

Confidentiel – n'est pas destiné à la publication

Rapport

**sur la conclusion d'un nouvel avenant à la convention franco-suisse
de 1966 contre les doubles impositions**

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) a été révisée par des avenants du 3 décembre 1969 et du 22 juillet 1997. Depuis la dernière révision, la Suisse a pris divers engagements, d'une part sur le plan multilatéral dans le cadre de l'Organisation de Coopération et de Développement Economiques (OCDE), d'autre part sur le plan bilatéral avec l'Union européenne (UE) et ses Etats membres, qui concernaient la politique suivie en matière d'entraide administrative. Au sein de l'OCDE, la Suisse s'est engagée en 2000, lors de l'adoption par le Comité des affaires fiscale de l'OCDE d'un rapport sur l'amélioration de l'accès aux informations bancaires à des fins fiscales, à accorder des renseignements pour l'application du droit interne de l'autre Etat contractant dans les cas de fraude fiscale. Par ailleurs, l'OCDE a conduit des travaux visant à éliminer la concurrence fiscale dommageable, à la suite desquels la Suisse a accepté de modifier certaines pratiques fiscales ainsi que d'accorder un échange de renseignements pour l'application du droit interne dans le cas des sociétés holding au sens de l'article 28, paragraphe 2 de la Loi sur l'Harmonisation des Impôts directs des cantons et des communes. L'Accord en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts entre la Suisse et la Communauté européenne du 26 octobre 2004 (Accord sur la fiscalité de l'épargne, RS 0.641.926.81, ci-après AFisE) prévoit en outre un échange de renseignements concernant les intérêts dans les cas de fraude fiscale ou d'infraction équivalente, c'est-à-dire d'une infraction ayant le même degré de gravité que la fraude fiscale, au regard du droit suisse. En addition à l'Accord sur la fiscalité de l'épargne, un Mémoire d'entente a été conclu entre la Suisse et la Communauté européenne ainsi que les Etats membres de l'UE. L'art. 2 de ce Mémoire d'entente prévoit que la Suisse et chaque Etat membre de l'UE engagent des négociations bilatérales en vue de réviser leurs conventions respectives de double imposition et d'y intégrer des dispositions prévoyant l'échange de renseignements, y compris des informations bancaires, dans les cas de fraude fiscale ou d'infraction équivalente.

Ces engagements de la Suisse correspondent partiellement à l'évolution des politiques respectives dans les Etats importants membres de l'OCDE et des Etats de l'UE dans le

domaine de l'entraide administrative. Ils constituent une pierre angulaire de la politique suisse actuelle en matière de conventions contre les doubles impositions. Par ailleurs, certains Etats ont adopté des prescriptions dans leur droit interne qui prévoient des régimes fiscaux plus avantageux pour des résidents domiciliés dans des Etats, ou pour des revenus en provenant, qui pratiquent une entraide administrative conventionnelle suffisamment large. Tel est le cas de la France, laquelle en 2004 a supprimé l'avoir fiscal à compter du 1^{er} janvier 2005 et l'a remplacé par le régime dit de la demi-base (art. 158.3.2 du Code général des impôts). S'agissant de son imposition, l'actionnaire français peut se prévaloir notamment d'un abattement actuellement de 40 % (auparavant de 50 %) du montant des dividendes qu'il reçoit de source française ou de pays liés avec la France par une convention contre les doubles impositions, y compris donc pour des dividendes distribués par des sociétés suisses. Il est prévu toutefois que dès le 1^{er} janvier 2009 ce régime initialement dit de la demi-base ne sera plus applicable en France pour les dividendes versés par des sociétés domiciliées dans des Etats qui ne sont pas liés avec la France par une convention fiscale contenant une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale.

Ce type de mesure défensive ainsi que les développements de la politique suisse en matière d'entraide administrative en général et en particulier en relation avec l'Accord sur la fiscalité de l'épargne (par exemple relation entre l'article 11 de la convention et l'article 15 paragraphe 1 AFisE) ont donné l'occasion aux autorités compétentes de faire le point au début de 2005 sur divers sujets d'application de la CDI-F et d'examiner ceux qui seraient susceptibles d'être éclaircis dans le cadre d'une révision de la convention. Au terme de quatre rondes de négociations plutôt ardues, les paraphes ont pu être apposés le 23 novembre 2006 à Paris, sur un projet d'avenant.

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 son contenu.

