

10.102

Message

concernant l'approbation du protocole modifiant la Convention en vue d'éviter les doubles impositions entre la Suisse et l'Allemagne en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune

du 3 décembre 2010

Messieurs les Présidents,
Mesdames, Messieurs,

Nous vous soumettons, en vous proposant de l'adopter, un projet d'arrêté fédéral portant approbation du protocole modifiant la Convention du 11 août 1971 entre la Confédération suisse et la République fédérale d'Allemagne en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune.

Nous vous prions d'agréer, Messieurs les Présidents, Mesdames, Messieurs, l'assurance de notre haute considération.

3 décembre 2010

Au nom du Conseil fédéral suisse:

La présidente de la Confédération, Doris Leuthard
La chancelière de la Confédération, Corina Casanova

Condensé

Le protocole modifiant la convention contre les doubles impositions entre la Suisse et l'Allemagne prévoit l'introduction dans la convention d'une disposition sur l'échange de renseignements conforme à la norme de l'OCDE. En outre, les États contractants sont convenus d'adopter une clause d'arbitrage détaillée et de compléter l'article sur la non-discrimination par une disposition sur la déductibilité des intérêts et redevances versés à un destinataire résident de l'autre État contractant. Enfin, le protocole prévoit d'abaisser à 10 % le taux de participation déterminant pour l'exonération des dividendes, ainsi que l'abandon temporaire de l'Allemagne de son droit d'imposer les membres du personnel navigant des compagnies aériennes allemandes qui sont des résidents de Suisse.

Les cantons et les milieux économiques intéressés ont approuvé en majorité la conclusion de ce protocole.

Message

1 Considérations générales sur l'évolution de la politique conventionnelle contre les doubles impositions

Les conventions de double imposition constituent un élément essentiel de la politique fiscale. De bons accords facilitent les activités de notre économie d'exportation, favorisent les investissements étrangers en Suisse et contribuent par là même à la prospérité de la Suisse et de ses pays partenaires.

En cela, la politique de la Suisse est depuis toujours guidée par la norme de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE), la mieux à même de nous permettre d'atteindre à la prospérité. Elle vise principalement à une répartition claire des compétences en matière d'imposition des personnes physiques et morales, à un impôt résiduel aussi bas que possible sur les intérêts, les dividendes et les redevances, et d'une manière générale à prévenir tout conflit fiscal qui serait préjudiciable aux contribuables exerçant une activité internationale. De tout temps, la Suisse a dû manier le compromis pour pouvoir à la fois maintenir chez elle des conditions fiscales avantageuses et faire accepter son système fiscal par ses partenaires internationaux. En effet, en l'absence d'une légitimité internationale, la meilleure des fiscalités perdrait tout intérêt.

Le 13 mars 2009, le Conseil fédéral a décidé d'adapter l'assistance administrative en matière fiscale à la nouvelle donne de la politique internationale.

2 Contexte, déroulement et résultat des négociations

La Convention du 11 août 1971 entre la Confédération suisse et la République fédérale d'Allemagne en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (RS 0.672.913.62, ci-après CDI-D) a été révisée à trois reprises depuis son entrée en vigueur en 1972, pour la dernière fois par le protocole du 12 mars 2002.

Après la décision du Conseil fédéral du 13 mars 2009 de retirer la réserve de la Suisse concernant l'échange de renseignements selon le Modèle de convention de l'OCDE, la Suisse et l'Allemagne sont entrées en contact afin d'étudier la possibilité de compléter leur convention de double imposition par une disposition correspondante. Deux entretiens préliminaires ont eu lieu à cet effet au cours du printemps et de l'été 2009, afin de sonder les positions de principe et les amendements jugés nécessaires par les deux Etats. Au cours de ces entretiens, il est apparu qu'en ce qui concerne l'échange de renseignements, un accord pourrait être trouvé, mais que les positions étaient encore très éloignées dans d'autres domaines, tels que la question de l'ouverture du marché allemand aux prestataires suisses de services financiers et les autres propositions de la Suisse concernant la révision de la convention.

En se fondant sur les prémices de ces entretiens préliminaires, l'ouverture de négociations en vue de la révision de la convention, prévue en deux volets, fut décidée dans le cadre d'un entretien téléphonique entre le président de la Confédération Hans-Rudolf Merz, et le ministre allemand des finances Peer Steinbrück au mois

d'août 2009. La raison de scission de la révision de la CDI-D en deux parties, s'explique par le fait que les amendements jugés nécessaires par les deux Etats étaient jugés considérables. Une révision complète de la convention aurait pris beaucoup de temps et s'opposait à l'introduction rapide dans la convention d'une disposition sur l'échange de renseignements conforme à la norme de l'OCDE, souhaitée par les deux parties. Le premier volet de la révision de la CDI-D devait donc comporter l'introduction de l'échange de renseignements d'après la norme de l'OCDE et des questions apparentées, tandis que le second volet serait consacré à la révision fondamentale de la convention.

