

# Commentaires des articles modifiés de la convention

Autor(en): **[s.n.]**

Objektyp: **Article**

Zeitschrift: **Revue économique franco-suisse**

Band (Jahr): **63 (1983)**

Heft [1]: **La nouvelle Convention fiscale franco-suisse**

PDF erstellt am: **06.08.2024**

Persistenter Link: <https://doi.org/10.5169/seals-886538>

## **Nutzungsbedingungen**

Die ETH-Bibliothek ist Anbieterin der digitalisierten Zeitschriften. Sie besitzt keine Urheberrechte an den Inhalten der Zeitschriften. Die Rechte liegen in der Regel bei den Herausgebern.

Die auf der Plattform e-periodica veröffentlichten Dokumente stehen für nicht-kommerzielle Zwecke in Lehre und Forschung sowie für die private Nutzung frei zur Verfügung. Einzelne Dateien oder Ausdrucke aus diesem Angebot können zusammen mit diesen Nutzungsbedingungen und den korrekten Herkunftsbezeichnungen weitergegeben werden.

Das Veröffentlichen von Bildern in Print- und Online-Publikationen ist nur mit vorheriger Genehmigung der Rechteinhaber erlaubt. Die systematische Speicherung von Teilen des elektronischen Angebots auf anderen Servern bedarf ebenfalls des schriftlichen Einverständnisses der Rechteinhaber.

## **Haftungsausschluss**

Alle Angaben erfolgen ohne Gewähr für Vollständigkeit oder Richtigkeit. Es wird keine Haftung übernommen für Schäden durch die Verwendung von Informationen aus diesem Online-Angebot oder durch das Fehlen von Informationen. Dies gilt auch für Inhalte Dritter, die über dieses Angebot zugänglich sind.

Au début de 1980, la France exprima le souhait de modifier certaines dispositions de la Convention de 1966, telle que modifiée par l'avenant de 1969, pour tenir compte de l'évolution de la fiscalité française et de la pratique conventionnelle récente des deux pays. Des négociations furent ouvertes en septembre 1981. Celles-ci eurent lieu à Berne (octobre 1981) et à Paris (juillet 1982) et débouchèrent, le 11 avril 1983, sur la signature par les représentants des deux pays, de l'avenant à la Convention entre la Suisse et la France en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune du 9 septembre 1966, modifiée par l'avenant du 3 décembre 1969. L'entrée en vigueur de cet avenant est subordonnée à sa ratification par les organes législatifs des deux États.

Le texte complet et mis à jour de la Convention du 9 septembre 1966, modifiée par les avenants des 3 décembre 1969 et 11 avril 1983 (ci-après appelée la « Convention ») est reproduit en annexe. Les dispositions de l'avenant du 11 avril 1983 sont également reproduites en annexe.

La présente note a pour objet de commenter les seules modifications introduites par l'avenant de 1983. Elle ne se propose pas de fournir un commentaire complet sur l'ensemble des dispositions conventionnelles actuellement en vigueur. Sur le texte de la Convention de 1966, telle que modifiée par l'avenant de 1969, dont de très nombreuses dispositions restent en vigueur, on se référera aux nombreuses études parues au lendemain de la signature de la Convention de 1966 et de l'avenant de 1969 ; cf. Bibliographie.

L'avenant de 1983 apporte un certain nombre de modifications importantes à la Convention de 1966, telle que modifiée par l'avenant de 1969. Son champ d'application est étendu du fait que l'impôt français sur les grandes fortunes, entré en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 1982, est désormais compris parmi les impôts visés par la Convention.

Les règles conventionnelles relatives au domicile fiscal se trouvent désormais affinées et mises en harmonie avec la pratique récente de la Suisse ; ainsi a été prévu le cas des résidents suisses disposant en France d'un foyer permanent d'habitation (droit subsidiaire de la France d'imposer ces contribuables) ; de même a été précisé le régime des étrangers imposés en Suisse sur une base forfaitaire. L'avenant de 1983 précise les conditions auxquelles une société suisse peut obtenir le remboursement de l'avoir fiscal, notamment lorsqu'elle possède des participations directes et/ou indirectes. Désormais, les dividendes français encaissés par des établissements stables français dépendant de sociétés suisses ouvrent droit au remboursement de l'avoir fiscal. Une modification de grande portée économique a trait aux intérêts qui seront désormais exonérés de toute retenue à la source. La France impose la plus-value en cas de cession par un résident d'une participation substantielle dans une société française ; en revanche, en Suisse, ce genre de gains en capital n'est généralement pas imposable. Afin de combattre l'évasion fiscale, il a été précisé que ces gains en capital demeureront imposables en France encore pendant 5 ans à partir du changement de résidence du contribuable.

Le régime fiscal des travailleurs frontaliers n'est pas fondamentalement modifié : alors que le droit conventionnel commun continuera à s'appliquer entre la France et Genève (imposition des frontaliers dans le pays où s'effectue le travail), l'accord spécial entre la France et les autres cantons limitrophes consacre le principe de l'imposition des frontaliers dans le pays de résidence. L'idée du partage de l'impôt entre le pays où s'effectue le travail et le pays de résidence, réalisée à Genève depuis une dizaine d'années déjà, a été retenue également dans l'accord avec les autres cantons limitrophes ; ceux-ci recevront désormais une rétrocession globale correspondant à 4,5 % de la masse totale des rémunérations perçues par les travailleurs frontaliers français.

La négociation de 1982 a fourni aux États contractants l'occasion de préciser le champ d'application de la Convention sur trois points :

1. En ce qui concerne les impôts prélevés par la France, la Convention s'appliquera désormais également à l'impôt sur les grandes fortunes (« IGF »). Était-il nécessaire d'apporter ce complément à l'article 2 paragraphe 3 A ?

Non, si l'on se réfère au titre de la Convention : tant celle de 1953 que celle de 1966/69 étaient censées s'appliquer à l'impôt sur le revenu et sur la fortune. Du reste, le paragraphe 4 de l'article 2 aurait également permis sans difficulté d'étendre le champ d'application de la Convention aux impôts du type de l'I.G.F. Aux termes mêmes de la loi de finances pour 1982, cet impôt devait s'appliquer sous réserve des conventions internationales, notamment celles faisant référence d'une manière ou d'une autre à l'impôt sur la fortune.

Oui, si l'on considère que le titre des conventions fiscales n'a qu'un caractère d'intention générale et que le paragraphe 3 relatif aux impôts visés a valeur limitative, alors que le paragraphe 4 (extension de la Convention à des impôts futurs de nature identique ou analogue), doit être interprété de manière prudente et restrictive. Cette interprétation restrictive a été confirmée par l'administration fiscale française qui, dans l'Instruction du 19 mai 1982, estimait que « en l'état actuel des choses, l'I.G.F. n'entre pas dans le champ d'application des conventions fiscales en vigueur ».

Une réponse ministérielle du 20 janvier 1983 précise les conditions d'application de l'I.G.F. aux résidents de pays ayant signé avec la France une convention fiscale internationale. Ainsi, il a été décidé que, dans les relations avec tous les États liés avec la France par une convention ne visant pas l'I.G.F., le domicile fiscal des contribuables au regard de l'I.G.F. serait apprécié selon les règles prévues par les conventions.

Quoi qu'il en soit, l'introduction récente en France de l'I.G.F. suggérerait tout naturellement qu'il en soit fait état dans la nomenclature des impôts visés.

2. La Convention visera désormais également la taxe professionnelle en ce qui concerne plus particulièrement l'article 8. Selon le texte retenu, il semblerait que seule soit visée la taxe professionnelle prélevée par les collectivités locales françaises selon la loi n° 75-678 du 29 juillet 1975, mais non pas les taxes semblables prélevées par certains cantons suisses (telle par exemple la taxe professionnelle communale du canton de Genève). Cependant, l'intention des négociateurs, confirmée par la nouvelle version de l'article 8, était probablement d'établir une parfaite réciprocité en la matière. Par conséquent, on peut admettre que si, par exemple les compagnies d'aviation suisses ne seront pas astreintes à la taxe professionnelle française en raison de leurs agences en France, la Suisse (et singulièrement Genève) accordera une exonération correspondante aux compagnies d'aviation françaises. Il convient de noter que cette exonération n'est prévue que pour les entreprises de navigation maritime et aérienne. Il eut été possible de spécifier, comme cela a été fait à l'article 4, paragraphe 7 de la Convention franco-allemande, que les autres entreprises ne peuvent être assujetties à la taxe professionnelle dans l'autre État que pour autant qu'elles y possèdent un établissement stable. Cela n'a pas été fait. Par conséquent, pour les autres entreprises, la double imposition ne peut être évitée qu'en vertu du droit interne de chaque État contractant.

