

L'entreprise régionale? : Oui! Mais les impôts!

Autor(en): **Loosli, Pierre-Alain**

Objektyp: **Article**

Zeitschrift: **Revue économique et sociale : bulletin de la Société d'Etudes Economiques et Sociales**

Band (Jahr): **48 (1990)**

Heft 1

PDF erstellt am: **20.09.2024**

Persistenter Link: <https://doi.org/10.5169/seals-139957>

Nutzungsbedingungen

Die ETH-Bibliothek ist Anbieterin der digitalisierten Zeitschriften. Sie besitzt keine Urheberrechte an den Inhalten der Zeitschriften. Die Rechte liegen in der Regel bei den Herausgebern.

Die auf der Plattform e-periodica veröffentlichten Dokumente stehen für nicht-kommerzielle Zwecke in Lehre und Forschung sowie für die private Nutzung frei zur Verfügung. Einzelne Dateien oder Ausdrucke aus diesem Angebot können zusammen mit diesen Nutzungsbedingungen und den korrekten Herkunftsbezeichnungen weitergegeben werden.

Das Veröffentlichen von Bildern in Print- und Online-Publikationen ist nur mit vorheriger Genehmigung der Rechteinhaber erlaubt. Die systematische Speicherung von Teilen des elektronischen Angebots auf anderen Servern bedarf ebenfalls des schriftlichen Einverständnisses der Rechteinhaber.

Haftungsausschluss

Alle Angaben erfolgen ohne Gewähr für Vollständigkeit oder Richtigkeit. Es wird keine Haftung übernommen für Schäden durch die Verwendung von Informationen aus diesem Online-Angebot oder durch das Fehlen von Informationen. Dies gilt auch für Inhalte Dritter, die über dieses Angebot zugänglich sind.

L'entreprise régionale?

Oui! Mais les impôts!

Pierre-Alain Loosli,
Directeur général,
Administration fiscale cantonale genevoise

GENERALITES

Le développement des relations entre notre canton et la France voisine conduit à l'intensification des échanges et à une circulation toujours plus importante des personnes et des biens, en dépit des entraves administratives. Les nombreux chefs d'entreprises dont la production est destinée principalement à l'exportation ne peuvent manquer de s'interroger sur l'opportunité d'une implantation en France voisine pour pouvoir, le moment venu, rester compétitifs sur le marché européen.

Cette expansion territoriale des entreprises qui, de locales qu'elles étaient jusqu'alors, prennent aujourd'hui une dimension internationale, exigera de leurs dirigeants un effort d'adaptation important pour faire face aux problèmes nouveaux qu'implique l'assujettissement à des ordres juridiques différents établis par des Etats dont l'organisation et la réglementation, en raison de l'évolution historique, divergent fondamentalement.

Le rattachement d'une personne physique ou morale au territoire des deux Etats souverains que sont la France et la Suisse peut conduire, sur le plan fiscal, à des conflits d'intérêts, qui se manifestent par une surimposition que des mesures unilatérales du droit interne prises par chaque Etat, mais surtout les dispositions des accords internationaux bilatéraux, ont permis d'atténuer considérablement.

Le fait d'habiter en France voisine, d'y travailler, de prendre des participations dans des entreprises françaises ou d'en créer de nouvelles sont autant d'hypothèses que les progrès de la régionalisation ont mis à l'ordre du jour, mais dont résultent des conséquences fiscales que l'on a généralement tendance à méconnaître.

Le redéploiement des entreprises à cheval sur le territoire des deux Etats voisins entraînera sans aucun doute une diminution substantielle des recettes fiscales du canton, des communes et de la Confédération sans qu'il soit possible d'en mesurer l'ampleur exacte. Notre attention ne se portera toutefois pas sur les déséquilibres budgétaires consécutifs à l'exercice par des résidents genevois de plus en plus nombreux d'une activité économique en France, mais sur le nouveau statut fiscal de ces résidents, qu'il s'agisse de personnes physiques ou de personnes morales.

EXERCICE D'UNE ACTIVITE LUCRATIVE EN FRANCE SANS SUPPORT MATERIEL LOCAL

Une personne domiciliée dans un Etat, en l'occurrence la Suisse, peut exercer une activité lucrative dans un autre Etat, la France en l'espèce, sans aucun support matériel. Le fabricant établi à Genève qui prospecte le marché français pour tenter d'y écouler des produits manufacturés ou assemblés en Suisse dont il assurera l'exportation restera soumis exclusivement à la souveraineté fiscale suisse. En effet, l'article 7 de la Convention entre la Confédération suisse et la République française en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune du 9 septembre 1966 (CDIF) prévoit que les bénéfices d'une entreprise d'un Etat contractant ne sont imposables que dans cet Etat, à moins que l'entreprise n'exerce son activité dans l'autre Etat contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé. L'entreprise genevoise qui exerce une activité en France sans y posséder une installation permanente répondant à la définition d'un établissement stable ne sera donc pas soumise à la législation française relative aux impôts directs. Elle devra cependant se conformer aux règles régissant la TVA et respecter les prescriptions contraignantes de la réglementation douanière, sanitaire et de police qui peuvent porter atteinte au principe de la liberté du commerce.

