

# Bulletin franco-suisse

Mai 2016

## Un rapport de l'administration fiscale française instructif

Le rapport annuel du Ministère des Finances sur les départs de France destiné au Parlement a été récemment publié : de larges extraits sont parus dans le rapport n° 2250 fait au nom de la commission d'enquête sur l'exil fiscal auprès de l'assemblée nationale.

Il donne des éléments particulièrement intéressants sur l'évolution des départs de contribuables pour l'étranger et particulièrement vers la Suisse (les dernières données disponibles concernent l'année 2012).

En 2012, il y a eu 34 524 départs de France de redevables de l'impôt sur le revenu, chiffre en nette augmentation par rapport aux années précédentes.

La première destination en 2012 de ces personnes a été le Royaume Uni (6%), suivie à égalité par la Belgique et la Suisse (5 % chacune), puis par les Etats-Unis et le Canada (4 % chacun).

Pour ce qui concerne les seuls redevables de l'ISF dont le patrimoine est supérieur à 1,3 million d'euros, les données disponibles sont les suivantes :

- ▶ Il y a eu 587 départs en 2012, chiffre relativement stable par rapport aux années antérieures (environ 500 départs par an) ;
- ▶ De manière constante au cours des dernières années, la première destination à l'étranger est la Suisse (20% des départs, suivie par ordre décroissant de la Belgique, du Royaume-Uni et des Etats-Unis) ;
- ▶ L'âge moyen des redevables partis à l'étranger est de 57 ans en 2012 alors que l'âge moyen du redevable de l'ISF résident de France est de 66 ans ;
- ▶ L'actif moyen des redevables qui ont quitté la France en 2012 est d'environ 6,6 millions d'euros ;
- ▶ Parmi les 587 redevables de l'ISF ayant quitté la France en 2012, 287 ont déclaré le détail de leur patrimoine qui s'établit globalement à 3 548 millions d'euros, soit un patrimoine moyen de 12,5 millions d'euros, lequel est composé de 20% d'actifs immobiliers et de 80% d'actifs mobiliers ;
- ▶ Ces redevables de l'ISF ont un revenu fiscal de référence de 791.600 euros.

Pour finir, la Suisse est le premier pays en nombre de français inscrits sur le registre mondial des Français établis hors de France avec, au 31 décembre 2013, 163 600 ressortissants devant les Etats-Unis (129 520), le Royaume-Uni (126 239), la Belgique (115 888) et l'Allemagne (112 238).

## ...Sur l'entreprise

L'OCDE, dont la Suisse et la France font partie, a présenté le 19 juillet 2013 un plan d'action concernant la lutte contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (Base erosion and profit shifting ou BEPS).

Ce plan d'action prévoit 15 actions permettant aux pays de se doter des instruments nationaux et internationaux afin de mieux aligner le droit d'imposition sur l'activité économique.

Les derniers résultats du projet BEPS, auquel ont participé activement la Suisse et la France, ont été publiés le 5 octobre 2015 et clôturent officiellement le projet.

Certains résultats du projet sont considérés comme de nouvelles normes minimales, que tous les Etats de l'OCDE se sont engagés à respecter. Ces normes minimales portent sur l'échange des déclarations pays par pays par les multinationales d'informations sur leurs activités et leurs résultats (country by country reports), les règles régissant les régimes applicables aux biens immatériels (IP Box), l'échange spontané de renseignements sur certaines décisions de rulings fiscaux concernant les sociétés, l'accès à la procédure amiable en matière de règlement des différends et l'introduction de clause anti-abus dans les conventions contre les double impositions (CDI). L'OCDE mettra en place des systèmes de contrôle afin de surveiller la mise en œuvre par les Etats de ces normes minimales. D'autres résultats du projet BEPS prennent la forme de simples recommandations, d'approche commune ou de « meilleures pratiques ».

