

## «DAC 6» SUR L'ENTRAIDE ADMINISTRATIVE

### Conséquences pour le Conseil exerçant en Suisse au profit de contribuables personnes privées en France

**Cet article se penche sur les conséquences de la directive européenne 2018/822 («DAC 6») pour les intermédiaires ou conseillers en Suisse, prenant pour exemple la France.**

Le droit applicable à l'échange d'informations dans le domaine fiscal continue d'évoluer.

Au sein de l'Union européenne, l'année 2020 est ainsi marquée par l'entrée en vigueur du dispositif DAC 6, applicable à toutes les opérations conclues depuis le 25 juin 2018.

Le nouveau texte vise à ce que les intermédiaires et les contribuables déclarent aux autorités de leur pays membre de l'UE tout dispositif transfrontalier à caractère potentiellement agressif, d'une part, sachant que les données collectées font ensuite l'objet d'un échange automatique entre États membres de l'UE, d'autre part.

Il s'agit de constituer une base de données à la disposition des administrations pour mieux comprendre les mécanismes d'évasion fiscale.

Dans ses considérants d'introduction, le législateur indique «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».

Le dispositif DAC 6 concerne tous les impôts directs, c'est-à-dire notamment les impôts suivants: impôt sur le revenu, impôt sur la fortune, droits de donation et droits de succession.

Quelle position adopter pour les professionnels du Conseil exerçant en Suisse au profit de contribuables personnes privées qui résident en France?

#### 1. LES TEXTES APPLICABLES ET AVERTISSEMENT

a) Directive UE. Une directive est un acte normatif pris par les institutions de l'Union européenne. À la différence d'un règlement qui s'applique totalement et directement, une direc-

tive donne des objectifs à atteindre par les pays membres, avec un délai pour être transposée par chaque pays membre; l'absence de transposition engage la responsabilité de l'État défaillant (jurisprudences *Francovich c/ Italie* de la CJUE du 19 novembre 1991 et *SA Arizona Tobacco Products* du Conseil d'État du 28 février 1992).

Présentement, la directive (UE) 2018/822 du 25 mai 2018 modifie la directive (UE) 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.

b) **Ordonnance du 21 octobre 2019.** Par une ordonnance n° 2019-1068 du 21 octobre 2019, la France a transposé la directive dans le droit national, sous les articles 1649 AD à 1649 AH du Code général des impôts [1].

Il est prévu que le non-respect de l'obligation déclarative est sanctionné par une amende pouvant atteindre 10 000 euros (article 1729 C du Code général des impôts).

c) **Loi de finances 2020.** L'article 178 de la loi n° 2019-1479 du 28 décembre 2019 a clarifié les dispositions de l'ordonnance n° 2019-1068, et notamment au sujet du stock de dispositifs transfrontières accumulé entre le 25 juin 2018 et le 1<sup>er</sup> juillet 2020.

→ 1<sup>er</sup> juillet 2020: entrée en vigueur des nouvelles dispositions, → 31 août 2020: date limite de déclaration des dispositifs transfrontières dont la première étape est mise en œuvre entre le 25 juin 2018 et le 1<sup>er</sup> juillet 2020 («stock»).

La loi de finances pour 2020 précise que ce stock n'est pas seulement à déclarer par les intermédiaires, mais aussi par les contribuables eux-mêmes.

d) **Textes en cours d'élaboration et non encore disponibles (forme et contenu de l'obligation déclarative).** Un décret doit être publié afin de préciser la liste des informations devant figurer dans la déclaration, qui devra être soumise de manière dématérialisée; un arrêté fixera en outre les modalités d'une déclaration annuelle à remplir par chaque contribuable.

