'un dispositif** comprend « *la préparation et la coordination de ce dispositif jusqu'à sa mise à disposition aux fins de son utilisation* » ([BOI-CF-CPF-30-40-10-20-20201125, §50](#)).
 - **La gestion de la mise en œuvre** recouvre « *la conduite de la mise en œuvre du dispositif transfrontière à déclarer dans son ensemble, en lien avec son concepteur et/ou la personne qui le commercialise* » ([BOI-CF-CPF-30-40-10-20-20201125, §50](#)).

L'intermédiaire concepteur est donc activement impliqué dans la conception, la commercialisation, l'organisation, la mise à disposition aux fins de la mise œuvre ou la gestion de la mise en œuvre d'un dispositif transfrontière déclarable et ne peut valablement s'exonérer de son obligation déclarative au motif qu'il **ne savait pas ou ne pouvait raisonnablement savoir** que le dispositif concerné devait faire l'objet d'une déclaration.

- b. L'intermédiaire prestataire de services** s'entend de « *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 ou 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* ».

Contrairement à l'intermédiaire concepteur du dispositif, l'intermédiaire prestataire de services participe donc de manière **passive** au dispositif déclarable. En ce sens, « *un intermédiaire prestataire de services déclare le dispositif s'il a connaissance que ses services ont été rendus dans le cadre d'un dispositif transfrontière déclarable* » ([BOI-CF-CPF-30-40-10-20-20201125, §70](#)).

Dans cette mesure, il peut valablement être dispensé de l'obligation déclarative imposée par DAC 6 s'il peut établir qu'il **ne savait pas ou ne pouvait raisonnablement savoir** qu'il participait à un dispositif déclarable. En ce sens, « *toute personne a le droit de fournir des éléments en vue de prouver 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. A cette fin, cette personne peut invoquer tous les faits et circonstances pertinents, les informations disponibles, ainsi que son expertise et sa compréhension en la matière* » ([BOI-CF-CPF-30-40-10-20-20201125, §70](#)).

Les commentaires de l'OCDE suggèrent que le critère lié à la **raison de savoir** pourrait être considéré comme rempli lorsque l'intermédiaire prestataire de services « *dispose d'une connaissance des caractéristiques du*

dispositif et d'une compréhension et de son traitement juridique qui sont suffisantes pour lui permettre d'établir si le dispositif » doit faire l'objet d'une déclaration⁸.

Le terme intermédiaire prestataire de services **ne désigne pas** :



Les prestataires qui interviendraient ou prendraient connaissance du dispositif postérieurement à sa mise en œuvre...

Il peut s'agir par exemple :

- d'un commissaire au compte qui prend connaissance et identifie un dispositif déclarable lors d'un audit.
- d'un conseil différent du conseil à l'origine du dispositif qui se prononce seulement sur la déclarabilité d'un dispositif.



Les établissements de paiements et les établissements de crédit autorisés à exercer dans le secteur financier réglementés effectuant des opérations bancaires de routine

- réception et conservation de fonds
- transferts de fonds
- opérations de change
- octroi de financement
- fourniture de services bancaires de paiement



Les PSI autorisés à exercer dans le secteur financier réglementé qui effectuent des opérations financières de routine

- réception et transmission d'ordres pour compte de tiers
- exécution d'ordres pour compte de tiers
- prise ferme
- placement garanti
- placement non garanti
- exploitation d'un système multilatéral ou organisé de négociation

17. En outre, ne sont pas considérés comme intermédiaire prestataire de services au sens de l'article 1649 AE du CGI :

- a. **Les prestataires qui interviendraient ou prendraient connaissance du dispositif postérieurement à sa mise en œuvre, sous réserve** qu'ils n'aient apporté aucune aide, assistance ou conseil se rapportant à la conception, la commercialisation ou l'organisation du dispositif transfrontière déclarable ([BOI-CF-CPF-30-40-10-20-20201125, §80](#)).

Exemples de prestataire non intermédiaire DAC 6
BOI-CF-CPF-30-40-10-20-20201125, §80 :

Ne saurait être considéré comme un intermédiaire prestataire de services :

- Un **commissaire aux comptes**, qui, lors de la réalisation de l'audit légal d'un des participants à un dispositif transfrontière déclarable, prend connaissance de celui-ci et l'identifie comme entrant dans le champ des obligations déclaratives prévues par l'article 1649 AD du CGI ;
- Un **conseil, différent du conseil à l'origine du dispositif**, dont la mission consiste uniquement à se prononcer sur l'obligation de déclarer ou non un dispositif transfrontière au regard de l'article 1649 AD et suivants du CGI.

- b. **Les établissements de paiement et les établissements de crédit autorisés à exercer dans le secteur financier réglementé qui effectuent des opérations bancaires de routine** : réception et conservation de fonds, transferts de fonds et opération de change, octroi de financements, fourniture de services bancaires de paiement ([BOI-CF-CPF-30-40-10-20-20201125, §90](#)).

⁸ [Modèle OCDE de règles afférentes à la déclaration obligatoire d'informations relatives aux dispositifs de contournement de la NCD et aux structures extraterritoriales opaques.](#)

- c. **Les prestataires de services d'investissement autorisés à exercer dans le secteur financier réglementé qui effectuent des opérations financières de routine** : réception et transmission d'ordre pour compte de tiers, exécution d'ordres pour compte de tiers, prise ferme, placement garanti/non garanti, exploitation d'un système multilatéral ou organisé de négociation⁹ (par analogie au traitement des opérations bancaires de routine mentionnées au point b.).

Ces opérations financières de routine font l'objet de développements dans le Tome 2 du Guide.

En revanche, un établissement financier est considéré comme intermédiaire prestataire de services dans le cas où il a connaissance du fait que son intervention, quelle qu'en soit la nature, **constitue une aide, une assistance ou des conseils** qui se rapportent à la conception, la commercialisation ou l'organisation d'un **dispositif transfrontière déclarable** ([BOI-CF-CPF-30-40-10-20-20201125, §90](#)).

18. En plus de répondre à l'une des définitions du terme **intermédiaire** (*v. supra n° 16*), une personne physique ou morale doit, pour être soumise à l'obligation déclarative de DAC 6, avoir un lien avec un État membre de l'Union européenne, c'est-à-dire :

- Être **résidente fiscale** dans un État membre ;
- Posséder dans un État membre un **établissement stable** par le biais duquel sont fournis les services concernant le dispositif transfrontière ;
- Être **constituée** dans un État membre ou **régit par le droit** d'un État membre ; ou,
- Être **enregistrée** auprès d'une association professionnelle en rapport avec des services juridiques, fiscaux ou de conseil dans un État membre.

L'article 1649 AF, I du CGI instaure une **règle de priorité** dans le cas où **l'intermédiaire satisfait à la condition territoriale dans plusieurs États membres de l'UE**. Cette règle fait l'objet de développement dans une section ultérieure (*v. infra n° 42 et s.*).

⁹ Il s'agit des prestataires de services d'investissement tels que définis à l'article L. 531-1 du Code monétaire et financier effectuant des opérations d'intermédiation financière de routine dans le cadre des services d'investissement listés à l'article L. 321-1 du même code.

- ... ou le contribuable concerné (v) ...

Le terme contribuable concerné désigne ...



l'utilisateur ou partie au dispositif transfrontière déclarable...

Toute personne à qui un dispositif devant faire l'objet d'une déclaration est mis à disposition, qui est disposée à le mettre en œuvre ou qui en a mis en œuvre la première étape ...



... ayant un lien territorial avec l'UE.

... lorsque l'une des conditions suivantes est remplie :

- être **résident fiscal** dans un Etat membre ;
- posséder dans un Etat membre un **établissement stable** par le biais duquel sont fournis les services concernant le dispositif transfrontière ;
- être **constitué** dans un Etat membre ou **régit par le droit** d'un Etat membre ;
- être **enregistré** auprès d'une association professionnelle en rapport avec des services juridiques, fiscaux ou de conseil dans un Etat membre.

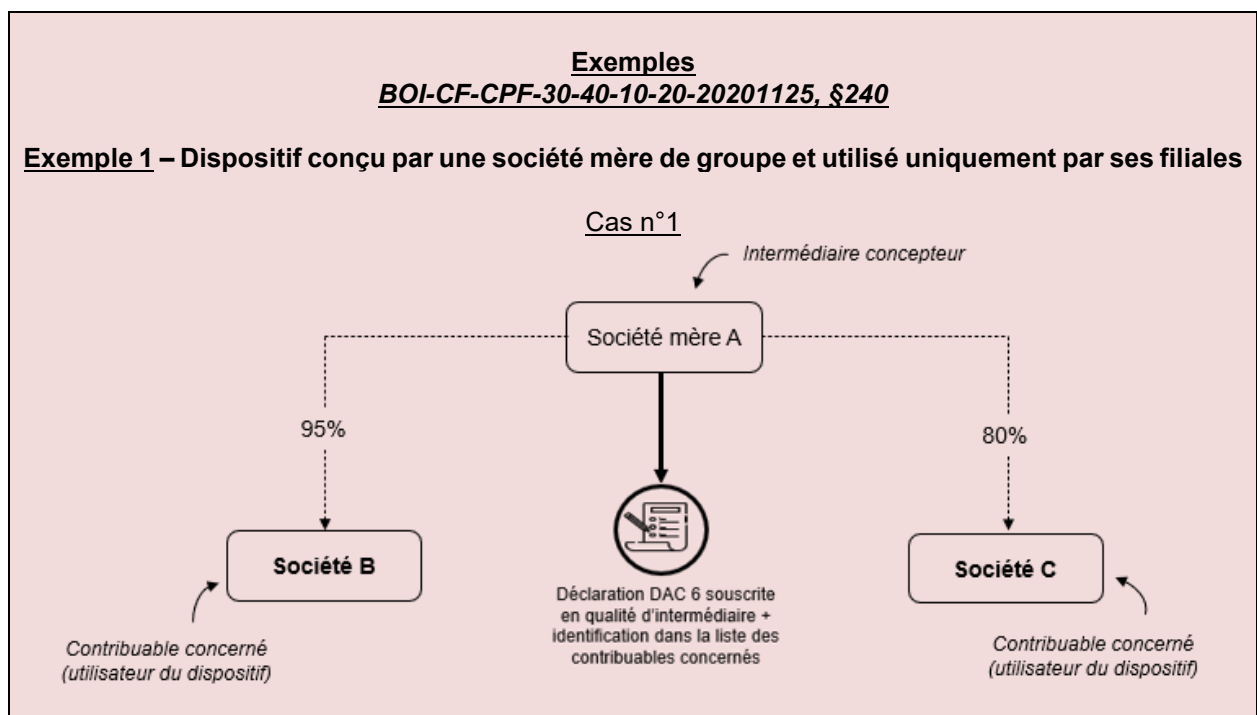
« 22. “contribuable concerné” : toute personne à qui un dispositif transfrontière devant faire l’objet d’une déclaration est mis à disposition aux fins de sa mise en œuvre, ou qui est disposée à mettre en œuvre un dispositif transfrontière devant faire l’objet d’une déclaration, ou qui a mis en œuvre la première étape d’un tel dispositif » (Directive 2011/16/UE, art. 3).

« 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 » (CGI, art. 1649 AE, II, al. 1).

19. Le terme contribuable concerné par un dispositif transfrontière renvoie, selon l’Administration fiscale à « l’utilisateur du dispositif transfrontière déclarable » ([BOI-CF-CPF-30-40-10-20-20201125, §230](#)). Il désigne **alternativement** toute personne physique ou morale :

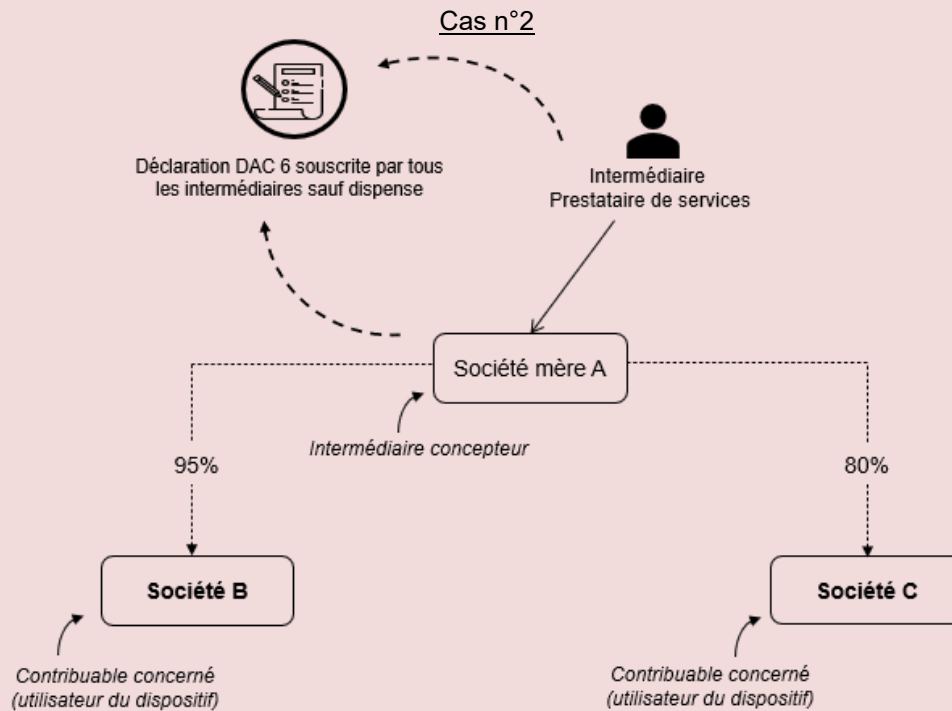
- À qui un dispositif transfrontière déclarable est **mis à disposition aux fins de sa mise en œuvre**, c’est-à-dire lorsque ses caractéristiques principales ont été déterminées et qu’il est porté à la connaissance du contribuable ([BOI-CF-CPF-30-40-10-20-20201125, §250](#)) ;
- Qui est **disposée à mettre en œuvre la première étape** d’un dispositif transfrontière déclarable, autrement dit lorsque le contribuable « a pour objectif d’appliquer ce dispositif et est à même d’en accomplir la première étape » ([BOI-CF-CPF-30-40-10-20-20201125, §260](#)) ;
- Qui a **mis en œuvre la première étape** d’un dispositif transfrontière déclarable. Une personne a mis en œuvre la première étape d’un dispositif lorsque celle-ci a été réalisée.

La réalisation de cette première étape s’apprécie au cas par cas selon la nature du dispositif. En ce sens, la signature d’un acte juridique, la décision prise en assemblée générale de mettre en œuvre un dispositif ou l’enregistrement comptable d’une opération sont notamment considérés comme l’exécution de la première étape d’un dispositif ([BOI-CF-CPF-30-40-10-20-20201125, §270](#)).



Au sein d'un groupe, la société mère (Société A) conçoit un dispositif transfrontière déclarable qu'elle n'utilise pas mais utilisé par d'autres sociétés du groupe (Société B et Société C). Dans ce cas, ces sociétés ont les rôles suivants :

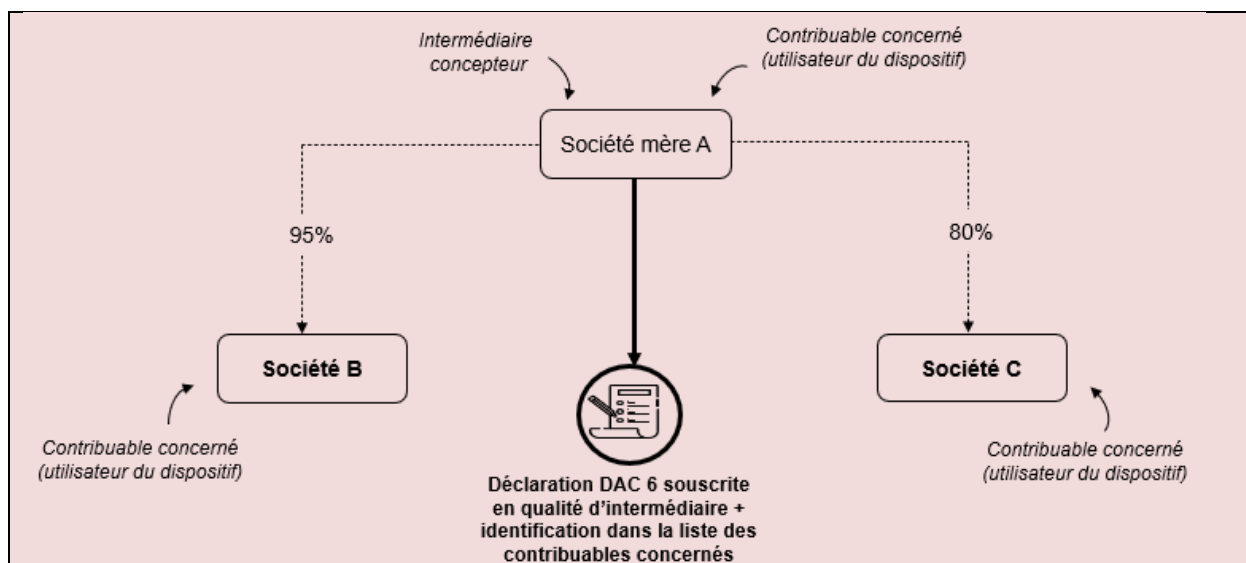
- Société A : Intermédiaire concepteur
- Société B : Contribuable concerné
- Société C : Contribuable concerné



Les rôles sont les mêmes dans le cas où la société mère ferait intervenir des intermédiaires fournisseurs de services pour fournir une aide, un conseil ou une assistance sur des points ponctuels. Dans cette hypothèse, tous les intermédiaires devraient souscrire une déclaration sous réserve de dispense.

Exemple 2 – Dispositif conçu par une société mère de groupe et utilisé par elle et ses filiales

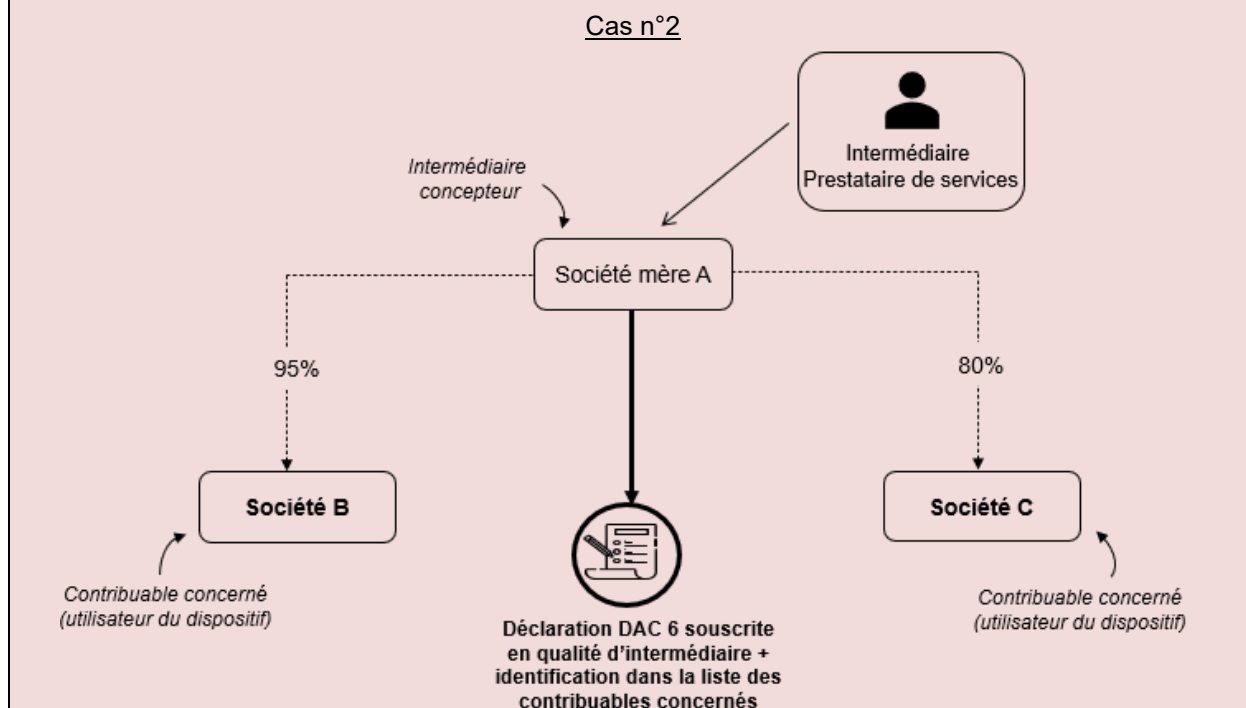
Cas n°1



La société A conçoit un dispositif transfrontière déclarable utilisé par elle et d'autres sociétés du même groupe (Société B et Société C). Dans ce cas, ces sociétés ont les rôles suivants :

- Société A : Intermédiaire concepteur et contributeur concerné
- Société B : Contribuable concerné
- Société C : Contribuable concerné

Dans ce cas, la société A souscrit une déclaration en qualité d'intermédiaire et s'identifie dans la liste des contributeurs concernés.



Les rôles sont les mêmes dans les cas où la société mère ferait intervenir des intermédiaires prestataires de services pour fournir une aide, un conseil ou une assistance sur des points ponctuels.

Exemple 3 – Organisation d'un dispositif déclarable par un OPC

Une société de gestion de portefeuille organise un dispositif transfrontière déclarable utilisé par un organisme de placement collectif (OPC). Dans ce cas, ces entités ont les rôles suivants :

- Société de gestion : Intermédiaire concepteur
- OPC : Contribuable concerné

20. Pour être soumis à l'obligation déclarative de DAC 6, le contribuable concerné par un dispositif transfrontière déclarable devrait répondre à l'une des conditions suivantes :

- Être **résident** dans un État membre de l'Union européenne ;
- Disposer d'un **établissement stable** qui (i) est **établi dans un État membre** et (ii) qui **bénéficie d'un dispositif transfrontière** ;
- **Percevoir des revenus** ou **réaliser des profits dans un État membre** ;
- **Réaliser une activité** dans un État membre.

Dans cette logique, **les contribuables concernés non-résidents non établis dans un État membre ne seraient pas inclus dans le champ de la directive DAC 6.**

21. En outre, l'obligation déclarative ne pèse sur le contribuable concerné que dans **les trois situations suivantes** :

- a. L'intermédiaire qui conçoit le dispositif** n'a pas de lien territorial avec la France ou un autre Etat membre au sens [l'article 1649 AE](#), I, 2° (*v. supra n° 18*).
- b. Aucun intermédiaire n'est intervenu dans le dispositif** : c'est notamment le cas lorsque le contribuable concerné a conçu lui-même le dispositif dont il est l'utilisateur. En ce sens, l'administration fiscale apporte plusieurs précisions ([BOI-CF-CPF-30-40-10-20-20201125, §290](#)) :
 - Une société qui conçoit un dispositif dont l'utilisateur serait une autre société du groupe n'est pas un contribuable concerné qui conçoit un dispositif mais doit être considérée comme un intermédiaire ;
 - Une société qui conçoit un dispositif pour elle-même et pour d'autres sociétés du même groupe est également considérée comme un intermédiaire ;
 - Dans le cas où les services liés à la conception du dispositif ont été partagés entre plusieurs intermédiaires de sorte qu'aucun intermédiaire ne puisse savoir qu'il a participé à la mise en œuvre d'un dispositif transfrontière déclarable, l'obligation déclarative incombe au contribuable concerné par le dispositif transfrontière.

Exemple

BOI-CF-CPF-30-40-10-20-20201125, §330

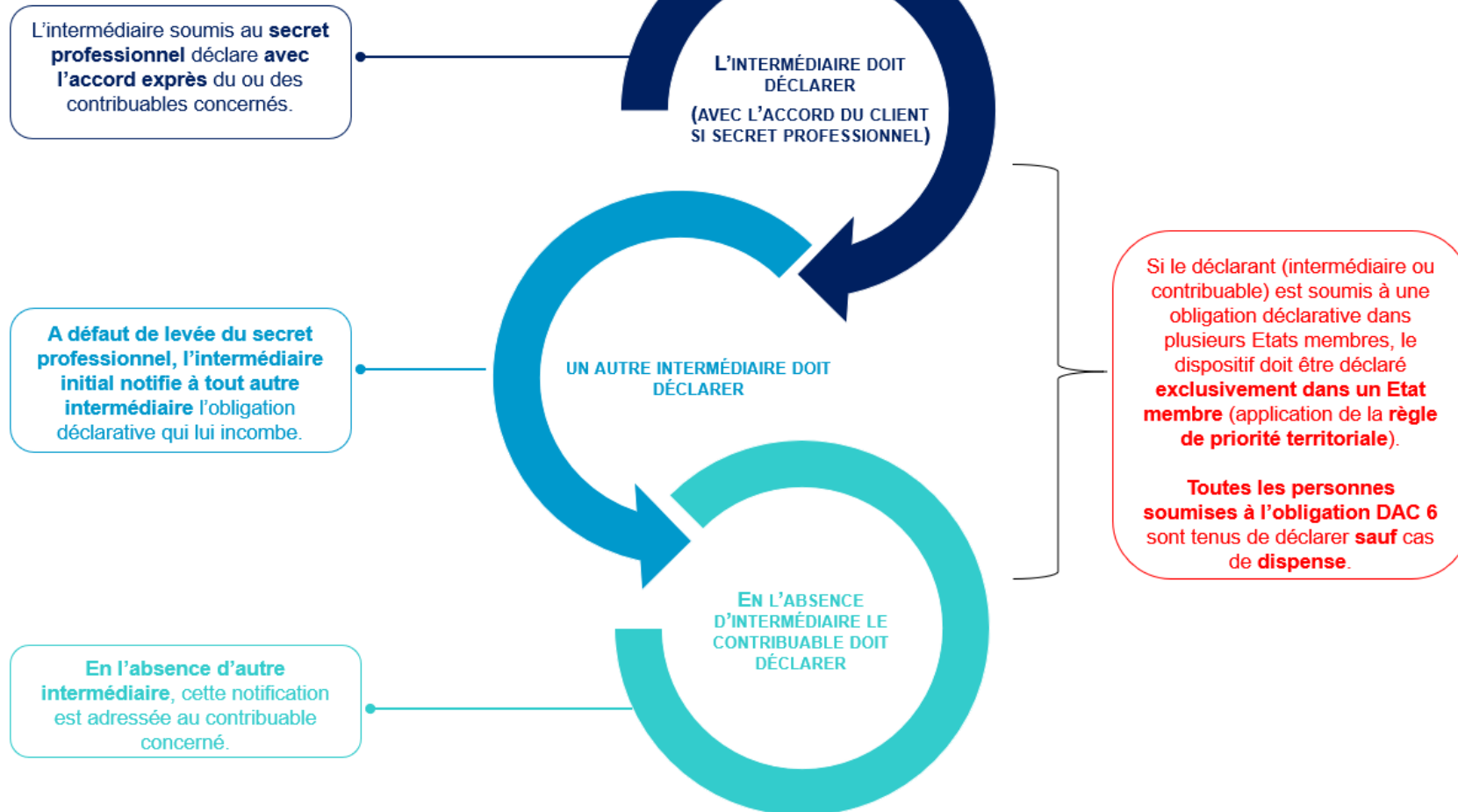
La société A gère la mise en œuvre d'un dispositif transfrontière déclarable. La société A ainsi que d'autres sociétés du même groupe (société B et société C) utilisent ce dispositif. Dans ce cas, les sociétés A, B et C ont les rôles suivants :

- **Société A** : contribuable concerné à qui incombe en priorité l'obligation déclarative
- **Société B** : contribuable concerné
- **Société C** : contribuable concerné

- c. L'intermédiaire qui a une obligation déclarative en France est soumis au secret professionnel et il n'y a pas d'autre intermédiaire qui intervient dans le dispositif** (*v. infra n° 44 et s.*).

MODALITES DECLARATIVES

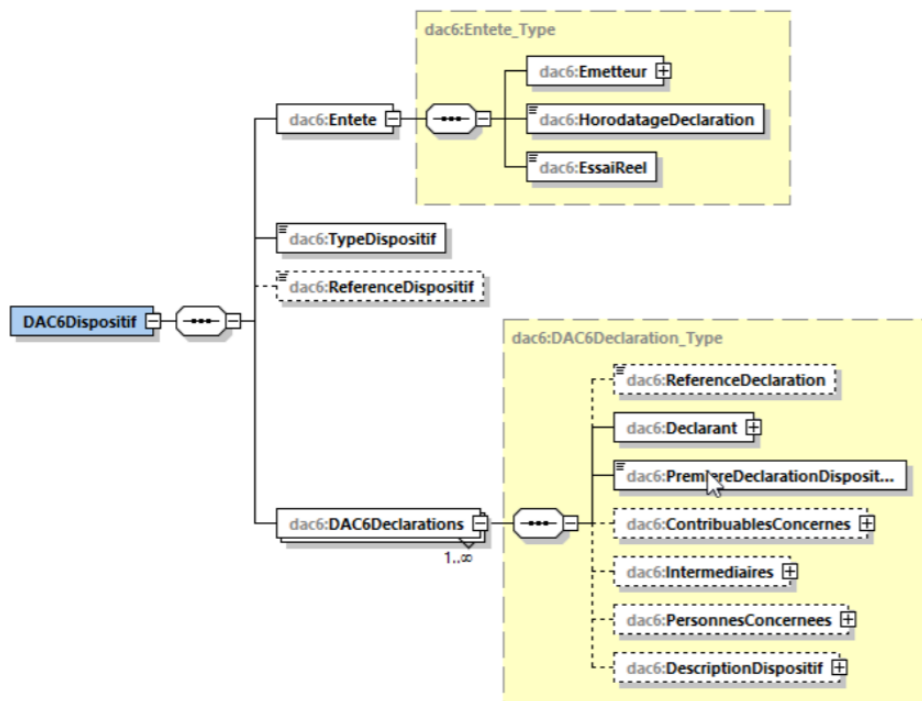
Obligation déclarative DAC 6 : qui doit déclarer ?



« I. – Une déclaration d'un dispositif transfrontière est souscrite auprès de l'administration fiscale, sous forme dématérialisée, par l'intermédiaire ayant participé à la mise en œuvre de ce dispositif ou par le contribuable concerné » (CGI, art. 1649 AD, I).

22. Un [Cahier des charges](#) (v. [Annexe 1.5](#)) destiné aux professionnels pour la constitution et le dépôt des fichiers relatifs aux dispositifs déclarables en vue de leur transmission à l'Administration fiscale est disponible sur le [Portail dédié à la « Déclaration des dispositifs transfrontières »](#). Ce document décrit de façon détaillée les informations à collecter selon le **schéma XML « DAC 6 » élaboré par la DGFIP** en vue de leur transmission à l'administration fiscale. Les procédures suivantes y sont décrites :

- a. **Transmission des dispositifs** transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration par les personnes morales ou entités se connectant au portail professionnel au moyen d'un fichier XML standardisé via le portail <https://www.impots.gouv.fr>. Cette transmission du dispositif DAC 6 est réalisée suivant le diagramme ci-après :



Source : Cahier des charges « DAC 6 » – Figure 1 : Diagramme du dispositif DAC 6.

- b. **Génération d'un numéro d'identification de déclaration** (*Disclosure ID* ou « Référence Déclaration ») et d'un **numéro d'identification de dispositif déclaré** (*Arrangement ID* ou « Référence Dispositif ») dans les cas prévus à cet effet. Ces numéros sont renvoyés au déclarant.

« B. Référence du dispositif et référence de la déclaration

1. Définitions

160

La référence du dispositif (« Référence Dispositif ») est le numéro d'identification unique du dispositif, attribué lorsque celui-ci est déclaré pour la première fois.

Le déclarant initial d'un dispositif transfrontière déclarable peut être un intermédiaire ou le cas échéant un contribuable concerné.

170

La référence de la déclaration (« Référence Déclaration ») est le numéro d'identification unique de la déclaration, attribué lorsque celle-ci est souscrite auprès de l'administration.

180

Le répertoire central sécurisé est le répertoire établi et mis à disposition des États membres par la Commission européenne 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 la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE.

2. Modalités pratiques

190

Lorsque le déclarant souscrit une déclaration, l'administration lui attribue, le cas échéant :

200

- Une Référence Dispositif : cette référence est attribuée lorsque le dispositif est déclaré pour la première fois par le déclarant initial. Elle lui est communiquée une fois les informations de la déclaration de dispositif transfrontière validées et transmises par voie électronique à l'administration fiscale.

La Référence Dispositif est attribuée par l'administration fiscale française si le déclarant initial souscrit sa déclaration en France. Dans le cas où le déclarant initial souscrit sa déclaration dans un autre État membre que la France, la Référence Dispositif est attribuée par cet autre État membre.

La Référence Dispositif est attachée au dispositif déclaré et est à rappeler ultérieurement par toute autre personne qui souscrit une déclaration relative au même dispositif et serait assujettie aux obligations prévues à l'article 1649 AD du CGI du fait de sa participation à celui-ci.

A ce titre, le déclarant initial communique la Référence Dispositif à toute personne tenue aux obligations prévues à l'article 1649 AD du CGI dont il a connaissance, ainsi qu'à toute autre personne susceptible d'être assujettie à des obligations équivalentes dans un autre État membre de l'Union européenne dont il a connaissance. Il peut s'agir d'un autre intermédiaire ou d'un contribuable concerné. La communication de cette référence est concomitante à la souscription de la déclaration du déclarant initial, afin que toute autre personne assujettie à l'obligation déclarative puisse déclarer dans les délais requis.

Toute autre personne qui souscrit une déclaration relative à un dispositif donné, renseigne la Référence Dispositif de sorte que chacune des déclarations en lien avec ce même dispositif puisse être rattachée audit dispositif dans le répertoire central sécurisé.

210

- Une Référence Déclaration : cette référence unique est attribuée au moment de la souscription de la déclaration.

La Référence Déclaration est une information personnelle qui ne doit pas être communiquée. Elle permet notamment de modifier ou consulter la déclaration qui a été souscrite » (BOI-CF-CPF-30-40-20-20201125, §160 à §210).

- c. **Envoi automatisé des fichiers vers un registre de la Commission européenne** au format XML via la messagerie CCN mail dédiée.

23. Pour le dépôt des fichiers « XML standardisé », une **procédure transitoire** est mise en place **entre le 1^{er} janvier et le 30 avril 2021** : l'utilisateur professionnel se connectera à l'application « Passtrans » de la DGFIP avec un client FTP. Pour obtenir l'identifiant et le mot de passe nécessaire, il transmettra une demande à l'adresse suivante : dac6@dgfip.finances.gouv.fr. Le transfert de la déclaration se réalisera alors avec le protocole sFTP et l'acquiescement technique fera office d'accusé de réception. Une fois déposée, la déclaration fera l'objet d'un traitement différé par la DGFIP, en mai 2021. Le professionnel pourra alors récupérer le compte-rendu du traitement des déclarations déposées dans son espace de dépôt en utilisant son identifiant et son mot de passe.

La **procédure cible** sera disponible à **partir de mai 2021**, lorsque la plateforme déclarative sera stabilisée dans sa version définitive : l'utilisateur devra s'authentifier sur le portail via l'espace professionnel qu'il aura

créé (https://inscriptionpro.impots.gouv.fr/opale_inscription/indexCreationEspace.jsp). Une fois authentifié, il se connectera à l'application « Dispositif DAC 6 » et choisira le mode EDI. Il sera ensuite redirigé vers l'application « Passtrans » pour déposer ses déclarations en utilisant le protocole HTTPS. Enfin, le lendemain, il pourra récupérer le compte-rendu du traitement de ses déclarations.

24. Les modalités déclaratives relatives au **dispositif déclarable** (*v. infra n° 25 et s.*) et à **l'intermédiaire déclarant** (*v. Obligations de l'intermédiaire : déclaration ou notification ?*) sont présentées ci-après.

