

N° 351

SÉNAT

SESSION ORDINAIRE DE 1997-1998

Annexe au procès-verbal de la Présidence du Sénat le 21 novembre 1977

RAPPORT

FAIT

*au nom de la commission des Finances, du contrôle budgétaire et des comptes économiques de la Nation (1) sur le projet de loi, autorisant l'approbation de l'avenant à la convention entre le Gouvernement de la République française et la **Confédération suisse** en vue d'éviter les **doubles impositions** en matière d'**impôts** sur le **revenu** et sur la **fortune**, signée le 9 septembre 1966 et modifiée par l'avenant du 3 décembre 1969, et au protocole final annexé à la convention entre la République française et la Confédération suisse en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur les **successions** signée le 31 décembre 1953,*

Par M. Jacques CHAUMONT,

Sénateur

(1) Cette commission est composée de : MM. Christian Poncelet, *président* ; Jean Cluzel, Henri Collard, Roland du Luart, Mme Marie-Claude Beaudeau, MM. Philippe Marini, René Régnauld, *vice-présidents* ; Emmanuel Hamel, Gérard Miquel, Michel Sergent, François Trucy, *secrétaires* ; Alain Lambert, *rapporteur général* ; Philippe Adnot, Bernard Angels, Denis Badré, René Ballayer, Jacques Baudot, Claude Belot, Mme Maryse Bergé-Lavigne, MM. Roger Besse, Maurice Blin, Joël Bourdin, Guy Cabanel, Jean-Pierre Camoin, Auguste Cazalet, Michel Charasse, Jacques Chaumont, Jean Clouet, Yvon Collin, Jacques Delong, Yann Gaillard, Hubert Haenel, Claude Haut, Jean-Philippe Lachenaud, Claude Lise, Paul Loridant, Marc Massion, Michel Mercier, Michel Moreigne, Joseph Ostermann, Jacques Oudin, Henri Torre, René Trégouët.

Sénat : 205 (1997-1998)

Traités et conventions.

SOMMAIRE

	Pages
AVANT-PROPOS	3
I. LA SITUATION INTÉRIEURE DE LA SUISSE ET LES RELATIONS BILATÉRALES FRANCO-SUISES ...	5
<i>A. UNE SITUATION POLITIQUE ET ÉCONOMIQUE EN MUTATION</i>	5
1. Une économie prospère, mais nécessitant des réformes structurelles	5
2. Des institutions politiques stables, mais en crise de légitimité	6
3. Une diplomatie tournée vers l'Europe, mais encore hésitante	7
<i>B. DES RELATIONS BILATÉRALES DENSES ENTRE LA FRANCE ET LA SUISSE</i>	9
1. Un dialogue diplomatique et administratif régulier et approfondi	9
2. Des échanges économiques importants et dynamiques	10
II. LES DISPOSITIONS TECHNIQUES DE L'AVENANT	11
<i>A. UN CONTEXTE SENSIBLE</i>	11
1. La Suisse, paradis fiscal ?	11
2. Une négociation difficile	13
3. Deux cas particuliers à régler	14
<i>B. LES PRINCIPALES. MODIFICATIONS ET PRÉCISIONS APPORTÉES</i>	15
1. Le rééquilibrage du régime des dividendes	15
2. L'amélioration du régime des intérêts	16
3. La confirmation du régime des frontaliers	17
4. Le resserrement du régime des artistes du spectacle et des sportifs	18
5. La clarification du régime des biens immobiliers détenus en France	19
<i>C. LA VALIDATION DES DISPOSITIONS ANTI-ABUS DE DROIT FRANÇAIS</i>	21
1. L'évolution de l'article 209 B du CGI	21
2. Des inconvénients sérieux pour les entreprises françaises	22
3. Une conformité douteuse aux principes des conventions fiscales	24
4. Un risque d'incompatibilité avec les règles de droit communautaire	25
5. La solution de l'avenant : une validation préventive par voie conventionnelle	26
6. La position de votre commission : pour une réforme de l'article 209 B du CGI	27
EXAMEN EN COMMISSION	31

AVANT-PROPOS

Mesdames, Messieurs,

Le projet de loi soumis à votre examen a pour objet d'autoriser l'approbation de l'avenant à la convention fiscale entre la République française et la Confédération suisse, signé le 22 juillet 1997 à Paris.

Cet avenant modifie une convention fiscale particulièrement sensible, compte-tenu de l'importance des intérêts économiques mutuels entre la France et la Suisse, ainsi que des spécificités du droit et des pratiques fiscales helvétiques.

Le présent rapport, après avoir rappelé le contexte diplomatique et économique dans lequel s'inscrit l'avenant, expose les principales modifications ou précisions que celui-ci apporte à la convention actuelle, qui démontrent un nouveau climat de confiance entre les deux pays en matière fiscale, dont il y a lieu de se féliciter.

Des développements sont enfin consacrés à une disposition de droit français tendant à réprimer l'évasion fiscale internationale, qui est implicitement évoquée par l'avenant, mais dont les enjeux et les implications dépassent largement le cadre de ce texte ponctuel.

I. LA SITUATION INTÉRIEURE DE LA SUISSE ET LES RELATIONS BILATÉRALES FRANCO-SUISSES

A. *UNE SITUATION POLITIQUE ET ÉCONOMIQUE EN MUTATION*

1. Une économie prospère, mais nécessitant des réformes structurelles

Après la récession de 1990-1993, la Suisse a conservé une croissance faible en 1994 (+ 1,2 %) et 1995 (0,75 %). en dépit de l'assouplissement de la politique monétaire. Mais la croissance a été de nouveau négative en 1996, avec une baisse du PIB de 0.7 %, et les experts prévoient une croissance modeste de 0,5 % en 1997.

La Confédération n'en demeure pas moins l'un des pays les plus riches du monde, qui se situe au premier rang mondial en termes de PNB par habitant.

Les "fondamentaux" restent bons. Les finances publiques sont maîtrisées (déficit budgétaire de 2,4 % du PIB) ; l'inflation est faible (0.8 % en 1996) ; la balance des paiements courants est excédentaire (6,9 % du PIB). La hausse du chômage, passé de 1 % en 1991 à près de 5 % en 1996 et 1997, est cependant un phénomène nouveau et inquiétant.

La Suisse est partagée entre un secteur ouvert dynamique, avec des groupes bien placés dans l'économie et la finance mondiales, et un secteur protégé. Cet ensemble économique hétérogène connaît des problèmes d'adaptations structurelles.

Les réformes engagées par les pouvoirs publics avec le "programme de revitalisation" entré en vigueur en 1996 visent à renforcer la concurrence (loi sur les cartels, loi sur le marché intérieur), tout comme la libéralisation partielle des secteurs des télécommunications et de l'énergie. Ces mesures devraient permettre d'améliorer la compétitivité de l'économie helvétique, et le gouvernement a également proposé, en avril 1997, un plan de soutien à l'activité centré sur le secteur du bâtiment et des travaux publics.

A court terme, cependant, ces mesures devraient susciter une concurrence accrue et conduire à des restructurations difficiles. Celles-ci sont déjà engagées dans certaines branches, y compris la banque, comme en témoigne la fusion des deux plus grandes banques suisses, UBS et SBS.

qui a abouti à la création en décembre dernier de la deuxième plus grande banque mondiale, qui sera le plus grand gérant de patrimoine au monde. Mais, cette fusion se traduira par la suppression de plusieurs milliers d'emplois.

