

11.056

**Message
concernant l'approbation d'un protocole
modifiant la convention entre la Suisse et
la République de Corée contre les doubles impositions**

du 31 août 2011

Messieurs les Présidents,
Mesdames, Messieurs,

Nous vous soumettons un projet d'arrêté fédéral portant approbation du protocole du 28 décembre 2010 modifiant la Convention du 12 février 1980 entre la Suisse et la République de Corée en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu, 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 de révision à la convention contre les doubles impositions entre la Suisse et la République de Corée prévoit l'adoption d'une clause d'échange de renseignements conforme à la norme internationale. L'impôt à la source sur les dividendes provenant de participations importantes passe de 10 % à 5 %. Une participation est désormais considérée comme importante si la participation au capital s'élève à 10 %, et non plus à 25 % comme auparavant. En outre, l'impôt à la source sur les intérêts versés aux banques et sur les redevances n'est plus que de 5 % au lieu de 10 %. Par ailleurs, les redevances de «leasing» ne sont plus considérées comme des redevances. Enfin, les gains provenant de la vente de parts à des sociétés immobilières peuvent être imposés dans l'Etat où se situent les biens immobiliers.

Les cantons et les milieux économiques intéressés approuvent la conclusion du présent protocole.

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 étranger 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 régler 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 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 résultats des négociations

La Convention du 12 février 1980 entre la Suisse et la République de Corée en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu (RS 0.672.928.11, ci-après CDI-KS) n'a jamais été révisée.

La CDI-KS ne contient aucun article sur l'échange de renseignements. Toutefois, conformément à la longue pratique de la Suisse, la transmission des renseignements servant à l'exécution de la convention est garantie même en l'absence d'un tel article.

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 Corée a souhaité ouvrir des négociations sur l'introduction dans la convention d'une disposition sur l'échange de renseignements selon la norme de l'OCDE. La Corée a, à l'époque, motivé sa requête en expliquant qu'elle assurerait la présidence du G20 dont l'un des points essentiels de l'agenda était justement l'échange de renseignements en matière d'impôts. Conformément aux prescriptions du Conseil fédéral, la Suisse a donc satisfait à cette demande.

La Suisse a profité de cette révision de la convention pour en adapter certains points aux circonstances actuelles et pour apporter des améliorations. Il a toutefois fallu renoncer à une révision totale de la convention. L'objectif premier de la Corée est

d'introduire et d'appliquer le plus rapidement possible la disposition sur l'échange de renseignements selon la norme correspondante de l'OCDE; c'est pourquoi elle n'a souhaité la modification que de quelques autres dispositions. Les Parties ont donc convenu une révision partielle de la convention.

Le 29 avril 2010, les négociations ont pu être conclues après une ronde de négociations par l'apposition des paraphe sur le protocole modifiant la convention (ci-après protocole de révision). La Corée a souhaité que le protocole de révision soit signé dans le courant de cette année, et ce en particulier pour rendre possible l'application des dispositions relatives à l'échange de renseignements aux années fiscales qui débutent le 1^{er} janvier 2011 ou après cette date. Le protocole de révision a finalement été signé à Séoul le 28 décembre 2010.

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 de double imposition 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 d'amendement avec la Corée contient la clause exigée par le Forum mondial. Après publication de sa pratique adaptée, la Suisse a contacté la Corée pour lui exposer l'interprétation qu'elle entendait donner aux exigences techniques prévues dans le protocole.

Les cantons et les milieux économiques intéressés ont approuvé la révision de la CDI-KS.

3 **Appréciation**

Dans ses conventions contre les doubles impositions, la Suisse négocie des taux d'impôt à la source le plus bas possible pour les dividendes, les intérêts et les redevances. Un pas dans cette direction a pu être fait grâce à l'accord permettant de réduire les taux d'impôt sur les dividendes provenant de participations importantes, sur les intérêts versés aux banques et sur les redevances. En excluant de la notion de redevance les redevances de *leasing*, la Suisse a atteint un autre objectif de sa politique conventionnelle. En outre, elle a pu éviter que les gains en capital issus de la vente de participations à des sociétés soient imposés de manière générale dans l'Etat de résidence de la société, comme le souhaitait la Corée. Au lieu de cela, les Parties ont convenu de limiter ce droit d'imposer aux gains issus de la vente de parts à des sociétés immobilières, tel que le prévoit également le Modèle de convention de l'OCDE. La nouvelle disposition sur l'échange de renseignements prévoit une

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

4 Commentaire des dispositions du protocole de révision

Le protocole de révision modifie et complète certaines dispositions de la convention contre les doubles impositions de 1980. L'essentiel de ces modifications est présenté ci-après.