- **Dispositif déclarable**

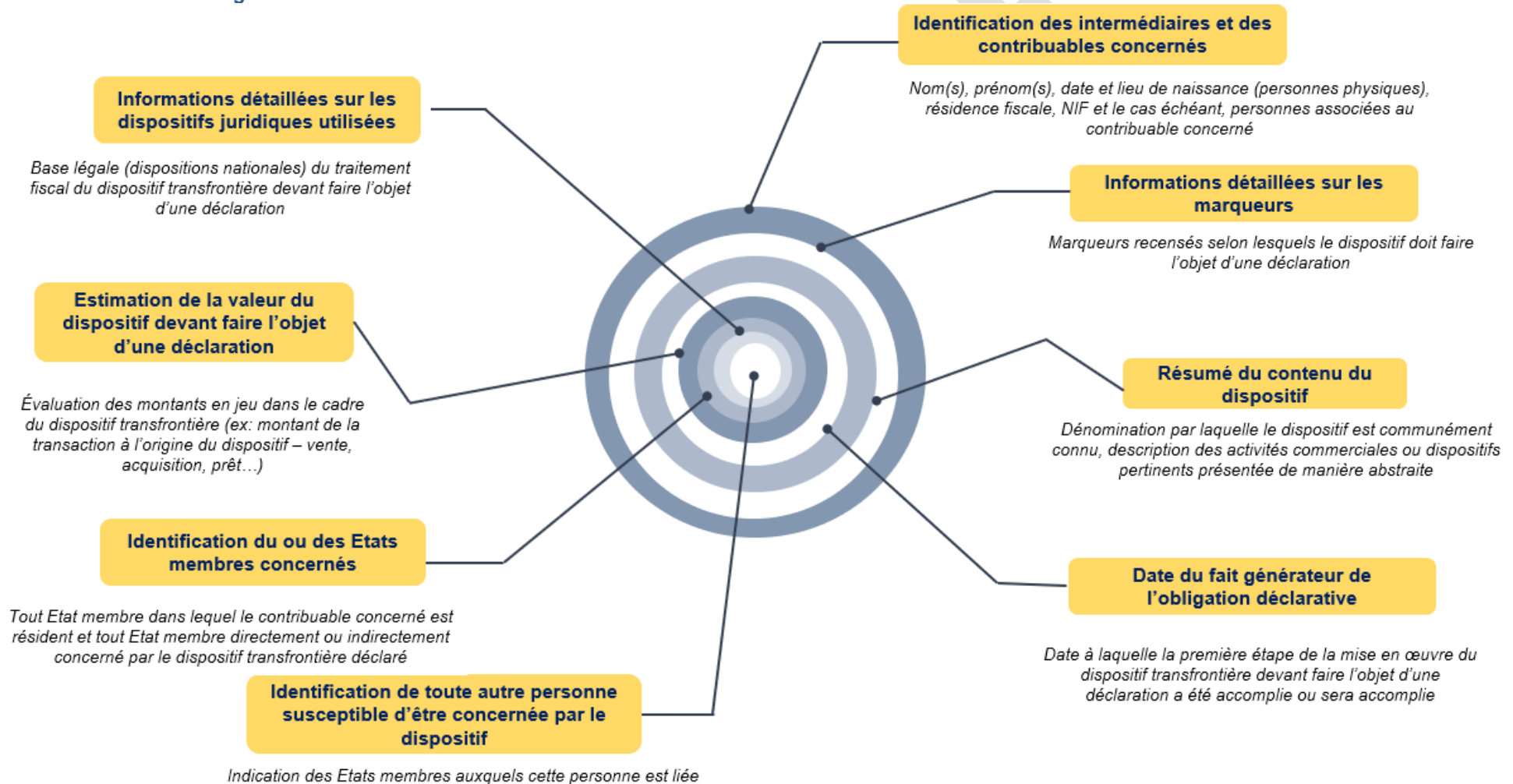
- **Contenu de la déclaration**

25. Le déclarant (intermédiaire ou contribuable concerné) est tenu de déclarer **les informations dont il a connaissance, qui se trouvent en sa possession ou qui sont sous son contrôle**. Dans cette mesure, l'Administration fiscale précise qu'« *un intermédiaire n'est pas tenu d'aller au-delà des exigences prévues par les différentes règles professionnelles et règles de connaissance de la clientèle applicables lorsqu'il recueille et déclare les informations* » ([BOI-CF-CPF-30-40-20-20201125, §130](#)).

26. Ainsi, **les intermédiaires financiers n'ont pas à procéder à des investigations supplémentaires**. Ils doivent seulement, par le biais de procédures internes, avoir la capacité de mobiliser l'information dont ils disposent au moment de l'établissement de la déclaration dans le cadre de leurs échanges avec leurs clients, notamment pour le besoin de telle ou telle réglementation, particulièrement celles mises en œuvre par les services de Conformité. Au cas particulier des intermédiaires de marché, les informations recueillies par exemple dans le cadre de la réglementation en vigueur de connaissance du client (KYC) ou anti-blanchiment (AML) font sans doute partie de celles qui peuvent être mobilisées pour mettre en œuvre les obligations DAC 6.

27. Par ailleurs, dans le cas où l'intermédiaire soumis au secret professionnel (*v. infra n° 44 et s*) n'a pas obtenu l'accord de son client de déclarer les informations dont il a connaissance, qui se trouvent en sa possession ou qui sont sous son contrôle, il doit alors s'assurer que ces mêmes informations sont transmises au contribuable concerné afin que celui-ci puisse se conformer à son obligation déclarative ([BOI-CF-CPF-30-40-20-20201125, §130](#)).

➤ **Etendue de l'obligation déclarative**



« 14. Les informations qui doivent être communiquées par l'autorité compétente d'un État membre conformément au paragraphe 13, comprennent les éléments suivants, le cas échéant :

- a) l'identification des intermédiaires et des contribuables concernés, y compris leur nom, leur date et lieu de naissance (pour les personnes physiques), leur résidence fiscale, leur NIF et, le cas échéant, les personnes qui sont des entreprises associées au contribuable concerné ;
- b) des informations détaillées sur les marqueurs recensés à l'annexe IV selon lesquels le dispositif transfrontière doit faire l'objet d'une déclaration ;
- c) un résumé du contenu du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, y compris une référence à la dénomination par laquelle il est communément connu, le cas échéant, et une description des activités commerciales ou dispositifs pertinents, présentée de manière abstraite, sans donner lieu à la divulgation d'un secret commercial, industriel ou professionnel, d'un procédé commercial ou d'informations dont la divulgation serait contraire à l'ordre public ;
- d) la date à laquelle la première étape de la mise en œuvre du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration a été accomplie ou sera accomplie ;
- e) des informations détaillées sur les dispositions nationales sur lesquelles se fonde le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ;
- f) la valeur du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ;
- g) l'identification de l'État membre du ou des contribuable(s) concerné(s) ainsi que de tout autre État membre susceptible d'être concerné par le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ;
- h) l'identification, dans les États membres, de toute autre personne susceptible d'être concernée par le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration en indiquant à quels États membres cette personne est liée » (Directive 2011/16/UE, art. 8 bis ter).

« IV. – Les informations contenues dans la déclaration mentionnée au I du présent article sont précisées par décret » (CGI, art. 1649, IV).

« Pour l'application de l'article 1649 AD du code général des impôts, les informations suivantes doivent, lorsqu'elles sont connues du contribuable ou de l'intermédiaire concerné, être déclarées lors de la souscription de la déclaration d'un dispositif transfrontière conformément aux articles 1649 AD à 1649 AH du code général des impôts :

- a) l'identification des intermédiaires et des contribuables concernés, y compris leur nom, date et lieu de naissance (pour les personnes physiques), résidence fiscale, numéro d'identification fiscale et, le cas échéant, les personnes qui sont des entreprises associées au contribuable concerné ;
- b) les informations détaillées sur les marqueurs recensés à l'article 1649 AH du code général des impôts selon lesquels le dispositif transfrontière doit faire l'objet d'une déclaration ;
- c) un résumé du contenu du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, y compris le cas échéant une référence à la dénomination par laquelle il est communément connu, et une description des activités commerciales ou dispositifs pertinents, présentée de manière abstraite, sans que cette description puisse donner lieu à la divulgation d'un secret commercial, industriel ou professionnel, d'un procédé commercial ou d'informations dont la divulgation serait contraire à l'ordre public ;
- d) la date à laquelle la première étape de la mise en œuvre du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration a été accomplie ou sera accomplie ;
- e) les informations détaillées sur les dispositions nationales sur lesquelles se fonde le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ;
- f) la valeur du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ;
- g) l'identification de l'État membre du ou des contribuable(s) concerné(s) ainsi que de tout autre État membre susceptible d'être concerné par le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ;
- h) l'identification, dans les États membres, de toute autre personne susceptible d'être concernée par le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration en indiquant à quels États membres cette personne est liée » (Ann. III CGI, art. 344 G octies A).

a. Identification des entreprises associées au contribuable concerné par le dispositif déclarable :

28. Le déclarant doit indiquer, pour chaque contribuable concerné, **les entreprises associées participant au dispositif déclarable**. Pour l'Administration fiscale ([BOI-CF-CPF-30-40-20-20201125, §250](#)) une entreprise associée désigne toute personne morale ou physique liée au contribuable concerné de l'une au moins des façons suivantes :

1. Elle participe à la **gestion du contribuable concerné** : c'est le cas lorsqu'elle est en mesure d'exercer une influence notable sur celui-ci ;
2. Elle participe au **contrôle du contribuable concerné** au moyen d'une participation qui dépasse 25 % des droits de vote ;
3. Elle participe au **capital du contribuable concerné** au moyen d'un droit de propriété qui, directement ou indirectement, dépasse 25 % du capital. S'agissant des participations indirectes, l'Administration fiscale précise que le seuil de 15% est « *déterminé en multipliant les taux de détention successifs observés à chaque niveau de participation. Par dérogation, une personne détenant plus de 50% des droits de vote est réputé détenir 100% de ces droits* » ([BOI-CF-CPF-30-40-20-20201125, §250](#)) ;
4. Elle a **droit** à 25 % ou plus des **bénéfices du contribuable concerné**.

29. L'Administration fiscale apporte également les **précisions** suivantes ([BOI-CF-CPF-30-40-20-20201125, §250](#)) :

- Si plusieurs personnes participent à la gestion, au contrôle du capital, ou aux bénéfices d'un même contribuable concerné tel que défini au paragraphe précédent (*v. supra n° 28*), ces personnes liées sont assimilées à des entreprises associées.
- Si les mêmes personnes participent à la gestion, au contrôle du capital, ou aux bénéfices d'un même contribuable concerné tel que défini au paragraphe précédent (*v. supra n° 28*), ces personnes liées sont assimilées à des entreprises associées.
- Une personne physique, son conjoint et ses ascendants ou descendants directs sont considérés comme une seule et unique personne.
- Une personne agissant avec une autre personne en ce qui concerne les droits de vote ou la détention de parts de capital d'une entité est considérée comme détenant une participation dans l'ensemble des droits de vote ou des parts de capital de ladite entité détenue par l'autre personne.

b. Informations détaillées sur les marqueurs :

30. À cet égard, l'administration indique que l'identification du (ou des) marqueur(s) selon le(s)quel(s) le dispositif doit faire l'objet d'une déclaration soit saisie en français, mais recommande toutefois de rédiger ces informations en anglais ([BOI-CF-CPF-30-40-20-20201125, §260](#)).

c. Résumé du contenu du dispositif :

31. L'Administration fiscale ([BOI-CF-CPF-30-40-20-20201125, §270](#)) précise que ce résumé rédigé en français et en anglais comprend :

- La **référence à la dénomination du dispositif** par laquelle il est habituellement désigné. Au cas particulier, la terminologie anglo-saxonne usuelle peut être utilisée ;
- Une **description des activités commerciales ou dispositifs pertinents** présenté de manière abstraite, sans donner lieu à la divulgation d'un secret commercial, industriel ou professionnel, d'un procédé commercial ou d'information qui serait contraire à l'ordre public ;

- Une **description factuelle des étapes** de la mise en œuvre du dispositif ;
- Une **description des flux financiers** en rapport avec le dispositif ainsi que leur montant ;
- Le **traitement fiscal des transactions et étapes** de mise en œuvre ;
- Le **traitement fiscal** du dispositif mis en place.

d. Date de la première étape de mise en œuvre du dispositif déclaré :

32. La date de première étape de mise en œuvre du dispositif ne coïncide pas forcément avec la date du fait générateur qui détermine le délai de déclaration dont dispose le déclarant, laquelle devra également figurer dans la déclaration DAC 6. En effet, la date du fait générateur diffère en fonction de qualité du déclarant (concepteur, prestataire de service ou contribuable concerné) ([BOI-CF-CPF-30-40-20-20201125, §280](#)).

e. Informations détaillées sur les dispositions juridiques applicables au dispositif :

33. Les dispositions nationales sur lesquelles se fonde le dispositif à déclarer s'entendent, selon l'Administration fiscale comme « *toute disposition française ou de droit étranger* » ([BOI-CF-CPF-30-40-20-20201125, §140](#)).

En outre, « *une simple référence au texte de loi ne constitue pas une information détaillée* » ([BOI-CF-CPF-30-40-20-20201125, §290](#)). En effet, le déclarant doit expliquer comment la disposition juridique est appliquée dans le cadre du dispositif.

Elle recommande par ailleurs de rédiger ces informations en français et en anglais.

f. Estimation de la valeur du dispositif :

34. La valeur du dispositif est définie comme « *l'évaluation des montants en jeu dans le cadre du dispositif transfrontière à déclarer et s'apprécie au cas par cas, en fonction de la nature de celui-ci. Il peut s'agir notamment du montant de la transaction à l'origine du dispositif transfrontière, celle-ci étant constituée par exemple d'une vente, d'une acquisition, d'un prêt ou d'un investissement en capital* » ([BOI-CF-CPF-30-40-20-20201125, §300](#)).

En outre, « *les montants en jeu sont appréciés à la valeur nominale* » ([BOI-CF-CPF-30-40-20-20201125, §300](#)).

g. Identification du ou des Etats membres concernés :

35. La notion d'États membres concernés recouvre « *tous les États membres dans lesquels les contribuables concernés ont leur résidence fiscale ainsi que tous les États membres directement ou indirectement concernés par le dispositif transfrontière déclaré* » ([BOI-CF-CPF-30-40-20-20201125, §310](#)).

h. Identification dans les États membres de toute autre personne susceptible d'être concerné par le dispositif :

À cet égard, l'Administration fiscale précise qu'il s'agit d'un tiers, personne physique ou morale ou tout autre entité prenant activement part au dispositif mais qui n'est ni intermédiaire, ni contribuable concerné, ni entreprise associée au contribuable concerné ([BOI-CF-CPF-30-40-20-20201125, §320](#)).

➤ **Portée de l'obligation déclarative**

36. L'Administration fiscale précise que la déclaration d'un dispositif au titre de DAC 6 ne vaut pas prise de position sur ce dispositif. Dès lors, « *le fait que l'administration ne réagisse pas face à un dispositif*

ayant fait l'objet d'une déclaration ne vaut pas approbation de la validité ou du traitement fiscal de ce dispositif » ([BOI-CF-CPF-30-40-20-20201125, §150](#)).

37. De même, il est précisé que la déclaration d'un dispositif ne vaut pas reconnaissance par le déclarant du caractère potentiellement agressif de celui-ci. À cet égard, « la souscription de la déclaration ne vaut pas reconnaissance par le déclarant d'une pratique illégale, délictueuse ou criminelle. L'administration demeure soumise aux règles de procédure en vigueur en matière de contrôle fiscal, et notamment à celles inhérentes à la charge de la preuve » ([BOI-CF-CPF-30-40-20-20201125, §150](#)).

➤ **Articulation de l'obligation déclarative avec les dispositifs anti-abus et les autres obligations déclaratives**

« L'obligation déclarative mentionnée à l'article 1649 AD du CGI s'applique indépendamment de la circonstance que :

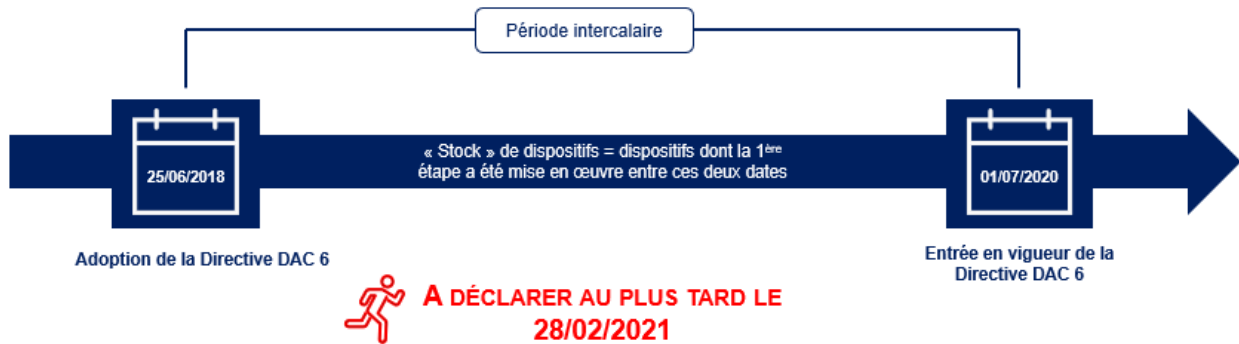
- les dispositifs transfrontières déclarables seraient en conformité avec les dispositifs anti-abus applicables existants ;
- les informations à déclarer ont déjà été déclarées en application d'autres dispositions que celles prévues à l'article 1649 AD du CGI » ([BOI-CF-CPF-30-40-20-20201125, §110](#)).

38. La déclaration DAC 6 a vocation à être « auto porteuse ». L'obligation déclarative au titre de DAC 6 est indépendante de tout autre dispositif déclaratif ou anti-abus instauré par ailleurs.

« Les entités assujetties aux obligations de lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme mentionnés à l'article L. 561-2 du code monétaire et financier (CoMoFi) sont tenues, aux termes de l'article L. 561-15 du CoMoFi, de déclarer au service traitement du renseignement et action contre les circuits financiers clandestins (Tracfin) les sommes inscrites dans leurs livres ou les opérations portant sur des sommes dont elles savent, soupçonnent ou ont de bonnes raisons de soupçonner qu'elles proviennent du blanchiment de capitaux ou sont liées au financement du terrorisme. Cette déclaration est confidentielle et ne peut être divulguée (CoMoFi, art. L. 561-18). La méconnaissance de cette interdiction est punie d'une amende de 22 500 euros (CoMoFi, art. L. 574-1). Dans l'exercice de leur activité, ces mêmes entités peuvent être amenées à satisfaire aux obligations de déclaration prévues par l'article 1649 AD du CGI. Ces deux obligations sont distinctes et l'obligation de déclaration au titre de l'article 1649 AD du CGI ne peut conduire l'entité concernée à méconnaître, le cas échéant, l'interdiction de divulgation prévue à l'article L 561-18 du CoMoFi » ([BOI-CF-CPF-30-40-20-20201125, §120](#)).

39. L'information du client dans le strict respect de la réglementation DAC 6 ne constitue pas une violation de l'interdiction de divulgation en matière de LCB-FT prévue à l'[article L. 561-18 du CoMoFi](#) dès lors les deux législations sont distinctes.

➤ *Période intercalaire : déclaration du « stock de dispositifs »*



« I. - Les dispositions de l'article 1er entrent en vigueur le 1er juillet 2020.

II. - Par dérogation aux dispositions du I :

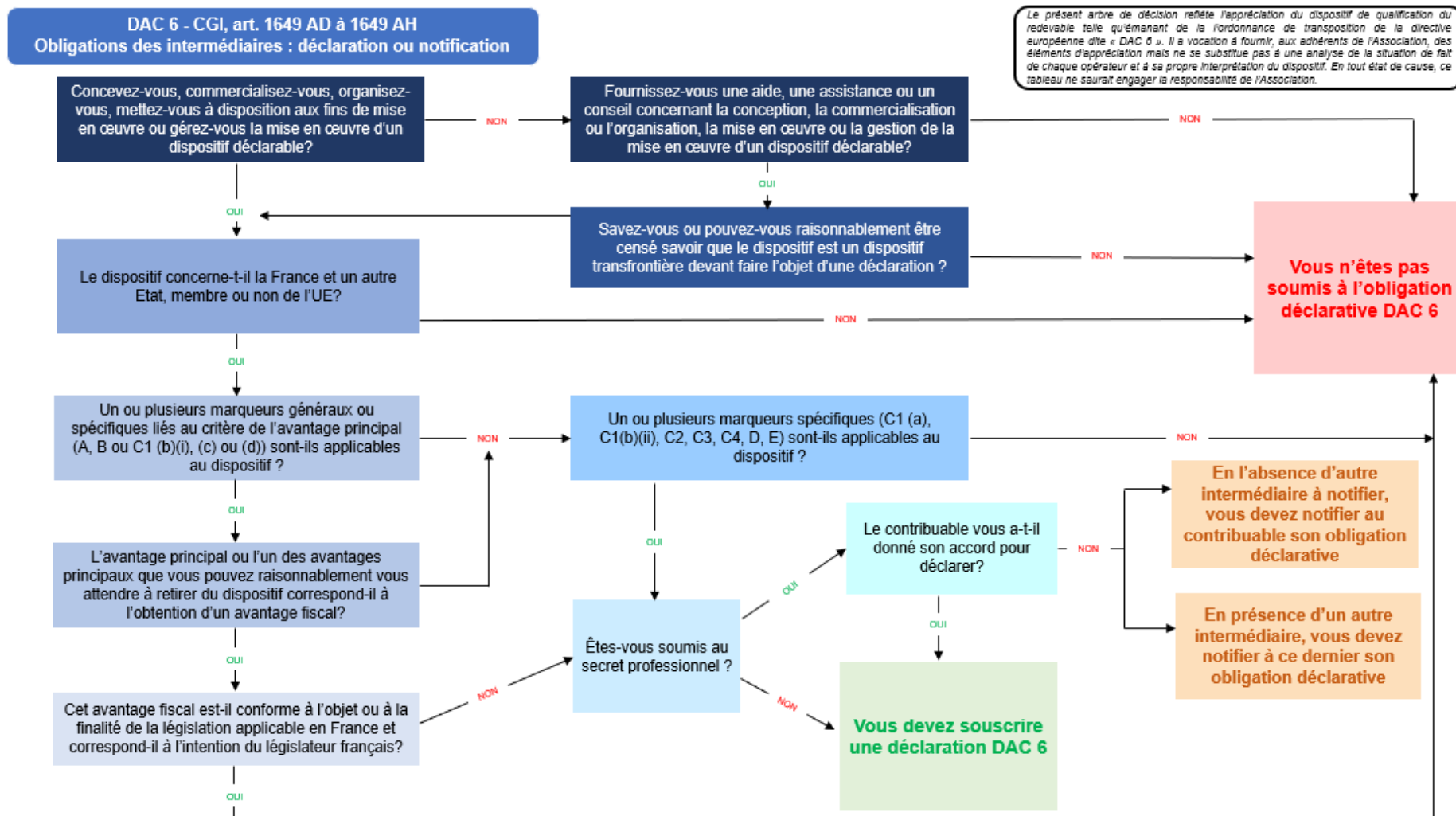
1° Les dispositifs transfrontières dont la première étape a été mise en œuvre entre le 25 juin 2018 et le 30 juin 2020 sont déclarés au plus tard le 28 février 2021 par les intermédiaires et les contribuables mentionnés à l'article 1649 AE du code général des impôts » (Ord. n°2019-1068, art. 2 modifiée par la LFR-3 pour 2020).

40. Adoptée le 25 mai 2018, la directive DAC 6 doit entrer en application au 1er juillet 2020. Toutefois, l'obligation déclarative s'applique aux dispositifs transfrontières déclarables dont la première étape a été mise en œuvre depuis sa date d'entrée en vigueur, c'est-à-dire **à compter du 25 juin 2018**.

Par conséquent, 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 28 février 2021 par les intermédiaires ou les contribuables concernés. Pour rappel, la date limite de déclaration initialement fixée au 31 août 2020, a été reportée en raison de la pandémie de Covid-19 (v. supra n° 3).

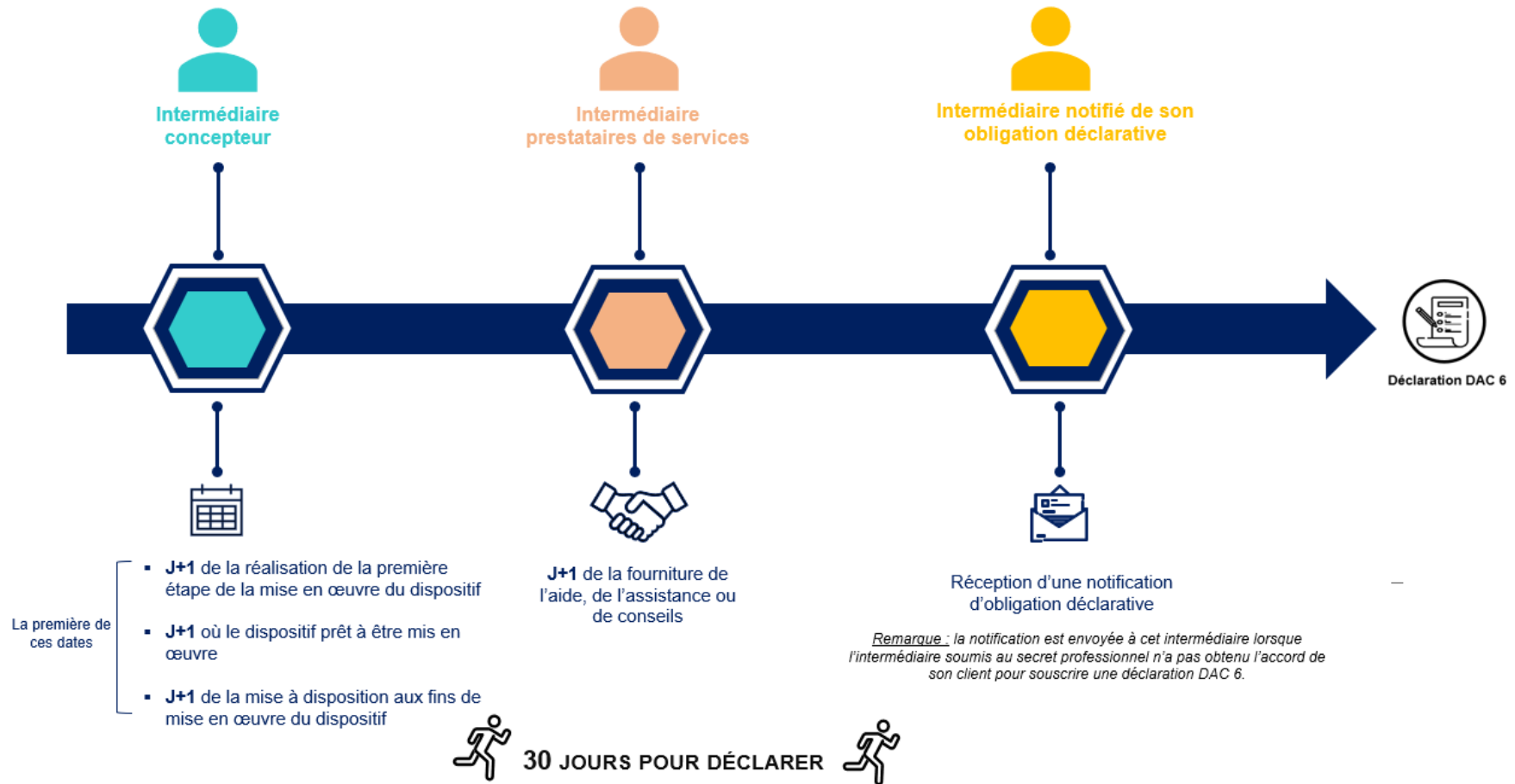
Ce faisant, **les dispositifs transfrontières déclarables dont la première étape a été mise en œuvre avant le 25 juin 2018 et qui produiraient leurs effets après le 25 juin 2018 ne doivent pas être déclarés.**

• Obligations de l'intermédiaire : déclaration ou notification ?



➤ **Délais de déclaration**

Fait générateur de l'obligation déclarative DAC 6 pour les intermédiaires



« 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 :

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

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

c) lorsque la première étape de la mise en œuvre du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration a été accomplie, la date intervenant le plus tôt étant retenue.

Nonobstant le premier alinéa, les intermédiaires visés à l'article 3, point 21), deuxième alinéa, sont également tenus de transmettre des informations dans un délai de trente jours commençant le lendemain du jour où ils ont fourni, directement ou par l'intermédiaire d'autres personnes, une aide, une assistance ou des conseils » (Directive 2011/15/UE, art. 8 bis ter).

« I. – 1° L'intermédiaire souscrit la déclaration prévue à l'article 1649 AD 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) 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 1o 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 » (CGI, art. 1649 AG, I, 1° et 2°).

41. Un dispositif déclarable est **mis à la disposition** du contribuable « lorsque les caractéristiques principales du dispositif ont été déterminées et que ce dispositif est porté à la connaissance du contribuable » ([BOI-CF-CPF-30-40-20-20201125](#), §30).

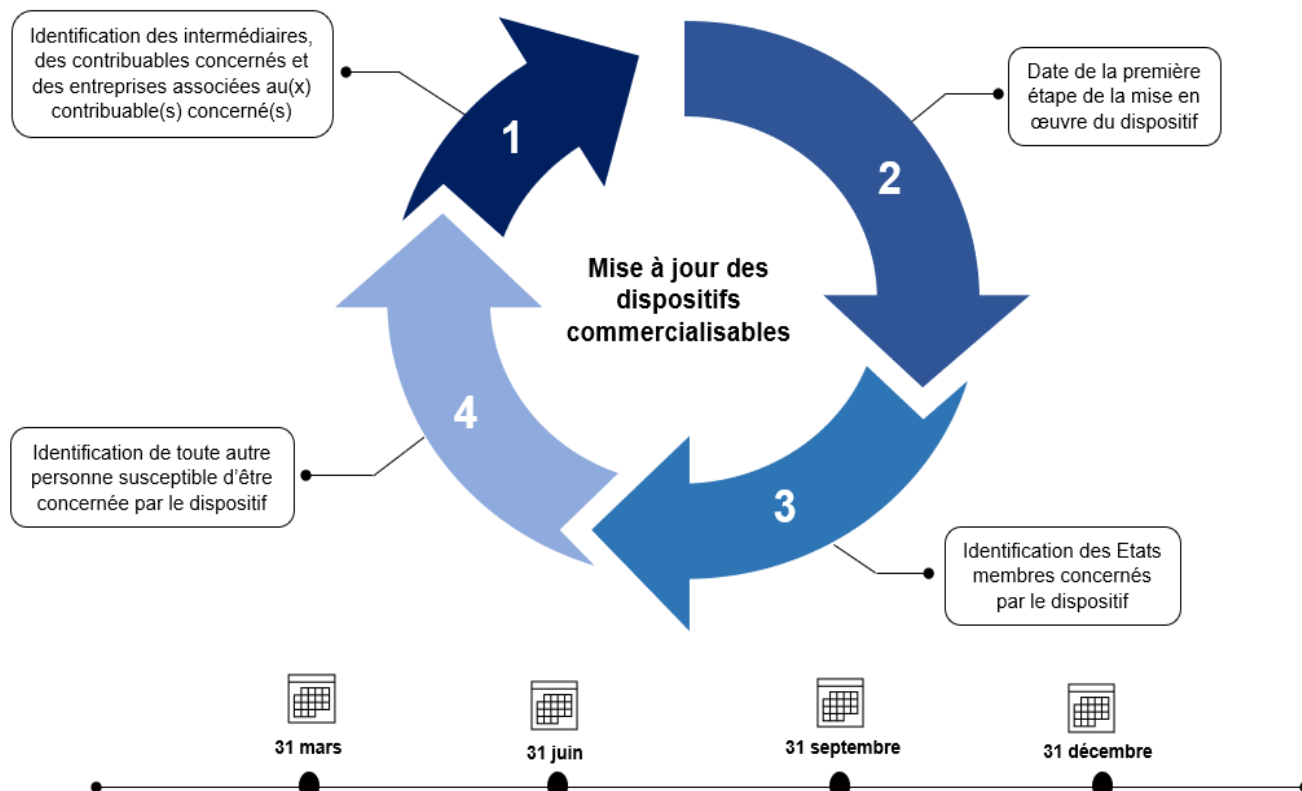
Exemples susceptibles de relever de l'obligation déclarative DAC 6

Exemple 1 : pour donner suite à une demande de conseils d'un client, un promoteur peut, en guise de réponse, mettre à disposition de ce client un dispositif aux fins de mise en œuvre.

Exemple 2 : dans le cadre de son activité, un intermédiaire peut identifier un besoin potentiel d'un client et lui suggérer un dispositif en guise de solution.

Exemple 3 : la commercialisation proactive d'un dispositif (publicité en ligne, offres...) par un intermédiaire pourrait être considérée comme une mise à disposition au profit de clients potentiels.

➤ **Mise à jour trimestrielle des dispositifs commercialisables**



« 2. Dans le cas de dispositifs commercialisables, les États membres prennent les mesures nécessaires pour que les intermédiaires soient tenus d'établir tous les trois mois un rapport fournissant une mise à jour contenant les nouvelles informations devant faire l'objet d'une déclaration visées au paragraphe 14, points a), d), g) et h), qui sont devenues disponibles depuis la transmission du dernier rapport » (Directive 2011/16/UE, art. 8 bis ter).

« 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 » (CGI, art. 1649A AG, I, 4°).

« Les mises à jour prévues au 4° du I de l'article 1649 AG du code général des impôts des informations mentionnées à l'article 344 G octies A sont communiquées par voie dématérialisée au plus tard les 31 mars, 30 juin, 30 septembre et 31 décembre de chaque année » (CGI, art. 344 G octies B).

« S'agissant d'un dispositif commercialisable, un intermédiaire ayant préalablement souscrit une déclaration dudit dispositif communique à l'administration, au dernier jour de chaque trimestre de l'année (31 mars, 30 juin, 30 septembre, 31 décembre), toute modification des informations déclarées concernant :

- l'identification des intermédiaires et des contribuables concernés : nom, date et lieu de naissance ou raison sociale, ainsi que résidence fiscale, numéro d'identification fiscale et, le cas échéant, identification des personnes qui sont des entreprises associées au contribuable concerné ;

- la date à laquelle la première étape de la mise en œuvre du dispositif transfrontière a été accomplie ou sera accomplie ;
- l'identification de l'État membre dont relève(nt) le ou les contribuables concerné(s) ainsi que tout autre État membre susceptible d'être concerné par le dispositif transfrontière ;
- l'identification, dans les États membres, de toute autre personne susceptible d'être concernée par le dispositif transfrontière en indiquant avec quel(s) État(s) membre(s) cette personne entretient un lien de territorialité.
Les intermédiaires déclarent les informations dont ils ont connaissance, qu'ils possèdent ou qu'ils contrôlent » (BOI-CF-CPF-30-40-20-20201125, §100).

➤ **Obligation déclarative dans plusieurs Etats membres**

Obligation de déclaration multiple – Ordre de priorité territoriale applicable aux intermédiaires (CGI, art. 1649 AF, I)



ETAT DE DOMICILIATION/RÉSIDENCE FISCALE
OU DU SIÈGE SOCIAL DE L'INTERMÉDIAIRE

1

ETAT D'IMPLANTATION DE L'ÉTABLISSEMENT
STABLE FOURNISSANT LES SERVICES
CONCERNANT LE DISPOSITIF



2

UN INTERMÉDIAIRE SOUMIS À
UNE OBLIGATION DE
DÉCLARATION MULTIPLE DOIT
DÉCLARER LE DISPOSITIF
EXCLUSIVEMENT AUPRÈS DE
L'ADMINISTRATION FRANÇAISE
**LORSQUE LA FRANCE EST
L'ÉTAT MEMBRE QUI OCCUPE
LA PREMIÈRE PLACE DE
CETTE LISTE :**

ETAT DANS LEQUEL
L'INTERMÉDIAIRE EST
CONSTITUÉ OU PAR LE DROIT
DUQUEL IL EST RÉGI



3



ETAT OÙ L'INTERMÉDIAIRE EST
ENREGISTRÉ AUPRÈS D'UN ORDRE
OU D'UNE ASSOCIATION
PROFESSIONNELLE

4

« 3. Lorsque l'intermédiaire a l'obligation de transmettre des informations concernant des dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration aux autorités compétentes de plusieurs États membres, ces informations ne sont transmises qu'à l'État membre qui occupe la première place dans la liste ci-après :

- a) l'État membre dans lequel l'intermédiaire est résident à des fins fiscales ;
- b) l'État membre dans lequel l'intermédiaire possède un établissement stable par l'intermédiaire duquel les services concernant le dispositif sont fournis ;
- c) l'État membre dans lequel l'intermédiaire est constitué ou par le droit duquel il est régi ;
- d) l'État membre dans lequel l'intermédiaire est enregistré auprès d'une association professionnelle en rapport avec des services juridiques, fiscaux ou de conseil.