2. Des institutions politiques stables, mais en crise de légitimité

A cours des dernières années, des fissures sont apparues dans le contrat social helvétique : interrogations sur l'armée ; propositions de réforme du pouvoir fédéral ; fracture entre Suisse romande et Suisse alémanique ; entre Suisse urbaine et Suisse rurale ; et surtout entre la classe dirigeante et la population. L'affaire des "fonds juifs" a également suscité un débat douloureux en remettant en cause l'image du pays, bien que les critiques visant son attitude pendant la guerre aient souvent été perçues comme une agression étrangère.

La recherche de consensus par la démocratie semi-directe, qui conduit souvent à l'adoption de positions minimalistes, et le maintien des différences au sein d'un fédéralisme fondé sur la garantie stricte des droits et compétences des cantons, qui sont protégés par le principe de subsidiarité du droit fédéral, réduisent considérablement l'efficacité d'un gouvernement peu étoffé de sept ministres au sein duquel le Président n'a aucun pouvoir spécifique.

Des sondages montrent que les Suisses se reconnaissent de moins en moins dans leur système politique et, au cours des dernières années, le Conseil fédéral a enregistré, lors des votations, une série d'échecs qui traduit une baisse de confiance. Les dernières élections générales d'octobre 1995 ont été marquées par un taux record d'abstention (taux de participation de 42 %) qui laisse à penser que, dans un régime de démocratie semi-directe, le peuple suisse n'accorde qu'un intérêt réduit au rôle du Parlement.

Enfin, la polarisation droite-gauche se traduit par la progression du Parti socialiste et de l'Union démocratique du Centre. Ces deux partis vainqueurs des dernières élections sont franchement engagés sur la question de l'adhésion à l'Union européenne, que ce soit pour (PSD) ou contre (fraction de l'UDC conduite par M. Christophe Blucher).

Dans ce contexte, les projets de réforme de la Constitution visant à réserver les recours au référendum d'initiative populaire aux "sujets politiques importants" semblent trop modestes pour dynamiser véritablement le fonctionnement du système politique helvétique.

3. Une diplomatie tournée vers l'Europe, mais encore hésitante

La Suisse s'est longtemps cantonnée dans une diplomatie palliative. Attachée à "l'esprit de Genève" et à la politique des "bons offices", la Confédération coopère activement à la Banque Mondiale et au FMI. Elle a accueilli avec satisfaction, en 1994, le choix de Genève comme siège de l'OMC, qui y succède au GATT installé là depuis 1974, et aurait souhaité voir s'y fixer les secrétariats de l'ensemble des Conventions relatives au climat et à l'environnement établies au Sommet de Rio.

Conformément à ses engagements en faveur d'une solidarité internationale plus forte, le Conseil fédéral conduit une réflexion sur le sens de sa neutralité : historiquement, ce concept a été un instrument de cohésion entre Suisses romands et Suisses alémaniques, de sécurité en période de guerre froide et d'indépendance par l'universalité des relations extérieures suisses. Sur ces trois plans, la neutralité a largement perdu de son intérêt.

M. Villiger, chef du département militaire fédéral jusqu'à l'automne 1995, avait repris la formule de "neutralité différenciée" lancée en 1991 qui, sans remettre en cause l'intangibilité du principe, l'oriente vers une conception plus active. Ceci se manifeste notamment par l'application volontaire des sanctions économiques décidées par l'ONU et la participation à des opérations de maintien de la paix dans un périmètre géostratégique limité, (après le rejet du projet de création d'un corps de casques bleus par votation populaire du 12 juin 1994, le Conseil fédéral a décidé l'envoi en Bosnie de 75 militaires non armés pour apporter une aide logistique aux opérations de paix de l'OSCE).

Ayant assumé la présidence de l'OSCE en 1996, la Suisse a joué un rôle important dans la mise en oeuvre du plan de paix en ex-Yougoslavie. La Suisse a également décidé, en octobre 1996, de participer au "Partenariat pour la Paix" et a mis en place un programme de partenariat individuel avec l'OTAN en juin 1997.

Dans le cadre de cette nouvelle ouverture sur le monde, la Suisse a engagé une politique européenne d'autant plus active que ses intérêts vitaux sont en jeu.

Ainsi, le Conseil fédéral n'a pas retiré sa candidature d'adhésion depuis le rejet de l'EEE, en décembre 1992, et souhaite une concertation étroite avec ses voisins immédiats. Il a rappelé que l'adhésion reste "l'objectif stratégique" et défini les étapes : dans un premier temps, des négociations sectorielles entre la Commission et Berne qui constituent une "voie pragmatique" de rapprochement ; ensuite, l'adhésion à l'Espace Economique Européen ou à l'Union européenne.

Estimant que les réformes engagées sur le plan économique et la poursuite de la tâche d'harmonisation de la législation helvétique avec celle de la Communauté ("Swisslex") témoignaient de la volonté suisse de se rapprocher du modèle européen, les autorités fédérales n'ont peut-être pas perçu l'ampleur des demandes qui allaient leur être présentées au cours des négociations sectorielles ouvertes en décembre 1994, sur sept dossiers.

Les domaines des marchés publics, de la levée des obstacles techniques aux échanges et de la recherche paraissent à présent faire l'objet d'accord. Enfin, des difficultés persistent sur le volet agricole.

Si le dossier sensible de la libre circulation des personnes, sur lequel les discussions ont longtemps achoppé, a progressé, la question des transports terrestres reste l'obstacle principal à la conclusion d'un accord. Conformément au souhait de l'électorat lors du vote sur "l'initiative des Alpes" en 1994, qui programmait l'interdiction du transit des poids lourds à travers la Suisse. Berne souhaite instituer une fiscalité dissuasive entraînant des risques de détournement de trafic vers les pays voisins, notamment la vallée du Rhône.

En outre, les demandes suisses en matière de transports aériens ne sont pas acceptables pour l'Union, et ne font pas partie du mandat de négociation.

La Suisse a déclaré qu'elle voulait conclure les négociations : le Conseil fédéral a écrit en ce sens au Commissaire van den Broek en novembre 1997. Le dossier des transports terrestres a en particulier fait l'objet d'une nouvelle proposition suisse. Mais, la commission européenne a estimé que celle-ci était insuffisante, et ne justifiait pas la réunion d'un Conseil "transport" spécial.

Pour le moment, les négociations sectorielles sont bloquées. Seules de nouvelles concessions suisses pourraient faire évoluer la situation. Si les négociateurs de la Confédération semblent à présent examiner de nouvelles propositions, la durée des négociations semble avoir émoussé la volonté de conclure des deux parties.

B. DES RELATIONS BILATÉRALES DENSES ENTRE LA FRANCE ET LA SUISSE

1. Un dialogue diplomatique et administratif régulier et approfondi

La Suisse souhaite avant tout maintenir des relations équilibrées avec ses différents partenaires, qu'il s'agisse des pays membres de l'Union européenne ou des Etats-Unis. Elle n'apporte jamais de soutien systématique. Le dialogue politique franco-suisse reste limité en raison de l'absence de la Confédération des principales instances internationales. Il se traduit par :

- des rencontres à haut niveau nombreuses, mais non systématiques, excepté dans le domaine militaire (le ministre de la défense rencontre très régulièrement son homologue helvétique. Cette coopération a été renforcée par la création à Genève du Centre de politique de sécurité, qui regroupe de très nombreux pays tels que l'Allemagne, la Russie ou l'Ukraine, et doit contribuer à former des fonctionnaires dans le domaine de la sécurité internationale) ;

- l'attention que la Suisse attache à la position française au sein de l'Union européenne sur le dossier des négociations sectorielles : compte tenu de l'importance de la communauté française en Suisse, la France est très attachée à ce que des progrès substantiels soient effectués sur les dossiers de l'établissement et de la libre circulation des personnes ;

- le souci de la Confédération d'entretenir un dialogue régulier entre hauts fonctionnaires, qui lui permet de recueillir des éléments d'information sur notre position concernant les principaux dossiers internationaux.

