

11.052

**Message
concernant l'approbation d'un protocole
modifiant la convention entre la Suisse et la Suède
en vue d'éviter les doubles impositions**

du 31 août 2011

Messieurs les Présidents,
Mesdames, Messieurs,

Nous vous soumettons le projet d'un arrêté fédéral portant approbation du protocole modifiant la Convention conclue le 7 mai 1965 entre la Confédération Suisse et le Royaume de Suède en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, en vous proposant de l'adopter.

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

31 août 2011

Au nom du Conseil fédéral suisse:

La présidente de la Confédération, Micheline Calmy-Rey
La chancelière de la Confédération, Corina Casanova

Condensé

Le présent protocole modifiant la convention entre la Suisse et la Suède prévoit l'adoption d'une clause d'échange de renseignements conforme à la norme internationale. Les autres points qui ont fait l'objet d'une révision sont l'exonération (taux zéro) des paiements d'intérêts et des dividendes versés à des institutions de prévoyance, la réduction du taux de participation donnant droit à l'exonération des dividendes versés entre des entreprises associées, l'exclusion des prestations d'installation de machines et d'équipements produits par l'entreprise elle-même de la définition d'établissement stable et le remplacement du droit général de la Suède d'imposer a posteriori les personnes qui ont quitté le pays par une réglementation portant uniquement sur les gains en capital provenant de droits de participation. Par ailleurs, le protocole octroie désormais à l'Etat de la source le droit d'imposer les pensions et les rentes avec garantie de l'acquis dans certains cas et oblige les Etats contractants à prendre en compte fiscalement les contributions à des institutions de prévoyance de l'autre Etat contractant. Enfin, conformément à la politique conventionnelle récente de la Suisse, le protocole prévoit une clause d'arbitrage qui entre automatiquement en vigueur lorsque la Suède convient une telle clause avec un autre Etat.

La majorité des cantons et des milieux économiques intéressés ont approuvé la conclusion du présent protocole.

Table des matières

Condensé	6592
1 Considérations générales sur l'évolution de la politique conventionnelle contre les doubles impositions	6594
2 Contexte, déroulement et résultat des négociations	6594
3 Appréciation	6596
4 Commentaire des articles du protocole d'amendement	6597
5 Conséquences financières	6605
6 Constitutionnalité	6606
Arrêté fédéral portant approbation d'un protocole modifiant la convention entre la Suisse et la Suède en vue d'éviter les doubles impositions (<i>Projet</i>)	6607
Protocole entre la Confédération suisse et le Royaume de Suède modifiant la Convention en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune signée le 7 mai 1965 à Stockholm, dans sa version conforme au protocole signé le 10 mars 1992 à Stockholm	6609

Message

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

Les conventions contre les doubles impositions constituent un élément essentiel de la politique fiscale. De bons accords dans ce domaine facilitent l'activité de notre économie d'exportation, favorisent l'investissement en Suisse et contribuent par là même à la prospérité de la Suisse et de ses pays partenaires.

La politique conventionnelle de la Suisse est guidée depuis toujours par la norme de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE), la mieux à même de nous permettre d'atteindre la prospérité. Elle vise principalement à une répartition claire des compétences en matière d'imposition des personnes physiques et morales, à une imposition à la source aussi basse 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 que la Suisse reprendrait la norme internationale développée par l'OCDE relative à l'échange de renseignements à des fins fiscales.

2 **Contexte, déroulement et résultat des négociations**

La Convention entre la Suisse et la Suède en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (RS 0.672.971.41, ci-après «CDI-S») est datée du 7 mai 1965 et a été révisée une fois par le protocole du 10 mars 1992.

Après la décision du Conseil fédéral du 13 mars 2009 de retirer la réserve de la Suisse en ce qui concerne l'échange de renseignements selon le Modèle de convention de l'OCDE, la Suisse et la Suède ont pris contact afin de convenir de la possibilité d'ajouter dans la convention contre les doubles impositions qui les lient une disposition correspondante sur l'échange de renseignements. Les négociations se sont finalement tenues à Berne du 7 au 10 septembre 2010. Les discussions n'ont pas pu avoir lieu plus tôt en raison de la présidence de la Suède au Conseil de l'Union européenne au second semestre 2009, puis de l'éruption du volcan islandais Eyjafjallajökull, qui a empêché la délégation suédoise de se rendre aux négociations prévues en Suisse en avril 2010.