3. En éliminant la référence aux anciennes contributions foncières (remplacées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1974 par les taxes foncières), le nouveau texte se trouve allégé sur un point qui, à l'évidence, ne relève pas normalement d'une convention fiscale, étant donné que le droit de l'État de pré-

lever une taxe locale sur les propriétés bâties ou non-bâties situées sur son territoire n'a jamais fait de difficulté.

## ARTICLE 3 – DÉFINITIONS GÉNÉRALES

### Paragraphe 1, lettre b)

Cette disposition a été précisée en ce qui concerne tout particulièrement la définition du terme « France ». Suivant la pratique récente de la France, les conventions se réfèrent également au plateau continental et s'appliquent aussi aux zones adjacentes aux eaux territoriales de la France sur lesquelles elle peut exercer les droits relatifs au lit de la mer, au sous-sol marin et à leurs ressources naturelles.

### Paragraphe 1, lettre g)

D'autre part, l'autorité compétente sera désormais, en ce qui concerne la France, le Ministre chargé du Budget ou son représentant autorisé (soit, normalement, la Direction Générale des Impôts).

## ARTICLE 4 – CHAMP D'APPLICATION DE LA CONVENTION

### Paragraphe 1 – Définition du résident

Le paragraphe 1 de l'article 4 de la Convention du 9 septembre 1966, modifiée par l'avenant du 3 décembre 1969, correspondait au texte de l'ancien modèle de Convention O.C.D.E. de 1963 ; toutefois, cette dernière convention avait, en 1973, fait l'objet d'une modification par l'adjonction au paragraphe susvisé d'une deuxième phrase visant à exclure du groupe des personnes pouvant se prévaloir de la convention celles qui n'étaient soumises à l'impôt dans leur pays de résidence que de manière limitée. Cette modification avait été motivée, semble-t-il, du fait que « cette situation se rencontrait dans certains États à l'égard de personnes physiques, notamment les agents diplomatiques et les fonctionnaires consulaires étrangers en service sur leur territoire » (1).

Afin de mettre en harmonie la Convention avec le modèle de convention O.C.D.E., il a été adjoint au paragraphe 1 susvisé une deuxième phrase disposant qu'une personne ne sera pas considérée comme résidente d'un État, au sens de la Convention, si elle n'est sujette, en vertu de la législation interne de cet État, qu'à une imposition fiscale limitée aux revenus de sources situées dans cet État ou à la fortune qui y est située.

### Paragraphe 2 (a)

Une importante modification est intervenue en ce qui concerne les règles de conflit permettant de déterminer la résidence d'une personne physique pour l'application de la Convention. Il est rappelé que le domicile fiscal d'une personne physique est déterminé par la législation fiscale interne de chaque État. Si, par suite de l'application de ce principe, une personne physique se trouve être domiciliée fiscalement dans chacun des États au sens de leurs législations internes respectives, ce conflit est réglé par la Convention qui prévoit un certain nombre de critères à appliquer successivement au cas d'espèce afin de déterminer l'État dans lequel cette personne physique sera réputée avoir sa résidence au sens de la Convention.

Le premier de ces critères figurant dans la Convention présentait une originalité assez particulière en prévoyant qu'une « personne est considérée comme résident de l'État contractant où elle dispose d'un foyer d'habitation permanent, cette expression désignant le centre des intérêts vitaux, c'est-à-dire le lieu avec lequel ses relations personnelles sont les plus étroites ».

Suite à une difficulté d'interprétation de cette disposition, celle-ci avait fait l'objet en France d'une réponse ministérielle et d'une décision du Conseil d'État (2) dont il ressortait que les trois expressions visées ci-dessus (foyer d'habitation permanent, centre des intérêts vitaux, et lieu avec lequel les relations personnelles sont les plus étroites) devaient bien être regardées comme équivalentes et signifiaient que la notion de résident devrait être déterminée en fonction des seuls critères relatifs à la personne du contribuable, c'est-à-dire les liens affectifs et familiaux, sans prendre en considération ses liens patrimoniaux, c'est-à-dire le lieu de son activité professionnelle ou de ses investissements.

En d'autres termes, une personne ayant en France d'importants liens patrimoniaux du fait qu'elle y exerçait une activité ou y avait effectué des investissements était normalement néanmoins considérée comme résidente de Suisse au sens de la Convention, dans la mesure où elle résidait avec sa famille dans ce dernier pays, seul le critère des liens affectifs et familiaux devant être retenu sans considération des liens patrimoniaux pouvant exister par ailleurs.

Cette règle présentait un caractère tout à fait particulier et exceptionnel dans la mesure où elle s'écartait de celle figurant dans le modèle de convention O.C.D.E. et dans la plupart des conventions fiscales signées par la France avec d'autres pays (tels que la R.F.A., la Belgique, les États-Unis, le Royaume-Uni).

Le paragraphe 2 (a) susvisé a été, dans la Convention, mis en harmonie avec le texte du modèle de convention O.C.D.E., et dispose désormais qu'une « personne est considérée comme un résident de l'État contractant où elle dispose d'un foyer d'habitation permanent ; si elle dispose d'un foyer d'habitation permanent dans les deux États, elle est considérée comme un résident de l'État avec lequel ses liens personnels et économiques sont les plus étroits (centre des intérêts vitaux) ».

Ceci revient en fait à substituer au critère de la Convention cité ci-dessus deux nouveaux critères devant être appliqués successivement et aux termes desquels la résidence d'une personne physique sera déterminée de la manière suivante :

– en premier lieu, une personne physique sera considérée comme résidente, au sens de la Convention, de l'État dans lequel elle dispose d'un foyer d'habitation permanent. Dans la mesure où le nouveau texte de l'article 2(a) correspond, comme il est rappelé ci-dessus, au texte du modèle de convention O.C.D.E., on peut raisonnablement supposer que l'Administration fiscale française s'inspirera des commentaires figurant en annexe au modèle de convention O.C.D.E. pour interpréter cette notion de foyer d'habitation permanent. Il résulte notamment de ces commentaires que :

« Au sujet de la notion de foyer d'habitation, il faut observer que toute forme d'habitation peut être prise en considération (maison ou appartement qui est la propriété de l'intéressé ou pris en location, chambre meublée louée). Mais la permanence de l'habitation est essentielle, ce qui signifie que l'intéressé fait le nécessaire pour avoir le logement à sa disposition en tout temps, d'une manière continue et pas occasionnellement pour effectuer un séjour qui, compte tenu des raisons qui le motivaient, est nécessairement lié à une courte durée (voyage d'agré-

(1) Rapport du Comité des Affaires Fiscales de l'O.C.D.E. 1977, commentaires, p. 55.

(2) Rép. Bourgeois, J.O. déb. A.N. 26 janvier 1974, p. 488, n° 6010 ; C.E. 4 décembre 1974, n° 76534, 8° et 9° s.-s.

ment, voyage d'affaires, voyage d'études, stage dans une école, etc.) ».

Il convient toutefois de garder à l'esprit que la définition visée ci-dessus ne sera pas automatiquement celle retenue par l'Administration fiscale française. Une certaine prudence dans chacun des États, il convient alors de rechercher dans l'attente de la parution d'une nouvelle instruction de l'Administration française sur l'interprétation à donner au nouveau texte de la Convention et notamment à cette notion de foyer d'habitation permanent.

— s'il apparaît toutefois que l'intéressé dispose d'un foyer d'habitation permanent répondant à la définition ci-dessus dans chacun des États, il convient alors de rechercher dans lequel de ces deux États l'intéressé a, dans les faits, ses liens personnels et économiques les plus étroits. Cette méthode du faisceau d'indices a en fait un champ d'action assez large puisque seront pris en considération tant les relations familiales et culturelles de l'intéressé, ses activités et occupations de tous ordres, que le lieu de son activité professionnelle et de ses investissements ou celui d'où il administre ses biens.

La mise en harmonie avec le modèle de convention O.C.D.E. revient en fait à substituer au seul critère des liens personnels deux nouveaux critères successifs : d'une part la notion de foyer d'habitation permanent, telle que définie ci-dessus, de conception assez restrictive ; d'autre part la notion de centre des intérêts vitaux, de conception très large, puisqu'elle englobe à la fois tant les liens personnels que les liens économiques de l'intéressé.

