

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

N° 51 DU 8 JUIN 2011

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

5 I-2-11

INSTRUCTION DU 3 JUIN 2011

REVENUS DE CAPITAUX MOBILIERS – DIVIDENDES - ENTREE EN VIGUEUR DE L'AVENANT DU 27 AOUT 2009 A LA CONVENTION FRANCO-SUISSE DU 9 SEPTEMBRE 1966 – CONSEQUENCES SUR LES MODALITES D'IMPOSITION A L'IMPOT SUR LE REVENU ET AUX PRELEVEMENTS SOCIAUX DES DIVIDENDES DE SOURCE SUISSE PERCUS EN 2010 - OPTION *A POSTERIORI* EXCEPTIONNELLE POUR LE PRELEVEMENT FORFAITAIRE LIBERATOIRE

(C.G.I., art. 117 quater)

NOR : ECE L 11 20419 J

Bureau C 2

1. Remarque liminaire : l'entrée en vigueur à compter du 1^{er} janvier 2010 de l'avenant du 27 août 2009 à la convention franco-suisse du 9 septembre 1966 en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, relatif à l'échange de renseignements à des fins fiscales¹, a pour conséquence de rendre éligibles à l'abattement de 40 % prévu au 2^e du 3 de l'article 158 du code général des impôts (CGI) les revenus distribués de source suisse perçus à compter de la même date.

2. La présente instruction expose les modalités déclaratives des revenus distribués de source suisse perçus en 2010 et répondant aux conditions d'éligibilité à l'abattement de 40 % précité tant en matière fiscale qu'en matière de prélèvements sociaux, et notamment la possibilité d'opter à titre exceptionnel *a posteriori* jusqu'au 15 juin 2011 pour le prélèvement forfaitaire libérateur de l'impôt sur le revenu (PFL) prévu à l'article 117 quater du CGI.

TITRE 1: REVENUS DISTRIBUES DE SOURCE SUISSE ELIGIBLES A L'ABATTEMENT DE 40 % POUR LESQUELS L'OPTION *A POSTERIORI* POUR LE PRELEVEMENT FORFAITAIRE LIBERATOIRE N'EST PAS EXERCEE

Section 1: Revenus distribués concernés

3. Le 2^e du 3 de l'article 158 du CGI prévoit que, pour le calcul de l'impôt sur le revenu, un abattement de 40 % est applicable sur le montant brut des revenus distribués de source française ou étrangère perçus par des personnes physiques résidentes de France.

Depuis le 1^{er} janvier 2009, le bénéfice de cet abattement est subordonné au fait que les sociétés aient leur siège dans un Etat de la Communauté européenne ou dans un Etat ou territoire ayant conclu avec la France une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale.

¹ Cf. en annexe à la présente instruction les extraits utiles de cet avenant.

4. Depuis l'entrée en vigueur de l'avenant à la convention franco-suisse du 27 août 2009 précité, les conditions d'application de l'abattement de 40 % sont satisfaites.

L'abattement de 40 % prévu au 2° du 3 de l'article 158 du CGI s'applique donc de manière rétroactive aux revenus distribués de source suisse perçus depuis le 1^{er} janvier 2010².

Pour plus de précisions sur la définition des revenus éligibles à l'abattement de 40 %, il convient de se reporter à l'instruction du 1^{er} août 2008 publiée au *Bulletin officiel des impôts* (BOI) sous la référence 5 I-5-08.

Section 2 : Obligations déclaratives et correction à opérer à la déclaration d'impôt sur le revenu n° 2042 préremplie des revenus de l'année 2010

5. Les revenus distribués de source suisse perçus en 2010 devenus éligibles à l'abattement de 40 %, pour lesquels aucune option pour le PFL n'a été exercée, sont déclarés sur la déclaration annuelle d'ensemble des revenus n° 2042.

6. Dans la mesure où ces revenus sont inclus dans les revenus préremplis figurant à la ligne 2 TS de la déclaration précitée³, des corrections sont à effectuer de la manière suivante :

- ligne 2 TS : le montant prérempli doit être diminué du montant des revenus distribués de source suisse pour lesquels l'option *a posteriori* pour le PFL n'a pas été exercée ;

- ligne 2 DC : le montant prérempli doit être augmenté du montant des revenus distribués de source suisse pour lesquels l'option *a posteriori* pour le PFL n'a pas été exercée.

Section 3 : Incidence en matière de prélèvements sociaux

7. L'article 10 de la loi n° 2007-1822 du 24 décembre 2007 de financement de la sécurité sociale pour 2008 a étendu le champ d'application des prélèvements sociaux sur les produits de placement aux revenus distribués répondant aux conditions d'éligibilité à l'abattement de 40 % et imposables au barème progressif de l'impôt sur le revenu, lorsque la personne qui assure le paiement de ces revenus est établie en France (BOI 5 I-6-08 du 1^{er} août 2008).