EXERCICE D'UNE ACTIVITE LUCRATIVE EN FRANCE PAR L'INTERMEDIAIRE D'UN ETABLISSEMENT STABLE

Une entreprise ne peut toutefois acquérir une envergure internationale importante que si elle possède une installation fixe d'affaires sur le territoire des Etats dans lesquels elle entend exercer une activité. Or, l'existence d'un établissement stable dans un Etat entraîne l'assujettissement de l'entreprise à la souveraineté fiscale de cet Etat pour les bénéfices que réalise l'établissement stable et la valeur de ses investissements.

Définition de l'établissement stable

Selon l'article 5 de la Convention franco-suisse, l'établissement stable, qui désigne une installation fixe d'affaires où l'entreprise exerce tout ou partie de son activité, comprend notamment :

- un siège de direction;
- une succursale;
- un bureau;
- une usine;
- un atelier;
- une mine, carrière ou autre lieu d'extraction de ressources naturelles;
- un chantier de construction ou de montage dont la durée dépasse douze mois.

Le même article exclut expressément de la définition de l'établissement stable les installations dont il est fait usage aux seules fins de stockage, d'exposition ou de livraison de marchandises et celles qui ne sont destinées qu'à la transformation de biens par une autre entreprise.

Ne constituent pas non plus un établissement stable les installations utilisées pour l'achat de marchandises, de même que celles qui servent aux seules fins de publicité, de fourniture d'informations, de recherche scientifique ou d'activité analogue ayant un caractère préparatoire ou auxiliaire.

Il importera donc dans chaque cas d'espèce de déterminer si une installation fixe d'affaires appartenant à une entreprise genevoise pour exercer son activité en France voisine répond à la notion conventionnelle de l'établissement stable, car son assujettissement aux impôts français dépend de cette condition.

La constitution d'un établissement stable sur le territoire français va modifier la nature et l'ampleur des obligations fiscales de l'entreprise qui ne sera plus soumise à la souveraineté exclusive d'un seul Etat, mais à celle de deux Etats concurremment.

Les nouveaux frontaliers

Comme il paraît difficile de pouvoir exercer une activité lucrative par l'intermédiaire d'un établissement stable sans faire appel aux ressources humaines, l'entreprise genevoise, dans son plan de redéploiement territorial, devra transférer une partie de son effectif sur le territoire français. A supposer que ce personnel soit autorisé à s'établir en France, il échappera totalement à l'imposition en Suisse. Dans le cas où ce personnel continue de résider en Suisse tout en travaillant en France, il restera soumis à l'impôt sur le revenu et la fortune en Suisse, sauf sur le produit du travail qui, en vertu de l'article 17 de la Convention franco-suisse, n'est imposable que dans l'Etat où l'emploi est exercé. Ces résidents de Suisse deviendront des frontaliers et le flux des pendulaires que l'on constate actuellement dans un sens se manifestera aussi dans l'autre sens, de Suisse en France.

Les entreprises genevoises qui font appel à du personnel qualifié qu'elles ont de la peine à se procurer sur le marché du travail local auront naturellement tendance à engager des ressortissants du Marché commun qu'elles affecteront à leur établissement stable en France. Elles s'épargneront les longues démarches, aléatoires et bien souvent coûteuses que suppose la procédure en vue de l'obtention d'un permis de séjour en Suisse avec prise d'emploi. Il se peut même que ces entreprises soient tentées de transférer en France, pour des raisons de commodités, tout le personnel provenant des pays du Marché commun qui travaille actuellement à Genève. Ce personnel acceptera d'autant plus volontiers un tel déménagement que l'impôt direct frappant les contribuables moyens et aisés est beaucoup moins lourd en France qu'en Suisse pour les couples avec enfants, en raison de l'application du système dit du coefficient familial.

Règles de répartition de la matière imposable

La création par l'entreprise suisse d'un établissement stable en France va provoquer un partage de la matière fiscale entre les deux Etats. Tant la Confédération suisse que la République française renoncent à l'imposition des éléments d'une entreprise internationale qui, en vertu des règles de rattachement conventionnelles, échappent à leur compétence (article 25, lettre A, chiffre 1 et B, chiffre 1 CDIF).