Pour le moment, la directive indique que l'information devra comporter l'identification des intermédiaires et des



HUGUES LETELLIER,  
DUO LEGAL AVOCATS ET  
NOTAIRES FRANÇAIS,  
PARIS, GENÈVE

contribuables, les informations détaillées sur les marqueurs impliqués, un résumé détaillé du dispositif transfrontière, la date de première mise en œuvre de ce dispositif ainsi que des précisions détaillées sur les dispositions nationales sur lesquelles se fonde le dispositif en question (article 2, paragraphe 14 de la directive).

Par ailleurs, l'administration fiscale commentera le nouveau dispositif dans un texte qui lui sera opposable une fois qu'il aura été publié au Bofip (bulletin officiel des finances publiques).

La présente étude est donc réalisée sous réserve de ces deux textes importants à paraître au premier semestre 2020.

De plus, et lorsque tous les textes seront publiés, il est probable que des recours seront introduits, notamment par les associations et ordres représentant les avocats français, qui ne peuvent être déliés du secret professionnel par leur client sauf à commettre eux-mêmes un délit pénal en droit interne français [2].

Enfin, et par Conseil exerçant en Suisse, on visera le professionnel du conseil qui exerce exclusivement en Suisse (fiduciaire, avocat ou notaire p. ex.): ce professionnel ne doit pas disposer d'une d'implantation ou d'un partenariat avec un professionnel du Conseil au sein de l'Union européenne.

## 2. LES MARQUEURS D'UNE OPÉRATION FISCALE TRANSFRONTIÈRE POTENTIELLEMENT AGRESSIVE À DÉCLARER

**a) Les marqueurs visent a priori toutes les opérations de conseil fiscal transfrontalier.** Le dispositif est dit transfrontière dès l'instant où certains participants relèvent de différentes juridictions.

Dans son article 1<sup>er</sup>, la directive dispose que, par dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, il faut comprendre tout dispositif transfrontière comportant au moins l'un des marqueurs figurant à l'annexe IV.

La directive appelle «marqueur» une caractéristique ou particularité d'un dispositif transfrontière qui indique un risque potentiel d'évasion fiscale.

L'annexe IV recense cinq catégories de marqueurs indiquant un risque potentiel d'évasion fiscale:

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

→ **Dispositif où le contribuable ou un participant s'engage à respecter une clause de confidentialité de ne pas divulguer comment un dispositif peut procurer un avantage fiscal;** → **Dispositif où l'intermédiaire est en droit de percevoir des honoraires par référence à l'avantage fiscal découlant du dispositif;** → **Dispositif dont la documentation et/ou la structure sont en grande partie normalisées sans avoir besoin d'une grande adaptation pour être mis en œuvre.**

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

→ **Dispositif par lequel un participant acquiert une société réalisant des pertes, met fin à l'activité de cette société et utilise les pertes pour réduire sa propre charge fiscale;** → **Dispositif de conversion de revenus en capital, en dons ou autres catégories de recettes taxées à un**

**niveau inférieur;** → **Dispositif de transactions circulaires ayant pour résultat un «carrusel» de fonds.**

*C/Marqueurs spécifiques liés aux opérations transfrontières*

→ **Dispositif qui prévoit la déduction de paiements transfrontières entre deux ou plusieurs entreprises associées lorsqu'il en résulte une absence de taxation corrélative;** → Dispositif de déduction du même amortissement dans plusieurs juridictions; → Dispositif d'allègement de la double-imposition pour le même élément de revenu ou de capital dans plusieurs juridictions; → Transferts d'actifs entre plusieurs juridictions avec une valeur asymétrique.

*D/Marqueurs spécifiques concernant l'échange automatique d'informations et les bénéficiaires effectifs*

→ Dispositif portant atteinte à l'obligation de déclaration et d'échange automatique d'information, y compris des accords avec des pays tiers; → Dispositif faisant intervenir une chaîne de propriété formelle ou effective non transparente rendant impossible d'identifier les bénéficiaires effectifs de ces personnes.

