

N° 277

SÉNAT

SECONDE SESSION ORDINAIRE DE 1984-1985

Annexe au procès-verbal de la séance du 9 mai 1985.

RAPPORT

FAIT

au nom de la Commission des Finances, du Contrôle budgétaire et des Comptes économiques de la Nation (1), sur le projet de loi autorisant l'approbation d'un avenant à la Convention du 19 décembre 1980 entre le Gouvernement de la République française et le Gouvernement du Royaume de Norvège en vue d'éviter les doubles impositions, de prévenir l'évasion fiscale et d'établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (ensemble un protocole et un protocole additionnel).

Par M. Josy MOINET,

Sénateur.

(1) Cette commission est composée de : MM. Edouard Bonnefous, président ; Geoffroy de Montalembert, Jacques Descours Desacres, Tony Larue, Jean Cluzel, vice-présidents ; Modeste Legouez, Yves Durand, Louis Perrein, Camille Vallin, secrétaires ; Maurice Blin, rapporteur général ; MM. René Ballayer, Stéphane Bonduel, Jean Chamant, Pierre Croze, Gérard Delfau, Michel Dreyfus-Schmidt, Henri Duffaut, Marcel Fortier, André Fosset, Jean François-Poncet, Jean Francou, Pierre Gamboa, Henri Goetschy, Robert Guillaume, Fernand Lefort, Georges Lombard, Michel Manet, Jean-Pierre Masseret, Michel Maurice-Bokanowski, Josy Moinet, René Monory, Jacques Mossion, Bernard Pellarin, Jean-François Pintat, Christian Poncelet, Mlle Irma Rapuzzi, MM. Joseph Raybaud, Maurice Schumann, Henri Torre, André-Georges Voisin.

Voir le numéro :
Séant : 214 (1984-1985).

Traité et Conventions. — Norvège.

SOMMAIRE

	Pages.
AVANT-PROPOS	3
I. — L'INTÉGRATION DE L'IMPÔT SUR LES GRANDES FORTUNES DANS LES RELATIONS FISCALES FRANCO-NORVÉGIENNES	4
A. — Le droit applicable avant l'entrée en vigueur de l'avenant	4
1. — Les caractéristiques de l'impôt norvégien sur la fortune	4
2. — Les risques de doubles impositions résultant de l'instauration de l'impôt sur les grandes fortunes	5
3. — Les mesures unilatérales prises par la France	5
B. — Les stipulations de l'avenant relatives à l'impôt sur les grandes fortunes	6
1. — Les modalités d'imposition des non résidents	7
2. — L'élimination des doubles impositions	7
II. — LES AUTRES STIPULATIONS DE L'AVENANT	8
A. — Le régime fiscal des compagnies aériennes et maritimes	8
B. — L'imposition des plus-values sur cession de droits sociaux de sociétés à prépondérance immobilière	9
DÉCISION DE LA COMMISSION	9

AVANT-PROPOS

Mesdames, Messieurs,

Le cadre des relations fiscales entre la France et la Norvège est, pour l'essentiel, défini par une convention signée le 19 décembre 1980, dont l'objet est d'éliminer les doubles impositions du revenu et de prévenir l'évasion fiscale.

Cette convention concerne également l'imposition de la fortune; l'impôt sur les grandes fortunes, toutefois, n'est pas mentionné dans la liste des impôts français auxquels s'applique la convention.

L'avenant à la convention du 19 décembre 1980, signé à Oslo le 14 novembre 1984, et dont il est demandé au Sénat d'autoriser l'approbation, a pour principal objet d'introduire l'impôt sur les grandes fortunes français dans le champ d'application de la convention.

Les autres stipulations de cet avenant ont trait au régime fiscal des compagnies de navigation aérienne et à l'imposition des plus-values sur les cessions de droits sociaux de sociétés à prépondérance immobilière.

L'entrée en vigueur de l'avenant du 14 novembre 1984 n'apportera pas de modifications importantes à la situation fiscale des Français et des Norvégiens possédant des intérêts dans les deux pays contractants; les problèmes posés par la création de l'impôt sur les grandes fortunes, et les risques de double imposition qui pouvaient en résulter ont été, en effet, pour l'essentiel, résolus par des mesures unilatérales des autorités françaises.

