

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-CF-CPF-30-40-30-20-25/11/2020

Date de publication : 25/11/2020

Date de fin de publication : 13/09/2023

CF - Obligations des contribuables 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

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 des contribuables tendant à la prévention de la fraude

Chapitre 4 : Déclaration de dispositifs transfrontières

Section 3 : Précisions sur les marqueurs généraux et spécifiques

Sous-section 2 : Marqueurs spécifiques liés aux opérations transfrontières, concernant l'échange automatique d'informations et les bénéficiaires effectifs ainsi que les prix de transfert

Sommaire :

I. Marqueurs spécifiques liés aux opérations transfrontières

A. Marqueur C.1.

B. Marqueur C.2.

C. Marqueur C.3.

D. Marqueur C.4.

II. Marqueurs spécifiques concernant l'échange automatique d'informations et les bénéficiaires effectifs

A. Marqueur D.1.

1. Marqueur D.1.a

2. Marqueurs D.1.b à D.1.d.

a. Définition

b. Exemples

1° Marqueur D.1.b.

2° Marqueur D.1.d

3° Marqueur D.1.e

4° Marqueur D.1.f

B. Marqueur D.2.

III. Marqueurs spécifiques concernant les prix de transfert

A. Marqueur E.1.

B. Marqueur E.2.

C. Marqueur E.3.

Actualité liée : 25/11/2020 : CF - Déclaration de dispositifs transfrontières potentiellement agressifs - Report de la mise en oeuvre du dispositif (loi n° 2020-935 du 30 juillet 2020 de finances rectificative pour 2020, art. 53) et mise à jour suite à consultation publique

I. Marqueurs spécifiques liés aux opérations transfrontières

Remarque : Les marqueurs C.1.b.i), C.1.c., et C.1.d. sont soumis à la condition préalable de l'avantage principal fiscal. Les marqueurs C.1.a. et C.1.b.ii) ne sont pas soumis à la condition préalable de l'avantage principal fiscal.

Remarque : Les exemples ci-après illustrant les marqueurs liés au critère de l'avantage principal ne préjugent pas de l'existence effective d'un avantage principal. L'unique objectif de ces exemples est d'illustrer le marqueur considéré. Par conséquent, un dispositif correspondant à un exemple qui revêt les caractéristiques d'un marqueur lié à l'avantage principal ne sera déclarable que s'il répond au surplus audit critère.

Remarque : Un tableau récapitulatif des différentes catégories de marqueurs figure au [BOI-ANNX-000478](#).

A. Marqueur C.1.

1

Marqueur C.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 :

- le bénéficiaire n'a sa résidence fiscale dans aucune juridiction ;
- même si le bénéficiaire a sa résidence fiscale dans une juridiction, celle-ci :
 - ne lève pas d'impôt sur les sociétés ou lève un impôt sur les sociétés à taux zéro ou presque nul, ou ;
 - figure sur une liste de juridictions ou 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 (OCDE) comme étant non coopératives.
- le paiement ouvre droit à une exonération fiscale totale dans la juridiction où le bénéficiaire a sa résidence fiscale ;
- le paiement ouvre droit à un régime fiscal préférentiel dans la juridiction où le bénéficiaire a sa résidence fiscale.

10

Ce marqueur vise les dispositifs comportant la déduction des paiements transfrontières effectués entre deux ou plusieurs entreprises associées lorsque l'une des conditions énumérées au § 1 est remplie.

20

Pour l'application de ce marqueur, les précisions suivantes sont apportées :

- résidence à des fins fiscales : la résidence est déterminée en vertu des stipulations 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 ;

- marqueur C.1. b. i) : est considéré comme « presque nul » un impôt sur les sociétés dont le taux effectif d'imposition est inférieur à 2 % ;

- paiement : tout paiement reçu ou à recevoir ;

- exonération : sont notamment assimilés à une exonération d'impôt, les paiements qui ne donnent lieu à aucune 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'exonération 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 \(dite DAC3\)](#) ;

- bénéficiaire : personne assujettie à l'impôt à raison du paiement. La détermination du bénéficiaire obéit à des règles spécifiques lorsque la société est :

- une société ou un groupement soumis au régime d'imposition prévu à l'[article 8 du CGI](#) ;

- un organisme de placement collectif (OPC) relevant de l'[article L. 214-1 du code monétaire et financier \(CoMoFi\)](#) et de l'[article L. 214-191 du CoMoFi](#) (organismes de placement collectif en valeurs mobilières (OPCVM) et fonds d'investissement alternatifs (FIA)) ;

- ou une société, un groupement, ou un organisme de même nature constitué sur le fondement du droit de l'Union européenne et situé dans un Etat membre de l'Union européenne (UE).