*E/Marqueurs spécifiques concernant les prix de transfert*

→ Dispositif d'utilisation de régimes de protection unilatéraux; → Dispositif de transfert d'actifs incorporels difficiles à évaluer; → Dispositif de transfert transfrontière de fonctions et/ou risques et/ou actifs au sein d'un groupe entraînant une diminution de plus de 50% du bénéfice.

Les marqueurs sont donc très larges puisque chaque conseil fiscal transfrontière semble relever de l'un des marqueurs ainsi définis, et ceci en raison de l'absence d'homogénéité au sein de l'Union européenne au sujet de la matière imposable d'une part, et du taux d'imposition d'autre part.

**b) La présence d'un marqueur n'oblige pas toujours à fournir une déclaration détaillée.** Lorsque l'un des sept marqueurs en gras dans la liste ci-dessus est rencontré, il n'y a pas obligatoirement à fournir de déclaration détaillée.

En effet, il faut en outre qu'il soit établi par l'intermédiaire ou le contribuable que l'avantage principal, ou l'un des avantages principaux, qu'une personne peut raisonnablement s'attendre à retirer d'un dispositif est l'obtention d'un avantage fiscal.

Le législateur européen précise que, s'agissant des paiements transfrontières entre deux ou plusieurs entreprises associées, la présence d'un marqueur ne permet pas à elle seule de constituer une raison de conclure qu'un dispositif remplit le critère de l'avantage principal.

C'est un point important car, par exemple, l'annexe IV de la directive décrit le cas d'un paiement qui bénéficierait d'une exonération fiscale totale dans la juridiction où le bénéficiaire réside à des fins fiscales; la présence de ce marqueur ne permet pas, à elle seule, de constituer une raison de conclure qu'un dispositif remplit le critère de l'avantage principal.

La question de savoir si une opération poursuit un but principalement fiscal est bien connue des fiscalistes français.

En effet, l'article L 64-A du Livre des procédures fiscales issu de la Loi n° 2018-1317 du 23 décembre 2018 dispose que:

«Afin d'en restituer le véritable caractère et sous réserve de l'application de l'article 205 A du code général des impôts, l'administration est en droit d'écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes qui, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ont pour motif principal d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles.»

En d'autres termes, une opération conclue avec un motif principalement fiscal est constitutive d'un abus de droit fiscal: l'administration est autorisée à restituer à l'opération son caractère véritable, en l'assortissant d'intérêts de retard et d'une pénalité pouvant atteindre 80% des droits éludés [3].

Il n'est donc pas possible de conseiller une opération ayant un but principalement fiscal et il faut toujours trouver des raisons économiques, financières ou civiles par exemple, afin de valider la conclusion d'une opération, ayant aussi un effet fiscal avantageux.

Même si le champ du texte peut porter à interprétation, l'administration a clairement indiqué que le recours aux barèmes fiscaux du démembrement de propriété pour limiter l'assiette imposable ne constituait pas un abus de droit mais un encouragement par les pouvoirs publics à des transmissions anticipées de patrimoine.

Cette lecture est conforme à la jurisprudence Halifax selon laquelle un assujéti a le droit de choisir la structure de son activité de manière à limiter sa dette fiscale (CJUE, 21 février 2006, aff. C-255/02).

Ainsi, un conseil ne peut préconiser ou mettre en œuvre un dispositif ayant un avantage principalement fiscal.

S'il le faisait, il exposerait son client à subir les désagréments de l'imposition punitive pour avoir commis un abus de droit fiscal.

Or, si un conseil fiscal considérait que l'opération conseillée présente un avantage principalement fiscal, et la déclarait comme telle conformément au texte DAC 6, il constituerait une preuve quasi-irréfragable du fait que son client a commis un abus de droit fiscal.

