

Modalités d'exercice du contrôle

474 Commentaires administratifs des obligations des contribuables tendant à la prévention de la fraude – Déclaration de dispositifs transfrontières (« DAC 6 »)

BOI-CF-CPF-30-40, 25 nov. 2020, obs. B. Homo, N. Vergnet et J. Videau

NOTE

1 – La sixième version de la directive UE relative à la coopération administrative, dite « DAC 6 » s'insère dans la mise en œuvre au sein de l'Union européenne de l'action 12 du projet « *Base Erosion and Profit Shifting* » (BEPS) de l'OCDE qui porte sur la communication obligatoire d'informations en présence de transactions, dispositifs ou structures de nature agressive ou abusive. La directive a cependant une portée plus large que l'action 12 puisqu'elle s'inscrit dans un cadre plus global de renforcement de la transparence et de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales.

Les États membres avaient jusqu'au 31 décembre 2019 pour transposer la directive. En France, cette transposition a eu lieu en octobre 2019 et a donné naissance aux articles 1649 AD et suivants du CGI. Plus récemment, en mars 2020, l'Administration a pris le soin de publier plusieurs projets de commentaires administratifs ayant utilement clarifié plusieurs notions clés de la directive. Dans une mise à jour de la base BOFiP-Impôts du 25 novembre 2020, elle a publié ses commentaires définitifs sur cette nouvelle procédure.

1. Champ d'application du dispositif de déclaration des dispositifs transfrontières

2 – BOI-CF-CPF-30-40-10, 25 nov. 2020, § 1. – L'article 1649 AD du Code général des impôts (CGI) à l'article 1649 AH du CGI ne s'appliquent pas :

- à la taxe sur la valeur ajoutée ;
- aux droits de douane et aux droits d'accises ;
- aux cotisations obligatoires et prélèvements sociaux dus à l'État membre, à une de ses entités ou aux organismes de sécurité sociale de droit public (article 2-2 de la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE).

Impôts visés par la directive DAC 6. – Le champ d'application de la directive DAC 6 est similaire à celui de la directive 2011/16/UE « relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal » qu'elle ne fait que modifier 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.

Or, la directive 2011/16/UE précise à son article 2(2) qu'elle « ne s'applique pas à la taxe sur la valeur ajoutée et aux droits de douane, ni aux droits d'accises couverts par d'autres textes de législation de l'Union relatifs à la coopération administrative entre États membres » et qu'elle « ne s'applique pas non plus aux cotisations sociales obligatoires dues à l'État membre, à une de ses entités ou aux organismes de sécurité sociale de droit public ».

Par suite, et en l'absence de précisions sur les impôts expressément visés par l'obligation déclarative, l'ensemble des impôts sont concernés à l'exception de ceux qui étaient déjà spécifiquement exclus par la directive relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal.

Impôts visés par le dispositif français. – L'administration fiscale transpose à l'identique, pour ce qui concerne l'obligation déclarative des dispositifs transfrontière, le champ d'application de la directive 2011/16/UE en ce qui concerne les impôts visés, bien que cette précision ne figure pas dans le Code général des impôts. Elle exclut donc expressément les impôts indirects que sont la TVA, les droits de douane, les droits d'accise mais également les cotisations sociales obligatoires.

On remarquera que cette exclusion, si elle est conforme à la directive, n'a pas été systématiquement retenue par les autres États membres ayant eu à la transposer. Par exemple, comme le souligne Claire Acard, la Pologne ou le Portugal ont inclus la TVA dans le champ des impôts concernés par leurs dispositifs nationaux (V. C. Acard, *Directive DAC6/MDR : La déclaration de vos dispositifs de planification fiscale à l'aune d'une transposition protéiforme au sein de l'UE*, EY, oct. 2020).

A. - Dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration

1° Notion de « dispositif »

3 – BOI-CF-CPF-30-40-10-10, 25 nov. 2020, § 10. – Le terme « dispositif » est défini au II de l'article 1649 AD du CGI et s'entend au sens large : il recouvre notamment tout accord, entente, mécanisme, transaction ou série de transactions, qu'ils aient ou non force exécutoire. Il s'applique en particulier à la création, à l'attribution, à l'acquisition ou au 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 comporter plusieurs étapes et faire intervenir un ou plusieurs participants ; il peut être constitué d'une série des dispositifs.

Absence de définition dans la directive. – La directive ne définit pas ce qu'est un « dispositif », mais se contente simplement de préciser qu'il convient d'entendre par « dispositif une série de dispositifs » et qu'« un dispositif peut comporter plusieurs étapes ou parties ».

Précisions apportées par le Code général des impôts. – Le Code général des impôts va plus loin que la directive dans la définition du « dispositif » puisque l'article 1649 AD indique qu'un « dispositif » peut prendre la forme « d'un accord, d'un montage ou d'un plan ayant ou non force exécutoire ». La définition reste donc particulièrement large, mais elle a le mérite de prévoir certaines illustrations.

Précisions apportées par le BOFiP. – La doctrine administrative apporte davantage de précisions encore en présentant une liste non exhaustive, mais plus fournie, d'opérations susceptibles d'être qualifiées de « dispositifs ».

On remarquera qu'il peut s'agir d'accords, d'ententes, de mécanismes, de transactions ou de séries de transactions, ayant ou non force exécutoire, et en particulier la création, l'attribution, l'acquisition ou le transfert d'un revenu, ou de la propriété, ou du droit au titre duquel ce revenu est dû.

Par ailleurs sont également concernées les opérations non liées à des flux telles que la constitution, l'acquisition ou la dissolution d'une personne morale ou la souscription d'un instrument financier.

Proximité avec la notion de « montage » visée dans les travaux de l'OCDE. – La proximité avec la notion de « montage » visée dans les travaux BEPS et reprise dans les commentaires de l'OCDE sous l'article 29 du modèle de convention de l'organisation est nette puisque ces derniers considèrent que l'expression « montage ou transaction » « doit être interprétée au sens large et recouvre tout accord, entente, mécanisme, transaction ou série de transactions, qu'ils aient ou non force exécutoire. Elle 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 » (*Modèle de convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune, C(29), § 177*).

On s'amusera donc de constater que l'article 1649 AD du CGI considère le montage comme l'une des manifestations possibles du « dispositif », qui peut lui-même constituer un « montage » au sens des commentaires de l'OCDE sur la clause anti-abus générale des conventions fiscales. Il ne s'agit toutefois là que d'une observation sans conséquence pratique, dès lors que la volonté des rédacteurs est, dans les deux cas, d'appuyer le caractère large de l'interprétation qu'il convient de retenir des opérations qui entrent dans le champ de ces mesures.

Multiplicité de dispositifs. – Le pendant de cette définition large est qu'elle ne permet pas de circonscrire de manière satisfaisante le « dispositif ». Comme l'ont fait remarquer de nombreux commentateurs, on peut en effet se demander s'il convient, lorsqu'un dispositif est composé de plusieurs « sous dispositifs », de décomposer l'ensemble de ces derniers pour voir si chacun d'eux est concerné ou non par un marqueur et doit donc faire l'objet d'une déclaration.

4 – BOI-CF-CPF-30-40-10-10, 25 nov. 2020, § 20. – À titre d'exemple, constituent un dispositif transfrontière susceptible de relever de l'obligation déclarative :

- l'ensemble des 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 ;

- un dispositif reposant sur une opération de financement ou refinancement intra-groupe ;

Dans ce dernier cas, le dispositif procède des étapes suivantes :

- la transaction initiale qui permet d'injecter de nouveaux capitaux dans l'entité cible (notamment apport en capital, prêt, etc.) dans le groupe ;

- les étapes subséquentes, et notamment les transactions intra-groupe qui permettent d'organiser l'utilisation de ces capitaux, comme les opérations effectuées en vue ou en conséquence du financement ou du refinancement en cause.

- un dispositif reposant sur l'acquisition d'une nouvelle société ou groupe de sociétés.

Dans ce cas, le dispositif comprend 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.

Proximité avec la notion de « montage ». – Ici encore, les exemples choisis par l'Administration dans sa doctrine semblent largement inspirés des travaux de l'OCDE. Si l'on se reporte aux commentaires sous la clause PPT, on remarque qu'ils indiquent que « constituent par exemple un « montage » les mesures prises pour s'assurer que les réunions du conseil d'administration d'une société aient lieu dans un pays différent afin de pouvoir faire valoir que la société a changé de résidence » (*Modèle de convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune, C(29), § 177*).

5 – BOI-CF-CPF-30-40-10-10, 25 nov. 2020, § 30. – Ne constitue pas un dispositif une mesure ayant pour objet de prescrire au contribuable d'attendre simplement l'expiration d'un délai ou d'une période légale pour réaliser une transaction en exonération d'impôt.

Exemple : Une société établie en France se conforme à la prescription qui lui est faite par un intermédiaire d'attendre 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 I de l'article 219 du CGI.

Caractère actif de la démarche à l'origine d'un « dispositif ».

– L'on comprend entre les lignes que la caractérisation d'un dispositif suppose la mise en lumière d'une démarche un tant soit peu active de la part du contribuable dans la prescription qui lui est faite. Pour cette raison, le fait d'attendre passivement l'expiration d'une période pour bénéficier d'un régime de faveur n'est pas de nature à permettre l'identification d'un « dispositif » éventuellement déclarable.

6 – BOI-CF-CPF-30-40-10-10, 25 nov. 2020, § 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.

Reprise de la directive. – La directive définit le « dispositif commercialisable » comme « 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 » et le « dispositif sur mesure » comme « tout dispositif transfrontière qui n'est pas un dispositif commercialisable ». La doctrine administrative reprend donc les définitions de la directive à l'identique en apportant toutefois la précision selon laquelle un dispositif peut être qualifié de « commercialisable » lorsque « 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 ».

2° Caractère transfrontière d'un dispositif

7 – BOI-CF-CPF-30-40-10-10, 25 nov. 2020, § 50 à 70. – En application du II de l'article 1649 AD du CGI, 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.

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]), la condition de résidence ou d'activité s'apprécie au niveau d'un intermédiaire ou d'un contribuable mettant en œuvre un dispositif qui a pour conséquence de contourner ou de modifier l'obligation déclarative à charge d'un institution financière en application des dispositions prévues par l'article 1649 AC du CGI.

Par conséquent, un dispositif est réputé transfrontière dès lors que les deux conditions suivantes sont réunies :

- le dispositif concerne la France et un autre État, que cet État soit situé ou non dans l'Union européenne ;
- le caractère transfrontière d'un dispositif implique également une condition de résidence ou d'activité dans deux États distincts, par un « participant au dispositif ».

Est considéré comme participant au dispositif :

- le contribuable concerné ;
- les entreprises associées lorsqu'elles sont actives dans le dispositif ;
- toute autre personne ou entité qui est active dans le dispositif.

Définition de la directive. – La directive définit le « dispositif transfrontière » comme un dispositif qui concerne « soit plus d'un État membre soit un État membre et un État tiers lorsque l'une au moins des conditions suivantes est remplie :

- Tous les participants ne sont pas résidents fiscaux dans la même juridiction ;
- Un ou plusieurs des participants possèdent une double résidence fiscale ;
- Un ou plusieurs des participants au dispositif exercent une activité dans une autre juridiction par l'intermédiaire d'un établissement stable ;
- Une activité est exercée dans une autre juridiction sans présence fiscale dans cette juridiction ;
- Il a des conséquences sur l'échange automatique d'informations ou l'identification des bénéficiaires effectifs. »

Définition française. – La définition retenue par l'article 1649 AD du CGI et reprise ici par la doctrine n'est pas parfaitement similaire à celle de la directive. On remarquera notamment qu'elle est plus étroite dès lors qu'elle ne concerne que les dispositifs qui sont susceptibles d'affecter la France. Il en résulte que, même dans le cas où un contribuable ou un intermédiaire situé en France mettrait en œuvre un dispositif affectant des États membres ou tiers, aucune déclaration ne devra être effectuée en France.

Participants au dispositif. – Les personnes susceptibles de participer au dispositif sont définies de manière particulièrement large puisque sont concernés (i) le contribuable, (ii) les entreprises associées et actives dans le dispositif ou (iii) toute autre personne ou entité active dans le dispositif. On remarquera que la version définitive du BOFiP a supprimé la mention expresse des « intermédiaires » qui apparaissait dans les participants au dispositif de la version initiale. Ce faisant, l'Administration donne une définition plus conforme à la directive qui ne compte pas les intermédiaires parmi les participants.

Entreprises associées actives. – Par comparaison avec la première mouture des commentaires, il est désormais précisé, s'agissant des entreprises associées, qu'elles ne peuvent être considérées comme des « participants » au dispositif qu'à partir du moment où elles sont actives dans ce dernier. L'exemple 1 figurant au § 80 ci-dessous illustre ce principe en mentionnant l'exemple d'une filiale avec laquelle une nouvelle répartition des activités est envisagée (V. ci-dessous, n° 8).

Indifférence de l'État de résidence des participants. – L'Administration précise que, pour être réputé transfrontière, il convient notamment que « le dispositif concerne la France et un autre État, que cet État soit situé ou non dans l'Union européenne ». En revanche il n'est plus fait mention de la condition que la France figure parmi les deux États distincts de résidence ou d'activité des participants. Il suffit donc simplement que le dispositif « concerne la France », indépendamment du fait que l'un des participants à celui-ci possède une résidence ou exerce son activité en France.

8 – BOI-CF-CPF-30-40-10-10, 25 nov. 2020, § 80. – Exemples du caractère transfrontière d'un dispositif :

Remarque : Les exemples ci-après ont uniquement pour vocation d'illustrer le caractère transfrontière d'un dispositif. Ils ne préjugent pas du caractère déclarable d'un dispositif pour lequel la condition

relative aux marqueurs mentionnés à l'article 1649 AH du CGI doit être remplie.

Exemple 1 : Une société établie en France (acheteur) acquiert auprès d'une société française (vendeur) 50 % des actions d'une société établie en Finlande en vue de convenir avec sa filiale d'une nouvelle répartition de certaines activités.

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 active dans le dispositif, elle constitue donc un participant au dispositif dont le siège est situé hors de France.

Exemple 2 : Une société établie en France souscrit un emprunt auprès d'une société établie en Allemagne. La société française verse des intérêts à la société allemande créancière. Ce dispositif est transfrontière.

3° Caractère déclarable d'un dispositif transfrontière

9 – BOI-CF-CPF-30-40-10-10, 25 nov. 2020, § 90. – Le III de l'article 1649 AD du CGI précise les dispositifs transfrontières visés par l'obligation de déclaration.

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

Par exception, lorsque le dispositif transfrontière comporte certains marqueurs relevant de la catégorie A, B ou C mentionnés au II de l'article 1649 AH du CGI, celui-ci n'est à déclarer que s'il répond au critère de l'avantage principal défini au I de l'article 1649 AH du CGI.

Le caractère déclarable d'un dispositif résulte de la réunion des conditions et critères objectifs déterminés par les II et III de l'article 1649 AD du CGI, en vertu desquels ce dispositif est réputé « potentiellement agressif ». De même que l'obligation déclarative ne présuppose ni le caractère effectivement « agressif » du dispositif en cause ni son illégalité, l'Administration demeure soumise aux règles de procédure en vigueur en matière de contrôle fiscal, et notamment à celles inhérentes à la charge de la preuve.

10 – BOI-CF-CPF-30-40-10-10, 25 nov. 2020, § 100. – Par référence au point 20 de l'article 3 de la directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018, un marqueur est une caractéristique ou particularité d'un dispositif transfrontière, qui indique un risque d'évasion fiscale correspondant à l'un de ceux recensés à l'annexe IV de la directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 qui a été transposée à l'article 1649 AH du CGI.

Réévaluation des marqueurs tous les deux ans. – Le caractère déclarable d'un dispositif est directement lié à la circonstance qu'il comporte un des marqueurs prévus par l'annexe IV de la directive et qui sont transposés au sein de l'article 1649 AH du CGI. À cet égard, on notera que la directive prévoit que « tous les deux ans après le 1^{er} juillet 2020, les États membres et la Commission évaluent la pertinence de l'annexe IV et la Commission présente un rapport au Conseil. Ce rapport est, le cas échéant, assorti d'une proposition législative. »

11 – BOI-CF-CPF-30-40-10-10, 25 nov. 2020, § 110. – Certains marqueurs sont soumis à la condition préalable de l'avantage principal.

En tout état de cause, les marqueurs appartiennent à deux catégories selon qu'ils sont de nature générale ou spécifique.

12 – BOI-CF-CPF-30-40-10-10, 25 nov. 2020, § 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.

Le critère de l'avantage principal est analysé de manière globale. Ainsi, afin de déterminer si un dispositif transfrontière présente un avantage fiscal principal, il y a lieu de l'analyser dans son ensemble, en considérant ses effets au sein et en dehors de l'Union européenne.

Champ géographique de l'avantage fiscal. – L'Administration confirme que l'existence d'un avantage fiscal s'apprécie en tenant compte de l'ensemble des États impliqués dans le dispositif concerné. À titre illustratif, un dispositif permettant d'obtenir une réduction de retenue à la source en France ne traduira pas un avantage fiscal s'il induit une réduction du crédit d'impôt y afférent dans l'État du bénéficiaire du paiement.

Différence avec l'abus de droit. – Cette approche contraste avec celle qui existe s'agissant de l'« avantage fiscal » dont la recherche peut donner lieu au déclenchement de la procédure d'abus de droit. Le Conseil d'État considère en effet que le traitement fiscal applicable à une opération ou un revenu hors de France est sans incidence sur la caractérisation d'un abus de droit au sens de l'article L. 64 du LPF (CE, 13 janv. 2017, n° 391196, SAS Ingram Micro : *JurisData* n° 2017-000568 ; Dr. fisc. 2017, n° 15, comm. 254, concl. E Crepey. – CE, 3 déc. 2018, n° 406617, Sté Manpower France Holding : *JurisData* n° 2018-022180 ; Dr. fisc. 2019, n° 4, comm. 132, concl. E Bokdam-Tognetti, note F. Deboissy).

13 – BOI-CF-CPF-30-40-10-10, 25 nov. 2020, § 130. – En particulier, un dispositif peut être conçu pour permettre au contribuable de profiter d'une différence de traitement fiscal entre deux États. Par exemple, il peut être conforme à la législation de l'État A qu'une charge d'intérêt soit déductible et que le produit y afférent soit considéré comme un dividende exonéré par la législation en vigueur dans l'État B.

Référence aux instruments hybrides. – On reconnaît ici l'exemple typique des dispositifs qui permettent de modifier la qualification d'un paiement entre deux juridictions que l'on retrouve habituellement dans le cadre d'instruments hybrides et qui sont l'objet du marqueur B.2. analysé ci-après.