Suite à cela, les négociations se sont déroulées en trois cycles entre l'automne 2009 et le printemps 2010 dans un contexte politique tendu. Divers événements tels que des déclarations du ministre allemand des finances Steinbrück et l'achat de données bancaires volées par des *Länder* allemands ont fortement pesé sur les bonnes relations qu'entretiennent par ailleurs les deux Etats. Le déroulement des négociations a été influencé à plusieurs reprises par les événements politiques. Par ailleurs, il était dans l'intérêt public que ce protocole soit conclu. Les deux délégations se trouvaient par conséquent sous pression, du fait des attentes du monde politique et du public.

Les conceptions quant au contenu du premier volet étaient très divergentes au début des négociations: l'Allemagne désirait se limiter à la révision de l'article concernant l'échange de renseignements et était disposée à adopter une clause d'arbitrage en signe de concession. Les autres souhaits de la Suisse en matière d'amendements ne devaient pourtant être traités que dans le cadre du deuxième volet de la révision. Au contraire, la Suisse demandait, outre l'introduction de la nouvelle disposition sur l'échange de renseignements, des améliorations concernant l'exonération des dividendes, un complément à l'article sur la non-discrimination sous la forme d'une disposition sur la déductibilité des intérêts et des redevances versés à des résidents de l'autre Etat contractant, une solution concernant l'imposition des membres du personnel navigant des compagnies aériennes allemandes qui sont des résidents de Suisse, la suppression de la «überdachende Besteuerung» et du droit d'imposition limité «étendu» en Allemagne (art. 4, par. 3, 4 et 9), le remplacement du renvoi aux normes nationales en matière d'abus par une disposition sur la lutte contre les abus dans la convention et, enfin, l'accès facilité au marché allemand pour les prestataires suisses de services financiers.

Malgré les divergences entre ces positions initiales, un dénominateur commun a pu être trouvé au cours de négociations plutôt difficiles. Les délégations se sont entendues sur un projet de protocole de révision susceptible d'être paraphé à la fin du troisième cycle de négociations.

Le protocole de révision comprend les points suivants:

- abaissement à 10 % du taux de participation déterminant pour l'exonération des dividendes (20 % auparavant);
- complément à l'article sur la non-discrimination sous la forme d'un paragraphe sur la déductibilité des intérêts et redevances d'après l'art. 24, par. 4, du Modèle de convention de l'OCDE;
- introduction d'une clause d'arbitrage;
- clause sur l'échange de renseignements d'après la norme de l'OCDE;
- dérogation temporaire pour le personnel navigant.

Il a été inscrit dans le protocole des négociations signé que les modifications demandées par la Suisse à l'art. 4, par. 3, 4, et 9 et en ce qui concerne la norme en matière de lutte contre les abus (art. 23), seraient traitées au cours du deuxième volet de la révision. Il a été convenu que les négociations à ce sujet seraient ouvertes dans les deux ans suivant la signature du protocole de révision. Il a également été convenu de réviser la convention entre la Confédération suisse et la République fédérale d'Allemagne en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur les successions (RS 0.672.913.61) dans les trois ans suivant la signature du protocole de révision.

Dans le cadre des négociations, la Suisse a indiqué qu'elle n'accorde pas l'assistance administrative lorsque la demande est fondée sur des données bancaires volées. Cette pratique est déjà appliquée aux cas d'assistance administrative pendants.

Au cours d'une rencontre de travail à Berlin, le Conseiller fédéral Hans-Rudolf Merz et le ministre des finances Wolfgang Schäuble se sont entretenus sur la manière de régler les questions en suspens en matière fiscale et financière et ont décidé de mettre sur pied un groupe de travail bilatéral. Ils ont chargé celui-ci d'examiner pour la fin septembre 2010:

- les possibilités d'imposer les valeurs mobilières non imposées («anciens fonds»);
- une imposition à caractère libératoire des revenus en capital de valeurs mobilières actuels («nouveaux fonds»);
- les possibilités d'élargir l'accès des banques suisses au marché allemand;
- les travaux complémentaires en vue de la signature du protocole de révision de la CDI-D, en particulier une information détaillée de la Suisse relative à l'achat de données bancaires et à leur utilisation.

L'apposition des paraphe sur le protocole de révision de la CDI-D par les chefs des délégations chargées des négociations a finalement eu lieu à l'occasion de cette rencontre de travail.

Les deux ministres étaient d'accord sur le principe que la signature du protocole de révision de la CDI-D devrait avoir lieu parallèlement à un accord ministériel sur les résultats du groupe de travail bilatéral, à l'automne 2010. Ils ont signé le protocole de révision le 27 octobre 2010, en même temps qu'une déclaration concernant l'ouverture d'un nouveau cycle de négociations sur la collaboration bilatérale en matière de fiscalité et sur l'accès au marché des banques. Cette déclaration de principe a permis d'aplanir le terrain en ce qui concerne ces points, en vue de conclure un accord avec l'Allemagne.

Les bases des relations germano-suisse ont ainsi été clairement établies, afin de pouvoir lancer la procédure interne d'approbation du protocole de révision de la CDI-D.

Les cantons et les milieux économiques intéressés ont approuvé le protocole.