L'entrée en vigueur de l'avenant du 27 août 2009 à la convention franco-suisse du 9 septembre 1966 a pour conséquence de soumettre les revenus distribués de source suisse aux prélèvements sociaux par voie de précompte par l'établissement payeur dès le 1^{er} janvier 2010, ce qui n'a pu être fait pour les revenus distribués de l'espèce au titre de l'année 2010.

8. Il est donc admis que les revenus distribués de source suisse perçus en 2010 pour lesquels l'option pour le PFL n'a pas été exercée soient soumis à titre exceptionnel aux prélèvements sociaux par voie de rôle à partir des éléments déclarés sur la déclaration annuelle d'ensemble des revenus n° 2042.

Dès lors, et en vue de leur imposition aux prélèvements sociaux au taux global de 12,1 %⁴, et non au taux global de 12,3 % applicable aux revenus du patrimoine perçus à compter de l'année 2010, leur montant doit être porté sur la ligne 2SU de la déclaration n° 2042 C complémentaire de revenus 2010.

² L'avenant à la convention franco-suisse signé le 27 août 2009 est applicable aux demandes de renseignements concernant toute année civile ou tout exercice commençant à compter du 1^{er} janvier de l'année qui suit immédiatement la date de signature dudit avenant (article 11 de l'avenant), soit aux échanges de renseignements intervenant à compter du 1^{er} janvier 2010.

³ Les revenus de source suisse sont pré-imprimés en ligne 2 TS de la déclaration de revenus n° 2042 de 2010 car ils n'étaient pas éligibles à l'abattement de 40 % prévu au 2° du 3 de l'article 158 du CGI avant l'entrée en vigueur de l'avenant à la convention franco-suisse du 27 août 2009.

⁴ Taux applicable aux produits de placement jusqu'au 31 décembre 2010. A compter du 1^{er} janvier 2011, le taux du prélèvement social dû sur les produits de placement ayant été relevé de 0,2 point (article 6 de la loi de finances pour 2011), le taux d'imposition global aux prélèvements sociaux est porté à 12,3 %.

TITRE 2: REVENUS DISTRIBUES DE SOURCE SUISSE ELIGIBLES A L'ABATTEMENT DE 40 % POUR
LESQUELS L'OPTION POUR LE PRELEVEMENT FORFAITAIRE LIBERATOIRE EST EXERCEE
A POSTERIORI

Section 1 : Revenus distribués concernés et conséquences de l'option

9. Nature des revenus concernés. L'option n'est possible que pour les revenus distribués de source suisse éligibles à l'abattement proportionnel de 40 % prévu au 2° du 3 de l'article 158 du CGI et perçus en 2010.

10. Taux du prélèvement applicable. Le taux est de 18 % car il s'applique sur des revenus de placement perçus en 2010.

11. Conséquences de l'option a posteriori pour le PFL. Cette option entraîne les conséquences suivantes :

- l'option est irrévocable. Ainsi, le contribuable qui entend bénéficier de l'option *a posteriori* ouverte pour les revenus distribués de source suisse perçus en 2010 ne pourra pas demander rétroactivement le dégrèvement de ce prélèvement et l'imposition de ces revenus à l'impôt sur le revenu selon le barème progressif ;

- l'option exclut l'application des abattements d'assiette (proportionnel de 40 % et forfaitaire de 1 525 € ou 3 050 €), y compris pour les autres revenus distribués imposables à l'impôt sur le revenu selon le barème progressif.

Ainsi, lorsqu'au cours de l'année 2010, le contribuable a perçu des revenus distribués pour lesquels il exerce l'option pour le PFL et soumet les autres au barème progressif, ces derniers revenus distribués ne peuvent pas bénéficier des abattements d'assiette de 40 % et de 1 525 € ou 3 050 €.

Section 2 : Obligations déclaratives

12. Délai et modalités de l'option a posteriori pour le PFL. L'option pour le PFL peut être exercée jusqu'au **15 juin 2011**.

Le redevable du PFL est le contribuable, personne physique fiscalement domiciliée en France, qui perçoit les revenus distribués de source suisse concernés.

S'agissant de revenus de source suisse perçus en 2010 et déjà distribués, la déclaration doit obligatoirement être souscrite par le contribuable ayant perçu ces revenus. Les établissements payeurs, même mandatés par le contribuable, ne peuvent s'y substituer pour effectuer en son nom et pour son compte les formalités de déclaration et de paiement du prélèvement.