II. Aperçu des dispositions du projet d'avenant

1. Article 1 de l'avenant concernant l'article 11 de la convention- Dividendes

L'article 15, paragraphe 1 de l'Accord sur la fiscalité de l'épargne réserve, pour son application, les dispositions de la législation nationale ou de conventions visant à prévenir la fraude ou les abus en Suisse et dans les Etats membres de l'UE. Les autorités françaises étaient d'avis que l'article 11, paragraphe 2, lettre b) ii, CDI-F, constituaient des dispositions conventionnelles visant à prévenir les abus pour l'application de l'article 15, paragraphe 1 AFisE dans les relations franco-suissees. Cette disposition de l'article 11 CDI-F déclare que l'exonération des dividendes (taux 0 pour des participations dès 10 %) prévue dans ce même paragraphe, lettre i) n'est pas applicable lorsque le bénéficiaire effectif est une société résidente d'un Etat contractant dans laquelle une ou des personnes qui ne sont pas des résidents de cet Etat ou d'un Etat membre de l'Union européenne ont un intérêt prépondérant, direct ou indirect, sous forme d'une participation ou d'une autre manière et si ni la société qui paie les dividendes, ni la société qui les reçoit, n'a son capital représenté par des actions

cotées en bourse sur un marché réglementé. Du côté français, on refusait a priori d'admettre l'application des normes françaises contre les abus, en particulier de l'article 119 ter CGI dans le cadre de l'article 15, paragraphe 1 AFisE. L'article 119 ter CGI précité prévoit, pour l'application de la directive européenne 90-435 modifiée par la directive 2003/123/CE, l'exonération des dividendes distribués par une société fille à une société mère sous certaines conditions. Lorsque la société mère est contrôlée, directement ou indirectement, par un ou plusieurs résidents d'Etats qui ne sont pas membres de la Communauté européenne, l'exonération ne s'applique pas à moins que cette société justifie que la chaîne de participations n'a pas comme objet principal ou comme un de ses objets principaux de tirer avantage de cette exonération. Pour les autorités françaises, ce dispositif n'était applicable qu'entre la France et les Etats membres de l'Union européenne, lesquels sont par ailleurs liés par un système d'entraide administrative pour l'application du droit interne (Directive 77/799/CEE du Conseil du 19 décembre 1977 concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des Etats membres dans le domaine des impôts directs).

Pour la Suisse, il était admis par contre que l'article 15, paragraphe 1 AFisE était une disposition directement applicable de même que les dispositions du droit interne se référant au principe général de l'abus de droit (conformément à la pratique suivie en matière d'impôt anticipé), puisque l'article 11. par. 2 b) ii) ou l'article 14 CDI-F étaient des dispositions visant à limiter les avantages de la convention et non pas, du point de vue suisse, des normes anti-abus au sens de l'article 15 AfisE.

Les solutions convenues bilatéralement à l'initiative de la Suisse pour régler cette question, également en relation avec l'article 14 nouveau (cf. nos commentaires ci-après sous chiffre 2), s'articulent comme suit.

Pour la période courant du 1^{er} juillet 2005 jusqu'à l'entrée en vigueur de l'avenant, les autorités françaises ont accepté dans un accord amiable du 23 novembre 2006 l'application directe de l'article 15 paragraphe 1 AfisE en relation avec l'article 119 ter CGI, sous réserve de pouvoir recouper, en tant que nécessaire, les informations détenues par l'Administration fédérale des contributions dans les cas où les dividendes distribués bénéficient à une personne morale contrôlée, directement ou indirectement, par un ou plusieurs résidents d'Etats qui ne sont pas membres de la Communauté européenne et que cette personne morale justifie que la chaîne de participations n'a pas comme objet principal ou comme un de ses objets principaux cette exonération de l'impôt à la source. Cette solution convenue par accord amiable du 23 novembre 2006 est conforme à la pratique suisse en la matière qui veut en particulier que pour l'application de bonne foi des traités, les renseignements nécessaires à leur correcte application puissent être échangés (ATF 96 I 733), également en l'absence d'une clause expresse d'échange de renseignements. Ce règlement permet aux sociétés mères suisses détenues elles-mêmes par des sociétés d'Etats tiers (par exemple américaines) de bénéficier du taux 0 sur les dividendes distribués par leur filiale française, ce qui était exclu jusqu'à présent par l'application de l'article 11, paragraphe 2 b) ii) et le renvoi à cette disposition que faisaient les autorités françaises pour l'application de l'article 15 AFisE.

L'avenant introduit quant à lui un nouveau dispositif anti-abus à l'article 11, paragraphe 2, b) ii) et iii). Il reprend le principe de l'accord amiable précité mais simplifie la justification

requis, dans les cas de détention directe ou indirecte par des non-résidents de l'un des Etats contractants, en la limitant à la démonstration que la chaîne de participation n'avait pas principalement pour objectif d'obtenir l'avantage conventionnel (au lieu de se référer à un de ses objets principaux). Il est en outre stipulé que ce dispositif ne s'applique pour l'application de l'article 15, paragraphe 1 AfisE que dans les cas où le contrôle, direct ou indirect, est en mains de personnes non résidentes d'Etats membres de l'UE.

Cette solution, favorable pour la Suisse, doit être appréciée en relation avec la problématique exposée ci-avant ainsi qu'en rapport avec la modification de l'article 14 CDI-F. Il est vrai que le critère de la cotation en bourse des sociétés mère ou fille figurant actuellement à l'article 11, paragraphe 2, b) ii) CDI-F a été abandonné. Les négociateurs ont estimé d'un commun accord qu'il n'était plus nécessaire de le retenir en raison de l'assouplissement résultant du nouveau paragraphe 2, b) ii) et iii), lequel implicitement exclut de l'exception au taux 0 les sociétés cotées en bourse puisqu'en règle générale celles-ci ne sont pas établies dans un Etat contractant avec principalement pour objectif de bénéficier de cette exonération. Enfin, la possibilité de justifier l'objectif principal, en cas de participation étrangère directe ou indirecte, au sens de ces dispositions va au-delà de ce qui est prévu par la France dans son droit interne pour les sociétés résidentes des Etats membres de l'UE.

2. *Article 2 de l'avenant concernant l'article 14 de la convention - Abus*

L'article 14 actuel reprend en partie, à son paragraphe 1, les dispositions de l'Arrêté du Conseil fédéral du 14 décembre 1962 instituant des mesures contre l'utilisation sans cause légitime des conventions conclues par la Confédération en vue d'éviter les doubles impositions (RS 672.202) ainsi que les critères posés dans la circulaire de l'Administration fédérale des contributions du 31 décembre 1962. Il exclut d'autre part, à son paragraphe 2, les sociétés contrôlées de l'étranger, avec siège en Suisse, des avantages de la convention en matière d'intérêts et de redevances si ces sociétés n'acquittent pas l'impôt cantonal sur le revenu concernant les intérêts ou redevances dans des conditions identiques ou similaires à celles prévues par la Loi sur l'Impôt fédéral direct. Par conséquent, les avantages de la convention ne sont pas accordés pour les intérêts et redevances lorsque ces sociétés se prévalent de l'application des paragraphes 2 à 4 de l'article 28 LHID. De même, sont exclues des avantages de la convention les fondations de famille auxquelles des étrangers sont intéressés et dont le siège est en Suisse. Les paragraphes 1 et 3 de cet article valent bilatéralement et sont donc applicables dans chacun des Etats contractants.

De part et d'autre, les négociateurs ont admis que le libellé actuel était trop drastique du fait qu'il excluait d'emblée les cas de bonne foi : ils ont considéré par conséquent qu'un assouplissement devait être recherché. La solution retenue désormais dans un nouvel article 14 de la convention prévoit tout d'abord le principe selon lequel les avantages conventionnels ne sont pas accordés aux éléments de revenu retransmis pour la moitié au moins par un résident d'un Etat contractant, directement ou indirectement, à un moment et sous une forme quelconque, à une personne ou entité qui n'est pas un résident de l'Etat d'où proviennent les revenus. Cette exclusion n'est cependant pas applicable si le résident d'un Etat contractant,

qui demande les avantages conventionnels, établit que les opérations en cause ne visent pas principalement comme objectif d'obtenir ces avantages conventionnels. Il est précisé que cette condition est de toute façon réputée satisfaite lorsque l'élément de revenu est reversé par ce résident à une personne ou entité qui ne lui est pas liée, ou lorsque cet élément de revenu aurait bénéficié d'un traitement conventionnel équivalent ou plus favorable s'il avait été directement perçu par la personne à laquelle il est reversé plutôt que par l'intermédiaire de la société suisse. Même si une société ne remplit pas ces conditions (dites « safe haven »), comme indiqué ci-avant, elle peut par conséquent encore établir que les opérations en cause n'ont pas principalement pour objectif les avantages conventionnels.

Un paragraphe 3 confirme que l'article 11, paragraphe 2, lettre b) CDI-F doit être considéré comme une *lex specialis* par rapport à l'article 14 CDI-F. S'agissant des dividendes, l'article 14 ne s'applique donc qu'aux dividendes non couverts par la disposition précitée de l'article 11.

Cette modification de l'article 14 peut être considérée comme favorable sur le plan bilatéral. Cet assouplissement était nécessaire au regard des actuelles dispositions qui excluaient de manière rigoureuse certaines opérations des avantages de la convention (par exemple, les opérations internationales de leasing faisant appel à du financement étranger ou les sociétés d'édition devant payer des redevances à des auteurs domiciliés dans un Etat tiers à partir de redevances provenant de France). Par ailleurs, la condition posée actuellement au paragraphe 2 de l'article 14, qui prévoit pour les sociétés suisses en mains étrangères l'imposition des intérêts et redevances selon les mêmes conditions sur le plan fédéral et cantonal, est supprimée. Les redevances de source française payées entre entreprises associées et tombant sous l'art. 15, al. 2 AfisE seront également visées par l'article 14. Il en va de même de toutes les catégories de revenus bénéficiant de la convention.

3. *Article 3 de l'avenant concernant l'article 17 de la convention-Salariés du transport ferroviaire en trafic international*

Le paragraphe 3 de l'article 17 (professions dépendantes) CDI-F a été modifié pour prévoir l'imposition des emplois exercés à bord d'un véhicule ferroviaire exploité en trafic international, selon les mêmes règles que celles qui sont applicables au personnel employé à bord d'aéronefs ou navires exploités en trafic international, c'est à dire dans l'Etat contractant du siège de la direction effective de l'entreprise. Au surplus, s'agissant de personnel d'entreprises étatiques, nous vous renvoyons à nos commentaires ci-après sous chiffre 5.

4. *Article 4 de l'avenant concernant l'article 20 de la convention - Pensions*

Le système de solidarité des institutions françaises de prévoyance, correspondant à la prévoyance professionnelle suisse du 2^{ème} pilier, exclut le paiement de prestations en capital en lieu et place de pensions périodiques. Le droit fiscal français, en l'état actuel, ne considère donc pas les prestations en capital du 2^{ème} pilier de source suisse reçues par des retraités ayant

exercé antérieurement une activité salariée en Suisse et domiciliés en France comme étant un revenu imposable en France. Cependant, l'article 20 CDI-F oblige la Suisse à dégrever l'impôt à la source qui frappe ces prestations lorsque leur bénéficiaire est domicilié en France à leur échéance puisque la convention attribue le droit d'imposition à l'Etat de résidence. La double exonération engendrée par cette situation a été reconnue comme injustifiée et l'article 20, paragraphe 2 a été modifié. Il maintient le droit d'imposition dans l'Etat de résidence mais prévoit que tant que cet Etat n'impose pas en tout ou en partie la prestation en question, l'Etat de la source conserve un droit subsidiaire d'imposition dans la limite de la fraction non imposée dans l'autre Etat contractant. Ceci a pour conséquence que puisque selon le droit actuel, la France n'impose pas les prestations en capital du 2^{ème} pilier, la Suisse peut conserver l'impôt à la source qu'elle prélève. Cette solution peut être considérée fiscalement comme équitable et préserve les intérêts des fiscs suisses.

5. *Article 5 de l'avenant concernant l'article 21 de la convention – Salariés des activités industrielles et commerciales de l'Etat*

Un nouveau paragraphe 2 a été inséré dans l'article 21 CDI-F.

A l'occasion de solutions amiables convenues antérieurement, il avait été convenu de traiter le personnel de certaines entreprises en mains étatiques comme du personnel de la fonction publique relevant de l'article 21 CDI-F le cas échéant. Sur la base de ces solutions, un traitement comparable avait été demandé par la Suisse dans une nouvelle procédure amiable, pour du personnel de nationalité suisse d'une entreprise de ce genre. Ce traitement a été refusé du côté français qui estime désormais que ces entreprises doivent être considérées comme des personnes autonomes du secteur privé en dépit du degré de participation étatique et qu'il convient de s'en tenir à leur mode de fonctionnement (activité industrielle ou commerciale) plutôt qu'à leur actionariat. Cette position remettait donc en cause les solutions amiables convenues antérieurement dans ce domaine. Compte tenu de cette position et de l'évolution des activités industrielles et commerciales de l'Etat qui sont désormais davantage ouvertes à la concurrence ou à la privatisation, les deux parties ont estimé souhaitable d'en tirer les conséquences et de clarifier la situation, dans un paragraphe 2 nouveau à l'article 21 CDI-F en reprenant la formulation du paragraphe 3 de l'article 19 (fonctions publiques) du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE, laquelle prévoit que les salaires, traitements et pensions, et autres rémunérations similaires payés au titre de services rendus dans le cadre d'une activité d'entreprise exercée par un Etat contractant, tombent sous les dispositions des articles de la convention, autres que l'article 21 précité, se rapportant à ces éléments de revenu.

6. *Article 6 de l'avenant concernant l'article 27 de la convention - Arbitrage*

Comme nous l'avons déjà expliqué à l'occasion de la révision de la convention contre les doubles impositions avec l'Afrique du Sud, le Comité des affaires fiscales de l'OCDE a abordé la question de l'introduction d'une clause d'arbitrage sans toutefois aboutir pour l'heure à une recommandation formelle dans ce domaine. De l'avis de l'AFC, une telle

disposition serait conforme aux buts visés par une convention en vue d'éviter les doubles impositions. A cet égard, il est à noter que la clause de règlement des conflits que constitue l'article sur la procédure amiable ne contient pas d'obligation de résultat (« ...les parties s'efforcent de résoudre... », article 25 du Modèle OCDE). Ainsi, il ne peut être exclu qu'une double imposition demeure dans certains cas, ce qui est en principe contraire à une telle convention. La pratique de l'AFC en matière de procédure amiable est de défendre des positions raisonnables ce qui n'est pas toujours le cas des Etats qui ont procédé aux redressements entraînant une double imposition juridique, voire économique. C'est en particulier le cas en matière de prix de transfert. De manière générale, cette situation n'est pas satisfaisante du point de vue de la sécurité juridique. Une clause d'arbitrage insérée dans une convention de double imposition devrait contribuer à améliorer la position du contribuable.

Pour ces raisons, les deux parties ont convenu d'une clause d'arbitrage dans un nouveau paragraphe 5 à l'article 27 CDI-F. Celle-ci exclut les personnes physiques de son champ malgré les demandes suisses pour les couvrir. Pour la France, une telle clause d'arbitrage n'était en effet envisageable que pour les entreprises dans les cas de prix de transfert, de détermination de la clef de répartition entre un établissement stable et le siège de l'entreprise ainsi que s'agissant de la constitution ou non d'un établissement stable selon la convention. Ces solutions ont donc été reprises dans la convention. Si les autorités compétentes ne sont pas parvenues à un accord dans les trois ans suivant l'ouverture d'une procédure amiable, un arbitrage peut être demandé par l'entreprise concernée. Celui-ci n'est toutefois pas possible si les voies judiciaires demeurent encore ouvertes ou si une décision judiciaire a déjà été rendue. La décision est applicable nonobstant les délais de droit interne des Etats. Dans ses détails, le règlement de la procédure sera réglé d'un commun accord entre les autorités compétentes.

Les solutions retenues vont plus loin que ce que la France pratique dans le cadre de la Convention d'arbitrage de l'UE. Il est vrai qu'une solution passant par une clause d'arbitrage a l'inconvénient d'empiéter par principe sur la souveraineté fiscale suisse. Toutefois, une telle clause est au bénéfice du contribuable, qui devra donner au préalable son consentement par écrit à l'ouverture de cette procédure. En outre, les voies judiciaires doivent être épuisées. Il faut partir de l'idée qu'une clause d'arbitrage constituerait a priori un moyen de pression sur les autorités compétentes des Etats contractants pour les enjoindre à trouver une solution amiable et d'éviter de recourir à une institution potentiellement plus contraignante. Les cas d'application devraient ainsi être rares, ce qui correspond également aux expériences faites au sein de l'UE s'agissant de la Convention d'arbitrage précitée.

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

Comme mentionné en introduction, l'objectif visé par cette révision était également de concrétiser les divers engagements pris par la Suisse dans le domaine international et de les faire valoir dans cette révision. L'article 28 de la convention actuelle a été révisé selon les lignes déjà développées avec des Etats partenaires importants membres de l'OCDE et/ou de l'UE (comme par exemple l'Autriche ou l'Espagne).

L'échange de renseignements, sur demande seulement dans des cas spécifiques, est prévu non seulement pour assurer l'application régulière de la convention, mais encore pour assurer l'application du droit interne en cas de fraude fiscale. En relation avec le dispositif découlant de l'accord sur la fiscalité de l'épargne et du Mémoire d'entente y relatif, l'entraide s'étend formellement aux « infractions équivalentes ». Ainsi pour être une infraction équivalente à une fraude fiscale, cette infraction doit contenir le même degré de gravité que celui de la fraude fiscale selon le droit suisse. Du point de vue matériel, cette disposition n'entraîne pas d'élargissement de l'obligation d'entraide internationale en matière fiscale, notamment par rapport à la loi fédérale du 20 mars 1981 sur l'entraide internationale en matière pénale (RS 351.1), en particulier en raison du principe de la double incrimination qui est matériellement réservé. Toutefois, comme c'est déjà le cas par exemple avec l'Allemagne, l'Espagne, l'Autriche et les Etats-Unis, les deux Etats pourront désormais dans les relations franco-suisse également emprunter la voie de l'entraide administrative dans un cas de fraude fiscale. Ceci a pour avantage pour les autorités fiscales de pouvoir utiliser les renseignements obtenus aux fins de la taxation ce qui n'est pas possible sous la seule voie de l'entraide judiciaire en raison du principe de la spécialité contenu dans la loi précitée. Ce principe ne permet l'utilisation des renseignements obtenus dans le cadre de l'entraide judiciaire que pour la poursuite par le juge pénal mais pas - selon la terminologie suisse- pour le rappel d'impôt.

