

La fortune

Objektyp: **Chapter**

Zeitschrift: **Revue économique franco-suisse**

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

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

PDF erstellt am: **06.08.2024**

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.

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^{er} 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.