Dans ces cas, le bénéficiaire est l'actionnaire, l'associé ou le porteur de parts de la société transparente.

- liste de juridictions non coopératives : les juridictions considérées comme non coopératives sont celles qui :

- sont inscrites sur la liste publiée au journal officiel de l'UE. La liste de l'UE peut être consultée sur le site https://ec.europa.eu/taxation_customs/tax-common-eu-list_fr ;

- sont évaluées comme juridictions « non conformes » ou « partiellement conformes » par l'OCDE dans le cadre du Forum mondial sur la transparence fiscale. La liste de l'OCDE peut être consultée sur le site <http://www.oecd.org/tax/transparency/>.

Les juridictions non coopératives au sens des règles relatives au marqueur C.1 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.

- régime fiscal préférentiel : cette notion est déterminée par référence à celle définie par l'action 5 du rapport BEPS et diffère de la notion de régime fiscal privilégié tel que défini à l'article 238 A du CGI.

Un régime fiscal est considéré comme préférentiel dès lors qu'il offre une certaine forme de préférence fiscale comparativement aux principes généraux de la fiscalité du pays concerné. Cette préférence peut prendre des formes diverses.

Par exemple, peuvent être considérées comme caractéristiques d'un régime fiscal préférentiel la réduction du taux ou de la base d'imposition ou encore des conditions préférentielles de paiement ou de restitution d'impôts . Un faible niveau de préférence suffit à conclure à cette qualification.

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. Ainsi, 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.

Le régime fiscal préférentiel peut notamment résulter de la législation en vigueur ou d'une décision fiscale anticipée transfrontière (« ruling »).

B. Marqueur C.2.

30

Marqueur C.2. : Un dispositif prévoyant que des déductions pour le même amortissement d'un actif sont demandées dans plus d'une juridiction.

40

La déduction fiscale au titre de l'amortissement d'un même actif est demandée dans plus d'une juridiction sans qu'un double produit ait été enregistré comptablement et fiscalement.

Exemple : La société A établie en France est propriétaire d'une installation industrielle entièrement équipée dans l'État X, qu'elle loue à une entreprise B 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 C.2.

C. Marqueur C.3.

50

Marqueur C.3. : Un dispositif prévoyant la demande d'un allègement de la double imposition pour le même élément de revenu ou de capital dans plusieurs juridictions.

60

Un allègement de la double imposition pour le même élément de revenu ou de capital est sollicité dans plusieurs juridictions. Dans ce cas, 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. Il conviendra de déclarer notamment des dispositifs reposant sur des mécanismes de « chalandage des traités » (ou « treaty shopping »).

70

En revanche, ce marqueur ne concerne 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.

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.

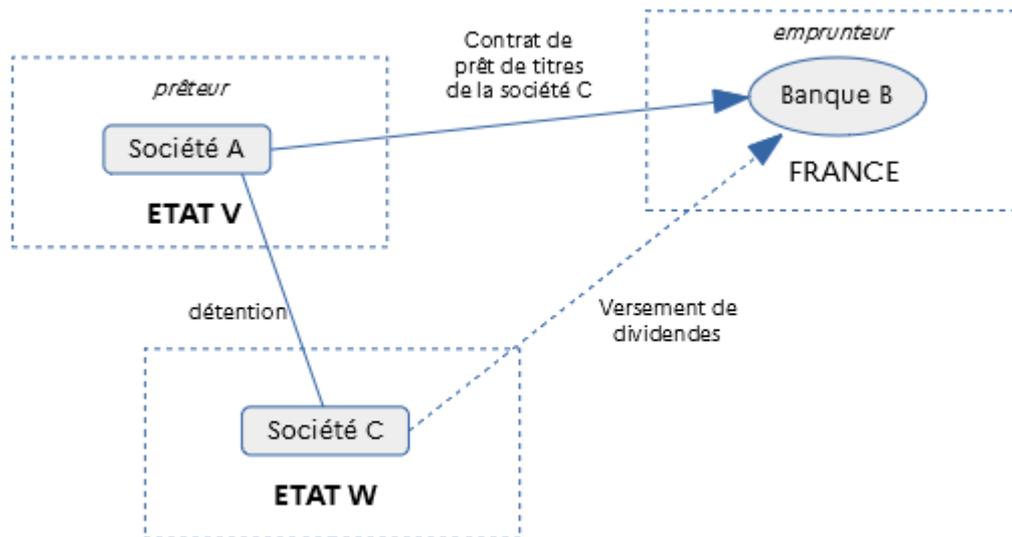
80

Exemple : 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 soumise 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.