D'après le chiffre XI nouveau du protocole additionnel, sont considérés comme des fraudes fiscales ou infractions équivalentes, les comportements frauduleux qui, selon le droit de l'Etat requis, constituent une infraction passible d'une peine privative de liberté. Ainsi, il est fixé que la Suisse ne doit donner des informations (y compris des informations bancaires) que s'il y a fraude ou escroquerie fiscale – si l'acte délictueux avait été commis en Suisse.

S'agissant des sociétés holding, conformément aux engagements suisses pris à l'OCDE dans le cadre de la lutte contre les pratiques fiscales dommageables, des renseignements pourront être échangés dans des cas spécifiques et sur demande pour l'application correcte du droit interne. Le chiffre X nouveau du protocole additionnel pose cependant pour principe que dans le cas des sociétés holding ne sont échangées que les informations à disposition des autorités fiscales ou qui doivent ordinairement leur être transmises. Les sociétés holding en cause sont celles visées par l'article 28, paragraphe 2 LHID, s'agissant de la Suisse, et les sociétés françaises qui correspondent à ces sociétés suisses.

La lettre d) du paragraphe 1 engage les autorités compétentes à échanger, sur demande, les renseignements nécessaires à l'application de l'article 15 AfisE. Cet échange correspond à la pratique suisse de l'échange de renseignements pour l'application régulière d'un traité.

Le Chiffre XI du protocole additionnel précise également qu'il doit y avoir un lien direct entre le comportement frauduleux et la mesure d'entraide administrative requise. Les demandes visant uniquement la recherche de preuves («pêche aux renseignements») sont exclues. En outre sont précisées les conditions qui doivent étayer la présomption raisonnable de l'Etat requérant selon laquelle une fraude fiscale ou une infraction équivalente a été commise. Il s'agit notamment de documents, pièces comptables, témoignages, dénonciations crédibles, indices présentés ou invoqués par l'Etat requérant pour étayer sa demande.

La procédure suisse pour obtenir les informations dans le cadre de la fraude fiscale ou d'une infraction équivalente suivra matériellement ce qui a déjà été convenu avec d'autres pays comme l'Allemagne, l'Espagne ou la Norvège. Elle fera l'objet d'une ordonnance du Conseil fédéral.

La France réclamait une clause de la nation la plus favorisée applicable automatiquement si la Suisse venait à accorder par la suite, après la signature de l'Avenant, une clause d'entraide administrative plus étendue avec un Etat de l'OCDE. Cette demande, qui n'était pas acceptable pour la Suisse, a pu être circonscrite de la manière suivante dans un paragraphe 3 nouveau de l'article 28.

Comme dans le cas de l'Espagne, il est garanti que la France se verra octroyer automatiquement le même niveau d'entraide administrative en matière fiscale que celui que la Suisse conviendrait après la signature du présent Avenant avec un autre Etat membre de l'Union européenne, dans la mesure où le champ d'application serait plus large. Cette solution doit être évaluée globalement en relation avec les dites « Bilatérales II » entre la Suisse et l'UE. Dans les engagements pris en matière d'entraide judiciaire dans le domaine fiscal tant dans l'Accord sur la fraude que dans le traité d'association à Schengen, les Etats membres de l'UE sont traités de manière égale. Il est justifié dès lors de prévoir une égalité de traitement analogue aussi dans les conventions de double imposition, puisque l'Accord sur la fiscalité de l'épargne entre la Suisse et la Communauté européenne implique également dans le domaine de la fraude fiscale une telle égalité de traitement vis-à-vis de tous les Etats membres de l'UE. Il est peu vraisemblable que cette clause de la nation la plus favorisée ait des conséquences pratiques du fait que la Suisse a convenu avec tous les Etats membres de l'UE dans le Mémoire d'entente (au chiffre 2), sur la base de la réciprocité, de prévoir l'entraide administrative dans les conventions de double imposition pour les cas de fraude fiscale ou d'infraction équivalente.

