

Confidentiel – n'est pas destiné à la publication

Rapport complémentaire

**sur la conclusion d'un nouvel avenant à la convention franco-suisse
de 1966 contre les doubles impositions en matière d'impôts
sur le revenu et sur la fortune**

I. Situation

La convention franco-suisse du 9 septembre 1966 en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (RS 0.672.934.91, ci-après CDI-F) avait été révisée dernièrement par un avenant signé le 12 janvier 2009. Ce dernier avait fait l'objet d'une procédure d'audition en date du 11 mai 2007. Il avait alors reçu un accueil dans l'ensemble favorable des cantons et des milieux économiques consultés. Consécutivement, la signature en avait été décidée par le Conseil fédéral et, par la suite, un message avait été approuvé le 6 mars 2009 (FF 2009, p. 1389 et s.).

Cet avenant du 12 janvier 2009 prévoyait un niveau d'entraide administrative en matière fiscale correspondant à la politique suivie jusqu'il y a peu dans ce domaine par la Suisse. Il s'agissait essentiellement de l'entraide administrative sur demande dans les cas d'application régulière de la convention et pour l'application du droit interne de l'autre Etat contractant dans les cas de sociétés holding ainsi que dans les cas de fraude fiscale ou d'infraction équivalente.

Dans le contexte des résolutions prises par le G 20 eu égard à la crise financière internationale, le 13 mars 2009 le Conseil fédéral a décidé de reprendre les standards de l'OCDE relatifs à l'assistance administrative en matière fiscale, conformément à l'art. 26 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune. Par ailleurs, le 2 avril 2009, le G 20 a dressé une liste de pays qu'il considère comme insuffisamment coopératifs dans la mesure où ils n'avaient pas conclu des accords d'assistance administrative fiscale avec au moins douze juridictions. Dans ces cas, les Etats considérés comme insuffisamment coopératifs pourraient être l'objet de contre mesures pouvant aller jusqu'à la dénonciation des accords de double imposition. Les Etats disposant d'une politique d'assistance administrative jugée encore lacunaire doivent tout faire pour mettre en œuvre leurs engagements politiques dans les plus brefs délais. La Suisse a donc décidé d'entamer les négociations rendues nécessaires avec divers Etats.

Alors que l'avenant du 12 janvier 2009 avait débuté en Suisse sa phase d'approbation parlementaire, suite à la nouvelle position du Conseil fédéral dans le domaine de l'assistance administrative, les autorités françaises ont fait savoir, entre temps, au niveau administratif et au niveau politique qu'elles n'étaient pas prêtes à

entamer la procédure d'approbation parlementaire française tant que le nouveau standard de l'article 26 OCDE n'était pas repris sur le plan bilatéral dans cet avenant. Cette position a été concrétisée par une lettre française avec une proposition de modification de l'avenant en question dans ce sens.

Par ailleurs, il faut savoir que l'avenant du 12 janvier 2009 prévoyait notamment une clause automatique de la nation la plus favorisée concernant un échange de renseignements plus étendu qui serait accordé par la Suisse à un autre Etat de l'Union européenne. L'avenant contenait également une clause disposant que si la Suisse accordait après la signature de l'avenant une entraide administrative plus étendue à un Etat de l'OCDE non membre de l'UE, elle devrait entamer des négociations dans un délai d'un an, dès l'entrée en vigueur de l'accord avec cet Etat tiers de l'OCDE, pour convenir d'une entraide administrative comparable. Tel devrait être respectivement le cas si la Suisse accordait l'article 26 OCDE à un Etat comme la Pologne (membre de l'UE) ou comme le Japon (membre de l'OCDE, non membre de l'UE).

La procédure d'approbation parlementaire a été suspendue du côté suisse sur proposition du Conseil fédéral dans une lettre adressée aux Présidents des deux Conseils, suspension à laquelle la Commission de politique extérieure du Conseil des Etats a donné suite le 30 mars 2009.

Les autorités suisses compétentes ont dû prendre acte du refus des autorités françaises de pouvoir bénéficier de la clause de la nation la plus favorisée précitée, applicable automatiquement, résultant de la première convention conclue avec un Etat européen. Dès lors, certains aménagements refusés lors des négociations précédentes au motif d'une entraide administrative insuffisante ont été souhaités du côté suisse en contre partie de l'introduction de l'article 26 nouveau. Il s'agit en particulier du droit aux fonds de pension suisses aux avantages de la convention, droit refusé par les autorités françaises en raison de leur exonération de droit interne et, dans la mesure du possible, d'un taux 0 d'impôt à la source pour les redevances.