L'intégration de l'impôt sur les grandes fortunes dans le cadre de la convention permettra, toutefois, une meilleure sécurité juridique; la situation fiscale des 1500 Norvégiens disposant d'un titre de séjour dans notre pays, et des 2600 Français résidant en Norvège sera clarifiée.

Sous le bénéfice de ces observations d'ordre général, votre rapporteur décrira, dans un premier temps, les modalités d'intégration de l'impôt sur les grandes fortunes dans les relations fiscales franco-norvégiennes (I) avant d'envisager les autres stipulations de l'avenant (II).

I. — L'INTEGRATION DE L'IMPOT SUR LES GRANDES FORTUNES DANS LES RELATIONS FISCALES FRANCONORVEGIENNES

Avant la création de l'impôt sur les grandes fortunes par la loi de finances pour 1982, existait déjà un impôt norvégien frappant la fortune ; les doubles impositions susceptibles de survenir à compter de 1982 ont d'abord été éliminées par des dispositions unilatérales françaises (A) ; l'avenant du 14 novembre 1984 précise les règles d'imposition des non résidents et les mécanismes d'élimination des doubles impositions (B).

A. — LE DROIT APPLICABLE AVANT L'ENTREE EN VIGUEUR DE L'AVENANT

1. — *Les caractéristiques de l'impôt norvégien sur la fortune*

L'impôt norvégien sur la fortune frappe aussi bien les personnes physiques que les personnes morales ; ces dernières sont imposées sur leur actif net.

En ce qui concerne l'étendue de l'obligation fiscale, les résidents sont imposables sur leur fortune mondiale ; les non résidents ne sont taxés qu'au titre de leurs biens norvégiens.

La législation norvégienne prévoit des exonérations, portant notamment sur les brevets et sur les immeubles situés à l'étranger appartenant aux personnes morales.

Elle prévoit également des abattements sur la fortune imposable, de 30.000 couronnes norvégiennes pour un célibataire et 60.000 couronnes pour un couple marié ; (soit environ 31.500 francs et 63.000 francs français) (1).

(1) une couronne norvégienne : 1, 05 F environ

Les taux applicables aux personnes physiques vont de 0 à 1,6 % ; pour les personnes morales, le taux d'imposition est de 0,5 % ; un impôt municipal de 1 % frappe, en outre, la fortune à partir de 60.000 couronnes.

2. — *Les risques de doubles impositions résultant de l'instauration de l'impôt sur les grandes fortunes français.*

Le champ d'application territorial de l'impôt sur les grandes fortunes a été déterminé par l'article 2 de la loi de finances pour 1982, codifié sous l'article 885.A du code général des impôts. En vertu de cet article :

« sont soumises à l'impôt annuel sur les grandes fortunes lorsque la valeur de leurs biens est supérieure à 3.500.000francs :

1. les personnes physiques ayant leur domicile fiscal en France, à raison de leurs biens situés en France et hors de France ;

2. les personnes physiques n'ayant pas leur domicile fiscal en France, à raison de leurs biens situés en France ;

Comme l'impôt norvégien, l'impôt français sur la fortune est donc caractérisé par une imposition des résidents sur leur fortune mondiale, et une imposition des non résidents sur leur fortune française.

L'instauration de l'impôt sur les grandes fortunes risquait de ce fait de se traduire par la double imposition des biens situés en France des résidents norvégiens et des biens situés en Norvège des résidents français.

Le risque de double imposition, en l'absence d'applicabilité de la convention franco-norvégienne du 19 décembre 1980 à l'impôt sur les grandes fortunes français, a été atténué par des mesures unilatérales françaises.

3. — *Les mesures unilatérales prises par la France*

En dépit du titre de la convention du 19 décembre 1980, (« convention en vue d'éviter les doubles impositions.. en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune ») la France a refusé son

application à l'impôt sur les grandes fortunes français ; l'article 2 qui définit son champ d'application ne vise, en effet, côté français, que l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés.