Parmi ces 15 actions, l'action n°5 « lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables en prenant en compte la transparence et la substance » fait déjà l'objet de mise en œuvre dans le cadre franco-suisse, soit directement (par exemple sur l'échange de renseignements, voir ci-après), soit indirectement lors de la modification de la loi nationale.

Ainsi, le projet de la loi suisse intitulé RIE III propose des mesures qui anticipent et respectent des mesures préconisées dans le rapport BEPS du 5 octobre 2015.

Ce projet prévoit d'abroger les régimes fiscaux cantonaux spéciaux et, pour pallier la disparition de ces régimes (sociétés holding, sociétés auxiliaires, sociétés principales...) et conserver aux cantons une attractivité pour les entreprises, de mettre en place des mesures fiscales particulières et notamment :

- ▶ La création d'un patent box cantonal, visant une imposition préférentielle des revenus liés aux brevets et droits similaires (maximum 90 % d'exonération) ;
- ▶ L'introduction optionnelle par les cantons d'une déductibilité accrue (à plus de 100 %) des charges de recherche et développement déployés en Suisse.

Ces mesures sont actuellement en examen par la Commission de l'économie et des redevances du Conseil des Etats et les débats aux Chambres fédérales devront suivre au début de l'année 2016. Conformément au calendrier fixé par le Conseil Fédéral, l'entrée en vigueur des mesures prévues par le projet est fixée au 1er janvier 2017 (avec des délais transitoires), sauf en cas de référendum.

Dans le cadre de la procédure de consultation liée au projet du Conseil Fédéral, le canton de Vaud a pris position sur les diverses mesures envisagées, en coordination avec le canton de Genève.

Mais jugeant les mesures visées par le projet comme insuffisantes pour maintenir l'attractivité fiscale du canton, la baisse du taux d'impôt pour les entreprises a été présentée comme la plus adaptée dans les circonstances actuelles.

Si la réforme aboutit, la baisse du taux d'impôt se fera de manière progressive, en deux étapes :

- ▶ Diminution du taux légal cantonal de 9 % à 8,5 % au 1<sup>er</sup> janvier 2016 et de 8,5 % à 8 % au 1<sup>er</sup> janvier 2017 ;
- ▶ Diminution du taux légal cantonal de 8 % à 3,33 % au 1<sup>er</sup> janvier 2019.

*The final results of the BEPS project in which France and Switzerland took part were published on 5 October 2015.*

*The results of this project are going to lead to changes in French and Swiss law, but already Switzerland has anticipated some of its measures, within the framework of the draft Corporate Tax Reform III currently under discussion, in particular the abolition of special status.*

Après le 1<sup>er</sup> janvier 2019, le taux global d'imposition du revenu des personnes morales (cumulé entre Confédération, canton et commune) sera de 16 % maximum (taux effectif après impôt de 13,79 %) alors qu'en 2015 le taux est de 29,5 % (taux effectif de 22,79 %).

Le paquet fiscal vaudois a été soumis à l'approbation du Grand Conseil, qui a été accordée à une grande majorité le 29 septembre dernier. Les modifications n'ont toutefois pas fait l'unanimité et un référendum législatif a d'ores et déjà été annoncé contre leur entrée en vigueur.

Si le référendum n'aboutit pas, les modifications prévues entreront en vigueur progressivement entre le 1<sup>er</sup> janvier 2016 et le 1<sup>er</sup> janvier 2019.

En revanche, si le référendum aboutit, le Conseil d'Etat vaudois devra présenter un nouveau texte dans les six mois, retardant d'autant la réforme.

## ...Sur la mobilité internationale

### **Une personne affiliée à un régime de sécurité sociale étranger à titre obligatoire peut-elle être soumise aux prélèvements sociaux en France sur ses revenus du patrimoine ?**

Le Gouvernement français vient d'apporter une réponse positive à cette question en rétablissant par une modification législative dite « des prélèvements sociaux condamnés par les juridictions européennes et nationales dans le cadre de l'affaire de Ruyter ». Il prend ainsi les mesures nécessaires afin de pallier la perte fiscale qui aurait découlé de ladite affaire.