Il échapperait certes à l'amende de 10 000 euros prévue en cas de non-déclaration dans le texte DAC 6, mais ferait assurément encourir un important redressement à son client pour abus de droit, et encourrait personnellement en tant que professionnel les peines prévues à l'article 1740 A bis du Code général des impôts qui dispose que:

«I. – Lorsque l'administration fiscale a prononcé à l'encontre du contribuable une majoration de 80% sur le fondement du c du 1 de l'article 1728, des b ou c de l'article 1729 ou de l'article 1729-0 A, toute personne physique ou morale qui, dans l'exercice d'une activité professionnelle de conseil à caractère juridique, financier ou comptable ou de détention de biens ou de fonds pour le compte d'un tiers, a intentionnellement fourni à ce contribuable une prestation permettant directement la commission par ce contribuable des agissements, manquements ou manœuvres ainsi sanctionnés

est redevable d'une amende dans les conditions prévues au II du présent article.

La prestation mentionnée au premier alinéa du présent I consiste à:

1° Permettre au contribuable de dissimuler son identité par la fourniture d'une identité fictive ou d'un prête-nom ou par l'interposition d'une personne physique ou morale ou de tout organisme, fiduciaire ou institution comparable établis à l'étranger;

2° Permettre au contribuable de dissimuler sa situation ou son activité par un acte fictif ou comportant des mentions fictives ou par l'interposition d'une entité fictive;

3° Permettre au contribuable de bénéficier à tort d'une déduction du revenu, d'un crédit d'impôt, d'une réduction d'impôt ou d'une exonération d'impôt par la délivrance irrégulière de documents;

4° Ou réaliser pour le compte du contribuable tout acte destiné à égarer l'administration.

II. – L'amende est égale à 50% des revenus tirés de la prestation fournie au contribuable. Son montant ne peut être inférieur à EUR 10 000. Cette amende est établie selon les modalités prévues à l'article L. 80 D du livre des procédures fiscales.

En cas de désaccord portant sur les agissements, manquements ou manœuvres du contribuable mentionnés au I du présent article, les garanties et voies de recours qui lui sont offertes bénéficient également à la personne contre laquelle l'amende mentionnée au premier alinéa du présent II a été prononcée.

Lorsque les majorations mentionnées au I font l'objet d'un dégrèvement ou d'une décharge pour un motif lié à leur bien-fondé, l'amende qui a été prononcée à l'encontre du tiers fait l'objet d'une décision de dégrèvement.

L'amende n'est pas applicable en cas de poursuites engagées contre le professionnel sur le fondement de l'article 1742.

III. – La personne sanctionnée par l'amende prévue au II n'est pas admise à participer aux travaux des organismes institués aux articles 1650 à 1652<sup>bis</sup>, 1653 A, 1653 C et 1653 F du présent code ni à ceux de la commission prévue au II de l'article L. 228 du livre des procédures fiscales.»

Le nouveau texte n'ajoute donc rien aux obligations actuelles des conseils fiscaux en France: on ne peut pas assister un client pour une opération dont le but serait essentiellement/principalement fiscal.

Dès lors, il est permis de penser que le nouveau texte DAC 6 ne modifiera pas la pratique actuelle mais renforcera au contraire chez tous les professionnels la pédagogie nécessaire à la détermination des buts non fiscaux d'une préconisation.

C'est une nécessité impérieuse au regard du fait que, s'il apparaît qu'aucun intermédiaire n'est assujéti à l'obligation déclarative, elle repose sur le contribuable lui-même (article 1649 AE 5°).

Le professionnel doit donc pouvoir justifier les raisons pour lesquelles l'assistance procurée ne visait pas à l'obtention d'un avantage principalement fiscal, dans le cas où «pour se couvrir», le contribuable choisissait de déclarer l'opération.

### 3. LES INTERMÉDIAIRES TENUS DE DÉCLARER

Il résulte du nouvel article 1649 AE du Code général des impôts que l'intermédiaire ayant participé à la mise en œuvre d'un dispositif transfrontière est tenu de remplir la déclaration s'il remplit l'une des conditions suivantes:

→ être fiscalement domicilié, résident ou avoir son siège en France; → posséder en France un établissement stable par l'intermédiaire duquel les services concernant le dispositif sont fournis; → être constitué en France ou régi par le droit français; → 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 tel ordre ou association professionnelle.