Par ailleurs, avec 1,2 million de locuteurs, la Suisse est concernée par la francophonie. Mais elle fut longtemps réticente à participer aux organisations francophones et refusa de participer à l'ACCT en 1970, estimant que la langue ne devait pas être un instrument de politique étrangère.

Cette attitude a évolué lentement : hausse du niveau de la délégation suisse aux Sommets francophones, puis entrée à l'ACCT avec une participation financière en augmentation. Désormais, la Confédération voit la francophonie comme un espace privilégié de coopération, où l'accent doit être mis sur la prévention des conflits et la consolidation de l'Etat de droit.

Enfin, en tant que pays voisin, la Suisse a engagé avec la France une coopération transfrontalière au niveau local.

Mais, la plupart des instances de coopération transfrontalière créées dans les années 70 et au début des années 80 (Comité régional franco-genevois, conseil du Léman, conférence internationale du Lac de Constance. Communauté de travail du Jura, Regio Basiliensis) ont eu une efficacité réduite. Peu de projets importants ont été élaborés en leur sein, et ce n'est qu'au début des années 90 qu'un regain d'intérêt pour la coopération transfrontalière s'est manifesté.

Ainsi, l'accord quadripartite France-Luxembourg-Suisse-Allemagne de coopération transfrontalière des collectivités territoriales et organismes publics locaux, signé le 23 janvier 1996, a pour objectif de faciliter et promouvoir la coopération transfrontalière entre les collectivités territoriales et organismes publics français, allemands et suisses. Il prévoit la possibilité de conclure des conventions de coopération ou de mettre en place des "groupements de coopération transfrontalière" : ces deux instruments doivent permettre aux signataires de coordonner leurs décisions, de réaliser et gérer des équipements ou des services publics d'intérêt local commun.

Le Président de la République doit effectuer une visite d'Etat en Suisse au mois d'octobre 1998.

2. Des échanges économiques importants et dynamiques

Quantitativement, la France détient 11 % des parts de marché en Suisse (l'Allemagne en détient 32 %). Elle est le deuxième fournisseur et le deuxième client de la Suisse. La Suisse est notre huitième client (3,8 % des exportations françaises) et notre neuvième fournisseur (2,5 % de nos achats à l'étranger). Notre excédent représente 20 milliards de francs français. La France est le deuxième investisseur en Suisse après les Etats-Unis, et elle est également le deuxième pays d'accueil des investissements directs suisses à l'étranger.

En dynamique, la part de marché de la France progresse plus vite que celle de l'Italie, mais moins vite que celle de l'Allemagne.

Qualitativement, notre présence sur le marché suisse présente deux faiblesses : d'une part, nos ventes contiennent moins de valeur ajoutée que nos achats ; d'autre part, les entreprises françaises concentrent leur action sur la Suisse romande, négligeant la partie alémanique qui représente 75 % de la richesse du pays.

S'agissant des grands contrats récents, on peut citer l'armement. Thomson ayant obtenu le marché de l'équipement radio de l'armée suisse (5 milliards de francs français). Elle a également obtenu en décembre 1997,

avec l'Américain Hughes, le contrat pour l'équipement du réseau radar militaire "Florako" (500 millions de francs suisses).

L'aéronautique mérite également d'être citée, pour les succès d'Airbus : 15 A330-220 et 9 A340-600 ont été commandés par Swissair, pour un montant de 2,1 milliards de francs suisses.

Enfin, les relations économiques entre la France et la Confédération se caractérisent par l'importance de la Communauté française en Suisse qui réunit 115.000 personnes, dont 51% de double-nationaux et 99.000 immatriculés. Il s'agit de la deuxième colonie française à l'étranger. La présence française est importante, notamment à Genève (67.500 immatriculés), Berne (15.100) et Zurich (7.400).

L'importance de la communauté française doit également s'apprécier en regard du nombre très important de frontaliers : 74.000 personnes travaillent en Suisse tout en résidant en France, soit la moitié du total des frontaliers employés en Suisse.

A cet égard, les négociations sectorielles avec l'Union européenne ont pour objectif d'aligner le régime d'établissement en Suisse sur celui en vigueur au sein de l'Espace Economique Européen.

II. LES DISPOSITIONS TECHNIQUES DE L'AVENANT

A. UN CONTEXTE SENSIBLE

1. La Suisse, paradis fiscal ?

La notion de paradis fiscal est relative. Un Etat peut présenter certains aspects d'un paradis fiscal alors que, par d'autres côtés, son régime fiscal peut être très rigoureux (c'est d'ailleurs en général le cas pour les habitants de l'Etat considéré, les avantages fiscaux étant réservés aux non-résidents).

Sous cette réserve, la Suisse présente clairement les trois caractéristiques classiques communes aux paradis fiscaux ¹:

- un faible niveau d'imposition, du moins pour les non-résidents et pour certaines catégories de revenus ;

- une législation financière et commerciale attrayante, qui se traduit par un secret fiscal et bancaire rigoureux, ainsi que par le libéralisme avec lequel est acceptée la création de sociétés simplement domiciliées en Suisse, sans y avoir leur siège ni d'activité effective ;

- une sécurité politique et économique, qui se double, dans le cas de la Suisse, d'une grande stabilité monétaire et d'une organisation financière et bancaire bien structurée. Cette dernière caractéristique est essentielle, car elle seule garantit la sécurité des placements, sans laquelle les avantages du paradis fiscal risquent de se révéler largement illusoires.

Au moins aussi importantes que ces données de droit, sont les pratiques. A cet égard, ce n'est pas un hasard si la convention fiscale du 9 septembre 1966 liant la France et la Suisse est très limitée quant aux échanges de renseignements et à l'assistance au recouvrement. Dans les faits, la coopération entre les services douaniers et fiscaux français et leurs homologues suisses connaît des hauts et des bas, et ne fait pas toujours preuve de toute l'efficacité souhaitable.

Toutefois, le statut de paradis fiscal de la Suisse est en train de s'estomper, notamment dans la perspective de son adhésion à l'Union européenne. Ainsi, le secret bancaire suisse n'est plus ce qu'il était, et des flux considérables de capitaux se sont reportés vers le Luxembourg. De même, la Suisse accepte désormais de collaborer de meilleur gré avec les services fiscaux français, le présent avenant participant de cette nouvelle politique. Le Conseil d'Etat a récemment reconnu qu'il n'était plus possible de considérer la Confédération suisse, dans son ensemble, comme un paradis fiscal.

Dans son ouvrage de référence sur les paradis fiscaux ². M, Edouard Chambort considère *"qu'en réalité, la Suisse est un paradis bancaire déclinant et un pays raisonnable au niveau des impôts dont le paradis fiscal est le Liechtenstein"*.

¹- Les développements suivants sont empruntés à l'ouvrage de M Bruno Gouthière "Les impôts dans les affaires internationales" - Editions Francis Lefebvre - pp. 663 et suivantes

²- M Edouard Chambort – « Guide des paradis fiscaux face à 1992 » - Sand.

En effet, le Grand-Duché, qui est rattaché depuis 1924 à la Suisse pour les questions monétaires et douanières est connu pour l'abri qu'il offre aux placements immobiliers, par l'intermédiaire de ses 60.000 holdings, trusts et sociétés anonymes¹.

On rejoint ici le problème plus général, au sein de l'Union européenne, des micro-paradis fiscaux se situant dans la mouvance de grandes puissances qui ne sont pas elles-mêmes des paradis fiscaux (Monaco pour la France, Andorre pour la France et l'Espagne, Jersey et Guernesey ainsi que l'île de Man pour le Royaume-Uni, Campione d'Italia pour l'Italie).