Avant les négociations, les délégations ont échangé leurs propositions pour le protocole de révision. Conformément à sa pratique habituelle, la Suisse a proposé, outre la reprise d'une disposition sur l'échange de renseignements selon le modèle suisse, plusieurs améliorations de la CDI-S: un complément à la liste des exceptions de l'article sur les établissements stables, la réduction du taux de participation donnant droit à l'exonération des dividendes, l'introduction du taux zéro sur les dividendes

versés à des institutions de prévoyance, à l'autre Etat contractant et à la banque nationale, ainsi que sur les intérêts, une disposition sur la prise en compte fiscale de montants versés à une institution de prévoyance dans l'autre Etat contractant, une clause d'arbitrage, et enfin la suppression du droit de la Suède d'imposer *a posteriori* les personnes qui ont quitté le pays (art. 25, par. 2, CDI-S). Pour sa part, la Suède était intéressée, outre à la disposition sur l'échange de renseignements, à bénéficier du droit d'imposer *a posteriori* les bénéficiaires en capital des personnes qui ont quitté le pays, à passer de l'imposition des pensions et des rentes par l'Etat de résidence à leur imposition à la source, et à introduire une disposition visant à limiter les avantages de la convention (*Limitation on Benefits*).

Tout d'abord, la question s'est posée de savoir s'il fallait envisager une révision totale de la CDI-S, étant donnée l'ancienneté de la convention et le fait qu'au sein de l'autorité compétente en Suède plus personne ne maîtrise la langue originale allemande de la convention. Au cours des négociations, il s'est toutefois révélé que les politiques conventionnelles de la Suisse et de la Suède étaient opposées dans plusieurs domaines et que s'accorder sur une révision totale de la convention nécessiterait plus de temps. Etant donné que la Suède souhaitait que les négociations se terminent au plus vite, il a été convenu de ne procéder qu'à une révision partielle de la CDI-S.

Une partie substantielle des négociations a consisté en la discussion des propositions de la Suède sur des dispositions visant à lutter contre les abus et contre l'évasion fiscale. Il faut évoquer en l'occurrence la disposition proposée par la Suède concernant la limitation des avantages de la convention. Selon cette disposition, la convention ne devrait pas s'appliquer aux banques, aux assurances, aux sociétés financières, aux entreprises de navigation, et aux sociétés principales et d'administration qui, dans l'Etat de résidence, sont soumises à une imposition plus avantageuse pour des activités exercées à l'étranger qu'elles ne le seraient pour des activités exercées dans l'Etat de résidence. La délégation suédoise a expliqué que cette disposition devait permettre de limiter le *ringfencing* (cantonement), c'est-à-dire l'imposition différente des rendements provenant d'une activité exercée dans le pays ou à l'étranger. Ce genre de règles d'imposition entraînerait en effet des distorsions du marché. La Suède a ajouté qu'elle avait déjà convenu une telle disposition dans toutes ses conventions les plus récentes. Selon les estimations de la délégation suisse, cette disposition aurait concerné surtout les sociétés qui bénéficient des statuts fiscaux cantonaux des sociétés de domicile et des sociétés mixtes. Au moment des négociations avec la Suède, des discussions concernant ces sociétés avaient lieu avec la commission de l'UE. La délégation suisse n'était pas prête à devancer ces discussions; c'est pourquoi elle a refusé la disposition proposée. Etant donné qu'il avait été décidé de n'entreprendre qu'une révision partielle de la CDI-S, la Suède s'est finalement montrée d'accord, dans le cadre de la solution globale, de renoncer à la disposition sur la limitation des avantages de la convention.

Les négociations ont duré quatre jours et se sont conclues le 10 septembre 2010 par l'apposition des paraphes sur un protocole modifiant la CDI-S (ci-après protocole de révision).

Le 13 février 2011, le Conseil fédéral a décidé d'adapter la politique de la Suisse en matière d'assistance administrative à des fins fiscales. Dans le cadre de l'examen par les pairs, le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales (Forum mondial) l'avait avisé que la plupart des conventions contre les doubles impositions et des protocoles d'amendement signés par la Suisse ne

répondaient pas aux exigences de la norme internationale, même s'ils prévoyaient une clause d'assistance élargie conformément à la décision du Conseil fédéral du 13 mars 2009. En effet, les exigences techniques relatives aux demandes d'assistance étaient trop restrictives et pouvaient donc constituer un obstacle à un échange effectif des renseignements. Seules les conventions comportant une clause précisant que ces exigences ne peuvent pas être interprétées comme empêchant un échange effectif des renseignements respectent la norme internationale. La Suisse n'aurait très vraisemblablement pas passé la première phase de l'examen par les pairs si elle n'avait pas signé au moins douze conventions respectant la norme internationale avant la fin du mois de février 2011.

Le protocole de révision comportait déjà la clause nécessaire. Après la publication de sa nouvelle pratique, la Suisse a pris contact avec la Suède afin de lui exposer l'interprétation suisse de cette clause relative aux exigences techniques définies dans le protocole. La Suède a approuvé cette interprétation mais elle tenait pour indispensable de l'inscrire dans un accord que le Parlement devrait avaliser afin que cette interprétation lie les tribunaux suédois. Compte tenu de l'urgence de la signature pour la Suisse, les parties contractantes ont décidé de signer immédiatement le protocole et de conclure l'accord précité ultérieurement. Le protocole de révision a donc été signé à Stockholm le 28 février 2011. L'accord relatif à l'interprétation des exigences techniques est en préparation.