La réduction du taux minimal de participation requis pour la suppression de l'impôt résiduel à la source perçu sur les dividendes permet aux groupes d'entreprises dont la société mère est sise en Suisse d'éviter l'impôt résiduel. Elle correspond à la nouvelle politique conventionnelle de la Suisse. L'ajout d'une disposition sur la déductibilité des intérêts et redevances apporte un complément important à la clause de non-discrimination et protège l'économie suisse. La nouvelle disposition sur l'échange de renseignements correspond à la norme de l'OCDE et respecte les directives fixées par le Conseil fédéral, à l'exception du champ d'application matériel. La clause d'arbitrage permet de trancher les cas encore non résolus de double imposition et de prix de transfert. Cette disposition apporte aux personnes physiques comme aux entreprises suisses une protection importante contre la double imposition. Enfin, en ce qui concerne les membres du personnel navigant des compagnies aériennes, une amélioration a été apportée en leur faveur.

Le protocole de révision est le résultat d'après négociations marquées par des intérêts très divergents et présente une solution d'ensemble équilibrée. Il contient des réglementations essentielles et avantageuses pour la Suisse. Il garantit les bonnes relations de la Suisse avec un voisin important, l'Allemagne, et constitue le point de départ de nouvelles discussions et projets de révision.

Concernant l'accès au marché allemand des banques sises en Suisse et la révision des dispositions sur la résidence et sur l'abus qui n'ont pas été inscrites dans ce protocole, l'Allemagne a en outre assuré qu'ils seraient abordés dans le cadre du groupe de travail bilatéral (accès au marché) respectivement au deuxième volet de la révision (disposition sur la résidence, art. 4, et disposition sur la lutte contre les abus, art. 23).

Le protocole de révision modifie et complète les dispositions de la CDI-D. Les principales modifications sont commentées ci-après.

Art. 1 du protocole de révision relatif à l'art. 10, par. 3, de la convention (Dividendes)

La suppression de l'imposition résiduelle à la source des dividendes provenant de participations d'au moins 20 % au capital d'une société a été instaurée dans les rapports entre la Suisse et l'Allemagne, lors de la révision du 12 mars 2002. Compte tenu du fait que la Suisse abaissera au 1^{er} janvier 2011 à 10 % la participation minimale donnant droit à la réduction pour participations, elle a proposé de ramener également à 10 % la participation minimale requise dans la convention pour l'exonération des dividendes. Cela permettra aux sociétés qui sont des résidentes de la Suisse et détiennent une participation déterminante à une société allemande d'encaisser leurs dividendes sans devoir acquitter en Allemagne d'impôt entraînant une charge résiduelle qui ne serait pas déductible en Suisse en raison de la réduction pour participations.

L'Allemagne refusait dans un premier temps d'accepter cette modification, qu'elle considèrerait limitée par l'application de l'art. 15, par. 3, de l'Accord du 26 octobre

2004 entre la Communauté européenne et la Confédération suisse prévoyant des mesures équivalentes à celles prévues dans la directive 2003/48/CE du Conseil en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts (accord sur la fiscalité de l'épargne, RS 0.641.926.81). Cette disposition prévoit que les conventions de double imposition entre la Suisse et les Etats membres de l'Union européenne qui prévoient un traitement fiscal plus favorable des paiements de dividendes ne sont pas affectées par l'art. 15 de l'accord sur la fiscalité de l'épargne. La Suisse ne pouvait se rallier à l'interprétation restrictive de cette disposition et y opposa le fait qu'elle avait convenu l'abaissement du taux déterminant de la participation ouvrant droit à la suppression des l'imposition résiduelle à la source des dividendes avec plusieurs autres Etats membres de l'Union Européenne, après l'entrée en vigueur de l'accord sur la fiscalité de l'épargne. Après avoir examiné plus avant la question, l'Allemagne a accepté la modification dans le cadre de la solution d'ensemble, malgré le fait qu'elle n'avait pas levé tous ses doutes concernant la conformité de cette clause à l'accord sur la fiscalité de l'épargne.

En contrepartie, l'Allemagne a demandé d'inscrire la condition d'une durée de détention minimale d'un an correspondant à la directive «mère-fille» de l'Union européenne¹. La Suisse s'est déclarée disposée à l'accepter, pour autant que la condition relative à la durée de détention minimale de la participation (art. 10, par. 3, phrase 1) soit considérée comme remplie même lorsque la durée de détention minimale d'un an n'est atteinte qu'après le moment du versement des dividendes. L'Allemagne a consenti à inscrire cette précision au protocole à la convention (ch. 1 de l'art. 5 du protocole de révision) pour ne pas discriminer la Suisse par rapport aux Etats membres de l'Union européenne.

*Art. 2 du protocole de révision relatif à l'art. 25, par. 3, de la convention
(Non-discrimination)*

Le protocole de révision prévoit de compléter l'art. 25 de la convention par un nouveau troisième paragraphe. Ce dernier correspond à la disposition de l'art. 24, par. 4, du Modèle de convention de l'OCDE, introduite dans la version de 1977 du Modèle, que le texte de la convention en vigueur ne contient pas. C'est en particulier en raison des réglementations contenues dans le projet de loi allemand sur la lutte contre la fraude fiscale, que la Suisse a tenu à compléter l'art. 25 par un nouveau par. 3 qui prévoit la non-discrimination en matière de déductibilité des intérêts, des redevances et d'autres dépenses. D'après cette disposition, les intérêts, redevances et autres dépenses payés par une entreprise d'un Etat contractant à un résident de l'autre Etat contractant sont déductibles dans les mêmes conditions que s'ils avaient été payés à un résident du premier Etat.