On peut toutefois s'interroger sur l'influence des mesures anti-hybrides issues des directives ATAD 1 et ATAD 2 sur l'existence de l'avantage en cause. En effet, les États membres peuvent aujourd'hui rejeter la déduction de charges supportées dans leur juridiction lorsque le produit y afférent est exonéré dans celles de leurs bénéficiaires. Littéralement, cela aboutit précisément à ce qu'il n'est plus « conforme à la législation de l'État A qu'une charge d'intérêt soit déductible » si le produit y afférent est considéré comme un dividende exonéré. Si l'on peut raisonnablement conjecturer que le caractère déclarable d'un dispositif doit s'entendre comme indépendant de l'application d'autres dispositifs anti-abus, aucune précision particulière n'est faite sur ce point par la doctrine administrative.

14 – BOI-CF-CPF-30-40-10-10, 25 nov. 2020, § 140. – L'avantage s'entend comme un avantage fiscal. Un avantage fiscal est réputé exister lorsque le dispositif transfrontière permet notamment d'obtenir un abattement, un remboursement d'impôt, un allègement ou une diminution d'impôt, une réduction de dette fiscale, un report d'imposition ou une absence d'imposition.

L'existence d'un avantage fiscal n'est pas limitée au territoire français.

Existence d'un avantage fiscal. – L'avantage fiscal n'est pas défini de manière restrictive (« notamment »). Il peut donc résulter d'une minoration de l'assiette d'imposition, de l'obtention d'une déduction, de la création d'un déficit fiscal, de la rétrocession d'un avantage fiscal, du partage d'une économie d'impôt, etc.

En tout état de cause, il n'existe d'« avantage » à proprement parler que s'il existe une situation dans laquelle l'absence du dispositif alourdirait la charge fiscale supportée par le contribuable. Par exemple, un dispositif consistant à interposer une société dans une opération n'entraîne pas d'avantage si la charge fiscale née de cette opération demeure identique en l'absence de société interposée.

15 – BOI-CF-CPF-30-40-10-10, 25 nov. 2020, § 150. – Le caractère principal de l'avantage fiscal 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.

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, même si l'obtention d'un avantage fiscal principal n'est pas recherchée par le contribuable concerné, le dispositif transfrontière qu'il utilise peut néanmoins répondre au critère de l'avantage principal.

Pour autant, le fait que le dispositif mis en place procure un avantage fiscal ne suffit pas à caractériser un 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 principaux avantages retirés du dispositif, parallèlement à un avantage marginal en termes de positionnement géographique, l'un des avantages principaux retirés du dispositif est un avantage fiscal.

Le caractère principal résulte en particulier du fait que le dispositif transfrontière n'aurait pas été conçu de la même façon sans l'existence de cet avantage.

S'agissant de l'articulation de l'obligation déclarative en vertu de l'article 1649 AD du CGI avec les mesures anti-abus établies par l'article 205 A du CGI, l'article L. 64 du LPF, ou l'article L. 64 A du LPF, il convient de se reporter au *BOI-CF-CPF-30-40-20, 25 nov. 2020, § 110* (V. ci-dessous, n° 62).

« Avantage fiscal principal » et « but principalement fiscal ».

– La méthode ainsi décrite fait écho à celle qui prévaut s'agissant de la détermination du but principalement fiscal d'une opération pour l'application du « mini-abus de droit » visé à l'article L. 64 A du LPF ou de la clause anti-abus générale applicable en matière d'impôt sur les sociétés et codifiée à l'article 205 A du CGI. Bien que l'Administration souligne qu'à la différence de ces dispositifs, « 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 », il n'empêche que l'exercice prescrit consiste à raisonner « en fonction de la valeur de l'avantage fiscal obtenu par rapport à la valeur des autres avantages retirés du dispositif ».

Comme l'avaient déjà souligné des auteurs, il est des avantages retirés d'un dispositif qui ne peuvent faire l'objet d'une évaluation chiffrée, notamment parce qu'ils permettent une organisation plus efficace sur le plan juridique ou sécurisée sur le plan financier (V. par ex. *P. Fernoux, Revisitons le passé à l'aune du but principalement fiscal, Dr. fisc. 2019, n° 22, étude 279*). Difficile dans ces conditions de déterminer si l'avantage fiscal qui naît de la mise en place d'un dispositif figure parmi les plus importants que celui-ci permet d'obtenir.

16 – BOI-CF-CPF-30-40-10-10, 25 nov. 2020, § 160. – Lorsque l'avantage principal obtenu en France au moyen du dispositif transfrontière résulte de l'utilisation d'une mesure d'incitation fiscale prévue par le législateur français, il n'est 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. Certains régimes particuliers sont considérés comme des dispositifs d'incitation fiscale institués par le législateur, sous réserve de leur utilisation conforme à l'intention du législateur.

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 qui procure un avantage fiscal ne correspondant pas à l'intention du législateur français, celui-ci peut être considéré comme un avantage fiscal au sens de l'article 1649 AH du CGI et constituer ainsi l'obligation déclarative prévue au I de l'article 1649 AD du CGI.

« Avantage fiscal » et intention du législateur.

– La précision apportée ici par l'Administration n'est pas tout à fait novatrice puisqu'on la retrouve sous une autre forme au sein des commentaires administratifs sur l'article L. 64 A du LPF aux termes desquels « lorsque c'est le législateur qui a souhaité encourager un schéma par une incitation fiscale, l'article L. 64 A du LPF ne peut en principe s'appliquer, quand bien même ce schéma aurait un but principalement fiscal, à condition qu'il ne soit pas manifestement détourné de son objet » (*BOI-CF-IOR-30-20, 31 janv. 2020, § 120*).

17 – BOI-CF-CPF-30-40-10-10, 25 nov. 2020, § 170. – Les marqueurs généraux correspondent à des caractéristiques communes aux dispositifs de planification fiscale agressive.

18 – BOI-CF-CPF-30-40-10-10, 25 nov. 2020, § 180. – Les marqueurs spécifiques comportent des caractéristiques particulières relatives notamment aux paiements transfrontières, à l'échange automatique d'informations et aux bénéficiaires effectifs, et aux prix de transfert.

B. - Personnes tenues d'effectuer la déclaration

19 – BOI-CF-CPF-30-40-10-20, 25 nov. 2020, § 1. – L'article 1649 AE du CGI énumère les personnes à qui incombe l'obligation déclarative mentionnée à l'article 1649 AD du CGI :

- les intermédiaires ;
- les contribuables concernés.

Priorité aux intermédiaires. – Compte tenu de leurs compétences techniques et professionnelles en la matière, le droit français, en cohérence avec l'esprit de la directive, place les intermédiaires au cœur du système déclaratif en vue d'en fluidifier le fonctionnement. L'obligation de déclarer les dispositifs transfrontières incombe ainsi prioritairement aux intermédiaires, dès lors qu'ils disposent d'un lien de territorialité avec la France ou un autre État de l'Union européenne et qu'ils sont en mesure de la satisfaire (sur ce sujet, V. B. Homo, A. Chagneau et J. Videau, *Transposition de la directive 2018/822 dite DAC 6 : encadrement de l'optimisation fiscale transfrontière* : Dr. fisc. 2020, n° 15-16, étude 222).

Intervention subsidiaire du contribuable. – Si l'obligation déclarative pèse au premier chef sur les intermédiaires, les contribuables visés par le II de l'article 1649 AE du CGI peuvent également être amenés à déclarer eux-mêmes un dispositif transfrontière dans certaines situations, avec l'aide des intermédiaires, soumis par l'administration fiscale à une obligation d'assistance.

1° Intermédiaires

20 – BOI-CF-CPF-30-40-10-20, 25 nov. 2020, § 10 et 20. – Le I de l'article 1649 AE du CGI définit les intermédiaires par référence au point 21 de l'article 3 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.

Conformément à cette disposition, un intermédiaire devant déclarer en France est toute personne :

- qui appartient à l'une des deux catégories visées ci-après ; et
- qui dispose d'un lien territorial avec la France.

a) Notion d'intermédiaire

21 – BOI-CF-CPF-30-40-10-20, 25 nov. 2020, § 30. – L'intermédiaire au sens de l'article 1649 AE du CGI peut être une personne qui agit à titre professionnel ou non.

La notion d'intermédiaire n'implique pas l'obligation pour celui-ci d'être doté de la personnalité juridique ou d'être rémunéré.

La notion d'intermédiaire ne présuppose pas non plus l'appartenance à une catégorie professionnelle donnée.

Lorsqu'une personne physique est salariée d'une entreprise et agit au nom de cette entreprise, c'est l'entreprise qui est considérée comme intermédiaire au sens de l'article 1649 AE du CGI.

Lorsqu'une personne physique est associée ou liée par un contrat de collaboration ou de prestation de services à une structure dotée ou non de la personnalité juridique et fiscale (par exemple, un cabinet d'avocats) et agit au nom de cette dernière ou pour son compte, c'est la structure, représentée par une personne dûment habilitée, qui doit être considérée comme l'intermédiaire déclarant (par exemple, un avocat associé d'un cabinet d'avocat identifié auprès de son ordre par son numéro de toque).

Précisions concernant les associés et collaborateurs de cabinets d'avocats. – On remarquera que, conformément aux remontées faites par les organismes professionnels des avocats, l'Administration a pris la peine d'indiquer que les personnes physiques associées ou liées par un contrat de collaboration ou de prestation de services à une structure et agissant au nom de cette dernière ou pour son compte représentent cette structure, qui devient alors l'intermédiaire déclarant (V. A. de Massiac, M. Mouloudj, G. Parmentier, DAC 6 : *Commentaires administratifs définitifs publiés* !, Taj Deloitte, 8 décembre 2020).

b) Catégories d'intermédiaires

22 – Deux catégories d'intermédiaires. – Les intermédiaires sont regroupés en deux catégories que sont les « concepteurs » d'une part et les « prestataires de services » ou « sachants » d'autre part.

L'appartenance à l'une ou l'autre de ces catégories influence le point de départ du délai de déclaration.

23 – BOI-CF-CPF-30-40-10-20, 25 nov. 2020, § 50. – L'article 1649 AE du CGI définit l'intermédiaire concepteur comme toute personne qui conçoit, commercialise, organise, met à disposition aux fins de sa mise en œuvre ou gère la mise en œuvre d'un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration.

Par conception, on entend la planification, la proposition ou le développement d'un dispositif transfrontière déclarable dont les caractéristiques principales ont été définies.

L'intermédiaire commercialise un dispositif transfrontière déclarable dès lors qu'il propose ce dispositif à un ou plusieurs contribuables.

L'organisation d'un dispositif transfrontière déclarable comprend la préparation et la coordination de ce dispositif jusqu'à sa mise à disposition aux fins de son utilisation.

La gestion de la mise en œuvre recouvre la conduite de la mise en œuvre du dispositif transfrontière à déclarer dans son ensemble, en lien avec son concepteur et/ou la personne qui le commercialise.

Remarque : Dans le cas d'un groupe d'entreprises, peut être considérée comme un intermédiaire concepteur la société mère ou toute autre société du groupe qui conçoit, commercialise ou organise un dispositif transfrontière soumis à l'obligation déclarative, le met à disposition aux fins de sa mise en œuvre ou en gère la mise en œuvre pour d'autres sociétés appartenant au même groupe.

L'intermédiaire concepteur. – La directive définit comme intermédiaire concepteur « 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 ». La définition est reprise à l'identique par l'article 1649 AE du CGI et par la doctrine administrative, qui apporte toutefois des précisions sur ce que recouvrent les termes de « conception », de « commercialisation » ou encore de « mise en œuvre ».

24 – BOI-CF-CPF-30-40-10-20, 25 nov. 2020, § 70. – L'article 1649 AE du CGI définit l'intermédiaire prestataire de services comme toute personne qui, compte tenu des faits et circonstances pertinents et sur la base des informations disponibles, de l'expertise et de la compréhension 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, l'organisation, la mise à disposition aux fins d'une mise en œuvre ou la gestion de la mise en œuvre d'un dispositif transfrontière déclarable.

Un intermédiaire prestataire de services déclare le dispositif s'il avait connaissance que ses services ont été rendus dans le cadre d'un dispositif transfrontière déclarable.

Toute personne a le droit de fournir des éléments en vue de prouver qu'elle ne savait pas et ne pouvait pas raisonnablement être censée savoir qu'elle participait à un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration. À cette fin, cette personne peut invoquer tous les faits et circonstances pertinents, les informations disponibles, ainsi que son expertise et sa compréhension en la matière.

L'intermédiaire prestataire de services ou « sachant ». – La définition de l'intermédiaire prestataire de services reprend celle contenue dans la directive. Elle repose en outre sur une présomption simple laissant la possibilité pour l'intermédiaire « de fournir [tous les] éléments prouvant qu'[il] ne savait pas et ne pouvait pas raisonnablement être censé savoir qu'[il] participait à un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration », et notamment « tous les faits et circonstances pertinents ainsi que les informations disponibles et son expertise et sa compréhension en la matière ». À l'origine, ni le texte français, ni la première version des commentaires administratifs ne prévoyaient expressément cette nuance issue de la directive. Celle-ci est aujourd'hui dûment formalisée par l'Administration.

25 – BOI-CF-CPF-30-40-10-20, 25 nov. 2020, § 80. – En revanche, un prestataire de services qui interviendrait ou prendrait connaissance du dispositif transfrontière déclarable postérieurement à sa mise en œuvre n'est pas considéré comme intermédiaire, sous réserve qu'il n'ait apporté aucune aide, assistance ou conseil se rapportant à la conception, à la commercialisation ou à l'organisation du dispositif transfrontière en question, à sa mise à disposition aux fins de la mise en œuvre ou à la gestion de sa mise en œuvre.

À titre d'exemple, ne sauraient être considérés comme des intermédiaires prestataires de services au sens de l'article 1649 AE du CGI :

- un commissaire aux comptes, qui, lors de la réalisation de l'audit légal d'un des participants à un dispositif transfrontière déclarable, prend connaissance de celui-ci, et l'identifie comme entrant dans le champ des obligations déclaratives prévues par l'article 1649 AD du CGI ;

- un conseil, différent du conseil à l'origine du dispositif, dont la mission consiste uniquement à se prononcer sur l'obligation de déclarer ou non un dispositif transfrontière au regard de l'article 1649 AD et suivants du CGI.

Tolérance administrative. – La doctrine administrative affine les contours de la définition d'intermédiaire par rapport à l'ordonnance et à la directive en précisant qu'un prestataire de services qui interviendrait ou prendrait connaissance du dispositif transfrontière déclarable postérieurement à sa mise en œuvre ou postérieurement à la délivrance du conseil conduisant à la mise en œuvre du dispositif, ne sera pas considéré comme un intermédiaire. On pense ici au cas d'une banque dépositaire qui accompagnerait un contribuable dans ses démarches pour réclamer un trop-perçu de retenue à la source ou, comme le mentionne le BOFiP, d'un commissaire aux comptes, qui, au cours de sa mission d'audit, prendrait connaissance d'un dispositif postérieurement à sa mise en œuvre, et l'identifierait comme devant faire l'objet d'une déclaration.

26 – BOI-CF-CPF-30-40-10-20, 25 nov. 2020, § 90. – La notion d'intermédiaire prestataire de services ne vise *a priori* ni les établissements de paiement et les établissements de crédit autorisés à exercer dans le secteur financier réglementé qui effectuent des opérations bancaires de routine telles que la réception et conservation de fonds, les transferts de fonds et opération de change, l'octroi de financements ou la fourniture de services bancaires de paiement.

En revanche, un établissement financier est considéré comme intermédiaire prestataire de services dans le cas où il a connaissance du fait que son intervention, quelle qu'en soit la nature, constitue une aide, une assistance ou des conseils qui se rapportent à la conception, à la commercialisation ou à l'organisation d'un dispositif transfrontière déclarable.

Toute personne a le droit de fournir des éléments prouvant qu'elle ne savait pas et ne pouvait raisonnablement être censée savoir qu'elle participait à un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration. À cette fin, cette personne peut invoquer tous les faits et circonstances pertinents ainsi que les informations disponibles et son expertise et sa compréhension en la matière.

Exclusion des établissements de paiement et de crédit. – Compte tenu du champ d'application que l'obligation déclarative pourrait recouvrir dans le cas de certaines activités, comme celles des établissements de paiement et des établissements de crédit qui sont des vecteurs majeurs d'opérations transfrontières, l'Administration admet que les établissements dûment autorisés qui effectuent des opérations bancaires de routine (telles que la réception et la conservation de fonds, les transferts de fonds et les opérations de change, l'octroi de financements, la fourniture de services bancaires de paiement) ne sont pas concernés par l'obligation déclarative qui se retrouve de ce fait circonscrite aux seules opérations bancaires exceptionnelles.

c) Lien territorial

27 – BOI-CF-CPF-30-40-10-20, 25 nov. 2020, § 100. – Un intermédiaire souscrit en France la déclaration prévue à l'article 1649 AD du CGI s'il satisfait à l'une des conditions suivantes (CGI, art. 1649 AE, I) :

- il est fiscalement domicilié, résident ou a son siège en France ;

Les établissements stables de cet intermédiaire situés hors de France ne sont toutefois pas concernés par l'obligation de déclarer en France.

- il possède en France un établissement stable qui fournit les services concernant le dispositif transfrontière déclarable ;

- il est constitué en France ou est régi par le droit français ;

– il est enregistré en France auprès d'un ordre ou d'une association professionnelle en rapport avec des services juridiques, fiscaux ou de conseil ou il bénéficie d'une autorisation d'exercer en France délivrée par cet ordre ou association.

Différence avec la directive. – Le lien territorial exigé de l'article 1649 AE du CGI repris *in extenso* par les commentaires de l'Administration est plus large que celui de la directive puisqu'il ajoute à la catégorie des intermédiaires concernés ceux qui bénéficient d'une autorisation d'exercer en France délivrée par un ordre ou une association professionnelle en rapport avec des services juridiques, fiscaux ou de conseil.

d) Règle de priorité territoriale

28 – BOI-CF-CPF-30-40-10-20, 25 nov. 2020, § 110. – Dans le cas où un intermédiaire satisfait à la condition territoriale dans plusieurs États membres de l'Union européenne, le I de l'article 1649 AF du CGI instaure une règle de priorité.

En application de cette règle de priorité, la déclaration est souscrite uniquement dans l'État membre dans lequel l'intermédiaire est fiscalement domicilié ou réside ou a son siège social.

Si l'intermédiaire n'est résident fiscal d'aucun État membre de l'Union européenne, la déclaration est souscrite dans l'État membre dans lequel l'intermédiaire possède un établissement stable par l'intermédiaire duquel les services concernant le dispositif transfrontière déclarable sont rendus, que ces services relèvent de la catégorie des intermédiaires concepteurs ou de la catégorie des intermédiaires prestataires de services.

Si cette dernière condition n'est pas satisfaite, l'intermédiaire souscrit sa déclaration dans l'État membre dans lequel l'intermédiaire est constitué, ou par le droit duquel il est régi.

Enfin, si aucune de ces précédentes conditions ne sont satisfaites, l'intermédiaire souscrit sa déclaration dans l'État membre dans lequel il est enregistré auprès d'un ordre, d'une association professionnelle en rapport avec les services fournis.