Les trois autres critères successifs de détermination de la résidence, soit les notions de séjour, de nationalité et d'accord mutuel des États, restent inchangés dans la Convention.

#### Paragraphe 4 – Principe d'imposition subsidiaire

La création d'un droit d'imposition subsidiaire au profit de la France apparaît comme une mesure nouvelle très importante dans la mesure où elle permettra à la France d'imposer certaines personnes physiques de manière illimitée comme si celles-ci étaient domiciliées fiscalement en France au sens du droit interne français, en dépit du fait que ces personnes soient réputées résidentes de Suisse au sens de la Convention. Ce droit d'imposition illimitée de la France apparaît assez large d'application puisqu'il pourra s'appliquer à toute personne physique réputée résidente de Suisse par la Convention dès lors que cette personne soit disposera d'un foyer permanent d'habitation en France, soit séjournera dans ce dernier pays au moins 183 jours pendant une même année civile.

##### a) Personnes visées par l'imposition subsidiaire

Compte tenu des termes des paragraphes (2) et (4) de l'article 4 de la Convention, le droit d'imposition subsidiaire de la France devrait concerner :

1. soit une personne physique ayant un foyer permanent d'habitation seulement en Suisse et donc considérée comme résidente de Suisse au sens de l'article 4 paragraphe 2 a) de la Convention, mais séjournant en France au moins 183 jours pendant une même année civile.
2. soit une personne physique ayant un foyer permanent d'habitation en Suisse et en France, mais considérée comme résidente de Suisse au sens de l'article 4 paragraphe 2 a) de la Convention du fait qu'elle a le centre de ses intérêts vitaux dans ce dernier pays.
3. soit une personne physique ayant un foyer permanent d'habitation en Suisse et en France, et dont le centre des intérêts vitaux ne peut être déterminé, mais néanmoins considérée comme résidente de Suisse au sens de l'article 4 paragraphe 2 b) de la Convention du fait qu'elle séjourne dans ce dernier pays de façon habituelle.
4. soit une personne physique ayant un foyer permanent

d'habitation en Suisse et en France, dont le centre des intérêts vitaux ne peut être déterminé, et séjournant de façon habituelle en Suisse et en France (ou ne séjournant de façon habituelle dans aucun de ces deux pays), mais néanmoins considérée comme résidente de Suisse au sens de l'article 4 paragraphe 2 c) de la Convention du fait qu'elle possède la nationalité de ce dernier pays.

Il convient de noter que cette imposition subsidiaire est susceptible de s'appliquer aux personnes désignées ci-dessus sans distinction de nationalité. Loin d'être limitée en pratique aux seuls citoyens français, elle sera donc susceptible de concerner un nombre important de citoyens suisses disposant d'un foyer permanent d'habitation en France ou séjournant plus de 183 jours dans ce dernier pays.

##### b) Revenus et éléments de fortune visés par l'imposition subsidiaire

Ce droit subsidiaire d'imposition étend le droit d'imposition de la France à l'égard d'une personne physique « sur l'ensemble de ses revenus et de sa fortune ».

En d'autres termes, dès lors que l'imposition subsidiaire peut être mise en œuvre à l'encontre de l'intéressé, ce dernier peut être taxé par la France *comme s'il avait son domicile fiscal en France* au sens du droit fiscal interne français, c'est-à-dire qu'il peut être assujéti à tous les impôts français sur l'ensemble de ses revenus et de sa fortune à l'échelle mondiale. L'imposition subsidiaire permet donc à la France de taxer l'intéressé en ignorant par ailleurs sa qualité de résident suisse au sens de la Convention et en écartant en conséquence les règles de répartition des impositions entre la France et la Suisse dont pourrait bénéficier l'intéressé en vertu de la Convention.

Une fois ce principe d'imposition établi, il est néanmoins fait appel à certaines dispositions de la Convention afin de régler, sur le plan technique, le cas de double imposition que cette situation ne manquera pas d'entraîner à l'égard de l'intéressé.

##### c) Modalités de règlement de la double imposition découlant de l'imposition subsidiaire et conséquences en découlant au regard de la situation générale du contribuable

- (I) En ce qui concerne tous les types de revenus provenant de Suisse (autres, d'une façon générale, que les dividendes, redevances, et revenus des artistes et sportifs), ceux-ci sont exonérés de l'impôt français lorsque l'imposition de ces revenus est attribuée à la Suisse en vertu de l'article 25 A (1) de la Convention auquel renvoie l'article 4 (4) susvisé. Il y a lieu d'observer que l'article 4 (4) de la Convention ne fait pas de renvoi exprès à l'article 25 A (2) de la Convention prévoyant l'application d'un taux effectif pour le calcul de l'impôt français.
- (II) Par contre, la mise en œuvre de l'imposition subsidiaire entraînera une taxation différente en ce qui concerne les dividendes, redevances et revenus des artistes et sportifs. Ainsi, en cas d'application normale de la Convention sans imposition subsidiaire, les dividendes de source française perçus par un résident de Suisse au sens de la Convention seraient imposés en Suisse (sous réserve d'une retenue à la source en France ultérieurement imputable sur l'impôt suisse). De même, les dividendes de source suisse perçus par cette même personne seraient également imposables en Suisse et non pas en France.

S'il est fait application de l'imposition subsidiaire, les dividendes de source française et de source suisse deviennent dès lors imposables en France et en Suisse pour la totalité de leur montant. Il est toutefois prévu à l'article 4 (4) de la Convention que pour ces revenus qui seraient imposables en

Suisse en vertu de la Convention, la France imputera sur l'impôt afférent à ces revenus le montant de l'impôt payé en Suisse.

L'impôt suisse payé sur les dividendes de source française sera donc imputable sur l'impôt français puisque l'imposition de ces dividendes serait normalement attribuée à la Suisse en cas d'application de la Convention.

En ce qui concerne les dividendes de source suisse, ceux-ci sont imposables en Suisse en vertu du droit interne suisse et non pas de la Convention, et on peut se demander si l'imputation de l'impôt suisse sur l'impôt français sera possible, compte tenu des termes de l'article 4 (4) de la Convention.

Sous réserve de cette remarque, l'imposition subsidiaire a en définitive pour effet de substituer pour ces types de revenus une imposition totale à la fois en France et en Suisse assortie d'une imputation d'impôt sur impôt, à une répartition de l'imposition entre ces deux pays normalement applicable.

En cas de taux d'imposition plus élevé en France, la personne soumise à l'imposition subsidiaire sera donc à l'évidence désavantagée par rapport à la situation où il aurait été fait application des règles de répartition des impositions entre les deux pays, telles qu'elles découlent normalement de la Convention.

- (III) En ce qui concerne l'imposition de la fortune d'un résident de Suisse au sens de la Convention, la situation découlant d'une application de l'imposition subsidiaire apparaît encore plus défavorable.

Ainsi, en cas d'application normale de la Convention, en dehors de toute imposition subsidiaire, à une personne physique résidente de Suisse au sens de la Convention possédant un immeuble en France et en Suisse, la France ne pourra imposer l'intéressé à l'impôt sur les grandes fortunes que pour l'immeuble situé en France. La Suisse pour sa part ne pourra imposer l'intéressé à l'impôt sur la fortune suisse que pour l'immeuble situé en Suisse, sous réserve toutefois de l'application du taux effectif, conformément aux articles 24 (1) et 25 B (1) de la Convention.

Par contre, s'il est fait application de l'imposition subsidiaire, la France pourra imposer les éléments de fortune de l'intéressé à l'échelle mondiale, et, contrairement à ce qui est prévu en matière de revenus, il n'existe aucun cas d'exonération d'imposition concernant certains éléments de fortune dont l'imposition serait attribuée à la Suisse en vertu de la Convention. Dans ce système de taxation subsidiaire, seule l'imputation de l'impôt suisse sur l'impôt français est autorisée en raison des éléments de fortune normalement imposables en Suisse en vertu de la Convention.

Compte tenu des différences de champ d'application et de taux existant entre l'impôt sur la fortune suisse et son équivalent français, la mise en œuvre de l'imposition subsidiaire devrait sans doute se traduire pour l'intéressé par une charge fiscale relativement supérieure à celle qu'il aurait supportée en cas d'application de la Convention en dehors de toute imposition subsidiaire.

Toutefois, les personnes concernées par cette imposition subsidiaire devraient pouvoir relativement facilement y échapper en s'abstenant en premier lieu de séjourner plus de 183 jours par année civile en France.