L'Allemagne s'est longtemps opposée à l'introduction de cette disposition. Elle a critiqué le fait que cette dernière interagissait avec les allègements fiscaux accordés par les cantons (aux sociétés *holding*, sociétés de domicile et sociétés mixte), ce qui entraînerait une distorsion de la concurrence, que cette disposition n'avait aucun rapport avec l'échange de renseignements, qu'elle nécessitait une analyse plus approfondie et devait donc faire partie du deuxième volet de la révision. La Suisse n'a cependant pas accepté ces arguments et a insisté pour qu'une telle disposition

¹ Directive 90/435/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'Etats membres différents, JO L 225 du 20.8.1990, p. 6.

soit adoptée conformément au Modèle de convention de l'OCDE, de sorte que l'Allemagne a fini par accepter d'introduire cette disposition qui fait partie de la solution d'ensemble.

*Art. 3 du protocole de révision relatif à l'art. 26, par. 5 à 7, de la convention
(Procédure amiable, clause d'arbitrage)*

La clause relative au règlement des différends, c'est-à-dire à l'élimination des doubles impositions survenues ou imminentes, prévue à l'art. 26 ne comporte pas d'obligation de résultat. Ainsi, il ne peut être exclu qu'en dépit de la procédure amiable entre les autorités compétentes, une double imposition demeure dans certains cas. Cette situation n'est pas satisfaisante eu égard à la sécurité du droit. Une clause d'arbitrage détaillée permettra de remédier à ce défaut et d'améliorer la situation des contribuables. L'art. 26 de la CDI-D sera donc complété à cet effet par trois nouveaux paragraphes.

Les principes de la clause d'arbitrage correspondent matériellement au Modèle de convention de l'OCDE (art. 25, par. 5).

La procédure d'arbitrage peut être ouverte à la demande du contribuable concerné lorsque les conditions suivantes sont réunies:

- une déclaration d'impôt concernant l'année fiscale dans le cas litigieux a été déposée ou une déduction fiscale a été opérée dans au moins l'un des Etats contractants,
- la procédure d'arbitrage est appropriée pour résoudre le différend, et
- avant que la procédure d'arbitrage ne soit initiée, toutes les personnes concernées doivent s'engager à ne pas divulguer à des tiers les informations dont elles auront connaissance dans le cadre de cette procédure.

La pratique montre que, souvent, les procédures amiables ne sont pas terminées dans le délai de deux ans prévu par le Modèle de convention de l'OCDE, en particulier dans le domaine des prix de transfert. C'est pourquoi les parties sont convenues de porter ce délai à trois ans.

Si aucun contribuable directement concerné ne s'oppose à la décision arbitrale, elle a force exécutoire pour les Etats contractants et doit être mise en œuvre par un accord amiable. Les autorités compétentes des Etats doivent encore régler les questions de procédure. Les délégations étaient cependant d'accord pour que la procédure d'arbitrage se déroule de manière analogue à celle qui a été convenue entre la Suisse et les Etats-Unis. En vertu de cette procédure, chacun des deux Etats contractants a le droit de soumettre une proposition de résolution du différend à l'instance d'arbitrage qui devra opter pour l'une des deux propositions. Si seul l'un des Etats contractants soumet une proposition de résolution à l'instance d'arbitrage, celle-ci est tenue de l'adopter comme sentence arbitrale.

*Art. 4 du protocole de révision relatif à l'art. 27 de la convention
(Echange de renseignements)*

Dans un contexte de mondialisation des marchés financiers et surtout de crise financière, la coopération internationale en matière fiscale revêt une importance accrue. La Suisse soutient les efforts déployés dans ce domaine. Comme il a été rappelé plus haut, par décision du 13 mars 2009, le Conseil fédéral a annoncé que la Suisse

reprendrait le standard de l'OCDE relatif à l'assistance administrative en matière fiscale. Il a également annoncé que la future politique d'assistance administrative en matière fiscale prendra en compte le respect des droits de procédure, une assistance administrative limitée au cas par cas, des solutions transitoires équitables, une application restreinte aux impôts tombant sous le champ d'application de la convention, le principe de subsidiarité et l'élimination des traitements discriminatoires. Ces éléments sont commentés ci-après.

La disposition paraphée reprend, dans les grandes lignes, le texte de l'art. 26 du Modèle de convention de l'OCDE. Toutefois, certaines modifications à ce texte ont été prévues pour autoriser l'utilisation des renseignements à d'autres fins, sous réserve de l'accord des deux Etats, et pour habiliter expressément les Etats contractants à appliquer les mesures de contrainte nécessaires pour, d'une part, satisfaire aux demandes de renseignements détenus par une banque, un autre établissement financier, un mandataire ou une personne agissant en tant qu'agent fiduciaire, et d'autre part, pour déterminer les droits de participation. Ces modifications apportées aux dispositions sur l'échange de renseignements se fondent sur le commentaire du Modèle de convention de l'OCDE et correspondent à la norme de l'OCDE en la matière.