4. Lorsque, en application du paragraphe 3, il existe une obligation de déclaration multiple, l'intermédiaire est dispensé de la transmission des informations s'il peut prouver, conformément au droit national, que ces mêmes informations ont été transmises dans un autre État membre » (Directive 2011/16/UE, art. 8 bis ter).

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

- a) L'État membre dans lequel le contribuable concerné est fiscalement domicilié, résident ou a son siège social ;
- b) L'État membre dans lequel le contribuable concerné possède un établissement stable qui bénéficie du dispositif ;
- c) L'État membre dans lequel le contribuable concerné perçoit des revenus ou y réalise des bénéfices ;
- d) L'État 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 État membre.

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 État membre de l'Union européenne » (CGI, art. 1649 AF, III et IV).

42. Dans le cas où un intermédiaire satisfait à la condition territoriale dans plusieurs États membres de l'Union européenne, l'article 1649 AF I du CGI instaure **une règle de priorité** ([BOI-CF-CPF-30-40-10-20-20201125, §110](#)) en application de laquelle :

- a. La déclaration doit être souscrite uniquement dans l'État membre de l'Union européenne dans lequel l'intermédiaire est fiscalement domicilié, est résident ou a son siège social.
- b. Si l'intermédiaire n'est résident fiscal dans aucun État membre de l'Union européenne, la déclaration doit être souscrite dans l'État membre dans lequel il possède un établissement stable.

À cet égard, il convient de souligner que le troisième alinéa du 2° de l'[article 1649 AE](#), I du CGI prévoit que « *les établissements stables situés dans un autre État membre de l'Union européenne d'un intermédiaire fiscalement domicilié ou 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* ».

Plusieurs remarques peuvent être formulées à l'égard de cette disposition :

- Lorsque l'intermédiaire est une succursale ou un établissement stable d'un siège français et qu'il est situé hors de France dans l'UE, le dispositif transfrontière qui s'y rattache ne doit pas faire l'objet d'une déclaration DAC 6 en France. Sous réserve que le siège français ne joue

- pas également un rôle d'intermédiaire au sens de DAC 6, il n'aura pas d'obligation déclarative DAC 6 en France.
- Les succursales situées hors UE de sièges français sont placées hors du champ d'application de la directive DAC 6.
 - c. Si la condition mentionnée au point b. ci-dessus n'est pas satisfaite, l'intermédiaire souscrit sa déclaration dans l'État membre de l'Union européenne dans lequel l'intermédiaire est constitué, ou par le droit duquel il est régi.
 - d. Enfin, si aucune de ces précédentes conditions n'est satisfaite, l'intermédiaire souscrit sa déclaration dans l'État membre de l'Union européenne dans lequel il est enregistré auprès d'un ordre, d'une association professionnelle en rapport avec les services fournis.

En conséquence, l'intermédiaire ne souscrit pas sa déclaration en France s'il dispose d'un lien territorial avec un autre État membre de l'Union européenne sous réserve que ce lien territorial soit prioritaire par rapport au lien territorial dont il dispose avec la France ([BOI-CF-CPF-30-40-10-20-20201125, §110](#)).

➤ **Pluralité d'intermédiaires**

« 9. Chaque État membre prend les mesures nécessaires pour exiger que, lorsqu'il existe plus d'un intermédiaire, l'obligation de transmettre des informations sur le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration incombe à l'ensemble des intermédiaires participant à un même dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration.
Un intermédiaire n'est dispensé de l'obligation de transmettre des informations que dans la mesure où il peut prouver, conformément au droit national, que ces mêmes informations, visées au paragraphe 14, ont déjà été transmises par un autre intermédiaire » (*Directive 2011/16/UE, art. 8 bis ter*).

« 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 » (*CGI, art. 1649 AE, I, 3°*).

43. Lorsqu'il y a pluralité d'intermédiaires, le principe est que l'ensemble de ces intermédiaires doivent souscrire une déclaration au titre de DAC 6.

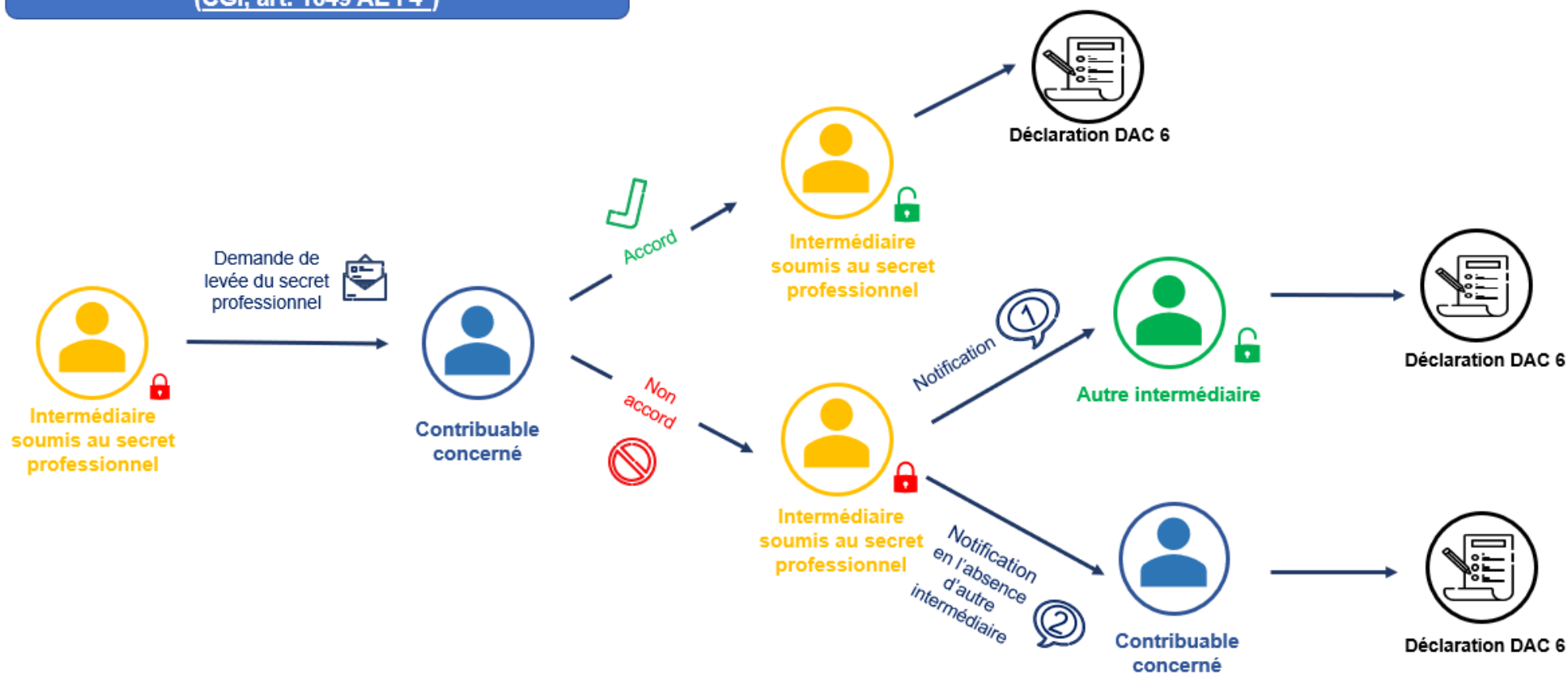
L'Administration fiscale prévoit toutefois **deux cas de dispense** ([BOI-CF-CPF-30-40-10-20-20201125, §120](#)) pour l'intermédiaire à même de prouver que les informations « *en sa possession, dont il a le contrôle ou dont il a connaissance* » ([BOI-CF-CPF-30-40-10-20-20201125, §130](#)) ont déjà été déclarées en France ou dans un autre État membre de l'UE :

- **Première situation** : la déclaration DAC 6 a été souscrite par un autre intermédiaire en France ou dans un autre État membre de l'Union européenne ;
- **Seconde situation** : l'intermédiaire est soumis au secret professionnel et n'a pas obtenu l'accord de son client pour souscrire une déclaration DAC 6 (*v. infra n° 48*).

➤ Application du secret professionnel

a. Cas généraux :

Application du secret professionnel – Cas généraux
(CGI, art. 1649 AE I 4°)



« 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.

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 » (Directive 2011/16/UE, art. 8 bis ter).

« 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 » (CGI, article 1649 AE, I, 4°).

44. Pour définir le secret professionnel, l'article 1649 AE du CGI fait référence à l'article 226-13 du Code pénal¹⁰. À cet égard, l'Administration fiscale précise que « **le secret professionnel dont la violation est réprimée par l'article 226-13 du code pénal s'applique aux seules professions dont les textes d'organisation (loi ou règlement) font référence de manière explicite à l'article 226-13 du code pénal** » ([BOI-CF-CPF-30-40-10-20-20201125](#), §160).

S'agissant des activités d'intermédiation de marché, les opérateurs Prestataires de Services d'Investissement (PSI) relèvent juridiquement soit du **statut bancaire d'établissement de crédit**, soit du **statut d'entreprise d'investissement**, soit du **statut de société de gestion de portefeuilles**. Ces trois catégories d'acteurs susceptibles de réaliser des opérations financières font partie des professions dont les textes d'organisation font référence au **secret professionnel** sanctionné par le code pénal. La **légalisation financière** prévoit en effet :

- **Au I de l'article L. 511-33 du CoMoFi**, que « tout membre d'un conseil d'administration et, selon le cas, d'un conseil de surveillance et toute personne qui à un titre quelconque participe à la direction ou à la gestion d'un **établissement de crédit**, d'une **société de financement** ou d'un **organisme mentionné aux 5 et 8 de l'article L. 511-6** ou qui est employée par l'un de ceux-ci **est tenu au secret professionnel** » et
- **Au I de l'article L. 531-12 du CoMoFi**, que « tout membre d'un conseil d'administration et, selon le cas, d'un conseil de surveillance et toute personne qui à un titre quelconque participe à la direction ou à la gestion d'une **entreprise d'investissement** ou d'une **société de gestion de portefeuille** ou qui est employée par celle-ci **est tenu au secret professionnel** ».

Ainsi, dans le cadre de la mise en œuvre des obligations déclaratives DAC 6, **le secret professionnel s'applique** aux opérateurs de marché qui sont les « **personnes visées au I de l'article L. 511-33 du code**

¹⁰ Aux termes de l'article 226-13 du Code pénal, « la révélation d'une information à caractère secret par une personne qui en est dépositaire soit par état ou par profession, soit en raison d'une fonction ou d'une mission temporaire, est punie d'un an d'emprisonnement et de 15 000 euros d'amende ».

monétaire et financier (CoMoFi) (par renvoi à l'article L. 571-4 du CoMoFi¹¹) » ([BOI-CF-CPF-30-40-10-20-20201125, §160](#)) et les personnes visées au I de l'article L. 531-12 du CoMoFi (par renvoi à l'article L. 573-2-1 du CoMoFi¹²).

45. Afin de ne pas s'exposer à une violation de l'article 226-13 du Code pénal lorsqu'une obligation déclarative DAC 6 lui incombe, l'intermédiaire soumis au secret professionnel doit informer et obtenir **l'accord exprès** de son client, ce dernier pouvant être un contribuable concerné ou un autre intermédiaire à qui il est lié par le secret professionnel. En ce sens, l'Administration fiscale indique que « *l'accord ou **le désaccord** du client s'effectue de manière expresse, par tout moyen* » ([BOI-CF-CPF-30-40-10-20-20201125, §165](#)).

Toutefois, la législation financière relative au secret professionnel ignore la notion de désaccord exprès du client. En effet, les articles L. 511-33 et L. 531-12 du CoMoFi prévoient que les établissements de crédit, les sociétés de financement, les entreprises d'investissement et les sociétés de gestion de portefeuille « *peuvent communiquer des informations couvertes par le secret professionnel au cas par cas et uniquement lorsque les personnes concernées leur ont expressément permis de le faire* ».

Ainsi, **en l'absence d'autre précision administrative, il semble nécessaire de considérer que, pour l'application du dispositif DAC 6, les opérateurs de marché peuvent, au cas par cas, traiter l'absence de réponse à une demande expresse de levée du secret professionnel comme équivalant à un désaccord exprès.**

Exemple

BOI-CF-CPF-30-40-10-20-20201125, §150

Un intermédiaire prestataire de services est engagé par un intermédiaire concepteur pour fournir un conseil sur un dispositif transfrontière déclarable. Dans ce cas, la déclaration de l'intermédiaire prestataire de services soumis au secret professionnel n'est souscrite qu'avec l'accord de son client, qui est l'intermédiaire concepteur. En cas de refus de l'intermédiaire concepteur, c'est à ce dernier qu'incombera l'obligation déclarative.

46. L'intermédiaire soumis au secret professionnel **doit prendre toute disposition** pour que son client soit en mesure de lui faire part de sa décision de lever le secret professionnel au plus tard **la veille de la date prévue au a, b ou c du 1° de l'article 1649 AG du CGI** ([BOI-CF-CPF-30-40-10-20-20201125, §165](#)), c'est-à-dire **l'une des premières dates suivantes** :

- **Le jour de la mise à disposition** aux fins de mise en œuvre du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ;
- **Le jour où le dispositif transfrontière** devant faire l'objet d'une déclaration **est prêt à être mis en œuvre** ;
- **La veille du jour** de la réalisation de la première étape **de la mise en œuvre** du dispositif transfrontière.

Le délai requis pour solliciter la levée du secret professionnel auprès du client est donc fixé en se référant **uniquement** à la date du fait générateur de l'obligation de **l'intermédiaire concepteur, sans préciser** donc, **le délai requis pour un intermédiaire prestataire de services.**

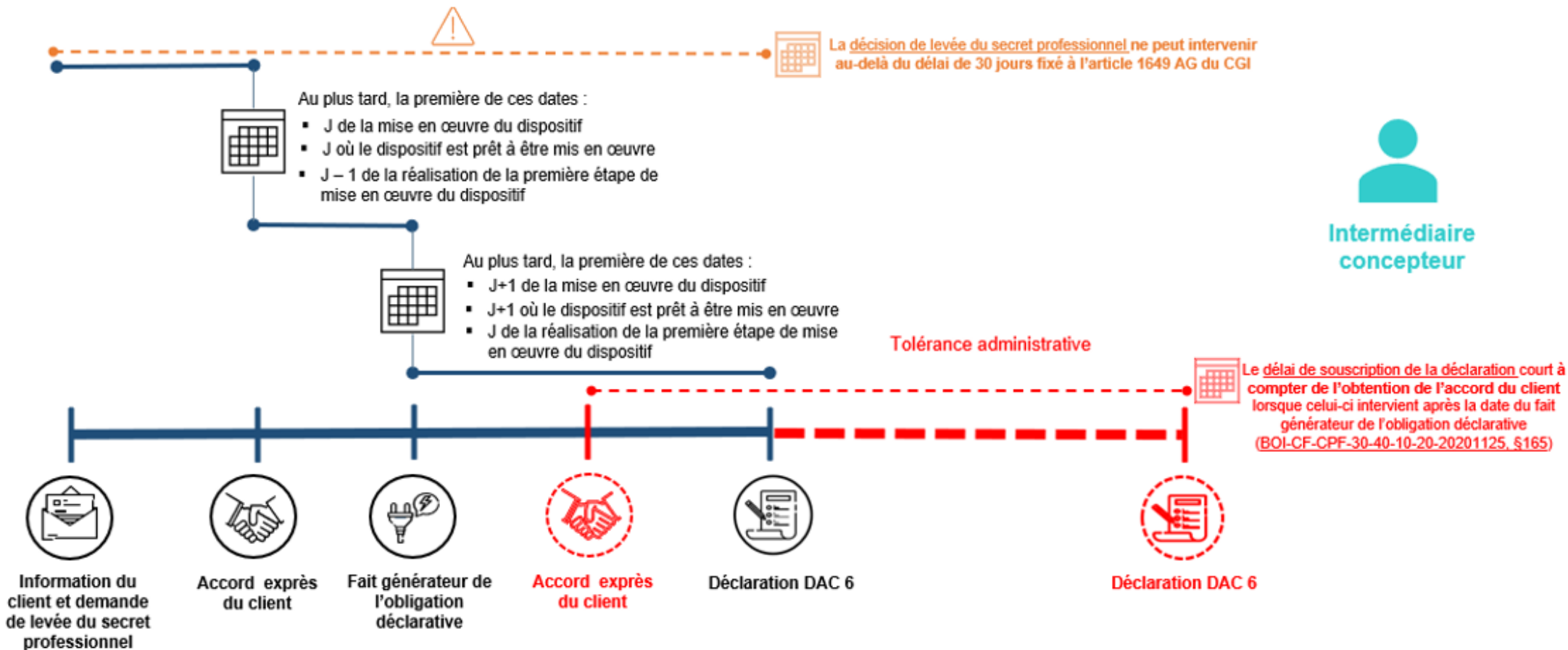
¹¹ Le dernier alinéa de l'article L. 571-4 du CoMoFi prévoit que « *le fait pour les personnes mentionnées aux articles L. 511-33 et L. 511-34 de méconnaître le secret professionnel est sanctionné par les peines prévues aux articles 226-13 et 226-14 du code pénal* ».

¹² L'article L. 573-2-1 du CoMoFi dispose que « *le fait pour les personnes mentionnées au I de l'article L. 531-12 de méconnaître le secret professionnel est sanctionné par les peines prévues à l'article 226-13 du code pénal* ».

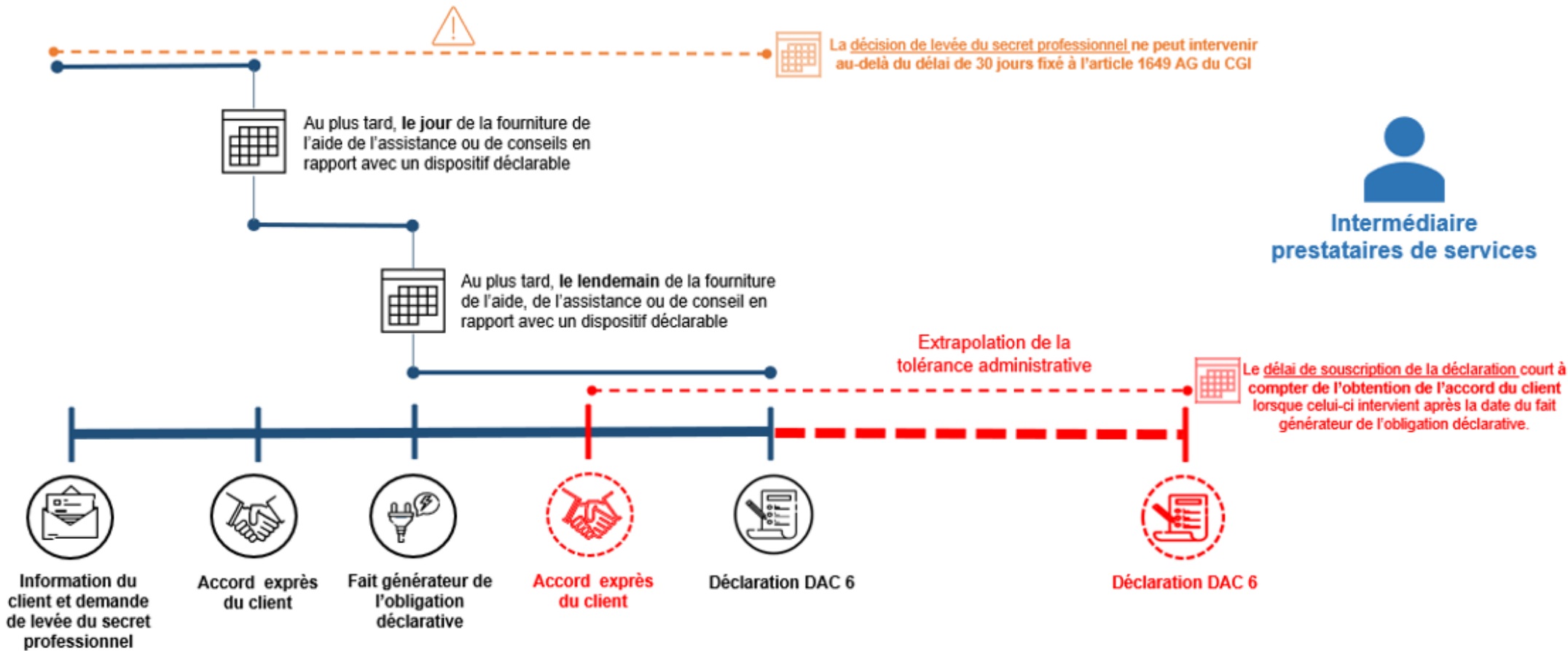
Par analogie, celui-ci devrait s'apprécier par rapport à la date du fait générateur de sa propre obligation déclarative, soit **le jour de la fourniture de l'aide, de l'assistance, ou des conseils en rapport avec un dispositif déclarable.**

Étant précisé que « *de manière générale, la décision de lever le secret professionnel ne peut intervenir au-delà du délai de trente jours fixé par l'article 1649 AG du CGI* » ([BOI-CF-CPF-30-40-10-20-20201125, §165](#)).

Délais de mise en œuvre de l'obligation déclarative de l'intermédiaire soumis au secret professionnel ayant obtenu l'accord de son client – Cas de l'intermédiaire concepteur



Délais de mise en œuvre de l'obligation déclarative de l'intermédiaire soumis au secret professionnel ayant obtenu l'accord de son client – Cas de l'intermédiaire prestataire de services



47. En principe, l'intermédiaire soumis au secret professionnel qui reçoit l'accord de son client dispose d'un délai de **30 jours à compter de la date de cet accord pour souscrire sa déclaration** ([BOI-CF-CPF-30-40-10-20-20201125, §180](#)).

Lorsque l'accord intervient au-delà de la date du fait générateur de son obligation déclarative ([article 1649 AG, I, 1°, a, b ou c du CGI](#)), l'administration admet **par tolérance** que le **délai de 30 jours** s'applique à **compter du jour où il est obtenu** ([BOI-CF-CPF-30-40-10-20-20201125, §165](#)). Là aussi, la situation visée est uniquement celle de **l'intermédiaire concepteur**.

Par analogie, **la tolérance administrative devrait donc s'appliquer également à l'intermédiaire prestataire de services lorsque l'accord de son client intervient cette fois-ci au-delà du lendemain du jour où il a fourni une aide, une assistance ou des conseils** en rapport avec un dispositif transfrontière déclarable ([article 1649 AG, I, 2° du CGI](#)).

48. Lorsque l'intermédiaire n'obtient pas l'accord du contribuable concerné (désaccord tacite) ou lorsque le désaccord s'effectue de manière expresse comme envisagé par l'administration, deux situations peuvent se présenter :

- **Première situation : l'intermédiaire soumis au secret professionnel a connaissance d'autres personnes à qui incombe l'obligation déclarative.**

L'intermédiaire soumis au secret professionnel notifie à ces personnes (intermédiaire ou contribuable concerné) leur obligation déclarative dans le délai de 30 jours dont il aurait disposé pour souscrire sa déclaration s'il n'était pas soumis au secret professionnel. Ces personnes ont, à leur tour, 30 jours à compter de la date de réception de la notification pour souscrire leurs déclarations.

En outre, l'intermédiaire qui notifie à un autre intermédiaire son obligation déclarative n'est pas tenu d'accompagner cette notification de toute information permettant de souscrire la déclaration ([BOI-CF-CPF-30-40-10-20-20201125, §200](#)).

- **Seconde situation : il n'y a pas d'autre intermédiaire intervenant dans le dispositif déclarable.**

Dans ce cas, l'obligation déclarative de l'intermédiaire soumis au secret professionnel est transférée au contribuable concerné. Ce dernier dispose alors d'un délai de 30 jours à compter de la date de réception de la notification, laquelle « *peut être effectuée par courrier recommandé avec avis de réception (classique ou en ligne), en courrier suivi ou par tout moyen* » ([BOI-CF-CPF-30-40-10-20-20201125, §180](#)).

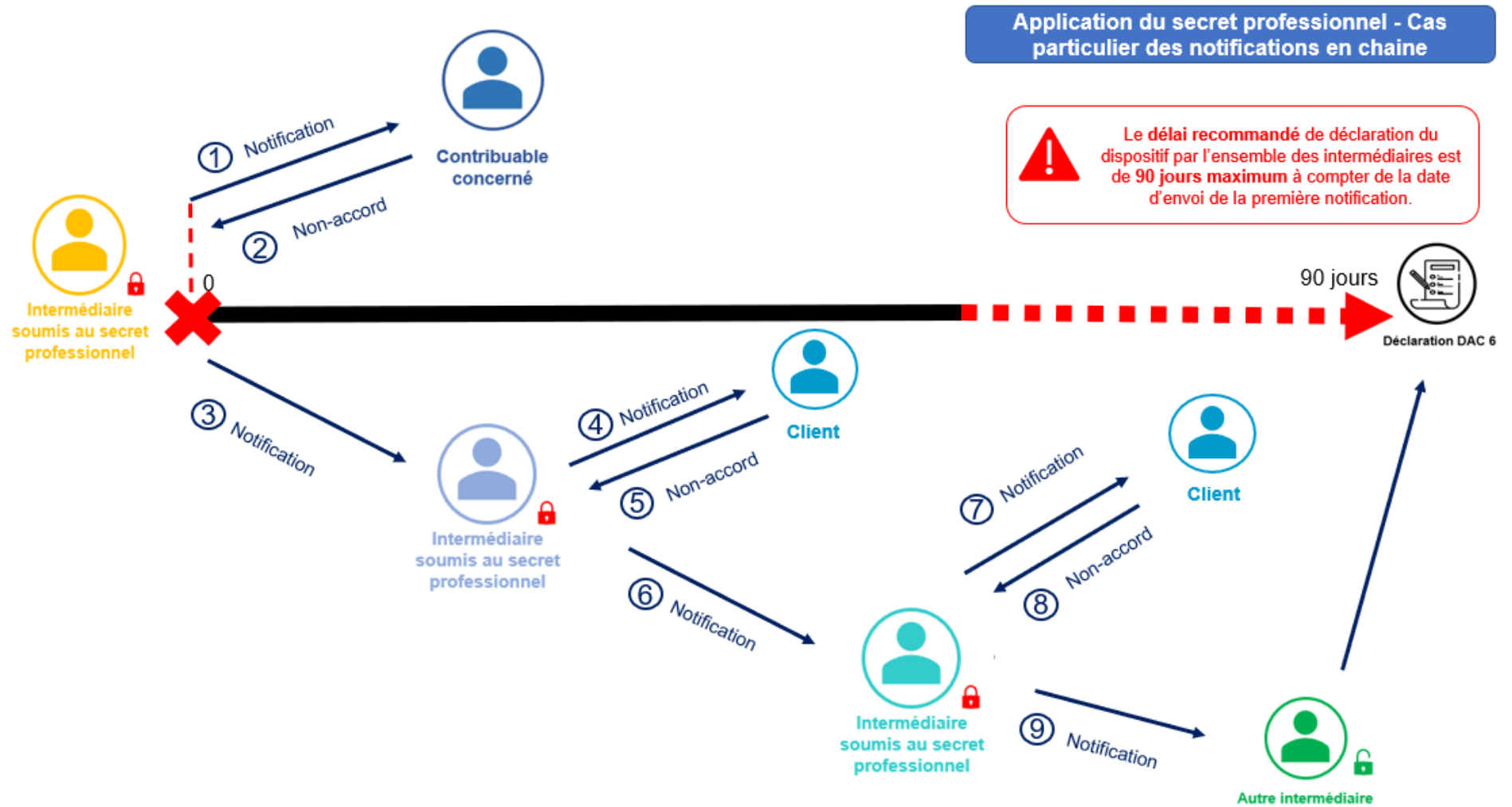
Cette notification au contribuable concerné doit être accompagnée de « *toute information (...) lui permettant de souscrire la déclaration* » dans la limite des informations dont l'intermédiaire a connaissance, qui se trouve en possession et qu'il contrôle ([BOI-CF-CPF-30-40-10-20-20201125, §190](#)), à savoir :

- Le résumé du contenu du dispositif ([v. supra n° 31](#)) ;
- Les informations détaillées sur les dispositions juridiques utilisées ([v. supra n° 33](#)) ;
- L'estimation de la valeur du dispositif ([v. supra n° 34](#)) ;
- L'identification du ou des marqueurs présents dans le dispositif ([v. supra n° 30](#)).

49. Par ailleurs, l'Administration prévoit la possibilité, pour l'intermédiaire ou le contribuable ayant reçu notification de l'obligation déclarative, de **réviser l'appréciation initiale faite par l'intermédiaire notificateur sur le caractère déclarable du dispositif concerné**. Ainsi, « *dans l'hypothèse où cette révision aboutirait à une absence de déclaration par l'intermédiaire ou le contribuable notifié, cette*

absence de déclaration n'est pas nature à engager la responsabilité de l'intermédiaire qui a notifié tout autre intermédiaire ou le contribuable » ([BOI-CF-CPF-30-40-10-20-20201125](#), §210).

b. Cas particulier : plusieurs intermédiaires notifiés sont soumis au secret professionnel

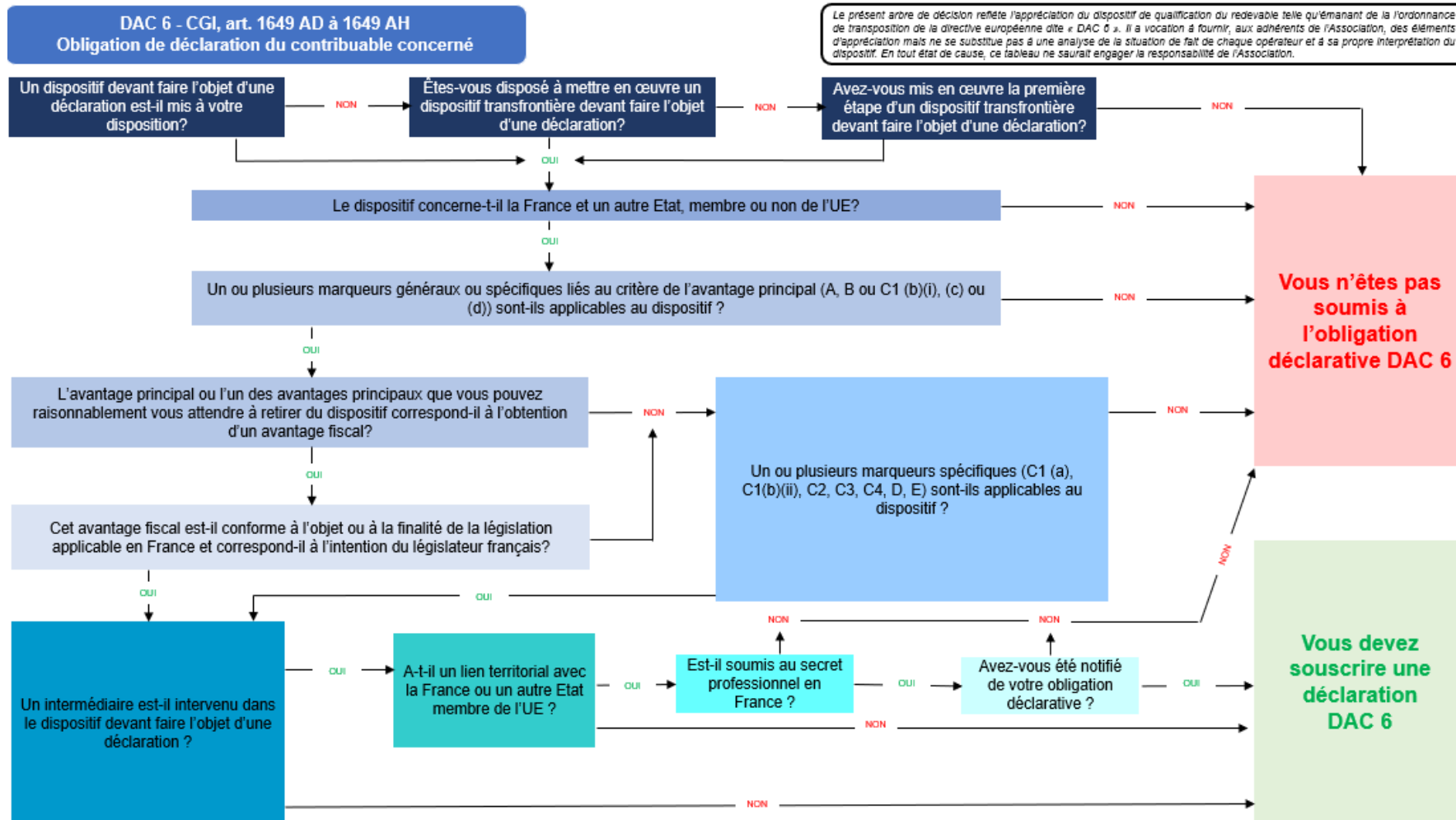


50. Lorsque plusieurs intermédiaires soumis au secret professionnel participent à un même dispositif et se heurtent à un refus de levée de leur secret professionnel, le transfert de l'obligation déclarative d'un intermédiaire à l'autre peut intervenir plusieurs fois.

« Dans l'hypothèse où l'intermédiaire notifié est lui-même soumis au secret professionnel et n'a pas reçu l'accord de son client lui permettant de souscrire la déclaration, cet intermédiaire notifié à son tour les personnes à qui incombent l'obligation déclarative (intermédiaire ou contribuable concerné) dont il a connaissance dans les trente jours suivant la date à laquelle il a lui-même reçu notification » ([BOI-CF-CPF-30-40-10-20-20201125, §180](#)).

51. L'Administration pose une **limite temporelle à ces « reports » successifs** du délai de déclaration : **« le délai recommandé de déclaration du dispositif à l'administration par l'ensemble des intermédiaires à compter de la date d'envoi de la première notification est de quatre-vingt-dix jours maximum »**. Passé ce délai, **le déclarant devra en justifier** par tout moyen auprès de l'Administration fiscale ([BOI-CF-CPF-30-40-10-20-20201125, §180](#)).

