RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
*Liberté*
*Égalité*
*Fraternité*

# Extrait du
# Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-CF-CPF-30-40-10-10-09/03/2020
Date de publication : 09/03/2020
Date de fin de publication : 29/04/2020

# 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

## Positionnement du document dans le plan :

CF - Contrôle fiscal
Obligations des contribuables liées au contrôle et à la prévention de la fraude
Titre 3 : Obligations tendant à la prévention de la fraude
Chapitre 4 : Déclaration de dispositifs transfrontières
Section 1 : Champ d'application
Sous-section 1 : Dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration

## Sommaire :

I. Notion de dispositif
A. Définition
B. Catégories
II. Caractère transfrontière d'un dispositif
III. Caractère déclarable d'un dispositif transfrontière
A. Définition des marqueurs
B. Catégories de marqueurs
1. Critère de l'avantage principal
a. Notion d'avantage
b. Caractère principal
c. Exclusion des dispositifs transfrontières présentant un avantage principal obtenu en France conforme à l'intention du législateur français
2. Marqueurs généraux
3. Marqueurs spécifiques

AVERTISSEMENT
**Les commentaires contenus dans le présent document font l'objet d'une consultation**

**publique du 9 mars 2020 au 30 avril 2020 inclus. Vous pouvez adresser vos remarques à l'adresse de messagerie bureau.cf1c@dgfip.finances.gouv.fr. Seules les contributions signées seront examinées. Ce document est donc susceptible d'être révisé à l'issue de la consultation. Il est néanmoins opposable dès sa publication.**

**Actualité liée** : 09/03/2020 : CF - Consultation publique - Déclaration de dispositifs transfrontières potentiellement agressifs (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, CGI. art. 1649 AD à CGI, art. 1649 AH) (Entreprises - Publication urgente)

**1**

Les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration sont définis à l'article 1649 AD du CGI. Ainsi, 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 du CGI.

Par référence à l'article 3 (20) 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, un marqueur est une caractéristique ou particularité d'un dispositif transfrontière qui indique un risque potentiel d'évasion fiscale comme recensé à l'annexe IV de la directive (UE) 2018/22 du Conseil du 25 mai 2018 et à l'article 1649 AH du CGI.

# I. Notion de dispositif

## A. Définition

**10**

Le terme « dispositif » est défini au II de l'article 1649 AD du CGI et recouvre tout accord, montage ou plan ayant ou non une force exécutoire, ainsi que toutes les étapes et transactions par lesquelles il prend effet.

Le terme dispositif est entendu au sens large. Il recouvre notamment tout accord, entente, mécanisme, transaction ou série de transactions, qu'ils aient ou non force exécutoire. Il recouvre en particulier la création, l'attribution, l'acquisition ou le transfert du revenu lui-même ou de la propriété ou du droit au titre duquel le revenu est dû.

Le terme dispositif recouvre également la constitution, l'acquisition ou la dissolution d'une personne morale, ou la souscription d'un instrument financier.

Un dispositif peut être constitué d'une ou plusieurs étapes et faire intervenir un ou plusieurs participants.

**20**

Constituent par exemple un dispositif les 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 pouvoir faire valoir un changement de résidence.

**Exemple 1** : Dispositif reposant sur une opération de financement ou refinancement intra-groupe

Dans ce cas, le dispositif comprend les étapes suivantes :

- la transaction initiale qui permet d'injecter le nouveau capital (notamment apport en capital, prêt, etc) dans le groupe ;

- l'ensemble des étapes subséquentes ;

- ainsi que 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 refinancement.

**Exemple 2** *:* Dispositif reposant sur l'acquisition d'une nouvelle société ou groupe de sociétés

Dans ce cas, 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).

**30**

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 3** : Une société établie en France attend l'expiration d'une période de deux 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 prévu au a du I de l'article 219 du CGI.

### B. Catégories

**40**

Un dispositif peut être commercialisable ou sur mesure :

- Un dispositif commercialisable est 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.

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.

- Un dispositif sur mesure est tout dispositif transfrontière qui n'est pas un dispositif commercialisable.

## II. Caractère transfrontière d'un dispositif

**50**

En application du II de l'article 1649 AD du CGI, un dispositif est réputé transfrontière dès lors que deux conditions sont réunies :

**60**

- Première condition : Le dispositif concerne la France et un autre État, que cet État soit situé dans l'Union européenne ou hors Union européenne.

**70**

- Deuxième condition : Le dispositif répond à une condition de résidence ou d'activité des participants dans deux États distincts : la France et un autre État, membre ou non de l'Union européenne.

Cette condition repose sur l'État de résidence ou d'exercice de l'activité des « participants au dispositif » connus par l'intermédiaire ou le contribuable. Sont des participants au dispositif :

- les intermédiaires ;

- les contribuables concernés ;

- les entreprises associées ;

- toute autre personne ou entité susceptible d'être concernée par le dispositif.

La condition de résidence ou d'activité des participants est remplie dès lors que l'une au moins des conditions suivantes est remplie :

- au moins un des participants au dispositif n'est pas fiscalement domicilié ou résident en France ou n'y a son siège ;

- au moins un des participants au dispositif est fiscalement domicilié, résident ou a son siège dans plusieurs États ou territoires simultanément ;

- 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 ;

- 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.

Ce critère sera considéré comme rempli si le dispositif se rattache à l'activité exercée par le participant dans un État autre que celui de son siège ou d'un établissement stable.