Pour ce faire, la technique retenue par le Gouvernement a été de modifier l'affectation budgétaire des prélèvements sociaux. L'article 24 de la loi de financement de la sécurité sociale pour 2016 prévoit en effet que les prélèvements sociaux acquittés sur les revenus du capital auront désormais pour objet le financement exclusif de prestations sociales non contributives dites de solidarité nationale, et non plus le financement des prestations de sécurité sociale.

Une telle disposition législative vient donc clore le débat sur l'avenir des prélèvements sociaux suite aux dernières décisions rendues par la Cour de Justice de l'Union Européenne (CJUE) et le Conseil d'Etat à ce sujet. En effet, ces deux juridictions avaient eu dernièrement à se prononcer sur cette question et ce, pour la première fois. La CJUE n'avait eu, en effet, à s'interroger dans le passé que sur les revenus du travail (CJCE, 15 février 2000, C-169/98 et C-34/98).

La décision du Conseil d'Etat du 27 juillet 2015 relative à l'affaire de Ruyter (arrêt du 27 juillet 2015 n° 334551), intervenant après l'arrêt de la CJUE du 26 février 2015 (Affaire C-623/13, Min. c/ De Ruyter), aurait apporté une réponse claire à cette question en remettant en cause l'imposition en France à des prélèvements sociaux pour les revenus du capital de personnes affiliées à un régime de sécurité sociale d'un autre Etat membre de l'UE ou de l'EEE ainsi que la Suisse. Par cet arrêt, le Conseil d'Etat avait suivi la décision de la CJUE. Le Conseil d'Etat, dans un arrêt du 17 avril 2015 (n°365511), s'était déjà rangé du côté de la Cour, et ainsi, avait étendu la solution de cette dernière (adoptée à l'occasion d'un contentieux relatif à une rente viagère constituée à titre onéreux) aux plus-values immobilières.

Pour ce faire, ces deux arrêts reprenaient l'argumentation de la Cour, consistant à considérer que les prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine rentrent dans le champ d'application du règlement communautaire portant sur la coordination des systèmes de sécurité sociale et ce, indépendamment de l'exercice d'une activité professionnelle. Ainsi, au regard du règlement communautaire, un individu ne peut être affilié qu'à un seul régime de sécurité sociale et ne doit, de ce fait, cotiser que dans un seul pays (principe d'unicité des législations sociales).

*Further to the last court decisions of the Supreme court in France, a taxpayer (French tax resident or non-French tax resident) subject to a non-French social security system (according to the EU Regulation n°883/2004) is exempt from French social taxes on passive income.*

Le produit des prélèvements sociaux en France étant seulement destiné à financer des prestations qui ne bénéficient qu'aux seules personnes assurées au régime français de sécurité sociale, ils n'ont pas lieu d'être pour celles relevant d'un régime étranger.

Ces décisions du Conseil d'Etat étaient très attendues suite à la décision de la CJUE ; en effet, il appartenait à notre juridiction nationale de résoudre le litige, la question préjudicielle devant la CJUE ne permettant aux juridictions des Etats membres, dans le cadre d'un contentieux, que de l'interroger sur l'interprétation du droit de l'Union ou sur la validité d'un acte de l'Union.

L'article 24 de la loi de financement de la sécurité sociale pour 2016 vise :

- Les revenus de placement dont le fait générateur de l'imposition aux prélèvements sociaux intervient à compter du 1er janvier 2016 ;
- Les revenus du patrimoine perçus à compter de 2015.

Ainsi, pour le passé, les impositions établies à tort selon les décisions jurisprudentielles peuvent donc faire l'objet de réclamations auprès de l'administration fiscale française. Dans ce sens, l'administration fiscale a précisé les modalités de remboursement des prélèvements sociaux litigieux dans un communiqué de presse du 20 octobre 2015. Dans ce cadre, elle indique que le remboursement ne touchera pas la contribution additionnelle de 2 % qui ne finance pas la sécurité sociale et sera limitée à 13,5 %.