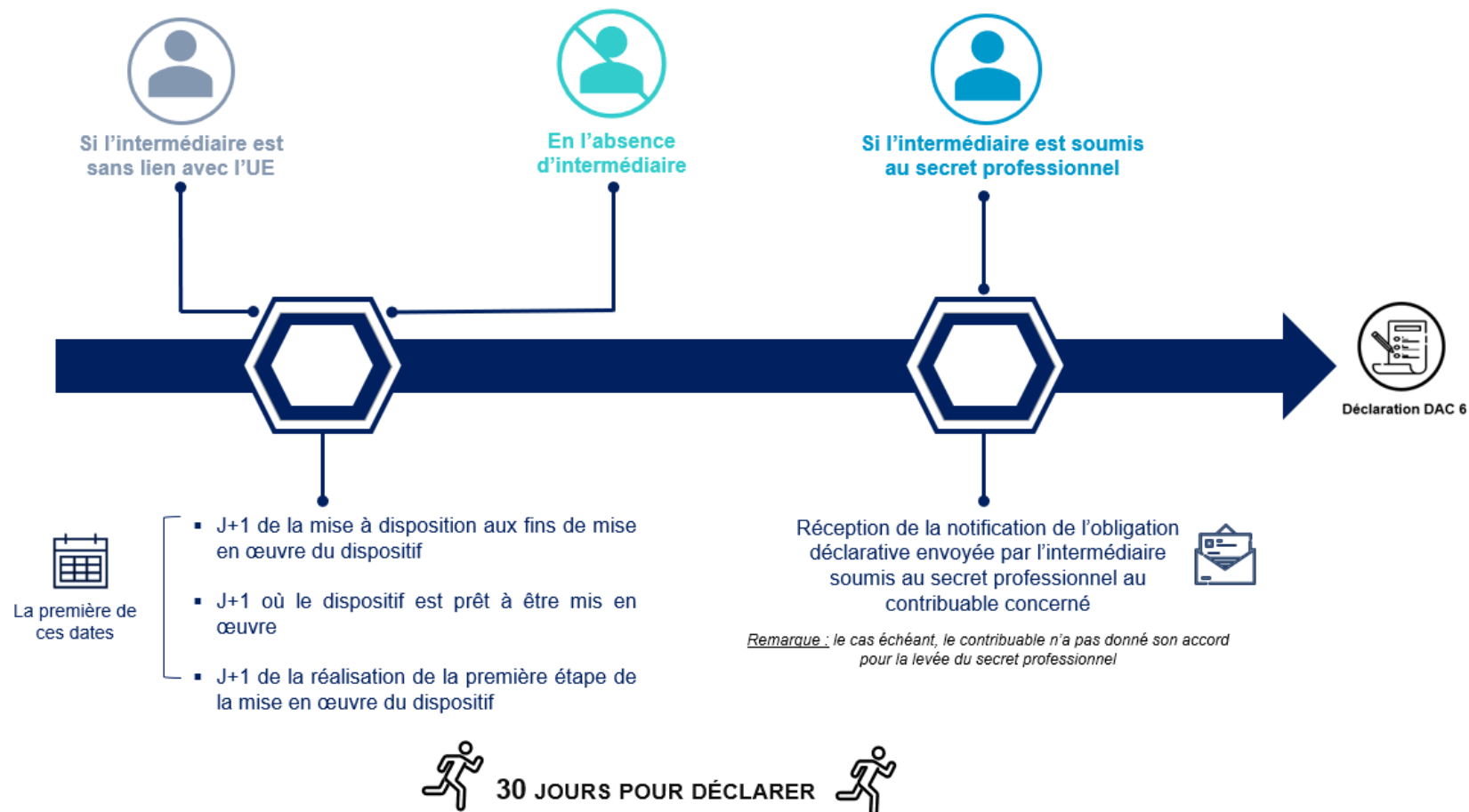
• Le contribuable concerné



➤ **Délais de déclaration**

Fait générateur de l'obligation déclarative DAC 6 pour le contribuable concerné

Le contribuable concerné par le dispositif doit déclarer :



« 7. Le contribuable concerné à qui incombe l'obligation de déclaration transmet les informations dans un délai de trente jours, commençant le lendemain du jour où le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration est mis à la disposition du contribuable concerné aux fins de mise en œuvre, ou est prêt à être mis en œuvre par le contribuable concerné, ou lorsque la première étape de sa mise en œuvre est accomplie en ce qui concerne le contribuable concerné, la date intervenant le plus tôt étant retenue » (Directive 2011/16/UE, art. 8 bis ter).

« 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 » (CGI, art. 1649 AG, II, 1° et 2°, al. 1).

➤ **Mise à jour annuelle**

« 11. Chaque État membre peut prendre les mesures nécessaires pour que chaque contribuable concerné soit tenu de transmettre à l'administration fiscale des informations concernant l'utilisation qu'il fait du dispositif pour chacune des années où il l'utilise » (Directive 2011/16/UE, art. 8 bis ter).

« 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 » (CGI, art. 1649 AG, II, 2°, al. 2).

➤ **Obligation déclarative dans plusieurs Etats membres**

Obligation de déclaration multiple – Ordre de priorité territoriale applicable au contribuable concerné (CGI, art. 1649 AF, III)



ETAT DE DOMICILIATION/RÉSIDENCE FISCALE
OU DU SIÈGE SOCIAL DU CONTRIBUABLE

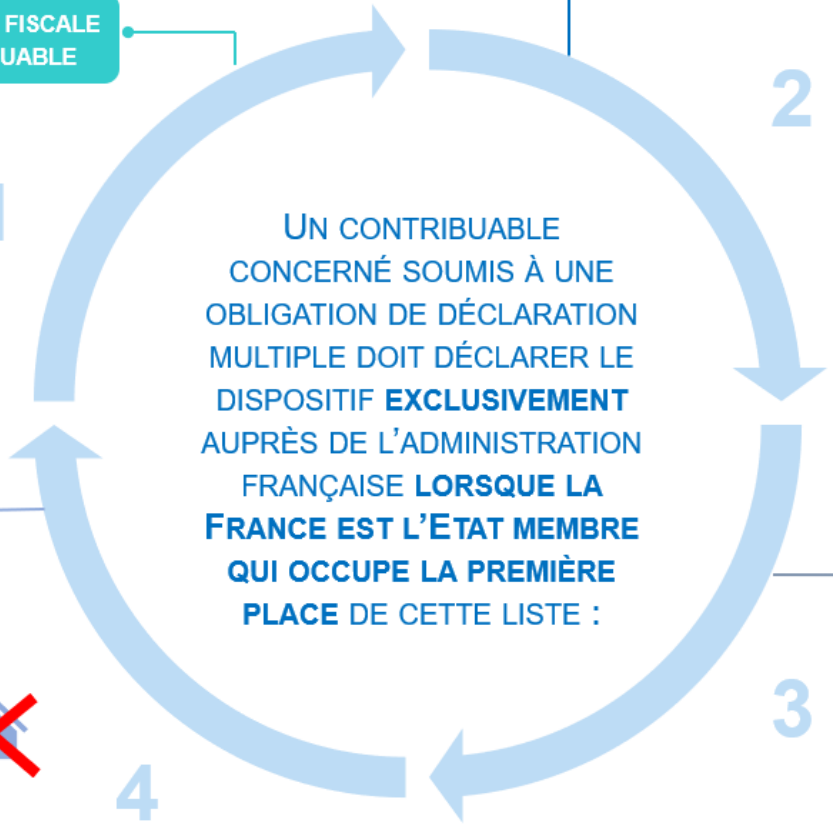
ETAT D'IMPLANTATION DE L'ÉTABLISSEMENT
STABLE DU CONTRIBUABLE BÉNÉFICIAIRE DU
DISPOSITIF



ETAT DE PERCEPTION DES
REVENUS OU DE RÉALISATION
DES BÉNÉFICES DU
CONTRIBUABLE



ÉTAT OÙ LE CONTRIBUABLE
EXERCE UNE ACTIVITÉ SANS Y
ÊTRE RÉSIDENT FISCAL ET
SANS Y AVOIR UN
ÉTABLISSEMENT STABLE



« Lorsque le contribuable concerné a l'obligation de transmettre des informations concernant le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration aux autorités compétentes de plusieurs États membres, ces informations ne sont transmises qu'aux autorités compétentes de l'État membre qui occupe la première place dans la liste ci-après :

- a) l'État membre dans lequel le contribuable concerné est résident à des fins fiscales ;
- b) l'État membre dans lequel le contribuable concerné possède un établissement stable qui bénéficie du dispositif ;
- c) l'État membre dans lequel le contribuable concerné perçoit des revenus ou réalise des bénéfices, bien qu'il ne soit résident à des fins fiscales et ne possède d'établissement stable dans aucun État membre ;
- d) l'État 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 État membre.

8. Lorsque, en application du paragraphe 7, il existe une obligation de déclaration multiple, le contribuable concerné est dispensé de la transmission des informations s'il peut prouver, conformément au droit national, que ces mêmes informations ont été transmises dans un autre État membre » (Directive 2011/16/UE, art. 8 bis ter).

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

- a) L'État membre dans lequel le contribuable concerné est fiscalement domicilié, résident ou a son siège social ;
- b) L'État membre dans lequel le contribuable concerné possède un établissement stable qui bénéficie du dispositif ;
- c) L'État membre dans lequel le contribuable concerné perçoit des revenus ou y réalise des bénéfices ;
- d) L'État 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 État membre.

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 État membre de l'Union européenne » (CGI, art. 1649 AF, III et IV).

➤ **Pluralité de contribuables**

« 10. Chaque État membre prend les mesures nécessaires pour exiger que, lorsque l'obligation de déclaration incombe au contribuable concerné et qu'il existe plusieurs contribuables concernés, celui d'entre eux qui transmet les informations conformément au paragraphe 6 est celui qui occupe la première place dans la liste ci-après :

- a) le contribuable concerné qui a arrêté avec l'intermédiaire le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ;
- b) le contribuable concerné qui gère la mise en œuvre du dispositif.

Tout contribuable concerné n'est dispensé de l'obligation de transmettre les informations que dans la mesure où il peut prouver, conformément au droit national, que ces mêmes informations, visées au paragraphe 14, ont déjà été transmises par un autre contribuable concerné » (Directive 2011/16/UE, art. 8 bis ter).

« 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 » (CGI, art. 1649 AE, II, al. 2 à 5).

52. En cas de pluralité d'intermédiaires, l'obligation déclarative DAC 6 « incombe en premier lieu au contribuable qui a mis en œuvre le dispositif transfrontière déclarable avec l'intermédiaire » ([BOI-CF-CPF-30-40-10-20-20201125](#), §320).

Exemple
BOI-CF-CPF-30-40-10-20-20201125, §320

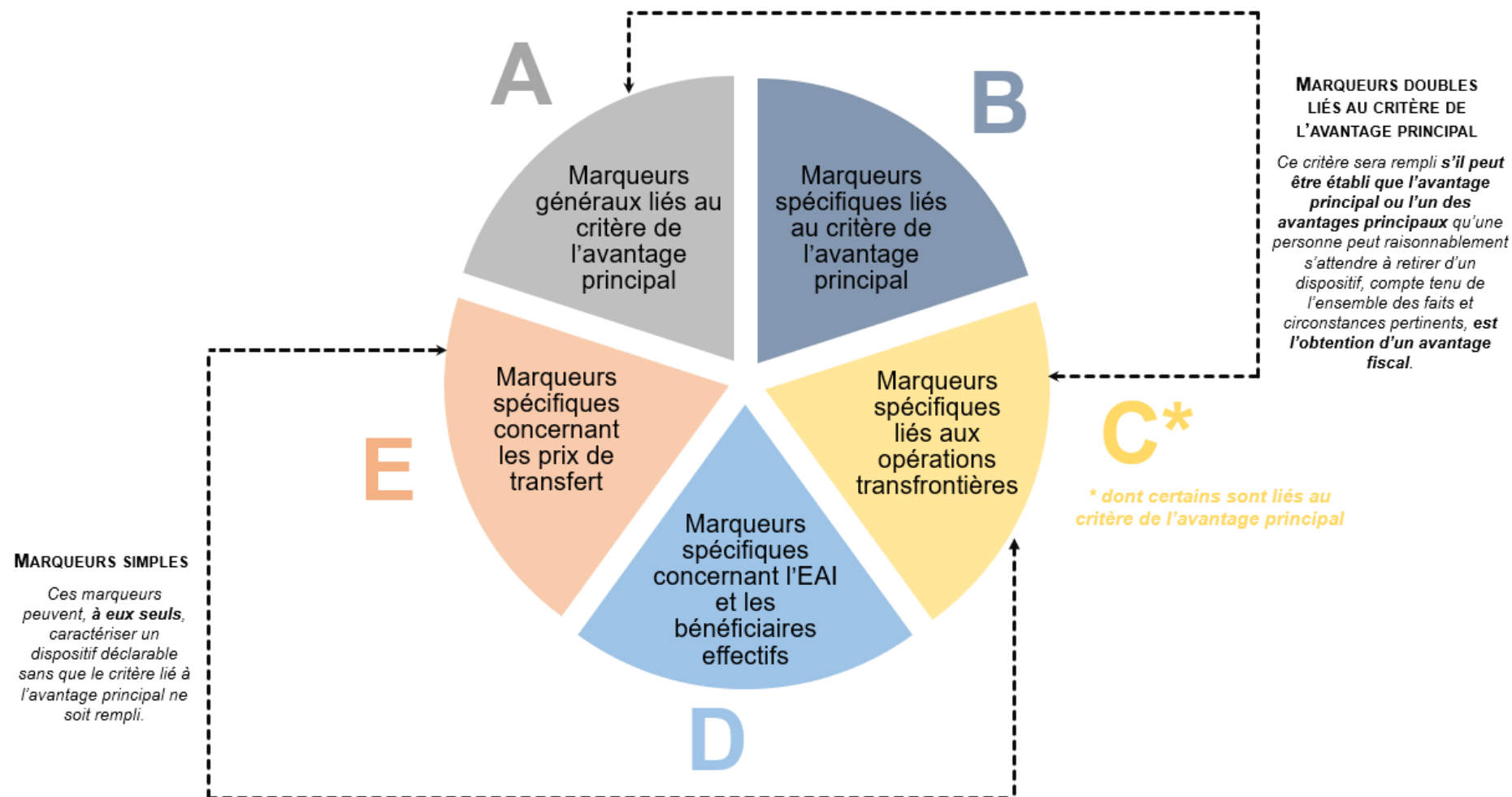
Avec le conseil d'un avocat soumis au secret professionnel, la société A met en œuvre un dispositif transfrontière déclarable pour son propre compte ainsi que pour le compte d'autres sociétés du même groupe (société B et société C). L'avocat soumis au secret professionnel, après avoir notifié la société A de son obligation, n'est pas autorisé par cette dernière à effectuer la déclaration du dispositif.

Dans ce cas, les rôles des différents acteurs sont les suivants :

- **Avocat soumis au secret professionnel** : intermédiaire concepteur non soumis à l'obligation déclarative
- **Société A** : contribuable concerné ayant adopté le dispositif sur lequel pèse en priorité l'obligation déclarative
- **Société B** : contribuable concerné
- **Société C** : contribuable concerné

53. Pour être dispensé de son obligation déclarative, le contribuable concerné doit être à même de prouver, par tout moyen que, l'ensemble des informations requises, c'est à dire les informations dont il a contrôle, la possession ou la connaissance, ont été déclarées par un autre contribuable concerné par le dispositif ([BOI-CF-CPF-30-40-10-20-20201125](#), §350).

MARQUEURS CARACTERISANT UN DISPOSITIF DECLARABLE



- **Cadre général**

« 20. “marqueur” : une caractéristique ou particularité d'un dispositif transfrontière qui indique un risque potentiel d'évasion fiscale, comme recensée à l'annexe IV » (Directive 2011/16/UE, art. 3).

« III. – Pour l'application des dispositions du I, 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 » (CGI, art. 1649 AD, III, al. 1).

54. Prenant appui sur le cadre modulaire établi par l'OCDE pour la mise en place d'un régime de communication obligatoire d'informations (v. Annexe 3.1), la directive DAC 6 repose sur **des indicateurs permettant d'identifier un dispositif transfrontière présentant un risque d'optimisation fiscale agressive** (v. Annexe 2.1, cons. 4).

Selon les commentaires de l'OCDE, « le fait qu'un montage doive faire l'objet d'une déclaration ne signifie pas forcément qu'il ait pour finalité d'échapper à l'impôt. Certains marqueurs décrits ici sont en général liés à des opérations fiscales à caractère abusif mais ils peuvent aussi se rencontrer dans des opérations légitimes »¹³.

55. Il s'agit, en d'autres termes, d'une grille de lecture permettant d'identifier des opérations présentant un **risque fiscal**. Aussi, la présence d'un marqueur n'implique-t-elle pas systématiquement que le montage en question soit abusif. Il est, en effet, possible de relever la présence d'un marqueur dans un dispositif légitime.

56. La lecture combinée de la directive et des travaux OCDE (v. Annexes 2.2 et 3.1) permet de distinguer **deux catégories** de marqueurs :

- **Les marqueurs généraux** définis comme « des **caractéristiques communes** aux montages visant à échapper à l'impôt, comme l'existence d'une clause de confidentialité ou le versement d'une prime de résultat »¹⁴ ;
- **Les marqueurs spécifiques** destinés à cibler « des **aspects présentant un risque particulier**, comme les pertes ». En pratique, ils « sont employés pour pallier les points faibles identifiés dans le système fiscal et cibler les mécanismes fréquemment utilisés dans les dispositifs ayant pour objet l'évasion fiscale ».

57. Un intermédiaire (v. supra n° 15 et s.) ou un contribuable concerné (v. supra n° 19 et s.) devra déclarer un dispositif transfrontière si celui-ci comporte **l'un des marqueurs de l'une des catégories suivantes** :

- **Catégorie A** : marqueurs généraux liés au critère de l'avantage principal (v. infra n° 65 et s.)
- **Catégorie B** : marqueurs spécifiques liés au critère de l'avantage principale (v. infra n° 71 et s.)
- **Catégorie C** : marqueurs spécifiques concernant les opérations transfrontières dont certains sont liés aux critères de l'avantage principal (v. infra n° 77 et s.)
- **Catégorie D** : marqueurs spécifiques concernant l'échange automatique d'informations et les bénéficiaires effectifs (v. infra n° 87 et s.)
- **Catégorie E** : marqueurs spécifiques concernant les prix de transfert (v. infra n° 98 et s.)

¹³ Rapport OCDE sur l'Action 12 précité, p. 18.

¹⁴ « Les marqueurs généraux correspondent à des caractéristiques communes aux dispositifs de planification fiscale agressive » (BOI-CF-CPF-30-40-10-10-20201125, §170).

58. En pratique, la présence d'un ou plusieurs marqueurs dans un dispositif déclenche l'obligation déclarative prévue par la DAC 6. Il faut, toutefois, préciser que pour les marqueurs des catégories A, B, et certains de la catégorie C, le critère de l'avantage principal (*v. infra n° 59 et s.*) doit **nécessairement** être rempli, pour que l'obligation déclarative soit déclenchée.

- **Critère de l'avantage principal**

« 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 » (*Annexe IV de la directive 2011/16/UE*).*

*« Un dispositif transfrontière comportant un marqueur relevant de la catégorie A, mentionnée au A du II du même article 1649 AH, de la catégorie B mentionnée au B du même II ou au i du b et aux c et d du 1o de la catégorie C mentionnée au C du même II, ne fait l'objet d'une déclaration que s'il satisfait au critère de l'avantage principal défini au I du même article 1649 AH » (*CGI, art. 1649 AD, III, al. 2*).*

I. – Les marqueurs généraux relevant de la catégorie A mentionnée au A du II du présent article et les marqueurs spécifiques relevant de la catégorie B mentionnée au B du II précité ainsi que du i du b et aux c et d du 1o de la catégorie C mentionnée au C du II précité, ne peuvent être pris en compte que lorsqu'ils remplissent 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.

*Dans le cas d'un marqueur relevant du 1° de la catégorie C précitée, la présence des conditions prévues au i du b ou aux c et d du 1° de cette catégorie, ne constitue pas à elle seule une raison de conclure qu'un dispositif remplit le critère de l'avantage principal » (*CGI, art. 1649 AH, I*).*

59. Le critère de l'avantage principal est **une condition préalable à l'appréciation des marqueurs de Catégorie A, B et C1.b. C1.c. et C1.d.** prévus par la directive DAC 6 et repris à l'article 1649 AH du CGI (*v. infra n° 65 et s.*).

Selon l'OCDE, « *ce critère compare le montant de l'avantage fiscal attendu avec tous les autres avantages pouvant découler de l'opération et présente l'intérêt de s'appuyer sur une évaluation objective des avantages fiscaux* » (*v. Annexe 3.1*). En pratique, il s'agit de déterminer si « *l'avantage principal ou l'un des avantages principaux attendus de la mise en place du dispositif est, ou pourrait être, de nature fiscale* » (*v. Annexe 3.1*).

60. Au niveau européen, la Commission a formulé une recommandation en 2012 pour déterminer si un dispositif a conduit à un avantage fiscal. En effet, elle invite les États membres « **à comparer le montant de l'impôt dû par le contribuable, compte tenu du montage ou de l'ensemble de montages, avec le montant dont le même contribuable serait redevable dans des circonstances identiques en l'absence du montage** ou de l'ensemble de montages en question. Dans ce contexte, il est utile

d'examiner si une ou plusieurs des situations ci-après se présentent : a) un montant n'est pas inclus dans la base d'imposition ; b) le contribuable bénéficie d'une déduction ; c) une perte fiscale est enregistrée ; « d) aucune retenue à la source n'est due ; e) l'impôt étranger est compensé »¹⁵.

61. En droit fiscal français, l'« **avantage principal** » est une notion très usitée. C'est un critère objectif apprécié *ex post* qui se distingue de « **l'objectif principal** », lequel résulte d'une appréciation subjective *ex ante*.

Appliquée à DAC 6, la notion d'avantage principal doit, selon l'Administration fiscale, être entendue comme un avantage fiscal, lequel est réputé exister « *lorsque le dispositif permet notamment d'obtenir un abattement, 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* » ([BOI-CF-CPF-30-40-10-10-20201125, §140](#)).

62. « *Le critère de l'avantage principal est analysé de manière globale. Ainsi, afin de déterminer si un dispositif transfrontière présente un avantage fiscal principal, il y a lieu de l'analyser dans son ensemble, en considérant ses effets au sein et en dehors de l'Union européenne* » ([BOI-CF-CPF-30-40-10-10-20201125, §120](#)).

Il convient de distinguer les effets fiscaux d'un dispositif transfrontière qui doivent être analysés d'une manière globale, du champ d'application de DAC6 qui se limite aux impôts prélevés dans les États membres de l'UE.

Le préambule de la directive indique clairement que l'objectif de DAC 6 est d'aider les États membres de l'UE « *à protéger leur base d'imposition nationale de l'érosion* » (*v. Annexe 2.1, cons. 2*). Par conséquent, **la question de savoir si un avantage fiscal principal existe devrait tenir compte de l'incidence attendue d'un dispositif, dans son ensemble, sur les impôts qu'une administration fiscale d'un Etat membre de l'UE s'attend à recevoir.**

L'avantage fiscal principal ne peut être caractérisé que lorsqu'une érosion effective d'une base imposable d'un ou plusieurs États membres de l'UE est en cause. Dès lors, dans l'exemple ci-dessous, aucune déclaration DAC 6 ne devrait être faite du fait d'absence d'avantage fiscal tiré du dispositif au préjudice d'un État de l'UE.

Exemple

Un PSI établi dans l'UE est en relation avec un client résident d'un État tiers et ce dernier bénéficie d'un avantage fiscal dans son État de résidence qui est sans nexus avec l'UE. Dans ce cas, le critère de l'avantage principal ne devrait pas être considéré comme rempli en l'absence d'avantage fiscal tiré du dispositif au préjudice d'un État membre de l'UE.

En conclusion, l'avantage fiscal principal à évaluer doit s'interpréter comme un avantage en lien avec les impôts qui sont dans le champ de la directive (impôts européens), tout en tenant compte de l'ensemble des effets produits par le dispositif, qu'ils se situent sur ou en dehors du territoire de l'UE (autrement dit, qu'ils se produisent au niveau d'une entité localisée ou non dans l'UE).

63. En outre, l'Administration précise que la détermination du caractère principal de l'avantage fiscal se fait de manière objective, par opposition à une analyse subjective qui prendrait en compte les motivations ou l'intention des participants ([BOI-CF-CPF-30-40-10-10-20201125, §150](#)).

¹⁵ [Recommandation du 6 décembre 2012 relative à la planification fiscale agressive : JOUE I 338, 12 décembre 2012.](#)

Par conséquent, le fait qu'une personne ne recherche pas l'obtention d'un avantage fiscal principal est indifférent au fait que le dispositif transfrontière utilisé remplisse le critère de l'avantage principal.

L'importance de l'avantage fiscal est notamment déterminée en fonction de la valeur de l'avantage fiscal obtenu par rapport à la valeur des autres avantages retirés du dispositif. En ce sens, l'Administration donne l'exemple suivant : « *dans le cas où l'avantage fiscal et l'avantage commercial seraient les principaux avantages retirés du dispositif, parallèlement à un avantage marginal en termes de positionnement géographique, l'un des avantages principaux retirés du dispositif est un avantage fiscal* » ([BOI-CF-CPF-30-40-10-10-20201125, §150](#)).

Le caractère principal résulte notamment du fait que « le dispositif transfrontière n'aurait pas été élaboré de la même façon sans l'existence de cet avantage » ([BOI-CF-CPF-30-40-10-10-20201125, §150](#)). Cette précision réintroduit un élément de subjectivité dans la détermination du caractère principal d'un avantage fiscal, celle-ci se faisant de manière objective.

64. Par ailleurs, l'Administration fiscale introduit une **exclusion de principe des dispositifs transfrontières qui présentent un avantage principal obtenu en France conforme à l'intention du législateur français.**

Par définition, cet avantage doit résulter de « *l'utilisation d'un dispositif d'incitation fiscale conforme à l'intention du législateur français* », étant précisé que « *la notion d'objet ou de finalité du droit fiscal applicable renvoie à l'objectif poursuivi par le législateur au travers de la mise en œuvre des dispositions en cause* » ([BOI-CF-CPF-30-40-10-10-20201125, §160](#)).

Exemple

BOI-CF-CPF-30-40-10-10-20201125, §160

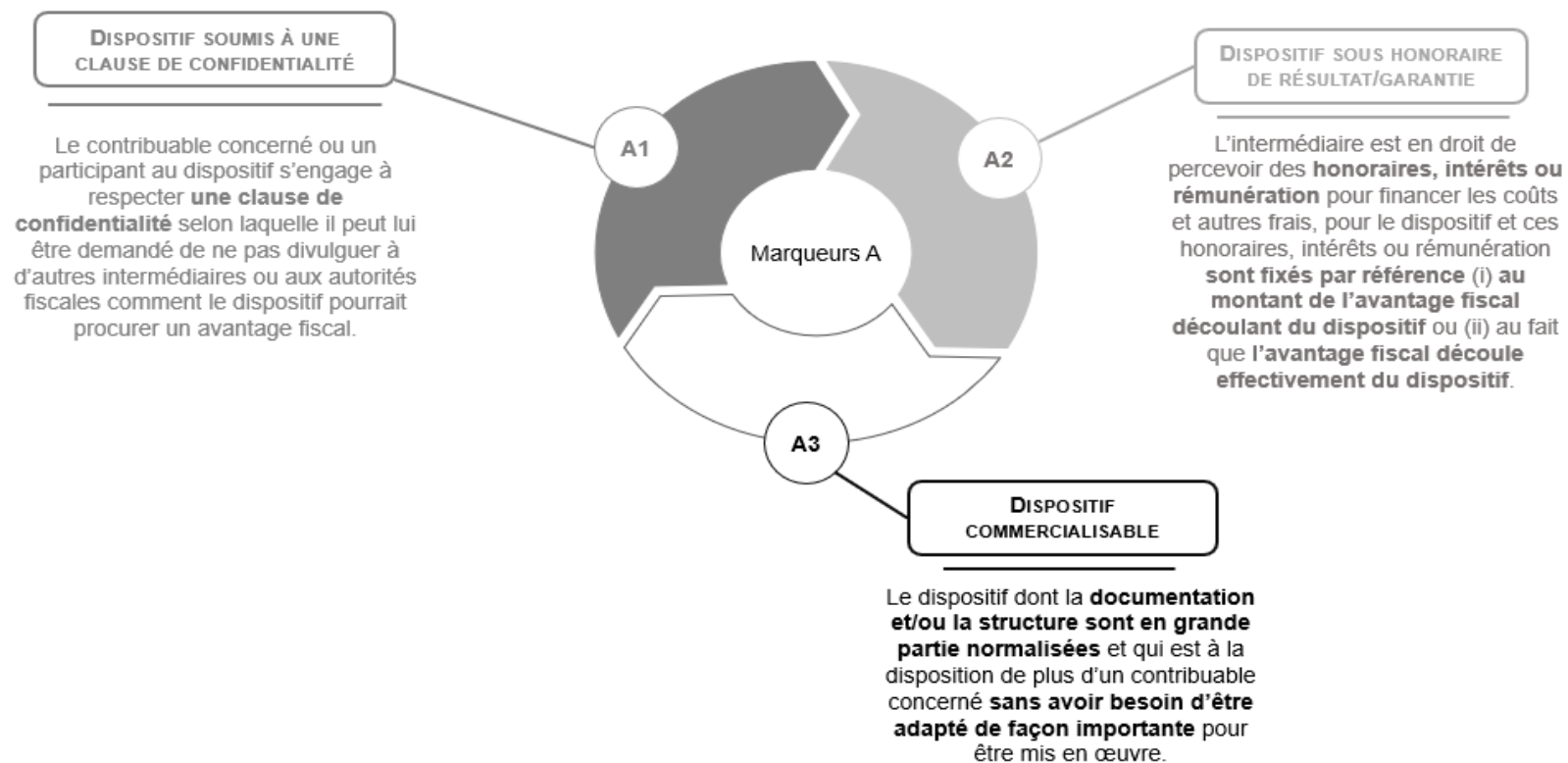
Certains produits ou placements financiers bénéficiant d'un régime fiscal attractif voulu par le législateur français, telle que la détention d'un plan d'épargne en actions (PEA) en France, sont des dispositifs a priori exclus du champ d'application.

Par exception, cette exclusion ne s'applique pas lorsque les dispositifs transfrontières concernés s'inscrivent par exemple dans un dispositif plus large dont l'avantage fiscal ne correspond pas à l'intention du législateur. Le cas échéant, il est considéré que le critère de l'avantage principal est rempli.

- Marqueurs liés au critère de l'avantage principal

- *Catégorie A : marqueurs généraux liés au critère de l'avantage principal*

Catégorie A – Les marqueurs généraux liés au 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 :

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.

3. 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 » (Annexe IV de la directive 2011/16/UE).

« *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 » (CGI, art. 1649 AH, II, A).

a. Marqueur A1 :

65. Ce premier marqueur concerne les informations confidentielles se rapportant à « **l'ingénierie fiscale du dispositif** permettant à l'utilisateur d'obtenir un avantage fiscal ». Plus précisément, il « **vise les accords qui interdisent notamment la divulgation du dispositif à d'autres intermédiaires ou à l'administration fiscale** » ([BOI-CF-CPF-30-40-30-10-20201125, §20](#)).

Mais, « **une clause de confidentialité générale interdisant la divulgation du dispositif à des tiers sans mention expresse de l'administration fiscale ou d'autres intermédiaires répond également au marqueur A.1** » ([BOI-CF-CPF-30-40-30-10-20201125, §20](#)).

En revanche, les clauses de confidentialité visant à protéger un secret commercial, industriel ou professionnel ainsi que les obligations légales et déontologiques trouvant à s'appliquer en matière de confidentialité ne sont pas visées par le marqueur A1 ([BOI-CF-CPF-30-40-30-10-20201125, §40](#)).

66. S'agissant du marqueur A1, l'OCDE considère que « **la présence d'une clause de confidentialité signifie d'un fiscaliste ou une société souhaite maintenir confidentiel un montage ou un dispositif, soit vis-à-vis des autres fiscalistes, soit vis-à-vis des autorités fiscales. Elle indique la nature potentiellement innovante ou agressive du montage concerné. Une clause de confidentialité permet à un fiscaliste ou à une entreprise de vendre le même montage à différents contribuables. On peut donc estimer que le marqueur est présent dès lors qu'un contrat inclut une clause de confidentialité. Cependant, même lorsque**

certaines fiscalistes utilisent une clause ou condition de confidentialité, l'administration fiscale pourrait estimer que ce marqueur n'est pas présent si le montage est suffisamment connu de la communauté fiscale » (v. [Annexe 3.1](#)).

Dans cet esprit, les dispositifs pour lesquels il y a des clauses de confidentialité non liées à un quelconque avantage fiscal n'ont pas à faire l'objet d'une déclaration.

67. Dans sa doctrine ([BOI-CF-CPF-30-40-30-10-20201125, §30](#)), l'Administration énonce également des **circonstances dans lesquelles la condition de confidentialité** est remplie, la savoir :

- La **signature d'un accord de confidentialité couvrant l'ingénierie fiscale** du dispositif ;
- La correspondance écrite (type lettre ou courriel) mentionnant une **obligation explicite ou implicite de ne pas divulguer ou partager les informations relatives à l'ingénierie fiscale** du dispositif ;
- Un **accord** verbal ou écrit donné **sur une obligation de confidentialité relative à l'ingénierie fiscale** si la preuve en est apportée.

b. Marqueur A2 :

68. Ce deuxième marqueur de catégorie A « *vise les dispositifs transfrontières pour lesquels la rémunération de l'intermédiaire dépend du montant de l'avantage fiscal retiré du dispositif, ou l'obtention effective d'un avantage fiscal induit par le dispositif* » ([BOI-CPF-CF-30-40-30-10-20201125, §60](#)). Les dispositifs transfrontières présentant un avantage principal obtenu en France conforme à l'intention du législateur français ne devraient pas revêtir les caractéristiques du marqueur A2.

En outre, l'Administration précise également que **tous les dispositifs qui présentent un lien direct** entre les avantages fiscaux obtenus par le contribuable concerné et les honoraires facturés par l'intermédiaire à son client **sont concernés par le marqueur A2** ([BOI-CPF-CF-30-40-30-10-20201125, §70](#)).

Exemple susceptible de relever de l'obligation déclarative DAC 6
BOI-CPF-CF-30-40-30-10-20201125, §60

Le montant des honoraires d'un avocat fiscaliste est calculé sur la base d'un pourcentage de l'économie d'impôt réalisée grâce au dispositif.

c. Marqueur A3 :

69. Le marqueur A3 concerne « *les dispositifs auxquels plusieurs personnes peuvent avoir accès, assortis d'une documentation standardisée qui n'a pas été adaptée de manière significative pour tenir compte de la situation du contribuable concerné. Ces dispositifs peuvent notamment être mis en œuvre par le contribuable une fois la documentation ou la structure nécessaires à son fonctionnement mis à disposition, sans qu'un accompagnement particulier soit nécessaire* » ([BOI-CF-CPF-30-40-30-10-20201125, §90](#)).

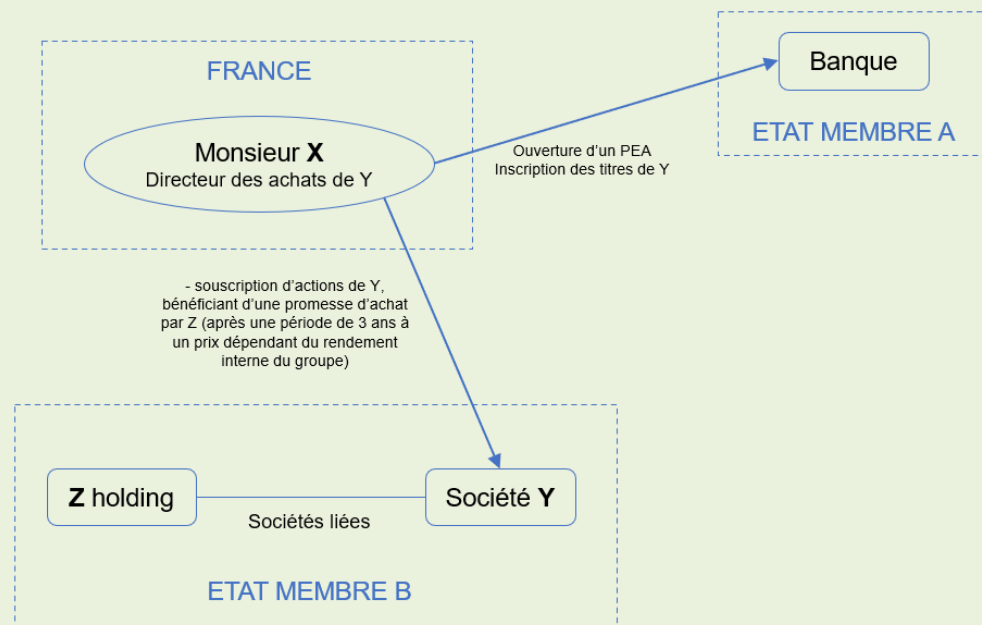
Exemples
BOI-CPF-CF-30-40-30-10-20201125, §100

M. X (personne physique domiciliée fiscalement en France) ouvre un PEA auprès d'une banque établie dans un Etat A. M. X y inscrit des titres d'une société Y non cotée établie dans l'État membre B. La société Y appartient au même groupe de la

société française dans laquelle M. X exerce une activité salariée de directeur des achats.