Les cantons et les milieux économiques intéressés par la conclusion de conventions contre les doubles impositions ont approuvé en majorité la révision de la CDI-S.

3 Appréciation

Le protocole de révision prévoit de nombreuses améliorations pour l'économie suisse. Par exemple, l'exclusion de l'installation de machines et d'équipements produits par l'entreprise elle-même de la notion d'établissement stable protège l'industrie contre des barrières fiscales inutiles. La réduction du taux de participation pour l'application du taux zéro sur les dividendes empêche l'apparition d'une charge fiscale résiduelle pour les groupes dont la société-mère est suisse. De plus, l'exonération des dividendes versés à des institutions de prévoyance facilite les investissements de ces acteurs institutionnels en dehors des frontières nationales. Par ailleurs, le taux zéro appliqué aux intérêts encourage les investissements à l'étranger.

Pour les personnes physiques, les dispositions conclues se révèlent également avantageuses. En effet, le remplacement du droit global d'imposition *a posteriori* de la Suède pour les personnes qui ont quitté le pays par une disposition dont l'application se limite aux gains en capital provenant de droits de participation de nationaux suédois facilite la mobilité des personnes physiques dans le cadre de la relation entre la Suisse et la Suède. Il en va de même pour la disposition sur la prise en compte fiscale des versements à une institution faisant partie du système de prévoyance de l'autre Etat contractant. Le passage du droit d'imposer les pensions, accordé à l'Etat de résidence à l'imposition à la source de ces versements, était un souhait de longue date de la Suède. Il a cependant été assuré que les personnes qui sont déjà des résidents de Suisse et auxquelles sont versées des pensions ne seront pas concernées par ce changement.

La nouvelle disposition sur l'échange de renseignements prévoit l'assistance administrative sur demande concrète et respecte les objectifs fixés par le Conseil fédéral. Les exigences techniques relatives aux demandes d'assistance sont conformes à l'adaptation à la norme internationale décidée par le Conseil fédéral le 13 février 2011. Conformément à la politique conventionnelle récente de la Suisse, le protocole prévoit une clause d'arbitrage qui entre automatiquement en vigueur lorsque la Suède convient une telle clause avec un autre Etat.

Le résultat des négociations est équilibré et contribuera au développement positif des relations économiques bilatérales.

4 Commentaire des articles du protocole d'amendement

Le protocole de révision modifie et complète certaines dispositions de la convention contre les doubles impositions de 1965. L'essentiel de la teneur de ces modifications est présenté ci-après.

Art. I du protocole de révision relatif à l'art. 5, par. 3, de la convention (Etablissement stable)

La CDI-S se fonde sur le Modèle de l'OCDE dans sa version de 1963. Depuis lors, l'OCDE a élargi et reformulé la liste des exceptions de la définition de l'établissement stable. La révision de ce paragraphe permet de reprendre la formulation actuelle du Modèle de convention de l'OCDE. En outre, la disposition conclue prévoit une exception pour l'installation de machines et d'équipements produits par l'entreprise elle-même. Cette exception est avantageuse pour l'industrie suisse et correspond à la pratique conventionnelle actuelle de la Suisse.

Art. II du protocole de révision relatif à l'art. 9, par. 2, de la convention (Entreprises associées)

A la demande de la Suède, l'art. 9 a été complété par un par. 2, conformément au Modèle de convention de l'OCDE. Cela correspond à la pratique conventionnelle actuelle de la Suisse. Les deux délégations étaient d'accord sur le fait qu'un ajustement corrélatif est généralement conclu dans une procédure amiable.

Art. III du protocole de révision relatif à l'art. 10 de la convention (Dividendes)

La disposition actuelle prévoit au par. 2 un droit d'imposer les dividendes de 15 % à l'Etat de la source et un taux zéro pour les participations d'au moins 25 %. Le par. 2 révisé laisse à 15 % l'imposition résiduelle générale des dividendes et prévoit désormais au par. 3 l'application du taux zéro aux dividendes provenant de participations importantes d'au moins 10 % des droits de vote ou du capital, et aux dividendes versés à des institutions de prévoyance.

La Suède a d'abord proposé une diminution du taux de participation déterminant pour l'exonération des dividendes à 10 % des droits de vote. La Suisse, toutefois, conformément à sa pratique conventionnelle, souhaitait s'en tenir à 10 % du capital. Les délégations se sont finalement accordées pour que soit exonérée une participation qui correspond au moins à 10 % des droits de vote ou du capital (par. 3,

let. a). Pour déterminer le taux de participation, il faut prendre en compte non seulement les droits de participation directs, mais également les droits de participation indirects.

