

# Directive DAC 6 : un nouveau pas vers la transparence fiscale



Steven Guthknecht,  
Avocat en Droit Fiscal,  
Qualiens - Société d'Avocats



Le 25 mai 2018, le Conseil de l'Union européenne a complété la directive 2001/16/UE relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal par la directive dite DAC 6\*.

Aux termes de ce nouveau texte, tout intermédiaire au sens large, qui propose des dispositifs fiscaux, mais également les contribuables dans certains cas, seront désormais obligés de déclarer, en amont, aux Administrations fiscales des États membres, les dispositifs transfrontières de planification fiscale internationale auxquels ils participent dès lors qu'ils présentent un caractère potentiellement agressif fiscalement.

L'objectif principal de cette nouvelle directive est, par le biais de l'échange automatique de ces informations entre États membres, de leur permettre i) d'avoir connaissance de certaines pratiques fiscales transfrontières « *optimisantes* » et ii) de pouvoir réagir plus rapidement en remédiant à ces pratiques.

La transposition de la directive DAC 6 en droit national est intervenue, par voie d'ordonnance, le 21 octobre 2019 pour une application à compter du 1<sup>er</sup> juillet 2020. Cette ordonnance a introduit les articles 1649 AD à 1649 AH du Code général des impôts (CGI).

En outre, l'obligation de déclaration porte rétrospectivement sur les dispositifs dont la première étape de mise en œuvre sera intervenue dès la date d'entrée en vigueur de la directive, c'est-à-dire à compter du 25 juin 2018.

Un tel délai devrait ainsi permettre :

- de réaliser une étude d'impact et une cartographie des risques, schémas et/ou activités,
- de définir une approche sur le déclaratif en interne ou en externe.

## I. CHAMP D'APPLICATION DE LA DIRECTIVE DAC 6

Doivent être déclarés les dispositifs transfrontières de planification fiscale des personnes morales ou physiques à caractère potentiellement agressif.

Pour l'application de cette obligation déclarative, est considéré comme transfrontière tout dispositif concernant la France et un autre État, membre ou non de l'Union européenne.

Ce caractère potentiellement agressif est défini par la présence d'au moins l'un des marqueurs définis par la directive et repris en droit interne (cf. Annexe).



## II. MODALITÉS PRATIQUES DE CETTE OBLIGATION

### A. PERSONNES SOUMISES À CETTE OBLIGATION

Tout intermédiaire résident fiscal de l'Union européenne, ou y disposant d'un établissement stable, qui :

- conçoit ;
- met à disposition ;
- gère la mise en œuvre ;
- organise ;
- ou commercialise un dispositif transfrontière remplissant l'un des marqueurs précités.

Est également considérée comme intermédiaire toute personne qui, compte tenu des faits et circonstances pertinents, 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.

Tout contribuable, si l'intermédiaire en question n'est pas résident fiscal de l'Union européenne, ou n'y dispose pas d'un établissement stable ou si cet intermédiaire est couvert par un secret professionnel.

Ainsi, sont soumis à cette obligation les conseillers financiers, les banques, les consultants, les experts-comptables, etc.

Enfin, l'article 1649 AE du CGI précise que, lorsqu'il existe plusieurs intermédiaires participant à la mise en œuvre d'un même dispositif, l'obligation déclarative incombe à chacun d'eux.

### B. CONTENU DE CETTE DÉCLARATION ET MODALITÉS PRATIQUES

L'article 1649 AD du Code général des impôts dispose que les informations contenues dans la déclaration seront précisées par décret.

Toutefois, la directive prévoit la liste des informations devant être communiquées, de manière dématérialisée, à savoir :

- l'identification des intermédiaires et des contribuables concernés ;
- les informations détaillées sur les marqueurs impliqués ;
- un résumé détaillé du dispositif transfrontière ;
- la date de la première étape de mise en œuvre de ce dispositif ;
- des précisions détaillées sur les dispositions nationales sur lesquelles se fonde le dispositif en question ;

\* Directive UE 2018/822 du 25 mai 2018.

- la valeur de ce dispositif ;
- l'identification de l'État membre du contribuable concerné.

D'un point de vue organisationnel, la déclaration doit être faite auprès de l'administration fiscale de l'État de résidence du déclarant.