La société Y est une société au capital de laquelle peuvent souscrire à la valeur nominale les principaux cadres du groupe (le prix de souscription à la valeur nominale est inférieur par hypothèse à la valeur réelle). Leurs actions souscrites bénéficient d'une promesse d'achat de la part de la société holding du groupe, la société Z, elle aussi résidente de l'État B. La promesse d'achat est exercée après trois ans de détention à un prix dépendant du taux de rendement interne atteint par le groupe pendant cette période. En cas de départ du cadre pour cause de démission ou de licenciement, le prix de rachat est plafonné à la valeur de souscription des actions.

Le plan d'actionariat des cadres du groupe, y compris la constitution de la société Y, a été conçu et réalisé par un cabinet d'avocats établi en France. Le cabinet a conseillé aux cadres de placer leurs actions dans la société Y sur un PEA, mais leur a laissé le soin de choisir chacun leur banque gestionnaire et de réaliser les démarches avec elle. La banque établie dans l'État A a procédé à l'inscription des titres non cotés de la société Y.



Source du schéma : [BOI-CF-CPF-30-40-30-10-20201125](#), §100

Cet exemple comprend plusieurs dispositifs :

- **Exemple non déclarable : un dispositif lié à la souscription du PEA**

Bien que ce dispositif soit transfrontière, il ne remplit pas les caractéristiques des marqueurs suivants :

- **Marqueur A3 :** en effet, bien que la documentation du PEA soit standardisée, le PEA n'a pas été conçu par un intermédiaire mais par le législateur pour favoriser les fonds propres des entreprises (sous réserve que l'utilisation du PEA dans ce dispositif soit conforme à l'intention du législateur français) ;

- Marqueur B2 : le PEA ne modifie pas la qualification des revenus ou des plus-values qui y sont perçues mais se contente de prévoir une exonération légale conforme à l'intention du législateur.

Exemple déclarable : un dispositif d'actionariat salarié

Il s'agit d'un dispositif transfrontière : M. X d'une part, et la société holding de groupe (société Y) d'autre part sont établis dans deux États membres différents.

Ce dispositif d'actionariat réunit les caractéristiques des marqueurs suivants :

- A.3 : le dispositif d'actionariat salarié destiné à transformer des salaires en plus-value est standardisé à destination des cadres du groupe ;
- B.2 : le salaire est converti en un gain en capital qui est moins lourdement imposé (taux forfaitaire, voire exonération avec le PEA, au lieu du barème progressif).

Conclusion : Ce dispositif d'actionariat salarié revêt les caractéristiques du marqueur A.3. et du marqueur B.2.

70. Trois cas particuliers de dispositifs relevant du secteur financier ne doivent, a priori, pas faire l'objet d'une déclaration DAC 6 au regard du marqueur A3 :

a. Les dispositifs qui comprendraient certains produits, instruments et opérations bancaires et financières proposées à un large public sur le fondement d'une documentation normalisée

Bien que de tels dispositifs puissent répondre aux caractéristiques du marqueur A3, l'Administration admet qu'ils ne doivent pas faire l'objet d'une déclaration en l'absence d'autres marqueurs prévus par l'[article 1649 AH du CGI](#) et sous réserve que l'avantage fiscal retiré soit prévu par la loi française et que l'utilisation de ces produits soit conforme à l'intention du législateur.

« C'est le cas notamment des procédures normalisées qui recourent à une documentation standardisée ou **des modèles d'accords-cadres**, telles que **certaines opérations routinières de marché** » ([BOI-CF-CPF-30-40-30-10-20201125, §110](#)).

Exemple non déclarable **BOI-CF-CPF-30-40-30-10-20201125, §110**

L'acquisition d'instruments financiers négociés en bourse est une opération routinière de marché qui ne doit pas faire l'objet d'une déclaration DAC 6.

Les accords-cadres auxquels ont fréquemment recours les intermédiaires financiers sont les modèles d'accords contractuels publiés par divers organes, notamment :

- Les accords-cadres relatifs aux **produits dérivés** internationaux tels que l'**ISDA Master Agreement** publié par l'ISDA (*International Swaps and Derivatives Association*) ou leurs équivalents domestiques tels que (liste non exhaustive) la convention-cadre **FBF** relative aux opérations sur **instruments financiers à terme** publiée par la FBF (*Fédération Bancaire*

- Française), la convention-cadre **DRV** (Deutsche Rahmenvertrag für Finanzterminheschäfte) relative aux opérations sur **instruments financiers à terme** publiée par la Bankenverband (*Association des banques allemandes*) ;
- Les accords-cadres relatifs aux opérations de **pensions livrées** ou aux opérations de **prêt de titres** internationaux tels que le **GMRA 2011** (*Global Master Repurchase Agreement*) publié conjointement par la SIFMA (*Securities Industry and Financial Market Association*) et l'ICMA (*International Capital Market Association*), le **GMSLA 2010** (*Global Market Securities Lending Agreement*) émis par l'ISLA (*International Securities Lending Agreement*) ou leurs équivalents domestiques tels que (liste non exhaustive) la convention-cadre **FBF** relative aux opérations de **pensions livrées** publiée par la FBF (*Fédération Bancaire Française*), la convention-cadre **FBF-AFTI** (*Association Française des Professions des Titres*) relative aux **prêts de titres**, la convention-cadre **DRV** (*Deutsche Rahmenvertrag für Wertpapierpensionsgeschäfte – Repos*) relative aux opérations de **pensions livrées** et la convention-cadre **DRV** (*Rahmenvertrag für Wertpapierdarlehen*) relative aux **prêts de titres** publiées par la Bankenverband (*Association des banques allemandes*) ;
 - Le contrat-cadre **Euromaster** (*Master Agreement for Financial Transactions*) relatif aux opérations de **produits dérivés, pensions livrées ou prêts de titres** publiés par la **FBE** (*Fédération Bancaire de l'Union européenne*) en coopération avec le Groupement Européen des Caisses d'Épargne et le Groupement Européen des Banques Coopératives ;
 - ...

L'absence de caractérisation systématique du marqueur A3 s'agissant des accords-cadres utilisés par la place financière se trouve confortée par la nouvelle rédaction du BOFiP. En effet, en visant désormais les opérations financières comme le demandait l'AMAFI, en plus des opérations bancaires antérieurement visées, l'Administration abandonne la caractérisation impérative du marqueur A3 au profit d'une caractérisation simplement facultative :

« De nombreux produits, instruments et opérations bancaires **et financiers** sont proposés à un large public sur le fondement d'une documentation normalisée. Ils **répondent par conséquent peuvent répondre** aux caractéristiques énoncées au marqueur A.3 ».

b. Les produits d'épargne règlementée (Livret A, LDDS, PEL, CEL, PEA) détenus par des non-résidents

Ces produits répondent aux caractéristiques du marqueur A3 mais pas au critère de l'avantage fiscal principal dès lors que l'avantage fiscal qui y est rattaché a été institué par le législateur français et que l'utilisation qui en est faite est conforme à l'intention du législateur ([BOI-CF-CPF-30-40-30-10-20201125, §120](#)).

c. La souscription à un fonds destiné à une large pluralité d'investisseurs (OPC) n'est a priori pas déclarable au titre du marqueur A.3 sous deux conditions :

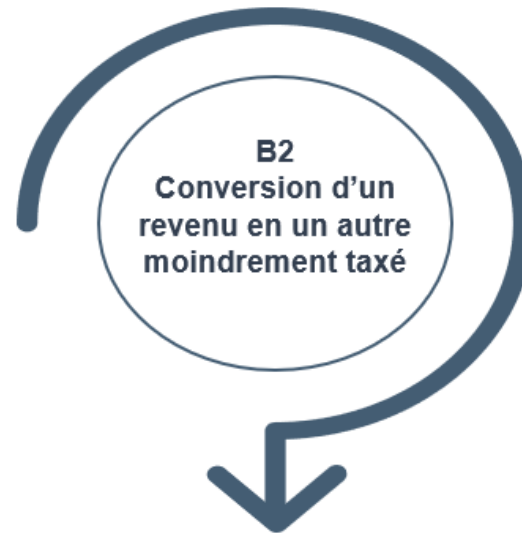
- L'obtention d'un avantage fiscal principal n'est pas, en principe, l'objectif principal du fonds et
- L'investissement du souscripteur n'est pas lui-même structuré via l'utilisation d'un dispositif transfrontière répondant aux caractéristiques des marqueurs prévus par l'article 1649 AH du CGI ([BOI-CF-CPF-30-40-30-10-20201125, §130](#)).

En revanche, toute opération de structuration du passif ou de l'actif du fonds relevant d'un marqueur de la directive doit faire l'objet d'une déclaration ([BOI-CF-CPF-30-40-30-10-20201125, §130](#)).

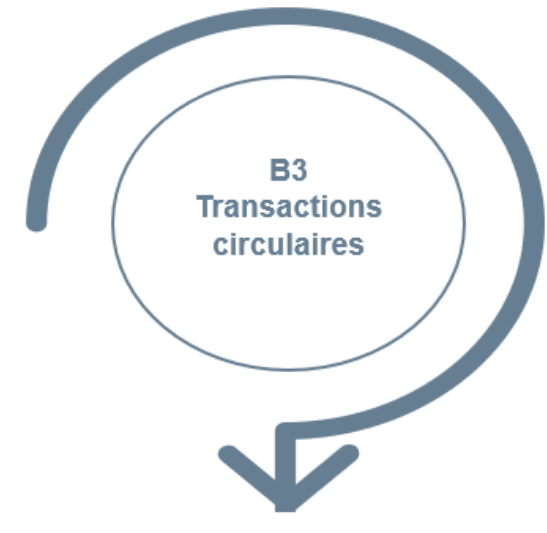
➤ *Catégorie B : marqueurs spécifiques liés au critère de l'avantage principal*



Un participant au dispositif prend artificiellement des mesures qui consistent à **acquérir une société réalisant des pertes**, à mettre fin à l'activité 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.



Le dispositif a pour effet de **convertir des revenus en capital**, en dons ou d'autres catégories de recettes **qui sont taxées à un niveau inférieur ou ne sont pas taxées**.



Le dispositif 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.

« 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 » (Annexe IV de la directive 2011/16/UE).

« 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 » (CGI, art. 1649 AH, II, B).

a. **Marqueur B1 :**

71. La caractérisation du marqueur B1 suppose la réunion de trois éléments cumulatifs (BOI-CF-CPF-30-40-30-10-20201125, §160). En effet, ce marqueur vise les dispositifs transfrontières dans lesquels un participant prend artificiellement des mesures qui consistent à :

1. Acquérir, directement ou indirectement, une société réalisant des pertes afin de les utiliser pour réduire sa charge fiscale ;
2. Mettre fin à l'activité principale de cette société ;
3. Utiliser les pertes de celle-ci pour réduire sa charge fiscale.

72. À l'égard du marqueur B1, l'Administration précise par ailleurs que « les mesures présentent un caractère artificiel lorsqu'elles revêtent un caractère non authentique. Des mesures sont considérées comme non authentiques dans la mesure où elles ne sont pas mises en place pour des motifs commerciaux valables qui reflètent la réalité économique » (BOI-CF-CPF-30-40-30-10-20201125, §160).

b. **Marqueur B2 :**

73. Le marqueur B2 concerne « les dispositifs transfrontières permettant de convertir des bénéfices en capital, en dons ou en toute autre catégorie de revenus et qui ont pour effet l'application d'une imposition moindre ou nulle » (BOI-CF-CPF-30-40-30-10-20201125, §180).

74. Par ailleurs, la conversion est par principe un changement d'état par rapport à une situation initiale de départ qui est à comparer avec une situation ultérieure et non pas avec une situation hypothétique.

Ainsi, le marqueur B2 n'a pas pour objet de comparer par exemple un investissement dans un produit financier soumis à un régime fiscal propre (dispositif A) avec un investissement théorique dans un autre produit financier soumis à un régime fiscal différent (dispositif B) dès lors que ces deux dispositifs ont des

effets juridiques ou des avantages économiques différents et que le dispositif A, considéré dans son ensemble, ne remplit pas le critère de l'avantage principal fiscal.

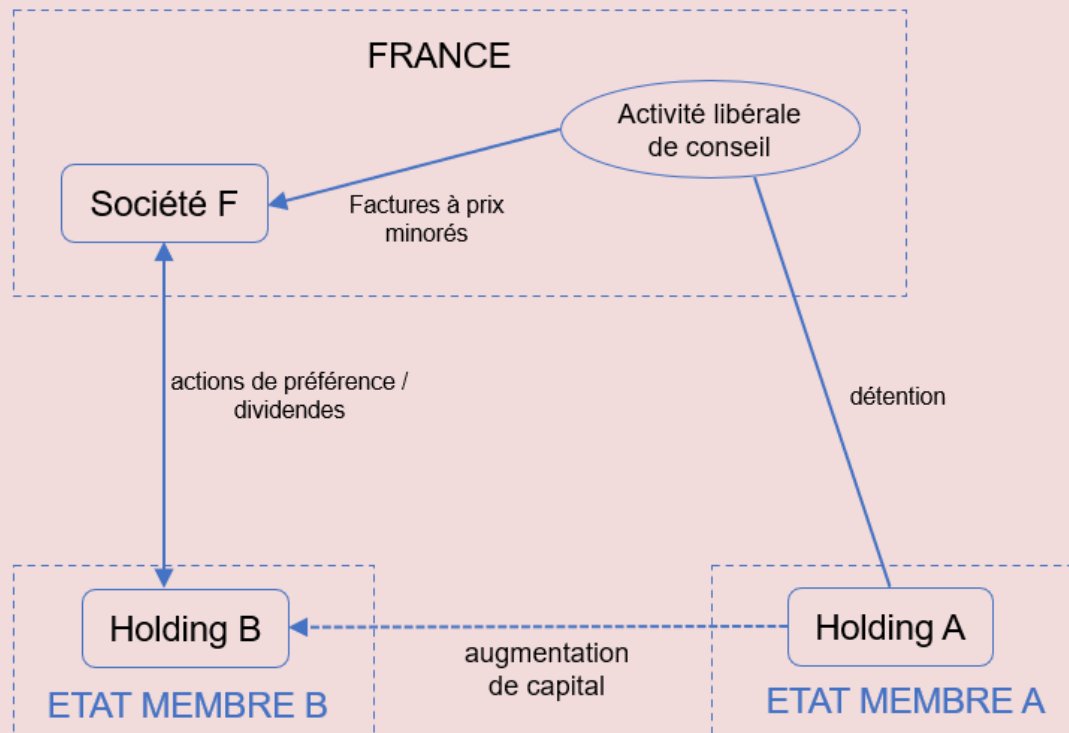
Exemples susceptibles de relever de l'obligation déclarative DAC 6
BOI-CF-CPF-30-40-30-10-20201125, §180

Exemple 1 : la société F établie en France, holding d'un groupe opérationnel français, reçoit des prestations de conseil qui contribuent à la création de valeur du groupe. Ces prestations sont rendues par des professionnels indépendants fiscalement domiciliés en France et qui exercent une activité libérale dont les recettes sont normalement imposées à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices non commerciaux (BNC).

Les prestataires détiennent les parts de la société holding A, établie dans un autre État membre de l'Union européenne (UE). Celle-ci souscrit à une augmentation de capital en actions de préférence (à la valeur nominale) de la société holding B, établie dans un troisième État de l'UE.

La société B détient des actions de préférence de la société F du groupe français opérationnel auquel les prestations ont été rendues et perçoit, à ce titre, un dividende privilégié de la société F, lui-même redistribué à la société A.

Soit les prestataires ne facturent pas les prestations fournies à la société F, soit ils les facturent à un prix inférieur à la rémunération de marché pour ce type d'opérations, telle que déterminée selon les règles de prix de transfert applicables.



Source du schéma : [BOI-CF-CPF-30-40-30-10-20201125, §180](#)

Le mécanisme ainsi mis en place permet aux contribuables à l'origine des prestations de conseil réalisées au profit de la société F, qui ont ainsi contribué à la création de valeur du

groupe français auquel ils participent, d'être rémunérés sous couvert de dividendes encaissés par la société A plutôt que par la contrepartie financière des services fournis :

- sans imposition effective lors de la distribution à A ;
- les éventuelles distributions subséquentes de A à ses associés français étant par ailleurs imposées à un taux effectif plus faible que celui résultant de l'imposition des revenus dans la catégorie des bénéfices non commerciaux.

Conclusion : Ce dispositif revêt les caractéristiques du marqueur B.2.

Exemple 2 : un contribuable fiscalement domicilié en France place des actifs de source française sur un contrat d'assurance-vie souscrit dans un État B, ce qui ouvre droit à une exonération d'impôt sur le revenu à raison des gains afférents aux placements financiers ainsi réalisés.

Le fonctionnement d'un contrat d'assurance-vie suppose un dessaisissement des fonds versés au profit de l'assureur qui les gère ensuite de façon autonome. Or, contrairement à l'apparence donnée par les actes juridiques passés, le contribuable conserve en réalité la gestion des montants investis, qui sont utilisés pour souscrire à des obligations d'une société qu'il contrôle, et ce, dès la souscription du contrat.

Ce schéma permet de transformer des revenus en principe imposables en France au nom de la personne physique, en revenus perçus et exonérés dans l'État membre où l'assurance-vie a été souscrite.

Conclusion : Ce dispositif revêt les caractéristiques du marqueur B.2.

c. **Marqueur B3 :**

75. Outre le fait de comporter des transactions entraînant un mouvement circulaire de fonds, un dispositif doit, en outre, remplir au moins l'une des conditions suivantes :

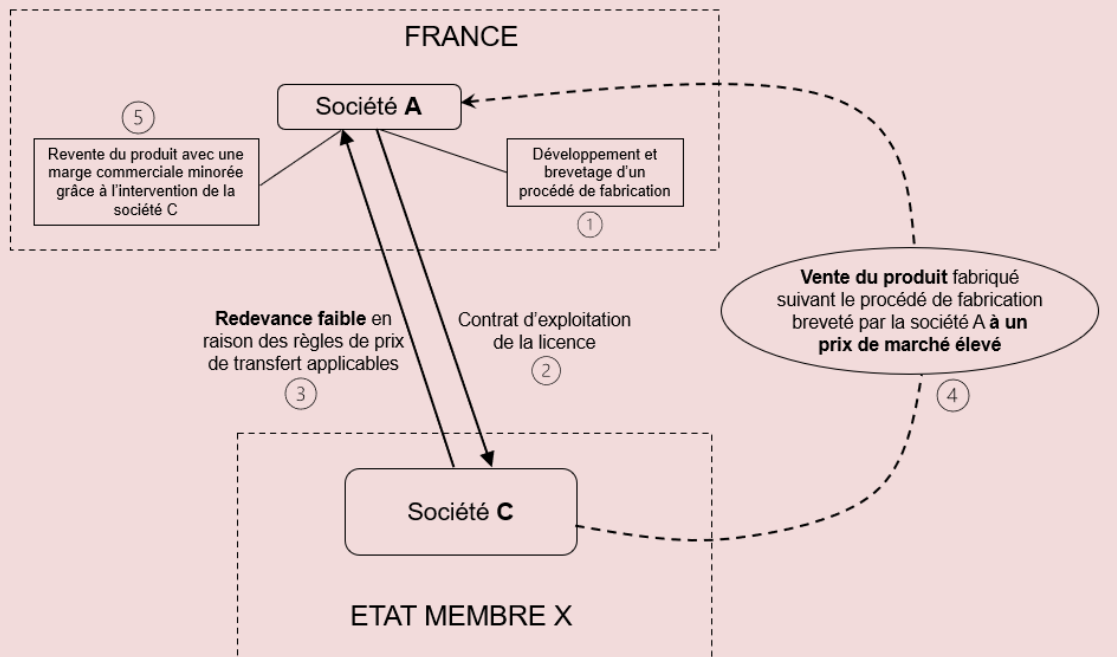
1. Présence d'entités interposées sans fonction commerciale principale dans le dispositif ;
2. Présence de transactions qui se compensent ou s'annulent mutuellement ;
3. Présence d'autres caractéristiques équivalentes ([BOI-CF-CPF-30-40-30-10-20201125](#), §200).

76. Le marqueur B3 concerne « *des dispositifs dans lesquels les fonds provenant d'un Etat-membre transitent via des sociétés-relais établies dans des juridictions étrangères (au sein et en dehors de l'Union européenne) afin d'y bénéficier d'un traitement fiscal avantageux (convention fiscale ou autres avantages similaires) et retournent dans l'État-membre d'origine* » ([BOI-CF-CPF-30-40-30-10-20201125](#), §220).

Exemple déclarable **BOI-CF-CPF-30-40-30-10-20201125, §220**

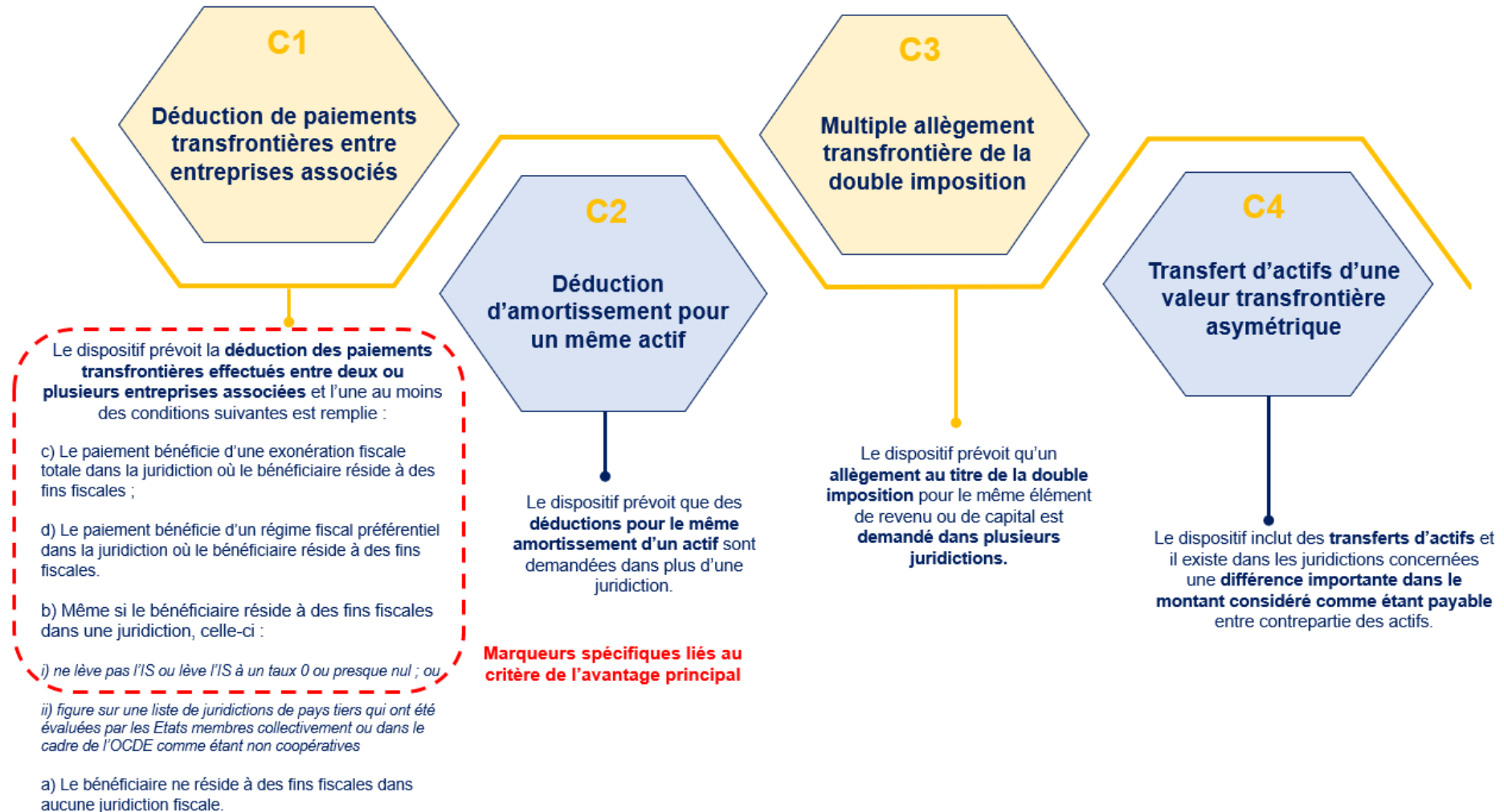
Une société A établie en France développe un procédé de fabrication qu'elle fait breveter. A met en place un contrat d'exploitation de la licence relatif à cette technologie auprès d'une société C établie dans un autre État-membre. Du fait du caractère non exclusif et limité dans le temps du contrat de licence, le montant de la redevance versée par la société C à la société A, déterminé selon les règles de prix transfert applicables, est plutôt faible.

La société C utilise le procédé de fabrication pour fabriquer un produit et revend celui-ci à la société A à un prix de marché élevé. Cette dernière revend ensuite le produit fini en réalisant une marge commerciale fortement impactée par les transactions relatives à la redevance. La marge commerciale imposable ainsi réalisée par la société A a été minorée grâce à l'intervention de société C dans le procédé de fabrication, du fait des opérations qui se compensent mutuellement.



Conclusion : Ce dispositif revêt les caractéristiques du marqueur B3.

➤ **Catégorie C 1, b)-i), c) et d) : marqueurs spécifiques concernant les opérations transfrontières liés au critère de l'avantage principal**



« 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 : (...)

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 ; (...)

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 » (Annexe IV de la directive 2011/16/UE).

« 23. "entreprise associée", aux fins de l'article 8 bis ter : une personne qui est liée à une autre personne de l'une au moins des façons suivantes :

a) une personne participe à la gestion d'une autre personne lorsqu'elle est en mesure d'exercer une influence notable sur l'autre personne ;

b) une personne participe au contrôle d'une autre personne au moyen d'une participation qui dépasse 25 % des droits de vote ;

c) une personne participe au capital d'une autre personne au moyen d'un droit de propriété qui, directement ou indirectement, dépasse 25 % du capital ;

d) une personne a droit à 25 % ou plus des bénéfices d'une autre personne.

Si plusieurs personnes participent, comme indiqué aux points a) à d), à la gestion, au contrôle, au capital ou aux bénéfices d'une même personne, toutes les personnes concernées sont assimilées à des entreprises associées.

Si les mêmes personnes participent, comme indiqué aux points a) à d), à la gestion, au contrôle, au capital ou aux bénéfices de plusieurs personnes, toutes les personnes concernées sont assimilées à des entreprises associées.

Aux fins du présent point, une personne qui agit avec une autre personne en ce qui concerne les droits de vote ou la détention de parts de capital d'une entité est considérée comme détenant une participation dans l'ensemble des droits de vote ou des parts de capital de ladite entité détenus par l'autre personne.

En ce qui concerne les participations indirectes, le respect des critères énoncés au point c) est déterminé en multipliant les taux de détention successivement aux différents niveaux. Une personne détenant plus de 50 % des droits de vote est réputée détenir 100 % de ces droits.

Une personne physique, son conjoint et ses ascendants ou descendants directs sont considérés comme une seule et unique personne » (Directive 2011/16/UE, art. 3).

« 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 : (...)

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 ; (...)

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 » (CGI, art. 1649 AH, II, C, 1°).

77. Dans la catégorie C, seuls les marqueurs C1.b.i), C1.c. et C1.d. sont des marqueurs spécifiques liés au critère de l'avantage principal (v. *supra* n° 59). Ils concernent les dispositifs prévoyant la déduction des paiements transfrontières effectués entre deux ou plusieurs entreprises associées lorsque l'une au moins des conditions ci-après est remplie :

1. Même si le bénéficiaire a sa résidence fiscale dans une juridiction, celle-ci ne lève pas l'impôt sur les sociétés ou lève un impôt à taux zéro ou presque nul. Selon l'Administration fiscale, il faut entendre par **impôt « presque nul »**, « un impôt sur les sociétés dont le **taux effectif** d'imposition est **inférieur à 2%** » ([BOI-CF-CPF-30-40-30-20-20201125, §20](#)).
2. Le paiement ouvre droit à une exonération fiscale totale dans la juridiction où le bénéficiaire a sa résidence fiscale.
3. Le paiement ouvre droit à un régime fiscal préférentiel dans la juridiction où le bénéficiaire a sa résidence fiscale.

78. L'Administration fiscale apporte des précisions sur plusieurs notions concernant l'application du marqueur C1 ([BOI-CF-CPF-30-40-30-20-20201125, §20](#)). En effet, ces indications s'appliquent également au marqueur spécifique C1.a, qui n'est pas lié au critère de l'avantage principal (*v. infra, n° 79*) :

- **La « résidence à des fins fiscales »** « est déterminée par application de la convention fiscale bilatérale ; à défaut de convention bilatérale, la résidence s'apprécie au regard des critères de l'article 4 du modèle de convention de l'OCDE » ;
- **Le terme « paiement »** s'entend comme « tout paiement reçu ou à recevoir » ;
- **La notion d'« exonération »** comprend notamment « les paiements qui ne donneraient pas lieu à imposition en raison d'un abattement, d'une compensation ou d'une déduction de pertes ou d'autres charges déductibles, de la déduction ou de l'imputation d'impôts payés à l'étranger ou de crédits d'impôt fictifs ».

L'Administration précise également que l'exonération susceptible de caractériser le marqueur C1 peut résulter de « la législation en vigueur ou d'une décision fiscale anticipée transfrontière relevant de la directive (UE) 2015/2376 du Conseil du 8 décembre 2015 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal (dite DAC 3) » ;

- **Le « bénéficiaire »** est défini comme une « personne assujettie à l'impôt à raison du paiement ».

Dans certains cas, des règles spécifiques s'appliquent à la détermination du bénéficiaire. En l'occurrence, le bénéficiaire sera l'actionnaire, l'associé ou le porteur de parts de la société transparente lorsque la société est :

- Une société ou groupement soumis au régime d'imposition prévue à l'article 8 du CGI (société transparente) ;
 - Un OPC relevant de l'article L. 214-1 du CoMoFi et de l'article L. 214-1919 du même code (OPCVM et FIA) ;
 - Une société, un groupement ou un organisme de même nature constitué sur le fondement du droit de l'Union européenne et situé dans un État membre.
- S'agissant de **la liste des juridictions non coopératives**, deux catégories sont à prendre en compte :
 - Les juridictions inscrites sur la liste des juridictions non coopératives établie par l'UE ;
 - Les juridictions évaluées comme juridiction « non conformes » ou « partiellement conformes » par l'OCDE dans le cadre du Forum mondial sur la transparence fiscale.

Dans ce cadre, il est précisé que « les juridictions non coopératives au sens des règles au marqueur C1 sont celles qui figurent sur l'une des deux listes précitées, ou sur les deux, à la date du fait générateur de l'obligation déclarative » ([BOI-CF-CPF-30-40-30-20-20201125, §20](#)).

- **La notion de « régime fiscal préférentiel »** diffère de la notion de « régime fiscal privilégié » telle que définie par l'article 238 A du CGI et renvoie à la notion définie par le rapport OCDE sur l'Action 5 du Plan BEPS. Un tel régime peut notamment résulter de la législation en vigueur ou d'une décision fiscale anticipée transfrontière (« *ruling* »).

En outre, « *le régime doit être préférentiel comparativement aux principes généraux issus de la fiscalité de la juridiction concernée et non comparativement aux principes appliqués dans d'autres juridictions* » ([BOI-CF-CPF-30-40-30-20-20201125, §20](#)).

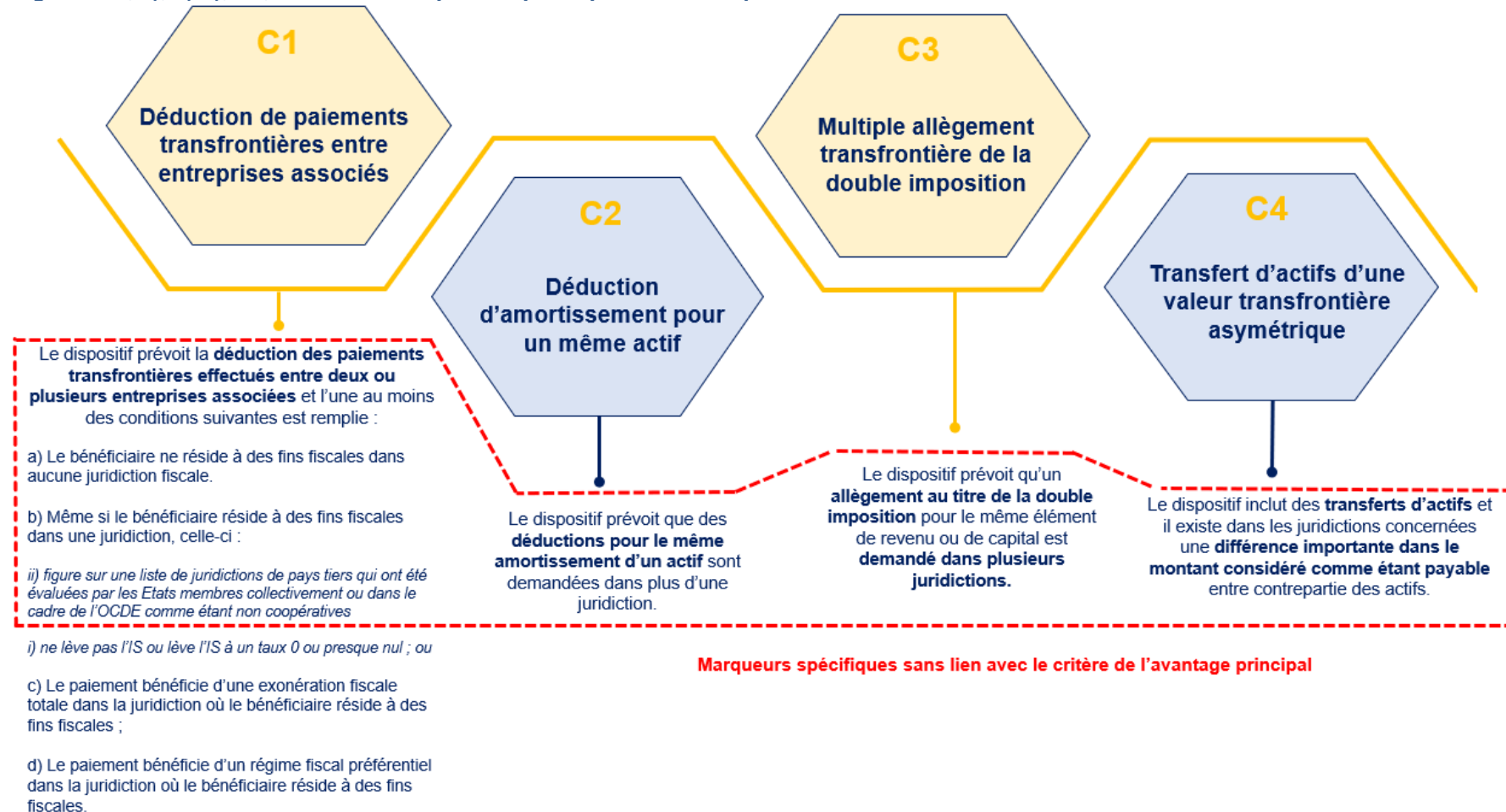
Exemple

BOI-CF-CPF-30-40-30-20-20201125, §20

Dans une juridiction donnée, si le taux de l'impôt sur les sociétés appliqué à tous les revenus est de 10%, l'imposition de redevances au taux de 10% n'est pas préférentielle, même si ce taux est inférieur au taux appliqué dans d'autres juridictions.

• Marqueurs spécifiques

➤ *Catégorie C 1, a), b)-ii), C2, C3 et C4 : marqueurs spécifiques liés aux opérations transfrontières*



« 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 : (...)