Le premier paragraphe consacre le principe de l'échange de renseignements. Les renseignements à échanger sont donc les renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la convention ou pour l'administration ou l'application de la législation interne relative à tous les impôts. La limitation aux renseignements vraisemblablement pertinents a pour but d'empêcher la «pêche aux renseignements». En outre, l'Etat requérant est tenu d'épuiser tous ses moyens d'enquête avant d'adresser une demande de renseignements à l'autre Etat. Pour l'échange de renseignements, il n'est pas nécessaire que le contribuable concerné soit un résident de Suisse ou d'Allemagne, pour autant qu'il existe un rattachement économique avec l'un des Etats contractants.

Conformément à sa politique actuelle, la Suisse prévoyait de limiter l'échange des renseignements aux impôts visés par la convention. Ainsi sont évités les chevauchements avec d'autres conventions internationales (telles que l'Accord de coopération avec les Etats membres de la Communauté européenne pour lutter contre la fraude en matière d'impôts indirects, RS 0.351.926.81). En outre, elle a allégué que l'échange de renseignements en matière d'impôts sur les successions devait faire l'objet de la CDI correspondante, qu'il faudrait donc réviser. Cependant l'Allemagne a refusé de s'écarter de la teneur de l'art. 26, par. 1, du Modèle de convention de l'OCDE et a subordonné la conclusion des négociations à sa reprise. Dans le cadre de la solution d'ensemble, les délégations sont finalement convenues d'étendre le champ d'application de l'échange de renseignements à l'ensemble des impôts. Elles ont également convenu d'entreprendre dans un délai de trois ans la révision de leur convention en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur les successions qui date de 1978.

L'échange de renseignements s'applique donc à l'ensemble des impôts. Tout accord qui pourrait être appliqué en parallèle devra faire l'objet d'un examen selon son caractère spécifique et selon le principe de la *lex specialis*.

Le deuxième paragraphe est consacré au principe de confidentialité. D'après cette disposition, ce sont les règles de confidentialité de l'Etat qui a reçu les renseignements qui s'appliquent. Elle prévoit cependant que les renseignements obtenus ne peuvent être communiqués qu'aux personnes ou autorités concernées par l'établissement et le recouvrement des impôts au sens du par. 1, par les procédures et poursuites concernant ces impôts, ou par les décisions sur les recours relatifs à ces impôts, ainsi qu'à celles concernées par la surveillance de ces personnes et autorités. Ces renseignements peuvent donc aussi être communiqués au contribuable ou à son représentant.

Pour limiter le cercle des personnes pouvant consulter les renseignements transmis et ainsi réduire le risque d'abus, la Suisse s'efforce d'exclure la transmission des renseignements aux organismes de contrôle. Le commentaire du Modèle de convention de l'OCDE prévoit expressément cette restriction. Néanmoins, l'Allemagne a fait valoir qu'il n'était pas possible d'exclure le droit de la Cour fédérale des comptes, c'est-à-dire l'autorité de surveillance allemande, de consulter les renseignements échangés, car elle y est habilitée par la Constitution allemande. La Suisse a donc consenti à inscrire les autorités de surveillance comme dans le Modèle de convention de l'OCDE, dans le cadre de la solution d'ensemble. Les autorités de surveillance sont également soumises aux prescriptions en matière de confidentialité.

Ce paragraphe prévoit en outre que les renseignements reçus ne peuvent être utilisés à des fins autres que fiscales sauf si cette possibilité est prévue par les lois des deux Etats contractants et si l'Etat qui fournit les renseignements donne son consentement. Ainsi, cette disposition permet d'utiliser les renseignements obtenus dans le cadre d'une autre procédure pénale, tout en respectant les droits de procédure distincts de la personne concernée en Suisse. Elle permet aussi d'éviter de devoir rechercher et transmettre plusieurs fois les mêmes renseignements à des fins différentes. Dans tous les cas, le consentement de l'Etat qui fournit les renseignements est requis.

Le troisième paragraphe prévoit certaines limitations à l'échange de renseignements en faveur de l'Etat requis. Il est prévu que l'Etat requis n'est tenu ni d'aller au-delà des limites prescrites par sa propre législation et par sa pratique administrative pour se procurer les renseignements demandés, ni de prendre des mesures administratives qui ne sont pas autorisées par la législation ou par la pratique administrative de l'Etat requérant. Dans le cas de la Suisse, cela implique que le droit d'être entendu et les droits de recours sont garantis. En outre, l'Etat requis n'est pas obligé de fournir des renseignements qui ne pourraient être obtenus sur la base de la législation ou dans le cadre de la pratique administrative normale de l'un ou de l'autre des Etats contractants. Enfin, l'Etat requis peut refuser de fournir des renseignements qui révéleraient un secret commercial ou dont la communication serait contraire à l'ordre public, ce qui peut être le cas lorsque l'Etat requérant ne prend pas toutes les mesures propres à garantir que les renseignements concernés seront effectivement tenus secrets.

Le quatrième paragraphe dispose que l'Etat requis a l'obligation de se procurer et de communiquer les renseignements, même s'il n'en a pas besoin à ses propres fins fiscales. Ainsi, l'échange de renseignements n'est pas limité aux seuls renseignements qui présentent un intérêt pour les autorités fiscales de l'Etat requis.