Enfin, à la demande de la Suisse, les Etats ont convenu d'exonérer les versements de dividendes à des institutions de prévoyance (par. 3, let. b). Les autorités compétentes se mettront d'accord sur les institutions de prévoyance visées (par. 8). En l'occurrence, une institution de prévoyance doit remplir les critères suivants: elle doit être organisée selon la législation d'un Etat contractant, exercer une activité d'administration ou de versement de pensions, de rentes ou d'autres rémunérations analogues, y compris de prestations de l'assurance sociale, et être exempte d'impôts pour les activités précitées. L'exonération au niveau des impôts ordinaires sur le revenu (par. 1 du protocole à la convention introduit à l'art. XIV du protocole de révision) est déterminante.

A la demande de la Suède, l'exonération des dividendes versés aux institutions de prévoyance a été soumise aux conditions que les dividendes ne proviennent pas d'une activité commerciale de l'institution ou d'une entreprise associée et que la participation à la société qui verse les dividendes ne soit pas achetée et revendue à moins de deux mois d'intervalle. Ces limitations sont dues aux agissements abusifs parfois constatés dans les prises de participations par des institutions de prévoyance.

Art. IV du protocole de révision relatif à l'art. 11 de la convention (Intérêts)

L'impôt résiduel maximal sur les intérêts se monte à 5 % selon la disposition actuelle. Depuis toujours, la Suède ne prélève aucun impôt à la source sur les intérêts. Pour renforcer l'attrait de ses conditions d'investissement, la Suisse a proposé l'introduction du taux zéro. La délégation suédoise a d'abord fait dépendre son accord de la solution qui pouvait être trouvée en matière d'échange de renseignements; elle a finalement donné son accord à la proposition de la Suisse indépendamment des termes trouvés en matière d'échange de renseignements.

Art. VI du protocole de révision relatif à l'art. 13, par. 4, de la convention (Gains en capital)

La disposition prévoit l'introduction d'un droit d'imposition *a posteriori* de la Suède sur les gains en capital des citoyennes et citoyens suédois qui étaient de résidents de Suède, qui sont devenus des résidents de Suisse, et qui ont vendu des droits de participation dans les cinq ans suivant leur départ de Suède.

La délégation suédoise a d'abord proposé que soit introduit un droit d'imposition *a posteriori* de dix ans pour l'ancien Etat de résidence sur tous les gains en capital des personnes qui sont des résidents d'un Etat contractant et qui étaient auparavant des résidents de l'autre Etat contractant. Elle a argumenté sa proposition avec des exemples de personnes qui, peu après avoir quitté la Suède, ont vendu des droits de participation sans que l'Etat suédois ne puisse les imposer. La Suisse a répondu qu'elle n'avait pas besoin de telles clauses et qu'en principe elle ne voulait pas en négocier. Elle a également critiqué le fait que la disposition proposée allait bien au-delà de l'objectif visé, au niveau du champ d'application tant temporel que matériel. En tenant compte de la suppression du droit global d'imposition *a posteriori* de la Suède (art. 25, par. 2), les délégations se sont finalement mises d'accord sur la disposition limitée décrite plus haut.

Art. VIII à X du protocole de révision relatif aux art. 19 à 21 de la convention (Pensions, Fonctions publiques, Rentes)

Les art. 19 et 21 prévoient un droit d'imposition exclusif de l'Etat de résidence sur les pensions de droit privé et les rentes, en particulier les rentes viagères et les rentes certaines. Les pensions de droit public, en revanche, peuvent être imposées dans l'Etat de la source (art. 20). En ce qui concerne les prestations de l'assurance sociale, il faut distinguer entre les assurances sociales suisse et suédoise. Les prestations du 1^{er} pilier suisse sont soumises, en tant que revenus non expressément mentionnés, au droit d'imposition de l'Etat de résidence (art. 23). En revanche, les prestations de l'assurance sociale suédoise accordées à des résidents de Suisse peuvent être imposées tant par la Suède que par la Suisse (art. 23, en relation avec l'art. 19, par. 2). Sur demande, la Suède impute l'impôt suisse sur son propre impôt (art. 25, par. 4).

La Suède a proposé que le droit d'imposer les pensions, les rentes viagères et les prestations de l'assurance sociale revienne désormais de manière générale à l'Etat de la source, en invoquant le fait que cela correspondait à sa politique conventionnelle de longue date. La Suisse a toutefois fait remarquer qu'en vertu de sa législation nationale elle n'avait pas la possibilité d'imposer à la source les prestations du 1^{er} pilier. Elle ne pouvait donc pas profiter du droit d'imposition que lui accordait la convention. En outre, elle a rappelé le fait qu'un protocole de révision de la CDI-S conclu dans les années 80 avait été rejeté par les Chambres fédérales justement à cause du droit d'imposer les pensions accordées à l'Etat de la source. La Suisse a donc proposé de compléter l'art. 19 d'une disposition sur la prise en compte fiscale des montants versés à une institution de prévoyance dans l'autre Etat contractant et de laisser les autres dispositions telles quelles.

Au cours des négociations, les deux Etats se sont finalement mis d'accord pour accorder un droit d'imposition non exclusif à l'Etat de la source sur les pensions et les rentes (art. 19, par. 1). Il vaut également pour les pensions versées sous forme de prestations en capital (par. 2 du protocole à la convention ajouté avec l'art. XIV du protocole de révision). Le passage au droit d'imposition de l'Etat de la source est complété d'une règle relative au maintien des acquis (art. XV, par. 2, let. b, du protocole de révision), selon laquelle les pensions et les rentes viagères déjà servies au moment de la signature du protocole de révision et dont le bénéficiaire a transféré son domicile d'un Etat contractant à l'autre avant cette date demeurent imposables dans l'Etat de résidence.

Le droit d'imposer les prestations de l'assurance sociale, en Suisse celles du 1^{er} pilier, demeure inchangé. Les deux délégations ont estimé que la réglementation en vigueur pour les prestations de l'assurance sociale suédoise était compliquée, mais aucune alternative praticable n'a pu être trouvée.

Par ailleurs, l'art. 19 est complété par un par. 4 qui règle le traitement fiscal des montants versés à une institution de prévoyance dans l'autre Etat contractant. Il est en relation avec l'Accord du 21 juin 1999 entre la Confédération suisse d'une part, et la Communauté européenne et ses Etats membres, d'autre part, sur la libre circulation des personnes (accord sur la libre circulation des personnes; RS 0.142.112.681). Cet accord coordonne le système de prévoyance de tous les Etats membres. Il est applicable à toutes les branches de la sécurité sociale: prestations en cas de vieillesse, d'invalidité, de décès, de maladie, de grossesse, d'accident et de chômage ainsi qu'aux prestations familiales, et vaut pour tous les ressortissants de Suisse et des pays membres de l'UE qui travaillent ou ont travaillé en Suisse ou

dans un Etat membre de l'UE et qui ont ensuite déménagé dans un autre pays. Il prévoit en principe la soumission au système de prévoyance d'un Etat.

Etant donné que les règles de l'accord sur la libre circulation des personnes s'agissant de la sécurité sociale et professionnelle ne correspondent pas à celles de la convention contre les doubles impositions s'agissant de l'imposition du revenu provenant de l'activité lucrative, il arrive souvent qu'une personne doive verser des contributions à la prévoyance dans un Etat mais travaille dans un autre, où son revenu est imposé.

La Suède a fait remarquer que les revenus des contribuables dont l'assujettissement est limité seraient déjà soumis à un taux plus bas en Suède. La déduction des contributions à la prévoyance ne se justifierait donc que pour les contribuables dont l'assujettissement n'est pas limité. La disposition prévoit donc que l'Etat où travaille le contribuable ne doit prendre en compte les contributions à la prévoyance que si le contribuable y est un résident conformément à la législation nationale.

En Suisse, la déduction des contributions à l'assurance sociale et à la prévoyance professionnelle suisses est déjà prise en compte forfaitairement dans les barèmes de l'impôt à la source. De manière générale, la pratique suisse en vigueur correspond donc déjà au contenu de la disposition.

Suite à la nouvelle réglementation de l'imposition des pensions et des rentes, l'art. 20 a été révisé. Sa teneur correspond à celle de l'art. 19 du Modèle de convention de l'OCDE. Etant donné que les pensions sont réglées dans le nouvel art. 19 de la CDI-S, le par. 2 de l'art. 19 du Modèle de convention de l'OCDE est superflu et n'a donc pas été repris dans le nouvel art. 20 de la CDI-S.

Enfin, l'art. 21 de la convention est supprimé car l'imposition des rentes est réglée dans le nouvel art. 19.

*Art. XII du protocole de révision relatif à l'art. 25, par. 2, de la convention
(Dispositions pour éliminer les doubles impositions)*

La disposition actuelle accorde un droit d'imposition *a posteriori* à la Suède pour les personnes qui, conformément à la convention, sont des résidents de Suisse mais sont soumises en Suède, en vertu de sa législation nationale, à un assujettissement illimité. L'imposition *a posteriori* est valable trois ans à compter de la date de départ de la Suède et ne s'applique pas aux nationaux suisses.

La Suisse a fait remarquer qu'avec l'introduction de l'échange de renseignements selon la norme de l'OCDE, cette disposition ne se justifie plus. Cela a été contesté par la délégation suédoise; elle a toutefois admis un rapport avec le droit d'imposer *a posteriori* les gains en capital (art. 13, par. 4) et a donc accepté la suppression.