Par contre, la nécessité de s'abstenir de créer ou de maintenir un foyer permanent d'habitation en France sera moins aisée à mettre en œuvre dans la mesure où cette notion ne

fait pas encore l'objet de commentaires officiels de l'Administration fiscale française. A titre d'exemple, si l'on s'en tient aux commentaires susvisés figurant en annexe au modèle de convention O.C.D.E., il semblerait qu'on puisse considérer qu'une résidence secondaire française détenue par un résident de Suisse au sens de la Convention, et occupée par ce dernier de manière discontinue dans un but d'agrément, ne devrait pas constituer un foyer permanent d'habitation au sens susvisé permettant la mise en œuvre de l'imposition subsidiaire à l'encontre de l'intéressé. Toutefois, rien ne permet de dire que l'Administration fiscale française n'adoptera pas une interprétation plus stricte et il conviendra donc d'attendre une prise de position officielle avant de pouvoir définitivement se prononcer à cet égard.

On pourra enfin relever qu'une disposition similaire à ce principe d'imposition subsidiaire existe déjà dans la Convention fiscale du 11 août 1971 signée entre la Suisse et la République Fédérale d'Allemagne.

## Paragraphe 6 – Exclusion de certaines personnes de la qualité de résident au sens de la Convention

### 1. Sous-paragraphe (a)

Il résultait des termes de cette disposition de la Convention que n'était pas considérée comme résidente d'un État, au sens de la Convention, une personne qui n'était que le bénéficiaire apparent des revenus, lesdits revenus bénéficiant en réalité (soit directement, soit indirectement par l'intermédiaire d'autres personnes physiques ou morales) à une personne ne pouvant elle-même être regardée comme résidente dudit État au sens de la Convention.

Compte tenu de l'existence d'un impôt sur la fortune tant en Suisse qu'en France, ce sous-paragraphe a été modifié dans la Convention afin d'appliquer désormais cette exclusion de la qualité de résident au sens de la Convention, non seulement aux bénéficiaires apparents de revenus visés ci-dessus, mais également aux propriétaires apparents d'éléments de fortune appartenant en réalité, de manière directe ou indirecte, à des personnes ne pouvant se prévaloir de la qualité de résident au sens de la Convention.

### 2. Sous-paragraphe (b)

Il résultait des termes de la Convention que n'était pas considérée comme résident d'un État contractant au sens conventionnel, une personne qui n'était imposable dans cet État que sur une base forfaitaire déterminée d'après la valeur locative de la ou des résidences qu'elle possédait sur le territoire de cet État.

L'Administration fiscale française avait, dans une Instruction générale du 8 janvier 1968, (B.O.C.D. 1968-II-4006) interprété cette disposition comme excluant du bénéfice de la Convention: (I) du côté français, les personnes imposées en application de l'article 164-2 du Code Général des Impôts (aujourd'hui abrogé) ainsi que les personnes dont les revenus imposables étaient fixés sur la base de l'évaluation forfaitaire minimale en fonction de la valeur locative réelle de leur résidence secondaire et éventuellement d'autres signes extérieurs (article 168 du Code précité); (II) du côté suisse, se trouvaient exclues du bénéfice de la Convention les personnes se trouvant soumises à l'impôt pour la défense nationale (actuellement l'impôt fédéral direct) sur une base forfaitaire déterminée à partir du montant du loyer ou de la valeur locative de leur appartement ou du prix de pension, ainsi que celles assujetties à l'impôt cantonal sur une base forfaitaire analogue, même lorsqu'elles étaient soumises à l'impôt fédéral d'après le montant réel de leurs revenus.

Le champ d'application de cette disposition a été

considérablement élargi dans la Convention qui dispose désormais que : « N'est pas considérée comme résident d'un État contractant au sens du présent article ... une personne physique qui n'est pas assujettie aux impôts généralement perçus dans l'État contractant dont elle serait un résident selon les dispositions des paragraphes précédents, pour tous les revenus généralement imposables selon la législation fiscale de cet État et provenant de l'autre État contractant ».

En d'autres termes, le critère de taxation forfaitaire sur la base de la valeur locative de la résidence qui permettait d'exclure une personne du bénéfice de la Convention a été abandonné au profit d'un critère plus large aux termes duquel l'exclusion sera désormais applicable à toute personne qui n'est pas assujettie à tous les impôts normalement applicables dans son État de résidence à raison des revenus dont la source se trouve dans l'autre État.

Ainsi, un résident suisse se voyait exclu du bénéfice de la Convention dès lors qu'il apparaissait que cette personne n'était imposée en Suisse que sur une base forfaitaire correspondant à la valeur locative de sa ou de ses résidences en Suisse. Il suffisait toutefois à cette personne de négocier son forfait d'imposition avec l'Administration suisse sur une base différente de celle découlant de la valeur locative de sa ou de ses résidences afin d'éviter d'être exclue du bénéfice de la Convention.

Afin d'éviter une telle exclusion, cette personne devra désormais prouver, compte tenu de la modification susvisée, que tous ses revenus de source française sont assujettis en Suisse à tous les impôts généralement perçus dans ce dernier pays.

## ARTICLE 8 – NAVIGATION MARITIME, INTÉRIEURE ET AÉRIENNE

L'article 8 de la Convention attribue le droit exclusif d'imposer les bénéfices provenant de la navigation maritime, intérieure et aérienne à l'État du siège effectif de l'entreprise.

Un nouveau paragraphe, introduit dans cet article, permet d'exonérer de la taxe professionnelle dans l'autre État les entreprises suisses et françaises qui exploitent des navires ou des aéronefs en trafic international.

## Article 11 – DIVIDENDES

Les principes généraux de l'article 11 de la Convention sont maintenus. Les dividendes payés par une société qui est un résident d'un État contractant à un résident de l'autre État contractant sont, sous réserve du cas des établissements stables, imposables dans cet autre État. Ce principe est limité par le maintien au profit de l'État dont la société qui paie les dividendes est un résident, du droit d'opérer un prélèvement à la source.

Ce prélèvement est maintenu au taux de 5 % dans le cas général, et au taux de 15 % dans le cas exceptionnel où le bénéficiaire est une société résidente de l'autre État contractant qui, en résumé, remplit les trois conditions cumulatives suivantes :

- 1°) la société bénéficiaire dispose directement, au moment de la distribution, d'au moins 20 % du capital de la société distributrice ;
- 2°) dans la société bénéficiaire, des personnes qui ne sont pas des résidents de l'autre État ont un intérêt prépondérant ;

3°) ni la société bénéficiaire ni la société distributrice n'ont leur capital représenté par des actions cotées en bourse ou traitées sur le marché hors cote.

Il y a lieu d'observer que, pour bénéficier des taux réduits de 5 % ou 15 % de la retenue à la source sur les dividendes versés à une personne morale qui est un résident d'un État contractant et dans laquelle des personnes qui ne sont pas des résidents de cet État ont un intérêt prépondérant, les conditions de l'article 14 de la Convention doivent être remplies. Si ces conditions ne sont pas remplies, le taux de la retenue à la source sera celui de droit commun, soit actuellement 25 % pour les dividendes de source française. Ce principe s'applique aussi bien aux dispositions de la Convention que nous venons de résumer qu'aux nouvelles dispositions que nous allons examiner ci-après.

## Paragraphe 3 – Avoir fiscal et retenue à la source au taux de 15 %

Les nouvelles dispositions de cet article concernent les modalités d'attribution de l'avoir fiscal et de la retenue à la source au taux de 15 %.

Actuellement l'article 11, paragraphe 3, de la Convention étend le bénéfice de l'avoir fiscal et de la retenue à la source au taux de 15 % aux dividendes versés par une société résidente de France à :

- une personne physique qui est un résident de Suisse ;
- une société qui est un résident de Suisse détenant moins de 20 % du capital de la société distributrice au moment de la distribution.

La rédaction du b) du paragraphe 3 a été modifiée pour préciser que le pourcentage de 20 % devait s'entendre de toute participation directe ou indirecte dans le capital de la société distributrice. La nouvelle rédaction est la suivante :

« b) Une société qui est un résident de Suisse et qui détient directement ou indirectement moins de 20 % du capital de la société distributrice au moment de la distribution. »

Il faut observer que cette modification est conforme à l'interprétation du calcul de ce pourcentage qui était donnée par l'administration fiscale française.