- le dispositif 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]), ce critère s'apprécie au niveau d'un intermédiaire ou d'un contribuable mettant en œuvre un dispositif ayant pour conséquence de contourner ou modifier la déclaration effectuée par une institution financière en application des dispositions prévues par l' article 1649 AC du CGI.

Il ne s'apprécie pas en revanche au niveau d'une institution financière n'ayant pas connaissance d'un tel dispositif.

**80**

Exemples illustratifs du caractère transfrontière d'un dispositif :

**Exemple 1** : 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** : 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.

## III. Caractère déclarable d'un dispositif transfrontière

**90**

Le III de l'article 1649 AD du CGI précise les dispositifs transfrontières visés par l'obligation de déclaration.

Un dispositif transfrontière est déclarable lorsqu'il comporte un ou plusieurs marqueurs prévus à l' article 1649 AH du CGI.

Par exception, lorsque le dispositif transfrontière comporte un marqueur relevant de la catégorie A, B et C mentionnés au II de l'article 1649 AH du CGI, le dispositif transfrontière n'est déclarable que s'il satisfait au critère de l'avantage principal défini au I de l'article 1649 AH du CGI.

### A. Définition des marqueurs

**100**

Par référence à l'article 3 (20) de la directive (UE) 2018/22 du Conseil du 25 mai 2018, un marqueur est une caractéristique ou particularité d'un dispositif transfrontière qui indique un risque potentiel d'évasion fiscale comme recensé à l'annexe IV de la directive (UE) 2018/22 du Conseil du 25 mai 2018 et à l'article 1649 AH du CGI.

## B. Catégories de marqueurs

**110**

Les marqueurs appartiennent à deux catégories selon qu'ils sont de nature générale ou spécifique.

Par exception, certains marqueurs sont soumis à la condition préalable de l'avantage principal.

### 1. Critère de l'avantage principal

**120**

L'article 1649 AH du CGI prévoit que les marqueurs A.1., A.2., A.3., B.1., B.2., B.3., C.1.b.i), C.1.c. et C.1.d. sont soumis à la condition préalable de l'avantage principal.

Ainsi, le dispositif transfrontière qui comporte un des marqueurs susvisés n'est déclaré que s'il satisfait au critère de l'avantage principal.

Le critère de l'avantage principal est analysé de manière globale. Ainsi, afin de déterminer si un dispositif transfrontière présente un avantage fiscal principal, ce dispositif devra être analysé dans son ensemble, en considérant les effets dans les États de l'Union européenne et hors Union européenne.

**130**

Par exemple, un dispositif peut être conçu pour profiter d'une différence de traitement fiscal entre deux États. Dans ce cas, il peut être conforme à la législation de l'État A qu'un paiement soit déductible (le paiement est considéré comme une charge d'intérêt dans l'État A) et conforme à la législation de l'État B que ce paiement ne soit pas taxable (ce revenu est considéré comme un dividende dans l'État B et bénéficie d'une exonération).

#### a. Notion d'avantage

**140**

L'avantage est entendu comme un avantage fiscal. Un avantage fiscal est réputé exister lorsque le dispositif transfrontière permet notamment d'obtenir un remboursement d'impôt, un allégement ou une diminution d'impôt, une réduction de dette fiscale, un report d'imposition ou une absence d'imposition.

#### b. Caractère principal

**150**

La détermination du caractère principal se fait de manière objective, par opposition à une analyse subjective qui prendrait en compte les motivations ou l'intention des participants.

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. Par exemple, dans le cas où l'avantage fiscal et l'avantage commercial seraient les avantages principaux retirés du dispositif et qu'un avantage marginal de positionnement géographique serait également retiré du dispositif, l'un des avantages principaux retirés du dispositif est un avantage fiscal.

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.

### c. Exclusion des dispositifs transfrontières présentant un avantage principal obtenu en France conforme à l'intention du législateur français

**160**

Lorsque l'avantage principal obtenu en France au moyen du dispositif transfrontière résulte de l'utilisation d'un dispositif d'incitation fiscale conforme à l'intention du législateur français, cet avantage principal n'est a priori pas considéré comme un avantage fiscal principal au sens de l'article 1649 AH du CGI, sous réserve du respect de l'intention du législateur.

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.

**Exemple** : 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. Néanmoins, si ces produits ou placements financiers s'inscrivent dans un dispositif transfrontière plus large dont l'avantage fiscal retiré ne correspond pas à l'intention du législateur français, l'avantage fiscal ainsi retiré peut être considéré comme un avantage fiscal au sens de l'article 1649 AH du CGI constitutif de l'obligation déclarative prévue au I de l'article 1649 AD du CGI.

## 2. Marqueurs généraux

**170**

Les marqueurs généraux correspondent à des caractéristiques communes aux dispositifs de planification fiscale agressive.

**Remarque** : Des précisions sur les marqueurs généraux seront apportées à l'issue de la consultation publique.

## 3. Marqueurs spécifiques

**180**

Les marqueurs spécifiques permettent de relever les points faibles identifiés dans la législation fiscale des États-membres dans lesquels se situent les participants du dispositif transfrontière déclarable et/ou dans lesquels le dispositif produit ses effets.

**Remarque** : Des précisions sur les marqueurs spécifiques seront apportées à l'issue de la consultation publique.


ISSN : 2262-1954
Exporté le : 28/03/2024