Cette interprétation un peu tendancieuse de la convention, au regard de l'ensemble des stipulations de l'article 2, a heureusement été tempérée par deux mesures unilatérales des autorités françaises :

- les critères déterminant la résidence fiscale prévus par les conventions conclues par la France ont été déclarés applicables à l'impôt sur les grandes fortunes ; cette mesure permet d'éviter l'assujettissement à cet impôt des personnes qui séjournent temporairement sur notre sol (1) ;

- la double imposition a été évitée par l'application de l'article 784.A du Code général des impôts à l'impôt sur les grandes fortunes ; cet article permet l'imputation sur l'impôt français sur les mutations de l'impôt sur les mutations acquitté à l'étranger (2).

L'avenant du 14 novembre 1984 entérine ces solutions unilatérales ; il précise en outre les éléments de la fortune à raison desquels les résidents d'un des Etats contractants sont imposables dans l'autre Etat.

B. — Les stipulations de l'avenant relatives à l'impôt sur les grandes fortunes

L'article premier de l'avenant complète l'article 3 de la convention du 19 décembre 1980 en introduisant l'impôt sur les grandes fortunes dans la liste des impôts français visés par la convention ; les diverses définitions données par la convention, notamment celle de « résident » lui sont par là même applicables.

L'avenant détermine par ailleurs les biens des non résidents susceptibles d'être imposés, et la méthode d'élimination des doubles impositions.

(1) J.O. Débats Sénat « réponses aux questions écrites », 20 janvier 1983, page 111, n° 9785.

(2) un exposé d'ensemble sur les problèmes suscités par l'impôt sur les grandes fortunes en l'absence de conventions fiscales a été effectué par votre rapporteur dans son rapport sur l'avenant du 17 janvier 1984 à la convention fiscale franco-américaine du 28 juillet 1967 ; cf. rapport n° 276 Sénat, 2^e session ordinaire de 1984-1985.

1. — *Les modalités d'imposition des non résidents*

Ces modalités, pour l'essentiel, étaient déjà précisées par l'article 23 de la convention du 19 décembre 1980. En vertu de cet article, les biens détenus par un résident d'un Etat, et situés dans l'autre Etat, ne sont imposables dans cet autre Etat que s'il s'agit :

- d'immeubles (sous déduction des dettes garanties par hypothèque qui leur sont afférentes) ;
- d'actifs de l'établissement stable d'une entreprise (cette stipulation n'est appelée à jouer que pour les établissements stables français situés en Norvège, puisque la France n'impose pas les biens professionnels).

L'article 3 de l'avenant du 14 novembre 1984 complète l'article 23 en autorisant l'imposition, par l'Etat du site, des « participations substantielles » détenues par un résident de l'autre Etat dans le capital d'une société. Une participation est considérée comme substantielle lorsque le contribuable, seul ou avec sa famille, détient 25 % ou plus des droits sociaux ouvrant droit à bénéfice (y compris, donc, les actions à dividende prioritaire sans droit de vote).

Conformément à la législation française, ces participations ne seront toutefois pas imposables en France si leur détenteur exerce dans la société ses fonctions professionnelles à titre principal ; une telle hypothèse, s'agissant d'un non résident, semble toutefois peu probable.

Ni la convention de 1980, ni l'avenant de 1984, ne visent en revanche les meubles meublants et les participations dans les sociétés dont l'actif est essentiellement composé d'immeubles ; ces biens ne semblent donc pas pouvoir être imposés dans l'un des Etats lorsqu'ils sont détenus par un résident de l'autre Etat.

Les résidents norvégiens, d'autre part, ne peuvent être imposés en France, au vu des stipulations de la convention, que s'ils franchissent le seuil d'imposition (3,5 millions de francs en 1985) à raison de leurs seuls immeubles et participations substantielles situés en France.

2. — *L'élimination des doubles impositions*

L'élimination des doubles impositions est effectuée selon la méthode classique de l'imputation. L'impôt ayant frappé la fortune détenue par un résident d'un Etat dans l'autre Etat contractant est imputable sur l'impôt dû dans l'Etat de résidence.