Ces revendications n'ont pu être satisfaites qu'en partie. Le 11 juin 2009, les paragraphes ont pu être apposés sur un avenant révisé et destiné à remplacer celui signé le 12 janvier 2009 de manière à prendre en compte la nouvelle donne résultant des positions suisses et françaises.

Avant de proposer au Conseil fédéral de signer cet avenant, nous voulons donner l'occasion aux cantons et aux associations économiques intéressées de donner leur avis sur le contenu de ces nouvelles dispositions. Les dispositions qui n'ont pas été modifiées (mais dont la numérotation a été décalée en raison des modifications intervenues subséquentement) ne sont pas commentées au surplus. Il est renvoyé à cet égard au rapport du 11 mai 2007.

II. Aperçu des nouvelles dispositions du projet d'avenant

1. Article 7 de l'avenant concernant l'article 28 de la convention – Echange de renseignements

En abandonnant sa réserve à l'article 26 du Modèle de convention de l'OCDE, la Suisse a pris l'engagement politique de reprendre ce standard conformément à cet

article et aux commentaires qui s'y rapportent. Il convient par ailleurs de prendre en considération que, pour la France, l'acceptation de la révision en question devait suivre au plus près ce standard de l'OCDE. La réussite finale de la présente révision, y compris les solutions contenues dans l'avenant du 12 janvier 2009, dépendait donc des solutions qui y seraient reprises, en particulier s'agissant du champ d'application matériel de l'échange de renseignements.

L'article 28 nouveau suit, dans les grandes lignes, le texte de l'article 26 du Modèle de convention OCDE. Toutefois, certaines modifications au texte du Modèle de l'OCDE ont été prévues notamment pour rendre possible l'utilisation des renseignements à d'autres fins sous réserve de l'accord de l'Etat qui fournit les informations, ainsi que donner les pouvoirs nécessaires aux autorités fiscales des Etats contractants pour obtenir les renseignements requis de la part des banques, un autre établissement financier, un mandataire ou une personne agissant en tant que fiduciaire ainsi que pour déterminer les droits de propriété dans une personne. Les modifications apportées aux dispositions sur l'échange de renseignements se fondent sur le commentaire du Modèle de convention de l'OCDE et respectent le standard de l'OCDE en la matière.

Bien que la Suisse ait l'intention de limiter l'échange de renseignements aux impôts visés par la convention, entre autres afin d'éviter un effet de chevauchement avec d'autres Accords internationaux (par exemple l'Accord sur la fraude avec les Etats membres de l'UE en matière d'impôts indirects), il a fallu ici déroger à ce principe sur demande expresse de la partie française qui faisait dépendre la clôture de ce cycle de négociations de l'adoption du présent libellé du par. 1 de l'art. 26 du Modèle OCDE. En tout état de cause, chaque accord qui pourrait être parallèlement applicable devra avant tout être examiné dans chaque cas particulier selon son caractère spécifique ainsi que selon le principe de la *lex specialis*.

Le Modèle de l'OCDE prévoit au par. 1 de l'art. 26 que l'échange de renseignements doit s'opérer pour les impôts de toute nature ou dénomination, c.-à-d. au-delà des seuls impôts visés par la convention. Toutefois, le par. 10.1 des commentaires au par. 1 de l'art. 26 prévoit la faculté pour les Etats contractants qui le souhaitent de restreindre l'application du par. 1 précité aux impôts couverts par la convention, par exemple lorsqu'un Etat fédéral ne dispose pas de compétence en vue de la conclusion de traités internationaux en ce qui concerne les impôts prélevés souverainement par des entités décentralisées. Tel n'est pas le cas de la Suisse.

Le premier paragraphe prévoit ainsi l'échange des renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la convention ou pour l'administration ou l'application de la législation interne relative aux impôts de toute nature ou dénomination. L'échange de renseignements se pratiquera sur demande, ce qui ressort des précisions de l'art. 10 de l'avenant, lequel introduit un point XI dans le Protocole additionnel à la convention, en particulier du dernier paragraphe de ce chiffre XI. La pêche aux renseignements est exclue. L'Etat requérant est tenu d'épuiser au préalable les sources habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne avant de présenter une demande de renseignements à l'autre Etat (principe de subsidiarité). Pour appliquer cette disposition, il n'est pas nécessaire que le contribuable concerné soit un résident de Suisse ou de France pour autant qu'il y ait un rattachement économique avec l'un des Etats contractants.