Une seule déclaration est nécessaire en présence de dispositif transfrontière, l'accent étant mis sur la coopération entre les États.

En outre, à compter du 1<sup>er</sup> juillet 2020, les personnes soumises à l'obligation déclarative auront 30 jours pour le faire à compter :

- du lendemain de la mise à disposition du dispositif ;
- du lendemain de la mise en œuvre du dispositif ;
- ou de la première étape de la mise en œuvre.

Enfin, l'intermédiaire concerné devra communiquer, tous les trois mois, une mise à jour des informations déclarées.

### III. SANCTIONS APPLICABLES EN CAS DE DÉFAUT DE DÉCLARATION

En application des dispositions de l'article 1729 C ter du CGI, les manquements à une obligation de déclaration ou de notification entraîneront l'application d'une amende qui ne peut excéder 10 000 euros.

Toutefois, ce montant ne pourra excéder 5 000 euros lorsqu'il s'agit de la première infraction de l'année civile en cours et des trois années précédentes.

Enfin, il est précisé que le montant de l'amende appliquée à un même intermédiaire ou à un même contribuable concerné ne peut excéder 100 000 euros par année civile.

2019-5331

ANNEXE – MARQUEURS	
Marqueurs pour lesquels il doit 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 ».	
Catégorie A : Marqueurs généraux liés au critère de l'avantage principal	Dispositif soumis à une clause de confidentialité
	Dispositif entraînant un honoraire de résultat en fonction du montant de l'avantage fiscal obtenu
	Dispositif commercialisable sans prendre en compte les spécificités de chaque contribuable
Catégorie B : Marqueurs spécifiques liés au critère de l'avantage principal	Commerce de pertes fiscales
	Conversion d'un revenu taxé en un autre revenu taxé à un niveau inférieur
	Transactions circulaires ou carrousel
Catégorie C : Marqueurs spécifiques liés aux opérations transfrontières	Déduction de paiements transfrontière entre des entreprises associées couplée avec une absence de taxation corrélative
Marqueurs non liés au critère de l'avantage principal	
Catégorie C : Marqueurs spécifiques liés aux opérations transfrontières	Déduction d'amortissements du même actif dans plusieurs juridictions
	Bénéfice d'allègements de double imposition dans plusieurs juridictions
	Transfert d'actifs entre plusieurs juridictions avec une valeur asymétrique
Catégorie D : Échange d'informations et bénéficiaires effectifs	Atteinte à l'obligation de déclaration et d'échange automatique d'informations sur les comptes financiers
	Mise en place d'une chaîne de propriété transfrontière artificielle rendant impossible l'identification des bénéficiaires effectifs
Catégorie E : Prix de transfert	Utilisation de régimes de protections unilatéraux
	Transfert d'actifs incorporels entre entreprises associées pour une valeur difficile à évaluer
	Transfert de fonctions / risques / actifs au sein d'un groupe entraînant une diminution de plus de 50 % du bénéfice avant intérêts et impôts

## Qui suis-je pour juger l'autre ?

Qui peut bien avoir la légitimité de juger de la vie d'un homme ? Le magistrat Serge Portelli tente de répondre à cette question en entrelaçant ses expériences, ses rencontres et ses convictions. Il y raconte son métier de juge, ses colères et ses espoirs, à travers le portrait de ceux dont il a croisé le chemin – victimes ou agresseurs. Qui suis-je pour juger l'autre ? Ou l'art de ne jamais se résigner, de rejeter la fatalité et de croire, toujours, en la dignité.

### À propos de l'auteur :

Serge Portelli est né en 1950 en Algérie. magistrat honoraire depuis 2018, il est expert pour le compte de l'Union européenne en

matière d'aide aux victimes et dirige, dans ce cadre, diverses formations en Algérie. Entré dans la magistrature en 1972, il a exercé successivement ses fonctions à Melun, Créteil, Paris puis Versailles. Il a été juge d'instruction et traitait aussi bien les affaires de mineurs que des affaires économiques et financières. Membre du Syndicat de la magistrature, du conseil d'administration de plusieurs associations humanitaires et du conseil scientifique de l'Institut français pour la justice restaurative, il a également enseigné.

*Qui suis-je pour juger l'autre ?*, Serge Portelli,  
Les Éditions du Sonneur, 80 pages – 12,50 euros.  
2019-5194



D.R.