Cependant, la notion de détention indirecte du capital de la société distributrice est précisée dans le paragraphe 2 du nouveau Protocole Additionnel du 11 avril 1983 qui indique ce qui suit :

« En ce qui concerne l'alinéa b) du paragraphe 3 de l'article 11, sont pris en compte, outre les droits détenus directement par la société résidente de Suisse, les droits détenus par l'intermédiaire d'autres sociétés dont elle possède ou qui en possèdent, directement ou indirectement le contrôle. Le contrôle s'entend de la détention de plus de 50 % des droits de vote. Les difficultés d'application de cette disposition font l'objet d'une concertation entre les autorités compétentes. »

Il résulte de ces dispositions que si la société A, résidente de Suisse dont 40 % des droits de vote sont détenus par la société B, résidente de Suisse, détient 15 % du capital d'une société française C quelle que soit la participation de B dans le capital C, la société A bénéficie de l'avoir fiscal et de la retenue à la source au taux de 15 %. B bénéficie du même régime si sa participation dans le capital de C est inférieure à 20 %. Par contre, si la société A', résidente de Suisse dont 60 % des droits de vote sont détenus par la société B', résidente de Suisse, détient 15 % du capital d'une société française C', la société A' ne bénéficie de l'avoir fiscal et de la retenue à la source au taux de 15 % que si la participation de B' dans C' est inférieure à 5 %. Si cette participation est supérieure à 5 %, la société A' retombe dans le cas général de la retenue à la source au taux de 5 % sans avoir fiscal.

## Paragraphe 6 – Établissement stable détenant une participation génératrice de dividendes

L'article 11 paragraphe 6 prévoit que la règle de l'imposition des dividendes dans l'État de la résidence du bénéficiaire et de la retenue à la source dans l'État de la résidence de la société distributrice ne s'appliquent pas dans le cas où le bénéficiaire des dividendes, résident d'un État contractant, a dans l'autre État contractant d'où proviennent ces dividendes, un établissement stable auquel se rattache effectivement la participation génératrice des dividendes.

Dans ce cas les dispositions de l'article 7 s'appliquent. C'est-à-dire que les dividendes qui trouvent leur source dans l'État A sont taxables dans ce dernier État si le résident de l'État B a un établissement stable dans l'État A.

La Convention ne disait rien du sort de l'avoir fiscal dans le cas où l'établissement stable était situé en France et recevait des dividendes de sociétés françaises auxquels était attaché un avoir fiscal. Le paragraphe 6 de l'article 11 de la Convention dispose maintenant que :

« Toutefois, ces dividendes ouvrent droit à l'avoir fiscal dans les mêmes conditions que s'ils étaient perçus par un résident de France lorsque l'établissement stable en France d'une société qui est résident de Suisse détient moins de 20 % du capital de la société distributrice au moment de la distribution. Pour l'appréciation de cette limite, les dispositions du paragraphe 3 b) ci-avant et du point 2 du Protocole Additionnel sont applicables par analogie. »

Les dividendes perçus par un établissement stable en France d'un résident de Suisse bénéficient de l'avoir fiscal si l'établissement stable détient moins de 20 % du capital de la société française distributrice au moment de la distribution.

Les dispositions antérieures concernant le remboursement du précompte mobilier sont maintenues. Toutefois le remboursement du précompte est exclu pour les établissements stables qui peuvent bénéficier de l'avoir fiscal en vertu des nouvelles dispositions. La nouvelle rédaction est la suivante :

« A moins qu'il ne bénéficie de l'avoir fiscal, l'établissement stable en France d'une société qui est un résident de Suisse peut demander à raison des dividendes compris dans ses résultats imposables, le remboursement du précompte qui a été acquitté, le cas échéant, par la société distributrice. »

## ARTICLE 12 – INTÉRÊTS

La nouvelle rédaction de l'article 12 de la Convention apporte une modification à la fois bienvenue et importante au régime d'imposition des intérêts. Désormais, ceux-ci ne seront imposables que dans l'État de résidence du créancier (paragraphe 1). Ainsi, dans le but de favoriser le commerce international et de faciliter les échanges financiers, les négociateurs sont parvenus à une solution qui se retrouve dans une demi-douzaine de conventions fiscales suisses (dont les conventions avec l'Allemagne et la Grande-Bretagne) et une dizaine de conventions françaises (dont, également, celle avec l'Allemagne). Il est vrai que la renonciation à toute retenue dans l'État de la source sera ressentie de façon inégale dans les deux pays, notamment quand on songe aux intérêts provenant d'emprunts publics et intérêts bancaires : alors que la Suisse renoncera surtout au produit de l'impôt anticipé sur intérêts bancaires versés aux déposants français, la réglementation française (CGI article 131 quater) exonère déjà, sous certaines conditions, les intérêts d'emprunts contractés hors de France par des personnes morales françaises avec l'autorisation du ministre de l'économie et des finances.

Le paragraphe 2 reprend intégralement la version du paragraphe 3 de la convention de 1966/69 : le texte correspond à celui de la Convention modèle O.C.D.E. de 1963. On peut regretter, dès lors, qu'il n'a pas été possible aux négociateurs de reprendre à leur compte les modestes progrès réalisés en 1977 pour ce qui concerne la définition élargie des intérêts (primes, pénalités de remboursement, intérêts de retard).

Le paragraphe 3 reprend, avec une très légère modification rédactionnelle, le texte de l'ancien paragraphe 4 qui contient la réserve usuelle de l'établissement stable. Autrement dit, si un résident de l'État A possède un établissement stable dans l'État B et que les créances faisant partie des actifs de l'établissement stable sont génératrices d'intérêts dans l'État B, ces intérêts sont compris dans les bénéfices rattachés à l'établissement stable situé dans l'État B et, de ce fait, imposables dans l'État B selon les dispositions de l'article 7.

Le paragraphe 4 reprend sans changement le texte de l'ancien paragraphe 6 concernant l'exclusion de la fraction jugée « excessive » des intérêts. Cette fraction est généralement considérée comme une charge non-déductible du résultat imposable ; en même temps, du point de vue de l'impôt de distribution cette fraction excessive s'analysera comme prestation appréciable en argent (distribution de dividende) et, de ce fait, soumise à retenue dans l'État de la source.

Il y a lieu d'observer que pour bénéficier de l'exonération de la retenue sur les intérêts dans l'État de la source une personne morale, résident d'un État contractant et dans laquelle des personnes qui ne sont pas des résidents de cet État ont un intérêt prépondérant, doit remplir les conditions de l'article 14 de la Convention.

## ARTICLE 13 – REDEVANCES

L'objectif de la négociation d'un avenant à la Convention était d'éliminer toute imposition des redevances dans l'État de la source. On n'y est pas parvenu. Le taux de la retenue à la source demeure donc fixé à 5 %. Toutefois, la nouvelle définition du terme redevances exclut les rémunérations payées pour l'usage ou la concession de l'usage d'un équipement industriel, commercial ou scientifique. En conséquence ne sont plus passibles de la retenue à la source les loyers payés en vertu d'un contrat de crédit-bail. Ces rémunérations tombent désormais sous le régime des bénéfices (article 7) et ne sont imposables dans l'autre État que si elles se rattachent à un établissement stable qui est situé dans cet autre État. Cette interprétation est confirmée par le nouveau Protocole Additionnel qui précise dans son paragraphe 1 la qualification de bénéfices d'entreprises des « rémunérations de toute nature payées pour l'usage ou la concession de l'usage d'un équipement industriel, commercial ou scientifique ».

La même solution a été retenue pour les honoraires d'ingénieurs, géologues et consultants divers. En effet, selon le paragraphe 4 du nouveau Protocole Additionnel, « les rémunérations payées pour des analyses ou des études spécifiques de nature scientifique, géologique ou technique, pour des services spécifiques d'ingénierie ou pour des services de consultation ou de surveillance » ne sont pas assimilées à des redevances, mais à des bénéfices d'entreprises.

## ARTICLE 15 – GAINS EN CAPITAL

L'article 15 de la Convention contient des dispositions particulières fixant le régime applicable aux gains en capital, ou plus-values de cession, provenant de l'aliénation de biens

immobiliers et de certains biens mobiliers, notamment ceux dépendants de l'actif d'un établissement stable ou constitutif d'une base fixe.

Cet article dispose que les gains provenant de l'aliénation des biens immobiliers sont imposés dans l'État de situation du bien. De même les plus-values réalisées à l'occasion de l'aliénation de parts ou d'actions de sociétés immobilières ou de sociétés dont l'actif est constitué essentiellement par des biens immobiliers sont imposées dans l'État où les immeubles sont situés.

#### Paragraphe 2 – Caractère immobilier d'une société

La Convention apporte une précision concernant l'appréciation du caractère immobilier d'une société pour l'imposition des plus-values provenant de l'aliénation des parts ou actions d'une telle société.