Sont ainsi concernés par les décisions jurisprudentielles et peuvent donc introduire une réclamation, les contribuables, domiciliés ou non domiciliés fiscalement en France, et relevant d'un régime de sécurité sociale autre que la France situé dans l'UE, l'EEE ou la Suisse au titre des prélèvements sociaux affectés au budget des organismes sociaux et supportés sur les revenus suivants :

- L'ensemble des revenus du capital pour les personnes domiciliées fiscalement en France : produits de placement et revenus du patrimoine ;
- Les revenus immobiliers issus d'un bien localisé en France pour les personnes non domiciliées fiscalement en France : revenus fonciers et plus-values immobilières.

Ces réclamations sont à adresser au Service des Impôts des Particuliers dont dépendent les contribuables. Elles devront être accompagnées d'un certain nombre de documents permettant d'attester du bien-fondé de la demande (formulaire A1 justifiant de l'affiliation à un régime de sécurité sociale étranger...).

Compte tenu du délai de prescription en matière d'impôt sur les revenus et de prélèvements sociaux, il est possible d'introduire une réclamation visant les années 2013 à 2014. En effet, l'année fiscale 2012 est en principe prescrite depuis le 31 décembre 2015.

## **Restriction en matière d'utilisation d'un véhicule de fonction suisse pour les résidents UE en l'absence de dédouanement du véhicule depuis le 1<sup>er</sup> mai 2015.**

Dans le prolongement d'un arrêt de la Cour de Justice de l'UE du 7 mars 2013 (C-182/12), un Règlement UE n°2015/234 du 13 février 2015, entré rapidement en vigueur au 1<sup>er</sup> mai 2015, est venu fortement restreindre la pleine utilisation (professionnelle et privée) du véhicule de fonction fourni par l'employeur suisse des employés résidents au sein de l'UE, à l'instar des travailleurs frontaliers.

Il existait jusque-là une tolérance au terme de laquelle le bénéficiaire de cet avantage en nature pouvait utiliser son véhicule de fonction suisse pour ses déplacements professionnels, mais également pour ses déplacements personnels, si cela lui était permis par son employeur. Par l'effet du Règlement UE n°2015/234, l'admission temporaire des véhicules de fonction d'entreprises non-UE n'est plus admise sans la satisfaction des obligations de dédouanement et de TVA, sauf à ce que seul l'employé, et non un proche, utilise le véhicule, et ce exclusivement pour ses déplacements professionnels, incluant son trajet quotidien entre son domicile et son lieu de travail, mais à l'exclusion impérative de tout autre déplacement de nature personnelle.

*The French tax authorities have just released clarifications on the conditions of refund of social taxes unduly paid on the property income of non-residents of France.*

*A European regulation which came into force on 1 May 2015, concerning the use of company cars made available to French cross-border commuters by their Swiss employers, restricts such use to professional purposes only, including travel between home and the place of work. The use of such a vehicle for private purposes is henceforth characterized as an import into the European Union, subject to importation and customs clearance requirements.*

Dans ce cas de figure, en cas de contrôle à la douane, l'employé doit pouvoir présenter une copie de son contrat de travail qui doit stipuler l'autorisation d'utiliser un véhicule de fonction.

La conséquence de cette nouvelle réglementation est qu'en cas d'usage du véhicule de fonction suisse pour un motif privé, le résident UE réalise une opération qualifiant d'importation de marchandise sur le territoire UE. En l'absence de conformité avec les obligations d'importation et de dédouanement, le véhicule pourra être immobilisé suite à un contrôle par les services douaniers jusqu'à l'accomplissement des formalités.

La pratique depuis le 1<sup>er</sup> mai 2015 montre que les contrôles en la matière sont rares, et ceux opérés au sein des douanes genevoises se limitent pour l'instant à une invitation à se mettre en conformité dans les meilleurs délais.