La banque B impute sur l'impôt sur les sociétés qu'elle doit en France la totalité du crédit d'impôt égal à cette retenue à la source.



Cette décision a pour effet d'obtenir un allègement d'imposition dans plusieurs juridictions (France et Etat (V)) pour le même élément de revenu le dividende provenant de l'État W.

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

90

Tous les dispositifs qui relèvent du marqueur C.3 ayant pour conséquence une double non-imposition qui ne résulterait pas de la volonté du législateur français ou communautaire doivent être déclarés.

D. Marqueur C.4.

100

Marqueur C.4. : Un dispositif qui comprend des transferts d'actifs impliquant plusieurs juridictions dont les règles de détermination du montant payable en contrepartie des actifs concernés diffèrent dans une large mesure.

110

Ce marqueur vise 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.

120

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.

Ne sont pas visées par ce marqueur les opérations de fusions et assimilées conformément à la [Directive 2009/133/CE 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.](#)

130

Exemple : 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 la valeur comptable de l'actif, alors qu'au niveau de la société B celui-ci est comptabilisé à sa valeur de marché.

Conclusion : Ce dispositif revêt les caractéristiques du marqueur C.4.

II. Marqueurs spécifiques concernant l'échange automatique d'informations et les bénéficiaires effectifs

140

Ces marqueurs 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 opaques](#) ».

A. Marqueur D.1.

150

Marqueur D.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'UE 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 l'une des caractéristiques suivantes :

- 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 ;
- 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 ;
- 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 ;
- 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 ;

- 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 ;
- 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.

160

Ce marqueur renvoie à la [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]) prise en application de la « norme commune de déclaration » (NCD), et aux définitions figurant à l'[article 1649 AC du CGI](#) ainsi qu'au [décret n° 2016-1683 du 5 décembre 2016 fixant les règles et procédures concernant l'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers, dites « norme commune de déclaration »](#), s'agissant des termes « compte financier », « institution financière », « titulaire de compte » et « personne détenant le contrôle ».

170

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'obligation déclarative n'a pas été satisfaite, à condition que le défaut de déclaration ne porte pas atteinte aux objectifs poursuivis par ladite législation.

1. Marqueur D.1.a

180

Ce marqueur vise l'utilisation d'un produit financier qui offre à l'investisseur les fonctionnalités 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 n° 2016-1683 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.

190

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.

200

Exemple 1 : 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.

Conclusion : Ce dispositif revêt les caractéristiques du marqueur D.1.a.

Exemple 2 : 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](#) (dite « DAC 2 » / *Common reporting standard* [CRS]), les caractéristiques du marqueur D.1.a. sont réunies. Toutefois, la banque française auprès de laquelle est ouvert le compte de dépôt n'est pas tenue de déclarer cette opération comme un dispositif transfrontière potentiellement agressif, à condition qu'elle ne sache pas ou n'a pas de raison de savoir que les fonds sont destinés à être investis dans un actif non déclarable en vertu de la réglementation DAC2/CRS.

2. Marqueurs D.1.b à D.1.d.

a. Définition

210

A la différence du marqueur D.1.a., centré sur les caractéristiques spécifiques au produit permettant d'exclure celui-ci du champ d'application de la NCD, les marqueurs suivants visent 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.

220

Ces marqueurs spécifiques 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.

230

Ces marqueurs visent 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 ;

- 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.

b. Exemples

1° Marqueur D.1.b.

240

Exemple 1 : Une personne physique ayant sa résidence fiscale en Allemagne est titulaire d'un compte de dépôt auprès d'une institution financière française. Elle met en place 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 DAC2.

Conclusion : Ce dispositif ne revêt pas les caractéristiques du marqueur D.1.b.

Exemple 2 : 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 marqueur D.1.b.

2° Marqueur D.1.d

250

Exemple 1 : 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.

Exemple 2 : Une personne physique fiscalement 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.

Conclusion : Ce dispositif revêt les caractéristiques du marqueur D.1.d.

Exemple 3 : 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 qui s'avère 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.

3° Marqueur D.1.e

260

Ce marqueur vise notamment :

- les dispositifs qui tirent profit du fait qu'une entité non financière (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 ;
- 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.