Remarque : L'intermédiaire ne souscrit pas sa déclaration en France s'il dispose d'un lien territorial avec un autre État membre de l'Union européenne sous réserve que ce lien territorial soit prioritaire par rapport au lien territorial dont il dispose avec la France, en application de la règle de priorité

Conflits de territorialité. – Dans l'hypothèse d'un conflit de territorialité (un intermédiaire satisfait à la condition territoriale de plusieurs États membres de l'Union européenne), l'article 1649 AF du CGI, repris ici par les commentaires administratifs, prévoit une règle de priorité en application de laquelle la déclaration est souscrite :

- dans l'État membre dans lequel l'intermédiaire est fiscalement domicilié ou réside ; ou
- dans l'État membre dans lequel il a son siège social ; ou
- dans l'État membre dans lequel il a un établissement stable par l'intermédiaire duquel sont rendus les services afférents au dispositif ; ou
- dans l'État membre dans lequel il est constitué ou par le droit duquel il est régi ; ou
- dans l'État membre dans lequel il est enregistré.

e) Cas de dispenses

29 – BOI-CF-CPF-30-40-10-20, 25 nov. 2020, § 120. – L'intermédiaire est dispensé de la transmission des informations relatives à la déclaration prévue à l'article 1649 AD du CGI dans deux situations :

– la déclaration de ces informations a été souscrite par un autre intermédiaire en France ou dans un autre État membre de l'Union européenne ;

– l'intermédiaire est soumis au secret professionnel et n'a pas obtenu l'accord de son client de déclarer les informations.

1) Déclaration des informations par un autre intermédiaire

30 – BOI-CF-CPF-30-40-10-20, 25 nov. 2020, § 130 à 140. – Par principe, lorsqu'en application de l'article 1649 AE du CGI, plusieurs intermédiaires sont assujettis à une obligation déclarative, chacun d'entre eux est soumis à cette obligation.

Toutefois, un intermédiaire est dispensé de déclarer les informations en sa possession, dont il a le contrôle ou dont il a connaissance, s'il peut prouver par tout moyen que ces mêmes informations ont déjà fait l'objet d'une déclaration en France ou dans un autre État membre.

2) Secret professionnel

31 – BOI-CF-CPF-30-40-10-20, 25 nov. 2020, § 150 à 160. – En application du 4^e du I de l'article 1649 AE du CGI, l'intermédiaire soumis au secret professionnel dont la violation est réprimée par l'article 226-13 du Code pénal, souscrit sa déclaration avec l'accord de son client.

C'est notamment le cas lorsque le secret professionnel lie l'intermédiaire à un autre intermédiaire.

Exemple : Un intermédiaire prestataire de services est engagé par un intermédiaire concepteur pour fournir un conseil sur un dispositif transfrontière à déclarer. Dans ce cas, la déclaration de l'intermédiaire prestataire de services soumis au secret professionnel n'est souscrite qu'avec l'accord de son client, qui est l'intermédiaire concepteur. En cas de refus de l'intermédiaire concepteur, c'est à ce dernier qu'incombera l'obligation déclarative.

Le secret professionnel dont la violation est réprimée par l'article 226-13 du Code pénal s'applique aux seules professions dont les textes d'organisation (loi ou règlement) font référence de manière explicite à l'article 226-13 du Code pénal. Il s'agit notamment des professions suivantes :

- avocats ;
- notaires ;
- experts comptables ;
- personnes visées au I de l'article L. 511-33 du Code monétaire et financier (CoMoFi) (par renvoi de l'article L. 571-4 du CoMoFi).

Secret professionnel. – Dès lors qu'il est soumis au secret professionnel, l'intermédiaire doit demander à son client d'être libéré de son obligation pour pouvoir effectuer la déclaration. Ce choix de la France d'exonérer de l'obligation déclarative certains intermédiaires soumis au secret professionnel est celui qui a été retenu dans une majorité de pays bien que, comme le font remarquer les auteurs, son champ d'application varie considérablement selon les législations (V. C. Acard, *Directive DAC6/MDR : La déclaration de vos dispositifs de planification fiscale à l'aune d'une transposition protéiforme au sein de l'UE, EY, oct. 2020*). Ainsi, et pour ne prendre que ces exemples, seuls sont concernés aux Pays-Bas les cabinets d'avocats alors que l'Allemagne octroie le bénéfice de la mesure aux également aux conseils fiscaux, aux auditeurs, aux notaires ainsi qu'aux banques.

32 – BOI-CF-CPF-30-40-10-20, 25 nov. 2020, § 165. – L'intermédiaire soumis au secret professionnel informe son client et prend toute disposition pour que celui-ci soit en mesure de lui faire part de

sa décision de lever le secret professionnel, au plus tard la veille de la date prévue au a, b ou c du 1° du I de l'article 1649 AG du CGI.

En cas d'accord intervenant au-delà de la date prévue au a, b ou c du 1° de l'article 1649 AG du CGI, une tolérance administrative admet que le délai de 30 jours de souscription de la déclaration s'applique à compter du jour où l'intermédiaire obtient cet accord.

De manière générale, la décision de lever le secret professionnel ne peut intervenir au-delà du délai de 30 jours fixé par l'article 1649 AG du CGI.

L'accord ou le désaccord du client s'effectue de manière expresse, par tout moyen.

Étapes de la levée du secret professionnel. – L'Administration précise ici la procédure à suivre et ses différentes étapes pour procéder à la levée du secret professionnel. Il s'agit d'un ajout bienvenu par rapport à la version initiale du BOFiP qui, à l'instar de la directive, ne précisait en aucune manière comment procéder pour satisfaire cette obligation d'information du client. Ainsi :

- L'intermédiaire soumis au secret professionnel doit ainsi d'abord informer son client en prenant toute disposition pour le mettre en mesure de lui faire part de sa décision de lever le secret professionnel, sachant que cette étape doit intervenir au plus tard la veille du jour où le dispositif devrait être déclaré soit 30 jours après le point de départ du délai de déclaration. Ce point de départ varie selon les cas puisque pour les intermédiaires « sachants », le délai commence au lendemain du jour de la fourniture directe ou indirecte de l'aide, de l'assistance ou des conseils alors que pour les intermédiaires « concepteurs », le délai court à compter de la première des dates suivantes : (i) le lendemain du jour de la mise à disposition aux fins de mise en œuvre du dispositif ou, (ii) le lendemain du jour où le dispositif est prêt à être mis en œuvre, ou (iii) le jour de la réalisation de la première étape de la mise en œuvre du dispositif. Enfin, pour les personnes qui reçoivent une notification de déclaration, le délai est calculé à partir de la réception de la notification.

- L'accord du client initie alors un nouveau délai de 30 jours pour que l'intermédiaire procède effectivement à la déclaration.

Normalement, le client devrait être tenu de répondre avant l'expiration du délai de 30 jours qui s'impose à l'intermédiaire. Cependant, si l'accord intervient au-delà de ce délai, il est toléré que le délai de 30 jours applicable à la déclaration par l'intermédiaire s'applique à compter de l'obtention de l'accord qui, précise l'Administration, s'effectue de manière expresse, par tout moyen.

33 – BOI-CF-CPF-30-40-10-20, 25 nov. 2020, § 170. – Dans le cas où l'intermédiaire soumis au secret professionnel n'obtient pas l'accord de son client de souscrire sa déclaration, l'obligation déclarative incombe alors :

- à tout autre intermédiaire ;
- ou, en l'absence d'autre intermédiaire, au contribuable concerné.

34 – BOI-CF-CPF-30-40-10-20, 25 nov. 2020, § 180. – L'intermédiaire soumis au secret professionnel qui ne souscrit pas la déclaration doit notifier l'obligation aux personnes auxquelles elle incombe et dont il a connaissance, qu'il s'agisse d'un intermédiaire ou d'un contribuable concerné.

Le procédé de cette notification doit permettre de conférer date certaine à la notification. La notification peut être effectuée par cour-

rier recommandé avec avis de réception (classique ou en ligne), en courrier suivi ou par tout autre moyen.

La notification doit être effectuée dans le délai dont dispose normalement l'intermédiaire non soumis au secret professionnel pour souscrire sa déclaration. Ce délai est déterminé au 1° du I de l'article 1649 AG du CGI. Pour les personnes qui ont reçu la notification et auxquelles incombe l'obligation déclarative, le délai de 30 jours s'ouvre à réception de la notification.

Dès lors que l'intermédiaire soumis au secret professionnel reçoit expressément l'accord de son client pour la levée du secret professionnel, il dispose d'un délai de 30 jours à compter de la date de l'accord pour déclarer le dispositif transfrontière.

Dans l'hypothèse où l'intermédiaire qui a reçu la notification est lui-même soumis au secret professionnel et n'a pas reçu l'accord de son client lui permettant de souscrire la déclaration, cet intermédiaire notifie à son tour l'obligation déclarative aux personnes dont il a connaissance auxquelles celle-ci incombe (intermédiaire ou contribuable concerné) dans le délai de 30 jours suivant la date à laquelle il a lui-même reçu la notification.

Le délai recommandé de déclaration du dispositif à l'Administration par l'ensemble des intermédiaires à compter de la date d'envoi de la première notification est de 90 jours maximum.

Si le délai écoulé entre la date d'envoi de la première notification et celle de la déclaration du dispositif excède 90 jours, il incombe au déclarant de pouvoir en justifier par tout moyen.

35 – BOI-CF-CPF-30-40-10-20, 25 nov. 2020, § 190. – Dans le cas particulier d'une notification au contribuable concerné, celle-ci est accompagnée de toute information dont l'intermédiaire a connaissance, qui se trouve en sa possession ou qu'il contrôle, lui permettant de souscrire la déclaration.

Ainsi, dans la limite des informations en sa possession, dont il a connaissance ou qu'il contrôle, l'intermédiaire doit mettre le contribuable concerné en capacité de pouvoir transmettre les informations prévues par l'article 344 G octies A de l'annexe III au CGI, en portant à sa connaissance notamment :

- le résumé du contenu du dispositif transfrontière déclarable, dans la mesure du possible, en langue anglaise ;
- les informations détaillées sur les dispositions juridiques utilisées ;
- l'estimation de la valeur du dispositif transfrontière déclarable ;
- l'identification du ou des marqueurs présents dans le dispositif transfrontière déclarable.

36 – BOI-CF-CPF-30-40-10-20, 25 nov. 2020, § 200. – L'intermédiaire qui notifie l'obligation de déclaration à un autre intermédiaire n'est pas tenu d'accompagner cette notification de toute information permettant de souscrire la déclaration.

3) Possibilité de révision de l'analyse de l'intermédiaire qui notifie l'obligation déclarative à un autre intermédiaire ou au contribuable concerné

37 – BOI-CF-CPF-30-40-10-20, 25 nov. 2020, § 210. – Tout intermédiaire ou contribuable ayant reçu notification d'obligation déclarative de la part d'un intermédiaire soumis au secret professionnel qui n'a pas obtenu l'accord de souscrire sa déclaration, dispose de la faculté de réviser l'appréciation initiale faite par l'intermédiaire à l'origine de la notification, sur les faits et circonstances qui l'ont amené à considérer que le dispositif devait être déclaré, et de conclure que ledit dispositif n'est pas à déclarer.

Dans l'hypothèse où cette révision aboutirait à une absence de déclaration par l'intermédiaire ou le contribuable notifié, ce défaut de déclaration n'est pas de nature à engager la responsabilité de l'intermédiaire ayant procédé à la notification de son client, qu'il s'agisse d'un intermédiaire ou du contribuable.

2° Contribuable concerné

38 – BOI-CF-CPF-30-40-10-20, 25 nov. 2020, § 220. – Dans certains cas, l'obligation déclarative prévue à l'article 1649 AD du CGI incombe au contribuable concerné.

a) Définition

39 – BOI-CF-CPF-30-40-10-20, 25 nov. 2020, § 230. – Le II de l'article 1649 AE du CGI définit le contribuable concerné comme 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 le mettre en œuvre ;
- ou qui a mis en œuvre la première étape d'un tel dispositif.

Le contribuable concerné est l'utilisateur du dispositif transfrontière déclarable.

Dans le cas d'une société de personnes ou d'une autre entité fiscalement transparente, les contribuables concernés sont le ou les associés de ces structures à moins que la structure n'ait opté pour un régime fiscal prévoyant une imposition propre.

Cas des sociétés de personnes et des entités fiscalement transparentes. – L'Administration apporte ici une précision bienvenue sur la manière dont il convient de procéder en présence de sociétés de personnes et d'entités transparentes pour lesquelles le statut de « contribuable » porte à confusion dès lors que l'impôt sur le bénéfice des premières est dû par leurs associés et que les secondes n'ont pas de personnalité fiscale. Ces personnes et entités ne sont donc pas concernées par l'obligation déclarative qui incombe à leurs associés, à moins que celles-ci aient opté pour un régime fiscal prévoyant une imposition propre.

40 – BOI-CF-CPF-30-40-10-20, 25 nov. 2020, § 240. –
Exemples :

Exemple 1 : Au sein d'un groupe, la société mère (société A) conçoit un dispositif transfrontière déclarable qu'elle n'utilise pas mais utilise par d'autres sociétés du groupe (société B et société C). Dans ce cas, ces sociétés ont les rôles suivants :

- société A : intermédiaire concepteur
- société B : contribuable concerné
- société C : contribuable concerné

Les rôles seraient les mêmes dans le cas où la société mère ferait intervenir des intermédiaires concepteurs ou des intermédiaires prestataires de services pour fournir une aide, un conseil ou une assistance sur des points ponctuels. Dans cette hypothèse, tous les intermédiaires devraient souscrire une déclaration (sous réserve que l'un des cas de dispense visés aux *BOI-CF-CPF-30-40-10-20, 25 nov. 2020, § 120 et s.* s'applique, V. ci-dessus, n° 29 et s.).

Exemple 2 : La société A conçoit un dispositif transfrontière utilisé par elle et par d'autres sociétés du même groupe (société B et société C) qui doit faire l'objet d'une déclaration. Dans ce cas, ces sociétés ont les rôles suivants :

- société A : intermédiaire concepteur et contribuable concerné
- société B : contribuable concerné
- société C : contribuable concerné

La société A souscrit une déclaration en qualité d'intermédiaire et s'identifie dans la liste des contribuables concernés.

Les rôles seraient les mêmes dans le cas où la société mère ferait intervenir des intermédiaires prestataires de services pour fournir une aide, un conseil ou une assistance sur des points ponctuels.

Exemple 3 : Une société de gestion de portefeuille organise un dispositif transfrontière utilisé par un organisme de placement col-

lectif (OPC) qui doit faire l'objet d'une déclaration. Dans ce cas, ces entités ont les rôles suivants :

- société de gestion : intermédiaire concepteur
- OPC : contribuable concerné

41 – BOI-CF-CPF-30-40-10-20, 25 nov. 2020, § 250. – Un dispositif transfrontière déclarable est mis à disposition aux fins de sa mise en œuvre lorsque les éléments qui les caractérisent ont été déterminés et que ce dispositif est porté à la connaissance du contribuable.

42 – BOI-CF-CPF-30-40-10-20, 25 nov. 2020, § 260. – Une personne est disposée à mettre en œuvre un dispositif transfrontière déclarable lorsqu'elle a pour objectif d'appliquer ce dispositif et est à même d'accomplir la première étape.

43 – BOI-CF-CPF-30-40-10-20, 25 nov. 2020, § 270. – Une personne a mis en œuvre la première étape d'un dispositif transfrontière déclarable lorsque celle-ci a été réalisée. La réalisation de cette première étape s'apprécie au cas par cas, selon la nature du dispositif transfrontière en question.

Sont ainsi notamment considérés comme la réalisation de la première étape la signature d'un acte juridique, la décision prise en assemblée générale de mettre en œuvre un dispositif ou l'enregistrement comptable d'une opération.

b) Cas dans lesquels le contribuable concerné est tenu d'effectuer une déclaration

44 – BOI-CF-CPF-30-40-10-20, 25 nov. 2020, § 280. – Dans le cas où l'intermédiaire dispose d'un lien territorial avec la France ou avec un autre État membre, il souscrit la déclaration en France ou dans un autre État membre de l'Union européenne dans les conditions prévues au 2° du I de l'article 1649 AE du CGI (*BOI-CF-CPF-30-40-10-20, 25 nov. 2020, § 100, V. ci-dessus, n° 27*).

Si l'intermédiaire ne dispose d'un lien territorial ni avec la France ni avec aucun autre État membre, et aucun autre intermédiaire ne dispose d'un lien territorial au sens du 2° du I de l'article 1649 AE du CGI, l'obligation déclarative incombe au contribuable concerné.

L'intermédiaire ne dispose pas d'un lien territorial avec la France ou un autre État membre. – Ainsi qu'indiqué ci-avant, un certain nombre de critères permettent de déterminer un nexus des intermédiaires avec la France ou un autre État membre (résidence, siège social, établissement stable, enregistrement auprès d'un ordre professionnel, etc.). Il se peut toutefois qu'aucun de ces critères ne soit rempli par les intermédiaires étant intervenus dans le dispositif, auquel cas l'obligation déclarative retombe sur le contribuable.

45 – BOI-CF-CPF-30-40-10-20, 25 nov. 2020, § 290. – Le 5° du I de l'article 1649 AE du CGI prévoit qu'en l'absence de tout intermédiaire soumis à l'obligation déclarative mentionnée à l'article 1649 AD du CGI, celle-ci incombe au contribuable concerné par le dispositif transfrontière.

Remarques :

- Une société qui conçoit un dispositif dont l'utilisateur serait une autre société du groupe est considérée comme un intermédiaire.
- Une société qui conçoit un dispositif pour elle-même et pour d'autres sociétés du même groupe est également considérée comme un intermédiaire.
- Dans le cas où les services liés à la conception du dispositif ont été partagés entre plusieurs intermédiaires, de sorte qu'aucun intermédiaire ne puisse savoir qu'il a participé à la mise en œuvre d'un dispositif transfrontière à déclarer, l'obligation déclarative incombe au contribuable concerné par le dispositif transfrontière.

Absence d'intermédiaire. – Le cas visé ici est celui dans lequel aucun intermédiaire n'est intervenu dans le dispositif. L'Administration précise toutefois que les dispositifs conçus « en interne » peuvent parfois être le fait d'intermédiaires malgré tout. Ainsi en va-t-il d'une société qui conçoit un dispositif pour elle-même, mais également pour d'autres sociétés du même groupe.

46 – BOI-CF-CPF-30-40-10-20, 25 nov. 2020, § 300. – Le 4° de l'article 1649 AE du CGI prévoit que l'intermédiaire soumis à une obligation de secret professionnel dont la violation est réprimée par l'article 226-13 du Code pénal souscrit, la déclaration mentionnée à l'article 1649 AD du CGI avec l'accord du contribuable concerné par le dispositif transfrontière.

Dans le cas où l'intermédiaire soumis au secret professionnel n'obtient pas l'accord du contribuable concerné, et en l'absence d'autres intermédiaires, l'obligation déclarative incombe alors au contribuable concerné.