Le deuxième paragraphe consacre le principe de confidentialité et prévoit que les renseignements obtenus ne peuvent être communiqués qu'aux personnes ou autorités concernées par l'établissement, par le recouvrement des impôts visés au paragraphe 1, ou par les procédures et poursuites concernant ces impôts, par les décisions sur les recours relatifs à ces impôts ou par le contrôle de ce qui précède. Il s'ensuit que ces renseignements peuvent également être communiqués au contribuable ou à son représentant. Enfin, il est précisé que les renseignements reçus ne peuvent être utilisés à d'autres fins sauf si cette possibilité est prévue par les lois des deux Etats contractants et si l'Etat qui fournit les renseignements donne son consentement. Cette disposition permet ainsi d'utiliser les renseignements obtenus dans le cadre d'une procédure pénale, tout en respectant les droits de procédure de la personne concernée. Cette disposition permet d'éviter de devoir transmettre les mêmes informations en donnant suite à des demandes de renseignements réitérées à des fins différentes. Dans tous les cas, le consentement de l'Etat qui fournit les renseignements est requis. Cette disposition permettra par exemple l'utilisation des renseignements obtenus, selon les mêmes conditions, dans le cadre de l'accès aux informations fiscales internes pour les autorités de sécurité sociale (cf. par ex. art. 9 al 3 LAVS, RS 831.10, et art. 27 RAVS, RS 831.101).

Le troisième paragraphe contient certaines limitations à l'échange de renseignements en faveur de l'Etat requis. Il est prévu que l'Etat requis ne sera pas tenu d'aller au-delà des limites prescrites par sa propre législation et par sa pratique administrative. Dans le cas de la Suisse, cela implique que le droit d'être entendu ainsi que les droits de recours sont protégés. En outre, l'Etat requis n'est pas obligé de prendre des mesures administratives qui ne seraient autorisées par la législation ou les pratiques de l'Etat requérant, ni de communiquer des renseignements qui ne pourraient être obtenus sur la base de la législation ou dans le cadre de la pratique administrative normale de l'Etat requérant. Enfin, l'Etat requis peut refuser de communiquer des renseignements qui seraient contraires ou heurteraient l'ordre public ou qui révélerait un secret commercial, ce qui pourrait être le cas, lorsque les renseignements transmis ne sont pas tenus secrets de manière suffisante dans l'autre Etat contractant.

Le quatrième paragraphe prévoit que l'Etat requis a l'obligation d'échanger des renseignements même dans le cas où il n'a pas besoin des renseignements demandés pour l'application de sa propre législation fiscale. Ainsi, l'échange de renseignements n'est pas limité aux seuls renseignements qui présentent un intérêt pour les autorités fiscales de l'Etat requis.

Le cinquième paragraphe stipule des dispositions particulières concernant les renseignements qui sont détenus par les banques, les autres intermédiaires ou qui concernent les droits de propriété dans une personne. De tels renseignements doivent être échangés nonobstant les limitations prévues au paragraphe 3. L'Etat requis doit également pouvoir obtenir et transmettre les renseignements demandés même si ces renseignements ne seraient pas disponibles en vertu de sa propre législation ou de sa pratique administrative. Par conséquent, la Suisse ne peut pas refuser de communiquer des renseignements en invoquant uniquement le secret bancaire suisse. Toutefois, cette disposition suppose que les renseignements demandés sont disponibles. Par exemple, certains renseignements concernant le propriétaire d'actions au porteur d'une société ne peuvent être transmis que si les autorités de l'Etat requis peuvent par le biais d'enquêtes trouver de telles informations.

La dernière phrase constitue la base légale nécessaire afin que les Etats contractants puissent garantir qu'ils disposent des pouvoirs de procédure qui leur permettent d'obtenir les renseignements demandés, nonobstant les limitations éventuelles du droit interne.

Dans les cas de fraude fiscale, la Suisse possède, au vu de la procédure pénale de droit interne, les moyens nécessaires pour obtenir les renseignements visés par le paragraphe 5. L'échange de renseignements selon l'avenant en discussion ne pose toutefois plus pour condition l'existence d'une fraude fiscale. Ainsi, afin d'assurer la mise en œuvre des nouvelles obligations conventionnelles, les Etats contractants ont créé à la dernière phrase du paragraphe 5 la base légale nécessaire pour disposer des pouvoirs de procédure qui leur permettent d'obtenir les renseignements demandés. La procédure applicable sera l'objet d'une ordonnance du Conseil fédéral.

