



Virginie RESTINO

Avocate au Barreau de Paris
Membre de l'Institut des Avocats Conseils Fiscaux (IACF), Chargée de cours à l'Ecole de droit de SciencesPo Paris, Experte au sein du comité Fiscalité du Conseil des Barreaux européens (CCBE)

CHIFFRE CLÉ

30

Délai, décompté en jours, dans lequel un intermédiaire doit s'acquitter de son obligation déclarative et commençant à courir, pour l'intermédiaire « concepteur », le lendemain du jour de la mise à disposition aux fins de mise en œuvre du dispositif transfrontière et, pour l'intermédiaire « prestataire de services », le lendemain du jour où il a fourni une aide, une assistance ou des conseils (CGI article 1649 AG, I).

- ▶ [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
- ▶ [Loi n° 2018-898](#) du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude fiscale, spéc. article 22
- ▶ [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
- ▶ Articles 1649 AD à 1649 AH du code général des impôts
- ▶ Article 1729 C ter du code général des impôts
- ▶ [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
- ▶ Article 344 G octies A de l'annexe III au code général des impôts
- ▶ BOI-CF-CPF-30-40 et suivants

Pour aller plus loin

[Article 66-5](#) de la loi n° 71-1130 du 31 décembre 1971 portant réforme de certaines professions judiciaires et juridiques

Article 2.1 du [règlement intérieur national \(RIN\) de la profession d'avocat](#), version actualisée de novembre 2020

« [Secret professionnel des avocats](#) », Fiche thématique de la Cour européenne des droits de l'homme (article 8 CEDH), novembre 2019

DAC 6 ET LES OBLIGATIONS À LA CHARGE DES AVOCATS

La directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018, dite « DAC 6 » modifie la directive 2011/16/UE relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, pour prévoir la déclaration des dispositifs transfrontières présentant un risque potentiel d'évasion fiscale.

Tombent sous le coup de l'obligation déclarative les dispositifs – cette notion n'étant pas définie – comportant au moins un « marqueur », c'est-à-dire une particularité indice de leur caractère potentiellement agressif du point de vue fiscal, et faisant intervenir une personne, intermédiaire ou contribuable, ayant un lien territorial avec l'Union européenne (UE). La notion d'intermédiaire comprend, notamment, les avocats.

Les informations recueillies par les administrations nationales ont vocation à être échangées avec les administrations des autres Etats membres de l'UE, l'objectif étant de leur permettre 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 » (considérant 2 de la directive).

La directive DAC 6 a été transposée en droit interne par une ordonnance du 21 octobre 2019, qui a introduit de nouveaux articles 1649 AD à 1649 AH dans le code général des impôts (CGI). Y a également été introduit un article 1729 C ter, prévoyant l'application d'une amende en cas de méconnaissance de l'obligation déclarative. L'obligation incombe à l'intermédiaire ayant participé à la mise en œuvre du dispositif transfrontière ou, en l'absence d'intermédiaire, au contribuable.

L'article 1649 AE, I fixe les conditions dans lesquelles un intermédiaire est tenu à l'obligation déclarative et, le cas échéant, les conditions dans lesquelles il y procède.

> Deux catégories d'intermédiaires sont définies : l'intermédiaire « concepteur », 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 ; l'intermédiaire « prestataire de services » ou « sachant » 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 censé savoir qu'il s'est engagé 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 déclarable, sa mise à disposition, la gestion de sa mise en œuvre (1°).

> L'intermédiaire est tenu à l'obligation déclarative lorsqu'il a un lien territorial avec la France (2°).

> L'intermédiaire est dispensé, sous certaines conditions, de l'obligation déclarative lorsque plusieurs intermédiaires participent à la mise en œuvre d'un même dispositif (3°).

> L'intermédiaire soumis au secret professionnel s'acquitte de son obligation déclarative selon des modalités particulières (4°).

A cet égard, on relève que la France n'a pas fait usage de la faculté, offerte par la directive (article 8 bis ter, 5 de la directive 2011/16/UE), de dispenser les intermédiaires de leur obligation déclarative lorsque celle-ci serait contraire au secret professionnel.

L'intermédiaire soumis au secret professionnel, notamment l'avocat, est tenu à l'obligation déclarative. Toutefois, avant de procéder à sa déclaration, il doit obtenir l'accord du contribuable. Autrement dit, l'avocat doit être relevé de son secret professionnel par son client.

A défaut d'accord de son client, l'avocat est dispensé de son obligation déclarative. Dans ce cas, il doit notifier à tout autre intermédiaire l'obligation déclarative qui lui incombe. En l'absence d'autre intermédiaire, il notifie au contribuable l'obligation déclarative qui lui incombe ainsi que les informations nécessaires au respect de son obligation.

Ces modalités particulières de déclaration interrogent quant à leur compatibilité avec le respect du secret professionnel de l'avocat qui, s'il n'a que valeur législative en droit interne, est néanmoins protégé par les articles 6 et 8 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales.