

CONVENTIONS INTERNATIONALES

4006

Convention du 9 septembre 1966 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.

(Instruction du 8 janvier 1968)

[Service des Relations internationales, Bureau VA 1]

SOMMAIRE

GÉNÉRALITÉS.....	1 à 4
CHAPITRE I. — Champ d'application de la convention.	
I. Personnes auxquelles s'applique la convention.....	5
Définition du terme résident.....	6
Critères subsidiaires.....	7 et 8
Transfert de domicile.....	9
Cas particulier d'exclusion de la qualité de résident.....	10 à 12
II. Portée territoriale de la convention.....	13
III. Impôts visés par la convention.....	14 à 16
CHAPITRE II. — Règles concernant l'imposition des différentes catégories de revenus.	
I. Revenus fonciers et bénéfiques agricoles.....	17 à 20
II. Bénéfices industriels et commerciaux :	
A. Définition de l'établissement stable.....	22 à 32
B. Détermination du bénéfice imposable.....	33 à 41
C. Entreprises de navigation maritime ou aérienne.....	42 et 43
III. Revenus de valeurs mobilières :	
Section 1. — Sociétés résidentes de Suisse exerçant une activité en France :	
Principes.....	44
Modalités pratiques d'imposition.....	45 et 46
Produits d'obligation et d'emprunt.....	47
Section 2. — Revenus des capitaux mobiliers imposables pour une cause autre que l'exercice par une société suisse d'une activité en France :	
I. Principes généraux :	
A. Définitions.....	49 à 51
B. Régime fiscal institué par la convention.....	52 à 55
C. Dispositions spéciales applicables aux dividendes, intérêts et redevances encaissés par une personne morale.....	56 à 59
D. Cas particulier : revenus se rattachant à un établissement stable.....	60 à 62
II. Modalités d'application :	
A. Dispositions générales.....	64 à 65
B. Revenus de valeurs mobilières françaises.....	66 à 78
C. Revenus de valeurs mobilières suisses.....	79 à 90
IV. Rémunérations d'administrateurs et de dirigeants de sociétés.....	91 à 93

V. Revenus non commerciaux et bénéfiques des professions non commerciales :	
1. Bénéfices des professions non commerciales.....	94 à 98
2. Revenus non commerciaux (redevances et droits d'auteur) :	
A. Règles générales.....	99 à 102
B. Dispositions spéciales applicables aux redevances encaissées par une personne morale.....	103
C. Modalités pratiques.....	104 à 114
VI. Traitements, salaires, pensions et rentes viagères :	
1. Traitements et pensions publics.....	116 à 118
2. Traitements et salaires privés.....	119 à 125
3. Pensions privées et rentes viagères.....	126
VII. Imposition des gains en capital.....	127 à 132
VIII. Revenus autres que ceux visés ci-dessus.....	133
CHAPITRE III. — Imposition de la fortune.....	134 à 135
CHAPITRE IV. — Modalités pour éviter la double imposition :	
Règles générales.....	137
Régime de l'imposition exclusive.....	138
Régime de l'imputation.....	139 à 146
Impôt sur le revenu des personnes physiques.....	147 à 152
CHAPITRE V. — Dispositions diverses :	
Égalité de traitement, dans chaque État, des nationaux et des entreprises de l'autre État.....	153 à 154
Membres des représentations diplomatiques ou consulaires. Organisations internationales, organes et fonctionnaires desdites organisations.....	155 à 158
Procédure spéciale ouverte aux contribuables en cas d'imposition non conforme à la convention. Difficultés d'application de la convention.....	159 à 161
Échange de renseignements.....	162 à 163
Date d'entrée en vigueur de la convention.....	164 à 165
Abrogation de la convention franco-suisse du 31 décembre 1953.....	166

[1] La loi n° 66-995 du 26 décembre 1966 (*J.O.* du 28 décembre 1966) a autorisé la ratification de la convention signée à Paris, le 9 septembre 1966, entre la France et la Suisse en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune.

Le décret n° 67-879 du 13 septembre 1967 (*J.O.* des 9 et 10 octobre 1967) a publié cette convention dont les instruments de ratification ont été échangés à Berne le 26 juillet 1967 (*B.O.C.D.*, 1967-I-558; *B.O.E.D.*, 1967-10151).

GÉNÉRALITÉS

[2] La France et la Suisse étaient jusqu'alors liées par deux conventions signées le 31 décembre 1953 (*B.O.C.D.* 1955, 2^e partie, p. 177 et suiv.; *B.O.E.D.* 1965-I-6858) et destinées à éviter la double imposition en matière, respectivement, d'impôts sur les revenus et sur la fortune et d'impôts sur les successions.

[3] La convention signée le 9 septembre 1966 en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune abroge expressément par son article 32 la convention du 31 décembre 1953 relative aux mêmes impôts. Les dispositions de la convention abrogée demeurent toutefois en vigueur, dans la mesure où il y est fait référence pour l'application de la convention relative aux impôts sur les successions qui ne subit donc aucune modification. Le nouvel accord tend à assurer un partage équitable de l'imposition des revenus de capitaux mobiliers et des redevances entre les deux États, tout en permettant l'adoption de mesures efficaces contre les pratiques abusives de personnes ou de groupes d'intérêts étrangers à la Suisse. Il réalise, en outre, une adaptation des règles conventionnelles aux dispositions actuelles de la législation française.

[4] La présente instruction a pour objet de commenter les dispositions du nouvel accord. Elle est divisée en cinq chapitres. Le premier traite du champ d'application de la convention. Le deuxième et le troisième concernent successivement le régime d'imposition des revenus et celui de la fortune. Le quatrième précise les dispositions prévues pour éliminer les doubles impositions et le dernier fait état des dispositions spéciales de la convention.



CHAPITRE PREMIER

Champ d'application de la convention.

I. Personnes auxquelles s'applique la convention.

[5] Aux termes de l'article 1^{er} de la convention, celle-ci s'applique aux personnes qui sont des résidents de l'un des deux États contractants ou de chacun de ces États.

Définition du terme résident.

[6] D'après l'article IV, paragraphe 1, de la convention, une personne est considérée comme « résident d'un État contractant » lorsque, en vertu de la législation dudit État, elle se trouve assujettie à l'impôt dans cet État, à raison de son domicile, de sa résidence, de son statut juridique, de son siège de direction ou de tout autre critère analogue.

Cette définition tend à couvrir les diverses formes de liens personnels envers l'un des États qui, dans la législation fiscale nationale, déterminent un assujettissement intégral à l'impôt.

Elle ne s'applique pas aux personnes qui ne sont que les bénéficiaires apparents des revenus (ci-dessous n° 11) ou qui ne sont imposables que sur une base forfaitaire déterminée d'après la valeur locative de la ou des résidences qu'elle possède (n° 12). En outre, l'octroi aux personnes morales de l'un ou l'autre État du bénéfice des dispositions de la convention relative aux revenus de capitaux mobiliers et aux redevances est subordonné à certaines conditions spéciales (ci-dessous nos 56 à 59).

Critères subsidiaires.

[7] S'il apparaissait cependant qu'une personne physique puisse être considérée comme résident de chacun des États contractants, elle serait alors réputée, pour l'application de la convention, résident de celui des deux États sur le territoire duquel elle dispose d'un foyer d'habitation permanent. Si elle dispose d'un tel foyer d'habitation permanent dans chacun des deux États, elle est considérée comme résident de l'État où elle possède le centre de ses intérêts vitaux (Conv., art. IV § 2, alinéas a et b).

En outre, le paragraphe 2 c du même article IV prévoit comme critères accessoires à retenir, le cas échéant, pour déterminer la qualité de résident, en ce qui concerne les personnes physiques, les notions de séjour habituel et de nationalité.

Toutefois, si une personne possède la nationalité des deux États contractants ou n'a la nationalité d'aucun d'entre eux, la question devra être tranchée d'un commun accord, entre les autorités compétentes

des deux États, conformément aux dispositions de l'article XXVIII concernant la procédure amiable.

[8] Le paragraphe 3 de l'article IV vise les sociétés et tous autres groupements de personnes qui ne sont pas considérés comme des personnes physiques sans qu'il y ait lieu de tenir compte du fait qu'ils ont ou qu'ils n'ont pas la personnalité juridique.

Lorsqu'une de ces personnes peut être considérée comme résident de chacun des États contractants, au sens des dispositions du paragraphe 1 de ce même article IV, elle sera alors réputée résident de l'État où se trouve le « siège de direction effective » c'est-à-dire le lieu où les affaires sont dirigées et contrôlées.

Transfert de domicile.

[9] Par ailleurs, l'assujettissement aux impôts pour lesquels le domicile fait règle, dans un État contractant, cesse en cas de transfert de ce domicile dès l'expiration du jour où il s'est accompli (art. IV, § 4).

Cas particuliers d'exclusion de la qualité de résident.

[10] Le paragraphe 5 a de l'article IV précise expressément que ne peuvent être considérés comme résidents, bien qu'ils répondent à la définition des paragraphes 1 à 5 dudit article :

— les bénéficiaires apparents de revenus qui transfèrent lesdits revenus à des personnes n'ayant elles-mêmes pas droit aux avantages de la convention;

— les personnes physiques imposables sur une base forfaitaire déterminée d'après la valeur locative de la ou des résidences qu'elles possèdent.

Bénéficiaire apparent.

[11] Il faut entendre par bénéficiaire apparent, toute personne qui n'a pas la jouissance réelle des revenus qu'elle encaisse pour le compte d'une autre personne, quelle que soit la nature des rapports fiduciaires existant entre le premier détenteur des revenus et celle qui en a la jouissance définitive et quel que soit le mode de transfert, direct ou indirect, utilisé pour cette transmission. Se trouve donc exclue du bénéfice de la convention toute personne résidente de l'un ou l'autre État au sens des dispositions des paragraphes 1 à 3 de l'article IV de la convention, analysées ci-dessus (nos 6 à 8) à raison des revenus qu'elle encaisse sans en avoir la jouissance effective lorsque le bénéficiaire réel de ces revenus ne possède pas la qualité de résident du même État, sans qu'il y ait lieu de s'arrêter à la forme juridique ou à la qualification des rapports fiduciaires existant entre les intéressés (mandataire exprès ou tacite, représentant, gérant d'affaires, broker, nommée treuhander...).

Personnes physiques imposées sur une base forfaitaire déterminée d'après la valeur locative de la ou des résidences qu'elles possèdent.

[12] Cette disposition concerne les personnes qui bien qu'ayant la qualité de résident de l'un ou l'autre État, au sens des critères généraux définis ci-dessus, ne se

trouvent imposées dans cet État que sur une base forfaitaire déterminée d'après la valeur locative de la ou des résidences qu'elles y possèdent.

Du côté français, se trouvent ainsi exclues du bénéfice de la convention :

— les personnes imposées en application de l'article 164-2 du Code général des Impôts, sur la base forfaitaire prévue audit article aussi bien que sur le total de leurs revenus de source française;

— les personnes dont les revenus imposables sont fixés sur la base de l'évaluation forfaitaire minimale en fonction de la valeur locative réelle de leur résidence secondaire et éventuellement d'autres signes extérieurs (Code général des Impôts, art. 168).

Du côté suisse ne peuvent bénéficier de la convention les personnes qui se trouvent soumises à l'impôt sur la défense nationale sur une base forfaitaire déterminée à partir du montant du loyer ou de la valeur locative de leur appartement ou du prix de pension (art. 18 bis de l'arrêté du Conseil fédéral du 9 décembre 1940 et art. 1^{er} de l'ordonnance du Département fédéral des finances et des douanes du 15 octobre 1958) ainsi que celles qui sont assujetties à l'impôt cantonal sur une base forfaitaire analogue, même lorsqu'elles sont soumises à l'impôt fédéral d'après le montant réel de leurs revenus.

II. Portée territoriale de la convention.

[13] D'après l'article III, paragraphe 1 de la convention, celle-ci s'applique, d'une part, à la France métropolitaine et aux départements d'outre-mer (Guadeloupe, Guyane, Martinique et Réunion) et, d'autre part à la Confédération suisse.

III. Impôts visés par la convention.

[14] Selon les précisions de son article III la convention s'applique aux impôts sur le revenu et sur la fortune perçus pour le compte de chacun des États contractants de ses subdivisions politiques et de ses collectivités locales quel que soit le système de perception.

Il est précisé que sont considérés comme impôts sur le revenu et sur la fortune les impôts ordinaires et extraordinaires perçus sur le revenu total, sur la fortune totale ou sur certains éléments du revenu ou de la fortune, y compris les impôts sur les gains provenant de l'aliénation de biens mobiliers ou immobiliers, ainsi que les impôts sur les plus-values. Toutefois, les impôts perçus à la source sur les gains réalisés dans les loteries n'entrent pas dans le champ d'application de la convention (art. III, § 2).

[15] Les impôts qui font actuellement l'objet de la convention sont, aux termes de l'article II, paragraphe 3 de ladite convention :

A. En ce qui concerne la France :

a. L'impôt sur le revenu des personnes physiques;

b. La taxe complémentaire;

c. L'impôt sur les sociétés, ainsi que toutes retenues, tous précomptes et avances décomptés sur ces impôts;

d. La contribution foncière des propriétés bâties et la contribution foncière des propriétés non bâties.

B. En ce qui concerne la Suisse :

Les impôts fédéraux, cantonaux et communaux :

a. Sur le revenu (revenu total, produit du travail, rendement de la fortune, bénéfices industriels et commerciaux, gains en capital, etc.), et

b. Sur la fortune (fortune totale, fortune mobilière et immobilière, fortune industrielle et commerciale, capital et réserves, etc.).

Impôts futurs.

[16] La convention s'appliquera également aux impôts futurs de nature identique ou analogue qui s'ajouteraient ou remplaceraient les impôts énumérés ci-dessus (art. III, § 4).

*
**

CHAPITRE II

Règles concernant l'imposition des différentes catégories de revenus.

I. Revenus fonciers et bénéfices agricoles (Conv., art. VI).

[17] Conformément aux dispositions de l'article VI de la convention, l'imposition des revenus des biens immobiliers y compris les bénéfices des exploitations agricoles et forestières, est réservée à l'État où ces biens sont situés.

Le paragraphe 3 dudit article VI précise que cette règle s'applique aux revenus desdits biens, quelles qu'en soient les modalités d'exploitation, à l'exception toutefois des revenus provenant de l'utilisation des droits de pacage qui ne sont imposables que dans l'État dont le bénéficiaire est le résident.

[18] En vertu du paragraphe 2 du même article VI, il faut entendre d'une manière générale, par biens immobiliers, tous les biens auxquels ce caractère est reconnu par le « droit de l'État contractant ». Eu égard à sa généralité cette expression doit être interprétée comme comprenant aussi bien le droit fiscal que le droit civil.

Ainsi, sont également considérés comme biens immobiliers les droits d'usufruit portant sur de tels biens et les droits à redevances fixes ou variables pour l'exploitation de gisements minéraux, sources et autres richesses du sol. Par contre le revenu des créances garanties par gage immobilier reste soumis au régime d'imposition prévu pour les intérêts par les articles XI et XXV de la convention. Au surplus une disposition spéciale du paragraphe 2 de l'article VI spécifie que les navires, les bateaux et les aéronefs ne seront jamais considérés comme biens immobiliers.

[19] Du côté français cette définition autorise, d'une façon générale, l'application des règles d'imposition des plus-values et revenus immobiliers, établies par les lois du 15 mars 1963 (cf. Instruction générale du 14 août 1963) et du 19 décembre 1963 (Circulaire du 19 février 1964) à tous les produits de cette nature bénéficiant à des personnes physiques ou morales résidentes de Suisse (cf. ci-dessous nos 127 et 128). Il est précisé, à cet égard, à l'article VI, paragraphe 2, 2^e alinéa de la convention que si, selon les dispositions de sa législation nationale, un État contractant considère comme biens immobiliers des droits se rapportant à des immeubles situés dans cet État, alors que ces droits sont considérés comme biens mobiliers par l'autre État contractant où réside le titulaire de ces droits, la législation de l'État où est situé l'immeuble auquel se rapportent lesdits droits ne prévaut que s'il peut être justifié d'une taxation effective dans cet État. Faute d'une telle justification, l'État contractant dont le bénéficiaire desdits revenus est le résident conserve le droit d'imposer ces revenus conformément à sa législation interne.

[20] La règle d'imposition fixée par l'article VI de la convention est applicable également, en vertu des dispositions du paragraphe 4 de cet article, aux revenus des biens immobiliers qui échoient à des entreprises autres que les entreprises agricoles et forestières ainsi qu'aux biens de cette nature qui servent à l'exercice d'une profession libérale.

Il s'ensuit notamment que les revenus d'un immeuble qu'une entreprise industrielle ou commerciale de l'un des États possède dans l'autre État sont imposables dans cet autre État même lorsque l'entreprise considérée n'y possède pas d'établissement stable.

II. Bénéfices industriels et commerciaux (Conv. art. V, VII à IX).

[21] Sous réserve de l'exception concernant les entreprises de navigation maritime ou aérienne, indiquée ci-après, les entreprises industrielles et commerciales ne sont imposables que dans l'État sur le territoire duquel se trouve un établissement stable [art. VII, § 1] (1).

A. Définition de l'établissement stable.

[22] Le paragraphe 1 de l'article V de la convention prévoit que le terme « établissement stable » désigne une installation fixe d'affaires où l'entreprise exerce tout ou partie de son activité.

Ainsi que le précise le paragraphe 2 dudit article, doivent notamment être considérés comme constituant des établissements stables un siège de direction, une

(1) Des règles spéciales sont toutefois prévues en ce qui concerne certains produits qui, en droit français, relèvent de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux, savoir les produits provenant de la vente ou de la location de films cinématographiques ainsi que ceux provenant de la vente ou de la concession d'équipements industriels, commerciaux ou scientifiques (voir plus loin n° 99).

succursale, un bureau, une usine, un atelier, une mine, carrière ou autre lieu d'extraction de ressources naturelles.

La définition de l'établissement stable appelle toutefois les précisions suivantes dans les cas particuliers énumérés ci-après.

[23] *Représentation par un agent de l'entreprise.* — L'article V, paragraphe 4 de la convention prévoit que l'utilisation d'un agent est le signe caractéristique de l'existence d'un établissement stable lorsque cet agent possède et exerce habituellement les pouvoirs nécessaires pour la conclusion des contrats au nom de l'entreprise, à moins que l'activité de cet agent ne soit limitée à l'achat de marchandises pour ladite entreprise.

[24] *Dépôt de marchandises.* — Le fait qu'une entreprise de l'un des deux pays a installé dans l'autre pays un dépôt de produits ou marchandises ne permet pas, à lui seul, de conclure à l'existence d'un établissement stable dans ce pays.

Pour qu'il y ait établissement stable, il faut que le préposé chargé de la gestion du dépôt soit habilité à conclure des contrats. Mais, à cet égard, il y a lieu d'admettre que lorsque cet agent dispose de stock de marchandises sur lequel il prélève ordinairement les commandes qu'il reçoit, sans que ces commandes aient été, au préalable, acceptées par l'entreprise, il doit, pour ce seul motif, être regardé comme ayant qualité pour conclure les ventes.

En pareille situation le dépôt est considéré comme constituant un établissement stable.

Au contraire, si l'agent chargé de la gestion du dépôt ne peut délivrer les marchandises de sa propre initiative et n'agit que sur l'ordre de l'entreprise, le caractère d'un établissement stable ne peut être reconnu à cette installation.

[25] La convention précise d'ailleurs, dans ledit article V, paragraphe 3, alinéas *a* et *b*, que ne sont pas constitutifs d'un établissement stable d'une entreprise, le seul fait, pour cette entreprise d'entreposer, aux seules fins de stockage, d'exposition ou de livraison, des marchandises lui appartenant non plus que les installations utilisées exclusivement à ces fins. Il en est de même lorsqu'une entreprise n'entrepone des marchandises lui appartenant qu'aux seules fins de transformation par une autre entreprise. (Art. V, § 3 c de la convention.)

[26] *Chantiers.* — Les chantiers de construction ou de montage sont réputés constituer un établissement stable si leur durée dépasse douze mois (Conv., art. V, § 2, al. *g*).

Ce délai s'applique également aux entreprises qui n'exploitent pas directement un chantier de construction, mais qui participent à une société simple de droit suisse ou à une association en participation se livrant en Suisse ou en France, respectivement, à une activité de même nature. Par voie de conséquence, et compte tenu des dispositions des articles 165 bis et 209-I du Code général des impôts, les entreprises françaises qui exploitent en Suisse, soit directement,

soit par l'intermédiaire d'une société simple un chantier de construction ou de montage d'une durée inférieure à douze mois restent imposables en France à raison de cette activité.

[27] *Dispositions transitoires.* — D'après la convention de 1953, un chantier de construction ne constituait un établissement stable que si sa durée excédait trois ans. C'est pourquoi le chiffre I du protocole additionnel prévoit que la disposition de l'article V, paragraphe 2, alinéa *g*, réduisant la durée à douze mois ne s'applique qu'aux chantiers ouverts après l'entrée en vigueur de la présente convention soit à partir du 26 juillet 1967.

[28] *Comptoirs d'achats.* — Les installations fixes qu'une entreprise de l'un des deux pays possède dans l'autre pays ne constituent pas des établissements stables si elles se livrent exclusivement à l'achat de produits ou marchandises (art. V, § 3, al. *d*).

L'exemption qui résulte de ce texte est applicable quelle que soit la destination donnée aux produits ou marchandises achetés par le comptoir.

Ainsi, un bureau qu'une entreprise établie en Suisse possède en France uniquement en vue de l'achat de marchandises ne présente pas le caractère d'un établissement stable, même si ces marchandises sont destinées à des établissements sis hors du territoire de la Confédération suisse.

Inversement, les résultats des comptoirs d'achat établis en Suisse par des entreprises françaises doivent être rattachés aux résultats de l'activité exercée en France.

[29] *Bureaux d'informations, de publicité ou de recherche.* — Ne constituent pas non plus des établissements stables (Conv., art. V, § 3, al. *d* et *e*) les installations fixes dont l'objet exclusif est de recueillir ou de fournir des informations, de procéder à la publicité ou à la recherche scientifique et, d'une manière plus générale, à toutes activités analogues n'ayant pour l'entreprise qu'un caractère préparatoire ou auxiliaire.

Bien que de telles installations contribuent sans conteste à la productivité de l'entreprise, les services qu'elles rendent à celle-ci précèdent de trop loin la réalisation effective de bénéfices pour qu'elles puissent être considérées comme constituant des unités imposables.

Mais, pour que cette clause conventionnelle dérogatoire puisse jouer, il est nécessaire que l'activité exercée reste suffisamment éloignée de la réalisation du profit.

C'est ainsi, par exemple, que l'étude scientifique d'un marché présente effectivement un caractère préparatoire au sens de la disposition dont il s'agit. Au contraire, les contacts avec la clientèle précèdent de trop peu la réalisation du bénéfice pour pouvoir être considérés comme tels.

[30] *Entreprises utilisant le concours d'intermédiaires ou de représentants autonomes. Entreprises effectuant des opérations par l'entremise de filiales.* — Une entreprise de l'un des deux pays ne doit pas être consi-

dérée comme ayant dans l'autre pays un établissement stable pour le seul motif qu'elle est en relation d'affaires dans cet autre pays par l'intermédiaire d'un représentant absolument indépendant agissant dans le cadre normal de son activité, en sa propre qualité et en son propre nom (courtier, commissionnaire) [Conv., art. V, § 6] (1).

[31] De même, le fait qu'une société résidant d'un État contrôle ou est contrôlée par une société résidant de l'autre État ou y effectuant des opérations commerciales ne peut suffire, à lui seul, à faire de l'une de ces sociétés un établissement stable de l'autre (Conv., art. V, § 7).

[32] *Entreprises d'assurances et de réassurances.* — Aux termes du paragraphe 5 de l'article V, une entreprise d'assurances d'un État contractant est considérée comme ayant un établissement stable dans l'autre État contractant dès l'instant que, par l'intermédiaire d'un représentant, elle perçoit des primes sur le territoire de ce dernier État ou assure des risques situés sur ce territoire.

B. Détermination du bénéfice imposable.

[33] Les entreprises de l'un des deux États contractants ne peuvent, sous réserve de l'exception indiquée ci-après et concernant les entreprises de navigation maritime ou aérienne, être imposées dans l'autre État qu'à raison des bénéfices qui peuvent être attribués aux établissements stables qu'elles y exploitent (Conv., art. VII, § 1).

[34] *Principe.* — Le bénéfice imputable à un établissement stable doit, sous la réserve concernant les bénéfices sur achats (voir *infra*, n° 37), s'entendre des bénéfices que cet établissement aurait pu réaliser s'il avait constitué une entreprise distincte et séparée exerçant des activités identiques ou analogues, dans des conditions identiques ou analogues et traitant en toute indépendance avec l'entreprise dont il relève (Conv., art. VII, § 2).

[35] *Détermination du bénéfice de l'établissement stable.* — Le bénéfice d'un établissement stable sis en France doit en principe être déterminé d'après les résultats du bilan de cet établissement, compte tenu notamment de toutes les dépenses imputables à celui-ci, y compris la quote-part des dépenses de direction et des frais généraux d'administration qui correspondent à la gestion dudit établissement (Conv., art. VII, § 3).

A défaut de comptabilité distincte pour l'établissement stable, le bénéfice imputable à cet établissement peut être déterminé par une répartition des bénéfices totaux de l'entreprise, suivant les critères appropriés aux circonstances de fait et, notamment, à la nature de l'activité exercée.

A cet égard, le paragraphe 4 de l'article VII de

(1) Bien entendu, les intermédiaires dont il s'agit sont personnellement imposables, à raison des revenus qu'ils réalisent dans le cadre de leurs activités propres, conformément aux règles fixées par la convention en ce qui concerne lesdits revenus.

la convention prévoit que s'il est d'usage, dans un État contractant, de déterminer les bénéfices imputables à un établissement stable sur la base d'une répartition des bénéfices totaux de l'entreprise entre ses diverses parties, aucune disposition dudit article VII n'empêche ledit État de déterminer les bénéfices imposables selon la répartition en usage.

[36] L'article VII, paragraphe 6, de la convention prévoit enfin que le bénéfice de l'établissement stable est calculé chaque année selon la même méthode, à moins qu'il n'existe des motifs valables et suffisants de procéder autrement.

[37] *Bénéfices sur achats.* — Ainsi qu'il a été indiqué plus haut (n° 34), les comptoirs exclusivement installés en vue d'effectuer des achats ne sont pas réputés constituer un établissement stable. Dans le même ordre d'idées le paragraphe 5 de l'article VII stipule que, dans le cas d'établissements stables qui se trouvent, au nombre d'autres activités, effectuer des achats pour le compte de l'entreprise, le bénéfice imposable de l'établissement stable doit être déterminé en faisant abstraction des bénéfices qui pourraient être imputés à ces opérations d'achat.

Corrélativement, toute dépense se rapportant à ces mêmes opérations doit bien entendu être exclue de cette détermination.

[38] *Composition du bénéfice de l'établissement stable.* — Sous les réserves exprimées ci-dessus, le terme « bénéfice » doit néanmoins être entendu dans un sens large et comprend tous les revenus tirés de l'exploitation d'une entreprise.

Mais si les bénéfices d'un établissement stable comprennent des catégories de revenus traités séparément dans d'autres articles de la convention, le paragraphe 7 de l'article VII ne met pas obstacle à l'application des articles qui concernent spécialement ces catégories de revenus.

Ainsi, d'une façon générale, les bénéfices d'un établissement stable passibles des dispositions du présent article englobent d'une part des revenus industriels et commerciaux qui n'entrent pas dans les catégories de revenus couvertes par les articles spéciaux et d'autre part des dividendes, intérêts et redevances qui, en vertu du paragraphe 5 de l'article XI, et du paragraphe 4 des articles XII et XIII, y sont expressément rattachés (cf. nos 60, 61, 76 et 102 ci-dessous).

[39] *Participations dans des sociétés de personnes.* — En outre, le paragraphe 8 du même article prévoit que les revenus provenant de participations à des entreprises constituées sous forme de sociétés simples, de sociétés de fait, de société en nom collectif ou de sociétés en commandite simple, ainsi que les revenus provenant de droits dans les associations en participation ou des sociétés civiles du droit français, si celles-ci sont soumises au régime fiscal des sociétés de personnes, sont imposables dans l'État contractant où les entreprises en question ont un établissement stable. Toutefois, cette disposition ne peut faire obstacle, en ce qui concerne les revenus provenant de participa-

tions sous forme de commandite à des sociétés en commandite simple, à l'application des dispositions du paragraphe 1 de l'article X et de l'article XI de la convention relatives à la retenue à la source prélevée d'une part sur les bénéfices réalisés dans l'un des États contractants par les établissements stables des sociétés établies dans l'autre État et, d'autre part sur les distributions de dividendes payés par une société qui est résident d'un État contractant à un résident de l'autre État.

[40] *Transferts de bénéfices.* — Pour prévenir les conséquences qu'entraîneraient, du point de vue de l'application de l'impôt, les transferts indirects de bénéfices entre établissements stables d'une même entreprise située dans les deux pays, le paragraphe 2 de l'article VII prévoit que le bénéfice à attribuer à un établissement stable doit s'entendre des bénéfices que cet établissement aurait normalement réalisés, à égalité de situation s'il avait constitué une entreprise autonome (v. *supra*, n° 34).

[41] De même, il peut être procédé à la rectification des bénéfices taxables, lorsqu'une entreprise de l'un des deux États, du fait de sa participation à la gestion ou au capital d'une entreprise de l'autre État, fait ou impose à cette entreprise, dans leurs relations commerciales ou financières, des conditions différentes de celles qui seraient faites à une tierce entreprise.

Les bénéfices qui, sans ces conditions, auraient normalement été obtenus par l'une des entreprises, mais qui ont été de la sorte transférés à l'autre entreprise, doivent être rapportés aux résultats imposables de la première entreprise (Conv., art. IX).

La même règle est applicable lorsque les mêmes personnes participent directement ou indirectement à la gestion ou au capital de chacune de ces deux entreprises.

C. Entreprises de navigation maritime ou aérienne.

[42] Le paragraphe 1 de l'article VIII de la convention prévoit que les bénéfices provenant de l'exploitation, en trafic international, de navires ou d'aéronefs ne sont imposables que dans celui des deux États contractants où se trouve le siège de la direction effective de l'entreprise, ces dispositions étant également applicables aux bénéfices d'une entreprise provenant d'un pool, d'une exploitation en commun ou d'un organisme international d'exploitation (Conv., art. VIII, § 4).

Par l'effet de cette disposition, qui déroge au principe général de l'imposition par établissement stable, les bénéfices des entreprises de navigation maritime ou aérienne sont, sous la condition visée ci-dessus d'exploitation en trafic international, imposables exclusivement dans l'État sur le territoire duquel est située leur direction effective.

La même règle est applicable aux bénéfices provenant de l'exploitation de bateaux servant à la navigation intérieure (Conv., art. VIII, § 2).

[43] Par ailleurs, si le siège de la direction effective d'une entreprise de navigation maritime est à bord d'un navire, ce siège est réputé situé dans l'État

contractant où se trouve le port d'attache de ce navire, ou, à défaut de port d'attache, dans l'État contractant dont l'exploitation du navire est résident (Conv., art. VIII, § 3).

III. Revenus des valeurs mobilières.

Section 1 : Sociétés résidentes de Suisse exerçant une activité en France.

[44] *Principes.* — L'article X de la convention prévoit que les sociétés qui sont résidentes de Suisse et qui possèdent un établissement stable en France restent soumises, en ce qui concerne les répartitions de bénéfices qu'elles effectuent, à la retenue à la source applicable, en France, à ces répartitions. Toutefois la base d'imposition est réduite d'un tiers et le taux applicable ne peut excéder celui que prévoit le paragraphe 2 de l'article XI de la convention, soit 15 %.

D'autre part, il est précisé qu'une société résidente de Suisse ne peut être soumise en France à l'impôt perçu dans les conditions précitées en raison de sa participation dans la gestion ou dans le capital ou à cause de toute autre relation avec une société résidente de France. Mais les bénéfices distribués à ce titre par cette dernière société et passibles de la retenue à la source au taux de 15 % (Conv., art. XI et n° 48 ci-dessous) sont, le cas échéant, augmentés, pour l'assiette dudit impôt de tous les bénéfices ou avantages que la première société en aurait indirectement retirés dans les conditions prévues à l'article IX de l'accord (cf. nos 40 et 41 ci-dessus) la double imposition étant évitée en ce qui concerne ces bénéfices conformément aux dispositions de l'article XXV (cf. nos 136 à 152 *infra*).

[45] *Modalités pratiques d'imposition.* — Sous réserve des modalités de détermination de la base de la retenue à la source, rappelées au paragraphe précédent, l'article X de la convention contient, par rapport à la législation interne française (art. 115 *quinquies* C.G.I.), une double limitation :

— l'une, relative au taux d'imposition qui est fixé à 15 % par référence à l'article XI, paragraphe 2 de l'accord ;

— l'autre, concernant la base d'imposition qui est réduite d'un tiers.

Sur le premier point, il est précisé que le taux de 15 % s'appliquera à tous les stades de l'imposition pratiquée en France sur les établissements stables de sociétés suisses dans les conditions prévues à l'article X par référence à l'article XI, paragraphe 2 de la convention.

Le second point appelle les explications suivantes :

L'application de la législation interne française (art. 115 *quinquies* C.G.I.) à laquelle se réfère la disposition conventionnelle s'effectue en plusieurs temps. Dans un premier stade, la retenue est calculée sur le montant total des résultats réalisés par l'établissement stable, imposables ou exonérés, après déduction de l'impôt sur les sociétés. Ultérieurement cette base est révisée lorsque la société apporte la

preuve soit que les distributions de l'exercice s'établissent à un montant inférieur soit que les produits sont distribués à des personnes ayant leur siège ou leur domicile réel en France.

Au regard des dispositions de la convention franco-suisse, il s'ensuit que la base d'imposition correspondant au montant des bénéfices réalisés en France après déduction de l'impôt sur les sociétés, sera réduite d'un tiers. Mais d'autre part, la réduction du tiers s'appliquera également au montant des distributions effectives lorsque l'établissement suisse demandera, en apportant les justifications nécessaires, à substituer ce montant à la base d'imposition primitive.

En revanche, l'existence de porteurs établis en France demeure sans interférence directe avec l'application de la convention, la révision éventuellement opérée de ce chef, aboutissant non pas à une modification de la base d'imposition mais à son remboursement de l'impôt afférent aux distributions dont ont bénéficié ces porteurs.

Exemple.

Soit une société suisse dont l'établissement stable français a réalisé un bénéfice de.....	1.800.000
Impôt sur les sociétés à 50 %....	900.000
<hr/>	
a. Base d'application de la retenue.....	900.000
Réduction d'un tiers.....	300.000
<hr/>	
Base d'imposition	600.000
Dû à 15 %.....	90.000
<hr/>	
b. Ultérieurement la société apporte la preuve que les distributions effectives de l'exercice se sont élevées à	450.000
Réduction d'un tiers.....	150.000
<hr/>	
Base d'imposition révisée.....	300.000
Dû à 15/85.....	52.941

c. La société justifie d'autre part que cette distribution a bénéficié, à concurrence de 100.000, à des personnes ayant leur domicile réel ou leur siège en France. Elle a droit à ce titre à un remboursement de 15/85 de 100.000 soit 17.647 dont elle doit effectuer le reversement à ses porteurs français.