13. Formalités déclaratives de l'option a posteriori pour le PFL. En pratique, l'option est exercée par le dépôt de la déclaration n° 2778-DIV au service des impôts du domicile du contribuable. La déclaration doit obligatoirement être accompagnée du paiement des sommes dues au titre du PFL.

L'option et le paiement du PFL doivent intervenir simultanément au plus tard le 15 juin 2011.

Le dépôt d'une déclaration n° 2778-DIV non accompagnée du paiement correspondant ou accompagnée d'un paiement partiel est assimilé à une absence de déclaration et, par suite, à une absence d'option entraînant l'imposition des revenus distribués correspondants à l'impôt sur le revenu selon le barème progressif.

Section 3 : Incidence en matière de prélèvements sociaux

14. Les revenus distribués de source suisse pour lesquels l'option pour le PFL est exercée n'ont pas déjà été soumis aux prélèvements sociaux. Dès lors, ceux-ci sont dus immédiatement du fait de l'option pour le PFL.

La déclaration n° 2778-DIV permettant de déclarer et de payer le PFL est alors complétée des éléments relatifs à l'imposition aux prélèvements sociaux et le paiement du PFL s'accompagne obligatoirement de celui des prélèvements sociaux.

Section 4 : Correction à opérer à la déclaration d'impôt sur le revenu n° 2042 préremplie des revenus de l'année 2010

15. En cas d'option *a posteriori* pour le PFL et dans la mesure où les revenus distribués concernés sont inclus dans les revenus préremplis figurant ligne 2 TS de la déclaration annuelle d'ensemble des revenus n° 2042, les corrections suivantes doivent être effectuées :

- ligne 2 TS : le montant prérempli doit être diminué du montant des revenus distribués pour lesquels l'option *a posteriori* pour le PFL est exercée ;

- ligne 2 DA : le montant prérempli doit être augmenté du montant des revenus distribués pour lesquels l'option *a posteriori* pour le PFL est exercée ;

- ligne 2 AB : lorsque des revenus distribués de source étrangère ont été perçus, le montant prérempli doit être diminué du montant du crédit d'impôt conventionnel attaché aux revenus distribués pour lesquels l'option *a posteriori* pour le PFL est exercée (si ce crédit d'impôt est inclus dans le montant prérempli).

Dans le cas où la déclaration 2042 a déjà été déposée, une déclaration rectificative devra être déposée.

16. Précisions. Du fait de l'option pour le PFL, les frais et dépenses supportés à raison des revenus distribués concernés ne doivent pas être portés sur la déclaration d'ensemble des revenus n° 2042 (ligne 2 CA).

Enfin, pour l'application de l'exonération au titre du régime des impatriés, les revenus distribués pour lesquels l'option *a posteriori* pour le PFL est exercée doivent être déclarés ligne 2 DA de la déclaration annuelle d'ensemble des revenus n° 2042 pour l'intégralité de leur montant (avant application de l'exonération), même si le PFL ne s'applique que sur 50 % de ce montant. Ces revenus ne doivent pas être déclarés sur la ligne 2 DM de la déclaration précitée.

BOI liés: 5 I-5-08 et 5 I-6-08

La Directrice de la législation fiscale

Marie-Christine LEPETIT



Annexe**Avenant à la convention entre la France et la Suisse en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune signée à Paris le 9 septembre 1966 (et son protocole additionnel) modifiée par les avenants du 3 décembre 1969 et 22 juillet 1997 (signé le 27 août 2009)****(Extraits)****Article 7**

Le texte de l'article 28 de la Convention est ainsi rédigé :

« Article 28

1. Les autorités compétentes des Etats contractants échangent les renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la présente Convention ou pour l'administration ou l'application de la législation interne relative aux impôts de toute nature ou dénomination perçus pour le compte des Etats contractants, de leurs subdivisions politiques ou de leurs collectivités locales dans la mesure où l'imposition qu'elle prévoit n'est pas contraire à la Convention. L'échange de renseignements n'est pas restreint par les articles 1 et 2.

2. Les renseignements reçus en vertu du paragraphe 1 par un Etat contractant sont tenus secrets de la même manière que les renseignements obtenus en application de la législation interne de cet Etat et ne sont communiqués qu'aux personnes ou autorités (y compris les tribunaux et organes administratifs) concernées par l'établissement ou le recouvrement des impôts mentionnés au paragraphe 1, par les procédures ou poursuites concernant ces impôts, par les décisions sur les recours relatifs à ces impôts, ou par le contrôle de ce qui précède. Ces personnes ou autorités n'utilisent ces renseignements qu'à ces fins. Elles peuvent révéler ces renseignements au cours d'audiences publiques de tribunaux ou dans des jugements. Nonobstant ce qui précède, les renseignements reçus par un Etat contractant peuvent être utilisés à d'autres fins lorsque cette possibilité résulte des lois des deux Etats et lorsque l'autorité compétente de l'Etat qui fournit les renseignements autorise cette utilisation.