Intermédiaire soumis au secret professionnel. – Lorsque le contribuable n'a pas donné son accord pour la levée du secret professionnel, et en l'absence d'autres intermédiaires, l'obligation déclarative retombe sur lui à titre subsidiaire.

c) Règle de priorité territoriale

47 – BOI-CF-CPF-30-40-10-20, 25 nov. 2020, § 310. – Lorsque l'obligation déclarative incombe au contribuable concerné dans plusieurs États membres de l'Union européenne, celui-ci souscrit la déclaration uniquement dans l'État membre dans lequel il est domicilié fiscalement, résident ou a son siège social.

Si le contribuable concerné n'a sa résidence fiscale dans aucun État membre, celui-ci souscrit la déclaration dans l'État membre dans lequel il possède un établissement stable qui utilise à son avantage le dispositif transfrontière à déclarer.

Si cette dernière condition n'est pas remplie, le contribuable concerné souscrit sa déclaration dans l'État membre dans lequel il perçoit des revenus ou réalise des bénéfices.

Enfin, si aucune des conditions précédentes n'est remplie, le contribuable concerné souscrit sa déclaration dans l'État membre dans lequel il exerce une activité économique.

Priorité territoriale. – La problématique est ici la même que s'agissant des intermédiaires : il s'agit de déterminer l'État membre dans lequel il convient de souscrire la déclaration. Une règle de priorité est fixée pour le contribuable dans des termes sensiblement différents de celle qui s'applique aux intermédiaires. On remarquera qu'en dernier ressort, c'est dans l'État membre dans lequel le contribuable exerce une activité économique que la déclaration devra être souscrite.

d) Cas de dispenses

48 – BOI-CF-CPF-30-40-10-20, 25 nov. 2020, § 320. – En présence de plusieurs contribuables concernés ayant une obligation déclarative en application de l'article 1649 AD du CGI, celle-ci incombe en premier lieu au contribuable qui a mis en œuvre le dispositif transfrontière déclarable avec l'intermédiaire.

Exemple 1 : Avec le conseil d'un avocat soumis au secret professionnel, la société A met en œuvre un dispositif transfrontière déclarable pour son propre compte ainsi que pour le compte d'autres sociétés du même groupe (société B et société C). L'avocat soumis au secret professionnel, après avoir notifié la société A de son obligation,

n'est pas autorisé par cette dernière à effectuer la déclaration du dispositif.

Dans ce cas, les rôles des différents acteurs sont les suivants :

- avocat soumis au secret professionnel : intermédiaire concepteur non soumis à l'obligation déclarative
- société A : contribuable concerné ayant adopté le dispositif sur lequel pèse en priorité l'obligation déclarative
- société B : contribuable concerné
- société C : contribuable concerné

49 – BOI-CF-CPF-30-40-10-20, 25 nov. 2020, § 330. – Dans le cas où aucun intermédiaire n'a conçu le dispositif transfrontière déclarable, l'obligation déclarative incombe au contribuable qui gère la mise en œuvre de ce dispositif.

Exemple 2 : La société A gère la mise en œuvre d'un dispositif transfrontière déclarable. La société A ainsi que d'autres sociétés du même groupe (société B et société C) utilisent ce dispositif. Dans ce cas, les sociétés A, B et C ont les rôles suivants :

- société A : contribuable concerné à qui incombe en priorité l'obligation déclarative
- société B : contribuable concerné
- société C : contribuable concerné

50 – BOI-CF-CPF-30-40-10-20, 25 nov. 2020, § 340. – Un 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.

51 – BOI-CF-CPF-30-40-10-20, 25 nov. 2020, § 350. – Un contribuable concerné est dispensé de déclarer les informations dont il a le contrôle, la possession ou la connaissance dès lors qu'il peut prouver par tout moyen que ces mêmes informations ont déjà été déclarées en France ou dans un autre État membre de l'Union européenne par un autre contribuable concerné (*CGI, art. 1649 E, II, dernier al.*).

2. Modalités d'application

A. - Fait générateur de l'obligation déclarative et délais de déclaration

52 – BOI-CF-CPF-30-40-20, 25 nov. 2020, § 1. – Le fait générateur de l'obligation déclarative dépend de la qualité du déclarant.

Ces règles s'appliquent également lorsque l'intermédiaire reçoit notification de son obligation déclarative par un autre intermédiaire.

Assouplissement par rapport à la directive. – Le délai de déclaration général est légèrement assoupli par l'administration fiscale qui admet qu'un délai de 30 jours part pour chacun des déclarants à partir du moment où il a été notifié et qu'il sait qu'il peut déclarer.

1° Pour les intermédiaires

53 – BOI-CF-CPF-30-40-20, 25 nov. 2020, § 10. – La définition des intermédiaires assujettis à l'obligation déclarative figure au *BOI-CF-CPF-30-40-10-20, 25 nov. 2020, § 10 et s.* (*V. ci-dessus, n° 20 et s.*).

a) L'intermédiaire concepteur

54 – BOI-CF-CPF-30-40-20, 25 nov. 2020, § 20. – La déclaration d'un intermédiaire concepteur doit être souscrite dans un délai de 30 jours à compter :

- du lendemain du jour de la mise à disposition aux fins de mise en œuvre du dispositif transfrontière déclarable ;
- ou du lendemain du jour où le dispositif transfrontière déclarable est prêt à être mis en œuvre ;

– ou du jour de la réalisation de la première étape de la mise en œuvre du dispositif transfrontière déclarable.

De ces trois événements, la date du plus ancien est retenue pour la computation du délai de 30 jours. Le cas visé au premier tiret ne nécessite pas que le dispositif ait une force exécutoire.

Exemple 1 : La mise à disposition aux fins de mise en œuvre du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration intervient le 28 janvier. Le délai commence à courir le lendemain, soit le 29 janvier, et expire 30 jours plus tard, soit le 27 février à 23h59.

Exemple 2 : Le dispositif transfrontière est prêt à être mis en œuvre le 28 janvier. Le délai commence à courir le lendemain, soit le 29 janvier, et expire 30 jours plus tard, soit le 27 février à 23h59.

Exemple 3 : La première étape de la mise en œuvre du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration est accomplie le 28 janvier. Le délai commence à courir le jour même, soit le 28 janvier, et expire 30 jours plus tard soit le 26 février à 23h59.

55 – BOI-CF-CPF-30-40-20, 25 nov. 2020, § 30. – Un dispositif transfrontière déclarable est mis à disposition aux fins de sa mise en œuvre lorsque les caractéristiques principales du dispositif ont été déterminées et que ce dispositif est porté à la connaissance du contribuable.

Il est prêt à être mis en œuvre lorsque sa première étape est à même d'être accomplie en vue de sa pleine application.

La première étape d'un dispositif transfrontière déclarable est considérée comme mise en œuvre lorsque celle-ci a été réalisée. La réalisation de cette première étape s'apprécie au cas par cas, selon la nature du dispositif.

Peuvent notamment être considérés comme la réalisation de la première étape du dispositif la signature d'un acte juridique, la décision prise en assemblée générale de mettre en œuvre un dispositif ou l'enregistrement comptable d'une opération.

Délai de déclaration des concepteurs. – On remarquera avec intérêt que le concepteur d'un dispositif n'a pas à déclarer avant que ce dispositif soit *a minima* prêt à être mis en œuvre ou mis à disposition aux fins de sa mise en œuvre. Dans toute la phase de « préparation » du dispositif donc, et jusqu'à une date proche de la mise en œuvre, aucune déclaration n'est à faire. La situation est cependant différente pour les intermédiaires prestataires de services, ce qui soulève des questions délicates (V. ci-dessous).

b) L'intermédiaire prestataire de services

56 – BOI-CF-CPF-30-40-20, 25 nov. 2020, § 40. – La déclaration d'un intermédiaire prestataire de services doit être souscrite dans un délai de 30 jours à compter du lendemain du jour où l'intermédiaire a fourni, 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 déclarable, sur la base des informations dont il a connaissance et qui lui permettent d'en identifier l'existence.

Différence avec le délai de déclaration du concepteur. – À la différence du concepteur, le point de départ du délai part à compter du jour ou une simple assistance, aide ou conseil sur le dispositif en question a été rendu. Il se peut donc qu'un intermédiaire « sachant » puisse être tenu de déclarer un dispositif alors même que cette obligation ne pèse pas encore sur le contribuable ou sur le concepteur lui-même.

Comme le fait remarquer Claire Acard « Cette différence de point de départ de délai pourrait aboutir à une situation paradoxale où le conseil doit déclarer le dispositif avant le promoteur ou le contribuable, à une période où le dispositif n'est peut-être même pas stabilisé... et pour un dispositif qui ne verra même pas le jour » (V. C. Acard, *Directive DAC6/MDR : La déclaration de vos dispositifs de planification fiscale à l'aune d'une transposition protéiforme au sein de l'UE, EY, oct. 2020*).

c) Nouveau délai de 30 jours : l'intermédiaire a reçu notification d'un autre intermédiaire

57 – BOI-CF-CPF-30-40-20, 25 nov. 2020, § 50. – L'intermédiaire qui reçoit une notification d'un autre intermédiaire soumis au secret professionnel dispose d'un délai de 30 jours à compter de la réception de ladite notification :

- pour effectuer sa déclaration ;
- ou, s'il est soumis au secret professionnel, pour notifier l'obligation de souscrire la déclaration à tout autre intermédiaire ou, à défaut, au contribuable concerné.

Remarque : Le délai recommandé de déclaration du dispositif à l'Administration par l'ensemble des intermédiaires à compter de la date d'envoi de la première notification est de 90 jours maximum.

2° Pour les contribuables concernés

a) Cas général

58 – BOI-CF-CPF-30-40-20, 25 nov. 2020, § 60 et 70. – Il convient de se reporter au *BOI-CF-CPF-30-40-10-20, 25 nov. 2020, § 230 et s.* (V. ci-dessus, n° 39 et s.) pour la définition des contribuables concernés.

La déclaration doit être souscrite dans un délai de 30 jours à compter :

- du lendemain du jour de la mise à disposition aux fins de mise en œuvre du dispositif transfrontière déclarable ;
- ou du lendemain du jour où le dispositif transfrontière déclarable est prêt à être mis en œuvre ;
- ou du jour de la réalisation de la première étape de la mise en œuvre du dispositif transfrontière déclarable.

De ces trois événements, la date du plus ancien est retenue pour la computation du délai de 30 jours.

b) Exception : le contribuable concerné a reçu notification d'un intermédiaire

59 – BOI-CF-CPF-30-40-20, 25 nov. 2020, § 80. – En application du 2° du II de l'article 1649 AG du CGI et nonobstant les dispositions du 1° du II de l'article 1649 AG du CGI, l'intermédiaire soumis au secret professionnel qui n'a pas reçu l'accord de souscrire la déclaration de la part du client notifie l'obligation déclarative à tout intermédiaire dont il a connaissance ou, le cas échéant, à son client (qu'il s'agisse d'un intermédiaire ou d'un contribuable concerné) (*BOI-CF-CPF-30-40-10-20, 25 nov. 2020, § 180, V. ci-dessus, n° 34*).

Lorsque le contribuable concerné reçoit notification de son obligation déclarative, le délai de souscription de 30 jours mentionné au II de l'article 1649 AG du CGI, est calculé à compter du jour de réception de ladite notification.

3° Cas particulier : déclaration d'un dispositif commercialisable

60 – BOI-CF-CPF-30-40-20, 25 nov. 2020, § 100. – S'agissant d'un dispositif commercialisable, un intermédiaire ayant préalablement souscrit une déclaration dudit dispositif communiquée à l'Administration, au dernier jour de chaque trimestre de l'année (31 mars, 30 juin, 30 septembre, 31 décembre), toute modification des informations déclarées concernant :

- l'identification des intermédiaires et des contribuables concernés : nom, date et lieu de naissance ou raison sociale, ainsi que résidence fiscale, numéro d'identification fiscale et, le cas échéant, identification des personnes qui sont des entreprises associées au contribuable concerné ;

- la date à laquelle la première étape de la mise en œuvre du dispositif transfrontière a été accomplie ou sera accomplie ;

- l'identification de l'État membre dont relève(nt) le ou les contribuables concerné(s) ainsi que tout autre État membre susceptible d'être concerné par le dispositif transfrontière ;

- l'identification, dans les États membres, de toute autre personne susceptible d'être concernée par le dispositif transfrontière en indiquant avec quel(s) État(s) membre(s) cette personne entretient un lien de territorialité.

Les intermédiaires déclarent les informations dont ils ont connaissance, qu'ils possèdent ou qu'ils contrôlent.

4° Report des délais de déclaration afin de prendre en compte l'épidémie Covid-19

61 – BOI-CF-CPF-30-40-20, 25 nov. 2020, § 105. – L'article 2 de l'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 tel que modifié par l'article 53 de la troisième loi de finances rectificative pour 2020 du 30 juillet 2020 dispose que :

- la déclaration des dispositifs transfrontières dont la première étape a été mise en œuvre entre le 25 juin 2018 et le 30 juin 2020 doit être souscrite avant le 28 février 2021 ;

- les délais de déclaration de 30 jours exposés au *BOI-CF-CPF-30-40-20, 25 nov. 2020, § 20, 40 et 70* (V. ci-dessus, n° 54, 56 et 58) courent à compter du 1^{er} janvier 2021 pour les dispositifs dont le fait générateur est intervenu entre le 1^{er} juillet 2020 et le 31 décembre 2020 ;

- pour les dispositifs commercialisables, la première mise à jour trimestrielle est communiquée au plus tard le 30 avril 2021.

B. - Articulation avec les dispositifs anti-abus et les autres obligations déclaratives

62 – BOI-CF-CPF-30-40-20, 25 nov. 2020, § 110. – L'obligation déclarative mentionnée à l'article 1649 AD du CGI s'applique indépendamment de la circonstance que :

- les dispositifs transfrontières déclarables seraient en conformité avec les dispositifs anti-abus applicables existants ;

- les informations à déclarer ont déjà été déclarées en application d'autres dispositions que celles prévues à l'article 1649 AD du CGI.

Rapprochement avec les dispositifs anti-abus. – Bien que l'Administration invite à bien distinguer l'obligation déclarative des dispositifs transfrontière d'une part et les dispositifs anti-abus d'autre part, on observera cependant que la notion d'« avantage principal » applicable pour certains marqueurs évoque pour beaucoup la lettre de l'article L. 64 A du LPF lequel instaure un nouvel outil pour l'administration fiscale, fréquemment appelé le « mini-abus de droit ». Pour rappel, cet article permet à l'Administration d'écarter les actes « mis en place pour obtenir, à titre d'objectif principal ou au titre d'un des objectifs principaux, un avantage fiscal allant à l'encontre de l'objet ou de la finalité du droit fiscal applicable ». Du fait de cet insolite rapprochement, les intervenants pourraient être tiraillés entre d'une part leur aspiration à déclarer correctement un dispositif transfrontière présentant un avantage fiscal principal et d'autre part leur réticence à faire ce qui pourrait sembler un aveu de participation à un « mini-abus de droit ».

63 – BOI-CF-CPF-30-40-20, 25 nov. 2020, § 120. – Les entités assujetties aux obligations de lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme mentionnés à l'article L. 561-2 du CoMoFi sont tenues, aux termes de l'article L. 561-15 du même code, de déclarer au service traitement du renseignement et action contre les circuits financiers clandestins (Trafin) les sommes inscrites dans leurs livres ou les opérations portant sur des sommes dont elles savent, soupçonnent ou ont de bonnes raisons de soupçonner qu'elles proviennent du blanchiment de capitaux ou sont liées au financement du terrorisme. Cette déclaration est confidentielle et ne peut être divulguée (*CoMoFi, art. L. 561-18*). La méconnaissance de cette interdiction est punie d'une amende de 22 500 euros (*CoMoFi, art. L. 574-1*).

Dans l'exercice de leur activité, ces mêmes entités peuvent être amenées à satisfaire aux obligations de déclaration prévues par l'article 1649 AD du CGI.

Ces deux obligations sont distinctes et l'obligation de déclaration au titre de l'article 1649 AD du CGI ne peut conduire l'entité concernée à méconnaître, le cas échéant, l'interdiction de divulgation prévue à l'article L. 561-18 du CoMoFi.

C. - Contenu de la déclaration

64 – BOI-CF-CPF-30-40-20, 25 nov. 2020, § 130. – Le déclarant est tenu de déclarer les informations dont il a connaissance, qui se trouvent en sa possession ou qui sont sous son contrôle à la date du fait générateur de l'obligation déclarative. Aucune sanction n'est susceptible de s'appliquer dans le cas où le déclarant ne déclare pas une information dont il n'a pas connaissance, qui ne se trouve pas en sa possession ou sous son contrôle.

Un intermédiaire n'est pas tenu d'aller au-delà des exigences prévues par les différentes règles professionnelles et règles de connaissance de la clientèle applicables lorsqu'il recueille et déclare les informations nécessaires à la déclaration prévue à l'article 1649 AD du CGI.

Dans le cas où l'intermédiaire est soumis au secret professionnel et n'a pas obtenu, de la part de son client, l'accord de déclarer les informations dont il a connaissance, qui se trouvent en sa possession ou qui sont sous son contrôle, l'intermédiaire doit s'assurer que ces mêmes informations sont transmises au contribuable concerné, afin que celui-ci puisse se conformer à l'obligation déclarative prévue à l'article 1649 AD du CGI (*BOI-CF-CPF-30-40-10-20, 25 nov. 2020, § 180, V. ci-dessus, n° 34*).

1° Étendue de l'obligation déclarative

65 – BOI-CF-CPF-30-40-20, 25 nov. 2020, § 140 et 150. – L'article 344 G octies A de l'annexe III du CGI détermine les informations qui sont communiquées en application de l'article 1649 AD du CGI.

La déclaration contient, le cas échéant :

- l'identification des intermédiaires et des contribuables concernés, y compris leur nom, date et lieu de naissance (pour les personnes physiques), résidence fiscale, le numéro d'identification fiscale (NIF) et, le cas échéant, les personnes qui sont des entreprises associées (BOI-CF-CPF-30-40-20, 25 nov. 2020, § 250, V. ci-dessous, n° 70) au contribuable concerné ;

- des informations détaillées sur les marqueurs recensés à l'article 1649 AH du CGI selon lesquels le dispositif transfrontière doit faire l'objet d'une déclaration ;

- un résumé du contenu du dispositif transfrontière à déclarer, y compris une référence à la dénomination par laquelle il est communément connu, le cas échéant, et une description des activités commerciales ou dispositifs pertinents, présentée de manière abstraite, sans donner lieu à la divulgation d'un secret commercial, industriel ou professionnel, d'un procédé commercial ou d'informations dont la divulgation serait contraire à l'ordre public ;

- la date à laquelle la première étape de la mise en œuvre du dispositif transfrontière à déclarer a été accomplie ou sera accomplie ;

- des informations détaillées sur les dispositions nationales sur lesquelles se fonde le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ;

Remarque : Les dispositions nationales s'entendent comme toute disposition française ou de droit étranger.