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

Dans le contexte de la mondialisation des marchés financiers, et en particulier de la crise financière, la coopération internationale a gagné en importance. La Suisse soutient depuis toujours les efforts en la matière. Le 13 mars 2009, le Conseil fédéral a décidé de reprendre la norme internationale relative à l'assistance administrative en matière fiscale. Il a également défini les critères devant régir le passage à cette norme, à savoir le respect des droits de procédure, la limitation de l'assistance admi-

nistrative sur demandes concrètes, des solutions transitoires équitables, la limitation aux impôts visés par la convention, le principe de subsidiarité et l'élimination d'éventuelles discriminations. Ces critères sont commentés ci-après.

La disposition paraphée correspond pour l'essentiel à l'art. 26 du Modèle de convention de l'OCDE. Les divergences se situent au niveau de la possibilité d'utiliser les renseignements à d'autres fins avec l'accord des deux Etats et le droit donné expressément aux Etats contractants de recourir à des mesures de contrainte contre des banques, d'autres établissements financiers, des mandataires et des personnes agissant en tant qu'agent ou fiduciaire pour exécuter les demandes de renseignements ou pour déterminer la part au capital des personnes concernées. Les modifications apportées aux dispositions sur l'échange de renseignements correspondent à la norme internationale en la matière.

Le par. 1 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 en Suède, pour autant qu'il existe un rattachement économique avec l'un des Etats contractants.

Conformément à sa politique habituelle, la Suisse a souhaité limiter l'échange de renseignements aux impôts visés par la convention, et ce pour éviter d'interférer avec d'autres accords internationaux (p. ex. l'accord de coopération du 26 octobre 2004 entre la Confédération suisse, d'une part, et la Communauté européenne et ses Etats membres, d'autre part, pour lutter contre la fraude et toute autre activité illégale portant atteinte à leurs intérêts financiers, dans le domaine des impôts indirects; RS 0.351.926.81). La Suède a toutefois refusé de s'écarter du texte du par. 1 de l'art. 26 du Modèle de convention de l'OCDE et a fait dépendre la conclusion des négociations de la reprise de cette disposition. Dans le cadre de la solution globale, les deux délégations se sont mises d'accord pour que le champ d'application soit étendu à tous les impôts. L'échange de renseignements s'applique donc à tous les impôts. En tous les cas, tout accord qui pourrait être applicable en parallèle devra être examiné en l'espèce selon ses particularités et selon le principe de la *lex specialis*. En l'occurrence, il faut relever que la Suède a supprimé les impôts sur les successions et les donations en 2005 et qu'il ne faut donc pas s'attendre à des demandes en la matière.

Le par. 2 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. Les renseignements peuvent donc être communiqués au contribuable lui-même ou à une personne mandatée par lui.

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. La Suède a déclaré que chez elle la tâche de surveillance était exercée par l'*ombudsman*. Il s'agit d'une autorité nommée par le Parlement. Les cinq membres actuels surveillent l'activité de l'administration. Les contrôles s'effectuent à la demande de particuliers ou de la propre initiative des membres. L'*ombudsman* est très respecté en Suède et est perçu comme un représentant des intérêts des citoyens. La Suède a craint que le travail de l'*ombudsman* ne soit considérablement entravé si l'accès aux renseignements lui était refusé. C'est pourquoi la Suisse a accepté d'englober les autorités de surveillance, ce qui correspond au texte du Modèle de convention de l'OCDE. Les autorités de surveillance sont également tenues au maintien du secret.

Le par. 2 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 par. 3 prévoit des limitations à l'échange de renseignements en faveur de l'Etat requis. Il est prévu que l'Etat requis n'est tenu ni de prendre des mesures administratives allant au-delà des limites prescrites par sa propre législation ou par sa pratique administrative, ni de prendre des mesures administratives qui ne seraient pas autorisées par la législation ou par la pratique administrative de l'Etat requérant. En outre, l'Etat requis n'est pas obligé de fournir des renseignements qui ne peuvent être obtenus selon sa propre législation ou sa propre pratique administrative ou qui ne peuvent être obtenus selon la législation ou la pratique administrative de l'Etat requérant. 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 par. 4 prévoit que l'Etat requis a l'obligation d'échanger des renseignements même lorsqu'il n'a pas besoin des renseignements demandés pour appliquer sa propre législation fiscale. 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 par. 5 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.

En cas de fraude fiscale, la Suisse dispose, en vertu de sa procédure pénale interne, des moyens nécessaires pour obtenir les renseignements visés au par. 5. L'échange

de renseignements prévu par le protocole 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. Cette ordonnance sera remplacée par la loi fédérale sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale (LAAF). Le Conseil fédéral a approuvé le message relatif à cette loi le 6 juillet 2011 (FF 2011 5771). Cette procédure a été avalidée par les arrêtés fédéraux du 18 juin 2010 approuvant dix conventions nouvelles ou révisées contre les doubles impositions.

Conformément à l'art. 5, al. 2, let. c, OACDI, la Suisse n'accordera en aucun cas l'assistance administrative si la demande d'assistance administrative se base sur des données obtenues illégalement. Cette position a été communiquée au chef de la délégation suédoise lors d'un entretien téléphonique, qui en a pris acte.