Il est inséré entre les deux alinéas du paragraphe 2 de l'article 15 un nouvel alinéa dont la rédaction est la suivante :

« Pour l'application de cette disposition, ne sont pas pris en considération les immeubles affectés par cette société à sa propre exploitation industrielle, commerciale, agricole ou à l'exercice d'une profession non commerciale. »

#### Paragraphe 6 – Plus-values sur cession d'actions ou de parts ; cas spécial

Hormis le cas des plus-values sur cession d'actions ou de parts de sociétés immobilières ou de sociétés dont l'actif est constitué essentiellement par des biens immobiliers, la Convention ne prévoyait l'imposition des gains en capital sur les cessions d'actions ou de parts que dans l'État dont le cédant était résident.

La Convention prévoit une nouvelle exception au principe de cette taxation dans l'État dont le cédant est un résident ; ainsi, par exemple, la France pourra maintenant imposer dans certains cas les gains en capital réalisés par des résidents de Suisse cédant une participation substantielle qu'ils détiennent dans le capital d'une société française.

Un nouveau paragraphe 6 est inséré dans l'article 15 dont la rédaction est la suivante :

« Nonobstant les dispositions du paragraphe 5, les gains provenant de l'aliénation d'actions ou de parts faisant partie d'une participation substantielle dans le capital d'une société sont imposables dans l'État contractant dont la société est un résident lorsque le cédant est une personne physique, résident de l'autre État contractant :

– qui a été un résident du premier État à un moment quelconque au cours des cinq années précédant immédiatement ladite aliénation,

– et qui n'est assujettie dans l'autre État à aucun impôt sur ces gains en capital.

Pour l'application de ces dispositions on considère qu'il existe une participation substantielle, lorsque le cédant à un moment quelconque au cours des cinq années précédant l'aliénation, a disposé, seul ou avec des personnes apparentées directement ou indirectement, d'actions ou de parts ouvrant droit à 25 % ou plus des bénéfices de la société ».

Cette disposition permet l'application de l'article 160 du Code Général des Impôts français à un résident de Suisse, personne physique, qui sera donc susceptible d'être taxé sur une telle plus-value au taux de 15 %. Cependant, cette taxation est soumise à deux conditions cumulatives aux termes desquelles il faut d'une part que le résident de Suisse ait été résident de France à un moment quelconque au cours des cinq années qui précèdent la cession et, d'autre part, qu'il ne soit assujetti en Suisse à aucun impôt sur ces gains en capital. Il faut observer qu'il n'existe pas au

niveau fédéral en Suisse d'impôt sur les gains en capital sur les cessions d'actions ou de parts, mais que cet impôt existe dans certains cantons.

## ARTICLE 17 – SALAIRES ET TRAITEMENTS.

### Paragraphe 4 – Imposition des frontaliers

L'imposition des frontaliers était régie, jusqu'ici, par l'arrangement du 18 octobre 1935 ainsi qu'une série d'échanges de lettres entre la France et certains cantons limitrophes. A ce régime viendra se substituer l'accord pris entre la France et le Conseil fédéral suisse agissant au nom des cantons de Berne, Soleure, Bâle-Ville, Bâle-Campagne, Vaud, Valais, Neuchâtel et Jura. Cet accord prévoit l'imposition des frontaliers dans l'État de leur résidence, moyennant une compensation financière au profit de l'État où ils travaillent. En ce qui concerne Genève, l'article 17 de la Convention s'applique sans restriction ; autrement dit, les rémunérations des travailleurs frontaliers demeurent imposables dans l'État où l'activité professionnelle est exercée. Toutefois, Genève continuera de verser aux collectivités locales françaises limitrophes dont les frontaliers sont les résidents une compensation financière. Cette compensation financière est à peu près équivalente à celle que reçoivent désormais les autres cantons suisses pour avoir renoncé à leur droit d'imposer les travailleurs frontaliers résidant en France et exerçant une activité lucrative sur leur territoire.

En pratique, le régime d'imposition des frontaliers résidant en France et travaillant dans les cantons suisses autres que Genève sera relativement simple, étant donné qu'ils conserveront un seul lieu d'imposition à leur domicile pour l'ensemble de leurs revenus.

En revanche, pour les frontaliers résidant en France et travaillant à Genève, la solution dépend de la source de leurs revenus :

- les frontaliers n'ayant aucun revenu dans leur pays de résidence ne seront astreints qu'aux impôts suisses (et genevois) ;
- les frontaliers ayant un revenu de source française (revenu du travail, revenu de capitaux mobiliers, etc) ou un revenu de travail d'un autre canton limitrophe suisse, seront imposables à la fois en Suisse et en France.

Il convient de noter que tant la France que la Suisse imposent le foyer fiscal (addition des revenus des deux conjoints) et accordent l'exonération des éléments du revenu (salaires et traitements) attribuables à l'autre État sous réserve de la prise en compte des revenus exonérés pour le calcul du taux effectif de l'impôt. Cette disposition permet de respecter le principe de la progressivité de l'impôt. Étant donné que Genève a institué l'impôt à la source pour les rémunérations perçues par des travailleurs non-résidents ou saisonniers (jusqu'à un certain plafond), l'application de ces deux principes requiert une procédure de régularisation à la fin de l'année fiscale. Cette régularisation doit permettre de déterminer exactement :

- le revenu net global du contribuable, déterminant pour l'application du taux effectif ;
- la part du revenu net attribuable à la Suisse (généralement le revenu du travail) ;
- la part du revenu net attribuable à la France ;
- le montant d'impôt dû ;
- les montants d'impôts déjà acquittés (impôt à la source ; mensualités) ;
- le trop-perçu à restituer ou le supplément d'impôt à acquitter.

## ARTICLE 19 – ARTISTES ET SPORTIFS

Cette disposition a été affinée en fonction de l'évolution récente de la pratique fiscale internationale.

En ce qui concerne les artistes et sportifs, leurs cachets demeurent imposables dans l'État où ils exercent leur activité (article 19, paragraphe 1 de la Convention) sans qu'il y ait lieu de rechercher si les conditions relatives à la mission temporaire (article 17, paragraphe 2 de la Convention) se trouvent ou non remplies. Cette règle ne s'applique toutefois pas aux artistes et sportifs lorsqu'il est établi que leur activité est financée pour une part importante par la collectivité de leur État de résidence ; dans ce cas, leur rémunération est imposable dans leur État de résidence (article 19, paragraphe 3 de la Convention).

En second lieu, il s'agit de combattre les abus consistant, pour les artistes ou sportifs, à utiliser une société-écran à laquelle ils sont liés. Si c'est la société-écran qui, juridiquement, assure la prestation, ce procédé permet l'évasion fiscale en accumulant les cachets dans une société située hors de l'État où l'activité est exercée, et par hypothèse faiblement imposée, pour les redistribuer ultérieurement aux artistes, hors du contrôle de l'administration fiscale du pays de leur résidence. Le paragraphe 2 de l'article 19 de la Convention permet à l'État dans lequel la prestation a été fournie de prélever un impôt sur les revenus de l'artiste ou du sportif affectés à la société-écran, sans qu'il y ait lieu de rechercher si la société, bénéficiaire apparente du cachet, exerce une activité dans cet État par l'intermédiaire d'un établissement stable. Cette disposition ne s'applique pas lorsque les cachets des artistes ou des sportifs sont attribués à une personne elle-même subventionnée pour une part importante par la collectivité de leur État de résidence. En effet, dans le cas par exemple des orchestres subventionnés, pour une large part, par l'État ou les collectivités locales, et dont les membres ont normalement le statut de salariés, cette disposition n'a pas lieu de s'appliquer. Les rémunérations sont donc dans ce cas-là imposables dans l'État de résidence des intéressés (article 19, paragraphe 4 de la Convention).

## ARTICLE 24 – LA FORTUNE

L'article 24 de la Convention concerne les impôts sur la fortune. La modification essentielle apportée à cet article résulte de l'introduction dans les impôts visés par la Convention de l'impôt français sur les grandes fortunes.

### Paragraphe 1 – Sociétés immobilières ou sociétés dont l'actif est constitué essentiellement par des biens immobiliers

La deuxième phrase du paragraphe 1 de l'article 24 est supprimée. Elle est remplacée par :

« La fortune constituée par des actions ou parts mentionnées au paragraphe 2 de l'article 15 est imposable dans l'État où les biens immobiliers sont situés ».

Il s'agit des parts ou actions de sociétés immobilières ou de sociétés dont l'actif est constitué essentiellement par des biens immobiliers.