2. Une négociation difficile

Dans un contexte aussi sensible, il n'est guère étonnant que la négociation de l'avenant ait été particulièrement difficile.

Un premier texte avait été signé le 11 avril 1983. qui portait notamment sur les points suivants : introduction de l'IGF ; insertion d'une charge anti-abus relative à la résidence ; aménagement du dispositif de transfert de l'avoir fiscal ; suppression de la retenue à la source sur les intérêts ; introduction d'une charge relative à l'assistance administrative pour l'imposition des sociétés suisses immobilières à la taxe de 3 %.

Toutefois, le Parlement suisse a refusé de ratifier ce premier texte en 1984, essentiellement pour des motifs politiques. Les relations entre la France et la Suisse connaissaient alors de vives tensions, en raison des investigations des douanes françaises et de fuites des fichiers bancaires suisses.

Par la suite, les nouvelles négociations engagées en 1988 et 1990 n'ont pas eu de résultats. Ce n'est donc qu'à l'issue d'un nouveau tour de discussions commencé en 1994 que le présent avenant a pu être signé le 22 juillet 1997.

Comme on le verra ci-après, les éléments de la version de 1983 se retrouvent dans celle de 1997, à l'exception de la clause anti-abus relative à la résidence.

¹ *Curiosité du droit liechtensteinois, l'Anstalt est une société intermédiaire entre la société par actions et la fondation, créée par une ou plusieurs personnes physiques ou sociales dans le but de gérer des intérêts financiers et de contrôler des entreprises étrangères. L'identité du ou des fondateurs n'est jamais divulguée, et le fonctionnement de l'Anstalt est couvert par l'anonymat le plus total. Fiscalement, la constitution de l'Anstalt n'est soumise qu'à des droits d'enregistrement et de timbres très réduits et, dès lors qu'elle n'exerce pas d'activité au Liechtenstein, elle n'est redevable que de l'impôt de 0,1 % sur le capital*

3. Deux cas particuliers à régler

a) La Coupe du monde de football

Le point I de l'article 20 de l'avenant, complétant le protocole additionnel à la convention actuelle, comporte des dispositions qui permettent d'étendre le bénéfice de celle-ci aux organismes à but non lucratif établis dans un Etat contractant et exerçant leurs activités dans le "domaine scientifique, sportif, artistique, culturel, éducatif ou charitable".

Actuellement, ces entités exonérées d'impôt dans leur pays d'implantation ne peuvent pas bénéficier de la convention dès lors qu'elles ont un statut international, et ne sont donc pas des résidentes au sens fiscal. Ce régime ne leur est pas systématiquement favorable, puisqu'elles peuvent alors se voir imposer dans des conditions plus sévères que les résidents pour leurs revenus tirés de l'autre Etat contractant.

En pratique, l'aménagement proposé a été conçu pour faire bénéficier du régime conventionnel les versements de droits de retransmission et de droits commerciaux de source française perçus par la Fédération internationale de Football, qui est une association de droit suisse exonérée d'impôt, à l'occasion de la prochaine coupe du monde organisée par la France.

En l'absence de cette modification, la FIFA aurait à subir le prélèvement à la source de droit commun, au taux de 33,33 % sur ses revenus de source française. Si le présent avenant entre en vigueur en temps utile, le taux du prélèvement ne sera plus que de 5 %, comme pour les résidents de France transférant des redevances en Suisse.

Cet aménagement conçu pour la FIFA pourra évidemment bénéficier à d'autres organismes internationaux à but non lucratif domiciliés en Suisse. Mais la France a veillé à conserver un droit de regard, par un mécanisme d'agrément conjoint des deux Etats contractants.

b) La taxe professionnelle de l'aéroport de Bâle-Mulhouse

L'article 6 de l'avenant, modifiant l'article 8 de la convention actuelle, prévoit que la France dégrèvera d'office la taxe professionnelle due à raison de l'exploitation en trafic international d'aéronefs par des sociétés qui ont leur siège de direction effective en Suisse.

Le problème s'est posé à la suite du redressement fiscal des compagnies aériennes implantées dans la partie française de l'aéroport international de Bâle-Mulhouse, qui avaient omis pendant de longues années d'acquitter la taxe professionnelle dont elles étaient redevables. Bien que la Suisse n'ait

jamais contesté le bon droit de la France, les contrôles fiscaux afférents se sont déroulés dans un climat tendu.

Une solution plus politique a pu être trouvée, sous la forme d'un accord pour le dégrèvement de la taxe professionnelle en transport aérien au profit des établissements de compagnies suisses domiciliés en France. Il convient de signaler que cette clause de dégrèvement ne s'appliquera pas uniquement sur l'aéroport de Bâle-Mulhouse, mais dans tous les aéroports français, y compris pour la compagnie Swissair implantée à Orly.

B. LES PRINCIPALES MODIFICATIONS ET PRÉCISIONS APPORTÉES

1. Le rééquilibrage du régime des dividendes

Le régime de taxation des flux de dividendes transfrontières, issu de l'article 11 de la convention actuelle est caractérisé par :

- pour les participations d'au moins 20 % d'une société d'un Etat dans le capital de la société distributrice de l'autre Etat, une retenue à la source en principe au taux de 5 %, supérieur à celui pratiqué entre les Etats membres de l'Union européenne ;

- pour les autres dividendes (participations détenues par des personnes physiques, ou par des sociétés détenant moins de 20 % du capital de la société distributrice), une retenue au taux de 15 %, avec un transfert de l'avoir fiscal français pour des sociétés suisses détenant jusqu'à 20 % du capital de la société distributrice.

Dans la perspective de son adhésion à l'Union européenne, la Suisse a souhaité bénéficier d'un régime comparable à celui prévu par la directive de 1990 sur les transferts de dividendes entre sociétés des Etats-membres.

C'est pourquoi l'article 8 de l'avenant, modifiant l'article 11 de la convention actuelle, exonère de retenue à la source les dividendes versés entre sociétés à partir d'un seuil de participation directe de 10%. Cela revient à étendre dans nos relations avec la Suisse le régime en vigueur avec les Etats membres de l'Union européenne.

Toutefois, demeurent exclues du bénéfice de ce régime d'imposition à la résidence, et donc passibles d'une retenue à la source au taux plafond de 15% sur les dividendes reçus, les sociétés contrôlées par des personnes résidentes d'un Etats tiers à l'Union européenne, à moins que les deux

sociétés (celle qui paye les dividendes et celle qui les reçoit) ne soient cotées sur un marché réglementé.

En contrepartie de cet avantage réclamé par la Suisse, le régime appliqué aux autres dividendes est aligné sur la pratique française avec les Etats membres de l'OCDE. Ainsi, le transfert de l'avoir fiscal à des résidents de Suisse ne bénéficie plus aux personnes morales qui détiennent plus de 10% du capital de la société distributrice. Cela revient à durcir le régime actuel pour les dividendes correspondant aux participations de sociétés comprises entre 10 et 20 %.

Toutefois, une mesure de tempérament est prévue au IV de l'article 20 modifiant le protocole additionnel, en vertu duquel le régime antérieur de transfert de l'avoir fiscal (taux de participation de 20 %) peut être maintenu au cas par cas, sur agrément conjoint des autorités compétentes. Il faut également rappeler que, dans le droit commun, les résidents de Suisse qui n'ont pas droit au transfert de l'avoir fiscal français peuvent obtenir le remboursement du précompte éventuellement acquitté par la société distributrice.