La charge définitive supportée par la société sera donc de 52.941, soit 35.294 restant acquis au Trésor français et 17.647 reversés aux porteurs établis en France.

[46] Enfin, le paragraphe 4 de l'article X de la convention étend l'application des dispositions du paragraphe 1 du même article (cf. nos 44 et 45 ci-dessus) aux revenus attribués à des commanditaires qui sont des résidents de Suisse, par des sociétés en commandite simple qui sont des résidents de Suisse et possèdent un établissement stable en France.

[47] *Produits d'obligation et d'emprunt.* — Les sociétés qui sont des résidents de Suisse et qui,

conformément au paragraphe 1 de l'article X de la convention demeurent soumises en France à la retenue à la source (cf. n° 44 ci-dessus) ne supportent pas cette retenue sur les intérêts des obligations émises et des emprunts contractés par le siège ou leurs établissements situés hors de France. Par contre ces sociétés sont passibles de ladite retenue sur l'intégralité des intérêts des obligations émises et des emprunts contractés par leurs établissements situés en France dans le cadre de l'activité propre de ces établissements (Conv., art. X, § 3).

Toutefois, la mesure ainsi prévue par le paragraphe 3 de l'article X de la convention ne met nul obstacle à la perception, au taux de 10 % visé à l'article XII de la convention, de la retenue à la source sur les intérêts des emprunts contractés par l'établissement stable situé en France de sociétés suisses.

Cette disposition ne fait en réalité, que consacrer les règles applicables en droit interne depuis le 1^{er} janvier 1966 en vertu de l'article 6-2, de la loi n° 65-566 du 12 juillet 1965 (C.G.I. art. 131 *ter*, § 2, et instruction du 16 mars 1966, §§ 9 et 34).

Il est d'ailleurs entendu que les dispositions du paragraphe 3 de l'article X de la convention s'appliquent également, *mutatis mutandis*, à titre de réciprocité, aux sociétés qui sont des résidents de France et possèdent un établissement stable en Suisse.

Section 2 : Revenus de capitaux mobiliers imposables pour une cause autre que l'exercice par une société suisse d'une activité en France.

I. Principes généraux.

A. Définitions.

[48] *Dividendes.* — Aux termes du paragraphe 4 de l'article XI, le terme « dividendes » employé audit article désigne les revenus provenant d'actions, actions ou bons de jouissance, parts de mines, parts de fondateur ou autres parts bénéficiaires à l'exception des créances, ainsi que les revenus d'autres parts sociales assimilés aux revenus d'actions par la législation fiscale de l'État dont la société distributrice est un résident.

D'autre part le régime prévu par l'article XI s'appliquera également si l'un des États contractants soumet à un impôt perçu par voie de retenue à la source au titre de dividendes les distributions, faites par les sociétés simples, les sociétés de fait, les sociétés en nom collectif ou les sociétés en commandite simple ou encore les associations en participation ou les sociétés civiles, à des bénéficiaires qui sont des résidents de l'autre État contractant (Conv., art. XI, § 3).

Il s'ensuit que, du côté français les dispositions de l'article XI de la convention trouveront à s'appliquer non seulement aux dividendes proprement dits mais également à tous les produits distribués à leurs membres par les sociétés de personnes, les sociétés civiles et les associations en participation qui se trouvent soumises soit du fait de la loi, soit à la suite de l'exercice d'une option au régime fiscal des sociétés

de capitaux, ainsi qu'à défaut d'option, à la part revenant aux commanditaires dans les bénéfices distribués par les sociétés en commandite simple.

[49] Toutefois, cette définition ne s'applique pas aux produits des droits sociaux possédés par des résidents suisses dans des sociétés françaises qui ont, en fait, pour unique objet, soit la construction ou l'acquisition d'immeubles ou de groupes d'immeubles en vue de leur division par fractions destinées à être attribuées à leurs membres en propriété ou en jouissance, soit la gestion de ces immeubles ou groupes d'immeubles ainsi divisés. En effet, la France considère les produits des droits sociaux de cette nature comme des revenus immobiliers, conformément aux dispositions de sa loi interne (loi du 15 mars 1963, art. 30, Instruction générale du 14 août 1963, n° 220 et suiv.), la définition des « biens immobiliers » qui figure au paragraphe 2 de l'article VI de la convention devant être appréciée par référence au droit civil aussi bien qu'au droit fiscal de l'État contractant où sont situés les biens considérés (cf. n° 18 ci-dessus).

[50] *Intérêts.* — Le terme « intérêts » employé à l'article XII désigne les revenus des fonds publics, des obligations d'emprunts, assorties ou non de garanties hypothécaires ou d'une clause de participation aux bénéfices et des créances de toute nature ainsi que tous autres produits assimilés aux revenus de sommes prêtées par la législation fiscale de l'État du débiteur.

En conséquence, cette définition s'applique aussi bien aux intérêts produits par les titres négociables et les bons de caisse qu'aux intérêts de créances ordinaires.

[51] Toutefois le paragraphe 6 de l'article XII prévoit, lorsque le montant des intérêts payés excèdera, en raison de rapports particuliers que le débiteur et le créancier entretiendraient entre eux ou avec de tierces personnes, celui dont seraient convenus le débiteur et le créancier s'ils l'avaient stipulé dans des conditions normales, que les dispositions de l'article XII ne s'appliqueront qu'à ce dernier montant et que la partie excédentaire de l'intérêt demeurera imposable conformément à la législation des deux États contractants et compte tenu des autres dispositions de la convention.

Il en est ainsi des intérêts versés à une personne physique ou morale qui contrôle directement ou indirectement le débiteur, qui est contrôlée directement ou indirectement par lui, ou qui dépend d'un groupe ayant avec lui des intérêts communs. A cet égard, la notion de relations spéciales couvre aussi les rapports de parenté et, en général, toute communauté d'intérêts distincte du rapport de droit qui donne lieu au paiement des intérêts.

B. Régime fiscal institué par la convention.

[52] *Dividendes.* — Aux termes de l'article XI, paragraphe 1, de la convention, les dividendes payés par une société qui est un résident d'un État contractant à un résident de l'autre État contractant sont imposables dans cet autre État.

Toutefois, réserve faite des dispositions spéciales prévues par l'article XIV de la convention en ce qui concerne les produits de cette nature encaissés par les personnes morales (cf. ci-dessous n°s 139 et 140), l'État contractant dont la société qui paye les dividendes est le résident a le droit d'imposer les dividendes selon sa législation, le taux de ce prélèvement ne pouvant excéder 15 % du montant brut des dividendes.

[53] De son côté, l'article XXV de la convention prévoit :

D'une part, en son paragraphe A (3), que l'impôt suisse perçu sur les dividendes provenant de Suisse sera imputé sur les impôts français dans la base desquels ces revenus se trouvent compris ;

D'autre part, en son paragraphe B (2), que la Suisse accordera, sur sa demande, à un résident suisse qui reçoit les dividendes ayant supporté la retenue à la source française dans les conditions prévues à l'article XI de la convention, un dégrèvement qui pourra consister :

a. En l'imputation de l'impôt payé en France, conformément aux dispositions de l'article XI, sur l'impôt suisse qui frappe les revenus en question de ce résident, la somme ainsi imputée ne pouvant toutefois excéder la fraction de l'impôt suisse, calculé avant l'imputation correspondant auxdits revenus qui sont imposés en France, ou

b. En une réduction forfaitaire de l'impôt suisse, ou

c. En une exemption partielle des revenus en question de l'impôt suisse, mais au moins en une déduction de l'impôt payé en France du montant brut des revenus reçus de France.

Toutefois, ce dégrèvement consistera en une déduction de l'impôt payé en France du montant brut des revenus en question reçus de France, lorsque le bénéficiaire résident de Suisse ne peut, en vertu des dispositions de l'article XIV, bénéficier de la limitation prévue à l'article XI de l'impôt français frappant les dividendes. Il convient de noter à cet égard, qu'un arrêté du Conseil fédéral suisse du 14 décembre 1962 a édicté un certain nombre de mesures destinées à éviter l'utilisation sans cause légitime des conventions conclues par la Confédération. Les dispositions de l'article XIV confirment et renforcent dans le cadre bilatéral franco-suisse les mesures susvisées (cf. n°s 56 à 59 ci-dessous).

Les modalités d'imputation des impôts étrangers en application des conventions internationales ont été fixées par un arrêté du Conseil fédéral du 22 août 1967 et les ordonnances n°s 1 et 2 du Département fédéral des Finances du 6 décembre 1967.

[54] *Intérêts.* — Aux termes de l'article XII, paragraphe 1, de la convention, les intérêts provenant d'un État contractant et payés à un résident de l'autre État contractant sont imposables dans cet autre État contractant.

Mais, l'État contractant d'où proviennent les intérêts qui sont payés à un résident de l'autre État a le droit

d'imposer ces intérêts selon sa législation. Toutefois, réserve faite des dispositions spéciales prévues par l'article XIV de la convention en ce qui concerne les produits de cette nature encaissés par les personnes morales (cf. ci-dessous nos 56 à 59), le taux de l'imposition ne peut excéder 10 % du montant des intérêts, cette limite étant, du côté français, portée à 12 % pour les intérêts d'obligations négociables définies à l'article 118 du Code général des Impôts, émises avant le 1^{er} janvier 1965.

[55] De son côté l'article XXV de la convention prévoit :

— d'une part, en son paragraphe A (3) que l'impôt suisse perçu sur les intérêts provenant de Suisse sera imputé sur les impôts français dans la base desquels ces revenus se trouvent compris;

— d'autre part, en son paragraphe B (2) l'application par la Suisse, de mesures de dégrèvement destinées à tenir compte de la retenue à la source française que les intérêts ont supportée conformément aux dispositions de l'article XIX, selon des modalités identiques à celles prévues pour les dividendes de source française (cf. n° 53 ci-dessus).

C. Dispositions spéciales applicables aux dividendes, et intérêts encaissés par les personnes morales résidentes de l'un des États (1).

[56] Afin d'exclure certaines sociétés contrôlées à l'étranger et dont le siège est situé dans l'un des pays contractants du bénéfice des taux réduits fixés aux articles XI (dividendes) et XII (intérêts) de la convention, l'article XIV de cet accord prévoit que les sociétés dans lesquelles des personnes qui ne sont pas des résidents de l'État où est situé le siège de direction ont un intérêt prépondérant n'ont droit au taux réduit de la retenue à la source sur les dividendes et les intérêts que si elles remplissent certaines conditions précises.

Aux termes du paragraphe 1 dudit article, ces conditions sont les suivantes :

a. Les comptes créditeurs portant intérêt ouverts au nom de personnes qui ne sont pas des résidents du premier État ne doivent pas s'élever à plus de six fois le total formé par le capital-actions (ou le capital social) et les réserves apparentes;

b. Les dettes contractées envers les mêmes personnes ne doivent pas porter intérêt à un taux excédant le taux normal, étant entendu qu'est considéré comme taux normal :

Pour la France, le taux des avances de la Banque de France majoré de 2 points;

Pour la Suisse, le taux du rendement moyen des obligations émises par la Confédération suisse majoré de 2 points;

c. 50 %, au plus, des revenus en question provenant de l'autre État contractant peuvent être utilisés à

servir des engagements (intérêts débiteurs, redevances de licences, frais de développement, de réclame, de première installation, de voyage, amortissements de biens de toute nature y compris les biens incorporels, procédés, etc.) envers des personnes qui ne sont pas des résidents du premier État;

d. Les dépenses en relation avec les revenus en question provenant de l'autre État contractant doivent être exclusivement couvertes à l'aide de ces revenus;

e. La société est tenue de distribuer 25 % au moins des revenus en question provenant de l'autre État contractant.

Quant aux mesures plus étendues qui ont été ou seront prises par l'un des États contractants pour viser à empêcher des prétentions abusives à un dégrèvement d'impôt perçu à la source par l'autre État contractant, elles restent réservées pour l'application de la convention.

[57] Au surplus, même si elles remplissent les conditions énoncées ci-dessus, les sociétés suisses de l'espèce ne pourront bénéficier du taux réduit conventionnel en ce qui concerne les intérêts (1), que si ces intérêts sont soumis en Suisse à l'impôt cantonal dans des conditions identiques ou similaires à celles que prévoient les dispositions concernant l'impôt fédéral pour la défense (Conv., art. XIV, § 2).

A cet égard, il convient de remarquer que ladite mesure ne visant que les intérêts (1), les privilèges fiscaux accordés par les cantons aux revenus provenant de participations (dividendes) ne constituent pas un obstacle à l'application du taux réduit conventionnel à ces revenus dès lors que les conditions énumérées au paragraphe 1 dudit article XIV sont satisfaites par ailleurs.

[58] Enfin les fondations de familles suisses sont également exclues du bénéfice du taux réduit conventionnel lorsque les fondateurs ou la majorité des bénéficiaires ne sont pas des résidents de Suisse et que les dividendes, intérêts (1) de source française encaissés par la fondation doivent profiter pour plus d'un tiers à des personnes qui ne sont pas des résidents de Suisse (Conv., art. XIV, § 4).

[59] La surveillance, les enquêtes et les attestations qu'implique l'application des dispositions de l'article XIV de la convention (cf. nos 73 à 75 ci-dessus) sont du ressort des autorités compétentes de l'État contractant dont le bénéficiaire des revenus en question est un résident.

Toutefois si les autorités compétentes de l'autre État contractant d'où proviennent ces revenus ont des indications leur permettant de mettre en doute les déclarations fournies par le bénéficiaire des revenus, elles pourront faire procéder à une nouvelle enquête par les autorités compétentes du premier État.

En cas de divergences de vues persistantes entre les deux autorités fiscales au sujet de la situation d'un contribuable au regard dudit article XIV, il sera fait

(1) Des dispositions analogues sont prévues en ce qui concerne les redevances. Cf. plus loin n° 100 et 103.

(1) Et les redevances : cf. plus loin n° 100 et 103.

application de la procédure amiable prévue par l'article XXVII de la convention (cf. nos 159 à 161 ci-dessous). Mais il sera alors sursis à tout remboursement d'impôt jusqu'à la réalisation de l'accord entre les autorités fiscales des deux États contractants (Conv., art. XIV, § 3).

D. Cas particulier : revenus se rattachant à un établissement stable.

[60] *Dividendes.* — Les dispositions du paragraphe 2 de l'article XI prévoyant la limitation à 15 % du taux du prélèvement sur les dividendes dans l'État de la source ne s'appliquent pas lorsque le bénéficiaire des dividendes, résident d'un État contractant, a, dans l'autre État contractant d'où proviennent ces dividendes, un établissement stable auquel se rattache la participation génératrice des dividendes (Conv., art. XI, § 5).

Dans ce cas, les dispositions de l'article VII de la convention sont applicables (cf. n° 38 ci-dessus).

[61] *Intérêts.* — De même, le paragraphe 4 de l'article XII précise que les dispositions prévoyant la limitation à 10 % — ou à 12 % — du taux du prélèvement sur les intérêts ne s'appliquent pas lorsque le bénéficiaire des intérêts, résident d'un État contractant, a, dans l'autre État contractant d'où proviennent ces intérêts, un établissement stable auquel se rattache effectivement la créance génératrice des intérêts. Dans ce cas les dispositions de l'article VII de la convention sont applicables (cf. n° 38 ci-dessus).

[62] En outre, le paragraphe 5 de l'article XII pose en principe que l'État de la source des intérêts est l'État dans lequel réside le débiteur des intérêts qui peut être d'ailleurs cet État lui-même ou l'une de ses subdivisions politiques. Cependant, il prévoit qu'une dérogation doit être apportée à cette règle dans l'hypothèse où il s'agit d'emprunts productifs d'intérêts qui ont un lien économique avec l'établissement stable que le débiteur posséderait dans cet État contractant. Si l'emprunt a été souscrit pour les besoins de cet établissement et si ce dernier assume la charge des intérêts, la source des intérêts est réputée se trouver dans l'État contractant où l'établissement stable est installé, abstraction faite de la résidence du propriétaire de l'établissement, et lors même que ce propriétaire serait résident d'un État tiers.

II. Modalités d'application.

[63] Conformément au paragraphe 2, a, de son article XXXII, les dispositions de la convention s'appliqueront pour la première fois aux impôts perçus par voie de retenue à la source sur les dividendes et intérêts dont la mise en paiement est intervenue postérieurement au 31 décembre 1966. Il s'ensuit que l'imposition des dividendes et des intérêts dont la mise en paiement est intervenue avant cette date demeure régie par la convention du 31 décembre 1953 quelle que soit la date du versement effectif de ces produits.

A. Dispositions générales.

[64] Le dégrèvement que peut demander le bénéficiaire de dividendes ou intérêts, résident de France ou de Suisse, correspond à la différence entre l'impôt exigible selon les règles de droit commun dans celui des deux États d'où proviennent ces produits et l'impôt calculé sur les mêmes produits en application des taux limites prévus par les articles XI et XII de la convention.

Le dégrèvement de l'impôt français s'opère par voie de non-perception ou de remboursement pour les personnes physiques, par voie de remboursement pour les personnes morales.

Le dégrèvement de l'impôt suisse s'opère par voie de remboursement.

[65] Ce droit à dégrèvement est subordonné aux conditions suivantes :

1° Au moment de la mise en paiement des dividendes et intérêts le bénéficiaire de ces revenus doit :

a. Être résident de l'autre État au sens de l'article IV de la convention ;

Être le bénéficiaire réel des revenus au sens du paragraphe 5, a, du même article IV ;

Ne pas être imposable dans cet autre État sur une base forfaitaire déterminée d'après la valeur locative de la — ou des — résidences qu'il possède sur le territoire de cet État.

b. S'il a la qualité de personne morale, ne pas entrer dans un des cas d'exclusion définis à l'article XIV de la convention (cf. nos 56 à 59 ci-dessus).