- la valeur du dispositif transfrontière à déclarer (BOI-CF-CPF-30-40-20, 25 nov. 2020, § 300, V. ci-dessus, n° 75) ;

- l'identification de l'État membre avec lequel le ou les contribuable(s) concerné(s) entretient(en) un lien territorial ainsi que de tout autre État membre susceptible d'être concerné par le dispositif transfrontière à déclarer, avec l'indication du ou des État(s) membre(s) avec le(s)quel(s) cette personne entretient un lien de territorialité ;

- l'identification de toute autre personne susceptible d'être concernée dans les États membres par le dispositif transfrontière à déclarer, avec l'indication du ou des État(s) membre(s) avec le(s)quel(s) cette personne entretient un lien de territorialité.

Les intermédiaires et les contribuables concernés ne sont tenus de déclarer que les informations dont ils ont connaissance, qu'ils possèdent ou qu'ils contrôlent, concernant le dispositif transfrontière à déclarer.

La déclaration d'un dispositif transfrontière relevant de l'article 1649 AD du CGI ne s'inscrit pas dans une procédure de prise de position de l'administration fiscale.

Par ailleurs, la souscription de la déclaration ne vaut pas reconnaissance par le déclarant d'une pratique illégale, délictueuse ou criminelle. L'Administration demeure soumise aux règles de procédure en vigueur en matière de contrôle fiscal, et notamment à celles inhérentes à la charge de la preuve.

Le fait que l'Administration ne réagisse pas face à un dispositif ayant fait l'objet d'une déclaration ne vaut pas approbation de la validité ou du traitement fiscal de ce dispositif.

2° Référence du dispositif et référence de la déclaration

66 – BOI-CF-CPF-30-40-20, 25 nov. 2020, § 160 à 180. – La référence du dispositif (« Référence Dispositif ») est le numéro d'identification unique du dispositif, attribué lorsque celui-ci est déclaré pour la première fois.

Le déclarant initial d'un dispositif transfrontière déclarable peut être un intermédiaire ou le cas échéant un contribuable concerné.

La référence de la déclaration (« Référence Déclaration ») est le numéro d'identification unique de la déclaration, attribué lorsque celle-ci est souscrite auprès de l'Administration.

Le répertoire central sécurisé est le répertoire établi et mis à disposition des États membres par la Commission européenne dans lequel les informations qui doivent être communiquées par les États membres sont enregistrées afin de satisfaire aux exigences de l'échange automatique prévu dans le cadre de la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE.

Importance de la référence du dispositif. – On relèvera utilement l'importance de la référence du dispositif notamment dans les cas où ce dernier aurait déjà fait l'objet d'une déclaration dans un autre État membre mais où il ne serait pas possible de se reposer sur celle-ci dans la mesure où les informations exigées par la France seraient plus importantes que le standard.

67 – BOI-CF-CPF-30-40-20, 25 nov. 2020, § 200 et 210. – Lorsque le déclarant souscrit une déclaration, l'Administration lui attribue, le cas échéant :

- **Une Référence Dispositif :** cette référence est attribuée lorsque le dispositif est déclaré pour la première fois par le déclarant initial. Elle lui est communiquée une fois les informations de la déclaration de dispositif transfrontière validées et transmises par voie électronique à l'administration fiscale.

La Référence Dispositif est attribuée par l'administration fiscale française si le déclarant initial souscrit sa déclaration en France. Dans le cas où le déclarant initial souscrit sa déclaration dans un autre État membre que la France, la Référence Dispositif est attribuée par cet autre État membre.

La Référence Dispositif est attachée au dispositif déclaré et est à rappeler ultérieurement par toute autre personne qui souscrit une déclaration relative au même dispositif et serait assujettie aux obligations prévues à l'article 1649 AD du CGI du fait de sa participation à celui-ci.

À ce titre, le déclarant initial communique la Référence Dispositif à toute personne tenue aux obligations prévues à l'article 1649 AD du CGI dont il a connaissance, ainsi qu'à toute autre personne susceptible d'être assujettie à des obligations équivalentes dans un autre État membre de l'Union européenne dont il a connaissance. Il peut s'agir d'un autre intermédiaire ou d'un contribuable concerné. La communication de cette référence est concomitante à la souscription de la déclaration du déclarant initial, afin que toute autre personne assujettie à l'obligation déclarative puisse déclarer dans les délais requis.

Toute autre personne qui souscrit une déclaration relative à un dispositif donné, renseigne la Référence Dispositif de sorte que chacune des déclarations en lien avec ce même dispositif puisse être rattachée au-dit dispositif dans le répertoire central sécurisé.

- **Une Référence Déclaration :** cette référence unique est attribuée au moment de la souscription de la déclaration.

La Référence Déclaration est une information personnelle qui ne doit pas être communiquée. Elle permet notamment de modifier ou consulter la déclaration qui a été souscrite.

3° Éléments devant être déclarés

68 – BOI-CF-CPF-30-40-20, 25 nov. 2020, § 220. – L'article 344 G octies A de l'annexe III du CGI donne la liste des informations à intégrer dans la déclaration d'un dispositif transfrontière mention-

née à l'article 1649 AD du CGI. Seules doivent être déclarées les informations dont le déclarant a connaissance, qu'il possède ou qu'il contrôle.

69 – BOI-CF-CPF-30-40-20, 25 nov. 2020, § 230 et 240. – Identification des intermédiaires et des contribuables concernés :

Identification de la personne morale :

- raison sociale ;
- lieu de résidence fiscale ;
- numéro d'identification fiscale.

Identification de la personne physique :

- prénom et nom ;
- lieu de résidence fiscale ;
- numéro d'identification fiscale.

70 – BOI-CF-CPF-30-40-20, 25 nov. 2020, § 250. – Le déclarant indique, pour chaque contribuable concerné, les entreprises qui lui sont associées dans la mesure où elles ont participé au dispositif. À l'inverse, les entreprises associées n'ayant pas participé au dispositif n'ont pas à être déclarées.

Une « entreprise associée », au sens 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, s'entend comme une personne liée à une autre personne de l'une au moins des façons suivantes (il peut s'agir d'une personne morale ou d'une personne physique) :

(1) Une personne participe à la gestion d'une autre personne lorsqu'elle est en mesure d'exercer une influence notable sur l'autre personne ;

(2) Une personne participe au contrôle d'une autre personne au moyen d'une participation qui dépasse 25 % des droits de vote ;

(3) Une personne participe au capital d'une autre personne au moyen d'un droit de propriété qui, directement ou indirectement, dépasse 25 % du capital ;

(4) Une personne a droit à 25 % ou plus des bénéfices d'une autre personne.

Si plusieurs personnes participent, comme indiqué aux points (1) à (4) à la gestion, au contrôle, au capital, ou aux bénéfices d'une même personne, toutes les personnes concernées sont assimilées à des entreprises associées.

Si les mêmes personnes participent, comme indiqué aux points (1) à (4) à la gestion, au contrôle, au capital ou aux bénéfices de plusieurs personnes, toutes les personnes concernées sont assimilées à des entreprises associées.

Une personne qui agit avec une autre personne en ce qui concerne les droits de vote ou la détention de parts de capital d'une entité est considérée comme détenant une participation dans l'ensemble des droits de vote ou des parts de capital de ladite entité détenus par l'autre personne.

En ce qui concerne les participations indirectes, le respect des critères énoncés au point (3) est déterminé en multipliant les taux de détention successifs observés à chaque niveau de participation. Par dérogation, une personne détenant plus de 50 % des droits de vote est réputée détenir 100 % de ces droits.

Une personne physique, son conjoint et ses ascendants ou descendants directs sont considérés comme une seule et unique personne.

Définition de l'entreprise associée. – On remarquera que l'Administration définit comme « entreprise associée » au sens du dispositif une société dans laquelle le contribuable détient une participation excédant 25 % des droits de vote, du capital ou des droits à bénéfice. Ce faisant, elle reprend la définition donnée à l'article 3(23)(b), (c) et (d) de la directive (à toutes fins utiles, on notera que le (a) de ce même article ajoute qu'une personne est liée à une autre personne lorsqu'elle participe à sa gestion de telle sorte qu'elle « est en mesure d'exercer une influence notable sur l'autre personne »). Comme l'ont fait remarquer les commentateurs, cette définition s'écarte de celle généralement retenue en matière de prix de transfert, pour les besoins desquels il est communément admis qu'une participation de 25 % (qui plus est si elle ne concerne que des droits à bénéfice) ne suffit pas à conférer un contrôle sur le prix des transactions entre les parties. *De facto* il faut comprendre que le seuil retenu crée des obligations déclaratives en matière de prix de transfert alors même que les opérations concernées ne sont en principe pas visées par ces obligations (V. C. Acard, *Directive DAC6/MDR : La déclaration de vos dispositifs de planification fiscale à l'aune d'une transposition protéiforme au sein de l'UE*, EY, oct. 2020).

71 – BOI-CF-CPF-30-40-20, 25 nov. 2020, § 260. – Le déclarant identifie et précise le (ou les) marqueur(s) recensé(s) à l'article 1649 AH du CGI selon le(s)quel(s) le dispositif transfrontière doit faire l'objet d'une déclaration (*BOI-CF-CPF-30-40-30, 25 nov. 2020*).

Cette information est saisie en français. Il est recommandé qu'elle soit également rédigée en anglais.

72 – BOI-CF-CPF-30-40-20, 25 nov. 2020, § 270. – La déclaration mentionnée à l'article 1649 AD du CGI contient un résumé du contenu du dispositif, y compris :

– la référence à la dénomination du dispositif par laquelle il est habituellement désigné. Au cas particulier, la terminologie anglo-saxonne usuelle peut être utilisée ;

– une description des activités commerciales ou dispositifs pertinents présentée de manière abstraite, sans donner lieu à la divulgation d'un secret commercial, industriel ou professionnel, d'un procédé commercial ou d'informations qui serait contraire à l'ordre public.

Ce résumé est rédigé en français. Il est recommandé qu'il soit également rédigé en anglais.

Langue de la déclaration. – L'Administration nous indique ici dit que certaines informations devront être fournies en français et en anglais de préférence.

73 – BOI-CF-CPF-30-40-20, 25 nov. 2020, § 280. – La date de la première étape de la mise en œuvre du dispositif doit être déclarée ainsi que celle du fait générateur de l'obligation déclarative à partir de laquelle est décompté le délai de 30 jours dont dispose le déclarant pour souscrire sa déclaration. Cette dernière date est différente selon la qualité du déclarant : intermédiaire concepteur, intermédiaire prestataire de services, contribuable concerné (*BOI-CF-CPF-30-40-20, 25 nov. 2020, § 1 à 50, V. ci-dessus, n° 52 à 57*).

Date de mise en œuvre du dispositif. – L'Administration précise que la déclaration doit faire apparaître la date de la première étape de mise en œuvre du dispositif ainsi que celle du fait générateur de l'obligation déclarative à partir de laquelle est décompté le délai de 30 jours.

Toutefois, et comme exposé *supra*, lorsque le déclarant est un intermédiaire « prestataire de service » et pas un intermédiaire « concepteur », la date du fait générateur de l'obligation déclarative peut intervenir alors même que la mise en œuvre du dispositif est lointaine voire hypothétique puisque ces intermédiaires dits « sachants » sont tenus de déclarer à partir du moment où ils ont fourni une aide, une assistance ou des conseils concernant la conception, la commercialisation ou l'organisation du dispositif et n'ont pas à attendre le moment où le dispositif est prêt à être mis en œuvre ou mis à disposition aux fins de sa mise en œuvre.

74 – BOI-CF-CPF-30-40-20, 25 nov. 2020, § 290. – Le déclarant communique les informations détaillées concernant la ou les disposition(s) nationale(s) sur lesquelles se fonde le dispositif transfrontière à déclarer.

Il doit être notamment expliqué comment cette disposition est appliquée dans le cadre du dispositif. Une simple référence au texte de loi ne constitue pas une information détaillée.

Ces informations sont rédigées en français. Il est recommandé qu'elles soient également rédigées en anglais.

Langue de la déclaration. – Ici encore, on remarque que le déclarant peut se retrouver à communiquer des informations détaillées sur les dispositions sur lesquelles se fonde le dispositif, même lorsqu'il ne s'agit pas de dispositions françaises, en les rédigeant en langue anglaise. Cette recommandation est bien entendu de nature à alourdir la tâche administrative qui pèse sur les déclarants.

75 – BOI-CF-CPF-30-40-20, 25 nov. 2020, § 300. – La valeur du dispositif désigne l'évaluation des montants en jeu dans le cadre du dispositif transfrontière à déclarer et s'apprécie au cas par cas, en fonction de la nature de celui-ci. Il peut s'agir notamment du montant de la transaction à l'origine d'un dispositif transfrontière, celle-ci étant constituée par exemple d'une vente, d'une acquisition, d'un prêt ou d'un investissement en capital.

Les montants en jeu sont appréciés à leur valeur nominale.

Détermination de la valeur du dispositif. – La France prend ici la position d'apprécier la valeur du dispositif à partir de l'évaluation des montants en jeu. Il ne s'agit donc pas de l'évaluation de l'avantage fiscal que le contribuable est censé retirer du dispositif. Il faut dire que la directive ne donne aucune définition de ce qu'elle entend par « valeur du dispositif transfrontière », mais que la Commission européenne avait pris la position selon laquelle la valeur d'un dispositif ne peut effectivement pas être liée à l'avantage fiscal y afférent.

Comme le font remarquer les auteurs, ici encore, certains pays comme l'Autriche et l'Espagne semblent avoir retenu une solution contraire en exigeant que la valeur du dispositif corresponde à l'évaluation de l'avantage fiscal (V. C. Acard, *Directive DAC6/MDR : La déclaration de vos dispositifs de planification fiscale à l'aune d'une transposition protéiforme au sein de l'UE*, EY, oct. 2020).

Valeur nominale et valeur de marché. – On soulignera également que l'Administration retient que les montants en jeu sont appréciés à la valeur nominale. D'autres pays retiennent une approche différente. C'est par exemple le cas du Royaume-Uni dont l'Administration indique que la valeur à déclarer dépend de la transaction : lorsque celle-ci est effectuée entre tiers indépendants, la valeur de la transaction correspond au montant payé alors que pour toute autre transaction, la valeur de la transaction correspond à sa valeur de marché et non au montant payé (*HMRC internal manual, International Exchange of Information Manual, IEIM657000*).

76 – BOI-CF-CPF-30-40-20, 25 nov. 2020, § 310 et 320. – Le déclarant identifie tous les États membres concernés par le dispositif, c'est-à-dire tous les États membres dans lesquels les contribuables concernés ont leur résidence fiscale ainsi que tous les États membres directement ou indirectement concernés par le dispositif transfrontière déclaré.

Une personne susceptible d'être concernée est un tiers, qu'il s'agisse d'une personne physique, morale, ou toute autre entité qui n'est ni un intermédiaire, ni un contribuable concerné, ni une entreprise associée, mais qui prend part activement au dispositif.

D. - Modalités de déclaration

77 – BOI-CF-CPF-30-40-20, 25 nov. 2020, § 330 et 360. – Les déclarations sont souscrites à compter de janvier 2021 par voie électronique sur le site www.impots.gouv.fr à partir d'une connexion à l'espace particulier ou à l'espace professionnel.

Les déclarations sont souscrites selon le contribuable ou l'intermédiaire concerné :

- déclarant contribuable concerné non professionnel : espace particulier ;
- déclarant contribuable concerné professionnel : espace professionnel ;
- déclarant intermédiaire non professionnel : espace particulier ;
- déclarant intermédiaire professionnel : espace professionnel.

Toute déclaration nécessite un identifiant fiscal, quelle que soit la qualité du déclarant (intermédiaire ou contribuable).

Pour les déclarants professionnels non établis en France, ces démarches s'effectuent auprès de la direction des impôts des non-résidents (service des impôts des entreprises étrangères) ou sur le site <https://www.impots.gouv.fr/portail/international/professionnel>.

Pour les particuliers, les démarches à accomplir en vue d'une immatriculation en France sont détaillées sur le site <https://www.impots.gouv.fr/portail/international/particulier>.

E. - Sanctions applicables

78 – BOI-CF-CPF-30-40-20, 25 nov. 2020, § 370. – Les manquements à une obligation de déclaration ou de notification prévue à l'article 1649 AD du CGI, à l'article 1649 AE du CGI et à l'article 1649 AG du CGI entraînent l'application d'une amende prévue à l'article 1729 C ter du CGI. Le montant de cette dernière ne peut excéder 10 000 € ou 5 000 € lorsqu'il s'agit de la première infraction de l'année civile en cours et des trois années précédentes.

L'amende ne s'applique pas aux manquements à l'obligation déclarative prévue au dernier alinéa du II de l'article 1649 AG.

Solution retenue par la directive. – Aux termes de la directive, ce sont les États membres qui « déterminent le régime des sanctions applicables aux violations des dispositions nationales adoptées » et qui « prennent toutes les mesures nécessaires pour assurer la mise en œuvre de ces sanctions ». Seule figure la précision selon laquelle les sanctions prévues « sont effectives, proportionnées et dissuasives ».

Solution retenue par la France. – Comme le précise l'Administration, la France a retenu le choix d'une amende ne pouvant excéder 10 000 € pour sanctionner les manquements à l'une des obligations déclaratives. Ce montant est toutefois réduit à 5 000 € lorsqu'il s'agit de la première infraction de l'année civile en cours et des trois années précédentes et ne s'applique pas à la déclaration annuelle à la charge du contribuable concernant l'utilisation des dispositifs.

3. Marqueurs généraux et spécifiques liés au critère de l'avantage principal

A. - Marqueurs généraux liés au critère de l'avantage principal

79 – BOI-CF-CPF-30-40-30-10, 25 nov. 2020, § 1. – Les marqueurs généraux relevant de la catégorie A mentionnée au A du II de l'article 1649 AH du CGI ne peuvent être pris en compte que lorsqu'ils répondent au critère de « l'avantage principal » (*BOI-CF-CPF-30-40-10-10, 25 nov. 2020, § 120, V. ci-dessus, n° 12*).

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 devra être déclaré que s'il répond au surplus audit critère.

1° Marqueur A.1.

80 – BOI-CF-CPF-30-40-30-10, 25 nov. 2020, § 10. – Marqueur A.1. : Un dispositif dans lequel 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.

81 – BOI-CF-CPF-30-40-30-10, 25 nov. 2020, § 20. – Le dispositif est proposé au contribuable concerné par un intermédiaire sous condition de confidentialité.

Cette condition implique que le contribuable concerné ne peut divulguer aux tiers des informations considérées comme confidentielles qui se rapportent à l'ingénierie fiscale du dispositif permettant à l'utilisateur d'obtenir un avantage fiscal.

Le marqueur vise les accords qui interdisent notamment la divulgation d'informations relatives à l'ingénierie fiscale du dispositif à d'autres intermédiaires ou à l'administration fiscale. Une simple clause de confidentialité générale intégrée dans un accord et interdisant la divulgation d'informations relatives à l'ingénierie fiscale du dispositif à des tiers, même sans mention expresse de l'administration fiscale ou d'autres intermédiaires, répond également au marqueur A.1.