Enfin, une clause anti-abus est prévue au point ii) du C du 3 de l'article 8 de l'avenant (article 11 de la convention) pour prévenir les transferts indus de l'avoir fiscal via des démembrements de titres (la technique consiste à créer une filiale dans le seul but de lui transférer la propriété des titres, la société passant de cette façon optiquement en-deçà de la base des 10 % de participation).

2. L'amélioration du régime des intérêts

Conformément au modèle OCDE, l'article 9 de l'avenant, modifiant l'article 12 de la convention actuelle, attribue l'imposition exclusive des intérêts à l'Etat de résidence du bénéficiaire effectif. Ce dispositif confirme l'exonération qui existe d'ores et déjà en droit interne français.

Il permettra en revanche aux résidents de France d'être exonérés de toute retenue à la source sur leurs intérêts de source suisse, alors qu'une telle retenue est actuellement prélevée, aux termes de l'article 12 de la convention en vigueur, au taux maximum de 10 %.

3. La confirmation du régime des frontaliers

Comme le rappelle M. Denis Jacquat dans son excellent rapport d'information sur les travailleurs frontaliers¹, il convient de distinguer deux catégories de travailleurs frontaliers : *"d'une part, les "vrais" travailleurs frontaliers parce qu'ils résident dans des zones frontalières définies par les conventions fiscales bilatérales, d'autre part, les travailleurs résidant en France en dehors des zones frontalières, qui se déplacent quotidiennement pour aller dans un pays limitrophe et qui ne sont pas considérés comme des travailleurs frontaliers au sens du droit fiscal.*

"De cette distinction découlent des différences de traitement fiscal. Les revenus d'activité de la première catégorie de travailleurs, qui est de loin la plus nombreuse, sont en général imposés en France - Etat de résidence-, tandis que ceux de la deuxième catégorie, dont le nombre est faible mais en augmentation, sont imposés dans l'Etat de l'activité comme tous les non-résidents."

La France et la Suisse sont liées depuis le 18 octobre 1935 par un "arrangement", selon le terme de l'époque, qui prévoit un régime d'imposition exclusive des rémunérations des travailleurs frontaliers dans leur état de résidence. Ce régime concerne les cantons suisses de Berne, Soleure, Bâle-Ville, Bâle-campagne, Vaud, Valais, Neuchâtel et ????. Il ne s'applique pas, notamment, aux cantons de Genève et d'Argovie.

L'arrangement de 1935 a été remplacé par un accord en date du 11 avril 1983, sans que la rédaction de la convention fiscale de 1966 soit adaptée en conséquence.

L'article 12 de l'avenant, modifiant l'article 17 de la convention, a pour but de remplacer la référence dans la convention à l'ancien arrangement de 1935 par une référence à l'accord du 11 avril 1983 en vigueur.

Comme le précise l'exposé des motifs du présent projet de loi, *"cette adaptation permettra de lever toute incertitude sur l'applicabilité de l'échange de renseignements prévu à l'article 28 de la convention pour la mise en oeuvre de cet accord"*. Mais, cette disposition purement formelle n'apporte aucun changement de fond au régime fiscal des travailleurs frontaliers français en Suisse.

¹- « *Travailleurs frontaliers : travailleurs sans frontières ?* » - Rapport AN n° 3307, présenté par M. Denis Jacquat au nom de la commission des affaires culturelles, familiales et sociales

4. Le resserrement du régime des artistes du spectacle et des sportifs

La fiscalité internationale des artistes et des sportifs pose des problèmes complexes, en raison des caractéristiques tout à fait particulières de ces professions¹ :

- dans un Etat déterminé, il s'agit en général d'activités de courte durée et parfois, même, il peut n'y avoir qu'une seule représentation artistique ou sportive ;

- la situation juridique des intéressés est difficile à clarifier en raison de la frontière souvent ténue qui existe entre un artiste ou un sportif salarié, et un artiste ou un sportif exerçant une activité non commerciale à titre indépendant :

- les situations de fait peuvent être extrêmement variables : par exemple, l'artiste peut être ou non l'organisateur de son propre spectacle, et exercer son activité seul ou en groupe, ce dernier pouvant avoir ou non la personnalité morale ;

- tout un personnel gravite souvent autour de l'artiste ou du sportif (manager, imprésario, personnels chargés de la gestion ou de faire de la publicité, décorateurs, etc.) dont la situation est en général délicate à appréhender ;

- c'est un des domaines où la sophistication des moyens d'évasion ou de fraude fiscales est poussée à l'extrême, ce qui a amené les Etats à mettre en place des dispositifs de contrôle particulièrement élaborés (article 155 A du CGI pour la France) ;

- enfin, les artistes ou les sportifs retirent souvent des revenus non négligeables de prestations diverses liées à leur notoriété, mais qui ne sont pas elles-mêmes de nature artistique ou sportive (publicité pour divers produits, par exemple) et dont le régime fiscal n'est pas aisé à déterminer.

La fiscalité internationale des artistes et sportifs repose sur le principe de l'imposition à la fois dans l'Etat de la résidence et dans l'Etat où s'exerce l'activité qui produit le revenu. L'imposition dans l'Etat de résidence soulève des problèmes pratiques de contrôle de ces revenus de source étrangère, tandis que l'imposition dans l'état de la source soulève des problèmes de qualification juridique délicats.

¹ - Les développements suivants sont empruntés à l'ouvrage précité de M Bruno Gouthière, pages 447-448

Dans le souci de renforcer la lutte contre l'évasion fiscale, l'article 13 de l'avenant, modifiant l'article 19 de la convention actuelle, introduit la clause tirée du modèle OCDE relative aux sociétés interposées. Celle-ci permettra à la France de faire échec aux montages frauduleux consistant à recourir à des sociétés intermédiaires de droit suisse afin de localiser artificiellement à l'étranger les revenus des artistes du spectacle et des sportifs.

En effet, cette clause reconnaît à l'Etat où se produisent les intéressés le droit d'imposer les revenus provenant des services rendus dans cet Etat, même si ces revenus sont attribués à une personne autre que l'artiste ou le sportif.

5. La clarification du régime des biens immobiliers détenus en France

Trois des articles de l'avenant tendent à clarifier le régime des biens immobiliers détenus en France par des résidents suisses.

L'article 4 de l'avenant, modifiant l'article 6 de la convention actuelle, apporte les précisions suivantes :

- les revenus des exploitations agricoles et forestières sont expressément désignés comme des revenus de biens immobiliers pour l'application de la convention ;

- le critère de "jouissance exclusive des biens immobiliers" prévaut pour déterminer le régime qui leur est applicable. Cette précision est nécessaire pour lever toute ambiguïté en cas d'indivision, de copropriété ou d'usufruit.

L'article 15 de l'avenant, modifiant l'article 24 de la convention relatif à l'impôt de solidarité sur la fortune, aligne le régime d'imposition des actions, parts ou autres droits dans une société ou fiducie (spécifique au droit suisse) à prépondérance immobilière sur celui des immeubles.

Enfin, le point VII de l'article 20 de l'avenant complétant le protocole additionnel à la convention actuelle étend l'échange de renseignements à la taxe de 3 % sur la valeur vénale des immeubles détenus en France par des sociétés de droit suisse.

Cette dernière modification constitue un progrès non négligeable dans les relations bilatérales franco-suisse.

Rappelons que la taxe de 3 % sur la valeur vénale des immeubles possédés par certaines personnes morales prévue par l'article 990 D du code général des impôts est essentielle pour lutter contre l'évasion fiscale en matière immobilière.