Dans l'un et l'autre cas, le crédit d'impôt accordé dans l'Etat de résidence ne peut excéder le montant de l'impôt effectivement dû dans cet Etat.

En vertu de l'article 6 de l'avenant, les stipulations relatives à l'impôt sur les grandes fortunes auront un caractère rétroactif ; les résidents norvégiens dont l'imposition en France aurait été excessive au regard des stipulations de l'avenant pourront ainsi bénéficier d'un dégrèvement d'impôt.

II. — LES AUTRES STIPULATIONS DE L'AVENANT

Hormis l'introduction de l'impôt sur les grandes fortunes dans le champ d'application de la convention du 19 décembre 1980, l'avenant modifie le régime fiscal des compagnies maritimes et aériennes (A) et précise les règles relatives à l'imposition des plus-values sur cession de droits sociaux de sociétés à prépondérance immobilière (B).

A. — Le régime fiscal des compagnies aériennes et maritimes

L'article 8, paragraphe 5 de la convention du 19 décembre 1980 prévoit l'exonération de taxe professionnelle en France des compagnies maritimes et aériennes norvégiennes ne disposant pas dans notre pays d'une succursale ou d'une agence.

Les compagnies maritimes et aériennes françaises sont, corrélativement, exonérées de « tout impôt norvégien correspondant à la taxe professionnelle », dans des conditions équivalentes.

L'avenant du 19 septembre 1983 à la convention franco-suédoise du 24 décembre 1936 a exonéré de taxe professionnelle les compagnies suédoises en supprimant la condition d'absence d'agence ou de succursale.

La compagnie « Scandinavian Airlines System » étant un consortium commun à la Norvège, à la Suède et au Danemark, cette

condition a également été supprimée, par souci de cohérence, de l'article 8 du paragraphe 5 de la convention franco-norvégienne, sous réserve bien entendu, de réciprocité.

B. — L'imposition des plus-values sur cession de droits sociaux de sociétés à prépondérance immobilière

L'article 5 de l'avenant modifie le paragraphe 5a) de l'article 1^{er} du protocole de la convention du 19 décembre 1980.

Le protocole précise que les plus-values sur cession de droits sociaux de sociétés « possédant des immeubles » sont soumis au même régime que les plus-values sur cession d'immeubles. Ces plus-values sont donc imposables dans l'Etat où est située la société (les immeubles sont imposables dans l'Etat du « situs »).

L'article 5 de l'avenant stipule que les immeubles affectés à une exploitation industrielle, commerciale, agricole ne sont pas pris en compte pour la détermination de la notion de « prépondérance immobilière », qui est par ailleurs consacrée, à la place de celle de « possédant des immeubles ».

De ce fait, les cessions de droits sociaux de sociétés ayant un actif immobilier important, mais affecté à l'exercice d'une profession et non, par exemple, à l'habitation, ne suivront plus le régime des cessions d'immeubles.

*
* * *

Votre Commission des Finances a examiné, dans sa séance du 9 mai 1985, le projet de loi (Sénat n° 214 1984-1985) tendant à autoriser l'approbation de l'avenant à la convention du 19 décembre 1980 entre le gouvernement de la République Française et le gouvernement du Royaume de Norvège, en vue d'éviter les doubles impositions, de prévenir l'évasion fiscale et d'établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune (ensemble un protocole et un protocole additionnel), signé à Oslo le 14 novembre 1984.

Elle recommande au Sénat l'adoption de ce projet de loi.

*
* * *

PROJET DE LOI

(Texte présenté par le Gouvernement)

Article unique

Est autorisée l'approbation de l'avenant de la Convention du 19 décembre 1980 entre le Gouvernement de la République française et le Gouvernement du Royaume de Norvège en vue d'éviter les doubles impositions, de prévenir l'évasion fiscale et d'établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (ensemble un protocole et un protocole additionnel), signé à Oslo le 14 novembre 1984 et dont le texte est annexé à la présente loi. (1).

(1) Voir le texte annexé au document Sénat n° 214 (1984/1985).