Le cinquième paragraphe contient des dispositions particulières sur les renseignements détenus par des banques ou d'autres intermédiaires, ainsi que ceux qui concernent les droits de participation. Ces renseignements doivent être échangés nonobstant les restrictions prévues au par. 3. L'Etat requis doit donc obtenir et transmettre les renseignements même si ceux-ci ne peuvent pas être obtenus sur la seule base de sa législation et de sa pratique administrative. Par conséquent, la Suisse ne peut pas invoquer le secret bancaire pour refuser de communiquer les renseignements. Cette disposition suppose cependant que les renseignements requis existent réellement.

Dans les cas de fraude fiscale, la Suisse possède, en vertu de sa procédure pénale de droit interne, les moyens nécessaires pour obtenir la remise des renseignements visés au par. 5. L'échange de renseignements prévu par les nouvelles dispositions ne présuppose plus toutefois l'existence d'une fraude fiscale. Afin de permettre aux Etats contractants d'assurer la mise en œuvre des nouvelles obligations conventionnelles, la dernière phrase du par. 5 constitue la base légale nécessaire pour leur donner les pouvoirs de procédure dont ils ont besoin pour obtenir les renseignements demandés. Dans un premier temps, la procédure à appliquer fait l'objet de l'ordonnance du 1^{er} septembre 2010 relative à l'assistance administrative d'après les conventions contre les doubles impositions (OACDI; RS 672.204), entrée en vigueur le 1^{er} octobre 2010. Par la suite, cette ordonnance sera remplacée par une loi, dont les travaux d'élaboration ont débuté. Cette procédure a été avalisée par les arrêtés fédéraux du 18 juin 2010 approuvant dix conventions nouvelles ou révisées contre les doubles impositions et ne nécessite pas d'être réitérée, sauf cas spécifique.

En aucun cas la Suisse n'accordera l'assistance administrative en matière fiscale, lorsque la demande d'assistance administrative se fonde sur des données acquises de manière illégale. Le Conseiller fédéral Merz a transmis une déclaration en ce sens au ministre des finances allemand Schäuble lors de la rencontre de travail du 26 mars 2010. L'Allemagne a pris note de l'attitude de la Suisse à cet égard. Par cette déclaration, le Conseil fédéral estime avoir rempli le mandat formulé dans la motion 10.3013 «Futures conventions de double imposition. Ne pas accorder l'entraide administrative lorsque les données ont été obtenues illégalement».

Des précisions à l'art. 27 sont prévues au ch. 3 du protocole à la convention (art. 5 du protocole de révision).

Le principe de subsidiarité est inscrit à la let. a. Les Etats contractants sont tenus d'épuiser tous leurs moyens d'enquête nationaux avant de soumettre une demande de renseignements à l'autre Etat contractant.

La let. b définit les données que doit comporter une demande d'assistance administrative. En se fondant sur l'arrêt du Tribunal administratif fédéral du 5 mars 2009, l'Allemagne a tout d'abord défendu l'idée que l'identification de la personne concernée n'était pas nécessaire dans la demande, pour autant qu'il est possible pour l'Etat requis ou pour un détenteur d'information qui en est le résident d'identifier cette personne, et, de même, que les demandes concernant un nombre indéfini de personnes qui, par exemple, ont investi dans un produit financier défini sont possibles. La Suisse a opposé à cette idée le fait que l'arrêt du Tribunal administratif fédéral avait été prononcé en raison de la réglementation spéciale qui existe dans la convention de double imposition conclue entre la Suisse et les Etats-Unis et dans le cadre de la pratique des «Qualified Intermediaries» des Etats-Unis et que par conséquent elle n'était pas applicable à l'échange de renseignements d'après la norme de

l'OCDE. L'Allemagne a finalement consenti, après d'intenses négociations, à ce que l'identification de la personne concernée soit un élément indispensable de la demande de renseignements.

En ce qui concerne le contribuable concerné, le protocole de révision reprend la teneur de celui du 23 septembre 2009 entre la Suisse et les Etats-Unis. L'identification claire du contribuable concerné est notamment requise. Elle se fait généralement par la communication du nom du contribuable concerné et d'autres éléments permettant d'identifier une personne sans ambiguïté si ceux-ci sont connus, tels que son adresse, son numéro de compte bancaire ou sa date de naissance. Les deux délégations sont parvenues à une conception commune de cette disposition. La personne concernée doit être identifiée sans ambiguïté.

La demande doit également comporter l'indication du nom de la personne (par ex. une banque) présumée être en possession des renseignements demandés par l'Etat requérant, et, si elle est connue, son adresse.

Il s'ensuit que l'échange de renseignements est limité aux demandes concrètes dans des cas particuliers. Cette formulation permet d'exclure la pêche aux renseignements. L'interdiction de la pêche aux renseignements est expressément inscrite derechef à la let. c.

La let. d prévoit l'obligation de fournir, à la demande de l'Etat requérant, les renseignements sous forme de copie certifiée des données ou documents originaux non modifiés.

La let. e exclut expressément toute obligation de procéder à un échange de renseignements spontané ou automatique pour les Etats contractants, mais ne leur en ôte pas la possibilité, si leur droit national le permet.