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 (OCDE) comme étant coopératives. (...).

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 » (Annexe IV de la directive 2011/16/UE).

« 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 : (...)

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 (OCDE) comme étant coopératives. (...)

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 » (CGI, art. 1649 AH, II, C).

a. Marqueur C1.a. :

79. Le marqueur C1.a. vise les dispositifs prévoyant la déduction des paiements transfrontières effectués entre deux ou plusieurs entreprises associées lorsque le bénéficiaire n'est résident fiscal dans aucune juridiction. Les précisions de l'Administration fiscale apportées sur les marqueurs C1.b-i), C1.c. et C1.d sont également applicables à ce marqueur (*v. supra n° 78*).

b. Marqueur C1. b-ii) :

80. Ce marqueur vise précisément les dispositifs prévoyant la déduction des paiements transfrontières effectués entre deux ou plusieurs entreprises associées lorsque le bénéficiaire réside dans une juridiction fiscale inscrite sur une liste de juridiction non coopérative (*v. supra n° 78*).

c. Marqueur C2 :

81. S'agissant du marqueur C2, il est précisé que la demande de déduction fiscale est faite dans plusieurs juridictions « sans qu'un double produit ait été enregistré comptablement et fiscalement » ([BOI-CF-CPF-30-40-30-20-20201125, §40](#)).

Exemple susceptible de relever de l'obligation déclarative DAC 6
BOI-CF-CPF-30-40-30-20-20201125, §40

La société A établie en France est propriétaire d'une installation industrielle entièrement équipée dans l'État X, qu'elle loue à une entreprise V établie dans ce même État X. La société A considère que les loyers correspondants sont exclusivement imposables dans l'État X, conformément aux dispositions de la convention fiscale bilatérale relatives aux revenus immobiliers. La société A déduit les amortissements relatifs aux immobilisations données en location à l'entreprise B pour le calcul de son bénéfice imposable en France, quand bien même les loyers imposés dans l'État X le sont nets de frais d'amortissements.

Conclusion : ce dispositif revêt les caractéristiques du marqueur C2.

d. Marqueur C3 :

82. Pour l'application de ce marqueur, « *le dispositif à l'origine de l'allègement d'imposition doit être déclaré, à moins qu'il ne soit conforme à l'intention du législateur français ou communautaire* ». C'est le cas notamment des dispositifs *qui reposent « sur des mécanismes de « chalandage des traités » (ou « treaty shopping »)* » ([BOI-CF-CPF-30-40-30-20-20201125, §60](#)).

83. En revanche, le marqueur C3 ne vise pas « *les dispositions des conventions fiscales bilatérales visant à éliminer les doubles impositions, sous réserve que l'utilisation de ces dispositions ne soit pas contraire à la volonté du législateur français ou communautaire* » ([BOI-CF-CPF-30-40-30-20-20201125, §70](#)).

84. En outre, « *il y a lieu de déclarer tout dispositif qui reposerait sur l'utilisation desdites dispositions conventionnelles pour fonder une demande d'allègement et, a fortiori, une exonération d'impôt(s), dans au moins deux juridictions concernant le même élément de revenu et de capital* » ([BOI-CF-CPF-30-40-30-20-20201125, §70](#)).

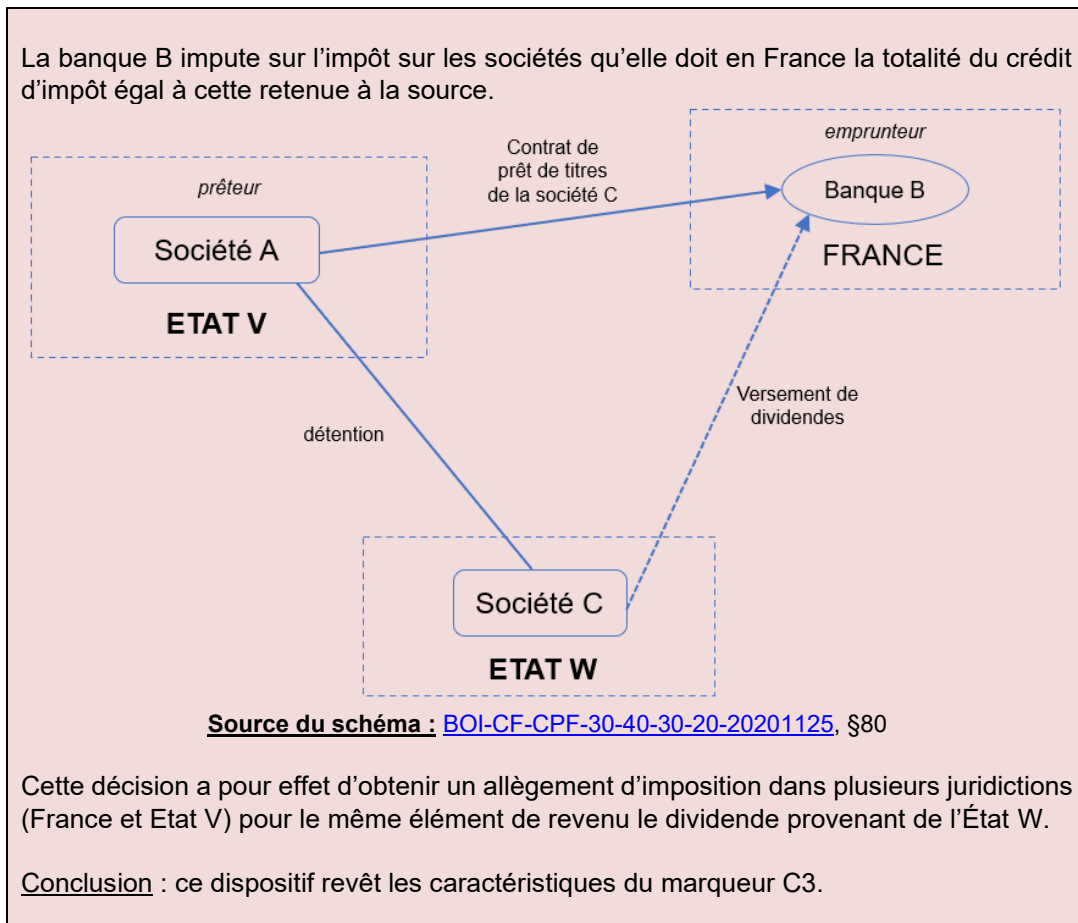
85. Enfin, « *tous les dispositifs relevant du marqueur C.3 ayant pour conséquence une double non-imposition ne résultant pas de la volonté du législateur français ou communautaire doivent être déclarés* » ([BOI-CF-CPF-30-40-30-20-20201125, §90](#)).

Exemple susceptible de relever de l'obligation déclarative DAC 6
BOI-CF-CPF-30-40-30-20-20201125, §80

La société A, résidente de l'État V, a conclu avec la banque française B un contrat de prêt de titres portant sur des actions de la société C, résidente de l'État W : la société A est le prêteur, la banque B l'emprunteur.

Le prêt couvre une période au cours de laquelle la société C verse un dividende. La banque B, à qui les titres ont été prêtés, encaisse ce dividende net de la retenue à la source qui a été prélevée dans l'État W, et reverse le montant à la société A sous forme de « paiement compensatoire » ou « dividende manufacturé », qui n'est pas soumis à une retenue à la source en France.

La société A impute sur l'impôt sur les bénéfices qu'elle doit dans l'État V un crédit d'impôt égal à la retenue à la source prélevée dans l'État W.



e. Marqueur C4 :

86. Le marqueur C4 concerne « *tout dispositif qui inclut des transferts d'actifs pour lesquels la valeur de la contrepartie obtenue ou à obtenir est différente selon les juridictions concernées* » ([BOI-CF-CPF-30-40-30-20-20201125](#), §110).

Il est aussi précisé que « *le transfert d'actifs peut avoir lieu au sein d'une même entité juridique. C'est le cas lors du transfert d'actifs effectué entre un siège et son établissement stable* » ([BOI-CF-CPF-30-40-30-20-20201125](#), §120).

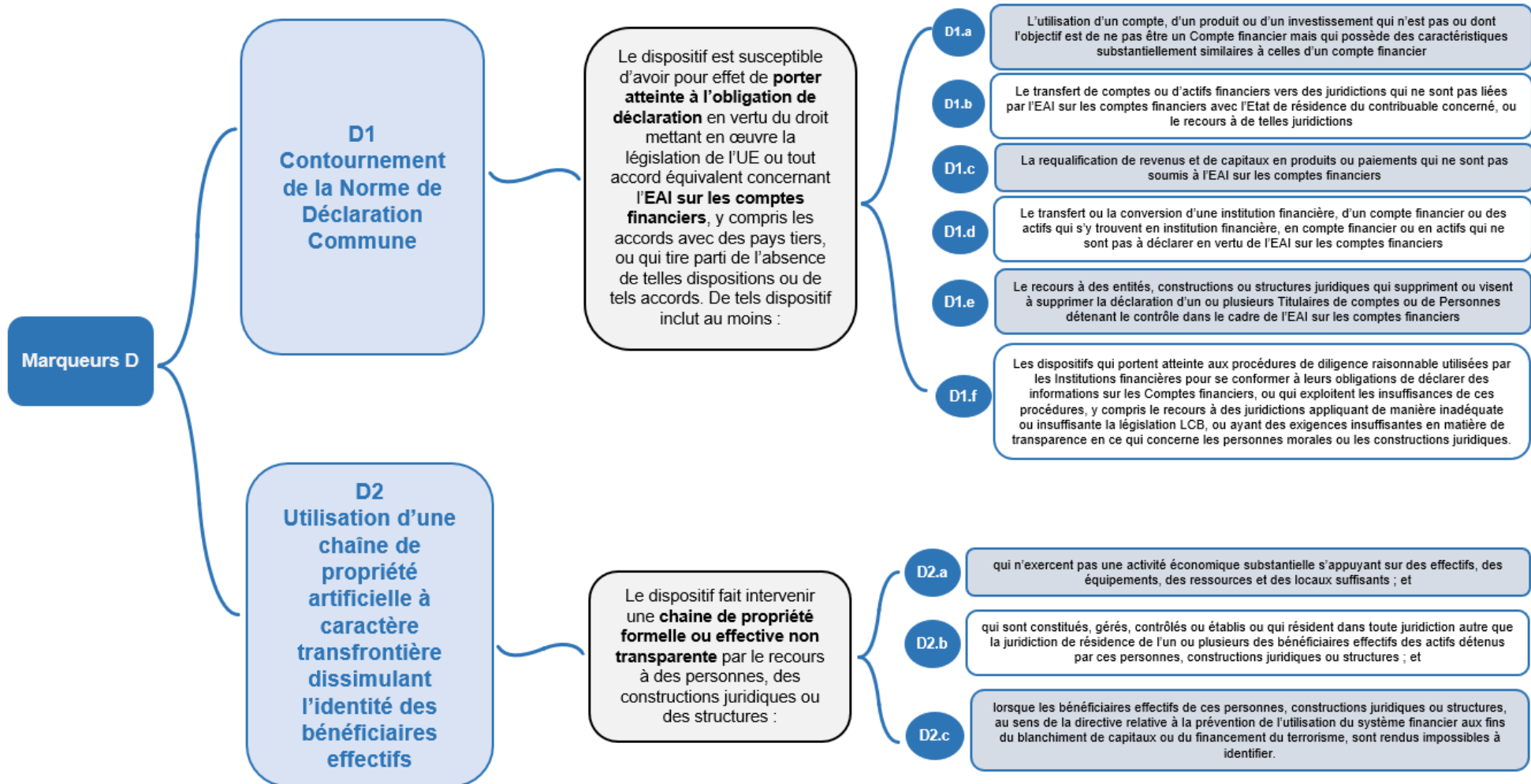
Exemple susceptible de relever de l'obligation déclarative DAC 6
BOI-CF-CPF-30-40-30-20-20201125, §130

Un dispositif comprenant l'apport au capital d'une licence technologique par la société A établie dans un État Y à la société liée B établie dans un État Z. La contrepartie de l'apport est l'attribution d'actions de la société B à l'apporteuse.

Au niveau de la société A, l'apport est comptabilisé à valeur comptable de l'actif, alors qu'au niveau de la société B celui est comptabilisé à sa valeur de marché.

Conclusion : Ce dispositif revêt les caractéristiques du marqueur C4.

➤ **Catégorie D : marqueurs spécifiques concernant l'échange automatique d'informations et les bénéficiaires effectifs**



« 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 » (Annexe IV de la directive 2011/16/UE).

« 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 » (CGI, art. 1649 AH, II, D).

87. L'Administration précise que les marqueurs de Catégorie D se réfèrent aux règles définies par l'OCDE en 2018 dans le Modèle de règles afférentes à la déclaration obligatoire d'informations relatives aux dispositifs de contournement de la norme commune de déclaration (NCD) et aux structures extraterritoriales opaques¹⁶ ([BOI-CF-CPF-30-40-30-20-20201125](#), §140).

88. L'énumération des marqueurs de la Catégorie D n'est pas exhaustive. En ce sens, le Cahier des charges DAC 6 (v. [Annexe 1.5](#)) prévoit un marqueur-balai « D1Other » à renseigner lorsqu'aucun des sous-marqueurs n'est approprié.

Commentaire AFTI

(v. [Guide professionnel DAC 6 de l'AFTI](#), p. 36)

Il semble toutefois peu probable qu'une institution financière mettant en œuvre les EAI puissent se trouver en situation d'utiliser cette rubrique-balai, qui concerne essentiellement les contribuables et les autres intermédiaires. En effet :

- Un dispositif est transfrontière s'il peut avoir des conséquences sur l'échange automatique d'informations entre États ou territoires ou sur l'identification des bénéficiaires effectifs. Dans le cadre de l'échange automatique d'informations portant sur les comptes financiers en matière fiscale (Directive 2014/107/UE du Conseil du 9 décembre 2014 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal (dite « DAC 2 » / *Common reporting standard* [CRS]), la condition de résidence ou d'activité

¹⁶ OCDE (2018), *Modèle de règles afférentes à la déclaration obligatoire d'informations relatives aux dispositifs de contournement de la NCD et aux structures extraterritoriales opaques*, OCDE, Paris. www.oecd.org/tax/exchange-of-information/modele-regles-declaration-obligatoire-informations-dispositifscontournement-ncd-structures-extraterritoriales-opaques.pdf

s'apprécie au niveau d'un intermédiaire ou d'un contribuable mettant en œuvre un dispositif qui a pour conséquence de contourner ou de modifier l'obligation déclarative à charge d'un institution financière en application des dispositions prévues par l'article 1649 AC du CGI (BOI-CF-CPF-30-40-10-10, n°50).

- Une institution financière appliquant les EAI et les dispositions de l'article L564-1 du Code monétaire et financier (refus d'entrée en relation avec un client ne livrant pas les informations sur sa résidence fiscale et son NIF) est tenue de mettre en place un dispositif de contrôle interne chargé de veiller spécifiquement à la mise en place et à la bonne application des procédures internes assurant le respect des dispositions précitées (article L564-2 du CMF).
- En tout état de cause, une institution ne doit déclarer un dispositif sur la base du marqueur D1 que lorsqu'elle a connaissance ou ne peut ignorer que ce marqueur est satisfait (voir l'exemple 2 du BOFIP BOI-CF-CPF-30-40-30-20, n°200).

a. Marqueur D1 :

89. Ce premier marqueur renvoie à la réglementation dite DAC2 / CRS prise en application de la « norme commune de déclaration » (NCD), et aux définitions figurant à l'article 1649 AC du CGI et au décret n° 2016-1683 du 5 décembre 2016, s'agissant des termes « compte financier », « institution financière », « titulaire de compte » et « personne détenant le contrôle » ([BOI-CF-CPF-30-40-30-20-20201125](#), §160). Il comprend 6 sous-marqueurs, D1.a à D1.f (*v. infra* n° 90 et s).

Commentaire AFTI

(*v. [Guide professionnel DAC 6 de l'AFTI](#), pp. 36-37*)

D'une façon générale, un dispositif n'est susceptible d'être déclaré sur la base du marqueur D1 que si, dans la situation de départ, un compte financier fait l'objet d'une déclaration dans le cadre des EAI (non-résident détenant un compte dans une institution financière française, ou résident français détenant un compte dans une institution financière étrangère), et qu'il n'en fait plus l'objet dans la situation d'arrivée (voir BOI-CF-CPF-30-40-30-20, exemple 2 du n°240, et exemple 1 du n°250).

Pour autant, « *aux fins d'application du marqueur D, un dispositif n'est pas considéré comme ayant pour effet de contourner la NCD du seul fait que l'absence de déclaration n'a pas été satisfaite, à condition que le défaut de déclaration ne porte pas atteinte aux objectifs poursuivis par ladite législation* » ([BOI-CF-CPF-30-40-30-20-20201125](#), §170).

▪ **Marqueur D1.a :**

90. Il est précisé que le marqueur D1.a vise l'utilisation d'un produit financier qui offre à l'investisseur les fonctionnalités clés d'un compte financier, mais dont les caractéristiques excluent ledit produit de la définition d'un « Compte financier » au sens de l'article 4 du décret précité du 5 décembre 2016, à savoir :

- Un compte de dépôt ;
- Un compte conservateur ;
- Une participation ou une créance émise par une entité d'investissement ;
- Un contrat d'assurance avec valeur de rachat ;
- Un contrat de rente.

91. En outre, « *dans la mesure où ce marqueur fait référence à « l'utilisation » du produit financier, ce marqueur couvre tant l'offre du produit que les dispositifs consistant à transférer des fonds vers un tel investissement* » ([BOI-CF-CPF-30-40-30-20-20201125](#), §190).

Exemple susceptible de relever de l'obligation déclarative DAC 6
BOI-CF-CPF-30-40-30-20-20201125, §200

L'utilisation de certains types de monnaie électronique comme alternatives à l'utilisation d'un compte de dépôt, ou l'émission de certains types de contrats dérivés par des institutions financières qui sont hors du champ de la législation mettant en œuvre la NCD, mais qui reproduisent les caractéristiques des actifs financiers sous-jacents couverts par cette législation.

Exemple non déclarable
BOI-CF-CPF-30-40-30-20-20201125, §200

Un résident fiscal allemand détenant un compte de dépôt au sein d'un établissement bancaire en France réalise un retrait en vue de l'achat d'or physique auprès d'une société spécialisée.

Conclusion : Les fonds étant destinés à être investis dans un actif non déclarable au sens de la directive 2014/107/UE du Conseil du 9 décembre 2014.

Toutefois, la banque française qui tient le compte de dépôt n'a pas d'obligation déclarative au titre de DAC 6, à condition qu'elle ne sache pas ou n'a pas de raison de savoir que les fonds sont destinés à investir dans un actif non déclarable dans le cadre de la réglementation DAC2/CRS.

▪ **Marqueurs D1.b à D1.d :**

92. Les marqueurs D1.b., D1.c. et D1.d. « s'appliquent aux transferts de fonds ou d'autres actifs financiers, et englobent les cas dans lesquels une modification de la structure d'investissement a pour effet de placer un compte financier hors du périmètre de la déclaration NCD » ([BOI-CF-CPF-30-40-30-20-20201125, §220](#)).

Ce faisant, à la différence du marqueur D1.a. (*v. supra n° 90*) qui est centré sur « les caractéristiques spécifiques au produit permettant d'exclure celui-ci du champ d'application de la NCD », les marqueurs D1.b à D1.d concernent « la juridiction dans laquelle est proposé le produit, et les exonérations de déclarations qui y sont prévues, afin d'identifier les dispositifs susceptibles d'entraîner des risques de contournement de la NCD » ([BOI-CF-CPF-30-40-30-20-20201125, §210](#)).

Ils visent donc notamment :

- « les transferts de comptes ou d'actifs financiers vers une institution financière dans une juridiction qui n'a pas mis en œuvre la NCD ou qui n'échange pas, au titre de cette norme, de renseignements à des fins fiscales avec la juridiction de résidence du contribuable » ([BOI-CF-CPF-30-40-30-20-20201125, §230](#)).
- « certains transferts de comptes ou d'actifs financiers vers un compte qui n'est pas soumis à l'obligation déclarative NCD, bien qu'il soit hébergé au sein d'une institution financière dans une juridiction partenaire, ou des stratégies consistant par exemple à diviser les montants détenus sur un compte financier pour rester en-deçà des seuils relatifs aux obligations déclaratives de la NCD » ([BOI-CF-CPF-30-40-30-20-20201125, §230](#)).

Commentaire AFTI :

(v. [Guide professionnel DAC 6 de l'AFTI](#), pp. 37-38)

- Le marqueur D1.b. ne s'applique qu'aux transferts de comptes financiers, ou d'actifs financiers définis au BOI-INT-AEA-20-10-10-10, §70. Il ne s'applique pas aux transferts de numéraires, qui ne sont pas considéré comme des actifs financiers au sens de DAC2 (BOI-CF-CPF-30-40-30-20, §240).
- L'expression « juridiction qui n'échange pas, au titre de cette norme, de renseignements à des fins fiscales avec la juridiction de résidence du contribuable » obligerait les institutions financières à gérer le réseau d'échange d'information de l'ensemble des juridictions de résidence de leurs clients. Or l'OCDE a indiqué que « a Financial Institution carrying out routine banking transactions (such as money transfer, custody, etc) could not typically be expected to know the detail of a particular jurisdiction's CRS exchange network at a given time, but could reasonably be expected to know, with respect to jurisdictions with which the Financial Institution has regular contact, whether that jurisdiction has implemented the CRS. » (commentaire n°11, p. 26).

Le commentaire et l'expression « juridiction qui n'a pas mis en œuvre la NCD » permettent donc l'utilisation la liste publiée par l'OCDE des « status of commitment » (voir la liste au 25 novembre 2020 : <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/commitment-and-monitoring-process/AEOI-commitments.pdf>). Pour la déclaration des dispositifs mis en œuvre du 25 juin 2018 au 30 juin 2020, il convient d'utiliser la liste à jour du 16 septembre 2020 avec les juridictions indiquées comme n'échangeant pas des informations en 2020.

En tout état de cause, la liste publiée par la DGFIP des juridictions échangeant des informations avec la France n'est pas à utiliser par les institutions financières, puisque ce marqueur ne s'applique pas aux transferts effectués par des clients résidents français de ces institutions (qui sont hors champ des EAI).

- Un dispositif n'a pas pour effet de contourner les EAI si les informations concernant un compte financier sont échangées par les Etats-Unis avec la juridiction de l'Etat de résidence du titulaire de compte dans le cadre d'un IGA modèle 1 réciproque signé pour l'application de FATCA (commentaires OCDE n° 5, p. 26).
- Le marqueur D1.d. ne s'applique pas à des transferts vers des comptes financiers expressément exclus des EAI (BOI-CF-CPF-30-40-30-20, n°250).
- Le marqueur D1.d. peut s'appliquer à des dispositifs complexes, mais une institution financière appliquant les EAI ne devrait avoir qu'exceptionnellement connaissance d'un tel dispositif.

Exemples non déclarables

**Exemple 1 – Marqueur D1.b.
BOI-CF-CPF-30-40-30-20-20201125, §240**

Une personne physique résidente fiscale en Allemagne titulaire d'un compte de dépôt auprès d'une institution financière française effectue un virement permanent/régulier d'espèces vers un compte bancaire ouvert auprès d'une institution financière en Algérie.

Ce virement ne constitue pas un dispositif déclarable au sens du marqueur D.1.b. à condition que ce dernier n'emporte aucun transfert de compte ou d'actif financier puisque le numéraire n'est pas considéré comme un actif financier au sens de DAC 2.

Conclusion : Ce dispositif ne revêt pas les caractéristiques du marqueur D1.b.

Exemple 2 – Marqueur D1.d.
BOI-CF-CPF-30-40-30-20-20201125, §250

Une personne physique ayant sa résidence fiscale en Allemagne et salariée d'une société basée en France détient un contrat de capitalisation auprès d'une compagnie d'assurance française. Elle demande le rachat de ce contrat et utilise les sommes pour ouvrir un plan épargne retraite auprès d'un organisme français (compte exclu du champ d'application de la NCD).

Conclusion : Les caractéristiques du marqueur D.1.d ne sont pas réunies dans la mesure où un transfert de fonds depuis un compte de dépôt déclarable vers un produit d'épargne retraite ayant la qualité de compte exclu du champ d'application de la NCD n'est, en principe, pas considéré comme ayant pour effet de contourner la législation mettant en œuvre la NCD.

Exemples susceptibles de relever de l'obligation déclarative DAC 6

Exemple 1 – Marqueur D1.b.
BOI-CF-CPF-30-40-30-20-20201125, §240

Une personne physique ayant sa résidence fiscale en Espagne clôture son compte de dépôt auprès d'une institution financière française et demande que l'intégralité des fonds soit transférée sur un compte ouvert en Algérie (pays non soumis à la réglementation CRS).

Conclusion : Ce dispositif revêt les caractéristiques du marqueurs D1.b.

Exemple 2 – Marqueur D1.d.
BOI-CF-CPF-30-40-30-20-20201125, §250

Une personne physique résidente fiscale en France détient un compte de dépôt dans une banque d'un autre État-membre de l'Union européenne. Elle utilise les avoirs détenus sur ce compte pour acquérir un immeuble locatif dans une juridiction ne respectant pas la NCD ou qui n'échange pas de renseignements à des fins fiscales avec la France.

Les caractéristiques du marqueur D.1.d sont réunies dès lors que le compte financier soumis à la NCD est converti en actif qui n'est pas à déclarer selon la NCD, de surcroît dans une juridiction qui n'échange pas de renseignements à des fins fiscales.

Conclusion : Ce dispositif revêt les caractéristiques du marqueur D1.d.

Exemple 3 – Marqueur D1.d.
BOI-CF-CPF-30-40-30-20-20201125, §250

Une personne physique résidente de France transfère les fonds détenus par l'intermédiaire d'une structure étrangère dans un trust irrévocable et discrétionnaire dont le bénéficiaire est en apparence une fondation, mais qui au regard de son fonctionnement (utilisation à des fins personnelles des avoirs placés en trust par le constituant, sommes distribuées au constituant désigné bénéficiaire pour les besoins de la distribution) s'analyse comme un trust non discrétionnaire et révocable dont le bénéficiaire est le constituant du trust.

Conclusion : Ce dispositif revêt les caractéristiques du marqueur D1.d.

Commentaire AFTI :

(v. [Guide professionnel DAC 6 de l'AFTI](#), p. 39)

Selon l'administration française, ce marqueur [D1.d] pourrait s'appliquer lorsque des avoirs détenus sur ce compte sont utilisés pour acquérir un immeuble locatif dans une juridiction ne respectant pas la NCD.

Exemple 1 (BOFiP) : Une personne physique ayant sa résidence fiscale en France détient un compte de dépôt dans une banque d'un autre État membre de l'UE. Elle utilise les avoirs détenus sur ce compte pour acquérir un immeuble locatif dans une juridiction ne respectant pas la NCD ou qui n'échange pas de renseignements à des fins fiscales avec la France. Les caractéristiques du marqueur D.1.d sont réunies, dès lors que le compte financier soumis à la NCD est converti en actif qui n'est pas à déclarer selon la NCD, de surcroît dans une juridiction qui n'échange pas de renseignements à des fins fiscales. Conclusion : Ce dispositif revêt les caractéristiques du marqueur D.1.d.

Cet exemple peut sembler contestable : alors que le marqueur D1 se réfère aux règles définies par l'OCDE en 2018 dans le « Modèle de règles afférentes à la déclaration obligatoire d'informations relatives aux dispositifs de contournement de la norme commune de déclaration (NCD) et aux structures extraterritoriales opaques » (BOI-CF-CPF-30-40-30-20, n° 140), et que le considérant (13) de la Directive recommande aux États membres d'utiliser les commentaires OCDE pour une application homogène entre États, cet exemple s'écarte de ces commentaires (point 5, page 26) : « *The mandatory disclosure rule are not intended to second guess clear policy choices that were made in the design of CRS. For instance, real estate is an asset class that is not within the intended scope of the CRS. As a result, an Arrangement to withdraw funds from a reportable Depository account to purchase an apartment will not constitute a CRS Avoidance Arrangement, despite the fact that the Arrangement results in non-reporting of the funds that are used for the purchase.* ». Les commentaires belges et britanniques sont dans le même sens. Enfin, lors d'une réunion du 24 septembre 2018, la Commission européenne avait considéré que la satisfaction de besoins de logement est un effet non fiscal permettant de faire obstacle à la déclaration d'un dispositif.

Pour être compatible avec les commentaires OCDE, cet exemple doit en tout état de cause recevoir une interprétation restrictive, limitée aux transferts liés :

- aux acquisitions d'immeubles locatifs...
- ...à usage professionnel (l'OCDE et la Commission européenne excluent les immeubles d'habitation)
- ...situés dans des juridictions ne respectant pas la NCD.

▪ **Marqueur D1.e. :**

93. Le marqueur D1.e. porte sur trois catégories d'opérations, à savoir :

1. L'acquisition d'une société déclarant pouvoir prétendre automatiquement au statut d'entité non financière (ENF) active dans la juridiction dans laquelle elle a été constituée ([BOI-CF-CPF-30-40-30-20-20201125](#), §270) ;

2. La mise en place, par l'intermédiaire d'une ENF, de dispositifs d'investissements successifs qui a pour objectif d'éviter à un investisseur d'avoir à révéler son identité en vertu de la NCD ([BOI-CF-CPF-30-40-30-20-20201125, §270](#)) ;
3. La réalisation, au sein d'une ENF passive, d'investissements structurés de manière à ce que l'investisseur échappe à la définition de personne détenant le contrôle aux fins de la NCD.

L'Administration précise que cette troisième catégorie d'opération visé par le marqueur D1.e. couvre aussi « *les dispositifs destinés à requalifier une fiducie en société en tant qu'instrument d'investissement afin d'éviter d'avoir à déclarer les bénéficiaires discrétionnaires de cette fiducie comme les personnes qui en détiennent le contrôle* » ([BOI-CF-CPF-30-40-30-20-20201125, §270](#)).

94. Il vise notamment :

- Les dispositifs qui tirent profit du fait qu'une ENF active n'est pas soumise aux obligations déclaratives au titre de la NCD en ce qui concerne les personnes qui en détiennent le contrôle ([BOI-CF-CPF-30-40-30-20-20201125, §260](#)) ;
- Les dispositifs impliquant l'utilisation d'une ENF passive et qui sont conçus pour contourner l'obligation de déclaration des personnes qui en détiennent le contrôle ([BOI-CF-CPF-30-40-30-20-20201125, §260](#)).

Exemple susceptible de relever de l'obligation déclarative DAC 6
BOI-CF-CPF-30-40-30-20-20201125, §280

Une société en création ayant trois associés à parts égales qui ont leur résidence fiscale dans l'État membre A, et dont le siège est dans l'État B, ouvre un compte auprès d'un établissement bancaire F établi en France. Les statuts de la société en création prévoient l'exercice d'une activité commerciale et son code NACE (Nomenclature statistique des Activités économiques dans la Communauté Européenne) permet une qualification certaine en ENF active. La banque recueille et considère comme vraisemblable l'auto-certification de la société en création indiquant une résidence fiscale dans l'État B en tant qu'ENF active.

À l'ouverture du compte, l'établissement bancaire F applique les diligences prévues par la réglementation relative à l'échange automatique d'information (EAI) en matière de société en création et la société est considérée comme ENF active pendant un délai de vingt-quatre mois. À l'expiration de ce délai, la société a pour obligation de confirmer la qualification d'ENF active par une nouvelle auto-certification.

Conclusion : Dans le cas où la nouvelle auto-certification fournie confirme le statut d'ENF active de la société établie dans l'Etat A, le dispositif ne constitue pas un dispositif déclarable au sens du marqueur D.1.e.

En revanche, dans le cas où la nouvelle auto-certification n'est pas fournie, le dispositif est un dispositif déclarable au sens du marqueur D.1.e.

Commentaire AFTI :

(v. [Guide professionnel DAC 6 de l'AFTI](#), p. 40)

Hormis dans le cas visé par l'exemple, une institution financière appliquant les EAI ne devrait avoir qu'exceptionnellement connaissance d'un tel dispositif.

▪ **Marqueur D1.f. :**

95. Le marqueur D1.f. concerne « *tout dispositif ne permettant pas d'établir clairement l'identité des bénéficiaires effectifs sous-jacents, ce afin de faire échec à l'application des procédures de diligence raisonnable des institutions financières au titre de la NCD* » ([BOI-CF-CPF-30-40-30-20-20201125, §310](#)).

96. Il englobe notamment le recours à des structures :

- « *qui peuvent éviter d'établir clairement l'identité du titulaire d'un compte et les personnes en détenant le contrôle* » ([BOI-CF-CPF-30-40-30-20-20201125, §300](#)) ;
- « *qui reposent sur la création d'indices ou de pièces justificatives pour induire en erreur une institution financière quant à la/aux juridiction(s) de résidence véritable(s) du titulaire d'un compte afin de favoriser la déclaration de renseignements erronés ou incomplets au titre de la NCD* » ([BOI-CF-CPF-30-40-30-20-20201125, §300](#)).

b. Marqueur D2 :

97. Pour l'application du marqueur D2, l'Administration fiscale apporte les précisions suivantes :

- Les conditions a), b) et c) prévues au 2 du D de l'[article 1649 AH du CGI](#) sont cumulatives ([BOI-CF-CPF-30-40-30-20-20201125, §330](#)) ;
- Le marqueur D2 ne vise pas la personne, construction juridique ou structure :
 - qui est un investisseur institutionnel ou qui est contrôlée à 100 % par un ou plusieurs investisseurs institutionnels, ou
 - dont tous les bénéficiaires effectifs sont résidents fiscaux de la juridiction de constitution, de résidence, de direction, de contrôle ou d'établissement (le cas échéant) de la personne, construction juridique ou structure ([BOI-CF-CPF-30-40-30-20-20201125, §340](#)) ;

étant précisé qu'une construction juridique « désigne une fiducie en tant que telle ou une autre construction juridique analogue, comme un trust, un « treuhand » ou un « fideicomiso » » ([BOI-CF-CPF-30-40-30-20-20201125, §350](#)).

- Le terme « bénéficiaire effectif » doit être interprétée « conformément aux recommandations du Groupe d'action financière (GAFI) et recouvre toute personne physique qui exerce un contrôle sur une personne morale ou construction juridique. Cette expression désigne, dans le cas d'une fiducie, tout constituant, administrateur, protecteur (le cas échéant), bénéficiaire ou catégorie de bénéficiaires, ainsi que toute autre personne physique exerçant en dernier lieu un contrôle effectif sur la fiducie ; et, dans le cas d'une construction juridique autre qu'une fiducie, les personnes qui exercent des fonctions équivalentes ou similaires » ([BOI-CF-CPF-30-40-30-20-20201125, §350](#)).