Aussi, si l'employeur non-UE (suisse pour les employés frontaliers) souhaite permettre d'utiliser le véhicule de fonction à des fins privées, et ce en dehors du trajet domicile/ lieu de travail, il devra s'acquitter de taxes d'importation du véhicule dans l'Union européenne. Ces taxes sont constituées de la TVA au taux de 20 % et des droits de douane au taux de 10 %. Si le véhicule détient un certificat de manufacture d'origine UE, les droits de douane de 10 % sont exonérés, seule la TVA sera due. Les droits de douane sont calculés à partir de la valeur argus du véhicule. La TVA est calculée pour sa part sur la base de la valeur argus et des droits de douane, si applicables.

Les démarches sont à effectuer par l'employeur ou le salarié auprès d'un poste de douane, situé à la frontière. A noter que seule une société de leasing équipant la flotte de véhicules de fonction d'un employeur suisse est autorisée à récupérer la TVA. Le salarié ou l'employeur suisse n'en ont pas la possibilité. Il est ainsi recommandé à l'employeur d'approcher son prestataire de leasing le cas échéant, afin que celui-ci s'acquitte des obligations de dédouanement et d'importation des véhicules de fonction utilisés par des résidents UE afin de neutraliser le coût de cette opération.

Concernant l'aspect pratique de l'immatriculation en France d'un véhicule de fonction suisse ainsi importé, les autorités préfectorales ont confirmé en France qu'il sera toléré de ne pas faire immatriculer ledit véhicule en France, celui-ci ne pouvant détenir simultanément une immatriculation suisse et française.

## Sur l'échange de renseignements

L'échange de renseignements entre la France et la Suisse a très fortement évolué ces dernières années.

Lors de la négociation d'un nouvel avenant à la convention fiscale franco-suisse en 2009, les deux Etats s'étaient mis d'accord pour adopter une clause d'échange de renseignements sur demande conforme aux exigences internationales (article 26 du modèle OCDE).

Cet accord, entré en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2010, prévoit :

- ▶ Que les demandes devaient comprendre des éléments précis d'identification du contribuable présumé détenteur d'un compte en Suisse et de la banque dépositaire ;
- ▶ Que les demandes d'ordre général et impersonnel n'étaient pas autorisées.

Toutefois, par un échange de lettres entre les deux Etats du 11 février 2010, l'absence d'identification précise de la banque ne constitue plus un obstacle à l'exercice de l'échange de renseignements.

Pour permettre la mise en œuvre de cet accord en droit suisse, le gouvernement suisse a adopté une circulaire dite OACDI le 1<sup>er</sup> octobre 2010 (voir notre n°10 de juillet 2011), puis a fait adopter le 28 septembre 2012 une loi fédérale sur l'assistance administrative entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> février 2013, qui a fait l'objet d'une révision en mars 2014 entrée en vigueur à compter du 1<sup>er</sup> août 2014 et complétée par une circulaire dite OAAF.

*On 19 March 2015, an agreement was entered into between Switzerland and the European Union on the automatic exchange of information in tax matters. The first exchanges should take place in 2018. With the conclusion of this agreement, combined with the adoption in 2016 or 2017 of an amendment to the Franco-Swiss tax treaty allowing the exchange of information upon requests based on criteria other than the taxpayer's identity (group requests) concerning events dating back as far as 1 February 2013, Switzerland may be considered to comply with international standards.*

Ernst & Young est parmi les acteurs majeurs, au niveau mondial, dans les secteurs de l'audit et du conseil notamment dans les domaines de la fiscalité et du droit.

Une de nos forces réside, pour les 22 000 professionnels juristes et fiscalistes que nous sommes à travers le monde, dans le partage de valeurs communes et dans la volonté de fournir des services de haute qualité.

Toutefois, notre caractéristique fondamentale reste l'implication professionnelle et personnelle de chacun d'entre nous pour notre firme, nos clients et la société où nous vivons afin que tous donnent le meilleur d'eux-mêmes.

[www.ey.com/fr](http://www.ey.com/fr)

© 2016 EYGM Limited.