La let. f, enfin, précise que les droits de procédure des personnes concernées demeurent garantis mais ne doivent pas entraver anormalement l'échange de renseignements. En Suisse, le contribuable concerné peut attaquer la décision finale de l'Administration fédérale des contributions concernant l'échange de renseignements en formant un recours devant le Tribunal administratif fédéral, lequel tranche définitivement la cause. Le recours a un effet suspensif: c'est pourquoi les renseignements ne peuvent être communiqués qu'une fois que le rejet du recours est entré en force.

*Art. 5, ch. 2 du protocole de révision relatif au protocole à la convention
(Personnel navigant)*

La réglementation concernant les membres du personnel navigant des compagnies aériennes allemandes qui sont des résidents de Suisse est inscrite au ch. 2 du protocole à la convention. En raison d'une lacune dans le droit de l'impôt sur le revenu allemand, qui a perduré pendant des décennies et dont l'art. 15, par. 3, CDI-D tient compte, jusqu'en 2006, les membres du personnel navigant des compagnies aériennes allemandes devaient payer des impôts en Allemagne uniquement sur les revenus du travail réellement effectué sur le territoire allemand, tandis que toutes leurs rémunérations provenant du travail effectué en dehors de l'Allemagne pouvaient être imposées en Suisse. Certains pilotes ont manifestement profité de cette lacune de la législation allemande en transférant leur lieu de résidence à Dubaï, afin que la rémunération de leurs engagements en dehors de l'Allemagne soit entièrement exonérée.

En 2006, le législateur allemand a réagi et introduit l'assujettissement à l'impôt sur le revenu de l'ensemble des activités des membres du personnel navigant aérien dont l'employeur est un résident de l'Allemagne, comme cela a cours en Suisse depuis des années (art. 5, al. 1, let. f, de la Loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct, RS 642.11 et art. 4, al. 2, let. f, de la Loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et communes, RS 642.14). Cette modification du droit signifie que l'ensemble des personnes concernées est assujetti à l'impôt sur le revenu en Allemagne pour la totalité des revenus de son activité lucrative dépendante depuis le 1^{er} janvier 2007.

Cet assujettissement se traduit en Allemagne, en raison du taux élevé d'imposition, par un excédent de charge fiscale. A cela s'ajoute que les personnes concernées sont soumises à un assujettissement limité en Allemagne: elles relèvent donc, indépendamment de leur situation réelle, de la classe fiscale la plus élevée (personne seule) et ne peuvent procéder qu'à des déductions limitées sur le revenu de leur activité.

La motion Lombardi 06.3540 «Imposition du personnel navigant suisse travaillant pour des compagnies aériennes allemandes», adoptée par les deux Chambres en 2007, défendait les intérêts du personnel navigant suisse travaillant pour des compagnies aériennes allemandes. Elle demandait une modification de la CDI-D qui garantisse l'imposition équitable de ce personnel.

La Suisse a tout d'abord cherché à obtenir que le droit d'imposer le revenu des membres du personnel navigant soit attribué non plus à l'Etat de résidence de l'entreprise mais à celui de l'employé. Mais l'Allemagne a refusé catégoriquement ce changement en renvoyant au risque de voir se multiplier les cas de résidence fictive. La solution en vigueur était la bonne, d'après l'Allemagne, et elle ne voyait aucune raison de s'en écarter. L'Allemagne refusa également la solution proposée par la Suisse de mettre sur un pied d'égalité les personnes qui sont des résidents de Suisse et sont assujetties de manière limitée à l'impôt en Allemagne et les personnes qui sont des résidents des pays membres de l'UE et de l'EEE, en invoquant le fait que cela allait créer un précédent.

Finalement, l'Allemagne s'est déclarée disposée à une dérogation temporaire. Celle-ci s'applique aux personnes qui, au moment du changement du système d'imposition allemand (1^{er} janvier 2007), étaient déjà employées en Allemagne et résidents de Suisse, et aux périodes de taxation commençant le jour de l'entrée en vigueur du présent protocole de révision ou après cette date, jusqu'à la période de taxation 2016 incluse, soit pour cinq années. Pour toute cette période, l'Allemagne renonce à son droit d'imposer le groupe des personnes concernées, d'après l'art. 15, par. 3, CDI-D. Par conséquent, c'est à la Suisse qu'échoit exclusivement le droit d'imposer ces revenus (art. 15, par. 3, 2^e phrase, de la CDI-D).

Art. 6 du protocole de révision relatif à son entrée en vigueur

Les nouvelles dispositions (art. 10, par. 3) du protocole de révision relatives à l'impôt à la source sont applicables à partir du 1^{er} janvier de l'année civile suivant son entrée en vigueur.

Le nouveau par. 3 de l'art. 25 de la convention s'appliquera aux années fiscales ou aux périodes de taxation commençant le 1^{er} janvier de l'année civile suivant l'entrée en vigueur du protocole de révision ou après cette date.

La nouvelle clause d'arbitrage s'appliquera aux procédures amiables entre les autorités compétentes des Etats contractants en cours à l'entrée en vigueur du protocole de révision et à celles qui seront ouvertes après cette date, l'entrée en vigueur du protocole de révision étant considérée comme le début du délai de trois ans pour les procédures en cours.