### Paragraphe 3 – Navires et aéronefs

Le paragraphe 3 de l'article 24 est supprimé ; il concernait les navires et aéronefs exploités en trafic international et les bateaux servant à la navigation intérieure. (3)

(3) La référence au paragraphe 3 de l'article 24 que l'on trouve dans la dernière phrase du paragraphe 3 de l'article 15, sur les gains en capital n'a pas été supprimée de ce dernier article.

## Paragraphe 6 du Protocole Additionnel Résident de Suisse détenant une participation substantielle dans le capital d'une société résidente de France

Une disposition importante concernant l'imposition de la fortune est le paragraphe 6 du nouveau Protocole Additionnel qui est le suivant :

« Nonobstant les dispositions des paragraphes 6 et 7 de l'article 24, il est entendu que tant que les sociétés françaises ne seront pas frappées par un impôt ordinaire sur le capital, la fortune constituée par des actions ou des parts faisant partie d'une participation substantielle dans le capital d'une société qui est un résident de France et qui est détenue par une personne physique qui est un résident de Suisse est également imposable en France à l'impôt sur les grandes fortunes. L'impôt perçu en Suisse sur cette fortune ouvre droit au profit de la personne physique qui est un résident de Suisse à un crédit d'impôt imputable sur l'impôt français dans les conditions prévues aux paragraphes 3 et 4 de l'article 25 A.

On considère qu'une personne physique détient une participation substantielle lorsqu'elle dispose, seule ou avec des personnes apparentées, directement ou indirectement, d'actions ou de parts sociales ouvrant droit à 25 % ou plus des bénéfices de la société.

Si la France accorde aux résidents d'un autre pays membre de l'OCDE, actionnaires ou porteurs de parts de sociétés françaises, un régime plus favorable que celui mentionné ci-dessus, ce régime sera étendu aux résidents de Suisse ».

Cette disposition ne permettra à la France d'imposer à l'impôt sur les grandes fortunes en France une personne physique résidente de Suisse que si elle détient une participation ouvrant droit à 25 % ou plus des bénéfices d'une société résidente de France. Cette disposition semble plus favorable que celle du droit fiscal interne français.

Il faut observer que pour le calcul de la participation de 25 %, il est tenu compte des détentions de parts ou d'actions par les personnes apparentées et des détentions directes et indirectes.

La notion de personne apparentée n'est pas précisée par la Convention. Les dispositions internes en matière d'impôt sur les grandes fortunes font référence à la notion de foyer fiscal, c'est-à-dire qu'elles tiennent compte du conjoint, des enfants mineurs et des personnes à charge. Il faut toutefois observer que cette notion est parfois interprétée de façon plus extensive par le droit fiscal français. Notamment, dans l'article 160 du Code Général des Impôts qui concerne l'imposition des plus-values de cession de valeurs mobilières, il est tenu compte des droits détenus directement ou indirectement par le cédant ou son conjoint, leurs ascendants et leurs descendants. Il est vraisemblable que cette notion sera précisée par une instruction administrative.

Enfin la notion de détention directe ou indirecte n'est pas précisée. Cependant, il semble que des résidents de Suisse qui, par exemple, détiendraient des parts ou actions d'une société transparente suisse seraient imposables à l'impôt sur les grandes fortunes en France si l'actif de la société suisse est constitué par des titres de sociétés françaises et si par sa participation dans cette société suisse un résident de Suisse détient des parts sociales ouvrant droit à 25 % ou plus des bénéfices d'une société française.

## Paragraphe 8 du Protocole Additionnel Taxe sur les immeubles situés en France détenus par des personnes morales ayant leur siège hors de France

L'article 4 II de la loi de finances française pour 1983 a institué une taxe annuelle égale à 3 % de la valeur vénale

des immeubles situés en France détenus par des personnes morales ayant leur siège hors de France.

L'application de cette taxe de 3 % est assortie d'un certain nombre d'exceptions. En particulier, elle n'est pas applicable aux personnes morales ayant leur siège dans un pays ayant conclu avec la France une convention fiscale comportant une clause d'assistance administrative permettant de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, dès lors qu'elles déclarent, chaque année, à l'Administration :

- I) le lieu de situation, la consistance et la valeur des immeubles possédés au 1<sup>er</sup> janvier ;
- II) l'identité et l'adresse de leurs associés à la même date ;
- III) le nombre des actions ou parts détenues par chacun d'eux.

L'administration fiscale française a commenté les dispositions de la taxe de 3 % dans une instruction du 13 avril 1983 (7Q-1-83) ; il y a lieu d'observer que la Suisse ne figure pas dans l'annexe de cette instruction qui donne la liste des pays avec lesquels la France a conclu une convention fiscale comportant une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscale.

Le paragraphe 8 du Protocole Additionnel contenu dans l'article 14 de l'Avenant de 1983 apporte sur l'application de cette taxe de 3 % la précision suivante :

« Les sociétés résidentes de Suisse seront dispensées de la taxe annuelle instituée par l'article 4 II de la loi de finances pour 1983 si elles fournissent à l'administration fiscale française un document attesté par les autorités fiscales suisses et établissant que leurs associés sont des personnes morales exerçant une activité industrielle et commerciale effective ».

Il semble donc que la Convention crée une modalité d'exonération de la taxe spécifique aux sociétés suisses possédant en France des immeubles.

Il semble également qu'il faut en conclure que malgré les nouvelles dispositions de l'article 28 de la Convention, dûment complétées par une référence expresse à la loi fédérale sur l'entraide internationale en matière pénale (qui permet, dans son article 3 al. 3, l'assistance mutuelle dans le cas d'escroquerie fiscale), la Convention ne répond pas aux critères établis par l'administration française en matière de convention comportant une clause d'assistance administrative en vue de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale. Cette situation devrait avoir pour conséquence qu'un immeuble situé en France et détenu par une société suisse est passible de la taxe de 3 % même si les actions ou parts de cette société sont détenues par des personnes physiques et que la société suisse fait la déclaration annuelle mentionnée ci-dessus. Toutefois, les personnes physiques ayant en Suisse leur domicile fiscal et associées d'une personne morale ayant supporté la taxe de 3 % sont exonérées en France des droits de mutation à titre gratuit et d'impôt sur les grandes fortunes à raison des actions ou des parts de cette personne morale qu'elles détiennent.

Il faut observer que la taxe de 3 % n'est pas applicable :

- I) aux personnes morales dont les immeubles situés en France sont affectés à leur propre exploitation industrielle, commerciale, agricole ou à l'exercice d'une profession non commerciale et qui représentent moins de 50 % des actifs français ;
- II) aux organisations internationales, aux États souverains étrangers, et aux institutions publiques étrangères ;
- III) aux caisses de retraite et aux autres organismes à but non lucratif qui exercent une activité désintéressée de caractère social, philanthropique, éducatif ou culturel et qui établissent que cette activité justifie la propriété des immeubles ou droits immobiliers.

## ARTICLE 25 – MÉTHODES POUR ÉLIMINER LES DOUBLES IMPOSITIONS

L'article 25 de la Convention a pour objet d'éviter une double imposition ; celle-ci est évitée soit par le régime de l'exonération, soit par le régime de l'imputation. Le régime de l'exonération est d'application réciproque. Il est prévu par l'article 25 A 1 de la Convention en ce qui concerne la France et par l'article 25 B 1 en ce qui concerne la Suisse. Il faut observer que les deux États utilisent la méthode de l'exonération avec taux effectif global. En effet, le montant des revenus exonérés n'est pas compris dans l'assiette de l'impôt mais il entre en ligne de compte pour déterminer le taux de l'impôt.

Le régime de l'imputation s'applique lorsqu'il existe un partage du droit d'imposition entre l'État de la source et l'État de la résidence du bénéficiaire. La double imposition est évitée par imputation de l'impôt de l'État de la source sur l'impôt de l'État de la résidence.

Les dispositions de cet article sont globalement maintenues. Cependant, une modification concerne la suppression de la référence à l'article 12 de la Convention prévoyant le régime de l'imputation pour les intérêts provenant d'un État contractant et payés à un résident de l'autre État (4). Cette modification résulte de la suppression du prélèvement sur les intérêts dans le pays de la source du revenu.

Une autre modification concerne l'introduction de l'impôt français sur les grandes fortunes dans la Convention. Le système adopté qui est, du côté français, le système de l'imputation, alors que, du côté suisse, le système est celui de l'exonération conduit à une différence d'imposition suivant que le contribuable est résident de France ou résident de Suisse.