2° Les revenus ne doivent pas provenir d'une participation, d'une créance, d'un droit ou d'un bien rattaché à l'établissement stable au sens de l'article V de la convention, situé dans l'État où l'impôt a été retenu.

3° Pour l'application des articles XI et XII de la convention les membres d'une mission diplomatique ou consulaire d'un État contractant accrédité dans l'autre État contractant ou dans un État tiers qui ont la nationalité de l'État accréditaire sont réputés être résidents de l'État accréditant s'ils y sont soumis aux mêmes obligations, en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune que les résidents desdits États. [Conv., art. XXI (3).]

B. Revenus de valeurs mobilières françaises.

[66] *Principes.* — L'impôt dont la perception est maintenue, en vertu des articles XI et XII de la convention, au profit de l'État d'où proviennent les revenus est, en ce qui concerne la France et selon la nature des produits :

Pour les dividendes, dans la limite de 15 % s'appliquant au montant brut des produits :

— la retenue à la source de 25 %, calculée sur les produits des actions et parts sociales et les revenus assimilés ainsi que sur le précompte mobilier éventuellement exigible lors de la distribution de ces produits (Conv., art. XI, § 6).

Pour les intérêts, dans la limite de 10 % (ou de 12 %) s'appliquant au montant brut des produits :

— la retenue à la source prélevée par les collectivités débitrices (au taux de 10 ou de 12 % selon la date d'émission des emprunts) sur les produits des obligations négociables et des revenus assimilés;

— le prélèvement de 25 % perçu par l'établissement payeur sur les produits de placements à revenu fixe payés à l'étranger ou à des personnes dont le domicile réel ou le siège social est établi à l'étranger.

[67] *Conséquences.* — Pour obtenir le dégrèvement des impôts français perçus à la source sur les dividendes et les intérêts, le bénéficiaire résident de Suisse doit présenter une demande écrite, établie sur un imprimé spécial fourni par l'Administration fédérale suisse des Contributions dont les modalités d'utilisation sont précisées ci-après :

Personnes physiques.

[68] Les personnes physiques résidentes de Suisse, bénéficiaires de dividendes ou d'intérêts de source française doivent établir, pour chaque collectivité débitrice des dividendes ou pour chaque débiteur des intérêts, une demande de dégrèvement sur un imprimé spécial R-F1 (1), de couleur verte, comportant deux exemplaires en ce qui concerne les intérêts et un exemplaire supplémentaire à utiliser éventuellement (cf. n° 72 ci-après) pour le remboursement du précompte mobilier en ce qui concerne les dividendes.

Les intéressés doivent, en outre, utiliser une demande distincte par échéance de dividendes alors que plusieurs échéances d'intérêts dus par le même débiteur et pour la même émission peuvent être portées sur une même formule.

La demande, régulièrement remplie, est remise à l'Autorité fiscale cantonale suisse dont relève le créancier. Cette Autorité s'assure de l'exactitude des mentions portées par l'intéressé, conserve un exemplaire et appose les attestations requises sur l'autre — ou les autres — qu'elle rend au requérant.

La demande ainsi revêtue du visa de l'Autorité fiscale cantonale doit être adressée par le créancier à l'établissement payeur français des revenus, au plus tard au moment du paiement desdits revenus, sauf exception mentionnée au n° 70 ci-après.

[69] La remise de la demande entraîne pour l'établissement payeur les obligations suivantes :

— en ce qui concerne les dividendes, versement de l'intégralité des revenus sous la seule déduction de la retenue à la source de 25 % réduite directement au taux limite conventionnel de 15 %;

— pour les intérêts d'emprunts négociables qui continuent à supporter la retenue à la source de 10 ou 12 % visée à l'article 119 bis du Code général des Impôts, non-perception du prélèvement de 25 % sur les produits de placement à revenu fixe prévu à l'article 125, A (III) du même Code;

— pour les créances non négociables, versement de l'intégralité des produits sous déduction dudit prélèvement réduit au taux limite de 10 %.

[70] Toutefois, lorsqu'il s'agira de revenus de titres établis sous la forme nominative, déposés à la société interprofessionnelle pour la compensation des valeurs mobilières (S.I.C.O.V.A.M.) ou conservés en dépôt libre dans une banque établie en France ou en Suisse, les intéressés auront la possibilité de demander le remboursement de la retenue ou du prélèvement à la source excédant le taux prévu par la convention, en produisant la demande de dégrèvement à l'établissement payeur des revenus jusqu'au 31 décembre de l'année suivant celle du paiement effectif des revenus par cet établissement.

Dans ce cas, la remise de la demande entraîne l'obligation pour l'établissement payeur de verser au requérant, à titre de complément de revenu, une somme égale au montant du dégrèvement autorisé par la convention.

[71] L'établissement payeur français est tenu de remettre la demande de dégrèvement au bureau des impôts (Enregistrement) dont il relève pour le paiement de la retenue ou du prélèvement à la source, lors du plus prochain virement afférent à ladite retenue ou audit prélèvement. La demande régulièrement remplie constitue, entre les mains de l'établissement payeur, vis-à-vis du Trésor et sous réserve du contrôle à effectuer par l'Administration, soit la pièce justificative de l'exonération accordée, soit un titre de crédit correspondant au remboursement effectué.

Remboursement du précompte mobilier.

[72] Lorsqu'il s'agit de dividendes ayant entraîné le versement du précompte mobilier, l'établissement payeur transmet le second exemplaire de la demande, dûment complété s'il y a lieu, à la société débitrice qui accorde le dégrèvement correspondant (cf. n° 66 ci-dessus).

Entre les mains de la société débitrice, le volant régulièrement rempli constitue, sous réserve du droit de contrôle de l'Administration, un titre de crédit vis-à-vis du Trésor français. Ladite société devra remettre cette formule, aux fins de régularisation, au bureau des impôts (Enregistrement) dont elle dépend pour le paiement du précompte.

En ce qui concerne les modalités d'application du dégrèvement et du remboursement du précompte mobilier, il conviendra de se reporter, en tant que de besoin, à l'instruction du 8 juillet 1966 (B.O.C.D. 1966, II-3402; B.O.E.D. 1966, 9793) et à la note du 25 mai 1967 (B.O.E.D. 1967, 10046).

Sociétés et personnes morales.

[73] L'application des taux réduits de 15 % (dividendes) et 10 ou 12 % (intérêts) étant assortie de conditions spéciales lorsque le bénéficiaire est une personne morale de l'autre État (cf. supra n° 56 à 59), la mise en œuvre de la procédure de dégrè-

(1) Voir annexe I.

vement comporte, du côté français, un contrôle de la situation des requérants suisses selon les modalités définies ci-dessous :

[74] Pour obtenir le dégrèvement des impôts français perçus à la source sur les dividendes et intérêts, les sociétés et autres personnes morales résidentes de Suisse doivent établir, pour chaque société ou collectivité débitrice des dividendes ou pour chaque débiteur des intérêts, une demande de dégrèvement sur un imprimé spécial R-F2 (1), de couleur rose, comportant trois exemplaires en ce qui concerne les intérêts et un exemplaire supplémentaire à utiliser éventuellement pour le remboursement du précompte mobilier en ce qui concerne les dividendes.

Une demande distincte doit, en outre, être établie pour chaque échéance de dividendes alors que plusieurs échéances d'intérêts dus par le même débiteur et pour la même émission peuvent être portées sur une même formule.

La demande, régulièrement remplie, est remise à l'Autorité fiscale cantonale suisse dont relève le créancier. Cette Autorité appose les attestations requises, conserve un exemplaire de la demande et remet les autres à l'Administration fédérale des Contributions à Berne. Cette dernière adresse les exemplaires prévus (2° — et 3° éventuellement — pour les dividendes ou 2° pour les intérêts) à l'Administration française, au plus tard le 31 décembre de l'année suivant celle du paiement effectif des produits.

L'Administration française s'assure de la régularité de la demande au regard des dispositions de l'article XIV de la convention (cf. nos 56 à 59 ci-dessus). Lorsque cet examen s'avère favorable, compte tenu, s'il y a lieu, de l'enquête complémentaire effectuée par l'Administration fédérale des Contributions, l'Administration française transmet l'exemplaire — ou les deux exemplaires — de la demande revêtus de son visa à l'établissement payeur des revenus.

Lorsque l'agrément est refusé, l'Administration française avise immédiatement de sa décision l'Administration fédérale des Contributions qui informe à son tour la personne morale requérante du rejet définitif de sa demande. Dans cette hypothèse, la procédure amiable prévue à l'article XXVII de la convention peut éventuellement trouver à s'appliquer (cf. ci-dessous nos 159 à 161).

[75] Après décision favorable de l'Administration française, l'établissement payeur complète la demande et verse au requérant, à titre de complément de dividende ou d'intérêt, une somme égale au montant du dégrèvement prévu par la convention.

Il utilise ensuite la demande comme titre de crédit dans des conditions identiques à celles qui ont été indiquées au n° 71 et transmet, s'il y a lieu, l'exemplaire supplémentaire relatif au précompte mobilier à la société débitrice des dividendes qui accorde le dégrèvement correspondant selon les modalités définies au n° 72 ci-dessus.

(1) Voir annexe II.

Cas particulier.

1° Revenus se rattachant à un établissement stable.

[76] *Dividendes.* — La dérogation apportée par le paragraphe 2 de l'article XI de la convention au principe d'imposition des dividendes dans l'État dont le bénéficiaire est résident, posé par le paragraphe 1 du même article, entraîne pour conséquence que la réduction à 15 % du taux de la retenue à la source prévue par le paragraphe 2 dudit article en faveur des bénéficiaires, résidents de Suisse, de dividendes de source française, ne trouve pas à s'appliquer lorsque ces résidents possèdent en France un établissement stable dont l'actif comprend les valeurs génératrices desdits dividendes. Il s'ensuit que la retenue à la source sur les revenus des valeurs françaises dépendant de l'établissement stable en France d'une société ou entreprise suisse continuera à être prélevée au taux de droit commun et pourra donner lieu à imputation dans les conditions habituelles (cf. Instruction du 24 février 1966, §§ 38 et 39).

En revanche, le précompte mobilier éventuellement exigible à raison de la distribution des dividendes encaissés par l'établissement stable sera remboursé à la société suisse, sous déduction de la retenue calculée au taux de droit commun, dans les conditions prévues par la note du 18 octobre 1966 (cf. B.O.C.D. 1966, II-3519; B.O.E.D. 1966, 9869).

[77] *Intérêts.* — En ce qui concerne les intérêts des obligations et autres titres d'emprunts négociables, la réserve analogue, figurant au paragraphe 2 de l'article XII de la convention, est sans portée pratique du côté français, le taux de la retenue à la source applicable à ces revenus (10 ou 12 %) étant égal à la limite conventionnelle (rapp. ci-dessus, n° 54). Cette retenue est, bien entendu, imputable sur l'impôt exigible de l'établissement stable au titre des mêmes revenus.

Quant au prélèvement de 25 % institué à compter du 1^{er} janvier 1966 sur les produits de placement à revenu fixe, il a été admis qu'il ne sera pas exigé sur les revenus de cette nature qui se rapportent à des créances faisant partie de l'actif de l'établissement stable français d'une entreprise suisse et qui sont pris en compte pour la détermination du bénéfice imposable de cet établissement (cf. Instruction du 16 mars 1966, § 38).

2° Intérêts des emprunts émis pour les besoins d'un établissement stable.

[78] Conformément aux dispositions du paragraphe 5 de l'article XII de la convention, les intérêts sont considérés en principe comme ayant leur source dans l'État contractant dont le débiteur est le résident.

Toutefois, par dérogation à cette règle, le même texte prévoit que, lorsque le débiteur possède un établissement stable dans l'autre État et qu'il a contracté ou émis l'emprunt dans cet autre État pour les besoins propres dudit établissement, lequel sup-

porte la charge des intérêts dudit emprunt, ces intérêts sont considérés comme ayant leur source dans cet État.

Il s'ensuit que doivent être considérés comme de source française et comme tels, passibles selon leur nature de la retenue à la source au taux fixé pour les valeurs françaises par l'article 187 du Code général des Impôts (10 ou 12 %), ainsi qu'en principe du prélèvement de 25 % institué par l'article 57 de la loi de finances pour 1966 (sous réserve de l'exception signalée ci-après) lorsqu'ils bénéficient à des personnes n'ayant pas leur siège ou leur domicile réel en France, les intérêts des obligations et autres créances quelconques négociables ou non négociables émises en France par des entreprises suisses pour les besoins de leurs établissements stables français.

En ce qui concerne les intérêts et autres produits des obligations négociables ces dispositions se bornent à confirmer dans le cas particulier qu'elles concernent, la règle instituée par l'article 6 de la loi n° 65-566 du 12 juillet 1965, selon laquelle les obligations que les organismes étrangers ou internationaux émettent en France avec l'autorisation du Ministre des Finances sont assimilées à des obligations françaises pour l'application de la retenue à la source (*B.O.C.D.* 1965, I-453; *B.O.E.D.* 1965, 9512). À cet égard, il est rappelé que, d'une façon générale, le prélèvement n'est pas opéré sur les produits des obligations ainsi émises versées à des bénéficiaires ayant leur domicile réel ou leur siège hors de France (cf. Instruction du 16 mars 1966, § 34). Cette règle s'applique aux produits des obligations émises en France par l'établissement stable français d'une société suisse, lesquels ne supportent, par conséquent, que la retenue au taux de 10 % ou 12 % correspondant à la limite fixée par la convention.

En revanche, lorsqu'il s'agira de produits de toutes autres créances non négociables, auquel cas le prélèvement demeure applicable, les bénéficiaires ayant la qualité de résident suisse pourront, bien entendu, demander l'application du taux réduit (10 %) prévu par l'article XII, paragraphe 2, de la convention, dans les conditions identiques à celles qui ont été définies plus haut (nos 66 à 75).

C. Revenus de valeurs mobilières suisses.

Conditions d'imposition en Suisse.

[79] Au moment de l'encaissement des coupons de valeurs mobilières suisses ou des intérêts, le bénéficiaire domicilié en France continuera à supporter le prélèvement, à la source, de l'impôt anticipé suisse au taux de 30 %.

Mais le taux de l'impôt suisse frappant les produits de valeurs mobilières suisses ne peut, en vertu des articles XI et XII de la convention, excéder :

— 15 % en ce qui concerne les dividendes (Conv., art. XI, § 2) ;

— 10 % pour les intérêts (Conv., art. XII, § 2).

Remboursement des impôts suisses.

[80] En conséquence, pour obtenir le remboursement des impôts suisses perçus à la source, le bénéficiaire des revenus, résident de France, devra établir ou faire établir par son représentant éventuel une demande en deux exemplaires sur une formule modèle R-83 (1).

En France, ces imprimés sont tenus à la disposition du public au siège de chaque Direction départementale dont relève le Service des Contributions directes (Pour le département de Paris : Direction des Services généraux, Service des Imprimés, 40, rue du Louvre, Paris [1^{er}]).

Cette demande, qui devra grouper tous les revenus échus au cours d'une même année et qui peut s'appliquer à une ou à deux années sera remise dans les deux ans qui suivent l'expiration de l'année civile au cours de laquelle les revenus imposés auront été mis en paiement, à l'Inspecteur des Impôts (Contributions directes) dont relève le bénéficiaire.

Lorsque la demande est établie par un mandataire, celui-ci doit y joindre une procuration, sauf si ce mandataire est une banque établie en France ou en Suisse qui a reçu les titres en dépôt.

L'Inspecteur saisi de la demande examine si les conditions prévues ci-dessus (cf. n° 65) sont remplies et, s'il y a lieu, procède à cette fin aux investigations nécessaires.

Si la demande est fondée, l'Inspecteur l'atteste sur l'exemplaire n° 2 qu'il transmet à la Direction générale des Impôts (Service des Relations internationales, Bureau VA 2). Il conserve l'exemplaire n° 1 pour être utilisé en vue, notamment, d'assurer la perception des impôts directs sur les revenus indiqués dans la demande, dans le cas où ces impôts n'auraient pas encore été perçus au moment de la demande.

La Direction générale des Impôts revêt de son visa l'exemplaire n° 2 de la demande et l'adresse à l'Administration fédérale des Contributions, à Berne, qui vérifie le bien-fondé et l'exactitude de la demande et s'adresse directement au requérant ou, le cas échéant, à la Direction générale des Impôts pour obtenir les renseignements complémentaires et preuves nécessaires.

L'Administration fédérale des Contributions décide de l'exécution du remboursement. Elle notifie sa décision directement et par écrit au requérant et lui transmet, à l'adresse indiquée dans la demande, le montant qu'elle doit rembourser.

Si une demande est rejetée, en tout ou partie, la décision est notifiée par lettre recommandée avec l'indication des motifs.

[81] *Cas particulier des résidents de France ayant droit au remboursement d'impôts suisses retenus à la source, en vertu de la législation de ce pays.* — La procédure exposée ci-dessus (n° 80) n'est pas applicable au remboursement d'impôts suisses retenus à la source auquel les résidents de France peuvent pré-

(1) Voir annexe III.

tendre, en vertu de la législation suisse, lorsqu'ils possèdent :

— des parts de fonds de placement suisse dont au moins 80 % du rendement provient de sources étrangères;

— des obligations émises par les collectivités suisses de droit public avec une clause d'exonération fiscale.

Les demandes de remboursement afférentes à ces catégories de revenus seront établies, comme par le passé, sur formule R-25 délivrée par les Autorités fiscales suisses, sans intervention de la Direction générale. Les impôts suisses ainsi remboursés constituent des compléments de revenus imposables en France dans les conditions de droit commun, c'est-à-dire, abstraction faite des règles particulières exposées ci-après pour les revenus de valeurs mobilières de source suisse, entrant dans le champ d'application de la convention.

Imposition en France des revenus de valeurs mobilières de source suisse.

a. Régime institué par la convention.