En effet, le fisc peut difficilement deviner quels sont les associés qui se cachent derrière certaines sociétés propriétaires d'immeubles situés en France, surtout lorsqu'elles sont immatriculées dans des pays où le secret fiscal est inviolable. Des résidents français échappent ainsi à l'IR, à l'imposition des plus-values, à l'impôt sur la fortune et aux droits de mutation à titre gratuit.

C'est pour réagir contre cette clandestinité qu'a été instituée la taxe annuelle de 3 % sur la valeur des immeubles possédés en France par des sociétés étrangères.

Cependant, sont exonérées de cette taxe les sociétés étrangères qui exercent en France une véritable activité professionnelle (présence d'un établissement stable en France) lorsque les actifs immobiliers non professionnels représentent moins de la moitié de leurs actifs français : en clair, ne sont suspectes que les sociétés à prépondérance immobilière. Et, bien sûr, il est toujours loisible à la société concernée de s'exonérer de la taxe en déclarant au fisc français l'identité de ses propriétaires.

Toutefois, les juridictions françaises se sont opposées à l'application de la taxe de 3 %, en considérant qu'elle introduisait une discrimination entre les sociétés françaises et les sociétés étrangères. Les textes ont été remaniés en conséquence par la loi de finances pour 1993 et, désormais, la taxe a vocation à s'appliquer tant aux sociétés françaises qu'aux sociétés étrangères, ce qui répond aux critiques de discrimination fondées sur la nationalité.

En pratique, il est prévu que la taxe de 3 % ne s'applique ni aux sociétés françaises, ni aux sociétés étrangères implantées dans un Etat ayant signé avec la France une convention fiscale d'assistance administrative contre la fraude fiscale, dès lors qu'elles acceptent de jouer la transparence en renseignant l'administration fiscale sur l'identité réelle de leurs associés. La taxe frappe en revanche les sociétés qui cultivent le secret, avec le soutien implicite de leur Etat d'accueil.

Telle avait été jusqu'à présent l'attitude de la Suisse, et c'est pourquoi l'extension du champ des échanges de renseignements prévus par l'article 28 de la convention à la taxe de 3 % marque une évolution importante des

relations administratives et fiscales de ce pays avec la France, vers plus de confiance mutuelle.

C. LA VALIDATION DES DISPOSITIONS ANTI-ABUS DE DROIT FRANÇAIS

A côté des modifications de fond ou de forme présentées précédemment, le présent avenant tend, comme la plupart des accords internationaux récemment négociés par la France, à valider expressément ou implicitement certaines dispositions du droit interne français tendant à prévenir l'usage abusif des conventions fiscales.

L'une de ces dispositions dites "anti-abus" particulièrement intéressante, parce que particulièrement contestée, est l'article 209 B du code général des impôts.

1. L'évolution de l'article 209 B du CGI

a) Les principes du dispositif

Issu de l'article 10 de la loi de finances pour 1980, l'article 209 B est une disposition essentielle du droit fiscal français, destinée à dissuader la délocalisation des bénéficiaires à l'étranger. Elle se présente comme une dérogation aux règles de la territorialité de l'impôt sur les sociétés.

En principe, seuls sont imposables à l'IS les bénéfices réalisés dans des entreprises exploitées en France, ainsi que ceux dont l'imposition est attribuée à notre pays par convention internationale.

Toutefois, et pour éviter que des sociétés ne soient tentées de délocaliser une partie de leur activité et de leur bénéfice pour des motifs fiscaux, l'article 209 B introduit une dérogation à ce principe général en rendant imposable en France, sous certaines conditions, les résultats bénéficiaires de sociétés étrangères :

- bénéficiant d'une fiscalité privilégiée (initialement, situées dans un pays à fiscalité privilégiée) ;

- et dont 10% au moins du capital (25% initialement) sont détenus, de manière directe ou indirecte, par une société française.

Par référence à l'article 238 du CGI et à ses dispositions d'application, le régime fiscal de la filiale est réputé favorable dès lors que l'impôt étranger

équivalent à l'IS effectivement acquitté par celle-ci est inférieur d'un tiers à l'impôt qui aurait été payé en France.

Le bénéfice étranger est alors retenu à proportion des droits que l'entreprise française détient dans sa filiale. En contrepartie, l'entreprise française peut imputer sur la somme qui lui est réclamée une partie de l'impôt acquitté localement, sous réserve qu'il soit comparable à l'IS.

La société française peut néanmoins éviter la taxation au titre de l'article 209 B en prouvant que les opérations de sa filiale étrangère n'ont pas pour but essentiel de localiser des bénéfices dans un pays à fiscalité privilégiée, mais correspondent effectivement à des activités économiques locales.

b) Le durcissement progressif du dispositif

Une première modification dans un sens défavorable aux sociétés françaises a été apportée par l'article 20 de la loi de finances rectificative pour 1990, qui a supprimé la présomption de preuve dont celles-ci bénéficiaient dès lors que leur filiale étrangère exerçait l'essentiel de son activité avec des entreprises, locales ou étrangères, avec lesquelles elle n'avait aucun lien de dépendance.

Une deuxième modification est intervenue avec l'article 107 de la loi de finances pour 1993, sur les points suivants :

- le seuil de participation à partir duquel l'article 209 B s'applique a été abaissé de 25% à 10% ;
- le critère de régime fiscal privilégié s'apprécie désormais concrètement, au niveau de la filiale concernée, et non au niveau du système fiscal global du pays ;
- le champ du dispositif a été étendu aux succursales et établissements stables étrangers dépourvus de la personnalité juridique ;
- la notion de "détention indirecte" a été élargie jusqu'à recouvrir celle de "lien de dépendance économique", qui rend totalement transparent l'enchaînement juridique des participations.

Il convient de souligner que la plupart de ces modifications, qui vont toutes dans le sens d'une plus grande sévérité, n'ont fait qu'entériner les solutions déjà retenues par une instruction fiscale antérieure, en date du 6 mars 1992 et toujours en vigueur.

Pour l'administration fiscale, le grand avantage de l'article 209 B est qu'il l'exonère de la charge de la preuve en instaurant une présomption légale d'évasion fiscale. A cet égard, cette disposition est plus efficace que l'article 57 du CGI, relatif aux prix de transfert, qui est plus finement ciblé sur les opérations internationales réellement frauduleuses, mais pose des problèmes de preuves délicats. Elle est aussi d'un maniement plus aisé que l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, relatif à la procédure de répression des abus de droit, qui est assortie de solides garanties pour le contribuable et fait peser la charge de la preuve sur le fisc.

Enfin, tout aussi importante que le durcissement des textes, est l'évolution de la pratique administrative. Alors que l'article 209 B avait initialement été conçu comme un dispositif essentiellement dissuasif, et présenté comme tel au Parlement¹, il donne lieu depuis quelques années à des procédures de redressement de plus en plus systématiques.

Ce changement d'attitude de l'administration fiscale mérite d'autant plus l'attention que cette disposition anti-abus soulève un certain nombre de difficultés, de trois ordres différents.

2. Des inconvénients sérieux pour les entreprises françaises

L'article 209 B du CGI a été initialement conçu pour punir les entreprises françaises qui créent dans un paradis fiscal une société-relais, sans aucune activité industrielle et commerciale réelle, dans le seul but d'y localiser artificiellement des revenus de nature mobilière ou financière. Il est désormais appliqué de plein droit à des investissements effectifs à l'étranger, à charge pour les entreprises concernées de prouver leur bonne foi. Or, le dispositif a conservé de son origine certains traits à caractère de sanction.

Ainsi, les bénéfices réalisés à l'étranger font l'objet d'une imposition séparée, qui fait obstacle à la prise en compte des déficits subis à l'étranger, à la compensation des bénéfices réalisés à l'étranger avec des déficits subis en France, et à l'application en France du régime des sociétés mères.