Supposons un résident de France qui est imposable en Suisse sur ses immeubles suisses qui sont assujettis à l'impôt sur la fortune suisse. Ce résident de France qui a des immeubles en Suisse doit tenir compte de la valeur patrimoniale de ses immeubles dans l'assiette de son impôt sur les grandes fortunes. Il pourra cependant déduire du montant de l'impôt dû en France, les impôts sur la fortune payés en Suisse au titre des immeubles situés en Suisse.

Par contre, un résident de Suisse est exonéré de l'impôt sur la fortune en Suisse pour les immeubles situés en France. Ceux-ci seront soumis à l'impôt sur les grandes fortunes. En outre, le résident de Suisse devra les indiquer dans sa déclaration fiscale suisse aux fins de la détermination du taux effectif qui sera appliqué à la fortune imposée en Suisse.

Le nouveau Protocole Additionnel apporte dans son paragraphe 7 une précision concernant les impôts suisses sur la fortune imputable sur l'impôt français sur la fortune. La rédaction du paragraphe 7 est la suivante :

« En ce qui concerne l'article 25 A il est précisé, pour l'application en matière d'impôt sur la fortune prévue au paragraphe 3, que les impôts suisses sur la fortune comprennent l'impôt immobilier perçu sur la valeur brute des immeubles ».

## ARTICLE 28 – ÉCHANGE DE RENSEIGNEMENTS

L'article 28 de la Convention relative à l'échange de renseignements vient d'être complétée (nouveau paragraphe 3) par une référence importante à la loi fédérale du 20 mars 1981 sur l'entraide internationale en matière pénale

(4) Cette suppression n'a été faite que dans l'article 25 A 3, mais pas dans l'article 25 B 1 et 2.

(E.I.M.P.). Aux termes de cette loi, entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 1983, la Suisse est disposée, sous réserve de réciprocité, à prêter entraide judiciaire internationale dans la poursuite non seulement de délits de droit commun, mais également de délits qualifiés en matière fiscale. Selon l'article 3 al. 3 de cette loi, la Suisse donne suite à des demandes d'entraide si la procédure vise une *escroquerie en matière fiscale*. Ce terme doit être interprété selon le droit suisse, notamment selon les dispositions de droit matériel fiscal (article 130 bis A.I.F.D.) et le droit pénal administratif (D.P.A.) (article 14 al. 2 D.P.A.). Selon ces textes, l'escroquerie fiscale est une infraction consistant par un procédé « astucieux » à induire en erreur une autorité administrative (généralement le fisc) ou judiciaire ou des tiers par des affirmations ou par des dissimulations fallacieuses, ou à exploiter leur erreur pour obtenir de la sorte, pour soi-même ou pour un tiers, la soustraction d'un montant important d'impôt. Pour constituer une escroquerie fiscale il faut que soient réunis les trois éléments suivants :

- 1° un élément objectif qui est la soustraction d'un montant important d'impôt ;
- 2° un élément subjectif qui est l'intention frauduleuse ;
- 3° un élément matériel qui est le support de la fraude.

Il semble que ce soit sur l'élément matériel (support de la fraude) que la notion suisse d'escroquerie fiscale diffère de la notion française de fraude fiscale (article 1741 C.G.I.). Tandis que selon la loi suisse le support de la fraude doit être un procédé « astucieux » constitutif de manœuvres frauduleuses qui justifie la déclaration du contribuable, la loi française considère qu'il y a fraude sans que l'élément matériel (support de la fraude) soit lui-même « astucieux ». Ainsi, la simple omission de déclaration si elle est volontaire et si elle a pour but d'éviter l'impôt est suffisante pour constituer en France comme en Suisse, le délit de fraude fiscale, mais ce délit ne pourrait être qualifié en Suisse d'escroquerie en matière fiscale car la simple omission n'est pas constitutive de manœuvres frauduleuses.

Pour que l'entraide pénale internationale puisse être mise en œuvre, il y aura donc lieu de rechercher si l'infraction fiscale étrangère correspond à la définition d'escroquerie fiscale en droit suisse. Il faut observer que la demande de l'État requérant ne peut être rejetée pour le seul motif que le droit suisse n'impose pas le même type de contributions ou ne contient pas le même type de réglementation en matière de contributions (article 24 al. 2 Ordonnance E.I.M.P.). Cette disposition permet de tenir compte du fait que certains impôts, prélevés sur une matière imposable semblable (par exemple plus-values immobilières) diffèrent par leur réglementation.

Il convient de noter que l'administration de l'E.I.M.P. est confiée, même en ce qui concerne l'article 3 al. 3, aux autorités judiciaires de la Suisse (office fédéral de la police, en collaboration avec les parquets et les juges d'instruction cantonaux), soit des spécialistes avant tout du droit pénal et du droit pénal international ; leur expérience du contentieux fiscal semblerait en revanche, plus limitée. C'est pourquoi en cas de doute sur les caractéristiques des contributions mentionnées dans la demande étrangère, l'Office fédéral de la police ou l'autorité cantonale d'exécution peut demander l'avis de l'Administration fédérale des contributions (A.F.C.).

L'avis de l'A.F.C. a pour but de confirmer ou d'infirmer si le délit fiscal invoqué par l'État requérant correspond à la notion d'escroquerie fiscale selon la loi suisse. Si tel est le cas, l'entraide peut être accordée.

Alors que l'échange de renseignements organisé selon les deux premiers paragraphes de l'article 28 de la Convention revêt un caractère obligatoire d'entraide administrative, l'E.I.M.P. donne à la Suisse la faculté de fournir l'entraide judiciaire dans l'intérêt de procédures qui visent à poursuivre et à réprimer l'escroquerie fiscale. On peut se poser la question de savoir si, en incorporant l'E.I.M.P. dans la convention

fiscale, cette assistance n'acquiert pas, de ce fait, un caractère également bilatéral et obligatoire.

D'autre part, en présence d'un état de fait donnant à la fois lieu à l'assistance administrative (selon l'article 28 al. 1 et 2 de la Convention) et à l'entraide pénale (selon l'E.I.M.P.), on peut se demander si l'État requérant peut, au choix, emprunter l'une ou l'autre voie pour parvenir à ses fins. Et, sachant que les autorités fiscales, chargées de la mise en œuvre de la convention fiscale, seraient par hypothèse plus réticentes à fournir une assistance complète, il est assez probable que l'État requérant fondera sa demande de préférence sur l'E.I.M.P., dès lors qu'il pourra obtenir un concours peut-être plus efficace vu les moyens de contrainte étendus dont dispose l'autorité judiciaire en Suisse.

Seule l'expérience pratique permettra de répondre à ces questions. Il n'en demeure pas moins que la Suisse, par le dispositif qu'elle vient de mettre en place, accomplit un pas important en direction d'une meilleure coopération de lutte contre la délinquance d'affaires, notamment la grande fraude fiscale internationale.

## ENTRÉE EN VIGUEUR

L'avenant a été signé en date du 11 avril 1983. La procédure de ratification, actuellement en cours, exige, en ce qui concerne la Suisse, un vote concordant des deux chambres de l'assemblée fédérale dont on peut penser qu'il interviendra au cours de l'année 1983 ; en ce qui concerne la France, la ratification intervient en la forme d'une loi, votée par le Parlement ; cette loi pourrait être adoptée également au cours de l'année 1983.

D'une manière générale, l'entrée en vigueur des dispositions révisées a été fixée au 1<sup>er</sup> janvier 1983. Cette date concernera, tout particulièrement :

- le dégrèvement complet des intérêts (article 12) ;
- la taxe professionnelle due pour l'année civile 1983 par les entreprises qui exploitent des navires ou des aéronefs en trafic international (article 8) ;
- l'exonération de toute retenue à la source sur les rémunérations précédemment qualifiées de redevances et désormais comprises dans le bénéfice d'entreprise (loyers de biens d'équipement, honoraires d'ingénieurs, géologues et consultants divers ; article 13).

En revanche, pour l'impôt sur la fortune, la date d'entrée en vigueur a été mise en parallèle avec l'entrée en vigueur, en France, de l'I.G.F. (1<sup>er</sup> janvier 1982).

Enfin, en ce qui concerne l'extension de l'avoir fiscal aux établissements stables en France de sociétés suisses, ces dernières pourront en bénéficier en raison des dividendes perçus à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1981. Il s'agit là d'une disposition dérogeant au droit commun selon lequel les avoirs fiscaux non-utilisés ne sont pas reportables. ■