



[patrickmichaud@orange.fr](mailto:patrickmichaud@orange.fr)

## Les notions de dispositif transfrontière et de montage agressif

[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](#)

Art. 1649 AD. - I. - Une déclaration d'un dispositif transfrontière est souscrite auprès de l'administration fiscale, sous forme dématérialisée, par l'intermédiaire ayant participé à la mise en œuvre de ce dispositif **ou** par le contribuable concerné.

La notion de dispositif transfrontière .....	1
Les indices de l'existence de dispositifs transfrontières agressifs <sup>2</sup>	
Un marqueur général lié au critère de l'avantage principal .....	2
Marqueurs spécifiques qui peuvent être liés au critère de l'avantage principal.....	3
Un marqueur spécifique lié aux opérations transfrontières,.....	3
un marqueur spécifique concernant l'échange automatique d'informations et les bénéficiaires effectifs .....	4
Un dispositif comprend un marqueur spécifique concernant les prix de transfert,.....	5

L'ordonnance limite l'obligation de déclaration à certains dispositifs transfrontières, elle exclut les montages purement internes

Deux notions doivent cumulativement être appréciées pour que le montage tombe dans l'obligation déclarative :

- La notion de dispositif transfrontière
- La notion de montage agressif

### La notion de dispositif transfrontière

**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 Etat, 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 Etats ou territoires simultanément ;
- « c) Au moins un des participants au dispositif exerce une activité dans un autre Etat ou territoire par l'intermédiaire d'un établissement stable situé dans cet Etat 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 Etat ou territoire sans y être fiscalement domicilié ou résident ni disposer d'établissement stable dans cet Etat ou territoire ;

« e) Le dispositif peut avoir des conséquences sur l'échange automatique d'informations entre Etats ou territoires ou sur l'identification des bénéficiaires effectifs.

## **Les indices de l'existence de dispositifs transfrontières agressifs : les marqueurs fiscaux**

### **Art. 1649 AH.CGI**

est considéré comme devant faire l'objet d'une déclaration tout dispositif transfrontière comportant au moins l'un des marqueurs mentionnés au II de l'article 1649 AH.

« Un dispositif transfrontière comportant un marqueur relevant de la catégorie A, mentionnée au A du II du même article 1649 AH, de la catégorie B mentionnée au B du même II ou au i du b et aux c et d du 1° de la catégorie C mentionnée au C du même II, ne fait l'objet d'une déclaration que s'il satisfait au critère de l'avantage principal défini au I du même article 1649 AH.

« Un dispositif transfrontière peut être constitué par une série de dispositifs. Il peut comporter plusieurs étapes ou parties.

Le critère de l'avantage principal et les marqueurs des dispositifs transfrontières faisant l'objet d'une obligation déclarative sont ainsi définis :

« I. - Les marqueurs généraux relevant de la catégorie A mentionnée au A du II du présent article et les marqueurs spécifiques relevant de la catégorie B mentionnée au B du II précité ainsi que du i du b et aux c et d du 1° de la catégorie C mentionnée au C du II précité, ne peuvent être pris en compte que lorsqu'ils remplissent le critère de l'avantage principal.

**Ce critère 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.**

« Dans le cas d'un marqueur relevant du 1° de la catégorie C précitée, la présence des conditions prévues au i du b ou aux c et d du 1° de cette catégorie, ne constitue pas à elle seule une raison de conclure qu'un dispositif remplit le critère de l'avantage principal.

### ***un marqueur général lié au critère de l'avantage principal***

« II. - A. - Un dispositif comprend un marqueur général lié au critère de l'avantage principal ou "marqueur de catégorie A", lorsqu'il présente l'une des caractéristiques suivantes :

« 1° 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 ;

« 2° L'intermédiaire est en droit de percevoir des honoraires, intérêts ou rémunération pour financer les coûts et autres frais, pour le dispositif et ces honoraires, intérêts ou rémunération sont fixés par référence :

« a) Au montant de l'avantage fiscal découlant du dispositif ; ou  
« b) 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 ;

« 3° Le 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.

### ***Marqueurs spécifiques qui peuvent être liés au critère de l'avantage principal***

« B. - Un dispositif comprend un marqueur spécifique lié au critère de l'avantage principal, ou "marqueur de catégorie B", lorsqu'il présente l'une des caractéristiques suivantes :

« 1° 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 ;

« 2° Il 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 ;

« 3° Il inclut des transactions circulaires ayant pour résultat un "carrousel" de fonds, à savoir au moyen d'entités interposées sans fonction commerciale primaire ou d'opérations qui se compensent ou s'annulent mutuellement ou qui ont d'autres caractéristiques similaires.

### ***Un marqueur spécifique lié aux opérations transfrontières,***

« C. - Un dispositif comprend un marqueur spécifique lié aux opérations transfrontières, ou "marqueur de catégorie C", lorsqu'il présente l'une des caractéristiques suivantes :

« 1° Il prévoit la déduction des paiements transfrontières effectués entre deux ou plusieurs entreprises associées et 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 Etats membres collectivement ou dans le cadre de l'Organisation de coopération et de développement économiques 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 ;

« 2° Il prévoit que des déductions pour le même amortissement d'un actif sont

demandées dans plus d'une juridiction ;

« 3° Il prévoit qu'un allègement au titre de la double imposition pour le même élément de revenu ou de capital est demandé dans plusieurs juridictions ;

« 4° Il inclut des transferts d'actifs et il existe dans les juridictions concernées une différence importante dans le montant considéré comme étant payable en contrepartie des actifs.

### ***un marqueur spécifique concernant l'échange automatique d'informations et les bénéficiaires effectifs***

« D. - Un dispositif comprend un marqueur spécifique concernant l'échange automatique d'informations et les bénéficiaires effectifs, ou "marqueur de catégorie D", lorsqu'il présente l'une des caractéristiques suivantes :

« 1° Il est susceptible d'avoir pour effet de porter atteinte à l'obligation de déclaration en vertu du droit mettant en œuvre la législation de l'Union européenne 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 ce qui suit :

« a) 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 ;

« b) Le transfert de comptes ou d'actifs financiers vers des juridictions qui ne sont pas liées par l'échange automatique d'informations sur les comptes financiers avec l'Etat de résidence du contribuable concerné, ou le recours à de telles juridictions ;

« c) 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 ;

« d) 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 ;

« e) 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 ;

« f) 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 ;

« 2° Il fait intervenir une chaîne de propriété formelle ou effective non transparente par le recours à des personnes, des constructions juridiques ou des structures :

« a) Qui n'exercent pas une activité économique substantielle s'appuyant sur des effectifs, des équipements, des ressources et des locaux suffisants ; et

« b) 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

« c) 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.

***Un dispositif comprend un marqueur spécifique concernant les prix de transfert,***

« E. - Un dispositif comprend un marqueur spécifique concernant les prix de transfert, ou "marqueur de catégorie E", lorsqu'il présente l'une des caractéristiques suivantes :

« 1° Il prévoit l'utilisation de régimes de protection unilatéraux ;

« 2° Il prévoit le transfert d'actifs incorporels difficiles à évaluer, qui sont 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 ;

« 3° Il met 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 annuel prévu, dans les trois ans suivant le transfert, du ou des cédants, est inférieur à 50 % du bénéfice avant intérêts et impôts annuel prévu de ce cédant ou de ces cédants si le transfert n'avait pas été effectué. »