270

Le marqueur D.1.e. vise les trois catégories d'opérations suivantes :

- l'acquisition d'une société déclarant pouvoir prétendre automatiquement au statut d'ENF active dans la juridiction dans laquelle elle a été constituée ;
- 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 ;
- 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. Cette catégorie couvre également les dispositifs destinés à requalifier une fiducie en société en tant qu'instrument d'investissement en vue d'éviter d'avoir à déclarer les bénéficiaires discrétionnaires de cette fiducie comme les personnes qui en détiennent le contrôle.

280

Exemple : 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'État A, le dispositif ne revêt pas les caractéristiques du marqueur D.1.e.

En revanche, dans le cas où la nouvelle auto-certification n'est pas fournie, le dispositif revêt les caractéristiques du marqueur D.1.e.

4° Marqueur D.1.f

290

Ce marqueur vise les dispositifs qui portent atteinte aux procédures de diligence raisonnable mises en place par les institutions financières pour collecter des renseignements au titre de la NCD concernant le titulaire d'un compte et les personnes qui détiennent le contrôle d'une ENF passive.

300

Ce marqueur englobe notamment le recours à des structures :

- qui peuvent éviter d'établir clairement l'identité du titulaire d'un compte et les personnes qui en détiennent le contrôle ;

- qui reposent sur la création d'indices ou de pièces justificatives destinées à 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.

310

Ce marqueur 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.

(320)

B. Marqueur D.2.

330

Marqueurs D.2. : Dispositif faisant intervenir une chaîne de propriété formelle ou effective non transparente par le recours à des personnes, des constructions juridiques ou des structures :

- qui n'exercent pas une activité économique substantielle s'appuyant sur des effectifs, des équipements, des ressources et des locaux suffisants ;

- et 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 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.

Les conditions sont cumulatives.

340

Ne sont pas visées par ce marqueur 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 fiscalement résidents de la juridiction de constitution, de résidence, de direction, de contrôle ou d'établissement (le cas échéant) de la personne, construction juridique ou structure.

350

Le terme « bénéficiaire effectif » doit être interprété 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.

Une construction juridique désigne une fiducie en tant que telle ou une autre construction juridique analogue, comme un trust, un « treuhand » ou un « fideicomiso ».

III. Marqueurs spécifiques concernant les prix de transfert

A. Marqueur E.1.

360

Marqueur E.1 : Dispositif qui prévoit l'utilisation de régimes de protection unilatéraux.

370

Le régime de protection unilatérale est défini dans la section E du Chapitre IV des « [Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert](#) ».

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.

380

Un 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.

390

Les régimes de protection ne couvrent pas :

- les mesures de simplification administrative qui ne concernent pas directement la détermination des prix dans les conditions 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 applicables aux transactions avec des entreprises associées (« accords préalables en matière de prix de transfert ») ;
- les dispositions fiscales destinées à empêcher l'endettement excessif d'une filiale étrangère (règles relatives à la « sous-capitalisation »).

400

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 ;
- s'il est adopté de façon unilatérale, un régime de protection peut accroître le risque de double imposition ou de double exonération ;
- un régime de protection peut ouvrir la voie à une planification fiscale agressive.

410

Exemple : 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 E.1.

B. Marqueur E.2.

420

Marqueur E.2. : Un dispositif qui prévoit le transfert d'actifs incorporels, ou des droits portant sur de tels actifs qui s'avèrent difficiles à évaluer au moment de leur transfert entre des entreprises associées.

430

L'expression « incorporels difficiles à évaluer » désigne 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.

Remarque : Pour plus de précisions, 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.

440

Exemple : 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 E.2.

C. Marqueur E.3.

450

Marqueur E.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 annuel avant intérêts et impôts que le ou les cédants prévoi(en)t de réaliser dans les trois ans suivant le transfert est inférieur à 50 % du bénéfice annuel avant intérêts et impôts que les mêmes personnes prévoiraient de réaliser si le transfert n'avait pas

lieu.

460

Ce marqueur vise tout dispositif relatif 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.

Ne sont pas visées par ce marqueur les opérations de fusions et assimilées conformément à la [Directive 2009/133/CE 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'Etats membres différents, ainsi qu'au transfert du siège statutaire d'une SE ou d'une SCE d'un Etat membre ou à un autre.](#)

470

Le bénéfice avant intérêts et impôt annuel (ou EBIT – earnings before interest and taxes) s'entend ici comme le résultat d'exploitation tel que défini par le plan comptable général.

480

Exemple : 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 a plusieurs dizaines d'années, la société F exerce sur le territoire français une activité de distributeur exclusif des produits fabriqués par la 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.