[82] Conformément aux dispositions combinées des articles XI, paragraphe 1 et XII, paragraphe 1 de la convention, les dividendes et intérêts de toute nature de source suisse perçus par des résidents de France sont imposables en France dans les conditions de la loi interne.

Mais, lorsqu'ils ont effectivement supporté l'impôt suisse à la source, la double imposition est évitée par l'octroi au bénéficiaire de ces revenus résident de France d'un crédit d'impôt correspondant au montant de l'impôt suisse. Ce crédit est imputable séparément sur les impôts français dans les bases desquels se trouvent compris les revenus correspondants et dans la limite des impôts français afférents à ces mêmes revenus (Conv., art. XXV, §§ 3 et 4).

b. Modalité d'imposition.

[83] Dans la pratique, du fait que la Suisse réduit son impôt à la source (prélèvement anticipé) par voie de remboursement, le bénéficiaire des revenus qui est résident de France, percevra le montant de ces revenus en deux versements successifs :

— le premier correspondant à 70 % du produit brut;

— et le second à 15 % du même produit en ce qui concerne les dividendes et à 20 % de ce produit pour les intérêts.

Ainsi, le remboursement de l'impôt suisse constitue un complément de revenu dont l'imposition en France s'effectuera dans les mêmes conditions que celle du produit principal des dividendes et intérêts.

[84] Compte tenu des principes exposés ci-dessus, les bénéficiaires, résidents de France, de revenus de capitaux mobiliers de source suisse seront imposés dans les conditions suivantes, observation étant faite que l'article 5 de l'ordonnance n° 67-836 du 28 septem-

bre 1967 destinée à encourager l'épargne et le développement du marché financier (B.O.C.D. 1967, I-553; B.O.E.D. 1967, 10134) a supprimé, à compter du 1^{er} janvier 1968, la retenue à la source du tiers prévue à l'article 123 bis du Code général des Impôts, prélevée sur les revenus de valeurs mobilières émises hors de France et les revenus assimilés visés aux articles 120 à 123 du Code général des Impôts dont le paiement est effectué en France par un intermédiaire qualifié.

I. Revenus de valeurs mobilières suisses encaissés en France.

1° Revenus payés antérieurement au 1^{er} janvier 1968.

Retenue à la source.

[85] Le taux de la retenue du tiers applicable aux produits de valeurs mobilières de source suisse, mis en paiement à compter du 1^{er} janvier 1967 s'est trouvé ramené :

— pour les dividendes à 33,33 — 15, soit 18,33 %;

— et pour les intérêts à 33,33 — 10, soit 23,33 %, soit, dans la pratique, à partir du montant net des produits, 21,50 % (18,33/85) en ce qui concerne les dividendes et 25,90 % (23,33/90) en ce qui concerne les intérêts.

Impôt sur le revenu des personnes physiques et impôt sur les sociétés.

[86] Le crédit d'impôt attaché aux revenus de valeurs mobilières suisses encaissés en France (dividendes et intérêts) sera, bien entendu, calculé dans les conditions du droit commun. Il sera égal à 50 % du montant net des produits encaissés tant pour l'imputation prévue par l'article 199 ter-I. Code général des Impôts, que pour celle prévue à l'article 220 du même code.

Toutefois, en ce qui concerne les produits distribués par la filiale suisse d'une société française, le crédit est limité au montant de l'impôt effectivement prélevé en Suisse, la retenue du tiers n'ayant pas été perçue sur ces produits qui ouvrent droit au régime des sociétés mères (C.G.I., art. 146-I). Dans la même hypothèse, le crédit ainsi déterminé s'impute sur le précompte exigible en vertu de l'article 223 sexies dudit code, en cas de redistribution des produits de la filiale suisse.

2° Revenus payés postérieurement au 1^{er} janvier 1968.

[87] En raison de la suppression, depuis le 1^{er} janvier 1968, de la retenue à la source du tiers visée à l'article 123 bis du Code général des Impôts (cf. n° 84 ci-dessus), les bénéficiaires de revenus de valeurs mobilières de source suisse encaissés en France disposeront, pour l'application auxdits revenus de l'impôt sur le revenu des personnes physiques ou de l'impôt sur les sociétés, d'un crédit correspondant

au montant de l'impôt prélevé en Suisse dans la limite de 15 % (dividendes) ou de 10 % (intérêts).

Ce crédit sera, du reste, indiqué sur le certificat d'avoir fiscal délivré par l'établissement payeur, dans le cadre afférent aux crédits d'impôts imputables mais non restituables accordés en application des conventions.

II. Revenus de valeurs mobilières suisses encaissés à l'étranger.

Bénéficiaires relevant de l'impôt sur le revenu des personnes physiques.

[88] Les revenus de valeurs mobilières suisses que les bénéficiaires encaissent à l'étranger ou se font envoyer directement de l'étranger sont récapitulés sur un imprimé spécial (n° 2047, Annexe n° 3 à la déclaration modèle B) [cf. à cet égard *B.O.C.D.* 1964-II-2615, *B.O.E.D.* 1964-9155]. Ils ouvrent droit à un crédit d'impôt, imputable sur l'impôt sur le revenu des personnes physiques, égal à :

- 15/85 du montant net encaissé en ce qui concerne les dividendes, soit en pourcentage arrondi 18 % ;
- 10/90 du montant net encaissé en ce qui concerne les revenus, soit en pourcentage arrondi 11 %.

Bénéficiaires relevant de l'impôt sur les sociétés.

[89] Le crédit d'impôt auquel peuvent prétendre les personnes morales bénéficiaires de revenus de valeurs mobilières suisses pour l'application de l'article 220 du Code général des Impôts sera, d'une façon analogue, calculé à raison de 15/85 du montant net encaissé en ce qui concerne les dividendes, soit en pourcentage arrondi 18 % et 10/90 du même montant en ce qui concerne les intérêts soit, en pourcentage arrondi, 11 % (cf. imprimé n° 2066 ancien C1 bis CD).

Quant aux collectivités qui acquittent l'impôt sur les sociétés dans les conditions fixées par l'article 206-5 du Code général des Impôts, le taux de cet impôt sera de :

- 9/85 du montant net des dividendes ;
- 14/90 pour les intérêts ayant supporté l'impôt suisse à la source.

III. Revenus de créances non représentées par des titres négociables.

[90] Lorsqu'ils bénéficient à des personnes domiciliées en France, ces revenus sont imposés dans les conditions de droit commun, sous réserve de la prise en compte de l'impôt auquel ils ont été soumis en Suisse par application de l'article XII, paragraphe 2 de la convention (cf. ci-après n° 143).

IV. Rémunérations d'administrateurs et de dirigeants de sociétés (Conv., art. XVIII).

[91] En vertu du paragraphe 1 de l'article XVIII de la convention, les tantièmes, jetons de présence et autres rétributions similaires qu'un résident d'un État contractant reçoit en sa qualité de membre du

Conseil d'administration ou de surveillance d'une société qui est un résident de l'autre État contractant sont imposables dans cet autre État.

Il en est de même, aux termes du paragraphe 2 dudit article, des rémunérations allouées aux gérants majoritaires des sociétés à responsabilité limitée n'ayant pas opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes, aux gérants des sociétés en commandite par actions et aux associés des personnes et associations en participation ayant opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux.

[92] Il résulte de cette disposition que les tantièmes, jetons de présence et autres rétributions similaires versés par les sociétés anonymes françaises à leurs administrateurs résidents de Suisse demeurent passibles en France de l'impôt à la source dans les conditions du droit commun, c'est-à-dire :

— pour les rémunérations autres que les tantièmes versés par les sociétés anonymes, mises en paiement depuis le 1^{er} janvier 1966, de la retenue à la source de 25 % prévue par l'article 119 bis, paragraphe 2 du Code général des Impôts ;

— pour les tantièmes versés par les sociétés anonymes, d'une part du prélèvement institué par l'article 117 ter du Code général des Impôts (au taux de 12 % porté à 25 % à compter du 1^{er} janvier 1968 par l'article 10 de la loi n° 67-1114 du 21 décembre 1967) et perçu dans les conditions prévues à l'article 8 du décret n° 65-1095 du 15 décembre 1965 (C.G.I., Annexe II, art. 08 c quater) [cf. *B.O.C.D.* 1965-I-473 et *B.O.E.D.* 1965-9647] et d'autre part de la retenue à la source de 25 % prévue par l'article 119 bis, paragraphe 2 du Code général des Impôts sans imputation du prélèvement susvisé.

En revanche, les produits de même nature versés par les sociétés suisses susvisées à leurs administrateurs résidents de France échappent à toute imposition en France mais doivent être retenus pour le calcul du taux effectif de l'impôt sur le revenu des personnes physiques (cf. ci-après nos 148 et suiv.).

[93] Quant aux rémunérations versées par les sociétés françaises à responsabilité limitée n'ayant pas opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes à leurs gérants majoritaires résidents de Suisse, elles restent imposables en France dans les conditions de droit commun, au titre de l'article 62 du Code général des Impôts. Il n'y a donc plus lieu de distinguer, à cet égard, comme sous le régime résultant de la convention de 1953, selon que les sommes versées aux intéressés sont destinées à rémunérer des fonctions de gérance proprement dites ou des tâches de direction (fonctionnement de l'exploitation commerciale ou industrielle de la société).

Par ailleurs, les rémunérations allouées aux membres des Conseils de surveillance des sociétés françaises à responsabilité limitée ainsi que des sociétés en commandite par actions revêtent, en droit français, le caractère de bénéfices non commerciaux.

Il s'ensuit que les sommes de l'espèce versées par des sociétés susvisées, résidentes de France, demeurent passibles dans notre pays, dans les conditions de droit

commun de la retenue à la source prévue par l'article 1671 du Code général des Impôts.

Au surplus les rémunérations normales perçues en une autre qualité par les personnes visées au n° 91 ci-dessus devront, selon leur nature, être imposées d'après les règles prévues par la convention soit en matière de bénéfices des professions non commerciales (cf. *infra*, n° 94), soit en matière de traitements et salaires privés (cf. *infra*, n° 116).

V. Revenus non commerciaux et bénéfiques des professions non commerciales.

(Conv., art. XIII, XVI et XIX)

1. Bénéfiques des professions non commerciales.

[94] Règle générale. — En vertu des stipulations du paragraphe 1 de l'article XVI de la convention, les revenus provenant de l'exercice d'une profession libérale ou d'autres activités indépendantes de caractère analogue ne sont en principe imposables que dans l'État de résidence du bénéficiaire.

Une exception est toutefois apportée à cette règle dans le cas où l'intéressé dispose de façon habituelle dans l'autre État d'une base fixe pour l'exercice de ses activités. Dans une telle hypothèse, les revenus imputables à cette base fixe sont imposables dans l'État où celle-ci se trouve située.

C'est ainsi par exemple, qu'un avocat résidant en France et qui va en Suisse pour plaider à diverses occasions est imposable en France à raison des honoraires qu'il perçoit pour ces plaidoiries. Mais, si l'intéressé a en Suisse un bureau où il se rend périodiquement pour recevoir des clients, il est imposable en Suisse à raison des profits provenant de ce bureau.

Inversement, les sommes payées en France à titre de revenus de professions non commerciales à des contribuables qui n'ont pas dans notre pays d'installation professionnelle permanente ne doivent pas donner lieu à la retenue à la source de l'impôt français lorsque les bénéficiaires sont résidents de Suisse ou, ayant la qualité de résidents de France, ont dans cet État une base fixe à laquelle se rattache l'activité rémunérée en France (cf. carnet de reçus modèle n° 2490, ancien n° 1090).

[95] Conformément aux dispositions des articles XV (§ 3) et XVI de la convention, les profits tirés de l'aliénation de biens et de droits — autres que les biens immobiliers — ne sont imposables que dans l'État dont le cédant est résident, à moins qu'ils ne dépendent de l'actif d'une base fixe sise dans l'autre État, auquel cas ils sont imposables dans cet autre État.

Pour les plus-values d'aliénation de biens immobiliers, voir n° 127 ci-dessous.

[96] Le paragraphe 2 du même article XVI précise que sont notamment considérées comme professions libérales les activités indépendantes d'ordre scientifique, artistique, littéraire, éducatif ou pédagogique, ainsi que les activités indépendantes des médecins, avocats, ingénieurs, architectes, dentistes et comptables.

[97] Cas particulier : professionnels du spectacle ; sportifs.

Par dérogation à la règle générale énoncée au paragraphe ci-dessus, les revenus que les professionnels du spectacle, tels que les artistes de théâtre, de cinéma, de la radio ou de la télévision et les musiciens ainsi que les sportifs réalisent en cette qualité dans l'un des deux États contractants, dans le cadre de leur activité personnelle exercée à titre indépendant, sont imposables dans cet État même si la personne qui exerce une telle activité ne possède aucune base fixe dans ledit État (Conv., art. XIX).

Ainsi, du côté français, les contribuables qui viennent se produire en France à titre indépendant et sans posséder dans notre pays d'installation professionnelle doivent dès lors être soumis à l'impôt par voie de retenue à la source dans les conditions prévues par les articles 105 et suivants du Code général des Impôts (cf. carnet de reçus modèle n° 2491, ancien n° 1091).

En ce qui concerne les professionnels du spectacle et les sportifs exerçant leur activité à titre dépendant (cf. *infra*, n° 124).

[98] Par ailleurs en vertu du paragraphe 2 de l'article XIX de la convention et nonobstant la règle de l'imposition desdits revenus dans l'État où s'exerce l'activité, énoncée par le paragraphe 1 du même article, ces revenus peuvent également être imposés dans l'État contractant dont le bénéficiaire est un résident.

Il s'ensuit que les revenus perçus par les artistes résidents de France à l'occasion des représentations qu'ils donnent en Suisse seront imposables dans ce dernier pays conformément aux dispositions de l'article XIX, paragraphe 1, de la convention. Mais, en vertu du paragraphe 2 de cet article, la France établira également sa propre imposition, la double imposition étant évitée, du côté français, dans les conditions prévues aux paragraphes 3 et 4 de l'article XXV de la convention par l'octroi d'un crédit d'impôt représentatif de l'impôt suisse (cf. n° 145 ci-après).

2. Revenus non commerciaux (redevances et droits d'auteur).

A. Règles générales.

[99] L'article XIII de la convention définit le régime qui est applicable aux redevances provenant de l'usage ou de la concession de l'usage de droits d'auteur sur une œuvre littéraire, artistique ou scientifique, ainsi que de droits de propriété industrielle (brevets, marques de fabrique ou de commerce, dessins ou modèles, plans, procédés ou formules secrets).

Le même régime est également applicable, en vertu des stipulations du même article, à certains produits qui, en droit français, relèvent de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux, savoir : les produits provenant de la location de films cinématographiques et les produits provenant de l'usage ou de la concession d'équipement industriels, commerciaux ou scientifiques, ainsi que de la fourniture d'informations concernant des expériences d'ordre industriel, commercial ou scientifique.

Par ailleurs, il est précisé que les produits provenant de la vente ou de l'exploitation de gisements minéraux, sources et autres richesses du sol, visés à l'article VI de la convention (voir *supra*, n° 18) sont exclus du champ d'application de l'article XIII.

[100] Aux termes du paragraphe 1 dudit article XIII, les redevances dont il s'agit sont, en principe, imposables dans l'État dont le bénéficiaire est le résident.

Toutefois, conformément aux dispositions du paragraphe 2 de cet article, l'État d'où proviennent les redevances conserve le droit de les imposer selon sa propre législation; étant précisé que réserve faite des dispositions spéciales prévues par l'article XIV de la convention en ce qui concerne les redevances encaissées par les personnes morales (cf. ci-après n° 103), le taux de l'impôt ne peut alors excéder 5 % de leur montant brut, la double imposition étant évitée dans les conditions prévues à l'article XXV de la convention qui sont examinées plus loin (voir n° 146 ci-après).

Il en résulte, du côté français, que la retenue à la source prévue par l'article 1671 du Code général des Impôts doit être limitée à 5 % du revenu brut (1).

Néanmoins, lorsque le bénéficiaire des redevances possède dans l'État de la source de celles-ci un établissement stable auquel le droit ou le bien qui les produit se rattache effectivement, ces redevances ne sont imposables que dans ledit État par application des dispositions de l'article VII de la convention concernant les bénéfices industriels et commerciaux (Conv., art. XIII, § 3).

[101] Les revenus de la propriété intellectuelle ou industrielle sont considérés en principe comme provenant d'un État contractant lorsqu'ils sont dus par ce même État, par l'une de ses subdivisions administratives ou de ses collectivités locales ou par l'un de ces résidents.

Cette règle comporte toutefois une exception lorsque le débiteur des revenus dont il s'agit — qu'il soit ou non résident de l'un des États contractants — possède dans l'un des deux États un établissement stable auquel se rattache la prestation pour laquelle ces redevances sont versées. Dans ce cas, les revenus dont l'établissement stable supporte la charge sont considérés comme provenant de l'État où se trouve situé ledit établissement (Conv., art. XIII, § 5).

[102] Le paragraphe 6 de l'article XIII de la convention prévoit que dans le cas où le montant des sommes payées excède, en raison de rapports particuliers que le débiteur et le créancier entretiendraient entre eux ou avec de tierces personnes, celui dont seraient convenus le débiteur et le créancier s'ils l'avaient stipulé dans des conditions normales, les dispositions dudit article ne s'appliqueront qu'à ce dernier montant, la

(1) Bien entendu, aucune retenue n'a lieu, en tout état de cause, d'être effectuée sur les produits — tels ceux provenant de la location de films cinématographiques ou d'équipements industriels ou commerciaux — qui, en raison de leur nature, n'entrent pas dans le champ d'application dudit article 1671.

partie excédentaire des redevances demeurant imposable conformément à la législation des deux États contractants et compte tenu des autres dispositions de la convention.