Cependant, les méthodes de répartition appliquées par la Suisse et la France ne sont pas les mêmes, de sorte que les dispositions de la Convention qui tendent à éviter la double imposition ne l'éliminent pas toujours complètement.

La Confédération et le canton de Genève appliquent la méthode de la répartition proportionnelle du bénéfice et du capital. Pour une entreprise qui a son siège dans le canton et qui possède en France un établissement stable, l'impôt est réduit de la part afférente à l'exploitation de cet établissement proportionnellement au bénéfice qu'elle en retire et au capital qui y est investi par rapport au bénéfice et au capital de l'entreprise pris dans leur ensemble et correspondant à l'exploitation totale.

Afin de déterminer la quote-part du bénéfice qui est imputable au siège de l'entreprise d'une part et à l'établissement stable étranger d'autre part, les autorités fiscales genevoises se fondent sur les comptabilités du siège et de l'établissement stable (méthode de répartition fractionnaire directe). Si l'entreprise ne tient pas de comptes séparés pour son établissement stable étranger ou si la comptabilité ne permet pas de faire ressortir la réelle contribution de l'établissement stable étranger à la réalisation du bénéfice global, l'autorité fiscale doit recourir à d'autres facteurs de répartition, tels que le chiffre d'affaires ou les moyens de production (méthode de répartition fractionnaire indirecte).

La ventilation proportionnelle du bénéfice et du capital est tolérée par l'article 7 de la Convention franco-suisse, bien que la préférence soit donnée à la méthode objective qui assimile l'établissement stable à une entreprise indépendante, imposée comme telle sur le bénéfice qui peut lui être attribué et sur le capital qui y est investi sans qu'il soit tenu compte du résultat d'ensemble de l'entreprise ni de son capital total. La France, comme la plupart des Etats avec lesquels la Suisse a conclu des conventions contre la double imposition applique la méthode objective. Les modalités d'imposition résultant de l'application de cette méthode sont énoncées par l'article 7, chiffre 2 qui prévoit que «lorsqu'une entreprise d'un Etat contractant exerce son activité dans l'autre Etat contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, il est imputé, dans chaque Etat contractant, à cet établissement stable les bénéfices qu'il 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 constitue un établissement stable.»

La surimposition résultant de l'application concurrente de deux méthodes de répartition différentes est illustrée par l'exemple suivant:

Exemple

Le bénéfice net réalisé par une entreprise commerciale ayant son siège à Genève et trois succursales dans d'autres cantons et en France s'élève à F 24'000'000.-- qui se décompose de la manière suivante:

	<i>Bénéfice</i>		<i>Perte</i>	
Siège	F	16 000 000.—	F	—.—
Succursale A	F	4 000 000.—	F	—.—
Succursale B (France)	F	12 000 000.—	F	—.—
Succursale C	F	—.—	F	8 000 000.—

– Détermination des quote-parts sur le bénéfice total:

Siège	F	16 000 000.—	=	50 %
Succursale A	F	4 000 000.—	=	12,5 %
Succursale B	F	12 000 000.—	=	37,5 %
Succursale C	F	—.—	=	%
	F	32 000 000.—	=	100 %

– Détermination des quote-parts sur le bénéfice réalisé en Suisse:

Siège	F	16 000 000.—	=	80 %
Succursale A	F	4 000 000.—	=	20 %

– Ventilation du bénéfice:

Bénéfice total (taux d'imposition)	F	24 000 000.—
./. Bénéfice Succursale B (France):		
$24\,000\,000.— \times 37,5\%$	F	9 000 000.—
Bénéfice à répartir en Suisse	F	15 000 000.—

Siège:

Préciput 10% de F 15 000 000 =	F	1 500 000.—	
F 13 500 000.— $\times 80\%$	F	10 800 000.—	F 12 300 000.—

Succursale A:

F 13 500 000.— $\times 20\%$	F	2 700 000.—
	F	15 000 000.—

Genève et le canton suisse dans lequel est situé l'établissement stable A imposeront un bénéfice net de F 15'000'000.--. Quant à la France, appliquant la méthode objective, elle taxera le bénéfice net de l'établissement stable B dans sa totalité, soit F 12'000'000.--. L'entreprise sera donc imposée sur un bénéfice net de F 27'000'000.-- alors que le bénéfice net global réel n'est que de F 24'000'000.--.

