

Échange de renseignements

Objektyp: **Chapter**

Zeitschrift: **Revue économique franco-suisse**

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

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

PDF erstellt am: **29.06.2024**

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.

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.

(E.I.M.P.). Aux termes de cette loi, entrée en vigueur le 1^{er} 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^{er} 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^{er} 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^{er} janvier 1981. Il s'agit là d'une disposition dérogeant au droit commun selon lequel les avoirs fiscaux non-utilisés ne sont pas reportables. ■