En outre, quelle que soit la qualification donnée aux produits versés, les dispositions de l'article XIII ne trouvent pas à s'appliquer lorsque le versement est fondé sur une concession ou un contrat d'une nature autre que celle qui est définie au paragraphe 3 de cet article ou encore lorsque les accords considérés portent quelle que soit leur nature, sur les biens autres que ceux qui sont mentionnés audit paragraphe.

B. Dispositions spéciales applicables aux redevances encaissées par les personnes morales résidentes de l'un des États.

[103] Afin d'exclure certaines sociétés contrôlées de l'étranger et dont le siège est situé dans l'un des pays contractants du bénéfice du taux réduit fixé au paragraphe 2 de l'article XIII de la convention (cf. n° 100 ci-dessus) l'article XIV de cet accord prévoit que les sociétés dans lesquelles les personnes qui ne sont pas des résidents de l'État où est situé le siège de direction ont un intérêt prépondérant n'ont droit au taux réduit de la retenue à la source sur les redevances que si elles remplissent certaines conditions précises.

Ces conditions étant identiques à celles requises pour l'octroi du taux réduit de la retenue à la source prélevée sur les intérêts, il conviendra de se reporter aux nos 56 à 59 de la présente instruction où elles sont exposées.

C. Modalités pratiques.

[104] Du côté suisse, l'application éventuelle (1) du taux réduit prévu par la Convention pour la taxation des redevances qui sont payées de source suisse à un résident de France n'est subordonnée, pour le moment, à aucune formalité particulière.

[105] Du côté français, la réduction à 5 % de la retenue à la source visée à l'article 1671 du Code général des Impôts, que peut obtenir le bénéficiaire de redevances résident de Suisse, par application du paragraphe 2 de l'article XIII de la convention, est subordonnée à la présentation d'une demande, établie sur un imprimé spécial fourni par l'Administration fédérale suisse des Contributions, dont les modalités d'utilisation sont précisées ci-après :

[106] La réduction de l'impôt français frappant lesdites redevances s'opère par voie de non-perception ou de remboursement pour les personnes physiques et par voie de remboursement, exclusivement pour les personnes morales. Comme en matière de revenus de capitaux mobiliers elle est, en outre, subordonnée aux conditions définies aux nos 56 à 59 ci-dessus.

(1) La législation fiscale suisse actuelle ne prévoit pas la taxation des redevances de source suisse payées à des personnes résidant à l'étranger.

Personnes physiques.

[107] Les personnes physiques résidentes de Suisse, bénéficiaires de redevances de source française, doivent établir, pour chaque personne physique ou collectivité débitrice des redevances, une demande de dégrèvement sur un imprimé spécial RF 3 (1), de couleur verte, comportant deux exemplaires.

La demande, régulièrement remplie, valable pour toutes les échéances d'une même année, est remise à l'Autorité fiscale cantonale suisse dont relève le créancier. Cette Autorité s'assure de l'exactitude des mentions portées par l'intéressé, conserve un exemplaire et appose les attestations requises sur l'autre qu'elle rend au requérant.

La demande ainsi revêtue du visa de l'Autorité fiscale cantonale doit être adressée par le créancier au débiteur français des redevances, au plus tard au moment de la première échéance sous peine de forclusion, sauf cas exceptionnel où, en raison de circonstances de force majeure ou d'un événement quelconque non imputable à la volonté du créancier, cette transmission ne pourrait être effectuée en temps voulu (cf. n° 110 ci-dessous).

A la réception de la demande, le débiteur est tenu aux obligations suivantes :

[108] *a.* En règle générale, il verse le montant des redevances sous la seule déduction de la retenue à la source visée à l'article 1671 du Code général des Impôts réduite directement au taux de 5 %. A cet égard, il est précisé que si en droit interne français, la retenue calculée au taux commun, soit 24 %, est appliquée sur la fraction égale à 80 % du montant des redevances, la retenue à opérer au taux conventionnel de 5 %, doit, elle, être prélevée sur le montant brut desdites redevances. L'exemplaire de la demande sera ensuite joint par le débiteur à la déclaration établie sur l'imprimé n° 2460, prévu pour le contrôle des versements forfaitaires et retenues à la source.

[109] *b.* Dans le cas exceptionnel où l'exemplaire lui parvient après le paiement de la première échéance (voir n° 107) les règles suivantes doivent être observées :

En ce qui concerne les échéances restant à courir au titre de l'année sur laquelle porte la demande RF 3, le débiteur verse le montant des redevances sous la seule déduction de la retenue à la source au taux de 5 %. D'autre part, il impute sur la retenue ainsi calculée le montant de l'impôt versé en excédent au titre de la première échéance et s'acquitte, le cas échéant, dans les conditions habituelles, du reliquat dû au Trésor après cette imputation.

Corrélativement à cette imputation qui ne peut concerner que la retenue afférente aux redevances versées à un même créancier suisse au cours de l'année considérée, le débiteur transfère audit créancier les sommes ainsi imputées.

(1) Voir annexe IV.

D'autre part, il a soin de joindre, le moment venu, à la formule RF 3 transmise au Service des versements forfaitaires et retenues à la source, en même temps que la déclaration établie sur imprimé n° 2460 (cf. ci-dessus n° 108) un décompte des sommes imputées en précisant la date de leur transfert au créancier suisse.

[110] Lorsque, pour un motif quelconque, cette régularisation n'a pu s'effectuer avant la fin de l'année au cours de laquelle est intervenu le versement excédentaire de la retenue, le débiteur demande par écrit au Directeur des Impôts (Contributions directes) compétent, soit l'autorisation d'effectuer cette imputation sur les versements dont il sera redevable au titre de la retenue à la source à raison des redevances de toute nature qu'il payera ultérieurement à un créancier quelconque et, corrélativement, de transférer les sommes ainsi imputées à leur bénéficiaire suisse, soit le dégrèvement au profit du créancier suisse de l'excédent de versement qui ne pourrait être imputé. Cette demande, accompagnée, s'il y a lieu, de l'attestation sur imprimé RF 3 y afférente, devra parvenir au Directeur compétent, au plus tard, le 31 décembre de l'année qui suit les échéances à régulariser.

Dans ce dernier cas, le montant du dégrèvement d'impôt accordé par le Directeur des Impôts (Contributions directes) sera versé par l'Administration au bénéficiaire réel des redevances ou à son représentant régulièrement désigné.

Sociétés et personnes morales.

[111] Les sociétés, y compris les sociétés de personnes et autres personnes morales résidentes de Suisse, bénéficiaires de redevances de source française doivent établir, pour chaque personne physique ou collectivité débitrice des redevances, une demande de dégrèvement sur un imprimé spécial RF 4 (1), de couleur rose, comportant quatre exemplaires.

La demande (trois premiers exemplaires), régulièrement remplie, valable pour toutes les échéances d'une même année, est remise à l'Autorité fiscale cantonale suisse dont relève la société créancière. Cette Autorité s'assure de l'exactitude des mentions portées par l'intéressé, appose les attestations requises, conserve l'exemplaire n° 1, adresse les exemplaires n° 2 et 3 à l'Administration fédérale des Contributions à Berne.

L'Administration fédérale des Contributions transmet alors, pour visa, l'exemplaire n° 2 à l'Administration française (2). Quant à l'exemplaire n° 4, après avoir été régulièrement rempli, il doit être adressé directement par la société requérante à son débiteur en France, lors de la remise des autres exemplaires à l'Autorité cantonale suisse et au plus tard au moment de la première échéance, afin de prévenir ce dernier que la procédure de dégrèvement de la

(1) Voir annexe V.

(2) Direction des Enquêtes et Recherches de la région parisienne, 1^{re} Brigade, 11, rue Tronchet, Paris (8^e).

retenue à la source française est introduite et qu'il doit attendre la réception de l'exemplaire n° 2 (voir toutefois n° 114 ci-dessous).

A la réception du quatrième exemplaire de la demande, le débiteur est tenu aux obligations suivantes :

[112] *a.* Il verse les redevances à la personne morale bénéficiaire sous déduction de la retenue calculée au taux de droit commun, soit 24 % sur la fraction égale à 80 % du montant desdites redevances.

[113] *b.* Toutefois, lorsque, en règle générale, le quatrième exemplaire lui parvient avant le paiement de la première échéance, il ne reverse au Trésor, dans les conditions et délais habituels, que la fraction de la retenue à la source correspondant à l'application du taux conventionnel de 5 % sur le montant effectif des redevances, et conserve provisoirement le surplus de la retenue effectuée en application des règles de droit commun, jusqu'à la réception de l'exemplaire n° 2.

D'autre part, à la fin de chaque mois au cours duquel il aura payé des redevances, en utilisant la procédure exceptionnelle décrite au n° 111 ci-dessus, il adresse à l'Administration — Direction des enquêtes et recherches de la région parisienne, 1^{re} brigade, 11, rue Tronchet, Paris-8^e — un relevé comportant :

- les nom et adresse du créancier,
- la nature et le montant brut de la redevance,
- le montant de la retenue effectuée,
- le montant de la retenue versée au Trésor,
- le montant de l'impôt provisoirement conservé.

Lorsqu'il reçoit le deuxième exemplaire revêtu du visa de l'Administration française, le débiteur verse à la personne morale bénéficiaire le montant du complément de redevances correspondant aux sommes provisoirement conservées au titre de la principale échéance.

En ce qui concerne les échéances restant à courir au titre de l'année sur laquelle porte la demande RF 4, le débiteur verse le montant des redevances sous la seule déduction de la retenue à la source au taux de 5 %.

Les exemplaires n° 2 et 4 de la demande seront ensuite joints par le débiteur à la déclaration établie sur l'imprimé n° 2460 prévu pour le contrôle des versements forfaitaires et retenues à la source.

En cas de rejet de la demande de dégrèvement, la Direction générale informe de sa décision le débiteur de la redevance qui doit alors verser au Trésor, dans les quinze premiers jours du mois suivant cette notification, la fraction de la retenue provisoirement conservée. De son côté, le créancier de la redevance est informé de la décision de rejet par l'intermédiaire de l'Administration fiscale suisse. Dans cette hypothèse, la procédure amiable prévue à l'article XXVII de la convention peut éventuellement trouver à s'appliquer (cf. ci-dessous nos 159 à 161).

[114] *c.* Dans les cas exceptionnels où le quatrième exemplaire de la demande parvient au débiteur après

le paiement de la première échéance la régularisation s'effectue lors de la réception de l'exemplaire n° 2 de la formule RF 4 dans des conditions analogues à celles qui sont exposées aux n° 109 et 110 ci-dessus, soit par voie d'imputation soit, à défaut, par voie de dégrèvement au profit de la personne morale bénéficiaire des redevances ou de son représentant régulièrement désigné.

Le deuxième exemplaire de la demande, dûment complété, devra être joint par le débiteur à la formule de déclaration n° 2460 visée au paragraphe *b* précédent, accompagné, s'il y a lieu, d'un décompte des sommes imputées mentionnant la date de leur transfert au créancier suisse.

VI. Traitements, salaires, pensions et rentes viagères (Conv., art. XVII, XIX, XX, XXI et XXII).

[115] La taxation de cette catégorie de revenus obéit aux règles suivantes :

1. Traitements et pensions publics.

[116] Les traitements, salaires, retraites et pensions payés par un des États contractants ou l'une des subdivisions administratives ou collectivités locales de cet État (Cantons, Départements, Communes, etc.) au titre de services rendus actuellement ou antérieurement au débiteur dans l'exercice de fonctions de caractère public, à une personne physique possédant la nationalité de cet État, ne sont imposables que dans l'État du débiteur (Conv., art. XXI).

[117] Il s'ensuit, du côté français, que contrairement à la convention de 1953 les traitements, salaires, retraites ou pensions payés par l'État français ou une collectivité publique française à des nationaux français résidents de Suisse restent imposables en France.

Réciproquement, les traitements, salaires, retraites ou pensions payés par l'État fédéral suisse ou l'une de ses subdivisions politiques ou par l'une des collectivités locales suisses à des résidents de France possédant la nationalité suisse sont imposables en Suisse.

[118] Cette règle n'est pas applicable aux rémunérations et pensions publiques payées à une personne ne possédant pas la nationalité de l'État d'où proviennent ces revenus.

Les rémunérations et pensions ainsi définies sont imposables dans les conditions précisées, à l'égard de la généralité des traitements, salaires, pensions et autres éléments du revenu par les articles XVII, XX, XXII et XXIII de la convention (voir *infra*).

2. Traitements et salaires privés.

[119] Le paragraphe 1 de l'article XVII de la convention dispose que les salaires, traitements et autres rémunérations similaires qu'un résident d'un État contractant reçoit au titre d'un emploi salarié ne sont imposables que dans cet État, à moins que

l'emploi ne soit exercé dans l'autre État contractant auquel cas les rémunérations reçues à ce titre sont imposables dans cet autre État.

Il s'ensuit qu'en règle générale, les traitements et salaires d'origine privée ne sont imposables que dans l'État où s'exerce l'activité personnelle, source de ces revenus.

Des dérogations à ce principe sont toutefois prévues dans les cas ci-après :

[120] *Cas du séjour temporaire.*

L'article XXII de la convention déroge, dans son paragraphe 2, au principe de l'imposition dans l'État où l'emploi est exercé, lorsque le salarié au service d'un employeur de l'un des deux États séjourne temporairement, à des fins professionnelles, sur le territoire de l'autre État.

Le droit d'imposer la rémunération de l'activité exercée pendant le séjour temporaire de l'intéressé est attribué à l'État dont le salarié est le résident, sous les trois conditions ci-après, qui doivent être simultanément remplies :

— le séjour temporaire du salarié dans l'autre État ne doit pas dépasser une durée totale de 183 jours au cours de l'année fiscale (1) ;

— la rémunération dont il s'agit doit être payée par un employeur ou au nom d'un employeur qui n'est pas résident de l'État de séjour du salarié ;

— cette rémunération ne doit pas être déduite des bénéfices d'un établissement stable ou d'une base fixe de l'employeur situé dans l'État où séjourne temporairement le salarié.

L'appréciation de la durée limite de 183 jours doit être faite, pour une année donnée, en considérant le cas échéant les différents séjours que l'intéressé a pu effectuer successivement dans l'un des deux États au cours de l'année considérée.

La durée de chaque séjour, pris isolément, doit être décomptée à partir du jour où il débute jusqu'au jour où s'achève le travail qui a motivé le déplacement du salarié, sans avoir égard aux dimanches, jours fériés et jours de congé qui sont inclus dans cette période, non plus d'ailleurs qu'aux interruptions momentanées pouvant résulter, par exemple, de voyages dans l'État d'origine du salarié ou dans des États tiers, accomplis à titre professionnel ou à des fins strictement personnelles, lorsque de telles interruptions ne sauraient être regardées, eu égard aux conditions dans lesquelles elles interviennent, comme ayant mis fin au séjour temporaire.

Lorsqu'un même salarié accomplit dans l'un des deux États plusieurs séjours au cours d'une année donnée, c'est la durée totale — décomptée, pour chaque séjour, comme il vient d'être indiqué — de ces séjours successifs qui doit être retenue pour déterminer celui des deux États auquel est dévolu le

droit d'imposer les salaires rémunérant l'activité ainsi exercée.

Si la durée totale ainsi décomptée demeure au plus égale à 183 jours pour l'année considérée, l'État sur le territoire duquel le ou les séjours ont été accomplis doit en faire abstraction. Peu importe donc que plusieurs séjours soient accomplis par le salarié au cours d'une même année si la durée totale de ces séjours pour ladite année ne doit pas dépasser 183 jours. Dans le cas où cette durée totale excéderait la limite ainsi fixée, l'impôt serait applicable dans l'État sur le territoire duquel le ou les séjours sont accomplis et il devrait porter sur l'ensemble des rémunérations reçues par le salarié du chef de l'activité qu'il a exercée sur ledit territoire pendant le ou les séjours afférents à l'année considérée.

Bien entendu, si le séjour chevauche sur deux années fiscales, c'est la fraction de ce séjour qui se rapporte à chacune de ces deux années qui doit être prise respectivement en compte pour apprécier si, pour l'une et l'autre de ces deux années, la limite de 183 jours est, ou non, atteinte.

[121] *Cas des salariés en service à bord de navires ou d'aéronefs.*

Il résulte des dispositions du paragraphe 3 de l'article XVII de la convention que les revenus professionnels des salariés qui sont employés à bord d'un navire ou d'un aéronef en trafic international ou à bord d'un bateau servant à la navigation intérieure ne sont imposables que dans l'État où se trouve le siège de la direction effective de l'entreprise.

A cet égard, il convient d'observer que, du côté français, l'article 3-III de la loi n° 59-1472 du 28 décembre 1959 — actuellement codifié sous l'article 4 bis-2° du Code général des impôts — autorise la taxation en France, nonobstant toute autre disposition de la loi interne, des revenus pour lesquels le droit d'imposer est dévolu à la France par une convention internationale, sur les doubles impositions.

En vertu de cette disposition, les rémunérations des salariés qui sont employés par des entreprises de navigation dont le siège de direction effective est en France, et qui sont en service à bord d'un navire ou d'un aéronef effectuant un trafic international ou à bord d'un bateau servant à la navigation intérieure, sont imposables dans notre pays même si l'activité des intéressés est en fait exercée en totalité hors du territoire français.

[122] *Cas des frontaliers.*

Conformément aux dispositions du paragraphe 4 de l'article XVIII de la convention, l'imposition des rémunérations des travailleurs frontaliers est effectuée dans les conditions prévues par l'arrangement franco-suisse du 18 octobre 1935 et par les échanges de notes qui s'y rapportent.

En application de cet arrangement, les ouvriers et employés frontaliers sont imposés dans l'État où ils sont domiciliés sans égard à leur lieu d'activité.

Du côté français ce régime particulier concerne les

(1) C'est-à-dire, en France, l'année civile.

ouvriers et employés qui habitent en France et vont travailler en Suisse dans l'un des Cantons suivants : Soleurs, Bâle-ville, Bâle-campagne, Berne, Neuchâtel, Vaud et Valais.