Art. I du protocole de révision relatif à l'art. 2 de la convention (Impôts visés)

La liste des impôts visés par la convention a été complétée par l'impôt spécial pour le développement rural perçu par la Corée (*Special Tax for Rural Development*). Il s'agit d'un impôt qui remplace les impôts ordinaires si les critères correspondants permettant l'exonération ou la diminution des impôts ordinaires sont remplis. De plus, l'impôt coréen sur les habitants (*Inhabitant Tax*) a été remplacé par l'impôt local sur le revenu (*Local Income Tax*).

Art. II du protocole de révision relatif à l'art. 4 de la convention (Résident)

Le protocole de révision introduit une disposition dans la convention qui permet de prendre en compte une nouvelle particularité du droit fiscal coréen, laquelle prévoit que certains revenus provenant de l'étranger ne sont soumis à l'impôt sur le revenu que s'ils sont transférés en Corée (ce principe est connu sous le nom de *remittance basis*). Ce principe n'est applicable qu'aux personnes qui ne sont pas des résidents permanents et qui, sur une période de dix ans, ne séjournent pas plus de cinq ans en Corée. Il y a donc lieu de faire une distinction entre les résidents permanents dont le revenu universel est soumis à l'impôt coréen et les résidents non permanents dont seuls les revenus transférés en Corée sont imposés. Afin d'éviter une double exonération, il est judicieux de supprimer les avantages de la convention pour les revenus que les résidents non permanents ne transfèrent pas en Corée. Ainsi, les réductions des impôts suisses ne sont accordées que sur les revenus qui sont effectivement imposés en Corée.

Art. III du protocole de révision relatif à l'art. 9 de la convention (Entreprises associées)

Un par. 2 a été ajouté pour régler la procédure et les devoirs relatifs à l'ajustement corrélatif d'un redressement de bénéfices. Il précise que, conformément à la pratique de la Suisse dans ce domaine, un Etat ne doit procéder à un ajustement que s'il est d'accord, tant sur le principe que sur le montant, avec le redressement effectué par l'autre Etat. Si un accord sur le redressement effectué par l'un des Etats contractants est trouvé dans le cadre d'une procédure amiable, l'autre Etat doit procéder à un ajustement corrélatif correspondant.

Remarques générales sur les art. 10 (Dividendes), 11 (Intérêts) et 12 (Redevances) de la convention

La Corée a refusé la proposition de la Suisse de réduire les taux d'impôt résiduels convenus dans la convention jusqu'à une imposition exclusive des dividendes, intérêts et redevances dans l'Etat du destinataire de ces revenus. Elle a admis qu'il existait des conventions coréennes qui prévoient l'exonération de l'impôt à la source des certains de ces versements; toutefois, ces conventions datent du début des années 1990 et la Corée a changé de politique conventionnelle depuis lors. En outre, la Corée a indiqué que lors de la fixation du montant des taux d'impôt à la source proposés dans la convention, elle tenait compte du fait que l'autre Etat exporte ou importe du capital. Du point de vue de la Corée, la Suisse est un Etat qui importe du capital. Ainsi, elle a fait valoir que les montants des dividendes, des intérêts et des redevances qui sont transférés de Corée en Suisse dépassent largement les montants transférés de Suisse en Corée. Concernant les taux d'impôt à la source appliqués aux redevances, la Corée a précisé qu'elle dépendait de la technologie occidentale, et donc de la technologie suisse. Les entreprises dont le siège est en Corée paient ainsi des sommes très élevées pour les redevances.

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

La disposition actuelle limite le taux d'impôt résiduel de manière générale à 15 % en faveur de l'Etat de la source et prévoit un taux réduit de 10 % sur le montant brut des dividendes si la société qui reçoit les dividendes détient au moins 25 % du capital de la société qui paie les dividendes.

Le protocole de révision ne prévoit aucune modification du taux d'impôt résiduel général de 15 %. Cependant, le taux de l'impôt à la source pour les sociétés qui détiennent directement au moins 10 % du capital de la société qui paie les dividendes est désormais réduit à 5 %.