Position française. - L'Administration est venue préciser que les accords ici visés sont ceux qui interdisent notamment la divulgation « d'informations relatives à l'ingénierie fiscale du dispositif » à d'autres intermédiaires ou à l'administration fiscale. En conséquence, une simple clause de confidentialité générale intégrée dans un accord et interdisant la divulgation d'informations relatives à l'ingénierie fiscale du dispositif à des tiers, même sans mention expresse de l'administration fiscale ou d'autres intermédiaires, répond également au marqueur A.1.

82 – BOI-CF-CPF-30-40-30-10, 25 nov. 2020, § 30. – La condition de confidentialité est notamment satisfaite dans l'une de ces circonstances suivantes :

- signature d'un accord de confidentialité qui couvre l'ingénierie fiscale du dispositif ;
- ou correspondance écrite (type lettre ou courriel) mentionnant une obligation explicite ou implicite de ne pas divulguer ou partager les informations relatives à l'ingénierie fiscale du dispositif ;
- ou un accord verbal ou écrit donné sur une obligation de confidentialité relative à l'ingénierie fiscale du dispositif, si la preuve en est apportée.

83 – BOI-CF-CPF-30-40-30-10, 25 nov. 2020, § 40. – Ne sont pas visées par le marqueur A.1. :

- une clause de confidentialité visant à protéger un secret commercial, industriel ou professionnel ;
- les obligations légales et déontologiques trouvant à s'appliquer aux professions réglementées en matière de confidentialité.

Comparaison avec le Royaume-Uni. – La doctrine constate à juste titre que l'administration britannique fait quant à elle une transposition de la directive plus sévère que la France en considérant qu'en l'absence de clause de confidentialité dans les engagements contractuels liant le conseil à son client, des éléments circonstanciels permettraient de considérer le dispositif comme assez confidentiel pour répondre au marqueur A.1. Parmi les exemples donnés par l'administration britannique, repris par la doctrine, figurent (i) le simple fait de décourager l'utilisateur potentiel du dispositif de conserver du matériel promotionnel ou d'autres détails sur le fonctionnement du dispositif, voire, (ii) de décourager ce dernier d'obtenir des conseils externes, (iii) l'exigence que toute correspondance, en particulier celle établie avec l'administration britannique, soit transmise au promoteur (ou à une autre personne désignée), (iv) la référence à la confidentialité dans le matériel promotionnel de l'intermédiaire, (v) l'existence de pressions exercées par le promoteur pour que l'utilisateur du dispositif ne divulgue pas les détails des dispositifs tels que la restriction de l'accès à des conseils ou à une aide juridique en cas de divulgation par l'utilisateur du dispositif, ou encore (vi) l'interdiction de répondre aux demandes de l'Administration à moins qu'une réponse ne soit imposée par la loi (*V. C. Acard, Directive DAC6/MDR : La déclaration de vos dispositifs de planification fiscale à l'aune d'une transposition protéiforme au sein de l'UE, EY, oct. 2020*).

2° Marqueur A.2.

84 – BOI-CF-CPF-30-40-30-10, 25 nov. 2020, § 50. – Marqueur A.2. : Un dispositif dans lequel l'intermédiaire est en droit de percevoir des honoraires, intérêts ou rémunération pour financer les coûts et autres frais engagés pour la conception du dispositif, lorsque ces honoraires, intérêts ou rémunération sont fixés par référence :

– au montant de l'avantage fiscal découlant du dispositif ;
 – ou 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.

85 – BOI-CF-CPF-30-40-30-10, 25 nov. 2020, § 60. – Le marqueur vise les dispositifs transfrontières pour lesquels la rémunération de l'intermédiaire dépend du montant de l'avantage fiscal retiré du dispositif, ou de l'obtention effective d'un avantage fiscal induit par le dispositif.

Exemple : Le montant des honoraires d'un intermédiaire est calculé sur la base d'un pourcentage de l'économie d'impôt réalisée grâce au dispositif.

86 – BOI-CF-CPF-30-40-30-10, 25 nov. 2020, § 70. – Sont concernés tous les dispositifs qui présentent un lien direct entre les avantages fiscaux obtenus par le contribuable concerné et les honoraires facturés par l'intermédiaire à son client.

Définition de la directive. – La directive définit le marqueur A.2. comme « un dispositif où l'intermédiaire est en droit de percevoir des honoraires (ou intérêts, rémunérations pour financer les coûts et autres frais) pour le dispositif et ces honoraires sont fixés en référence :

a) au montant de l'avantage fiscal découlant du dispositif ; ou
 b) au fait qu'un avantage fiscal découle effectivement du dispositif. Cela inclurait 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 ».

Reprise de la directive. – La doctrine administrative reprend donc les définitions de la directive à l'identique en apportant toutefois la précision selon laquelle sont concernés tous les dispositifs qui présentent un lien direct entre les avantages fiscaux obtenus par le contribuable concerné et les honoraires facturés par l'intermédiaire à son client.

Bénéficiaire des honoraires concernés. – Dans la version définitive de ses commentaires, l'Administration vise les « intermédiaires » de manière générale (V. définition de l'intermédiaire ci-dessus, n° 20 et s.) et non plus uniquement les avocats fiscalistes percevant des honoraires comme c'était le cas lors de la première publication des commentaires administratifs soumis à une consultation publique.

3° Marqueur A.3.

87 – BOI-CF-CPF-30-40-30-10, 25 nov. 2020, § 80. – Marqueur A.3. : Un 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 significative pour être mis en œuvre.

88 – BOI-CF-CPF-30-40-30-10, 25 nov. 2020, § 90. – La documentation du dispositif est en grande partie normalisée, ce qui rend le dispositif accessible à plusieurs contribuables concernés, sans qu'il soit nécessaire de l'adapter de façon importante.

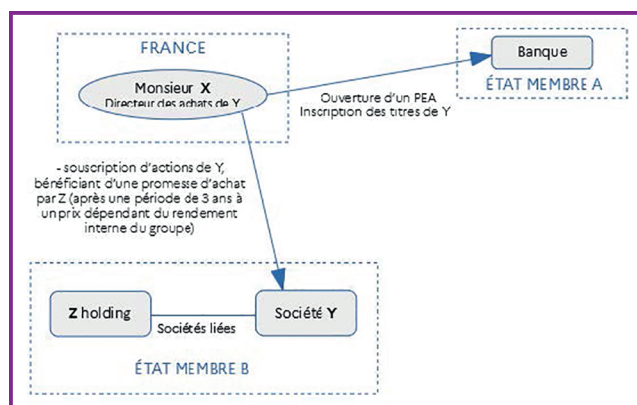
Ce marqueur vise les dispositifs auxquels plusieurs personnes peuvent avoir accès, assortis d'une documentation standardisée qui n'a pas été adaptée de manière significative pour tenir compte de la situation du contribuable concerné. Ces dispositifs peuvent notamment être mis en œuvre par le contribuable une fois la documentation ou la structure nécessaires à son fonctionnement mis à disposition, sans qu'un accompagnement particulier soit nécessaire.

89 – BOI-CF-CPF-30-40-30-10, 25 nov. 2020, § 100. – Exemple :

M. X (personne physique domiciliée fiscalement en France) ouvre un plan d'épargne en actions (PEA) auprès d'une banque établie dans un État A. M. X y inscrit des titres d'une société Y non cotée établie dans l'État membre B. La société Y appartient au même groupe que la société française dans laquelle M. X exerce une activité salariée de directeur des achats.

La société Y est une société au capital de laquelle peuvent souscrire à la valeur nominale les principaux cadres du groupe (le prix de souscription à la valeur nominale est inférieur par hypothèse à la valeur réelle). Leurs actions souscrites bénéficient d'une promesse d'achat de la part de la société holding du groupe, la société Z, elle aussi résidente de l'État B. La promesse d'achat est exercée après 3 ans de détention à un prix dépendant du taux de rendement interne atteint par le groupe pendant cette période. En cas de départ du cadre pour cause de démission ou de licenciement, le prix de rachat est plafonné à la valeur de souscription des actions.

Le plan d'actionnariat des cadres du groupe, y compris la constitution de la société Y, a été conçu et réalisé par un cabinet d'avocats établi en France. Le cabinet a conseillé aux cadres de placer leurs actions dans la société Y sur un PEA, mais leur a laissé le soin de choisir chacun leur banque gestionnaire et de réaliser les démarches avec elle. La banque établie dans l'État A a procédé à l'inscription des titres non cotés de la société Y.



Cet exemple comprend plusieurs dispositifs :

● Le dispositif lié à la souscription du PEA

Bien que ce dispositif soit transfrontière, il ne remplit pas les caractéristiques des marqueurs suivants :

– marqueur A.3. : en effet, bien que la documentation du PEA soit standardisée, le PEA n'a pas été conçu par un intermédiaire mais par le législateur pour favoriser les fonds propres des entreprises (sous réserve que l'utilisation du PEA dans ce dispositif soit conforme à l'intention du législateur français) ;

– marqueur B.2. : le PEA ne modifie pas la qualification des revenus ou des plus-values qui y sont perçues mais se contente de prévoir une exonération légale conforme à l'intention du législateur.

● Le dispositif d'actionnariat salarié

Il s'agit d'un dispositif transfrontière : M. X d'une part, et la société holding de groupe (société Y) d'autre part sont établis dans deux États membres différents.

Ce dispositif d'actionnariat réunit les caractéristiques des marqueurs suivants :

– A.3 : le dispositif d'actionnariat salarié destiné à transformer des salaires en plus-value est standardisé à destination des cadres du groupe ;

– B.2 : le salaire est converti en un gain en capital qui est moins lourdement imposé (taux forfaitaire, voire exonération avec le PEA, au lieu du barème progressif).

Conclusion : Le dispositif d'actionnariat salarié revêt les caractéristiques du marqueur A.3. et du marqueur B.2.

Définition de la directive. – La directive définit le marqueur A.2. comme « un 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 ».

Reprise de la directive. – Ici encore, l'Administration reprend donc la définition de la directive à l'identique et apporte des précisions à travers deux exemples :

- Le premier exemple concerne la détention d'un plan épargne en actions (PEA) pour lequel la documentation, bien que standardisée, n'entre pas dans le champ d'application du marqueur A.3. car non conçu par un intermédiaire mais par le législateur.
- À l'inverse, le second exemple précise qu'un dispositif d'actionnariat salarié destiné à transformer des salaires en plus-values est un dispositif standardisé remplissant le marqueur A.3, quand bien même la société n'aurait pas mis en place un modèle standard d'actionnariat salarié et que chaque plan serait différent d'un groupe à l'autre. Autrement dit, l'Administration considère qu'il suffit qu'un *management package* transfrontière s'adresse à plusieurs managers pour être nécessairement considéré comme entrant dans le champ d'application du marqueur A.3.

Appréciation du caractère normalisé d'un dispositif. – On regrettera que l'Administration n'ait pas apporté plus de précisions quant à l'appréciation du caractère « normalisé » d'un dispositif. De ce fait, on s'interroge encore afin de savoir si tout type de dispositif mis en place par un groupe de sociétés en interne, voire avec l'aide d'un intermédiaire, doit être considéré comme tel (e.g., des contrats intragroupe, des contrats clients, des conventions de prestations de services, etc.) dès lors, bien sûr, qu'il remplirait également le test de l'avantage principal. Comme exposé lors de la Matinée fiscale de l'International Fiscal Association sur « DAC 6 : J-19 », le 10 décembre 2020, d'autres pays voisins, plus soucieux des conséquences néfastes d'une interprétation trop large de cette notion, ont précautionneusement exclu l'application de ce marqueur aux dispositifs standardisés au niveau d'un même groupe de sociétés. L'Allemagne s'est par exemple dotée, via un projet de décret, d'une liste précise de documentations standardisées qui, en principe, n'entrent pas dans le marqueur A.3. telles que, notamment, les prestations de services, les contrats de prêt, les contrats de licence, la mise à disposition de salariés.

a) Cas particulier de certains produits bancaires et financiers reposant sur une documentation normalisée

90 – BOI-CF-CPF-30-40-30-10, 25 nov. 2020, § 110. – De nombreux produits, instruments et opérations bancaires et financiers sont proposés à un large public sur le fondement d'une documentation normalisée. Ils peuvent répondre aux caractéristiques énoncées au marqueur A.3.

Toutefois, en l'absence d'autres marqueurs prévus par l'article 1649 AH du CGI, et sous réserve que l'avantage fiscal retiré soit prévu par la loi française et que l'utilisation de ces produits soit conforme à l'intention du législateur, les dispositifs qui comprendraient de tels produits, instruments et opérations bancaires et financiers ne doivent pas faire l'objet d'une déclaration.

C'est le cas notamment des procédures normalisées qui recourent à une documentation standardisée ou des modèles d'accords-cadres, telles que certaines opérations routinières de marché.

Exemple : Acquisition d'instruments financiers négociés en bourse.

Position française. – Dans la version définitive du BOFiP, l'Administration est venue préciser, par rapport à la version initiale de ses commentaires, que « les procédures normalisées qui recourent à une documentation standardisée ou des modèles d'accords-cadres, comme certaines opérations routinières de marché » sont exclues du champ d'application du marqueur A.3. Si cette exclusion des produits bancaires et financiers semble bienvenue, on ne peut que regretter que la même exclusion n'ait pas été prévue pour les dispositifs standardisés au niveau d'un groupe de sociétés comme c'est le cas en Allemagne.

b) Cas particulier des produits d'épargne réglementée détenus par un non-résident

91 – BOI-CF-CPF-30-40-30-10, 25 nov. 2020, § 120. – Les produits d'épargne réglementée tels que le livret A, le livret de développement durable et solidaire (LDDS), le plan épargne logement (PEL), le compte épargne logement (CEL), ou le PEA détenus par un non-résident répondent aux caractéristiques énoncées au marqueur A.3. En revanche, ils ne répondent pas au critère de l'avantage fiscal principal dès lors que :

- l'avantage fiscal qui y est rattaché a été institué par le législateur français ;
- l'utilisation qui en est faite est conforme à l'intention du législateur.

Dans ces conditions, ces produits ne sont *a priori* pas soumis à l'obligation déclarative prévue à l'article 1649 AD et suivants du CGI.

c) Cas particulier des investissements dans des organismes de placement collectif (OPC)

92 – BOI-CF-CPF-30-40-30-10, 25 nov. 2020, § 130. – La souscription à un fonds destiné à une large pluralité d'investisseurs n'est *a priori* pas déclarable au titre du marqueur A.3., dès lors que :

- l'obtention d'un avantage fiscal principal n'est pas, en principe, l'objectif principal du fonds ;
- et que l'investissement du souscripteur n'est pas lui-même structuré via l'utilisation d'un dispositif transfrontière répondant aux caractéristiques des marqueurs prévus par l'article 1649 AH du CGI.

Toute opération de structuration du passif ou de l'actif du fonds relevant de l'un des marqueurs prévus à l'article 1649 AH du CGI doit en revanche faire l'objet d'une déclaration.

B. - Marqueurs spécifiques liés au critère de l'avantage principal

93 – BOI-CF-CPF-30-40-30-10, 25 nov. 2020, § 140. – Les marqueurs spécifiques relevant de la catégorie B mentionnée au B du II de l'article 1649 AH du CGI et de la catégorie C pour les cas mentionnés aux b)-i), c) et d) du C du II de l'article 1649 AH du CGI ne peuvent être pris en compte que lorsqu'ils répondent au critère de « l'avantage principal » (*BOI-CF-CPF-30-40-10-10, 25 nov. 2020, § 120, V. ci-dessus, n° 12*).

Remarque : Les exemples ci-après illustrant les marqueurs liés au critère de l'avantage principal ne préjugent pas de l'existence 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.

1° Marqueur B.1.

94 – BOI-CF-CPF-30-40-30-10, 25 nov. 2020, § 150. – Marqueur B.1. : Un dispositif dans lequel un participant 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.

95 – BOI-CF-CPF-30-40-30-10, 25 nov. 2020, § 160. – Ce marqueur vise les dispositifs transfrontières dans lesquels un participant prend artificiellement des mesures qui consistent à :

- acquérir, directement ou indirectement, une société réalisant des pertes afin de les utiliser pour réduire sa charge fiscale ;
- mettre fin à l'activité principale de cette société ;
- et utiliser les pertes de celle-ci pour réduire sa charge fiscale.

Ces trois éléments sont cumulatifs.

Les mesures présentent un caractère artificiel lorsqu'elles revêtent un caractère non authentique. Des mesures sont considérées comme non authentiques dans la mesure où elles ne sont pas mises en place pour des motifs commerciaux valables qui reflètent la réalité économique (*BOI-IS-BASE-70, 3 juill. 2019, § 40 à 60*).

Définition de la directive. – La directive définit le Marqueur B.1. comme « un dispositif dans lequel 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 ».

Définition française. – La définition retenue par l'article 1649 AH, II, B, 1° du CGI et reprise ici par la doctrine est similaire à celle de la directive.

Nécessité de cumuler trois éléments. – Sur le caractère artificiel des mesures prises par le participant au dispositif, comme précisé lors de notre étude précédente (*B. Homo, A. Chagneau et J. Videau, Transposition de la directive n° 2018/822 dite DAC 6 : encadrement de l'optimisation fiscale transfrontière, préc.*), il est nécessaire de se référer au critère du montage à caractère non authentique tel que déjà défini par la doctrine administrative.

En tout état de cause, l'Administration a pris la peine de préciser dans ses commentaires définitifs que les trois « éléments-étapes » (*i.e.*, acquisition d'une société réalisant des pertes, cessation de son activité et utilisation des pertes) étaient nécessairement cumulatifs. Autrement dit, un dispositif dans lequel un participant prend des mesures permettant à ce dernier d'utiliser les pertes reportables devenues disponibles sans pour autant que le dispositif n'ait été délibérément mis en place par le participant, n'entre pas dans le champ du marqueur B.1.

2° Marqueur B.2.

96 – BOI-CF-CPF-30-40-30-10, 25 nov. 2020, § 170. – Marqueur B.2. : Un dispositif qui 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.

97 – BOI-CF-CPF-30-40-30-10, 25 nov. 2020, § 180. – Ce marqueur vise les dispositifs transfrontières permettant de convertir des bénéfices en capital, en dons ou en toute autre catégorie de revenus et qui ont pour effet l'application d'une imposition plus faible ou nulle.

Définition de la directive. – La directive définit le Marqueur B.2. comme « un dispositif qui 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 ».

Définition française. – Là encore, la définition retenue par l'article 1649 AH, II, B, 2° du CGI et reprise ici par la doctrine est similaire à celle de la directive.

Interprétations de la notion de « conversion ». – La doctrine administrative n'apporte pas de précision complémentaire sur la notion de « conversion ». Les praticiens s'interrogent toujours sur le fait qu'un revenu soit imposé à un taux inférieur puisse suffire à entrer dans le marqueur B.2., ou s'il faut, selon une interprétation plus clémente de la directive, un réel changement de nature du revenu. La doctrine s'accorde à dire que l'intention du législateur européen est de viser les dispositifs ayant vocation à transformer la nature d'un revenu plutôt que les dispositifs qui réduisent simplement l'imposition d'un revenu sans pour autant changer la nature de ce dernier. En tout logique seraient visés les dispositifs transformant un salaire en plus-value ou en dividendes, ou tout dispositif de mise en place d'instruments hybrides.