On remarquera que parmi les Cantons suisses proches de la France, seul celui de Genève n'a pas adhéré à l'arrangement. Il s'ensuit que la situation fiscale des frontaliers travaillant dans ce Canton est réglée conformément aux dispositions des paragraphes 1 et 2 de l'article XVII de la convention (cf. nos 119 et 120 ci-dessus).

[123] *L'application du régime des travailleurs frontaliers n'est subordonnée à aucune formalité particulière.*

En ce qui concerne les modalités de détermination du montant des traitements et salaires qui doivent être compris dans les bases de l'impôt sur le revenu des personnes physiques, il y a lieu de faire application notamment des dispositions des articles 82, 83 et 158, paragraphe 5 du Code général des Impôts.

En conséquence, les sommes qui sont retenues à ces frontaliers par leurs employeurs suisses pour la constitution d'une pension de retraite peuvent être admises en déduction du revenu brut si, eu égard aux modalités du régime de prévoyance dont bénéficient ces salariés, elles ont effectivement le caractère de retenues faites en vue de la constitution d'une retraite.

Quant aux retenues opérées au titre des cotisations de sécurité, bien qu'en vertu de la portée territoriale de la législation française, les seules cotisations de sécurité sociale déductible du revenu brut sont, en principe, celles versées dans le cadre du régime français de prévoyance, il a paru possible, pour des raisons d'équité, d'admettre que les intéressés puissent déduire les cotisations qui leur sont retenues en vertu d'un texte réglementaire suisse en vue de les faire bénéficier de prestations de sécurité sociale analogues à celles prévues pour les salariés travaillant en France.

Par contre, les cotisations purement volontaires versées par ces frontaliers à des institutions de prévoyance, notamment à des sociétés de secours mutuels, ne doivent, en aucun cas, être admises en déduction des salaires soumis à l'impôt.

D'autre part, il est rappelé que les traitements et salaires perçus en Suisse par ces frontaliers n'entrant pas par définition dans le champ d'application du versement forfaitaire de 5 %, n'ouvrent pas droit, pour leurs bénéficiaires, à la réduction de 5 % prévue à l'article 198 du Code général des Impôts (cf. réponse à une question orale de M. Ch. Naveau, *J. O.*, Déb. Sénat, 5 mai 1965, p. 154).

D'une façon générale, pour éviter des demandes ultérieures de justification de la part du Service local des impôts dont ils relèvent pour l'imposition de leurs revenus, les frontaliers français travaillant en Suisse doivent joindre à leur déclaration une attestation de leurs employeurs suisses mentionnant le montant du salaire qui leur a été payé pendant l'année précédente

ainsi que la période d'emploi au cours de ladite année.

Cas des professionnels du spectacle et des sportifs.

[124] Ainsi que le prévoit spécialement l'article XIX de la convention, les revenus que les professionnels du spectacle, tels que les artistes de théâtre, de cinéma, de la radio ou de la télévision et les musiciens, ainsi que les sportifs, retirent de leurs activités personnelles, en cette qualité, sont imposables dans l'État contractant où ces activités sont exercées.

Ces dispositions trouvent notamment à s'appliquer lorsque les professionnels du spectacle ainsi que les sportifs exercent leurs activités d'une manière dépendante, sans qu'il y ait lieu, dans ce cas, de rechercher si les conditions relatives à la mission temporaire se trouvent ou non remplies, non plus que si les intéressés ont ou non la qualité de frontaliers.

Toutefois, nonobstant la règle définie ci-dessus, les revenus considérés peuvent également être imposés dans l'État contractant dont le bénéficiaire est un résident. Dans cette hypothèse, la double imposition est évitée selon les modalités prévues aux paragraphes 3 et 4 de l'article XXV de la convention (cf. n° 145 ci-dessous).

En ce qui concerne les professionnels du spectacle et les sportifs exerçant leur activité à titre indépendant (cf. *supra* n° 97).

[125] *Cas des étudiants et stagiaires.*

L'article XXII de la convention a pour objet d'exonérer dans chacun des deux États les sommes que reçoivent de source étrangère des étudiants ou stagiaires de l'autre État qui viennent séjourner dans le premier État pour y poursuivre leurs études ou y acquérir une formation professionnelle, destinées à couvrir leurs frais d'entretien, d'études ou de formation.

Le bénéfice de l'exonération ainsi prévue n'est subordonné à aucune condition de durée de séjour, mais celui-ci doit être effectué exclusivement à des fins d'études ou de formation professionnelle.

D'autre part, les subsides dont il s'agit peuvent indifféremment provenir de tout État autre que l'État de séjour.

3. *Pensions privées et rentes viagères.*

[126] Selon la règle stipulée à l'article XX de la convention, les pensions versées au titre d'emplois salariés privés ne sont imposables que dans l'État de résidence du bénéficiaire.

Cette disposition couvre également les pensions des veuves et des orphelins, et les autres rémunérations similaires telles que les rentes viagères versées au titre d'emplois antérieurs. Elle s'applique également aux pensions, au titre des services rendus à un État, ou à l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales, qui ne sont pas couverts par les dispositions de l'article XXI de la convention (cf. *supra* n° 118).

VII. Imposition des gains en capital (Conv. art XV).

Bien immobiliers.

[127] Le paragraphe 1 de l'article XV de la convention stipule que les gains provenant de l'aliénation des biens immobiliers sont imposables dans l'État où sont situés ces biens.

Cette disposition est conforme aux clauses de l'article VI concernant l'imposition des revenus provenant de biens immobiliers (cf. *supra* nos 18 et 19) et du paragraphe 1 de l'article XXIV concernant l'imposition de la fortune (voir *infra* n° 135). Elle s'applique également aux biens immobiliers qui font partie de l'actif d'une entreprise ou servent à l'exercice d'une profession libérale.

Toutefois, par référence à la disposition figurant à l'article VI, paragraphe 2 de la convention, le paragraphe 1° (2° partie) de l'article XV écarte l'application de la règle sus-énoncée, dans le cas où les gains réalisés à l'occasion de la vente de biens réputés immobiliers dans l'État où ils se trouvent situés et considérés comme mobiliers par l'autre État contractant où réside le bénéficiaire des profits, ne donnent lieu à aucune imposition effective dans le premier État. Dans une telle hypothèse, l'autre État contractant dont le bénéficiaire des gains est le résident, conserve le droit d'imposer les profits considérés conformément à sa législation interne.

Actions ou parts de société immobilière.

[128] D'autre part, aux termes du paragraphe 2 du même article, chaque État continuera à imposer, selon les dispositions de sa législation interne, les plus-values réalisées à l'occasion de l'aliénation de parts ou actions de sociétés immobilières ou de sociétés dont l'actif est constitué essentiellement par des biens immobiliers situés sur son territoire.

Du côté français, cette mesure permettra notamment l'imposition, dans le cadre des dispositions régissant la fiscalité immobilière, des plus-values réalisées lors de la cession de parts, d'actions ou de titres émis par les sociétés susvisées.

Par ailleurs, dans le cas où le bénéficiaire des dites plus-values est un résident de l'autre État et que ces plus-values sont imposables dans cet État en vertu des dispositions de sa législation interne, la double imposition est évitée par la renonciation à l'exercice de son droit d'imposition, par ce dernier État, après justification de la taxation effective dans le premier État (conv. art. XV § 2).

Biens mobiliers.

[129] Le paragraphe 3 de l'article XV traite des biens mobiliers qui font partie de l'établissement stable d'une entreprise ou qui appartiennent à une base fixe servant à l'exercice d'une profession libérale. Il en est notamment ainsi des biens incorporels tels que la clientèle et les droits d'usage.

L'imposition des gains provenant de l'aliénation de biens mobiliers est réservé à l'État où est situé l'établissement stable ou la base fixe. Elle s'effectue confor-

mément aux règles visant les revenus provenant d'activités industrielles ou commerciales et des professions libérales (cf. conv., art VII et XVI, nos 35 et 94 ci-dessus) et s'applique aussi bien à l'aliénation des biens mobiliers proprement dits, qu'à l'aliénation globale d'un établissement stable ou d'une base fixe (seule ou avec l'ensemble de l'entreprise). Il en résulte que réserve faite des règles spéciales aux ventes de navires et aéronefs (cf. § 130 ci-dessous), les gains de l'espèce se rattachant à un établissement stable ou à une base fixe que possède en France un résident de Suisse sont taxables dans les mêmes conditions que le sont les plus-values de cession ou de cessation en matière de bénéfices industriels et commerciaux ou de profits non commerciaux.

[130] Toutefois, les gains provenant de l'aliénation de navires et d'aéronefs exploités en trafic international et de bateaux servant à la navigation intérieure ainsi que des biens mobiliers affectés à leur exploitation ne sont imposables que dans l'État où est situé le siège de la direction effective de l'entreprise exploitant ces navires, aéronefs ou bateaux (art. XV, § 3, et art. XXIV, § 3, de la convention et nos 42, 43 et 135 de la présente Instruction).

Égalité de traitement pour les résidents des deux États.

[131] Selon les prévisions du même article (§ 4), les gains provenant de l'aliénation des biens immobiliers ou mobiliers considérés, tels qu'ils sont retenus pour l'assiette de l'impôt sur les plus-values, sont calculés dans les mêmes conditions que le bénéficiaire soit résident de l'un ou l'autre État contractant. D'autre part, si ces gains sont soumis dans un État contractant à un prélèvement libératoire de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés, ce prélèvement doit être calculé dans les mêmes conditions sans considération de l'État contractant où réside le bénéficiaire.

Il s'ensuit que les profits immobiliers réalisés en France par les sociétés ou personnes physiques résidentes de Suisse bénéficient, le cas échéant, des dispositions des articles 219, paragraphe III, 235 *quater* du Code général des Impôts, relatives à l'application du taux réduit de 15 ou de 25 %.

Quant aux profits réalisés lors de la vente de terrains non bâtis ou d'immeubles bâtis ou non bâtis acquis depuis moins de cinq ans, ils demeurent soumis dans les conditions de droit commun au prélèvement de 50 % prévu par les articles 150 *quater* et 244 *bis* du même code.

[132] En ce qui concerne les gains provenant de l'aliénation de tous biens autres que les biens immobiliers et mobiliers mentionnés aux paragraphes 1, 2 et 3 de l'article XV (voir nos 116 et 120 ci-dessus), le paragraphe 5 dudit article stipule qu'ils ne sont imposables que dans l'État dont le cédant est un résident.

VIII. Revenus autres que ceux visés ci-dessus (conv. art. XXIII).

[133] D'après l'article XXIII de la convention, les

revenus non spécialement visés par les autres articles de cet accord ne sont imposables que dans l'État dont le bénéficiaire est le résident.

CHAPITRE III

Imposition de la fortune.

(Conv., art. XXIV)

[134] Cet article ne s'applique qu'aux impôts visés à l'article II de la convention, à l'exclusion, par conséquent, des impôts sur les successions qui demeurent régis par la convention du 31 décembre 1953 (cf. n° 2 ci-dessus), des autres droits de mutation à titre gratuit et des droits de mutation à titre onéreux.

Il est donc actuellement sans portée pratique du côté français.

[135] L'article XXIV énumère d'abord (§§ 1 et 2) les biens qui sont imposables dans l'État de leur situation. A cette catégorie appartiennent les biens immobiliers tels qu'ils sont définis au paragraphe 2 de l'article VI. Est réservé l'application par analogie des dispositions de l'alinéa 2 de ce paragraphe (voir n° 127 ci-dessus), ainsi que les biens mobiliers faisant partie de l'actif d'un établissement stable d'une entreprise ou constitutifs d'une base fixe servant à l'exercice d'une profession libérale.

Quant aux navires et aéronefs exploités en trafic international et les bateaux servant à la navigation intérieure, ainsi que les biens autres que les biens immobiliers affectés à leur exploitation ils ne sont imposables que dans l'État où se trouve le siège de la direction effective de l'entreprise (§ 3). Les biens immobiliers afférents à l'exploitation de ces navires, aéronefs et bateaux sont imposables dans l'État où ils sont situés, conformément à la règle indiquée au paragraphe 1^{er} dudit article.

Les participations à des entreprises constituées sous forme de sociétés autres que des sociétés de capitaux ou à responsabilité limitée sont imposables dans l'État contractant où ces entreprises ont un établissement stable.

Les meubles meublants sont imposables dans l'État contractant où se trouve l'habitation à laquelle ils sont affectés et les biens mobiliers grevés d'usufruit ne le sont que dans l'État dont l'usufruitier est un résident.

Pour ce qui est des éléments de la fortune autres que ceux énumérés ci-dessus, le paragraphe 7 de l'article XXIV prévoit qu'ils ne sont imposables que dans l'État contractant dont la personne à qui ils appartiennent est résidente.

CHAPITRE IV

Modalités pour éviter la double imposition.

[136] Les dispositions pour éviter la double imposition des revenus et de la fortune sont fixées par l'article XXV de la convention et plus spécialement, du côté français, par le paragraphe A dudit article qui traite uniquement des revenus.

Ces dispositions sont analysées ci-après :

Règles générales.

[137] Les règles d'imposition qui ont été examinées ci-dessus pour chaque catégorie de revenus sont appelées à jouer, du côté français, pour la détermination de la base de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et, le cas échéant, de la taxe complémentaire (1), ainsi que de celles de l'impôt sur les sociétés.

Les règles conventionnelles conduisent à distinguer, suivant qu'il s'agit de revenus pour lesquels le droit d'imposer est attribué à titre exclusif, à l'un des deux États contractants ou, au contraire, de revenus pour lesquels ce droit est partagé entre ces deux États.

[138] Régime de l'imposition exclusive.

Le régime de l'imposition exclusive dans l'un des deux États, qui est le régime normal prévu pour la généralité des revenus des différentes catégories, est d'une portée générale et doit être considéré comme s'appliquant à tous les contribuables — quelle que soit leur nationalité — qui peuvent se prévaloir des dispositions de la convention.

Par application de cette règle, les revenus de source française ou suisse pour lesquels le droit d'imposer est dévolu à titre exclusif à la Suisse par la convention doivent être maintenus en dehors de la base de l'impôt français (conv. art. XXV A-1), réserve faite toutefois, de leur prise en compte, le cas échéant, pour la détermination du taux effectif (cf. ci-dessus n° 148).

Tel est le cas pour la généralité des revenus à l'exception des dividendes, intérêts, redevances et revenus des professionnels du spectacle et des sportifs.

[139] Régime de l'imputation.

(Dividendes, intérêts, redevances, revenus des professionnels du spectacle et des sportifs).

La règle du partage du droit d'imposition telle qu'elle est prévue pour certaines catégories de revenus (dividendes, intérêts, redevances, revenus des professionnels du spectacle et des sportifs) entre l'État de la source et l'État de résidence du bénéficiaire de ceux-ci, conduit à maintenir dans la base de l'impôt français ceux de ces revenus de source suisse qui

(1) Bien entendu, en ce qui concerne la taxe complémentaire, les revenus pour lesquels le droit d'imposer est dévolu à la France ne peuvent être soumis à ladite taxe que tout autant que, par leur nature et la qualité de leur bénéficiaire, ils entrent effectivement dans le champ d'application de celle-ci (cf. art. 204 bis, 2, du C.G.I.).

échoient à un résident de France au sens de la convention, encore bien que ces revenus aient donné lieu à une perception au titre de l'impôt suisse. La double imposition est alors évitée par une imputation de l'impôt suisse (1) sur l'impôt français, dans la limite du montant de ce dernier impôt afférent à ces mêmes revenus (art. XXV, § 4), cette déduction étant effectuée dans les conditions ci-après :

Revenus de capitaux mobiliers.

[140] *Dividendes, intérêts d'obligations et autres titres d'emprunts négociables encaissés en France avant le 1^{er} janvier 1968.*

Les revenus dont il s'agit ont donné lieu en France à une retenue à la source dont le taux est limité pour tenir compte de l'impôt suisse (voir *supra*, n° 85).

Au stade de la liquidation définitive de l'impôt français, ces revenus doivent, pour l'application des dispositions des articles 199 *ter*-I (personnes physiques) et 220-I (personnes morales), être réputés avoir supporté la retenue à la source en France au taux normal, soit 33,33 % (1/3). Il s'ensuit que le crédit d'impôt ainsi accordé aux bénéficiaires de ces revenus est égal à 50 % des sommes nettes encaissées.

[141] *Dividendes, intérêts d'obligations et autres titres d'emprunts négociables encaissés en France après le 1^{er} janvier 1968.*

Les revenus de l'espèce ne donnant plus lieu en France à la retenue à la source du tiers, l'impôt perçu à la source en Suisse est imputable sur l'impôt français exigible à raison des mêmes revenus, suivant les modalités précisées ci-dessus (n° 87), c'est-à-dire à concurrence de 18 % des produits nets encaissés (après retenue de l'impôt suisse) en ce qui concerne les dividendes et de 11 % pour les intérêts.

[142] *Dividendes, intérêts d'obligations et autres titres d'emprunts négociables de source suisse encaissés à l'étranger ou reçus directement de l'étranger.*

Lorsqu'ils sont encaissés à l'étranger, les revenus dont il s'agit doivent être soumis, soit à l'impôt sur le revenu des personnes physiques, soit à l'impôt sur les sociétés, l'impôt retenu à la source en Suisse étant alors imputé sur l'impôt français exigible à raison des mêmes revenus, suivant les modalités qui ont été précisées ci-dessus (voir nos 88 et 89).

Quant aux collectivités qui acquittent l'impôt sur les sociétés dans les conditions fixées par l'arti-

(1) La conversion en francs français du montant de l'impôt perçu en Suisse doit, en principe, être faite en tenant compte du taux de change au jour où la retenue de cet impôt a été opérée. Toutefois, par mesure de simplification, en ce qui concerne les entreprises industrielles ou commerciales, le Service pourra utiliser le taux de change au jour de la clôture de l'exercice comptable au cours duquel les revenus frappés par l'impôt ont été payés au bénéficiaire français.

cle 206-5 du Code général des Impôts, il est rappelé que le taux de cet impôt sera de :

- 9/85 du montant net des dividendes;
- 14/90 de celui des intérêts.