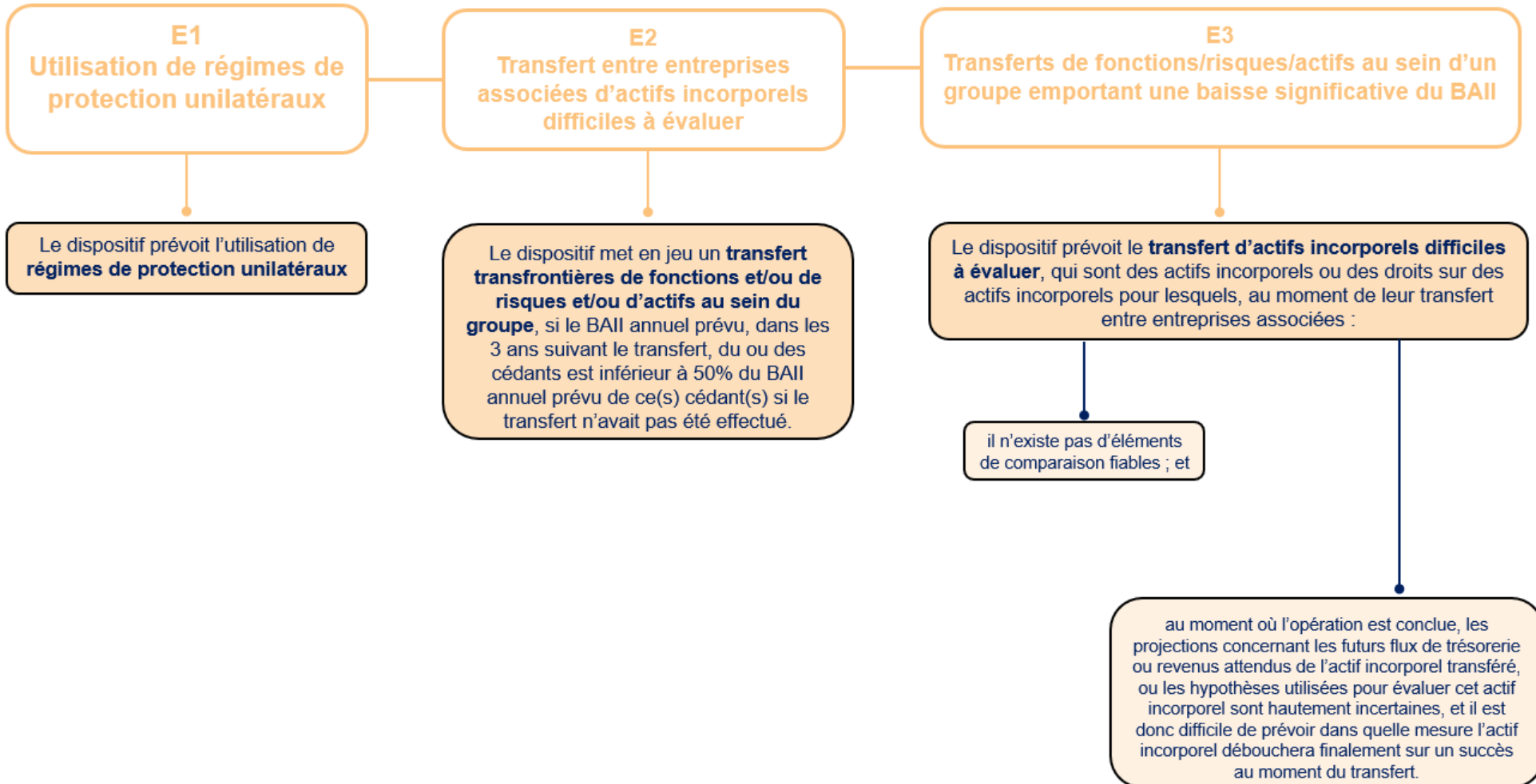
Commentaire AFTI :

(v. [Guide professionnel DAC 6 de l'AFTI](#), p. 41)

Une institution financière française appliquant les EAI, les règles LCB-FT et de sécurité financière ne devrait avoir qu'exceptionnellement connaissance d'un tel dispositif :

- Selon l'OCDE, « *This should generally not affect Financial Institution in their ordinary banking activities. For instance, a Financial Institution that, as part of its ordinary banking activities, opens an account for a non-resident entity, may hold sufficient information to determine whether it is offshore, but would, in ordinary circumstances, be unlikely have access to information that would allow the Financial Institution to determine whether the entity is passive or held through an Opaque Structure* ». (Commentaires n°56 p.35).
- Les bénéficiaires effectifs des entités non cotées européennes sont désormais inscrits sur un registre, qui est accessible gratuitement au public en France (décret n°2020-118 et 2020-119 du 12 février 2020). Or, selon les commentaires publiés le 18 novembre 2020 par le HMRC, (IEIM645020), « *The test in paragraph (c) is whether beneficial owners can reasonably be identified by relevant tax authorities, including HMRC. The identity of the beneficial owners does not have to be publicly available, although where such persons are listed on public registers of beneficial ownership, that will be sufficient for the hallmark not to be met* ».
- Les ouvertures de comptes effectuées depuis le 1^{er} septembre 2020 par les institutions financières françaises donnent lieu à la déclaration des bénéficiaires effectifs dans le fichier FICоба (ordonnances n°2020-115 du 12 février 2020, et arrêté du 24 avril 2020 modifiant les articles 164 FB et suivants de l'annexe IV au CGI). Or la FAQ mise à jour le 15 juin 2020 par l'administration belge comporte la précision suivante (p.26) : « *Le marqueur D2 ne s'applique pas lorsqu'il est satisfait aux obligations du chapitre II « informations sur les bénéficiaires effectifs » de la directive (UE) 2015/849 du 20 mai 2015 relative à la prévention de l'utilisation du systèmes financier aux fins du blanchiment de capitaux ou du financement du terrorisme, car la condition de non-transparence dans le chef de ce marqueur n'est plus pertinente* ».

➤ **Catégorie E : marqueurs spécifiques concernant les prix de transfert**



« 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 » (Annexe IV de la directive 2011/16/UE).

« 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 » (CGI, art. 1649 AH, II, E).

a. **Marqueur E1 :**

98. Pour la définition du régime de protection unilatérale, les commentaires administratifs renvoient aux principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert. Ainsi, « un régime de protection est 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 en matière de prix de transfert d'un pays. Un régime de protection remplace ces règles générales par des obligations plus simples » ([BOI-CF-CPF-30-40-30-20-20201125](#), §370).

99. Un tel régime de protection peut, par exemple, « autoriser les contribuables à fixer leurs prix de transfert d'une certaine façon, notamment en appliquant une méthode simplifiée prescrite par l'administration fiscale. Un régime de protection peut aussi exempter une catégorie de contribuables ou de transactions de l'application de tout ou partie des règles générales en matière de prix de transfert » ([BOI-CF-CPF-30-40-30-20-20201125](#), §380).

100. L'Administration précise que les régimes de protection ne couvrent pas :

- « Les mesures de simplification administrative qui ne concernent pas directement la détermination des prix de pleine concurrence, telles que les obligations simplifiées, les exemptions en matière de documentation (en l'absence de fixation des prix) ou la procédure par laquelle une administration fiscale et un contribuable s'entendent par avance sur la fixation

- des prix de transfert pour les transactions avec des entreprises associées (« accords préalables en matière de prix de transfert ») » ([BOI-CF-CPF-30-40-30-20-20201125, §390](#)) ;
- « Les dispositions fiscales destinées à empêcher l'endettement excessif d'une filiale étrangère (règles relatives à la « sous-capitalisation ») » ([BOI-CF-CPF-30-40-30-20-20201125, §390](#)).

101. Il est également précisé que l'existence d'un régime de protection pour une catégorie donnée de contribuables ou de transactions peut avoir des conséquences négatives, résultant notamment des circonstances suivantes :

- « L'application d'un régime de protection dans un pays donné peut conduire à la déclaration de revenus imposables qui ne sont pas conformes au principe de pleine concurrence » ([BOI-CF-CPF-30-40-30-20-20201125, §400](#)) ;
- « S'il est adopté de façon unilatérale, un régime de protection peut accroître le risque de double imposition ou de double exonération » ([BOI-CF-CPF-30-40-30-20-20201125, §400](#)) ;
- « Un régime de protection peut ouvrir la voie à une planification fiscale agressive » ([BOI-CF-CPF-30-40-30-20-20201125, §400](#)).

Exemple susceptible de relever de l'obligation déclarative DAC 6
BOI-CF-CPF-30-40-30-20-20201125, §410

Une société F établie en France bénéficie d'un prêt accordé par une entreprise associée A établie dans l'État E. En contrepartie, la société F verse des intérêts à la société A.

Pour calculer son bénéfice imposable dans l'État E, la société A se prévaut d'une circulaire publiée par l'administration fiscale de ce même État à destination des sociétés de financement de groupe. Cette circulaire précise que les sociétés qui exercent une activité d'intermédiaire en matière de financement à l'intérieur d'un groupe peuvent automatiquement être regardées comme recevant une rémunération de pleine concurrence dès lors que leur bénéfice équivaut à 2 % des actifs financés, et ce sans qu'il soit nécessaire, s'agissant des prêts que lesdites sociétés consentent ou qu'elles reçoivent, d'examiner les conditions dont auraient convenu des parties indépendantes dans des circonstances comparables.

Conclusion : Ce dispositif revêt les caractéristiques du marqueur E1.

b. Marqueur E2 :

102. Pour l'application du marqueur E2, la notion d'« incorporels difficiles à évaluer » désigne, selon l'Administration fiscale, « des actifs incorporels ou des droits sur des actifs incorporels pour lesquels, au moment du transfert entre des entreprises associées :

- il n'existe pas de comparables fiables
- et au moment de la conclusion de la transaction, les prévisions des flux de trésorerie ou de revenus futurs susceptibles d'être tirés de l'actif incorporel transféré ou les hypothèses utilisées pour évaluer l'actif incorporel sont très incertaines et rendent difficile la prévision du niveau de réussite finale de l'actif incorporel au moment du transfert » ([BOI-CF-CPF-30-40-30-20-20201125, §430](#)).

À cet égard, l'Administration invite à se reporter aux [Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2017](#), Chapitre VI. D.4. paragraphe 6,189 pour plus de précisions.

Exemple susceptible de relever de l'obligation déclarative DAC 6
BOI-CF-CPF-30-40-30-20-20201125, §440

La société française F cède à la société M établie dans l'État A les brevets et autres actifs incorporels liés au développement d'une formule pharmaceutique se trouvant à un stade peu avancé de mise au point. Les sociétés F et M sont des entreprises associées qui appartiennent au même groupe de sociétés.

Bien qu'à terme, la société F regarde les actifs transférés comme dotés d'un très fort potentiel commercial après leur mise sur le marché, les estimations des futurs flux de trésorerie que la société M pourrait tirer de l'exploitation de ces actifs sont très incertaines.

La société F facture la cession sur la base des coûts de recherche engagés, majorés d'une marge, faute de disposer de comparables fiables et tenant compte du fait qu'à ce stade de développement partiel de la formule pharmaceutique, il n'est pas prévu de l'exploiter commercialement avant plusieurs années.

Conclusion : Ce dispositif revêt les caractéristiques du marqueur E2.

c. Marqueur E3 :

103. Le marqueur E3 concerne les dispositifs relatifs à un transfert transfrontière de fonctions, et/ou de risques et/ ou d'actifs au sein d'un même groupe ayant pour conséquence, dans les trois ans qui suivent l'opération, une diminution d'au moins 50% du bénéfice annuel avant intérêts et impôt réalisé par le ou les cédants par rapport à celui qu'ils auraient constaté si l'opération n'avait pas eu lieu.

« L'appréciation de la baisse du résultat s'effectue compte tenu des éléments d'informations disponibles au moment du transfert, et la baisse doit être inhérente aux fonctions et/ou risques et/ou actifs transférés » ([BOI-CF-CPF-30-40-30-20-20201125, §460](#)).

L'Administration indique en outre que le marqueur E3 ne vise pas les opérations de fusions et assimilées au sens de la Directive « fusion »¹⁷.

104. Par ailleurs, pour l'application de ce marqueur, *« le bénéfice avant intérêts et impôt annuel (ou EBIT – earnings before interest and taxes) s'entend (...) du résultat d'exploitation tel que défini par le plan comptable général »* ([BOI-CF-CPF-30-40-30-20-20201125, §470](#)).

Exemple susceptible de relever de l'obligation déclarative DAC 6
BOI-CF-CPF-30-40-30-20-20201125, §480

La société française F est une filiale détenue à 100 % par la société G établie dans l'État membre X.

Depuis sa création il y plusieurs dizaines d'années, la société F exerce sur le territoire français une activité de distributeur exclusif des produits fabriqués par la

¹⁷ [Directive 2009/133/CE](#) du Conseil du 19 octobre 2009 concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, scissions partielles, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents, ainsi qu'au transfert du siège statutaire d'une SE ou d'une SCE d'un État membre ou à un autre.

société G, qui détient la marque : la société F achète des produits à la société G, les importe, puis les revend en son nom propre à un vaste réseau de concessionnaires qu'elle a elle-même constitué et développé. Pour cette activité, la rémunération de la société F est déterminée en appliquant la méthode du prix de revente moins 20 % (marge brute).

Une réorganisation de groupe transforme la société F en agent commercial (elle cesse son activité d'achat-revente et se limite à la promotion des produits et à l'étude de marché). C'est désormais la société G qui approvisionne directement les concessionnaires, est propriétaire des stocks et gère les créances-clients. Dans ce nouveau schéma organisationnel, la société F est rémunérée par une commission calculée de manière à lui permettre d'atteindre une marge de 2 % sur ses coûts propres.

Le transfert de fonctions, de risques et d'actifs a pour effet de réduire le chiffre d'affaires de la société F de 100 M€ à 6 M€ par an, et son bénéfice d'exploitation de 2 M€ à 0,7 M€ par an.

Le bénéfice annuel avant intérêts ou impôts du cédant se trouve ainsi minoré de plus de 50 % par rapport à ce qu'il serait en l'absence de transfert.

Conclusion : Ce dispositif revêt les caractéristiques du marqueur E.3.

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 » ([Directive 2011/16/UE, art 25 bis](#)).

« Les manquements à une obligation de déclaration ou de notification prévue aux articles 1649 AD, 1649 AE et 1649 AG 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 prévue au dernier alinéa du II de l'article 1649 AG.
Le montant de l'amende appliquée à un même intermédiaire ou à un même contribuable concerné ne peut excéder 100 000 € par année civile » ([CGI, art. 1729 C ter](#)).

105. La directive ne prévoyant pas de discrimination temporelle, l'administration fiscale a indiqué qu'à ce stade, il n'existe, pour les besoins de la déclaration, aucune distinction entre les flux d'opérations intercalaires (concernant la période allant du 25 juin 2018 au 30 juin 2019) et les flux d'opérations ultérieurs. Introduire une telle distinction risquerait d'être analysé comme une sous-transposition de la directive.

106. En l'état, l'absence de déclaration du « **stock de dispositifs déclarables** » peut donc faire l'objet de sanctions, même si une évolution reste à l'étude au sein de l'Administration, notamment en considération de dispositions similaires susceptibles d'être adoptées par d'autres États membres, comme l'Allemagne par exemple.

107. L'amende prévue à l'article 1729 C ter du CGI ne s'applique pas aux manquements à l'obligation de mise à jour annuelle incombant au contribuable concerné et portant sur l'utilisation qu'il a faite du dispositif au titre de l'année précédente (dernier alinéa du II de l'[article 1649 AG du CGI](#)) ([BOI-CF-CPF-30-40-20-20201125, §370](#)).



ANNEXES

ANNEXE 1 – SOURCE FRANCE

- ANNEXE 1.1 :** FR – ORDONNANCE N°2019-1068 DU 21 OCTOBRE 2019 RELATIVE A L'ECHANGE AUTOMATIQUE D'INFORMATIONS DANS LE DOMAINE FISCAL EN RAPPORT AVEC LES DISPOSITIFS TRANSFRONTIERES DEVANT FAIRE L'OBJET D'UNE DECLARATION MODIFIEE PAR L'ARTICLE 53 DE LA LOI N°2020-935 DU 30 JUILLET 2020 DE FINANCES RECTIFICATIVE POUR 2020 (3).
- ANNEXE 1.2 :** FR – DECRET N° 2020-270 DU 17 MARS 2020 FIXANT LES INFORMATIONS CONTENUES DANS LA DECLARATION D'UN DISPOSITIF TRANSFRONTIERE MENTIONNEE A L'ARTICLE 1649 AD DU CODE GENERAL DES IMPOTS
- ANNEXE 1.3 :** FR – DECRET N°2020-1769 DU 30 DECEMBRE 2020 FIXANT LES ECHEANCES DECLARATIVES TRIMESTRIELLES DE MISE A JOUR DES INFORMATIONS CONTENUES DANS LA DECLARATION DES DISPOSITIFS TRANSFRONTIERES MENTIONNES AUX ARTICLES 1649 AD A 1849 AH DU CODE GENERAL DES IMPOTS
- ANNEXE 1.4 :** FR – BOI-CF-CPF-30-40 : CF – OBLIGATIONS DES CONTRIBUABLES TENDANT A LA PREVENTION DE LA FRAUDE – DECLARATION DE DISPOSITIFS TRANSFRONTIERES
- ANNEXE 1.5** FR – CAHIER DES CHARGES DAC 6 – TRANSFERT D'INFORMATIONS RELATIVES AUX DISPOSITIFS TRANSFRONTIERES « DAC 6 » - ART. 1649 AD A 1649 AH DU CGI

ANNEXE 2 – SOURCE UNION EUROPEENNE

- ANNEXE 2.1 :** UE - CONSIDERANTS DE LA DIRECTIVE (UE) 2018/822 DU CONSEIL DU 25 MAI 2018 MODIFIANT LA DIRECTIVE 2011/16/UE EN CE QUI CONCERNE L'ECHANGE AUTOMATIQUE ET OBLIGATOIRE D'INFORMATIONS DANS LE DOMAINE FISCAL EN RAPPORT AVEC LES DISPOSITIFS TRANSFRONTIERES DEVANT FAIRE L'OBJET D'UNE DECLARATION
- ANNEXE 2.2 :** UE - DIRECTIVE (UE) 2018/822 DU CONSEIL DU 25 MAI 2018 MODIFIANT LA DIRECTIVE 2011/16/UE EN CE QUI CONCERNE L'ECHANGE AUTOMATIQUE ET OBLIGATOIRE D'INFORMATIONS DANS LE DOMAINE FISCAL EN RAPPORT AVEC LES DISPOSITIFS TRANSFRONTIERES DEVANT FAIRE L'OBJET D'UNE DECLARATION
- ANNEXE 2.3 :** UE - DIRECTIVE (UE) 2020/876 DU CONSEIL DU 24 JUIN 2020 MODIFIANT LA DIRECTIVE 2011/16/UE AFIN DE REpondre AU BESOIN URGENT DE REPORTER CERTAINS DELAIS POUR LA DECLARATION ET L'ECHANGE

**D'INFORMATIONS DANS LE DOMAINE DE LA FISCALITE EN RAISON DE LA
PANDEMIE DE COVID-19**

**ANNEXE 2.4 : UE - ANNEXE IV DE LA DIRECTIVE 2011/16/UE EN CE QUI CONCERNE
L'ECHANGE AUTOMATIQUE ET OBLIGATOIRE D'INFORMATIONS DANS LE
DOMAINE FISCAL EN RAPPORT AVEC LES DISPOSITIFS TRANSFRONTIERES
DEVANT FAIRE L'OBJET D'UNE DECLARATION**

ANNEXE 3 – SOURCE OCDE

**ANNEXE 3.1 : OCDE - REGLES DE COMMUNICATION OBLIGATOIRE D'INFORMATIONS,
ACTION 12 – RAPPORT FINAL 2015**



- **Annexe 1 – Sources France**

- ***Annexe 1.1 : Ordonnance n°2019-1068 du 21 octobre 2019 relative à l'échange automatique d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration modifiée par l'article 53 de la loi n°2020-935 du 30 juillet 2020 de Finances rectificative pour 2020 (3).***

Le Président de la République,
Sur le rapport du Premier ministre et du ministre de l'action et des comptes publics,

Vu la Constitution, notamment son article 38 ;
Vu la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE ;
Vu la 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 ;
Vu le code général des impôts ;
Vu le code de justice administrative, notamment son article R. 123-20 ;
Vu la loi no 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude, notamment son article 22 ;
Vu l'avis du Conseil supérieur de la mutualité du 1er août 2019 ;
Vu l'avis du Comité consultatif de la législation et de la réglementation financières du 19 septembre 2019;
Le Conseil d'Etat (section des finances) entendu ;
Le conseil des ministres entendu,

Ordonne :

Article 1^{er}

I. – Le OI du chapitre premier du titre premier de la troisième partie du livre premier du code général des impôts est ainsi modifié :

1° Dans son intitulé, les mots : «et aux trusts » sont remplacés les mots : «, aux trusts et aux dispositifs transfrontières » ;

2° Il est ajouté cinq articles 1649 AD à 1649 AH ainsi rédigés :

« Art. 1649 AD. – I. – Une déclaration d'un dispositif transfrontière est souscrite auprès de l'administration fiscale, sous forme dématérialisée, par l'intermédiaire ayant participé à la mise en œuvre de ce dispositif ou par le contribuable concerné.

« II. – Pour l'application des dispositions du I, 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.

« III. – Pour l'application des dispositions du I, 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.

« Un dispositif transfrontière comportant un marqueur relevant de la catégorie A, mentionnée au A du II du même article 1649 AH, de la catégorie B mentionnée au B du même II ou au i du b et aux c et d du 1o de la catégorie C mentionnée au C du même II, ne fait l'objet d'une déclaration que s'il satisfait au critère de l'avantage principal défini au I du même article 1649 AH.

« Un dispositif transfrontière peut être constitué par une série de dispositifs. Il peut comporter plusieurs étapes ou parties.

« IV. – Les informations contenues dans la déclaration mentionnée au I du présent article sont précisées par décret.

« Art. 1649 AE. – 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 ;

« 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 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 ;

« 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 :

(LFR-3 2020) « – 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 ;

« – (supprimé par LFR-3 2020) ».

(LFR-3 2020) « 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 de son client, 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.

« 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.

« 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.

« Art. 1649 AF. – 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 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.

« 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.

« 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.

« 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.

« Art. 1649 AG. – I. – 1° L'intermédiaire souscrit la déclaration prévue à l'article 1649 AD 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) 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° (abrogé par *LFR-3 2020*) ;

« 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.

« 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.

« 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.

« Art. 1649 AH. – Pour l'application du III de l'article 1649 AD, le critère de l'avantage principal et les marqueurs des dispositifs transfrontières faisant l'objet d'une obligation déclarative sont ainsi définis :

« I. – Les marqueurs généraux relevant de la catégorie A mentionnée au A du II du présent article et les marqueurs spécifiques relevant de la catégorie B mentionnée au B du II précité ainsi que du i du b et aux c et d du 1o de la catégorie C mentionnée au C du II précité, ne peuvent être pris en compte que lorsqu'ils remplissent 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.

« Dans le cas d'un marqueur relevant du 1° de la catégorie C précitée, la présence des conditions prévues au i du b ou aux c et d du 1o de cette catégorie, ne constitue pas à elle seule une raison de conclure qu'un dispositif remplit le critère de l'avantage principal.

« 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.

« 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.

« 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.

« 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) no 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.

« 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.»

II. – Le 2 du B de la section I du chapitre II du livre II du même code est complété par un article 1729 C ter ainsi rédigé :

« Art. 1729 C ter. – Les manquements à une obligation de déclaration ou de notification prévue aux articles 1649 AD, 1649 AE et 1649 AG 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 prévue au dernier alinéa du II de l'article 1649 AG.

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

Article 2

I. – Les dispositions de l'article 1er entrent en vigueur le 1er juillet 2020.

(LFR-3 pour 2020) II. – Par dérogation aux dispositions du I :

1° Les dispositifs transfrontières dont la première étape a été mise en œuvre entre le 25 juin 2018 et le 30 juin 2020 sont déclarés au plus tard le 28 février 2021 par les intermédiaires et les contribuables mentionnés à l'article 1649 AE du code général des impôts ;

2° Lorsqu'un dispositif transfrontière est mis à disposition aux fins de sa mise en œuvre, ou est prêt à être mis en œuvre, ou lorsque la première étape de sa mise en œuvre a été accomplie entre le 1er juillet 2020

et le 31 décembre 2020, ou lorsque les intermédiaires au sens du second alinéa du 1° du I du même article 1649 AE fournissent, directement ou par l'intermédiaire d'autres personnes, une aide, une assistance ou des conseils entre le 1er juillet 2020 et le 31 décembre 2020, le délai de trente jours pour déclarer les informations prévues aux 1° et 2° du I de l'article 1649 AG du même code court à compter du 1er janvier 2021 ;

3° Dans le cas 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, la première mise à jour mentionnée au 4° du I du même article 1649 AG est communiquée par les intermédiaires au plus tard le 30 avril 2021.

Article 3

Le Premier ministre et le ministre de l'action et des comptes publics sont responsables, chacun en ce qui le concerne, de l'application de la présente ordonnance, qui sera publiée au Journal officiel de la République française.



➤ **Annexe 1.2 : Décret n° 2020-270 du 17 mars 2020 fixant les informations contenues dans la déclaration d'un dispositif transfrontière mentionnée à l'article 1649 AD du code général des impôts**

Publics concernés : toute personne ayant la qualité d'intermédiaire ou de contribuable, ayant participé à la mise en œuvre d'un dispositif transfrontière, tels que définis à l'article 1649 AE du code général des impôts (CGI).

Objet : obligation pour les personnes ayant la qualité d'intermédiaire ou de contribuable, ayant participé à la mise en œuvre d'un dispositif transfrontière mentionné aux articles 1649 AD à 1649 AH du CGI, de souscrire la déclaration de ce dispositif transfrontière conformément à ces mêmes articles.

Entrée en vigueur : le décret s'applique à compter du 1er juillet 2020, y compris s'agissant des informations relatives à des dispositifs transfrontières dont la première étape a été mise en œuvre entre le 25 juin 2018 et le 1er juillet 2020.

Notice : le décret fixe les informations qui doivent être déclarées conformément à l'article 1649 AD du CGI. Références : le décret est pris pour l'application des articles 1649 AD à 1649 AH du CGI. L'article 344 G octies A de l'annexe III au CGI, créé par le présent décret, peut être consulté sur le site Légifrance (<https://www.legifrance.gouv.fr>).

Le Premier ministre,

Sur le rapport du ministre de l'action et des comptes publics,

Vu la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE ;

Vu la 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 ;

Vu le code général des impôts, notamment ses articles 1649 AD à 1649 AH et l'annexe III à ce code ;

Vu 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 ;

Vu l'avis du Conseil supérieur de la mutualité du 17 janvier 2020 ;

Vu l'avis du comité consultatif de la législation et de la réglementation financières du 19 décembre 2019,

Décète :

Article 1

L'intitulé du 01 ter du chapitre premier du titre premier de la troisième partie du livre premier de l'annexe III au code général des impôts est remplacé par l'intitulé suivant : « Obligation déclarative relative aux dispositifs transfrontières » et comprend un article 344 G octies A ainsi rédigé :

« Art. 344 G octies A.- La déclaration mentionnée à l'article 1649 AD du code général des impôts contient les indications suivantes :

« a) L'identification des intermédiaires et des contribuables concernés : nom, date et lieu de naissance ou raison sociale, ainsi que résidence fiscale, numéro d'identification fiscale et, le cas échéant, identification des personnes qui sont des entreprises associées au contribuable concerné ;

« b) Les informations détaillées sur les marqueurs mentionnés à l'article 1649 AH du code général des impôts selon lesquels le dispositif transfrontière doit faire l'objet d'une déclaration ;

« c) Un résumé du contenu du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, y compris, le cas échéant, une référence à la dénomination par laquelle il est communément connu, et une description des activités commerciales ou dispositifs pertinents, présentée de manière abstraite, sans que cette description puisse donner lieu à la divulgation d'un secret commercial, industriel ou professionnel, d'un procédé commercial ou d'informations dont la divulgation serait contraire à l'ordre public ;

« d) La date à laquelle la première étape de la mise en œuvre au sens du III de l'article 1649 AG du code général des impôts du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration a été accomplie ou sera accomplie ;

« e) Les informations détaillées sur les dispositions nationales sur lesquelles se fonde le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ;

« f) La valeur du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ;

« g) L'identification de l'Etat membre dont relève le ou les contribuables concernés ainsi que de tout autre Etat membre susceptible d'être concerné par le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ;

« h) L'identification, dans les Etats membres, de toute autre personne susceptible d'être concernée par le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration en indiquant à quels Etats membres cette personne est liée.

« Cette déclaration est complétée par les déclarants énumérés à l'article 1649 AE du code général des impôts sur la base des informations dont ils ont connaissance, qu'ils possèdent ou qu'ils contrôlent concernant les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration. »

Article 2

Les dispositions de l'article 1er entrent en vigueur le 1er juillet 2020.

Article 3

Le ministre de l'action et des comptes publics est chargé de l'exécution du présent décret, qui sera publié au Journal officiel de la République française.

Fait le 17 mars 2020.



- ***Annexe 1.3 : Décret n°2020-1769 du 30 décembre 2020 fixant les échéances déclaratives trimestrielles de mise à jour des informations contenues dans la déclaration des dispositions transfrontières prévus aux articles 1649 AD à 1649 AH du code général des impôts***

Publics concernés : toute personne ayant la qualité d'intermédiaire ayant participé à la mise en œuvre d'un dispositif transfrontière, tels que défini aux articles 1649 AD à 1649 AH du code général des impôts.

Objet : obligation pour les personnes ayant la qualité d'intermédiaire, ayant participé à la mise en œuvre d'un dispositif transfrontière conçu, commercialisé, prêt à être mis en œuvre ou mis à disposition aux fins de mise en œuvre sans avoir besoin d'être adapté de façon importante, de souscrire trimestriellement la mise à jour des informations contenues dans la déclaration de ce dispositif.

Entrée en vigueur : le décret s'applique à compter du 1er janvier 2021, y compris s'agissant des informations relatives à des dispositifs transfrontières dont la première étape a été mise en œuvre entre le 25 juin 2018 et le 30 juin 2020.

Notice : le 4° du I de l'article 1649 AG du code général des impôts impose à l'intermédiaire de communiquer tous les trois mois à l'administration fiscale la mise à jour des informations contenues dans la déclaration mentionnée à l'article 1649 AD du même code et définies à l'article 344 G octies A de l'annexe III à ce code, relatives aux 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. Le présent décret fixe ces échéances déclaratives trimestrielles.

Références : l'article 344 G octies B de l'annexe III au code général des impôts, créé par le décret, peut être consulté sur le site Légifrance (<https://www.legifrance.gouv.fr>).

Le Premier ministre,

Sur le rapport du ministre de l'économie, des finances et de la relance,
Vu l'article 1649 AG du code général des impôts et l'article 344 G octies A de l'annexe III à ce code ;
Vu l'avis n° 2020-78 du Comité consultatif de la législation et de la réglementation financières du 17 décembre 2020,

Décète :

Article 1

Le 01 ter du chapitre premier du titre premier de la troisième partie du livre premier de l'annexe III au code général des impôts est complété par un article 344 G octies B ainsi rédigé :

« Art. 344 G octies B. - Les mises à jour prévues au 4° du I de l'article 1649 AG du code général des impôts des informations mentionnées à l'article 344 G octies A sont communiquées par voie dématérialisée au plus tard les 31 mars, 30 juin, 30 septembre et 31 décembre de chaque année. »

Article 2

Le présent décret entre en vigueur le 1er janvier 2021.

Article 3

Le ministre de l'économie, des finances et de la relance et le ministre délégué auprès du ministre de l'économie, des finances et de la relance, chargé des comptes publics, sont chargés, chacun en ce qui le concerne, de l'exécution du présent décret, qui sera publié au Journal officiel de la République française.

Fait le 30 décembre 2020.



➤ **Annexe 1.4 : BOI-CF-CPF-30-40 : CF - Obligations des contribuables tendant à la prévention de la fraude - Déclaration de dispositifs transfrontières**

Le document est consultable via les liens suivants :

[BOI-CF-CPF-30-40](#) : CF - Obligations des contribuables tendant à la prévention de la fraude - Déclaration de dispositifs transfrontières

[BOI-CF-CPF-30-40-10](#) : CF - Obligations des contribuables tendant à la prévention de la fraude - Déclaration de dispositifs transfrontières - Champ d'application

[BOI-CF-CPF-30-40-10-10](#) : CF - Obligations des contribuables tendant à la prévention de la fraude - Déclaration de dispositifs transfrontières - Champ d'application - Dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration

[BOI-CF-CPF-30-40-10-20](#) : CF - Obligations des contribuables tendant à la prévention de la fraude - Déclaration de dispositifs transfrontières - Champ d'application - Personnes tenues d'effectuer la déclaration

[BOI-CF-CPF-30-40-20](#) : CF - Obligations tendant à la prévention de la fraude - Déclaration de dispositifs transfrontières - Modalités d'application

[BOI-CF-CPF-30-40-30](#) : CF - Obligations tendant à la prévention de la fraude - Déclaration de dispositifs transfrontières – Précisions sur les marqueurs généraux et spécifiques

[BOI-CF-CPF-30-40-30-10](#) : CF - Obligations tendant à la prévention de la fraude - Déclaration de dispositifs transfrontières – Précisions sur les marqueurs généraux et spécifiques – Marqueurs généraux et spécifiques liés au critère de l'avantage principal

[BOI-CF-CPF-30-40-30-20](#) : CF - Obligations tendant à la prévention de la fraude - Déclaration de dispositifs transfrontières – Précisions sur les marqueurs généraux et spécifiques – Marqueurs spécifiques liés aux opérations transfrontières, concernant l'échange automatique d'informations et les bénéficiaires effectifs ainsi que les prix de transfert



- *Annexe 1.5 : FR – Cahier des charges DAC 6 – Transfert d’informations relatives aux dispositifs transfrontières « DAC 6 » - Art. 1649 AD à 1649 AH du CGI*

Le document est consultable via le lien suivant :

[Cahier des charges DAC6](#)
[TRANSFERT D’INFORMATIONS RELATIVES AUX](#)
[DISPOSITIFS TRANSFRONTIERES « DAC6 » –](#)
[Art. 1649 AD à 1649 AH du CGI](#)

- **Annexe 2 – Source Union européenne**

- ***Annexe 2.1 : Considérants de la 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***

- (1) Afin d'adapter les nouvelles initiatives dans le domaine de la transparence fiscale au niveau de l'Union, la directive 2011/16/UE du Conseil¹⁸ a fait l'objet d'une série de modifications au cours des dernières années. Dans ce contexte, la directive 2014/107/UE du Conseil¹⁹ a introduit la norme commune de déclaration (NCD) élaborée par l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) pour les informations relatives aux comptes financiers au sein de l'Union. La NCD prévoit l'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers détenus par des non-résidents fiscaux et établit un cadre pour cet échange à l'échelle mondiale. La directive 2011/16/UE a été modifiée par la directive (UE) 2015/2376 du Conseil²⁰, qui prévoit l'échange automatique d'informations sur les décisions fiscales anticipées en matière transfrontière et par la directive (UE) 2016/881 du Conseil²¹, qui prévoit l'échange automatique et obligatoire d'informations concernant les déclarations pays par pays des entreprises multinationales entre autorités fiscales. En raison de l'utilité que peuvent avoir pour les autorités fiscales les informations relatives à lutte contre le blanchiment de capitaux, la directive (UE) 2016/2258 du Conseil²² prévoit l'obligation pour les États membres d'accorder aux autorités fiscales l'accès à des procédures de vigilance à l'égard de la clientèle appliquées par les institutions financières en vertu de la directive (UE) 2015/849 du Parlement européen et du Conseil²³. Bien que la directive 2011/16/UE ait été modifiée à plusieurs reprises afin de renforcer les moyens que les autorités fiscales peuvent utiliser pour réagir à la planification fiscale agressive, il est encore nécessaire d'améliorer certains aspects liés à la transparence du cadre fiscal actuel.
- (2) Les États membres éprouvent de plus en plus de difficultés à protéger leur base d'imposition nationale de l'érosion car les structures de planification fiscale sont devenues particulièrement sophistiquées et tirent souvent parti de la mobilité accrue tant des capitaux que des personnes au sein du marché intérieur. De telles structures sont généralement constituées de dispositifs qui sont mis en place dans différentes juridictions et permettent de transférer les bénéfices imposables vers des régimes fiscaux plus favorables ou qui ont pour effet de réduire l'ardoise fiscale totale du contribuable. En conséquence, les États membres voient souvent leurs recettes fiscales diminuer de façon considérable, ce qui les

¹⁸ Directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE (JO L 64 du 11.3.2011, p. 1).

¹⁹ Directive 2014/107/UE du Conseil du 9 décembre 2014 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal (JO L 359 du 16.12.2014, p. 1).

²⁰ Directive (UE) 2015/2376 du Conseil du 8 décembre 2015 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal (JO L 332 du 18.12.2015, p. 1).

²¹ Directive (UE) 2016/881 du Conseil du 25 mai 2016 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal (JO L 146 du 3.6.2016, p. 8).