3. Les dispositions des paragraphes 1 et 2 ne peuvent en aucun cas être interprétées comme imposant à un Etat contractant l'obligation :

a) de prendre des mesures administratives dérogeant à sa législation et à sa pratique administrative ou à celles de l'autre Etat contractant ;

b) de fournir des renseignements qui ne pourraient être obtenus sur la base de sa législation ou dans le cadre de sa pratique administrative normale ou de celles de l'autre Etat contractant ;

c) de fournir des renseignements qui révéleraient un secret commercial, industriel, professionnel ou un procédé commercial ou des renseignements dont la communication serait contraire à l'ordre public.

4. Si des renseignements sont demandés par un Etat contractant conformément à cet article, l'autre Etat contractant utilise les pouvoirs dont il dispose pour obtenir les renseignements demandés, même s'il n'en a pas besoin à ses propres fins fiscales.

L'obligation qui figure dans la phrase précédente est soumise aux limitations prévues au paragraphe 3 sauf si ces limitations sont susceptibles d'empêcher un Etat contractant de communiquer des renseignements uniquement parce que ceux-ci ne présentent pas d'intérêt pour lui dans le cadre national.

5. En aucun cas les dispositions du paragraphe 3 ne peuvent être interprétées comme permettant à un Etat contractant de refuser de communiquer des renseignements uniquement parce que ceux-ci sont détenus par une banque, un autre établissement financier, un mandataire ou une personne agissant en tant qu'agent ou fiduciaire ou parce que ces renseignements se rattachent aux droits de propriété d'une personne. Aux fins de l'obtention des renseignements mentionnés dans le présent paragraphe, nonobstant le paragraphe 3 ou toute disposition contraire du droit interne, les autorités fiscales de l'Etat contractant requis disposent ainsi des pouvoirs de procédure qui leur permettent d'obtenir les renseignements visés par le présent paragraphe. »

(...)

Article 10

Il est inséré dans le Protocole additionnel à la Convention un point XI ainsi rédigé :

« Dans les cas d'échanges de renseignements effectués sur le fondement de l'article 28 de la Convention, l'autorité compétente de l'Etat requérant formule ses demandes de renseignements après avoir utilisé les sources habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne.

La référence aux renseignements « vraisemblablement pertinents » a pour but d'assurer un échange de renseignements en matière fiscale qui soit le plus large possible, sans qu'il soit pour autant loisible aux Etats contractants « d'aller à la pêche aux renseignements » ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires fiscales d'un contribuable déterminé.

L'autorité compétente requérante fournit les informations suivantes à l'autorité compétente de l'Etat requis:

a) le nom et une adresse de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête et, si disponible, tout autre élément de nature à faciliter l'identification de la personne (date de naissance, état-civil...);

b) la période visée par la demande ;

c) une description des renseignements recherchés, notamment leur nature et la forme sous laquelle l'Etat requérant souhaite recevoir les renseignements de l'Etat requis ;

d) le but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés ;

e) dans la mesure où ils sont connus, le nom et l'adresse de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des renseignements demandés.

Les règles de procédure administratives relatives aux droits du contribuable s'appliquent dans l'Etat requis, sans pour autant que leur application puisse entraver ou retarder indûment les échanges effectifs de renseignements.

Il est entendu que les Etats contractants ne sont pas tenus, sur la base de l'article 28 de la Convention, de procéder à un échange de renseignements spontané ou automatique. »

Article 11

1. Chacun des Etats contractants notifie à l'autre l'accomplissement des procédures internes requises en ce qui le concerne pour l'entrée en vigueur du présent Avenant, qui prend effet le jour de réception de la dernière notification.

2. Les dispositions de l'Avenant s'appliquent, en ce qui concerne les impôts sur le revenu, aux revenus afférents, suivant les cas, à toute année civile ou tout exercice commençant après l'année civile au cours de laquelle l'Avenant est entré en vigueur.

3. Nonobstant les dispositions du paragraphe 2, le présent Avenant est applicable aux demandes d'échange de renseignements concernant toute année civile ou tout exercice commençant à compter du 1er janvier de l'année qui suit immédiatement la date de signature du présent Avenant.

4. L'article 28 bis est applicable à toute créance non prescrite, selon le droit de l'Etat requérant, à la date d'entrée en vigueur du présent Avenant.

5. L'Avenant demeure en vigueur aussi longtemps que la Convention.

6. Dès l'entrée en vigueur de l'Avenant, il conviendra de se référer à la Convention en tant que « Convention entre la France et la Suisse du 9 septembre 1966 modifiée, en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales (ensemble un Protocole). »