Toutefois, le doute reste entier et l'hypothèse selon laquelle les dispositifs qui conduisent un revenu à être taxé à taux inférieur en conservant la même nature doivent être déclarés reste plausible.

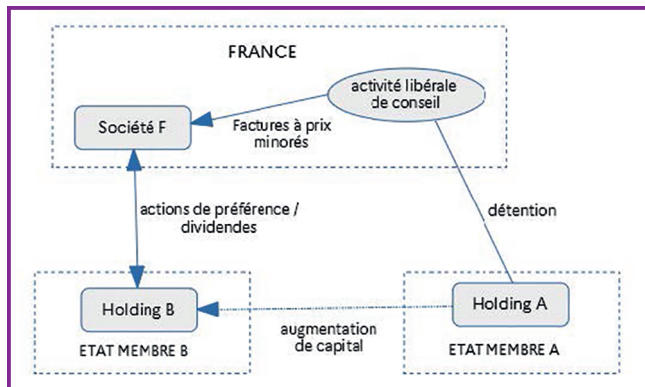
Appréciation de la situation. – Au même titre que pour l'appréciation du critère de l'avantage principal, il existe un doute sur le moment à partir duquel la « conversion » a lieu. Et pour cause, soit la conversion suppose une situation existante, en sorte que le revenu converti existe déjà au moment de la mise en place du dispositif, soit la conversion peut être établie par comparaison avec une situation théorique. On comprend volontiers que le législateur européen ait voulu viser ici les dispositifs abusifs permettant de transformer un salaire en plus-value. On s'étonnerait en revanche si le silence de l'Administration à ce sujet devait amener les intervenants à déclarer également tout salarié qu'une société s'apprête seulement à embaucher. La position de l'Angleterre à ce sujet a de quoi inquiéter en ce que l'absence d'une situation préexistante ne semble pas faire obstacle à l'application du marqueur B.2. À noter cependant une nuance positive faite par les administrations britannique et finlandaise : le marqueur B.2. n'est toutefois pas rempli lorsque la conversion de revenus en capital est conforme à l'intention du législateur. (*V. C. Acard, Directive DAC6/MDR : La déclaration de vos dispositifs de planification fiscale à l'aune d'une transposition protéiforme au sein de l'UE, EY, oct. 2020*).

Exemple 1 : La société F établie en France, holding d'un groupe opérationnel français, reçoit des prestations de conseil qui contribuent à la création de valeur du groupe. Ces prestations sont rendues par des professionnels indépendants fiscalement domiciliés en France et qui exercent une activité libérale dont les recettes sont normalement imposées à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices non commerciaux (BNC).

Les prestataires détiennent les parts de la société holding A, établie dans un autre État membre de l'Union européenne (UE). Celle-ci souscrit à une augmentation de capital en actions de préférence (à la valeur nominale) de la société holding B, établie dans un troisième État de l'UE.

La société B détient des actions de préférence de la société F du groupe français opérationnel auquel les prestations ont été rendues et perçues, à ce titre, un dividende privilégié de la société F, lui-même redistribué à la société A.

Soit les prestataires ne facturent pas les prestations fournies à la société F, soit ils les facturent à un prix inférieur à la rémunération de marché pour ce type d'opérations, telle que déterminée selon les règles de prix de transfert applicables.



Le mécanisme ainsi mis en place permet aux contribuables à l'origine des prestations de conseil réalisées au profit de la société F, qui ont ainsi contribué à la création de valeur du groupe français auquel ils participent, d'être rémunérés sous couvert de dividendes encaissés par la société A plutôt que par la contrepartie financière des services fournis :

- sans imposition effective lors de la distribution à A ;
- les éventuelles distributions subséquentes de A à ses associés français étant par ailleurs imposées à un taux effectif plus faible que celui résultant de l'imposition des revenus dans la catégorie des bénéfices non commerciaux.

Conclusion : Ce dispositif revêt les caractéristiques du marqueur B.2.

Exemple 2 : Un contribuable fiscalement domicilié en France place des actifs de source française sur un contrat d'assurance-vie souscrit dans un État B, ce qui ouvre droit à une exonération d'impôt sur le revenu à raison des gains afférents aux placements financiers ainsi réalisés.

Le fonctionnement d'un contrat d'assurance-vie suppose un désaisissement des fonds versés au profit de l'assureur qui les gère ensuite de façon autonome. Or, contrairement à l'apparence donnée par les actes juridiques passés, le contribuable conserve en réalité la gestion des montants investis, qui sont utilisés pour souscrire à des obligations d'une société qu'il contrôle, et ce, dès la souscription du contrat.

Ce schéma permet de transformer des revenus en principe imposables en France au nom de la personne physique, en revenus perçus et exonérés dans l'État membre où l'assurance-vie a été souscrite.

Conclusion : Ce dispositif revêt les caractéristiques du marqueur B.2.

Points en suspens. - On attendra avec intérêt d'autres précisions que pourra apporter l'administration fiscale sur des situations différentes des deux illustrations déjà apportées. Par exemple, et comme évoqué lors de notre étude précédente (*B. Homo, A. Chagneau et J. Videau, Transposition de la directive n° 2018/822 dite DAC 6 : encadrement de l'optimisation fiscale transfrontière, préc.*), qu'en sera-t-il d'une société française qui, réalisant des ventes sur le territoire d'un autre État directement à partir de la France, décide un jour de constituer une filiale locale, transformant ainsi des revenus commerciaux directs en dividendes perçus de la filiale ?

3° Marqueur B.3.

98 – BOI-CF-CPF-30-40-30-10, 25 nov. 2020, § 190. – Marqueur B.3 : Un dispositif qui comprend des transactions circulaires ayant pour résultat un « carrousel » de fonds, qui est constitué d'entités interposées sans fonction commerciale primaire ou d'opérations qui se compensent ou s'annulent mutuellement, voire qui revêtent d'autres caractéristiques similaires.

99 – BOI-CF-CPF-30-40-30-10, 25 nov. 2020, § 200. – Le marqueur B.3. vise les dispositifs comportant des transactions entraînant un mouvement circulaire de fonds qui remplissent par ailleurs l'une au moins des trois conditions suivantes :

- présence d'entités interposées sans fonction commerciale principale dans le dispositif ;
- présence de transactions qui se compensent ou s'annulent mutuellement ;
- présence d'autres caractéristiques équivalentes.

100 – BOI-CF-CPF-30-40-30-10, 25 nov. 2020, § 220. – Ce marqueur vise des dispositifs dans lesquels les fonds provenant d'un État membre transitent via des sociétés-relais établies dans des juridictions étrangères (au sein et en dehors de l'UE) afin d'y bénéficier d'un traitement fiscal avantageux (convention fiscale ou autres avantages similaires) et retournent dans l'État membre d'origine.

Exemple : Une société A établie en France développe un procédé de fabrication qu'elle fait breveter. A met en place un contrat d'exploitation de la licence relatif à cette technologie auprès d'une société C établie dans un autre État membre. Du fait du caractère non exclusif et limité dans le temps du contrat de licence, le montant de la redevance versée par la société C à la société A, déterminé selon les règles de prix transfert applicables, est faible.

La société C utilise le procédé de fabrication pour fabriquer un produit et revend celui-ci à la société A à un prix de marché élevé. Cette dernière revend ensuite le produit fini en réalisant une marge commerciale. La marge commerciale imposable ainsi réalisée par la société A a été minorée grâce à l'intervention de la société C dans le procédé de fabrication, du fait des opérations qui se compensent mutuellement.

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

4. Marqueurs spécifiques liés aux opérations transfrontières, concernant l'échange automatique d'informations et les bénéficiaires effectifs ainsi que les prix de transfert

A. - Marqueurs spécifiques liés aux opérations transfrontières

101 – BOI-CF-CPF-30-40-30-20, 25 nov. 2020. – Remarques préliminaires :

- 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.

- 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.

- Un tableau récapitulatif des différentes catégories de marqueurs figure au *BOI-ANXX-000478*.

1° Marqueur C.1.

102 – BOI-CF-CPF-30-40-30-20, 25 nov. 2020, § 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.

103 – BOI-CF-CPF-30-40-30-20, 25 nov. 2020, § 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 *BOI-CF-CPF-30-40-30-20, 25 nov. 2020, § 1* (V. ci-dessus, n° 102) est remplie.

Définition de la directive. - La directive définit le Marqueur C.1. comme « 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 :

- 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'OCDE 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 ».

Définition française. - Le législateur français a exactement repris en ces termes la définition de la directive. La doctrine administrative apporte quant à elle davantage de précisions en ce qu'elle définit, par principe, le terme de « bénéficiaire » comme « la personne assujettie à l'impôt à raison du paiement » et prévoit une détermination du bénéficiaire particulière pour (i) les sociétés transparentes visées à l'article 8 du CGI, (ii) les organismes de placement collectif relevant de l'article L. 214-1 du CoMoFi et de l'article L. 214-191 du CoMoFi (OPCVM et FIA) et (iii) les sociétés, groupements ou organismes de même nature constitués sur le fondement du droit de l'Union européenne situés dans un État membre de l'Union européenne.

104 – BOI-CF-CPF-30-40-30-20, 25 nov. 2020, § 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 % ;

Définition d'un « impôt à taux zéro ou presque nul ». - À la lecture de cette définition, et comme le fait remarquer Claire Acard, nous ne sommes pas en mesure de savoir si le marqueur C.1. b. i) s'applique à une juridiction qui ne prélèverait pas ou peu d'impôt pour une situation précise (*i.e.*, un dispositif avantageux particulier), ou bien, plus largement, à une juridiction qui ne prélèverait pas ou peu d'impôt (V. C. Acard, *Directive DAC6/MDR : La déclaration de vos dispositifs de planification fiscale à l'aune d'une transposition protéiforme au sein de l'UE*, EY, oct. 2020).

Taux effectif d'imposition vs. taux d'impôt applicable. - Il est intéressant de constater que l'impôt sur les sociétés est considéré comme « presque nul » lorsque le taux « effectif » d'imposition est inférieur à 2 %. Le choix singulier de la France de prendre en compte le taux effectif d'imposition et non le taux d'imposition légal a été fait par très peu de pays. Comme expliqué par les intervenants lors de la Matinée fiscale de l'IFA sur « DAC 6 : J-19 », le 10 décembre dernier, le taux nominal diffère en fonction des pays : l'Espagne, la Finlande, les Pays-Bas, le Portugal et le Royaume-Uni ont opté pour un taux inférieur (*i.e.*, 1 %). L'Allemagne (4 %) et la Pologne (5 %) ont opté pour un taux nominal plus élevé que celui de la France.

- **paiement** : tout paiement reçu ou à recevoir ;

Importance du caractère déductible. - L'on comprend de cette définition que le marqueur C.1. devrait s'appliquer aux paiements considérés comme déductibles tels que les intérêts, redevances ou loyers. Concernant le paiement d'intérêts, cela s'applique quand bien même le paiement d'intérêts serait réalisé en plusieurs étapes ayant lieu au cours de deux exercices fiscaux différents. Tel est notamment le cas des intérêts courus.

A contrario, les intérêts notionnels qui, par définition, n'impliquent pas la création de droits économiques entre les parties mais pour lesquels le paiement est réputé effectué à des fins fiscales ne devraient pas entrer dans le champ d'application du marqueur C.1. Il serait opportun d'obtenir la confirmation que cette définition de « paiement » ne doit pas être entendue plus largement, afin de s'assurer que l'ensemble des paiements non déductibles d'une société n'ont pas à être déclarés en vertu du marqueur C.1.

Malgré les contraintes qu'une définition aussi large peut engendrer, l'Espagne et les Pays-Bas ont par exemple précisé que la notion de « paiement » englobait tous types de paiement qu'il soit, in fine, réalisé ou non.

● **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 DAC 3) ;

Champ d'application de la notion d'« exonération fiscale totale ». – Il nous semble regrettable que la doctrine administrative n'ait pas apporté plus de précisions sur le champ d'application de la notion d'« exonération fiscale totale », laquelle reste, en l'état, particulièrement large.

Pour l'application du marqueur C.1.c, l'Administration précise que les exonérations visées sont celles résultant « 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 ». Cette précision étant donnée, on comprend que les revenus non imposés en raison d'une déduction ou d'une compensation ne devraient pas être visés par le marqueur C.1.c. En revanche, on s'interroge toujours sur le fait de savoir si l'exonération d'impôt sur les sociétés visé par le marqueur C.1.c. est attachée au bénéficiaire en tant que tel ou bien à la nature du revenu en cause.

● **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 CoMoFi et de l'article L. 214-191 du même code (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 État membre de l'UE.

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

Sociétés de personnes. – L'Administration a pris la peine de préciser dans ses commentaires définitifs les règles spécifiques propres aux sociétés transparentes. À la lecture de cette définition, largement inspirée de l'action 12 de BEPS – laquelle vise le bénéficiaire juridique et non le bénéficiaire effectif du paiement – les marqueurs C.1.a. et C1.B.ii) semblent s'appliquer aux paiements effectués en faveur d'une entité transparente telles que les sociétés de personnes dont les associés personnes morales sont assujettis à l'impôt sur les sociétés dès lors que cette imposition diffère de celle prévue pour 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.

Définition de la directive. – La directive définit les « États non coopératifs » comme « les juridictions qui figurent sur une liste de juridictions de pays tiers qui ont été évaluées par les États membres collectivement ou dans le cadre de l'OCDE comme étant non coopératives ».

Définition française. – La définition reprise ici par la doctrine administrative n'est pas exactement identique à celle de la directive puisqu'il est fait référence à la liste OCDE dans le cadre du Forum mondial sur la transparence fiscale.

Articulation entre les différentes listes. – Au 6 octobre 2020, la liste européenne comprenait les pays suivants : Anguilla, Barbade, Fidji, Guam, les îles Vierges américaines, Palaos, le Panama, Samoa, Samoa américaines, les Seychelles, Trinité-et-Tobago, Vanuatu. Par ailleurs, au 1^{er} septembre 2020, la liste OCDE comprenait les trois pays suivants : Anguilla, le Guatemala et Trinité-et-Tobago. Enfin, la liste de l'OCDE établie dans le cadre du Forum mondial sur la transparence fiscale ajoute à la liste OCDE existante les pays suivants : le Botswana, le Ghana, le Kazakhstan, le Libéria, Saint-Martin et la Turquie.

Date à retenir. – Comme précisé lors de notre étude précédente (*B. Homo, A. Chagneau et J. Videau, Transposition de la directive n° 2018/822 dite DAC 6 : encadrement de l'optimisation fiscale transfrontière, préc.*), dès lors que les listes précitées évoluent d'une année à l'autre, la question de la date à retenir était posée. Il pouvait en effet s'agir de la liste établie au jour de l'entrée en vigueur de la directive, ou au jour de sa transposition, ou bien de la liste en vigueur à la date de la première étape initiée du dispositif, voire – plus en aval encore – au jour de la réalisation du paiement transfrontière. L'administration française (comme l'administration néerlandaise) a choisi de retenir comme liste applicable celle en vigueur à la date de déclenchement 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* »).

Définition de la directive. – S'il faut saluer l'effort mis en œuvre par l'Union européenne pour contrer les dispositifs transfrontières agressifs au plan fiscal, force est de constater que la directive ne donne pas de définition précise de ce qu'est un régime préférentiel.

Définition française (action 5 du rapport BEPS). – On comprend que l'Administration a opté pour la notion de « pays à fiscalité privilégiée » selon l'action 5 du rapport BEPS et non pour celle telle qu'entendue à l'article 238 A du CGI en droit interne.

Selon l'action 5 du projet BEPS : « Pour qu'un régime fiscal soit considéré comme préférentiel, il doit offrir 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 la réduction du taux ou de la base d'imposition ou encore des conditions préférentielles de paiement ou de restitution d'impôts. Même un faible niveau de préférence suffit pour classer un régime comme préférentiel. Le facteur déterminant est que le régime doit être préférentiel comparativement aux principes généraux de la fiscalité du pays concerné et non comparativement aux principes appliqués dans d'autres pays. Ainsi, quand le taux de l'impôt sur les sociétés appliqué à tous les revenus dans un pays donné est de 10 %, l'imposition de revenus tirés d'activités mobiles au taux de 10 % n'est pas préférentielle, même si ce taux est inférieur au taux appliqué dans d'autres pays ». Autrement dit, un régime est considéré comme « préférentiel » lorsqu'on le compare aux principes généraux de la fiscalité de l'état concerné et non aux principes appliqués dans d'autres États.

2° Marqueur C.2.

105 – BOI-CF-CPF-30-40-30-20, 25 nov. 2020, § 30. – Marqueur C.2. : Un dispositif prévoyant que des déductions pour le même amortissement d'un actif sont demandées dans plus d'une juridiction.

106 – BOI-CF-CPF-30-40-30-20, 25 nov. 2020, § 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.

Définition de la directive. – La directive définit le marqueur C.2. comme « un dispositif prévoyant que des déductions pour le même amortissement d'un actif sont demandées dans plus d'une juridiction ».

Position de la Commission européenne. – Comme le soulignent à juste titre certains auteurs, les services de la Commission européenne ont précisé lors d'une réunion relative à la transposition de la directive en date du 24 septembre 2018 que « les déductions passées pour le même amortissement d'un actif demandées à la fois dans l'État où se situe l'établissement stable et dans l'État de résidence du siège qui taxe les bénéfices de l'établissement stable et qui accorde un crédit d'impôt sur ces bénéfices aux fins d'élimination de la double imposition » ne sont pas visés par le marqueur C.2. (V. C. Acard, *Directive DAC6/MDR : La déclaration de vos dispositifs de planification fiscale à l'aune d'une transposition protéiforme au sein de l'UE, EY, oct. 2020*).

Définition française. – Ici aussi, la définition retenue par l'article 1649 AH, II, C, 2° du CGI et reprise par la doctrine est similaire à celle de la directive. Dans la version définitive de ses commentaires, l'Administration a pris le soin de préciser que ce marqueur C.2. ne concernait que les hypothèses selon lesquelles 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 ».

Comme précisé lors de notre étude précédente (B. Homo, A. Chagneau et J. Videau, *Transposition de la directive n° 2018/822 dite DAC 6 : encadrement de l'optimisation fiscale transfrontière, préc.*), au-delà des dispositifs fiscalement optimisants clairement visés par ce texte, des précisions méritent d'être apportées sur le cas des sociétés établissant un bénéfice mondial, sur celui des sociétés de personnes, voire sur celui des sociétés étrangères contrôlées (*Controlled Foreign Companies rules*).

3° Marqueur C.3.

107 – BOI-CF-CPF-30-40-30-20, 25 nov. 2020, § 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.

108 – BOI-CF-CPF-30-40-30-20, 25 nov. 2020, § 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 commu-

nautaire. Il conviendra de déclarer notamment des dispositifs reposant sur des mécanismes de « chalandage des traités » (ou « *treaty shopping* »).