[143] *Intérêts de créances non représentées par des titres négociables.*

Les intérêts de créances de source suisse, non représentées par des titres négociables, sont compris dans les bases de l'impôt français pour leur montant net, avant déduction de l'impôt anticipé suisse limité à 10 % du montant de ces intérêts par application de l'article XII, paragraphe 2 de la convention (voir *supra* n° 90).

Mais le paragraphe A, 3 et 4 de l'article XXV de la convention prévoit que l'impôt perçu en Suisse est imputé sur l'impôt exigible en France, cette déduction ne pouvant toutefois excéder le montant dudit impôt afférent à ces revenus.

Pour apprécier la limite fixée pour l'imputation de l'impôt suisse, il est nécessaire de déterminer le montant de l'impôt français correspondant au revenu dont il s'agit.

En matière d'impôt sur le revenu des personnes physiques, il convient à cet égard de faire état du taux effectif (voir ci-après n° 148) que cet impôt se trouve atteindre dans la personne du contribuable considéré.

Le calcul doit, d'autre part, être effectué d'après le montant net, au sens de la législation interne, du revenu dont il s'agit.

[144] Toutefois, dans le cas où le prêt générateur des intérêts imposables en France a été consenti par une banque ou un établissement financier au moyen de fonds empruntés dans le cadre de son activité professionnelle, il a été admis que l'imputation de l'impôt suisse pourra s'effectuer dans les conditions suivantes :

La banque ou l'établissement financier considéré sera autorisé à dégager la balance des intérêts débiteurs et créditeurs afférents à un même secteur d'activité et à calculer l'impôt français afférent au solde bénéficiaire. L'impôt prélevé à la source en Suisse pourra être imputé sur l'impôt français ainsi déterminé.

Bien entendu si, pour une année ou un exercice donné, le bénéficiaire des revenus est en déficit, aucune imputation n'est à effectuer.

Mais le montant de l'impôt supporté en Suisse peut alors être valablement compris dans les charges de l'entreprise.

[145] *Revenus des professionnels du spectacle et des sportifs.*

En vertu des dispositions de l'article XIX de la convention, les revenus des professionnels du spectacle et des sportifs sont imposables en Suisse lorsque leur activité est exercée dans cet État. Mais si ces professionnels sont résidents de France, lesdits revenus doivent également être compris dans la base de

l'impôt sur le revenu des personnes physiques au titre soit des traitements et salaires, soit des bénéfices des professions non commerciales selon la nature et les conditions d'exercice de l'activité considérée.

La double imposition est toutefois évitée par l'imputation de l'impôt qui a été acquitté en Suisse et dont il appartient au contribuable de justifier, sur l'impôt exigible en France, dans la limite dudit impôt afférent à ces revenus. Pour la mise en œuvre de cette imputation il convient donc de déterminer le taux effectif de l'impôt français en ce qui concerne le contribuable considéré (voir ci-après n° 148).

[146] *Redevances.* — Les redevances versées par un débiteur suisse à un résident de France n'étant pas actuellement imposables à la source en Suisse, aucune imputation ne devra, bien entendu, être effectuée sur le montant de l'impôt français dans la base duquel lesdites redevances seront comprises.

Impôt sur le revenu des personnes physiques.

[147] Indépendamment des explications qui précèdent, la situation, au regard de l'impôt sur le revenu des personnes physiques, des contribuables entrant dans le champ d'application de la convention appelle, du point de vue du calcul de cet impôt, les précisions complémentaires ci-après.

[148] *Principe général.* — L'article XXV-A-2 de la convention prévoit que l'impôt afférent aux revenus imposables en France en vertu de ladite convention peut être calculé au taux correspondant à l'ensemble des revenus imposables d'après la législation française.

Cette disposition doit, pour ce qui est de l'impôt sur le revenu des personnes physiques, être interprétée comme signifiant que l'imposition des revenus attribuée à la France peut être faite, le cas échéant, à un taux déterminé en tenant compte de revenus exclusivement taxables en Suisse tout autant que ces revenus, en l'absence de dispositions conventionnelles, eussent été passibles de ladite imposition en application de la législation interne.

[149] *Conséquences pratiques.* — Cette interprétation comporte les conséquences suivantes.

[150] *Contribuables domiciliés en France.* — Il convient tout d'abord de déterminer la cotisation de base correspondant à l'ensemble des revenus pour lesquels l'intéressé eût été, en l'absence de convention, passible de l'impôt français suivant les règles de la législation interne.

En ce qui concerne plus spécialement les contribuables de nationalité étrangère, il convient, bien entendu, conformément aux dispositions du paragraphe 1 de l'article 164 du Code général des Impôts, d'exclure pour ce calcul les revenus de source étrangère à raison desquels les intéressés justifient avoir été soumis à un impôt personnel sur le revenu global dans le pays d'où ils sont originaires.

À cet égard, il est précisé que les revenus soumis en Suisse aux impôts fédéraux et cantonaux sur le revenu (fédéral ou cantonal) doivent être regardés comme ayant supporté un impôt personnel sur le revenu global au sens de l'article 164-1 susvisé.

Il s'ensuit que doivent être exclus, pour le calcul de la cotisation de base normalement due par les contribuables de nationalité suisse domiciliés en France les revenus de source suisse à raison desquels les intéressés justifient avoir été soumis en Suisse à un impôt général sur le revenu en vigueur dans ce pays.

Toutefois, en raison des limitations qui sont apportées soit par la législation suisse elle-même, soit par la convention, au taux de l'impôt suisse exigible sur les dividendes et intérêts, les revenus dont il s'agit ne peuvent pas être considérés comme ayant supporté en Suisse un impôt personnel sur le revenu global.

L'impôt exigible, en définitive, conformément aux prévisions de la convention, est égal au produit de la cotisation de base déterminé d'après les indications qui précèdent par le rapport existant entre le montant net total des revenus conventionnellement imposables en France et le montant total du revenu net d'après lequel le calcul de ladite cotisation de base a été effectué.

Au résultat ainsi obtenu, doivent être appliquées, le cas échéant, les réfections prévues par la loi interne (réduction d'impôts prévue par l'article 198 du C.G.I., décote, crédit d'impôt).

[151] *Contribuables domiciliés en Suisse et disposant d'une résidence secondaire en France.* — Pour ces contribuables, qui sont normalement passibles de l'impôt français dans les conditions fixées par le paragraphe 2 de l'article 164 du C.G.I., les dispositions combinées de l'article IV (§ 5-b) de la convention et du paragraphe II du protocole additionnel excluent le recours à l'imposition forfaitaire prévue par ledit article 164 en fonction de la valeur locative de la résidence dont les intéressés disposent en France.

En conséquence, ces contribuables ne peuvent être soumis à l'impôt en France que s'ils disposent de revenus de source française au sens de l'article 164-2 susvisé.

Dans cette éventualité, le calcul de l'impôt exigible doit être effectué comme suit.

Il y a lieu de déterminer tout d'abord la cotisation de base dont les intéressés seraient normalement redevables en fonction du total de leurs revenus de source française, au sens de l'article 164-2 du Code général des Impôts.

L'impôt dû est obtenu en multipliant cette cotisation de base par le rapport existant entre le montant net total des revenus dont l'imposition est attribuée à la France par la convention et le montant total du revenu net qui a servi au calcul de la cotisation de base. Au résultat ainsi obtenu doivent être appliquées, le cas échéant, les réfections prévues par la loi interne (réduction d'impôt prévue par l'article 198 du C.G.I., décote, crédit d'impôt).

[152] *Contribuables n'ayant en France ni domicile, ni résidence, et bénéficiant de revenus de source française.* — Pour ces contribuables également, l'impôt, déterminé d'après le total des éléments taxables en vertu de la loi française, doit être ramené, par la voie d'une réduction proportionnelle, au chiffre correspondant à ceux de ces éléments dont l'imposition est réservée à la France par la convention.

Au résultat ainsi obtenu, doivent être appliquées, le cas échéant, les réductions prévues par la loi interne (réduction d'impôt prévue par l'article 198 du C.G.I., décote).

Il est précisé à cet égard que compte tenu de la clause d'égalité de traitement que l'article XXVI de la convention prévoit à l'égard des nationaux de chacun des deux États contractants (voir infra nos 153 et 154), les personnes de nationalité suisse qui n'ont aucune résidence en France doivent, pour le calcul de l'impôt dont elles sont redevables à raison de leurs revenus de source française dont l'imposition est conventionnellement attribuée à la France, bénéficier du même taux que celui qui, en vertu de la loi interne, est prévu pour les contribuables de nationalité française se trouvant dans une situation identique (cf. *B.O.C.D.* 1961, II-1590 et 1963, II-2336).

*
**

CHAPITRE V

Dispositions diverses

Égalité de traitement, dans chaque État, des nationaux et des entreprises de l'autre État.

[153] Les paragraphes 1 et 2 de l'article XXVI de la convention disposent que les nationaux et les sociétés ou autres groupements de l'un des deux États contractants ne seront soumis dans l'autre État à aucune imposition ou obligation autre ou plus élevée que celle à laquelle sont assujettis, à identité de situation, les nationaux et sociétés de cet autre État.

Ces dispositions, qui ne font que confirmer le régime déjà existant (cf. circ. Contributions directes du 11 mai 1950, n° 2261, p. 316), conduisent en particulier, du côté français, à accorder — ainsi que le précise expressément le paragraphe 1, 2° alinéa dudit article XXVI — aux contribuables de nationalité suisse, le bénéfice des avantages que la loi française (art. 199 du C.G.I.) prévoit, à l'égard des français, pour des motifs tenant à la situation et aux charges de famille de l'assujetti.

[154] Par ailleurs, les paragraphes 3 et 4 prévoient que bénéficient, dans chacun des deux États, du régime d'imposition prévu pour les entreprises dudit État :

— les entreprises de l'autre État qui sont impossibles dans le premier État à raison de la possession dans celui-ci d'un établissement stable, sans toutefois que ces dispositions puissent faire obstacle à l'application de l'article X de la convention (voir *supra*, n° 39) ;

— les entreprises dont le capital est en totalité ou en partie, directement ou indirectement, détenu ou contrôlé par un ou plusieurs résidents de l'autre État.

Membres des représentations diplomatiques ou consulaires. — Organisations internationales, organes et fonctionnaires desdites organisations.

[155] L'article XXIX de la convention précise que celle-ci ne porte pas atteinte aux privilèges fiscaux dont bénéficient les fonctionnaires diplomatiques ou consulaires en vertu soit des règles générales du droit des gens, soit des dispositions d'accords particuliers.

[156] Toutefois le paragraphe 2 dudit article stipule que dans la mesure où, bénéficiant ainsi de privilèges fiscaux, les fonctionnaires diplomatiques ou consulaires ne sont pas imposables sur le revenu ou la fortune dans l'État accréditaire, le droit d'imposition est alors réservé à l'État accréditant.

[157] Sous réserve des dispositions précédentes, les membres d'une mission diplomatique ou consulaire d'un État contractant, accréditée dans l'autre État contractant ou dans un État tiers, qui ont la nationalité de l'État accréditant sont, pour l'application de la convention, considérés comme résidents de ce dernier État s'ils y sont astreints, comme les résidents dudit État, au paiement d'impôts sur le revenu et sur la fortune (conv. art. XXIX, § 3).

Il s'ensuit que les fonctionnaires français membres d'une mission diplomatique ou consulaire française en Suisse ou dans un État tiers, qui se trouvent soumis en France à l'impôt sur le revenu des personnes physiques en vertu de l'article 4, paragraphe 3, du Code général des Impôts, bénéficient de la qualité de résidents français pour l'application de toutes les dispositions de la convention.

[158] Par ailleurs, la convention ne s'applique ni aux organisations internationales, à leurs organes ou à leurs fonctionnaires, ni aux membres des représentations diplomatiques ou consulaires d'un État autre que les États contractants qui se trouvent dans l'un de ces derniers États et n'y sont pas assujettis, comme les résidents de cet État, aux impôts sur le revenu ou sur la fortune (conv. art. XXIX, § 4). Les membres de ces organisations ou de ces représentations diplomatiques ou consulaires se trouvent donc exclus du bénéfice de la convention, même lorsqu'ils possèdent la nationalité française ou suisse.

Procédure spéciale ouverte aux contribuables en cas d'imposition non conforme à la convention. Difficulté d'application de la convention.

[159] Le paragraphe 1 de l'article XXVII de la convention prévoit que, dans le cas où un résident de l'un des États contractants estime que les mesures prises par un État contractant ou par chacun des deux États entraînent ou entraîneront pour lui une imposition non conforme à la présente convention, l'intéressé peut, indépendamment des recours prévus par la législation nationale de ces États et dans le délai d'une année après l'expiration de l'année civile

au cours de laquelle il aura eu connaissance de cette imposition, saisir d'une réclamation les Autorités compétentes de l'État dont il est le résident.

[160] La connaissance de l'imposition non conforme à la convention doit, pour le requérant, résulter soit de la notification de bordereaux d'impôts, soit de la communication d'autres décisions officielles.

Si cette demande est reconnue fondée, les autorités qui ont été saisies s'entendront, en tant que de besoin, avec les Autorités compétentes de l'autre État afin de régler la position par voie d'accord amiable.

[161] De la même façon, les Autorités compétentes des États contractants s'efforceront de résoudre les difficultés auxquelles l'application de la convention peut donner lieu. Elles pourront également se concerter en vue d'éviter la double imposition dans les cas non réglés par la convention.

Enfin, le paragraphe 4 de l'article XXVII prévoit que les échanges de vues entre les Autorités compétentes des États contractants pourront, en vue de faciliter l'accord, avoir lieu au sein d'une commission mixte composée de représentants desdites Autorités.

Échange de renseignements.

[162] En vue d'assurer une application régulière de la convention, l'article XXVIII prévoit que les Autorités compétentes des deux États pourront, sur demande, échanger les renseignements susceptibles d'être obtenus dans le cadre de la pratique administrative normale en application de leur législation fiscale, sans toutefois être obligées de prendre des mesures administratives dérogeant à ces législations ou pratiques administratives ou contraires à leur souveraineté, à leur sécurité, à leur intérêt général ou à l'ordre public.

Bien que les dispositions de cet article aient une portée moins générale que celles qui figurent habituellement dans les conventions de l'espèce, elles permettent cependant à l'Administration fiscale d'un État de demander à celle de l'autre État de lui faire connaître notamment les revenus dont l'imposition est attribuée à cet autre État en vue du calcul du taux effectif de l'impôt sur le revenu des personnes physiques.

[163] Les renseignements échangés de cette manière doivent être tenus secrets et ne peuvent être révélés qu'aux personnes qui s'occupent de la fixation ou de la perception de ces impôts.

Il ne pourra, de plus, être échangé de renseignements qui dévoileraient un secret commercial, bancaire, industriel ou professionnel ou un procédé commercial.

L'échange de renseignements prévu ci-dessus a lieu sur demande visant des cas concrets. Ces demandes devront, du côté français, être adressées par les Directions départementales à la Direction générale sous le timbre du Service des Relations Internationales, Bureau V A 2.

Dans le cas où les renseignements transmis n'appa-

raient pas conformes aux faits constatés, une demande complémentaire assortie de toutes justifications utiles (documents transmis, notamment) pourrait être fournie dans des conditions identiques.

Date d'entrée en vigueur de la convention.

[164] En application de son article XXXII, paragraphe 2, la convention franco-suisse du 9 septembre 1966 tendant à éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune est entrée en vigueur dès l'échange des instruments de ratification, c'est-à-dire le 26 juillet 1967.

Conformément aux dispositions du même paragraphe dudit article, la convention s'applique pour la première fois :

a. En ce qui concerne les impôts perçus par voie de retenue à la source sur les dividendes, intérêts et redevances visés aux articles XI, XII et XIII, aux produits mis en payement postérieurement au 31 décembre 1966;

b. En ce qui concerne les autres impôts, pour les impositions établies au titre de l'année 1967 (revenus afférents à l'année civile 1967 ou aux exercices clos au cours de cette même année).

[165] La date d'application de la convention conférant un effet rétroactif au régime d'imposition de certains revenus, les entreprises françaises pourront, dans les conditions et limites fixées par la convention, solliciter la révision de leur situation en Suisse (1).

De même, du côté français, nonobstant les dispositions transitoires adoptées pour l'application anticipée de ladite convention en ce qui concerne les revenus des valeurs mobilières et des redevances (cf. Instruction du 16 décembre 1966; B.O.C.D. 1967-II-3579; B.O.E.D. 1967-9918), il conviendra d'accorder aux contribuables qui en feront la demande, les dégrèvements d'impôts auxquels ils pourraient prétendre en vertu de la convention, compte tenu des dates d'application ainsi déterminées.

Abrogation de la convention franco-suisse du 31 décembre 1953.

[166] Ainsi que le précise expressément le paragraphe 3 de l'article XXXII de l'actuelle convention, les dispositions de la convention franco-suisse du 31 décembre 1953 tendant à éviter les doubles impositions en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune cessent de produire leurs effets pour les impôts auxquels est applicable la présente convention conformément à l'article II. Toutefois, dans la pratique, il sera encore possible de faire référence aux dispositions précitées pour l'application de la convention du 31 décembre 1953 en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôt sur les successions qui demeure toujours en vigueur (cf. n° 2 ci-dessus).

(1) Il est précisé toutefois qu'en raison du système suisse d'imposition, les revenus afférents à l'année 1967 seront en principe imposés en 1969-1970, éventuellement 1968, avec une seule exception pour le canton de Bâle-ville dans lequel la période de calcul recouvre la période de taxation.