L'échange de renseignements d'après l'art. 27 de la convention et le ch. 3 du protocole s'applique en ce qui concerne les renseignements au sens du par. 5 de l'art. 27 de la convention aux revenus que la personne concernée a réalisés le 1^{er} janvier de l'année suivant la signature du protocole de révision ou après cette date et à l'état de sa fortune à cette date ou après cette date. Dans tous les autres cas, il s'applique aux renseignements qui se rapportent à des années fiscales ou à des périodes de taxation commençant le 1^{er} janvier de l'année suivant la signature du protocole de révision ou après cette date. Comme l'exercice commercial et donc l'année fiscale pour les personnes morales peuvent différer de l'année civile, cela signifie que l'échange de renseignements d'après les nouvelles dispositions de l'art. 27 de la convention relatives aux personnes morales ne s'appliqueront possiblement qu'au cours de l'année civile suivant celle de la signature du protocole de révision.

L'Allemagne a demandé la rétroactivité de la disposition sur l'échange de renseignements ou tout au moins son application à partir du jour de la signature du protocole de révision, comme cela a été convenu entre la Suisse et les Etats-Unis. La Suisse n'a pu accéder à la demande concernant la rétroactivité en raison de son droit constitutionnel. En outre, elle a évoqué les circonstances particulières qui ont conduit à la réglementation convenue entre elle et les Etats-Unis. L'application à partir du 1^{er} janvier suivant la signature du protocole de révision a donc été adoptée comme compromis acceptable par les deux Etats. La Suisse aspirait à obtenir l'entrée en vigueur ordinaire. Il était cependant nécessaire en l'espèce d'accepter le compromis pour parvenir à un protocole de révision prêt à être paraphé.

5 Conséquences financières

L'abaissement à 10 % du taux de participation déterminant pour l'exonération des dividendes entraînera en principe des pertes. Cependant, celles-ci devraient être modérées. Par ailleurs, la réduction des taux de l'impôt résiduel accroîtra l'attrait de la Suisse et pourra donc apporter des revenus supplémentaires. La dérogation temporaire concernant les membres du personnel naviguant des compagnies aériennes allemandes aura un effet positif sur les recettes fiscales de la Suisse, puisque la totalité des revenus de ce groupe de personnes sera alors imposé en Suisse.

L'introduction d'une clause d'arbitrage n'a pas d'effet immédiat sur les ressources fiscales suisses. L'éventualité d'une demande d'arbitrage devrait enjoindre aux Etats contractants de procéder à de corrections fiscales avec modération, ce qui contribuera à protéger les ressources fiscales suisses.

L'obligation de fournir une assistance administrative pour appliquer le droit national de l'Etat requérant, d'une part, et d'autoriser l'accès aux renseignements bancaires à des fins fiscales d'autre part, l'une et l'autre sur demande, pourrait être considérée comme préjudiciable à la place économique et indirectement aux recettes fiscales suisses. Vu les efforts internationaux pour uniformiser les conditions de l'assistance administrative dans l'ensemble des Etats («global level playing field») et pour

assurer l'efficacité de l'échange de renseignements au moyen d'un mécanisme de contrôle adéquat, la nouvelle situation ne devrait pas avoir de répercussion particulière sur la Suisse.

6 Constitutionnalité

Le protocole de révision est fondé sur l'art. 54 de la Constitution (Cst., RS 101) qui attribue la compétence en matière d'affaires étrangères à la Confédération. D'après l'art. 166, al. 2, Cst., l'Assemblée fédérale est compétente pour approuver le protocole de révision. Celui-ci, soumis à l'approbation des Chambres, deviendra partie intégrante de la convention de 1971. Conclue pour une durée indéterminée, celle-ci peut néanmoins être dénoncée en tout temps pour la fin d'une année civile moyennant un délai de six mois. Il est à noter que la convention ne prévoit pas d'adhésion à une organisation internationale. Cependant, depuis le 1^{er} août 2003, les traités qui contiennent des dispositions importantes fixant des règles de droit ou dont la mise en œuvre nécessite l'adoption de lois fédérales sont sujets au référendum conformément à l'art. 141, al. 1, let. d, Cst. Conformément à l'art. 22, al. 4, de la loi du 13 décembre 2002 sur le Parlement (RS 171.10), sont réputées fixer des règles de droit les dispositions générales et abstraites d'application directe qui créent des obligations, confèrent des droits ou attribuent des compétences. Afin d'assurer l'uniformité de l'application de l'art. 141, al. 1, let. d, Cst., et pour éviter de soumettre au référendum des traités d'une portée semblable, le Conseil fédéral a précisé, dans son message du 19 septembre 2003 sur la convention de double imposition avec Israël, qu'il proposerait au Parlement de ne pas soumettre au référendum les traités qui ne contiennent pas d'engagements supplémentaires importants pour la Suisse par rapport à des conventions antérieures.

La nouvelle disposition sur l'échange de renseignements conforme au Modèle de convention de l'OCDE, qui prévoit une assistance administrative élargie, ainsi qu'une clause d'arbitrage constituent des nouveautés dans la pratique conventionnelle de la Suisse. La CDI-D contiendra donc des dispositions importantes au sens de l'art. 141, al. 1, let. d, ch. 3, Cst. L'arrêté fédéral portant approbation du protocole entre la Suisse et l'Allemagne est donc sujet au référendum conformément à l'art. 141, al. 1, Cst.