De même, le bénéfice de la filiale étrangère est déterminé selon les règles de l'IS français, dans la mesure où elles sont plus restrictives : par exemple, certaines provisions autorisées par le droit fiscal étranger mais interdites en France seront réintégrées dans le résultat imposable.

¹ - *Le rapport de l'Assemblée nationale sur l'article 107 de la loi de finances pour 1993 comporte tout un chapitre intitulé "Un dispositif avant tout dissuasif" - Cf Rapport de M. Alain Richard, rapporteur général de la commission des finances (n° 2945), pp. 246 et suivantes.*

Sur le plan des procédures, la mise en oeuvre de l'article 209 B est en théorie déclaratoire, ce qui conduit l'administration fiscale française à recourir à la taxation d'office (par extension des textes, car celle-ci n'est pas expressément prévue en cas de défaut de déclaration au titre du 209 B). Cette technique est d'autant plus efficace que la charge de la preuve repose exclusivement sur l'entreprise redressée fiscalement. En pratique, il en résulte un risque permanent d'insécurité juridique quant au traitement des investissements étrangers, y compris pour les entreprises de bonne foi.

Plus généralement, les entreprises françaises visées par l'article 209 B du CGI se trouvent désavantagées par rapport à leurs homologues françaises qui bénéficient, sur agrément, du régime de bénéfice mondial ou consolidé prévu par l'article 209 *quinquies* du CGI. Elles sont également handicapées par rapport à leurs concurrentes étrangères, qui bénéficient aussi le plus souvent d'un régime de bénéfice mondial.

3. Une conformité douteuse aux principes des conventions fiscales

Pratiquement, l'application de l'article 209 B aboutit à instaurer une double imposition économique de la filiale, même si, juridiquement, seule la société mère est redevable de l'impôt en France. Certes, l'impôt acquitté à l'étranger par la filiale est imputable sur l'impôt acquitté en France par la société mère, mais il est par définition inférieur à ce qu'il serait en France, et le solde correspond bien à une double imposition économique au titre d'un même revenu.

Or cette double imposition semble contraire par nature aux principes mêmes de toute convention fiscale internationale, qui a justement pour objet d'éviter les doubles impositions.

Toutefois, certaines conventions fiscales ont aussi pour objet, dans leur intitulé, de prévenir l'évasion et la fraude fiscales (ce n'est d'ailleurs pas le cas de la convention franco-suisse de 1966), ce qui pourrait justifier l'article 209 B du CGI. Mais les dispositions positives des conventions relatives, d'une part, à la suppression des doubles impositions et, d'autre part, à la répression de l'évasion et de la fraude, s'articulent entre elles et sont supposées par définition compatibles : elles n'autorisent donc pas n'importe quel dispositif anti-abus de droit interne.

En l'occurrence, une décision récente du tribunal administratif de Strasbourg a fait prévaloir la convention fiscale franco-suisse sur l'article 209 B du CGI dans un conflit qui opposait au fisc une entreprise française disposant d'une filiale en Suisse (TA Strasbourg. 16 déc. 1996 Sté

Strafor Facom). Certes, il existe aussi des décisions en sens contraire (TA Paris, 21 nov. 1995 Sté Schneider). Mais les espèces des deux cas ne sont pas comparables¹, et il manque encore sur ce sujet une décision de principe du Conseil d'Etat.

4. Un risque d'incompatibilité avec les règles de droit communautaire

De même que la conformité de l'article 209 B du CGI avec les conventions fiscales est douteuse, il n'est pas certain que cette disposition soit compatible avec le principe de liberté d'établissement existant en droit communautaire, ni avec l'obligation faite aux Etats-membres de l'Union européenne de ne rien faire en droit interne qui puisse entraver l'accomplissement des objectifs de celle-ci.

La question est d'autant plus importante que la France utilise, de façon légitime, l'article 209 B pour décourager ses entreprises de recourir aux paradis fiscaux qui se sont glissés dans les interstices des systèmes fiscaux nationaux de l'Union européenne.

Il peut s'agir de territoires à statut fiscal dérogatoire (Gibraltar, Andorre, Monaco, Jersey et Guernesey, île de Man, zones franches de Dublin, Campione d'Italia, Chypre), mais aussi de types de sociétés au statut juridique et fiscal particulièrement favorable et discret réservé aux non-résidents (holdings luxembourgeoises, néerlandaises et belges, notamment).

Même si la réduction de la "concurrence fiscale dommageable" au sein de l'Union est un objectif récemment reconnu par la Commission européenne, et inscrit dans un "code de bonne conduite" entre Etats-membres, il n'en résulte pas automatiquement que toutes les dispositions anti-abus existant dans les droits nationaux soient pour autant compatibles avec le droit communautaire.

Le doute est d'autant plus grand que la Cour de Justice des Communautés européennes a déjà considéré que la lutte menée par un Etat-membre contre la fraude ou l'évasion fiscale internationale ne peut faire obstacle à l'exercice de la liberté d'établissement (CJCE, 28 janv. 1986 Commission c/ France).

1- Pour une analyse fouillée de cette contrariété de jurisprudences, voir l'article de M Patrick Dibout - "La compatibilité de l'article 209 B du CGI avec les conventions fiscales en question" - Droit fiscal 1997, n° 18, pp. 600 et suivantes

A cet égard, il est significatif que certains Etats-membres, tels l'Italie ou l'Espagne, n'appliquent pas leurs propres dispositions anti-abus aux investissements réalisés au sein de l'Union européenne par leurs entreprises.

5. La solution de l'avenant : une validation préventive par voie conventionnelle

Pour répondre à ces contestations et ces doutes sur l'article 209 B du CGI, la France tend depuis quelques années à insérer de manière systématique des dispositions tendant à valider ses dispositions anti-abus dans les conventions fiscales internationales qu'elle négocie.

Il peut s'agir d'une validation expresse, visant directement l'article 209 B du CGI, comme celle prévue à l'article 28 de la convention fiscale du 29 mai 1996 entre la France et la Namibie, qui est soumise à l'examen du Sénat en même temps que le présent avenant. Toutefois, si l'on raisonne *a contrario* et non pas *a fortiori*, cette solution présente l'inconvénient de risquer d'affaiblir la validité des autres dispositions anti-abus, nombreuses, qui ne sont pas visées explicitement dans la convention.

La convention fiscale du 26 novembre 1996 entre la France et la Russie, elle aussi soumise en même temps que le présent avenant à l'examen du Sénat, comporte une variante intéressante de validation expresse des articles 209 B et 212 du CGI (ce dernier article relatif à la limitation de la sous-capitalisation, également contesté devant les tribunaux, a pour effet de plafonner l'exonération au titre des dividendes rapatriés de l'étranger par les sociétés mères françaises).

En effet, la clause de validation prévue au point 7 du protocole annexe vise non seulement les deux articles précités, mais également "d'autres dispositions similaires qui amèneraient ou remplaceraient celles de ces articles".

Le but recherché dans la convention franco-russe est de se couvrir contre le risque de voir évoluer en droit interne français des dispositions expressément visées dans une convention fiscale, qui reste par définition figée à la date de sa signature. Cette précaution de plume montre qu'il n'est pas sans inconvénient de mentionner directement des dispositions de droit interne afin d'assurer leur supériorité par rapport aux principes généraux d'une convention fiscale, lorsque cette supériorité est douteuse.

C'est pourquoi le présent avenant à la convention fiscale franco-suisse retient une autre solution, plus subtile.