La demande d'assistance administrative est soumise par écrit (les requêtes téléphoniques sont exclues), conformément à la norme internationale en la matière, en particulier au module 1 relatif à l'échange de renseignements sur demande du Manuel de l'OCDE sur la mise en œuvre des dispositions concernant l'échange de renseignements à des fins fiscales.

Des précisions concernant l'art. 27 sont prévues au par. 4 du protocole à la convention (art. XIV du protocole de révision).

La let. a du par. 4 fixe le principe de subsidiarité. Les Etats contractants sont tenus d'épuiser au préalable leurs moyens internes avant de déposer une demande d'assistance administrative à l'autre Etat.

La pêche aux renseignements (*fishing expeditions*), c.-à-d. les requêtes présentées sans objet d'investigation précis dans l'espoir d'obtenir les informations fiscalement déterminantes, sont expressément exclues (let. b).

Le protocole fixe en détail les exigences auxquelles une demande de renseignements doit répondre (let. c), lesquelles doivent toutefois être interprétées de manière à ne pas faire obstacle à un échange efficace des renseignements (let. b). Cela signifie que, selon l'interprétation commune de cette clause par les deux Etats, qui sera encore formalisée par un accord, les demandes d'assistance doivent contenir les indications prévues par la norme internationale. D'après celle-ci, l'Etat requis est tenu d'identifier clairement le contribuable concerné, cette identification pouvant être établie par d'autres moyens que le nom et l'adresse. En outre, dans la mesure où il en a connaissance, il indique le nom et l'adresse du détenteur présumé des renseignements (p. ex. une banque). Selon la norme internationale toutefois, l'Etat requis est tenu de répondre aussi aux demandes de renseignements qui n'identifient pas le détenteur présumé des renseignements. Etant donné qu'il est difficile de rechercher les renseignements demandés sans cette identification, la norme en question autorise l'Etat requis à refuser une demande pour des raisons de proportionnalité et de praticabilité. Ainsi, pour répondre à une demande d'assistance administrative, l'Administration fédérale des contributions (AFC) n'est pas tenue de s'adresser à la totalité des plus de 300 banques actives en Suisse pour obtenir les renseignements

demandés. Cela dit, si seules quelques banques sont supposées être en possession des renseignements demandés, l'AFC doit s'adresser à elles pour obtenir ces renseignements, même si elle ne dispose pas du nom et de l'adresse de ces banques, pour autant que les circonstances soient définies de manière probante et que la «pêche aux renseignements» soit donc exclue. Pour garantir le respect de cette interprétation par les autorités administratives et judiciaires, celle-ci figurera dans l'arrêté fédéral portant approbation du présent protocole. De plus, cet arrêté déléguera à l'AFC la compétence de conclure l'accord précité avec l'autorité compétente suédoise.

En raison des exigences liées à la demande de renseignements, l'échange de renseignements est limité à des demandes concrètes. Il est donc indiqué expressément qu'aucune obligation n'incombe à un Etat contractant de procéder à un échange de renseignements spontané ou automatique, sans pour autant exclure la possibilité qu'il y procède si sa législation interne le prévoit (let. d).

Enfin, la let. e indique que les droits de procédure du contribuable sont garantis. En Suisse, le contribuable concerné peut recourir contre la décision finale de l'AFC sur l'échange de renseignements devant le Tribunal administratif fédéral, lequel tranchera en dernier lieu. Le recours a un effet suspensif. Si un recours est déposé, la transmission des renseignements n'aura lieu qu'une fois le rejet du recours entré en force. Néanmoins, cette procédure ne doit pas entraver anormalement l'échange de renseignements.

*Art. XIV, par. 3, du protocole de révision relatif au protocole à la convention
(Procédure amiable – Clause d'arbitrage)*

La clause relative au règlement des différends et à l'élimination des doubles impositions effectives ou possibles conformément à l'art. 26 ne comporte aucune obligation de résultat. C'est pourquoi il n'est pas exclu que dans certains cas il ne soit pas possible d'éviter la double imposition même après une procédure d'arbitrage entre les autorités concernées. Cette situation n'est pas satisfaisante eu égard au principe de sécurité juridique. C'est pourquoi la Suisse a proposé de pallier à cette lacune en introduisant une clause d'arbitrage complète. La Suède, toutefois, n'a pas été prête à faire ce pas et a souhaité en premier lieu faire l'expérience du Code de conduite de l'Union européenne du 27 juillet 2006 pour la mise en œuvre de la convention relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées. En outre, elle a estimé qu'il était nécessaire de laisser suffisamment de temps aux autorités compétentes pour trouver une solution dans le cadre de la procédure d'arbitrage.