S'agissant d'une extension de l'entraide qui serait accordée par la Suisse à un autre Etat membre de l'OCDE, non membre de l'UE, après la signature de l'Avenant avec la France, il est prévu que les autorités compétentes engageront, dans un délai d'un an à compter de l'entrée en vigueur de cette extension, des négociations en vue de la conclusion d'un nouvel avenant destiné à étendre en conséquence le champ d'application du paragraphe 1 de l'article 28. Cette extension était une condition *sine qua non* pour les autorités françaises en vue de la conclusion de ce cycle de négociations.

8. *Article 8 de l'avenant concernant l'introduction d'un article 28 bis dans la convention – Assistance à la notification de créances fiscales*

Les autorités françaises ont soulevé en 2003 le problème de la notification en Suisse des commandements de payer relatifs à des créances publiques françaises dues par des personnes résidentes de Suisse et ont demandé une assistance de la Suisse dans ce domaine. Le montant total des créances publiques françaises non recouvrées de nature essentiellement fiscale, relatives à des personnes résidant en Suisse, s'élèverait selon les données françaises à environ 58 Millions d'euros et les taux de recouvrement seraient très faibles. Avant de pouvoir engager formellement une procédure de recouvrement forcé, l'administration française doit notifier au contribuable le montant de sa créance et son intention de recourir à une telle procédure. Une notification dans le cadre d'une assistance de l'administration suisse est donc nécessaire aux autorités françaises lorsque la personne concernée se trouve en Suisse. En l'absence d'une convention bilatérale ou multilatérale d'assistance dans ce domaine, une notification n'aurait pu intervenir que dans le cadre de la courtoisie internationale et hors de toute procédure contraignante. Toutefois, lorsque la voie diplomatique est fermée, les sommes à recouvrer ne peuvent être notifiées au débiteur, alors que la notification constitue une formalité obligatoire préalablement à l'engagement des poursuites en application du droit interne française, ce qui rend leur recouvrement impossible, en empêchant la saisie des biens, même si ces derniers sont situés en France.

L'examen de la situation selon le droit suisse et les accords bilatéraux existants a montré que dans le domaine non fiscal, l'entraide aux fins de notification, voire de recouvrement, est déjà largement accordée par la Suisse dans les domaines civil, pénal et administratif pénal ainsi qu'en matière de créances hospitalières. Il a donc été décidé d'un commun accord des autorités françaises et suisses, s'agissant du domaine fiscal, d'examiner la question de la notification des commandements de payer relatifs à des créances publiques françaises dans le cadre de la présente révision de la CDI-F, puisqu'il s'agissait d'une requête française concernant une forme d'assistance administrative.

Bien que l'intérêt de la Suisse à une solution bilatérale dans ce domaine ait été limité sur le plan fiscal, en raison des possibilités existant en Suisse s'agissant de la notification, par exemple par publication dans les feuilles administratives officielles suisses lorsque le contribuable n'est pas ou plus domicilié en Suisse, cette demande française était estimée légitime. La solution retenue devait éviter, de l'avis de la Suisse, de charger les autorités cantonales de tâches supplémentaires. Pour cette raison, la solution d'une communication directe par voie postale aux contribuables résidents de Suisse, respectivement de France, par les autorités respectivement françaises ou suisses compétentes a été retenue. L'article 28 bis nouveau de la convention concrétise cette solution dont la portée matérielle concerne les impôts sur le revenu et la fortune visés par la CDI-F. En outre pour la France, les impôts concernés sont la TVA, les droits d'enregistrement, la taxe sur la valeur vénale des immeubles détenus par des personnes morales, la taxe professionnelle, la taxe d'habitation et les taxes foncières. Pour la Suisse, il s'agit de la TVA, des droits d'enregistrement, des impôts fonciers et des impôts sur les successions et les donations. L'article 28 bis prévoit par ailleurs que dans les cas d'urgence ou d'échec de cette notification, sur demande de l'Etat requérant, l'Etat

requis, procède à la notification selon les formes prescrites par sa législation interne. Lorsque la Suisse est l'Etat requis, il est prévu que l'Administration fédérale des contributions se charge de cette notification qui se fera simplement par lettre recommandée. Selon les évaluations françaises, le nombre de cas concernés par cette notification centralisée devrait être très limité. Les modalités pratiques de cette procédure centralisée seront fixées par échange de lettres entre autorités compétentes.

Cette solution satisfait une revendication légitime et si, dans un premier temps, une charge de travail toutefois limitée (aux cas d'échec ou d'urgence) peut être attendue, par la suite, il est vraisemblable que cette voie ne sera suivie que de manière encore plus exceptionnelle compte tenu de son caractère généralement dissuasif pour les contribuables concernés.