Des précisions concernant l'article 28 sont prévues dans le protocole à la convention (art. 10 de l'avenant qui introduit un nouveau chiffre XI dans le protocole additionnel à la convention). Les principes de subsidiarité et de l'interdiction de la pêche aux renseignements sont expressément mentionnés. En outre, la demande de renseignements doit inclure un certain nombre d'éléments, tels que l'identification claire du contribuable concerné ainsi que, dans la mesure où ils sont connus, de la personne (par exemple une banque) présumée être en possession des renseignements demandés. Il s'ensuit que l'échange de renseignements est limité à des cas de demandes concrètes d'échange de renseignements dans des cas spécifiques. Faute de la mention spécifique des éléments nécessaires permettant l'identification du détenteur des informations, il est clair qu'en tout cas du côté suisse, on ne sera pas en mesure de donner une suite concrète à une demande de renseignements. En particulier, à défaut de la désignation de la banque en sa qualité de détentrice des informations dans la demande de renseignements, il ne sera en principe pas possible de transmettre les données bancaires. La délégation française, à laquelle cela a été expliqué lors des négociations, s'est déclarée d'accord avec cette situation. Par ailleurs, il est précisé qu'aucune obligation n'incombe aux Etats contractants de procéder à un échange de renseignements spontané ou automatique, sans pour autant exclure la possibilité pour l'un des Etats contractants de procéder à un échange de renseignements spontané ou automatique si sa législation nationale le prévoit. Enfin, les droits de procédure des contribuables sont garantis mais ne doivent pas entraver ou retarder indûment l'échange de renseignements.

Les nouvelles dispositions concernant l'échange de renseignements seront applicables en ce qui concerne l'année civile ou l'exercice commercial commençant à compter du premier janvier de l'année suivant celle au cours de laquelle l'avenant a été signé. Pour la période avant cette date, l'échange de renseignements est limité aux renseignements nécessaires à l'application régulière de la convention, conformément à l'article 28 actuel.

La France connaît actuellement environ 58 (contre-) mesures qui permettent selon le droit interne d'accorder un traitement distinct et préférentiel selon que le fait générateur de l'impôt soit ou non en rapport avec un résident (ou un élément de revenu provenant) d'un Etat membre de l'Union européenne, d'un Etat membre de l'Espace Economique Européen ou d'un Etat qui est lié avec la France par une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscales. Elles peuvent aller d'un taux plus élevé en ce qui concerne la cession de biens im-

mobiliers situés en France par un résident de Suisse au refus d'un report d'imposition sur des plus-values sur titres réalisées dans le cadre de fusion impliquant une société suisse. Dans la présente révision, l'intitulé de la convention a été formellement modifié, en ajoutant au but d'éliminer les doubles impositions celui de prévenir la fraude et l'évasion fiscales, afin de permettre, en combinaison avec le contenu matériel de l'article 28 nouveau, d'échapper à ces contre-mesures. La référence à l'évasion fiscale ne vise pas les cas d'optimisation fiscale mais bien les cas de soustraction, ce que confirme le principe de subsidiarité mentionné ci-dessus et qui figurera désormais dans le chiffre XI du protocole additionnel.

En raison du parallélisme effectué du côté français entre les contre-mesures et le niveau d'assistance requise, il n'a pas été possible de maintenir le privilège de la « demi-base » introduit par l'avenant du 12 janvier 2009. Un tel maintien aurait entraîné une première application de l'échange de renseignements nouveau au 1^{er} janvier 2009, ce qui n'était pas envisageable du côté suisse. Il a donc été renoncé à cette solution en partant de l'idée que cette situation sera réglée, comme l'ensemble des contre-mesures, par la première application de l'échange de renseignements prévue dès le 1.1. 2010 vraisemblablement (1^{er} janvier qui suit la date de signature) une fois le nouvel avenant entré en vigueur. Pour les actionnaires résidents de France disposant de dividendes de source suisse le dommage devrait donc être limité à l'année 2009.

Par ailleurs, comme il est prévu du côté français que ces contre-mesures soient étendues et renforcées dans le cadre du suivi par la France des travaux du G 20 par rapport aux Etats considérés comme non coopératifs, c.-à-d. n'étant pas liés par une convention avec la France en vue de prévenir la fraude et l'évasion fiscales, le parape de l'avenant évitera à la Suisse d'être dans une situation difficile et péjorée dans les relations fiscales franco-suisse comparativement aux autres Etats industrialisés, ce qui aurait été nuisible à la capacité concurrentielle suisse.

2. Article 9 de l'avenant concernant un nouveau point V du protocole additionnel – Qualité de « résident » pour les fonds de pension et institutions de prévoyance

L'occasion de la mise au niveau international des engagements respectifs en matière d'assistance administrative a été saisie pour régler le cas des fonds de pension suisses pour lesquels les autorités françaises refusaient depuis 1997 le droit aux avantages conventionnels.