L'exercice d'une activité lucrative par l'intermédiaire d'une filiale

Une entreprise ayant son siège à Genève peut aussi décider d'exercer son activité en France non pas par l'intermédiaire d'un établissement stable mais par le biais d'une filiale dont elle détiendra la majorité, sinon la totalité des actions. Juridiquement indépendante de l'entreprise suisse, la filiale sera traitée comme un résident français et soumise entièrement à l'ordre juridique de cet Etat, notamment à sa législation et sa réglementation fiscales.

Les rapports financiers et commerciaux entre l'entreprise genevoise et sa filiale française se manifesteront, principalement, sous la forme:

- de dividendes correspondant à la rémunération de l'actionnaire pour les fonds propres investis dans la filiale;
- d'intérêts pour les prêts et avances consentis par l'entreprise à sa filiale;
- de redevances versées à l'entreprise pour l'exploitation par la filiale de procédés et inventions industriels;
- d'achats et de ventes de marchandises aux prix et conditions fixés par l'entreprise et imposés à sa filiale;
- de prestations pour les services administratifs, techniques et financiers fournis par l'entreprise à sa filiale.

Toutes les transactions effectuées entre l'entreprise genevoise et sa filiale française seront appréciées avec circonspection par les autorités fiscales des deux pays pour en déterminer les incidences éventuelles.

Traitement fiscal des dividendes, intérêts et redevances de licences

Un principe généralement reconnu en droit fiscal veut que les intérêts, les redevances de licences et les dividendes soient imposés au lieu de résidence de leurs bénéficiaires.

Toutefois, la plupart des Etats se sont réservés la faculté d'imposer à la source l'une ou l'autre de ces catégories de revenu au moment de leur versement par l'entreprise débitrice résidant sur leur territoire.

La perception simultanée de l'impôt sur le même objet par l'Etat de la source du revenu et par l'Etat de résidence du bénéficiaire conduit à une double imposition que la Convention franco-suisse a partiellement éliminée. Elle pose en effet le principe général que les dividendes, intérêts et redevances de licences sont soumis à l'impôt dans l'Etat de résidence du bénéficiaire. Toutefois, la Convention réserve la faculté pour l'Etat de la source de prélever sur ces mêmes dividendes, intérêts et redevances de licences un impôt réduit.

La République française, qui prélève à la source un impôt sur les dividendes de 25% en a réduit conventionnellement le taux à 15% faisant au surplus bénéficier les actionnaires suisses d'un avoir fiscal équivalent à la moitié du dividende mis en paiement par la société. Sur les redevances de licence, le taux est réduit de 33 1/3% à 5%. L'impôt à la source sur les intérêts a été supprimé au cours de l'année 1987.

La Suisse s'est engagée conventionnellement à octroyer l'imputation sur ses propres impôts de la fraction d'impôt français non récupérable.

Les redressements du bénéfice imposable

Les autorités françaises veilleront aussi à ce que la filiale établie sur son territoire n'effectue pas en faveur de l'actionnaire suisse une distribution cachée de bénéfices qui peut se présenter sous la forme, par exemple, d'intérêts excessifs, de vente de produits à des prix inférieurs à ceux du marché ou d'achat de produits à des prix supérieurs à ceux du marché. Dans de telles circonstances, les autorités françaises procéderont au redressement des profits liés aux transactions entre les deux entreprises apparentées, conformément à l'article 9 de la Convention franco-suisse.

Le emploi financier

Une entreprise genevoise pourrait être tentée de transférer son siège en France voisine. Si l'entreprise conserve sur le territoire du canton un établissement stable auquel sont transférés tous les éléments d'exploitation, le fisc genevois renoncera à la perception de l'impôt qu'implique un tel transfert pour autant qu'il ait la garantie que les réserves latentes aient bien été conservées dans l'établissement stable et que l'impôt latent qui les grève ne soit pas mis en péril. En revanche, si l'entreprise réalise les actifs qu'elle possède sur le territoire du canton pour affecter le produit de cette réalisation à l'acquisition de nouveaux actifs sur territoire français, le fisc percevra l'impôt sur le bénéfice ainsi dégagé sans admettre l'application du principe du emploi. Tout transfert d'actifs d'un Etat à l'autre, comme d'un canton à l'autre entraîne un décompte final avec le fisc.

CONCLUSION

Le chef d'entreprise genevois qui développe son activité sur le territoire français déterminera le moyen le plus approprié d'atteindre ses objectifs commerciaux en effectuant un choix entre la forme juridique de l'établissement stable et celle de la filiale. Quel que soit ce choix, il devra bien connaître les mécanismes de la Convention franco-suisse contre la double imposition pour faire valoir, d'une manière optimale, les avantages auxquels il est en droit de prétendre. L'ignorance peut être coûteuse.