9. *Article 9 de l'avenant concernant l'introduction de chiffres X et XI dans le protocole additionnel à la convention – Echange de renseignements*

Nous vous renvoyons à nos explications sous chiffre 7 ci-dessus en ce qui concerne l'article 28 (échange de renseignements) modifié.

10. *Article 10 de l'avenant concernant l'introduction d'un chiffre XII dans le protocole additionnel à la convention – Base réduite d'imposition des dividendes (initialement dénommé « demi-base ») reçus par des actionnaires résidents de France*

Comme indiqué dans nos remarques liminaires, parmi les objectifs de cette révision figurait également l'élimination de la discrimination prévue à compter du 1^{er} janvier 2009 s'agissant des dividendes distribués par des sociétés suisses à des personnes physiques résidentes de France, lesquelles n'auraient plus eu droit à la base réduite prévue par l'article 158.3.2 CGI, actuellement après abattement de 40 %. Le côté suisse a cherché à faire admettre de manière générale dans une solution conventionnelle que le niveau de l'entraide accordé désormais suite à la présente révision pouvait être considéré comme suffisant au regard de toutes les dispositions de la législation fiscale française exigeant l'existence d'une convention contre les doubles impositions contenant une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre l'évasion ou la fraude fiscale pour pouvoir bénéficier d'un régime préférentiel. Du côté français, on a fait valoir que si pour des entreprises, l'assistance administrative pouvait être considérée comme suffisante, il n'en allait pas de même en ce qui concerne les personnes physiques. Pour cette raison, il ne pouvait être donné suite à la requête suisse. En revanche, en raison de l'insistance suisse, la délégation française s'est avérée finalement prête à admettre une solution pragmatique limitée à la question de la base réduite mais en éliminant certaines possibilités d'abus concernant les sociétés suisses contrôlées par des personnes physiques résidentes de France. La solution finalement retenue prévoit l'insertion d'un Chiffre XII dans le Protocole additionnel à la convention. Cette disposition stipule que, en dépit du niveau insuffisant d'assistance administrative accordée dans cette révision, les résidents de France bénéficiaires de revenus distribués par des sociétés cotées établies en Suisse continueront à bénéficier de la base réduite après le 1^{er} janvier 2009. En cas de difficultés d'application de

l'article 28 nouveau de la convention, l'autorité compétente française, à compter du 1^{er} janvier 2011, pourra consulter l'autorité compétente suisse et si ces difficultés ne peuvent être résolues conjointement, l'autorité compétente française pourra suspendre ce bénéfice de la base réduite.

11. Article 11 de l'avenant concernant l'entrée en vigueur

L'avenant entrera en vigueur le premier jour du deuxième mois qui suit la date de réception du deuxième instrument de ratification. Il sera applicable aux demandes relatives aux fraudes fiscales ou infractions équivalentes commises après 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 α pour les redevances dans la convention ainsi que le droit des caisses de pension suisses aux avantages de la convention, lequel est refusé par les autorités françaises depuis 1997 considérant que des personnes exonérées des impôts directs ne peuvent être des résidents au sens de l'article 4 CDI-F. Malgré le maintien répété de la demande suisse d'un règlement de ces points lors de cette révision, il a fallu prendre acte de la position française selon laquelle les concessions suisses en matière d'entraide administrative ne suffisaient pas pour étendre le champ de la révision au-delà des points convenus ci-dessus, du fait qu'elles ne pourraient être justifiées vis-à-vis du parlement français, rendu au surplus sensible, notamment, à la question des délocalisations de sociétés vers la Suisse. Du point de vue suisse, les solutions retenues dans le projet d'avenant peuvent être considérées dans l'ensemble comme favorables. Elles ancrent la politique suivie dans le domaine de l'entraide administrative depuis l'année 2000, d'une part, et, d'autre part, elles règlent des questions fondamentales concernant la place économique suisse (article 11 et article 14 CDI-F en particulier). Dans le cadre de cette révision, outre les relations art. 11 CDI-F et art. 15 AfisE, des solutions ont pu être trouvées dans la convention elle-même sur divers points d'application ou dans le cadre de la procédure amiable s'agissant par exemple de la correcte application de l'accord franco-suisse relatif aux travailleurs frontaliers. Le problème de droit interne français concernant la notification de commandements de payer relatifs à des créances fiscales françaises a pu être réglé de manière simple et satisfaisante pour les deux parties. Cette révision est le fruit de compromis réciproques. Elle peut être considérée comme équilibrée et a démontré la volonté des parties de trouver, dans la plus grande mesure possible, des solutions aux problèmes posés.