C'est la reprise du paragraphe 21 de l'article 1 de la directive, après avoir remplacé les mots «État membre» par «France».

Ne relève donc pas des obligations prévues par la directive le professionnel du Conseil qui exerce exclusivement en Suisse (fiduciaire, avocat ou notaire p. ex.) et ne dispose pas d'une d'implantation ou d'un partenariat avec un professionnel du Conseil au sein de l'Union européenne.

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.

### 4. CONCLUSION: PROPOSITION DE TROIS PRINCIPES DE BONNE CONDUITE POUR LES CONSEILS EN SUISSE

Même si les obligations du texte DAC 6 ne pèsent pas a priori sur les professionnels en Suisse, une grande vigilance s'impose.

En effet, lorsqu'aucun intermédiaire ne se trouve dans l'obligation de déclarer, c'est sur le contribuable lui-même que repose l'obligation déclarative (article 1649 E 5° du Code général des impôts).

Dès l'instant où un Conseil en Suisse travaille pour un contribuable français sans autre intermédiaire qui serait professionnel dans l'Union européenne assujetti à l'obligation de déclarer, il s'expose à ce que le contribuable signale toute préconisation en application de DAC 6.

En outre, ce texte s'ajoute aux dispositifs existants qu'il ne remplace pas et que l'objet de l'étude n'est pas de citer.

En tout état de cause, chaque prestation fournie par un professionnel du conseil devrait s'accompagner d'une explication complète à l'intention du bénéficiaire de la prestation pour expliquer qu'il n'y a pas de planification agressive (à défaut de quoi le contribuable encourt le nouvel abus de droit). ■

**Notes:** 1) Les cinq nouveaux articles du Code général des impôts sont reproduits en annexe. 2) Commission ouverte du Barreau de Paris, vendredi 10 janvier 2020: sur l'incompatibilité d'une obligation déclarative de schémas fiscaux avec le secret professionnel de l'avocat, en application notamment d'une jurisprudence abondante de la Cour européenne des droits de l'homme. 3) La procédure d'abus de droit n'est pas applicable lorsque le contribuable, préalablement à la conclusion d'un ou plusieurs actes, a consulté l'administration centrale par écrit sur la validité de l'opération et que l'administration n'a pas répondu dans les six mois.

#### Annexe: LES NOUVEAUX ARTICLES DU CODE GÉNÉRAL DES IMPÔTS

##### Article 1649-AD

I.-Une déclaration d'un dispositif transfrontière est soumise 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 État, 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 États ou territoires simultanément;

c) Au moins un des participants au dispositif exerce une activité dans un autre État ou territoire par l'intermédiaire d'un établissement stable situé dans cet État 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 État ou territoire sans y être fiscalement domicilié ou résident ni disposer d'établissement stable dans cet État ou territoire;

e) Le dispositif peut avoir des conséquences sur l'échange automatique d'informations entre États 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 1° 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.

#### Article 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:

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

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.

À 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.

**Article 1649-AF**

I.-Lorsqu'un intermédiaire 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 l'intermédiaire est fiscalement domicilié ou résident ou a son siège social;
- 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'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 État 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 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.

**Article 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° Lorsque l'intermédiaire a pour obligation, en application du 3° du I de l'article 1649 AE, de notifier son obligation déclarative à tout autre intermédiaire et/ou au contribuable concerné, cette notification est concomitante à la souscription de sa déclaration;

4° L'intermédiaire communique également tous les trois mois une mise à jour des informations précisées par décret relatives à des dispositifs conçus, commercialisés, prêts à être mis en œuvre ou mis à disposition aux fins de mise en œuvre sans avoir besoin d'être adaptés de façon importante. Les modalités de cette mise à jour sont précisées par décret.

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.

**Article 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 1° 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.

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 États 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 bénéfices

ciaires 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'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° 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.

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.