Les délégations ont finalement négocié une clause d'arbitrage selon la condition suivante: à l'avenir, si la Suède conclut une clause d'arbitrage dans une convention contre les doubles impositions avec un Etat tiers, la clause d'arbitrage contenue dans le protocole à la convention s'appliquera automatiquement aussi à la relation entre la Suisse et la Suède.

La clause d'arbitrage prévue correspond pour l'essentiel à la disposition de l'art. 25, par. 5, du Modèle de convention de l'OCDE. Selon cette disposition, la procédure d'arbitrage est introduite à la demande du contribuable concerné, pour autant que les autorités compétentes des deux Etats contractants ne parviennent pas à un accord dans les quatre ans après la présentation du cas. La décision du tribunal arbitral lie les Etats contractants en l'espèce, pour autant qu'aucun des contribuables directement concernés ne rejette l'accord amiable par lequel la décision s'applique ou que

les autorités compétentes et les personnes concernées ne tombent pas d'accord pour une autre solution dans les six mois suivant la décision.

Art. XV du protocole de révision relatif à l'entrée en vigueur

Les dispositions du protocole s'appliquent, à l'exception de celle qui concerne l'échange de renseignements, à partir du 1^{er} janvier de l'année qui suit son entrée en vigueur. En ce qui concerne les pensions, c'est la règle du maintien des acquis qui prévaut.

La disposition révisée sur l'échange de renseignements s'applique aux années civiles débutant le 1^{er} janvier de l'année qui suit la signature du protocole ou après cette date. Elle vaut donc uniquement pour les revenus qui ont été versés au contribuable concerné à cette date ou après cette date, et pour la fortune en l'état à cette date ou après cette date. Pour les années qui précèdent cette date, c'est la réglementation valable jusqu'alors qui s'applique, selon laquelle l'assistance administrative est limitée aux renseignements nécessaires à l'application des dispositions de la convention.

5 Conséquences financières

La réduction du taux de participation donnant droit à l'exonération des dividendes provenant de participations déterminantes entraîne une diminution des recettes fiscales, qui devrait cependant être modérée car les dividendes provenant d'une participation de 25 % au moins sont déjà exonérés à l'heure actuelle. L'exonération des paiements d'intérêts et des versements de dividendes à des institutions de prévoyance entraînera également une diminution des recettes. Toutefois, ce manque à gagner sera compensé par les recettes fiscales supplémentaires attendues du renforcement de la place économique suisse qu'entraînent les nouvelles dispositions convenues.

Les conséquences financières du changement de la norme d'attribution relative aux pensions ne peuvent pas être estimées par manque d'informations sur les personnes concernées par la nouvelle réglementation dans les deux pays. Pour autant que le nombre des retraités migrant entre la Suède et la Suisse soit équilibré, il ne devrait pas y avoir de pertes de recettes pour la Suisse.

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 suisse et, indirectement, aux recettes fiscales du pays. Cependant, au vu des 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 pour la Suisse.

La majorité des cantons et des milieux économiques intéressés ont approuvé le protocole d'amendement. Globalement, il contribuera de manière positive au maintien et au développement des bonnes relations économiques bilatérales et permettra à la Suisse d'atteindre ses principaux objectifs en matière de commerce extérieur.

Le protocole d'amendement se fonde sur l'art. 54 de la Constitution (Cst.; RS 101), qui attribue à la Confédération la compétence en matière d'affaires étrangères. D'après l'art. 166, al. 2, Cst., la compétence de l'approuver revient à l'Assemblée fédérale. Une fois approuvé, il deviendra partie intégrante de la convention de 1965. Conclue pour une durée indéterminée, celle-ci peut être dénoncée en tout temps pour la fin d'une année civile moyennant un préavis de six mois. Il est à noter que le protocole n'implique pas d'adhésion à une organisation internationale. Cependant, depuis le 1^{er} août 2003, conformément à l'art. 141, al. 1, let. d, ch. 3, Cst., les traités internationaux qui contiennent des dispositions importantes fixant des règles de droit ou dont la mise en œuvre exige l'adoption de lois fédérales sont sujets au référendum en matière de traités internationaux. 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, ch. 3, Cst., et pour éviter de soumettre au référendum plusieurs traités de 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 dorénavant au Parlement de ne pas soumettre au référendum les traités qui ne contiennent pas d'engagement supplémentaire important pour la Suisse par rapport aux conventions antérieures.

La reprise de la norme internationale en matière d'échange de renseignements constitue une nouveauté importante dans la politique conventionnelle de la Suisse dans le domaine de la double imposition. Elle implique des engagements supplémentaires pour la Suisse. Cela signifie que le protocole de révision entraîne de nouveaux engagements importants pour la Suisse. Il contient donc de nouvelles dispositions importantes au sens de l'art. 141, al. 1, let. d, ch. 3, Cst. En conséquence, l'arrêté fédéral portant approbation du protocole modifiant la convention de double imposition entre la Suisse et la Suède est sujet au référendum.