Tous droits réservés.

SCORE Retrieval File

1511SG326

#### Contacts et directeurs de publication

##### **Alain Rodarie (France)**

[alain.rodarie@ey-avocats.com](mailto:alain.rodarie@ey-avocats.com)

Tél. : + 33 4 78 63 17 89

##### **Michael Hildebrandt (Suisse)**

[michael.hildebrandt@ch.ey.com](mailto:michael.hildebrandt@ch.ey.com)

Tél. : + 41 58 286 51 11

En collaboration avec Ernst & Young Société d'Avocats, inscrite au Barreau des Hauts-de-Seine et membre du réseau Ernst & Young

Retrouvez les publications d'EY et d'Ernst & Young Société d'Avocats sur les sites internet : [www.ey.com/ch](http://www.ey.com/ch) et [www.ey-avocats.com](http://www.ey-avocats.com)

Parmi les nombreuses dispositions de cette loi organisant l'échange de renseignements, il est notamment prévu les conditions d'information par l'autorité fiscale suisse du détenteur présumé de la demande de renseignements le concernant. Cette personne peut se faire communiquer les pièces et même contester en justice la décision de l'administration fiscale suisse d'accepter l'échange le concernant.

Cette même loi, allant au-delà du dispositif l'avenant franco-suisse de 2009, entérine le principe de l'autorisation des demandes de renseignements si les renseignements fournis permettent d'identifier le titulaire du compte sans son nom ni son adresse et accepte les demandes groupées à compter du 1<sup>er</sup> février 2013 (demandes relatives à des personnes présentant le même profil économique, ou comportement identique et identifiés à l'aide de données précises).

Enfin, la France et la Suisse ont conclu le 25 juin 2014 un nouvel avenant à la convention franco-suisse afin d'intégrer les modifications de la loi suisse.

En conséquence, le nouvel article 28 de la convention franco-suisse permettra toute demande d'information individuelle même si le nom et l'adresse de la personne incriminée n'est pas fournie, à condition que d'autres éléments fournis puissent permettre leur identification. Cette mesure sera applicable aux faits intervenus à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2010 dès l'entrée en vigueur de cet avenant.

Il permettra également de recourir aux demandes groupées si l'exposé de l'état de fait est suffisamment détaillé pour fonder le soupçon de fraude fiscale et l'identification des auteurs pour les faits intervenus à compter du 1<sup>er</sup> février 2013.

A ce titre, la France pourrait (comme l'ont déjà fait les Pays-Bas) faire une demande auprès de n'importe quelle banque suisse de fournir des renseignements sur des personnes dont le nom n'est pas connu et qui auraient clos leurs comptes en Suisse à compter de 1<sup>er</sup> février 2013.

En parallèle à ces avancées bilatérales dans le cadre de la convention franco-suisse, les normes internationales en matière d'échange de renseignements ont évolué et la Suisse s'est engagée dans ce processus. La Suisse a tout d'abord signé le 15 octobre 2013 la convention multilatérale concernant l'assistance mutuelle en matière fiscale. Puis, l'OCDE a élaboré une norme d'échange automatique de renseignements concernant les comptes financiers. Cette norme a été adoptée par la plupart des pays de l'OCDE dont notamment la Suisse le 19 novembre 2014 (appelée MCAA).

La Suisse et l'UE ont, enfin, conclu un accord le 27 mai 2015 visant à introduire l'échange automatique de renseignements en matière fiscale. L'échange d'informations débiterait en 2018 (avec des données collectées en 2017) sous réserve que les procédures d'approbation soient achevées d'ici là en Suisse et dans les 28 pays membres de l'UE.

L'approbation de cet accord est en cours au Parlement Suisse. En outre, devrait également être adoptée en 2017, une loi fédérale sur l'échange international automatique de renseignements en matière fiscale.

Aussi désormais, la Suisse est en conformité avec la plupart des pays de l'OCDE en matière d'échange de renseignements.