²² Directive (UE) 2016/2258 du Conseil du 6 décembre 2016 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'accès des autorités fiscales aux informations relatives à la lutte contre le blanchiment de capitaux (JO L 342 du 16.12.2016, p. 1).

²³ 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) no 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 (JO L 141 du 5.6.2015, p. 73).

empêche d'appliquer des politiques fiscales propices à la croissance. 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). Dans ce contexte, le Parlement européen a plaidé en faveur de mesures plus strictes contre les intermédiaires qui participent à des dispositifs pouvant conduire à l'évasion et la fraude fiscales. Il importe également de noter que, dans la déclaration du G7 de Bari du 13 mai 2017 sur la lutte contre les infractions fiscales et les flux financiers illicites, il a été demandé à l'OCDE d'entamer une réflexion sur les moyens envisageables pour contrer les dispositifs conçus pour contourner les obligations de déclaration au titre de la NCD ou visant à fournir aux bénéficiaires effectifs la protection de structures opaques, et à examiner également un modèle de règles de communication obligatoire s'inspirant de l'approche retenue en matière de dispositifs d'évasion fiscale dans le rapport sur l'action 12 du projet 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. Afin de mettre en place une politique plus globale, il serait également nécessaire que, dans un deuxième temps, après la déclaration des informations, les autorités fiscales les partagent avec leurs homologues dans les autres États membres. De telles dispositions devraient également renforcer l'efficacité de la NCD. En outre, il serait essentiel d'accorder à la Commission l'accès à un volume suffisant d'informations afin de pouvoir assurer le suivi du bon fonctionnement de la présente directive. L'accès accordé à la Commission à ces informations ne libère pas l'État membre de son obligation de notifier toute aide d'État à cette dernière.

- (7) Il est reconnu que la déclaration d'informations sur des dispositifs transfrontières de planification fiscale à caractère potentiellement agressif aurait toute la force dissuasive prévue si ces informations parvenaient suffisamment tôt aux autorités fiscales, c'est-à-dire avant que ces dispositifs ne soient effectivement mis en œuvre. Afin de faciliter la tâche des administrations des États membres, l'échange automatique d'informations sur ces dispositifs pourrait avoir lieu tous les trimestres.
- (8) Afin de garantir le bon fonctionnement du marché intérieur et de prévenir les lacunes dans le cadre réglementaire proposé, l'obligation de déclaration devrait incomber à tous les acteurs qui participent généralement à la conception, la commercialisation, l'organisation ou la gestion de la mise en œuvre d'une opération transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ou d'une série de telles opérations, ainsi qu'à ceux qui apportent assistance ou conseil. Il convient de noter que, dans certains cas, l'obligation de déclaration ne serait pas applicable à un intermédiaire en raison du secret professionnel applicable en vertu du droit ou lorsqu'il n'existe pas d'intermédiaire, par exemple parce que le contribuable conçoit et met en œuvre un schéma en interne. Il serait donc essentiel que, dans ces circonstances, les autorités fiscales ne soient pas privées de la possibilité de recevoir des informations sur les dispositifs fiscaux potentiellement liés à la planification fiscale agressive. Il serait donc nécessaire que l'obligation de déclaration incombe alors au contribuable qui bénéficie du dispositif dans ces cas particuliers.
- (9) Les dispositifs de planification fiscale à caractère agressif ont évolué au fil des ans pour devenir toujours plus complexes et font en permanence l'objet de modifications et d'ajustements pour répondre aux contre-mesures défensives prises par les autorités fiscales. Compte tenu de ce qui précède, il serait plus efficace de chercher à cerner les dispositifs de planification fiscale à caractère potentiellement agressif en constituant une liste des caractéristiques et éléments des opérations présentant des signes manifestes d'évasion fiscale ou de pratiques fiscales abusives plutôt que de définir la notion de planification fiscale agressive. Ces indications sont appelées des « marqueurs ».
- (10) Étant donné que le principal objectif de la présente directive concernant la déclaration d'informations sur des dispositifs transfrontières de planification fiscale à caractère potentiellement agressif devrait être d'assurer le bon fonctionnement du marché intérieur, il est indispensable de ne pas réglementer au niveau de l'Union au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre les objectifs envisagés. C'est pourquoi il serait nécessaire de limiter les éventuelles règles communes sur la déclaration d'informations aux situations transfrontières, à savoir celles existant dans plusieurs États membres, ou dans un État membre et un pays tiers. Dans ces circonstances, en raison de l'incidence potentielle sur le fonctionnement du marché unique, il est possible de justifier la nécessité d'adopter un ensemble commun de règles au lieu de laisser aux États membres le soin de résoudre cette question au niveau national. Un État membre pourrait adopter des mesures nationales supplémentaires de même nature en matière de déclaration, mais toute information collectée en plus de ce qui doit faire l'objet d'une déclaration conformément à la présente directive ne devrait pas être communiquée automatiquement aux autorités compétentes des autres États membres. Ces informations pourraient être échangées sur demande ou spontanément, conformément aux règles applicables.
- (11) Étant donné que les dispositifs devant faire l'objet d'une déclaration d'informations devraient avoir une dimension transfrontière, il serait important de partager les informations avec les autorités fiscales d'autres États membres afin de garantir l'efficacité maximale de la présente directive en matière de lutte contre les pratiques de planification fiscale agressive. Le mécanisme d'échange d'informations dans le cadre des décisions fiscales anticipées en matière transfrontière et des accords préalables en

matière de prix devrait également être utilisé pour mettre en place l'échange automatique et obligatoire des informations devant faire l'objet de la déclaration concernant les dispositifs transfrontières de planification fiscale à caractère potentiellement agressif entre les autorités fiscales au sein de l'Union.

- (12) Afin de faciliter l'échange automatique d'informations et d'améliorer l'utilisation efficace des ressources, les échanges devraient être effectués par l'intermédiaire du réseau commun de communication (CCN) développé par l'Union. Dans ce contexte, les informations seraient enregistrées dans un répertoire central sécurisé relatif à la coopération administrative dans le domaine fiscal. Les États membres devraient mettre en œuvre une série de modalités pratiques, y compris des mesures pour normaliser la communication de l'ensemble des informations requises au moyen d'un formulaire type. Cela devrait également supposer de préciser les exigences linguistiques pour l'échange d'informations envisagé et de mettre à niveau le CCN en conséquence.
- (13) Afin de minimiser les coûts et la charge administrative pour les administrations fiscales comme pour les intermédiaires et afin de garantir l'efficacité de la présente directive en matière de lutte contre les pratiques de planification fiscale agressive, la portée de l'échange automatique d'informations concernant les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration au sein de l'Union devrait être cohérente avec les évolutions au niveau international. Un marqueur spécifique devrait être introduit pour contrer les dispositifs conçus pour contourner les obligations de déclaration impliquant un échange automatique d'informations. Aux fins de ce marqueur, les accords relatifs à l'échange automatique d'informations relatives aux comptes financiers au titre de la NCD devraient être traités de la même façon que les obligations en matière de déclaration prévues à l'article 8, paragraphe 3 bis, de la directive (UE) 2014/107 et à l'annexe I de ladite directive. Lors de la mise en œuvre des parties de la présente directive relatives à la lutte contre les dispositifs de contournement de la NCD et les dispositifs faisant intervenir des personnes morales ou des constructions juridiques ou toute autre structure similaire, les États membres pourraient utiliser, comme source d'illustration ou d'interprétation, les travaux de l'OCDE, et plus particulièrement son modèle de règles en matière de communication obligatoire d'informations relatives aux dispositifs de contournement de la NCD et aux structures extraterritoriales opaques ainsi que son commentaire, afin de garantir une application cohérente dans tous les États membres, dans la mesure où ces textes sont conformes aux dispositions du droit de l'Union.
- (14) Si la fiscalité directe demeure de la compétence des États membres, il convient de se référer à un impôt sur les sociétés à taux zéro ou presque nul uniquement aux fins de définir clairement le champ d'application du marqueur qui couvre les dispositifs mettant en jeu des opérations transfrontières qui devraient faire l'objet d'une déclaration effectuée au titre de la directive 2011/16/UE par des intermédiaires ou, le cas échéant, des contribuables et au sujet desquelles les autorités compétentes devraient procéder à un échange automatique d'informations. De plus, il convient de rappeler que les dispositifs transfrontières de planification fiscale agressive ayant pour principal objectif ou comme l'un de leurs objectifs principaux l'obtention d'un avantage fiscal allant à l'encontre de l'objet ou de la finalité du droit fiscal applicable, sont soumis à la clause anti-abus générale énoncée à l'article 6 de la directive (UE) 2016/1164 du Conseil²⁴.

²⁴ Directive (UE) 2016/1164 du Conseil du 12 juillet 2016 établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur (JO L 193 du 19.7.2016, p. 1).

- (15) Afin d'améliorer l'efficacité future de la présente directive, les États membres devraient prévoir des sanctions appropriées contre la violation des règles nationales qui mettent en œuvre la présente directive. De telles sanctions devraient être effectives, proportionnées et dissuasives.
- (16) Afin d'assurer des conditions uniformes d'exécution de la présente directive et, en particulier, de l'échange automatique d'informations entre les autorités fiscales, il convient de conférer des compétences d'exécution à la Commission afin d'adopter un formulaire type comportant un nombre limité de composantes, y compris le régime linguistique. Pour les mêmes raisons, il convient également de conférer des compétences d'exécution à la Commission afin d'adopter les modalités pratiques nécessaires pour la mise à niveau du répertoire central relatif à la coopération administrative dans le domaine fiscal. Ces compétences devraient être exercées en conformité avec le règlement (UE) no 182/2011 du Parlement européen et du Conseil²⁵.
- (17) Le contrôleur européen de la protection des données a été consulté conformément à l'article 28, paragraphe 2, du règlement (CE) no 45/2001 du Parlement européen et du Conseil (3). Tout traitement de données à caractère personnel effectué dans le cadre de la présente directive doit être conforme à la directive 95/46/CE du Parlement européen et du Conseil²⁶ et au règlement (CE) no 45/2001.
- (18) La présente directive respecte les droits fondamentaux et observe les principes reconnus, en particulier, par la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne.
- (19) Étant donné que l'objectif de la présente directive, à savoir l'amélioration du fonctionnement du marché intérieur en décourageant le recours à des dispositifs transfrontières de planification fiscale à caractère agressif, ne peut pas être atteint de manière suffisante par les États membres, mais peut, en raison du fait que ce sont les schémas créés pour potentiellement tirer parti des inefficacités du marché résultant de l'interaction entre des règles fiscales nationales disparates qui sont ciblés, l'être mieux au niveau de l'Union, celle-ci peut prendre des mesures conformément au principe de subsidiarité consacré à l'article 5 du traité sur l'Union européenne. Conformément au principe de proportionnalité, tel qu'il est énoncé audit article, la présente directive n'excède pas ce qui est nécessaire pour atteindre cet objectif, en particulier si l'on considère qu'elle est limitée aux dispositifs transfrontières concernant soit plusieurs États membres, soit un État membre et un pays tiers.
- (20) Il y a dès lors lieu de modifier la directive 2011/16/UE en conséquence.



²⁵ Règlement (UE) no 182/2011 du Parlement européen et du Conseil du 16 février 2011 établissant les règles et principes généraux relatifs aux modalités de contrôle par les États membres de l'exercice des compétences d'exécution par la Commission (JO L 55 du 28.2.2011, p. 13).

²⁶ Directive 95/46/CE du Parlement européen et du Conseil du 24 octobre 1995 relative à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel et à la libre circulation de ces données (JO L 281 du 23.11.1995, p. 31).

- ***Annexe 2.2 : 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***

LE CONSEIL DE L'UNION EUROPÉENNE,

vu le traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, et notamment ses articles 113 et 115,

vu la proposition de la Commission européenne, après transmission du projet d'acte législatif aux parlements nationaux,

vu l'avis du Parlement européen²⁷,

vu l'avis du Comité économique et social européen²⁸, statuant conformément à une procédure législative spéciale,

(...)

A ADOPTÉ LA PRÉSENTE DIRECTIVE :

Article premier

La directive 2011/16/UE est modifiée comme suit :

1. l'article 3 est modifié comme suit :

a) le point 9) est modifié comme suit :

i) au premier alinéa, le point a) est remplacé par le texte suivant :

« a) aux fins de l'article 8, paragraphe 1, et des articles 8 bis, 8 bis bis et 8 bis ter, la communication systématique à un autre État membre, sans demande préalable, d'informations prédéfinies, à intervalles réguliers préalablement fixés. Aux fins de l'article 8, paragraphe 1, les informations disponibles concernent des informations figurant dans les dossiers fiscaux de l'État membre qui communique les informations et pouvant être consultées conformément aux procédures de collecte et de traitement des informations applicables dans cet État membre ; » ;

ii) au premier alinéa, le point c) est remplacé par le texte suivant :

« c) aux fins des dispositions de la présente directive autres que l'article 8, paragraphes 1 et 3 bis, et les articles 8 bis, 8 bis bis et 8 bis ter, la communication systématique des informations prédéfinies prévues aux points a) et b) du présent point » ;

iii) au second alinéa, la première phrase est remplacée par le texte suivant :

« Dans le cadre de l'article 8, paragraphes 3 bis et 7 bis, de l'article 21, paragraphe 2, de l'article 25, paragraphes 2 et 3, et de l'annexe IV, les termes commençant par une majuscule s'entendent selon le sens que leur attribuent les définitions correspondantes de l'annexe I » ;

²⁷ Avis du 1er mars 2018 (non encore paru au Journal officiel).

²⁸ Avis du 18 janvier 2018 (non encore paru au Journal officiel).

b) les points suivants sont ajoutés :

« 18. “dispositif transfrontière” : 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.**

Aux fins du présent article, points 18) à 25), de l'article 8 bis ter et de l'annexe IV, on entend également par dispositif une série de dispositifs. Un dispositif peut comporter plusieurs étapes ou parties.

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

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

21. “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.

22. "contribuable concerné" : 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.

23. "entreprise associée", aux fins de l'article 8 bis ter : une personne qui est liée à une autre personne de l'une au moins des façons suivantes :

- a) une personne participe à la gestion d'une autre personne lorsqu'elle est en mesure d'exercer une influence notable sur l'autre personne ;
- b) une personne participe au contrôle d'une autre personne au moyen d'une participation qui dépasse 25 % des droits de vote ;
- c) une personne participe au capital d'une autre personne au moyen d'un droit de propriété qui, directement ou indirectement, dépasse 25 % du capital ;
- d) une personne a droit à 25 % ou plus des bénéfices d'une autre personne.

Si plusieurs personnes participent, comme indiqué aux points a) à d), à la gestion, au contrôle, au capital ou aux bénéfices d'une même personne, toutes les personnes concernées sont assimilées à des entreprises associées.

Si les mêmes personnes participent, comme indiqué aux points a) à d), à la gestion, au contrôle, au capital ou aux bénéfices de plusieurs personnes, toutes les personnes concernées sont assimilées à des entreprises associées.

Aux fins du présent point, une personne qui agit avec une autre personne en ce qui concerne les droits de vote ou la détention de parts de capital d'une entité est considérée comme détenant une participation dans l'ensemble des droits de vote ou des parts de capital de ladite entité détenus par l'autre personne.

En ce qui concerne les participations indirectes, le respect des critères énoncés au point c) est déterminé en multipliant les taux de détention successivement aux différents niveaux. Une personne détenant plus de 50 % des droits de vote est réputée détenir 100 % de ces droits.

Une personne physique, son conjoint et ses ascendants ou descendants directs sont considérés comme une seule et unique personne.

24. "dispositif commercialisable" : un dispositif transfrontière qui est conçu, commercialisé, prêt à être mis en œuvre, ou mis à disposition aux fins de sa mise en œuvre, sans avoir besoin d'être adapté de façon importante.

25. "dispositif sur mesure" : tout dispositif transfrontière qui n'est pas un dispositif commercialisable.»

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 :

- a) **le lendemain de la mise à disposition aux fins de mise en œuvre du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ; ou**
- b) **le lendemain du jour où le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration est prêt à être mis en œuvre ; ou**
- c) **lorsque la première étape de la mise en œuvre du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration a été accomplie,**

la date intervenant le plus tôt étant retenue.

Nonobstant le premier alinéa, les intermédiaires visés à l'article 3, point 21), deuxième alinéa, sont également tenus de transmettre des informations dans un délai de trente jours commençant le lendemain du jour où ils ont fourni, directement ou par l'intermédiaire d'autres personnes, une aide, une assistance ou des conseils.

2. Dans le cas de dispositifs commercialisables, les États membres prennent les mesures nécessaires pour que les intermédiaires soient tenus d'établir tous les trois mois un rapport fournissant une mise à jour contenant les nouvelles informations devant faire l'objet d'une déclaration visées au paragraphe 14, points a), d), g) et h), qui sont devenues disponibles depuis la transmission du dernier rapport.

3. Lorsque l'intermédiaire a l'obligation de transmettre des informations concernant des dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration aux autorités compétentes de plusieurs États membres, ces informations ne sont transmises qu'à l'État membre qui occupe la première place dans la liste ci-après :

- a) **l'État membre dans lequel l'intermédiaire est résident à des fins fiscales ;**
- b) **l'État membre dans lequel l'intermédiaire possède un établissement stable par lequel les services concernant le dispositif sont fournis ;**

d) l'État membre dans lequel l'intermédiaire est constitué ou par le droit duquel il est régi ;

c) l'État membre dans lequel l'intermédiaire est enregistré auprès d'une association professionnelle en rapport avec des services juridiques, fiscaux ou de conseil.

4. Lorsque, en application du paragraphe 3, il existe une obligation de déclaration multiple, l'intermédiaire est dispensé de la transmission des informations s'il peut prouver, conformément au droit national, que ces mêmes informations ont été transmises dans un autre État membre.

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.

6. Chaque État membre prend les mesures nécessaires pour faire en sorte que, lorsqu'il n'existe pas d'intermédiaire ou que l'intermédiaire notifie l'application d'une dispense en vertu du paragraphe 5 au contribuable concerné ou à un autre intermédiaire, l'obligation de transmettre des informations sur un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration relève de la responsabilité de l'autre intermédiaire qui a été notifié, ou, en l'absence d'un tel intermédiaire, du contribuable concerné.

7. Le contribuable concerné à qui incombe l'obligation de déclaration transmet les informations dans un délai de trente jours, commençant le lendemain du jour où le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration est mis à la disposition du contribuable concerné aux fins de mise en œuvre, ou est prêt à être mis en œuvre par le contribuable concerné, ou lorsque la première étape de sa mise en œuvre est accomplie en ce qui concerne le contribuable concerné, la date intervenant le plus tôt étant retenue.

Lorsque le contribuable concerné a l'obligation de transmettre des informations concernant le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration aux autorités compétentes de plusieurs États membres, ces informations ne sont transmises qu'aux autorités compétentes de l'État membre qui occupe la première place dans la liste ci-après :

a) l'État membre dans lequel le contribuable concerné est résident à des fins fiscales ;

b) l'État membre dans lequel le contribuable concerné possède un établissement stable qui bénéficie du dispositif ;

d) l'État membre dans lequel le contribuable concerné perçoit des revenus ou réalise des bénéfices, bien qu'il ne soit résident à des fins fiscales et ne possède d'établissement stable dans aucun État membre ;

c) l'État 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 État membre.

8. Lorsque, en application du paragraphe 7, il existe une obligation de déclaration multiple, le contribuable concerné est dispensé de la transmission des informations s'il peut prouver, conformément au droit national, que ces mêmes informations ont été transmises dans un autre État membre.

9. Chaque État membre prend les mesures nécessaires pour exiger que, lorsqu'il existe plus d'un intermédiaire, l'obligation de transmettre des informations sur le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration incombe à l'ensemble des intermédiaires participant à un même dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration.

Un intermédiaire n'est dispensé de l'obligation de transmettre des informations que dans la mesure où il peut prouver, conformément au droit national, que ces mêmes informations, visées au paragraphe 14, ont déjà été transmises par un autre intermédiaire.

10. Chaque État membre prend les mesures nécessaires pour exiger que, lorsque l'obligation de déclaration incombe au contribuable concerné et qu'il existe plusieurs contribuables concernés, celui d'entre eux qui transmet les informations conformément au paragraphe 6 est celui qui occupe la première place dans la liste ci-après :

- a) **le contribuable concerné qui a arrêté avec l'intermédiaire le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ;**
- b) **le contribuable concerné qui gère la mise en œuvre du dispositif.**

Tout contribuable concerné n'est dispensé de l'obligation de transmettre les informations que dans la mesure où il peut prouver, conformément au droit national, que ces mêmes informations, visées au paragraphe 14, ont déjà été transmises par un autre contribuable concerné.

11. Chaque État membre peut prendre les mesures nécessaires pour que chaque contribuable concerné soit tenu de transmettre à l'administration fiscale des informations concernant l'utilisation qu'il fait du dispositif pour chacune des années où il l'utilise.

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.

13. L'autorité compétente d'un État membre dans lequel les informations ont été transmises conformément aux paragraphes 1 à 12 du présent article, communique, par voie d'un échange automatique, les informations visées au paragraphe 14 du présent article aux autorités compétentes de tous les autres États membres, selon les modalités pratiques arrêtées conformément à l'article 21.

14. Les informations qui doivent être communiquées par l'autorité compétente d'un État membre conformément au paragraphe 13, comprennent les éléments suivants, le cas échéant :

- a) **l'identification des intermédiaires et des contribuables concernés, y compris leur nom, leur date et lieu de naissance (pour les personnes physiques), leur résidence fiscale, leur NIF et, le cas échéant, les personnes qui sont des entreprises associées au contribuable concerné ;**
- b) **des informations détaillées sur les marqueurs recensés à l'annexe IV selon lesquels le dispositif transfrontière doit faire l'objet d'une déclaration ;**

- c) **un résumé du contenu du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, y compris une référence à la dénomination par laquelle il est communément connu, le cas échéant, et une description des activités commerciales ou dispositifs pertinents, présentée de manière abstraite, sans donner lieu à la divulgation d'un secret commercial, industriel ou professionnel, d'un procédé commercial ou d'informations dont la divulgation serait contraire à l'ordre public ;**
- d) **la date à laquelle la première étape de la mise en œuvre du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration a été accomplie ou sera accomplie ;**
- e) **des informations détaillées sur les dispositions nationales sur lesquelles se fonde le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ;**
- f) **la valeur du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ;**
- g) **l'identification de l'État membre du ou des contribuable(s) concerné(s) ainsi que de tout autre État membre susceptible d'être concerné par le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ;**
- h) **l'identification, dans les États membres, de toute autre personne susceptible d'être concernée par le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration en indiquant à quels États membres cette personne est liée.**

15. Le fait qu'une autorité fiscale ne réagit pas face à un dispositif devant faire l'objet d'une déclaration ne vaut pas approbation de la validité ou du traitement fiscal de ce dispositif.

16. Afin de faciliter l'échange des informations visées au paragraphe 13 du présent article, la Commission adopte les modalités pratiques nécessaires à la mise en œuvre du présent article, y compris des mesures visant à harmoniser la communication des informations visées au paragraphe 14 du présent article, dans le cadre de la procédure destinée à établir le formulaire type prévu à l'article 20, paragraphe 5.

17. La Commission n'a pas accès aux informations visées au paragraphe 14, points a), c) et h).

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. »

3. à l'article 20, le paragraphe 5 est remplacé par le texte suivant :

« 5. La Commission adopte les formulaires types, y compris le régime linguistique, conformément à la procédure visée à l'article 26, paragraphe 2, dans les cas suivants :

- a) **pour l'échange automatique d'informations concernant les décisions fiscales anticipées en matière transfrontière et les accords préalables en matière de prix de transfert en vertu de l'article 8 bis avant le 1er janvier 2017 ;**
- b) **pour l'échange automatique d'informations concernant les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration en vertu de l'article 8 bis ter avant le 30 juin 2019.**

Ces formulaires types se limitent aux éléments destinés à l'échange d'informations, énumérés à l'article 8 bis, paragraphe 6, et à l'article 8 bis ter, paragraphe 14, et à d'autres champs connexes liés à ces éléments, qui sont nécessaires pour atteindre les objectifs de l'article 8 bis et de l'article 8 bis ter respectivement.

Le régime linguistique visé au premier alinéa n'empêche pas les États membres de communiquer les informations visées aux articles 8 bis et 8 bis ter dans toute langue officielle de l'Union. Toutefois, ce régime linguistique peut prévoir que les éléments essentiels de ces informations soient également transmis dans une autre langue officielle de l'Union. »

4. à l'article 21, le paragraphe 5 est remplacé par le texte suivant :

« 5. La Commission met au point et fournit, au plus tard le 31 décembre 2017, en prévoyant un soutien technique et logistique, un répertoire central sécurisé destiné aux États membres concernant la coopération administrative dans le domaine fiscal, dans lequel les informations qui doivent être communiquées dans le cadre de l'article 8 bis, paragraphes 1 et 2, sont enregistrées afin de satisfaire aux exigences de l'échange automatique prévu auxdits paragraphes.

La Commission met au point et fournit, au plus tard le 31 décembre 2019, en prévoyant un soutien technique et logistique, un répertoire central sécurisé destiné aux États membres concernant la coopération administrative dans le domaine fiscal, dans lequel les informations qui doivent être communiquées dans le cadre de l'article 8 bis ter, paragraphes 13, 14 et 16, sont enregistrées afin de satisfaire aux exigences de l'échange automatique prévu auxdits paragraphes.

Les autorités compétentes de tous les États membres ont accès aux informations enregistrées dans ce répertoire. La Commission a également accès aux informations enregistrées dans ce répertoire, mais dans les limites prévues à l'article 8 bis, paragraphe 8, et à l'article 8 bis ter, paragraphe 17. Les modalités pratiques nécessaires sont adoptées par la Commission conformément à la procédure visée à l'article 26, paragraphe 2.

Avant que ce répertoire central sécurisé ne soit opérationnel, l'échange automatique prévu à l'article 8 bis, paragraphes 1 et 2, et à l'article 8 bis ter, paragraphes 13, 14 et 16, est effectué conformément au paragraphe 1 du présent article et selon les modalités pratiques applicables. »

5. à l'article 23, le paragraphe 3 est remplacé par le texte suivant :

« 3. Les États membres transmettent chaque année à la Commission une évaluation de l'efficacité de l'échange automatique d'informations visé aux articles 8, 8 bis, 8 bis bis et 8 bis ter, ainsi que les résultats pratiques obtenus. La Commission adopte, au moyen d'actes d'exécution, le formulaire à utiliser et les modalités de communication de cette évaluation annuelle. Ces actes d'exécution sont adoptés en conformité avec la procédure visée à l'article 26, paragraphe 2. »

6. L'article 25 bis est remplacé par le texte suivant :

« 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. »

7. L'article 27 est remplacé par le texte suivant :

« Article 27

Rapports

1. Tous les cinq ans après le 1er janvier 2013, la Commission soumet au Parlement européen et au Conseil un rapport sur l'application de la présente directive.
2. Tous les deux ans après le 1er juillet 2020, les États membres et la Commission évaluent la pertinence de l'annexe IV et la Commission présente un rapport au Conseil. Ce rapport est, le cas échéant, assorti d'une proposition législative. »
8. l'annexe IV, dont le texte figure à l'annexe de la présente directive, est ajoutée.

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 1er 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.

2. Les États membres communiquent à la Commission le texte des dispositions essentielles de droit interne qu'ils adoptent dans le domaine couvert par la présente directive.

Article 3

La présente directive entre en vigueur le vingtième jour suivant celui de sa publication au Journal officiel de l'Union européenne.

Article 4

Les États membres sont destinataires de la présente directive.



- **Annexe 2.3 : Directive (UE) 2020/876 du Conseil du 24 juin 2020 modifiant la directive 2011/16/UE afin de répondre au besoin urgent de reporter certains délais pour la déclaration et l'échange d'informations dans le domaine de la fiscalité en raison de la pandémie de COVID-19**

LE CONSEIL DE L'UNION EUROPÉENNE,

vu le traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, et notamment ses articles 113 et 115,

vu la proposition de la Commission européenne,

après transmission du projet d'acte législatif aux parlements nationaux,

vu l'avis du Parlement européen²⁹, vu l'avis du Comité économique et social européen³⁰,

statuant conformément à une procédure législative spéciale,

considérant ce qui suit :

- (1) Les risques graves pour la santé publique et d'autres difficultés causées par la pandémie de COVID-19, ainsi que les mesures de confinement imposées par les États membres pour contribuer à contenir la pandémie, ont perturbé considérablement la capacité des entreprises et des autorités fiscales des États membres à s'acquitter de certaines obligations qui leur incombent en application de la directive 2011/16/UE du Conseil³¹.
- (2) Un certain nombre d'États membres et de personnes ayant à fournir des informations aux autorités compétentes des États membres au titre de la directive 2011/16/UE ont demandé le report de certains délais prévus par ladite directive. Ces délais concernent les échanges automatiques d'informations sur les comptes financiers dont les bénéficiaires sont résidents fiscaux dans un autre État membre et sur les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration qui comportent au moins un des marqueurs énoncés à l'annexe IV de la directive 2011/16/UE (ci-après dénommés « dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration »).
- (3) Les graves perturbations causées par la pandémie de COVID-19 dans les activités de nombreux établissements financiers et de nombreuses personnes ayant à déclarer des dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration entravent le respect, dans les délais impartis, des obligations en matière de déclaration d'informations qui leur incombent en application de la directive 2011/16/UE. Les établissements financiers doivent actuellement faire face à des tâches urgentes liées à la pandémie de COVID-19.
- (4) En outre, les établissements financiers et les personnes ayant à faire ces déclarations sont confrontés à de graves perturbations professionnelles, qui sont principalement dues aux conditions de travail à distance découlant du confinement mis en place dans la plupart des États membres. De même, la capacité des autorités fiscales des États membres à collecter et à traiter les données a été affectée.
- (5) Cette situation requiert une réaction urgente et, dans la mesure du possible, coordonnée au sein de l'Union. À cette fin, il est nécessaire d'offrir aux États membres la possibilité de reporter le délai pour l'échange d'informations sur les comptes financiers dont les bénéficiaires sont résidents

²⁹ Avis du 19 juin 2020 (non encore paru au Journal officiel).

³⁰ Avis du 14 juin 2020 (non encore paru au Journal officiel).

³¹ Directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE (JO L 64 du 11.3.2011, p. 1).

fiscaux dans un autre État membre afin de permettre aux États membres d'adapter leurs délais nationaux de transmission de ces informations par les institutions financières déclarantes. En outre, les États membres devraient également avoir la possibilité de différer les délais de déclaration et d'échange d'informations sur les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration.

- (6) Le report des délais (ci-après dénommé « report ») vise à remédier à une situation exceptionnelle et ne devrait pas perturber la structure mise en place par la directive 2011/16/UE ni le fonctionnement de ladite directive. Par conséquent, il est nécessaire que le report soit limité et demeure proportionné aux difficultés pratiques causées par la pandémie de COVID-19 en matière de déclaration et d'échange d'informations.
- (7) Compte tenu de l'incertitude qui entoure actuellement l'évolution de la pandémie de COVID-19 et du fait que les circonstances justifiant l'adoption de la présente directive pourraient persister un certain temps, il convient de prévoir la possibilité d'une prolongation facultative de la période de report. Une telle prolongation n'aurait lieu d'être que si les conditions fixées par la présente directive sont remplies.
- (8) Eu égard à l'incidence importante des perturbations économiques causées par la pandémie de COVID-19 sur les budgets, les ressources humaines et le fonctionnement des autorités fiscales des États membres, le Conseil devrait être habilité à décider à l'unanimité, sur proposition de la Commission, d'une prolongation de la période de report.
- (9) Un report devrait être sans incidence sur les éléments essentiels de l'obligation de communication et d'échange d'informations au titre de la directive 2011/16/UE et il convient de faire en sorte qu'aucune information soumise à déclaration au cours de la période de report n'échappe à l'obligation de déclaration ou d'échange.
- (10) Compte tenu de l'urgence résultant des circonstances exceptionnelles causées par la pandémie de COVID-19, de la crise de santé publique qui y est associée et de ses conséquences sociales et économiques, il est apparu approprié de prévoir une exception au délai de huit semaines visé à l'article 4 du protocole n° 1 sur le rôle des parlements nationaux dans l'Union européenne, annexé au traité sur l'Union européenne, au traité sur le fonctionnement de l'Union européenne et au traité instituant la Communauté européenne de l'énergie atomique.
- (11) Il y a donc lieu de modifier la directive 2011/16/UE en conséquence.
- (12) Dans la mesure où les États membres doivent agir dans un délai très court pour reporter des délais qui, autrement, deviendraient applicables en vertu de la directive 2011/16/UE, il convient que la présente directive entre en vigueur de toute urgence,

A ADOPTÉ LA PRÉSENTE DIRECTIVE :

Article premier

Dans la directive 2011/16/UE, les articles suivants sont insérés :

« Article 27 bis

Report facultatif des délais en raison de la pandémie de COVID-19

1. Nonobstant les délais de déclaration d'informations sur les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration fixés à l'article 8 bis ter, paragraphe 12, les États membres peuvent prendre les mesures nécessaires pour permettre aux intermédiaires et aux contribuables concernés de fournir, pour le 28 février 2021 au plus tard, des informations sur les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration dont la première étape a été mise en œuvre entre le 25 juin 2018 et le 30 juin 2020.

2. Lorsque les États membres prennent les mesures visées au paragraphe 1, ils prennent également les mesures nécessaires pour permettre que :

a) nonobstant l'article 8 bis ter, paragraphe 18, les premières informations soient communiquées le 30 avril 2021 au plus tard ;

b) le délai de trente jours pour déclarer les informations visées à l'article 8 bis ter, paragraphes 1 et 7, commence à courir au plus tard le 1er janvier 2021 lorsque :

i) un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration est mis à disposition aux fins de sa mise en œuvre, ou est prêt à être mis en œuvre, ou lorsque la première étape de sa mise en œuvre a été accomplie entre le 1er juillet 2020 et le 31 décembre 2020 ; ou

ii) les intermédiaires au sens de l'article 3, point 21, deuxième alinéa, fournissent, directement ou par l'intermédiaire d'autres personnes, une aide, une assistance ou des conseils entre le 1er juillet 2020 et le 31 décembre 2020 ;

c) dans le cas de dispositifs commercialisables, le premier rapport périodique conformément à l'article 8 bis ter, paragraphe 2, soit établi par les intermédiaires au plus tard le 30 avril 2021.

3. Nonobstant le délai fixé à l'article 8, paragraphe 6, point b), les États membres peuvent prendre les mesures nécessaires pour permettre que la communication d'informations visée à l'article 8, paragraphe 3 bis, qui se rapporte à l'année civile 2019 ou à une autre période de référence adéquate soit effectuée dans les douze mois qui suivent la fin de l'année civile 2019 ou d'une autre période de référence adéquate.

Article 27 ter

Prolongation de la période de report

1. Le Conseil, statuant à l'unanimité sur proposition de la Commission, peut adopter une décision d'exécution pour prolonger la période de report des délais prévus à l'article 27 bis pour une durée de trois mois, à condition que les risques graves pour la santé publique, les difficultés et les perturbations économiques causés par la pandémie de COVID-19 persistent et que les États membres appliquent des mesures de confinement.

2. La proposition de décision d'exécution du Conseil est présentée au Conseil au moins un mois avant l'expiration du délai concerné. »

Article 2

La présente directive entre en vigueur le jour suivant celui de sa publication au Journal officiel de l'Union européenne.

Article 3

Les États membres sont destinataires de la présente directive.

Fait à Bruxelles, le 24 juin 2020.



- **Annexe 2.4 : Annexe IV de 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**

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 :

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.

3. 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. ».



- **Annexe 3 – Sources OCDE**

- *Annexe 3.1 : Règles de communication obligatoire d'informations, Action 12 – Rapport Final 2015*

Le rapport est consultable en ligne via le lien suivant :

https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/regles-de-communication-obligatoire-d-informations-action-12-rapport-final-2015_9789264252417-fr#page1