En effet, l'article 16 de l'avenant, modifiant l'article 25 de la convention relatif au traitement des doubles impositions, reconnaît à la France la possibilité d'appliquer son droit interne, "*nonobstant toute autre disposition contraire de la présente convention*". Cette rédaction réserve de plein droit l'application en France des dispositions anti-abus, tout en permettant à celles-ci d'évoluer éventuellement.

Il s'agit d'abord de l'article 209 B, mais aussi d'autres dispositions comparables dans leur principe, telles que l'article 238 OI du CCI (quant à l'article 212 du CGI, il est de manière plus classique validé expressément par le point VIII. de l'article 20 de l'avenant, modifiant le protocole annexe à la convention).

Une telle validation par voie conventionnelle décourage par avance toutes les contestations devant les juridictions françaises.

Il convient toutefois de souligner qu'elle est acceptée d'autant plus facilement par les Etats contractants avec la France que l'article 209 B du CGI ne lèse que très indirectement leurs intérêts, en décourageant les investissements d'entreprises françaises sur leur territoire (mais les investissements de leurs propres entreprises en France ne sont pas concernés). Il s'agit donc essentiellement d'une question franco-française, réglée par le détour des conventions fiscales internationales.

Cette solution radicale a le mérite de couper court à toutes les contestations et à toutes les interrogations sur l'article 209 B du CGI. Mais elle ne répond pas aux problèmes de fonds posés par cette disposition anti-abus, auxquels votre commission des finances reste sensible.

6. La position de votre commission : pour une réforme de l'article 209 B du CGI

Votre commission des finances estime que la validation de l'article 209 B proposée par le présent avenant, et par toutes les conventions fiscales récemment signées par la France, peut être acceptée si cette disposition anti-abus est parallèlement réformée de manière à être moins brutale.

Il convient de souligner que l'application qui est faite aujourd'hui de l'article 209 B tend à peser directement sur les choix des entreprises françaises, en les dissuadant d'investir à l'étranger. En effet, cette disposition s'applique dès lors que le taux d'IS acquitté par la filiale étrangère est inférieur d'un tiers au taux d'IS français, et le bénéfice imposable de celle-ci est déterminé selon les règles du droit fiscal français.

D'une certaine manière, la France "exporte" ainsi à l'étranger son impôt sur les sociétés, avec son taux et ses règles d'assiette. Cette réponse franco-française à la concurrence fiscale internationale et à la mondialisation de l'économie a certes ses justifications, mais mérite au moins la discussion devant le Parlement.

Selon votre commission des finances, les améliorations envisageables de l'article 209 B du CGI pourraient porter sur les points suivants :

- le seuil de détention de 10% pourrait être relevé afin de se rapprocher d'une situation de contrôle réel de la filiale, sous certaines conditions relatives à la transparence ;

- la consolidation des pertes et des bénéficiaires entre filiales étrangères, et entre les filiales et leur mère française, devrait être autorisée :

- la clause exonératrice dite "de marché local" devrait être redéfinie afin de mieux épouser la réalité fort diverse des situations économiques des implantations à l'étranger ;

- la charge de la preuve de la réalité d'une activité industrielle ou commerciale locale de la filiale devrait être renversée sur l'administration, au moins lorsqu'il existe entre la France et l'Etat d'implantation une convention fiscale comportant des clauses d'échange de renseignements et de coopération administrative ;

- un sursis d'imposition d'un an pourrait être prévu en cas d'acquisition par une société française d'un bloc d'implantations à l'étranger, afin que celle-ci ait le temps de reclasser ses participations sans tomber sous le coup de l'article 209 B immédiatement et indépendamment de sa volonté ;

- la procédure de déclaration et de taxation d'office des résultats des filiales étrangères devrait être clarifiée, et entourée des garanties nécessaires tant au contribuable qu'à l'administration fiscale.

Sur le fond, il est évident que le problème de l'évasion fiscale internationale ne se pose avec tant d'acuité qu'en raison du niveau de pression fiscale atteint en France. Notre pays est aujourd'hui une sorte "d'enfer fiscal", en regard duquel la plupart des autres Etats ont du mal, même avec de la bonne volonté, à ne pas faire figure de "paradis fiscaux".

Dès lors, c'est une question politique de décider s'il faut interdire aux groupes français, par des dispositions "anti-abus", de tenter d'échapper à cette pression fiscale nationale par des investissements à l'étranger, qui leur donnent les moyens de se développer et de maintenir une activité (surtaxée) en France. L'abus n'est pas forcément où l'on pense.

Votre commission des finances estime donc que tous les efforts pour diminuer la pression fiscale, conditionnés par une véritable maîtrise de la dépense publique, sont bienvenus en ce qu'ils contribuent d'une manière vertueuse à décourager l'évasion fiscale internationale.

*

* *

L'étude d'impact présentée par le Gouvernement à l'appui du présent projet de loi fournit quelques éléments d'appréciation sur les incidences financières probables de l'avenant à la convention fiscale franco-suisse.

Les dispositions relatives aux dividendes devraient entraîner une perte d'environ 220 millions de francs par an, résultant de la suppression de la retenue à la source sur les dividendes versées aux sociétés mères suisses par leurs filiales françaises.

Cette perte est toutefois susceptible d'être partiellement compensée par la suppression de la retenue à la source suisse sur les dividendes payés aux sociétés-mères françaises, qui ouvre droit dans certains cas à imputation sur l'impôt français. Elle sera également compensée par le durcissement des règles relatives aux dividendes rémunérant les titres de portefeuille, correspondant à des participations inférieures à 10%, et des règles relatives au transfert de l'avoir fiscal français aux résidents de Suisse.

Considérant le contenu très positif de l'avenant du 22 juillet 1997 à la convention fiscale franco-suisse, qui manifeste de la part de la Suisse une nette volonté de collaborer avec la France dans la lutte contre l'évasion fiscale, votre commission des finances vous propose d'en autoriser l'approbation.

Elle tient toutefois à souligner que son approbation de l'avenant ne vaut pas approbation de l'article 209 B du code général des impôts, tel qu'il est actuellement conçu et appliqué.

EXAMEN EN COMMISSION

Réunie le mardi 24 mars 1998 sous la présidence de **M. Christian Poncelet, président**, la commission des finances a procédé, sur le rapport de **M. Emmanuel Hamel**, en remplacement de M. Jacques Chaumont, empêché, à l'examen du projet de loi autorisant l'approbation de l'avenant à la convention fiscale entre la France et la Suisse, signé le 22 juillet 1997.

Après avoir exposé les principales dispositions de l'avenant et émis les plus vives réserves sur la validation par celui-ci de certaines dispositions de droit interne français, **M. Emmanuel Hamel, rapporteur**, s'est interrogé sur l'opportunité d'autoriser son approbation.

M. Christian Poncelet, président, a admis ces réserves, mais a souligné qu'il n'était pas possible d'amender le texte d'un projet de convention internationale. Il a fait valoir qu'il semblait difficile de rejeter, pour des considérations de droit interne, un avenant qui comporte par ailleurs de nombreuses mesures favorables à la France et dont l'entrée en vigueur ne saurait être retardée.

Il a proposé de donner mandat au rapporteur pour préciser expressément que l'approbation de l'avenant par la commission des finances ne valait pas approbation des dispositions de droit interne incriminées, telles qu'elles sont actuellement appliquées.

La commission a alors décidé de proposer au Sénat l'adoption du projet de loi dont le texte suit :

Article unique

"Est autorisée l'approbation de l'avenant à la convention entre la République française et la Confédération suisse en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, signée le 9 septembre 1966 et modifiée par l'avenant du 3 décembre 1969, et au protocole final annexé à la convention entre la République française et la Confédération suisse en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur les successions signée le 31 décembre 1953, signé à Paris le 22 juillet 1997, et dont le texte est annexé à la présente loi".