Elles considéraient en effet que les avantages conventionnels ne pouvaient être revendiqués par des personnes bénéficiant de l'exonération en Suisse au sens de l'article 56 LIFD, ou dispositions cantonales correspondantes, lesquelles ne pouvaient être considérées comme des résidents de Suisse selon l'article 4, par. 1 de la convention du fait de leur exonération. Une disposition expresse selon elles dans la convention était nécessaire pour couvrir ces cas, toutefois tel n'était pas le cas dans la convention franco-suisse contre les doubles impositions.

En dépit des demandes suisses expresses de régler de tels cas dans la convention lors de la révision signée le 12 janvier 2009, un règlement de cette question n'avait pas pu être obtenu jusqu'ici par la Suisse.

L'article 9 prévoit désormais que les fonds de pension, caisses de retraite ou institutions de prévoyance peuvent bénéficier du taux d'impôt à source réduit à 15 % pour les dividendes, à 0 % pour les intérêts et à 5 % pour les redevances. Les conditions posées, à savoir plus de 50 % de bénéficiaires résidents de l'un ou l'autre des Etats contractants, constitution et reconnaissance selon la législation d'un Etat contractant, activité principale de prévoyance et exonération des revenus liés à cette activité peuvent être considérées comme remplies d'emblée pour les institutions de prévoyance du 1^{er}, du 2^{ème} et du 3^{ème} pilier A s'agissant de la Suisse.

Cette solution apporte ainsi une issue satisfaisante à une situation bloquée depuis de nombreuses années.

3. Article 12 de l'avenant concernant l'entrée en vigueur

L'avenant entrera en vigueur à la date de réception de la dernière des notifications signifiant l'accomplissement des procédures internes requises en ce qui le concerne. Il sera applicable aux demandes de renseignements visant les années civiles ou exercices commençant à compter du 1^{er} janvier de l'année qui suit la date de signature. S'agissant de la notification de créances fiscales, il sera applicable à toute créance non prescrite à la date de l'entrée en vigueur.

Les autres dispositions de l'avenant seront applicables aux revenus afférents à toute année civile ou exercice commençant après l'année civile au cours de laquelle l'avenant est entré en vigueur.

III. Appréciation et conclusion

Parmi les thèmes de révision proposés du côté suisse figuraient en outre l'introduction d'un taux zéro pour les redevances, ou à tout le moins la reprise des solutions de l'article 15 de l'Accord entre la Suisse et la Communauté européenne prévoyant des mesures équivalentes à celles prévues dans la directive 2003/48/CE du Conseil en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts (taux zéro pour les redevances payées entre entreprises associées). La France continue de constater toutefois que le flux de redevances est à son avis trop déséquilibré et unilatéralement favorablement à la Suisse. Pour cette raison, elle continue de refuser un taux 0 % général sur les redevances de licence. Par ailleurs, la solution de l'article 15 concernant les entreprises associées est un accord *sui generis* qu'elle ne peut envisager, en tout cas à l'heure actuelle, de reprendre tel quel dans la convention s'agissant des redevances.

Du point de vue suisse, et en tenant compte des changements drastiques intervenus récemment sur la scène internationale, et ceux à venir pour les Etats évalués comme non coopératifs en matière d'assistance administrative, les solutions retenues dans le projet d'avenant peuvent être considérées dans l'ensemble comme favorables. Grâce à l'entraide administrative prévue, elles règlent des questions également fondamentales concernant la place économique suisse (article 11 et article 14 CDI-F en particulier) et évitent par ailleurs des contre-mesures qui seraient très dommageables pour celle-ci prise dans son ensemble. A ce stade ont été évoquées publiquement du côté français comme contre-mesures, notamment la possibilité de limiter ou supprimer la déductibilité des paiements et honoraires réglés à des fournisseurs établis

dans des Etats non coopératifs, de remettre en cause les régimes d'exonération des dividendes versés par les filiales étrangères aux maisons mères françaises, voire de dénoncer les conventions contre les doubles impositions existant avec les pays qui ne respectent pas leurs engagements en matière d'échange de renseignements. Comme déjà mentionné dans notre rapport de mai 2007, cette révision est le fruit de compromis réciproques. En prenant en considération les développements politiques récents, elle a démontré la volonté des parties de trouver, dans la plus grande mesure possible, des solutions aux problèmes posés et dans le respect d'un certain équilibre.