109 – BOI-CF-CPF-30-40-30-20, 25 nov. 2020, § 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.

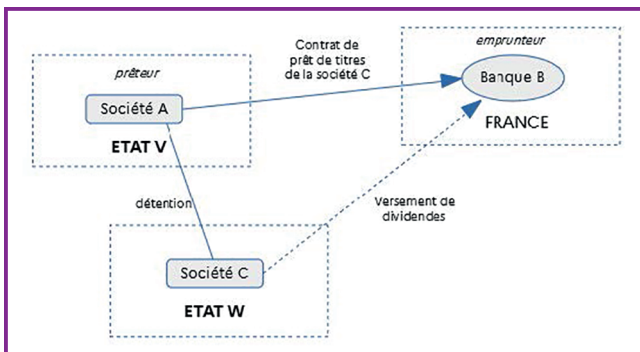
110 – BOI-CF-CPF-30-40-30-20, 25 nov. 2020, § 80. – Exemple :

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 État (V)) pour le même élément de revenu le dividende provenant de l'État W.

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

111 – BOI-CF-CPF-30-40-30-20, 25 nov. 2020, § 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.

Définition de la directive. - La directive définit le marqueur C.3. comme dispositif dans lequel « un allègement au titre de la double imposition pour le même élément de revenu ou de capital est demandé dans plusieurs juridictions. »

Articulation avec l'Action 6 du projet BEPS. – De toute évidence, le marqueur C.3. s'inspire des dispositions établies par l'action 6 du projet BEPS, laquelle prévoit que tout dispositif ayant pour conséquence une double non-imposition qui ne résulterait pas de la volonté du législateur français ou communautaire doit être déclaré.

Articulation avec la directive ATAD 2. – Il est également intéressant de relever que les intervenants localisés dans des pays ayant mis en place des règles anti-hybrides en vertu des dispositions de la directive ATAD 2 (et, par renvoi, en vertu de l'action 2 du projet BEPS) sont tout de même soumis à l'obligation de déclaration des dispositifs prévue par le marqueur C.3.

Définition française. - À nouveau, la définition retenue par l'article 1649 AH, II, C, 3° du CGI et reprise ici par la doctrine est similaire à celle de la directive. Il est intéressant de noter que, dans la version définitive de ses commentaires, l'Administration a pris le soin de préciser que ce marqueur ne concernait pas les dispositions prévues en vue d'éliminer une double imposition visée par une convention fiscale bilatérale en vigueur, et ce, sous réserve bien sûr que l'utilisation de cette disposition ne soit pas contraire à la volonté du législateur. Autrement dit, tout dispositif à l'origine d'un allègement qui ne résulterait pas de la volonté du législateur devra, en revanche, être déclaré. On pense notamment aux mécanismes de « *treaty shopping* ». Ces précisions apportées ne suffisent pour autant pas à atténuer le scepticisme évoqué au sujet du marqueur C.2., transposable au marqueur C.3.

4° Marqueur C.4.

112 – BOI-CF-CPF-30-40-30-20, 25 nov. 2020, § 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.

113 – BOI-CF-CPF-30-40-30-20, 25 nov. 2020, § 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.

114 – BOI-CF-CPF-30-40-30-20, 25 nov. 2020, § 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.

115 – BOI-CF-CPF-30-40-30-20, 25 nov. 2020, § 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.

Définition de la directive. - La directive définit le marqueur C.4. comme « un dispositif qui inclut des transferts d'actifs et où il y a une différence importante dans le montant considéré comme étant payable en contrepartie des actifs dans ces juridictions concernées ».

Définition française. - La définition retenue par l'article 1649 AH, II, C, 3° du CGI est similaire à celle de la directive. On remarquera que l'Administration définit 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 ». Pour le dire autrement, ce marqueur C.4. vise les transferts d'actifs pour lesquels la valorisation faite de la contrepartie obtenue (ou à obtenir) diffère en fonction de la juridiction. Tel est le cas notamment lorsqu'une juridiction retient une valeur nette comptable et qu'une autre juridiction retient, pour le même actif transféré, sa valeur réelle. En pratique, et comme exposé lors de notre étude précédente (*B. Homo, A. Chagneau et J. Videau, Transposition de la directive n° 2018/822 dite DAC 6 : encadrement de l'optimisation fiscale transfrontière, préc.*), le cas de figure pourrait par exemple se rencontrer en cas d'apport d'un brevet par une société à une filiale d'un autre État en contrepartie d'actions de la filiale. Si la société apporteuse enregistre l'opération à la valeur comptable tandis que la bénéficiaire de l'apport l'enregistre à la valeur réelle, la valeur de la contrepartie obtenue lors du transfert d'actif sera bien différente selon la juridiction concernée, et le dispositif devra donc être déclaré en vertu du marqueur C.4.

Exclusion des restructurations. - La doctrine administrative a pris le soin d'apporter des précisions quant au champ d'application de ce marqueur : les opérations de fusions et assimilées conformément à la directive 2009/133/CE du 19 octobre 2009 en sont exclues.

Sort des transferts intra-groupe. - Il nous semble regrettable de ne pas avoir fait de distinction entre les transferts réalisés au sein d'un même groupe de société, ceux réalisés intra-entité (entre une entité juridique et un établissement stable situé dans un autre pays), et ceux réalisés avec des tiers. Cette incertitude est notamment pénalisante pour les sociétés du secteur banque et assurance qui ont souvent, en pratique, des structures comprenant des succursales.

Notion de « différence importante ». - On remarquera par ailleurs qu'il existe un doute sur l'interprétation qu'il faut avoir du caractère « important » que doivent représenter les écarts significatifs d'évaluation. Autrement dit, on s'interroge sur le seuil à prendre en compte pour que deux montants « diffèrent dans une large mesure ». Le 10 décembre 2020, lors de la Matinée fiscale de l'IFA sur « DAC 6 : J-19 », les intervenants ont par exemple précisé que le Royaume-Uni avait exclu du champ d'application de ce marqueur les différences conformes à l'intention du législateur - *i.e.*, un apport autorisé à être réalisé à la valeur nominale dans la juridiction de l'apporteur est comptabilisé à sa valeur réelle dans la juridiction du bénéficiaire, et que, l'Espagne, quant à elle, avait précisé qu'une différence inférieure à 25 % ne sera pas caractérisée comme une « différence importante ».

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

116 – BOI-CF-CPF-30-40-30-20, 25 nov. 2020, § 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 ».

1° Marqueur D.1.

117 – BOI-CF-CPF-30-40-30-20, 25 nov. 2020, § 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'État 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.

118 – BOI-CF-CPF-30-40-30-20, 25 nov. 2020, § 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 ».

119 – BOI-CF-CPF-30-40-30-20, 25 nov. 2020, § 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.

a) Marqueur D.1.a

120 – BOI-CF-CPF-30-40-30-20, 25 nov. 2020, § 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.

121 – BOI-CF-CPF-30-40-30-20, 25 nov. 2020, § 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.

122 – BOI-CF-CPF-30-40-30-20, 25 nov. 2020, § 200. – **Exemples :**

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.

b) Marqueurs D.1.b à D.1.d.

1) Définition

123 – BOI-CF-CPF-30-40-30-20, 25 nov. 2020, § 210. – À 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.

124 – BOI-CF-CPF-30-40-30-20, 25 nov. 2020, § 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.

125 – BOI-CF-CPF-30-40-30-20, 25 nov. 2020, § 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.

2) Exemples

126 – BOI-CF-CPF-30-40-30-20, 25 nov. 2020, § 240. – **Marqueur D.1.b.**

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 DAC 2.

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.

127 – BOI-CF-CPF-30-40-30-20, 25 nov. 2020, § 250. – **Marqueur D.1.d.**

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.

128 – BOI-CF-CPF-30-40-30-20, 25 nov. 2020, § 260. – Marqueur D.1.e.

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.

129 – BOI-CF-CPF-30-40-30-20, 25 nov. 2020, § 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.

130 – BOI-CF-CPF-30-40-30-20, 25 nov. 2020, § 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.

131 – BOI-CF-CPF-30-40-30-20, 25 nov. 2020, § 290. – Marqueur D.1.f.

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.

132 – BOI-CF-CPF-30-40-30-20, 25 nov. 2020, § 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.

133 – BOI-CF-CPF-30-40-30-20, 25 nov. 2020, § 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.

Champ d'application. – Semblent ici notamment être visés les produits financiers qui présenteraient les mêmes fonctions qu'un compte financier (e.g., un compte de dépôt, un contrat d'assurance avec valeur de rachat, ou un contrat de rente) mais dont les caractéristiques intrinsèques les excluraient de la définition d'un « compte financier » (V. notre étude précédente, *B. Homo, A. Chagneau et J. Videau, Transposition de la directive n° 2018/822 dite DAC 6 : encadrement de l'optimisation fiscale transfrontière, préc.*). L'Administration donne pour exemple certaines monnaies électroniques dont l'utilisation serait faite comme alternative à l'utilisation d'un compte de dépôt classique ou encore les transferts de fonds vers une institution financière établie dans une juridiction où la NCD n'est pas respectée.

Concernant le marqueur D.1.f., il nous semble toutefois regrettable que l'Administration ait, entre la version du BOFiP soumis à consultation publique et la version publiée définitive, supprimé le seul exemple donné permettant d'illustrer ce marqueur.

2° Marqueur D.2.

134 – BOI-CF-CPF-30-40-30-20, 25 nov. 2020, § 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.

135 – BOI-CF-CPF-30-40-30-20, 25 nov. 2020, § 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.

136 – BOI-CF-CPF-30-40-30-20, 25 nov. 2020, § 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* ».

C. - Marqueurs spécifiques concernant les prix de transfert

1° Marqueur E.1.

137 – BOI-CF-CPF-30-40-30-20, 25 nov. 2020, § 360. – **Marqueur E.1 :** Dispositif qui prévoit l'utilisation de régimes de protection unilatéraux.

138 – BOI-CF-CPF-30-40-30-20, 25 nov. 2020, § 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.

139 – BOI-CF-CPF-30-40-30-20, 25 nov. 2020, § 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.

140 – BOI-CF-CPF-30-40-30-20, 25 nov. 2020, § 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 »).

141 – BOI-CF-CPF-30-40-30-20, 25 nov. 2020, § 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.

142 – BOI-CF-CPF-30-40-30-20, 25 nov. 2020, § 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.

Définition de la directive. – La directive définit le marqueur E.1. comme « un dispositif qui prévoit l'utilisation de régimes de protection unilatéraux ».

Définition française. – La définition retenue par l'article 1649 AH, II, E, 1° du CGI et reprise ici par la doctrine est similaire à celle de la directive.

Notion de « régime de protection unilatéral ». – On remarque que ni la définition de la directive ni celle transposée en droit interne par le législateur français ne précisent quel type de « régime de protection » est visé par ce marqueur.

On sait pourtant que l'OCDE définit un « régime de protection » comme étant 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 prévues en matière de prix de transfert d'un État.

Ces régimes de protection unilatéraux peuvent être définis, (i) soit comme ceux qui s'éloigneraient des règles de droit interne de prix de transfert prévues dans un État – et ce, peu important que ces règles de droit interne respectent ou non le principe du prix de pleine concurrence – (ii) soit comme ceux qui s'éloigneraient des principes de prix de transfert OCDE. La doctrine précise que, pour la France (ainsi que la Belgique et la Bulgarie) seule la référence aux règles domestiques devrait pouvoir être retenue, tout en précisant que la Commission européenne aurait une position inverse en faisant référence, pour la définition d'un « régime de protection unilatéral » à une divergence avec les principes des prix de transfert OCDE.

Exclusion expresse des règles de sous-capitalisation. – L'administration fiscale française a pris le soin de préciser ici que ces régimes de protection unilatéraux concernaient les prix de transfert uniquement et non les autres règles fiscales, et notamment les règles relatives à la sous-capitalisation. À noter que la Belgique et la Finlande ont également exclu de ce marqueur les règles relatives à la sous-capitalisation.

2° Marqueur E.2.

143 – BOI-CF-CPF-30-40-30-20, 25 nov. 2020, § 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.

144 – BOI-CF-CPF-30-40-30-20, 25 nov. 2020, § 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.

145 – BOI-CF-CPF-30-40-30-20, 25 nov. 2020, § 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.

Définition de la directive. - La directive définit le marqueur E.2. comme « un dispositif prévoyant le transfert d'actifs incorporels difficiles à évaluer. Le terme d'« actifs incorporels difficiles » à évaluer englobe 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 ».

Définition française. - La définition retenue par l'article 1649 AH, II, E, 2° du CGI et reprise ici par la doctrine est similaire à celle de la directive.

Notion de « transfert ». - Là encore, ni la directive, ni le législateur ou l'Administration n'a, à ce stade, précisé si le marqueur E.2. s'appliquait aux transferts entre un siège et sa succursale. On s'interroge par ailleurs afin de savoir si le marqueur s'applique uniquement aux opérations de cession, ou s'il vise également les opérations d'« utilisation » d'actifs incorporels. Le cas échéant, toutes les opérations de licences de marque ou de brevets devraient être également déclarées en vertu de ce marqueur.

Notion de « difficulté à évaluer ». - On remarque que, comme précisé lors de notre étude précédente (*B. Homo, A. Chagneau et J. Videau, Transposition de la directive n° 2018/822 dite DAC 6 : encadrement de l'optimisation fiscale transfrontière, préc.*), pour être considéré comme « difficile à évaluer », il faut d'une part (i) qu'il n'existe pas d'éléments de comparaison fiables et d'autre part (ii) qu'au moment où l'opération a été conclue, les prévisions relatives aux futurs flux de trésorerie, les revenus attendus de l'actif incorporel transféré, voire les hypothèses utilisées pour évaluer ces actifs incorporels, soient « hautement incertaines » de sorte qu'il serait trop difficile de prévoir dans quelle mesure l'actif incorporel débouchera finalement sur un succès au moment du transfert.

Renvoi aux principes OCDE. - On remarquera que l'Administration nous renvoie 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) pour plus de précisions sur les caractéristiques que peut présenter un actif incorporel difficile à valoriser. À ce titre, l'OCDE vise les cas suivants :

- L'actif incorporel n'est développé que partiellement au moment du transfert ;
- Il n'est pas prévu d'exploiter commercialement l'actif incorporel avant plusieurs années après la transaction ;
- L'actif en question ne rentre pas lui-même dans le cadre de la définition de l'actif incorporel mais il fait partie intégrante de la mise au point ou de l'amélioration d'autres actifs incorporels qui rentrent dans le champ d'application de la définition des actifs incorporels difficiles à valoriser ;
- Il est prévu d'exploiter l'actif incorporel d'une manière qui est nouvelle au moment du transfert et l'absence d'expérience du développement ou de l'exploitation d'actifs incorporels similaires rend les prévisions très incertaines ;
- L'actif incorporel a été transféré à une entreprise associée en échange du paiement d'une somme forfaitaire ;
- L'actif incorporel est utilisé ou développé dans le cadre d'un accord de répartition des coûts (ARC) ou d'accords similaires.

Notion de « comparaison fiable ». - La directive ne précise pas ce qu'elle entend par « comparaison fiable ». La doctrine, quant à elle, suggère de se référer aux critères de comparabilité exposés par l'OCDE en matière d'actifs incorporels, à savoir : (i) l'exclusivité, (ii) l'étendue et la durée de la protection légale, (iii) le champ géographique, (iv) la durée de vie utile, (v) le stade de développement, (vi) les droits à améliorations, révisions, et mises à jour, (vii) les droits aux bénéfices futurs, (viii) les risques liés aux développements futurs, (ix) les risques liés à l'obsolescence et la perte de valeur, (x) les risques liés aux violations de droits sur les incorporels, ou encore, (xi) les risques de mise en cause de responsabilité produits (*V. C. Acard, Directive DAC6/MDR : La déclaration de vos dispositifs de planification fiscale à l'aune d'une transposition protéiforme au sein de l'UE, EY, oct. 2020*).

3° Marqueur E.3.

146 – BOI-CF-CPF-30-40-30-20, 25 nov. 2020, § 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.

147 – BOI-CF-CPF-30-40-30-20, 25 nov. 2020, § 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 3 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'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.

148 – BOI-CF-CPF-30-40-30-20, 25 nov. 2020, § 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.

149 – BOI-CF-CPF-30-40-30-20, 25 nov. 2020, § 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.

Définition de la directive. - La directive définit le marqueur E.3. comme « 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 avant intérêts et impôts (BAII) annuel prévu, dans les 3 ans suivant le transfert, du ou des cédants, est inférieur à 50 % du BAII annuel prévu de ce cédant ou de ces cédants si le transfert n'avait pas été effectué ».

Définition française. - La définition retenue par l'article 1649 AH, II, E, 3° du CGI et reprise ici par la doctrine est similaire à celle de la directive. On remarquera que la version définitive du BOFiP a apporté les précisions suivantes :

- Le bénéfice avant intérêts et impôts (autrement appelé *Earning Before Interest and Taxes* « EBIT ») doit s'entendre tel que défini par le Plan comptable général ;
- 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 ;
- Les opérations de fusions et assimilées conformément à la directive 2009/133/CE du 19 octobre 2009 sont exclues de ce marqueur.

Appréciation de l'EBIT au sens large. – On remarquera que l'EBIT n'étant pas une notion comptable, ce dernier ne contient pas les intérêts, dividendes et plus-values. Partant de là, on peut comprendre le choix de ce critère concernant des sociétés opérationnelles. En revanche, le choix de l'EBIT paraît moins évident concernant des sociétés holding puisque leur résultat est composé d'éléments exclus de l'EBIT. On s'interroge alors sur le fait de savoir si ces sociétés holding sont indirectement exclues du marqueur E.3. ou s'il faut, pour bien faire, substituer un autre critère que l'EBIT.

Comme exposé lors de la Matinée fiscale de l'International Fiscal Association sur « DAC 6 : J-19 », le 10 décembre 2020, et à titre d'exemple, le Royaume-Uni a fait le choix de prendre un autre agrégat concernant les sociétés holding dès lors que, comme indiqué ci-dessus, les intérêts et dividendes ne sont pas compris dans le résultat d'exploitation. On regrettera de constater que le BOFiP définitif fait référence au « résultat d'exploitation tel que défini par le Plan comptable général » sans proposer une autre méthode. Et pour cause, une autre méthode aurait éventuellement permis d'apprécier l'équivalent d'un « résultat opérationnel » pour certaines entités particulières en prenant en compte notamment, par exemple, leur activité de holding ou de financement intra-groupe.

Observations [en encadrés]

Benjamin HOMO,
avocat associé, Mayer Brown
 Nicolas VERGNET,
maître de conférences à l'université Paris 2 Panthéon-Assas
 Julia VIDEAU,
avocate collaboratrice, Mayer Brown

MOTS-CLÉS : *Contrôle fiscal - Commentaires administratifs des obligations des contribuables tendant à la prévention de la fraude - Déclaration de dispositifs transfrontières (« DAC 6 »)*

JURISCLASSEUR : *Procédures fiscales, fasc. 315*