

Impôts visés

Objekttyp: **Chapter**

Zeitschrift: **Revue économique franco-suisse**

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

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

PDF erstellt am: **22.07.2024**

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.

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^{er} 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^{er} 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 motivent, 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.