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

Le protocole de révision ne prévoit aucune modification du taux d'impôt résiduel général de 10 %. Cependant, les versements d'intérêts aux banques ne sont désormais soumis qu'à un impôt à la source de 5 %. Par ailleurs, la liste des types d'intérêts qui peuvent être imposés exclusivement dans l'Etat du destinataire de ces revenus a été allongée. Ainsi, les intérêts versés aux banques centrales ou ceux liés à la vente à crédit d'équipements ou de marchandises ne seront plus soumis à l'impôt à la source.

Art. VI du protocole de révision relatif à l'art. 12 de la convention (Redevances)

La disposition actuelle prévoit un taux d'impôt résiduel de 10 % en faveur de l'Etat de la source. Ce taux est réduit à 5 % dans le protocole de révision.

En outre, le terme de «redevance» a été adapté à la disposition correspondante du Modèle de convention de l'OCDE et à la politique conventionnelle de la Suisse. Ainsi, d'une part, le terme tel qu'il est défini au par. 2 de cet article n'inclut plus les redevances de leasing. Les droits d'imposer de tels versements sont dorénavant définis selon l'art. 7. D'autre part, il a été convenu d'inclure dans la notion de «redevance» selon le par. 2 les revenus liés à des œuvres littéraires et artistiques, y compris à des films cinématographiques. Par conséquent, il a été décidé dans le

même temps d'abroger le ch. 2 du protocole actuel à la CDI-KS, qui exclut ces revenus du champ d'application de la convention.

*Art. VII du protocole de révision relatif à l'art. 13 de la convention
(Gains en capital)*

La convention en vigueur prévoit que les gains issus de l'aliénation d'actions d'une société ne peuvent être imposés que dans l'Etat de l'aliénateur de ces actions. La Corée a proposé d'adapter la convention de manière à ce que ces gains puissent aussi être imposés dans l'Etat de résidence de la société. La Suisse a refusé cette proposition.

Néanmoins, la Suisse a accepté de faire une exception pour les sociétés immobilières conformément à l'art. 13, al. 4, du Modèle de convention de l'OCDE. Ainsi, les gains issus de l'aliénation d'actions dans des sociétés dont les actifs sont constitués, directement ou indirectement, pour plus de 50 % de biens immobiliers situés dans l'autre Etat contractant, sont imposables dans cet autre Etat. Ce genre d'imposition est connu sous le terme d'imposition du bénéficiaire en raison d'une mutation économique lors de la vente de sociétés immobilières. D'autres conventions suisses contiennent déjà une telle clause d'imposition, par exemple les conventions avec le Royaume-Uni ou la France, ou plus récemment avec les Pays-Bas. Comme dans cette dernière convention, le protocole modifiant la convention avec la Corée prévoit des exceptions à cette compétence d'imposition. Aux termes de celui-ci, dans le cas de sociétés cotées en bourse ou lors de restructurations, le droit d'imposer doit revenir à l'Etat de résidence de l'aliénateur des actions de la société. Les délégations chargées des négociations se sont engagées à régler l'aménagement exact du traitement fiscal exceptionnel qui doit s'appliquer aux restructurations (art. 13, par. 3, let. b, de la CDI-KS révisée) dans le cadre d'un accord amiable entre les autorités responsables.

*Art. VIII du protocole de révision relatif à l'art. 14 (Professions indépendantes)
et à l'art. 15 (Professions dépendantes) de la convention*

Dans la convention en vigueur, l'attribution des droits d'imposer les revenus issus d'une activité indépendante ou salariée est réglée dans le même article, en l'occurrence l'art. 14 (Services personnels). Le protocole de révision prévoit deux articles séparés pour l'imposition de l'activité professionnelle: l'art. 14 (Professions indépendantes) et l'art. 15 (Professions dépendantes).

L'actuel art. 14 attribue le droit d'imposer à l'Etat du lieu de travail. Il y a toutefois deux exceptions. La première concerne la «clause du monteur», selon laquelle le droit d'imposer n'est pas attribué à l'Etat du lieu de travail si les travailleurs ne séjournent que temporairement dans l'autre Etat contractant et ne sont rémunérés ni par une personne y résidant, ni par des établissements stables qui y sont implantés. La deuxième exception concerne les revenus issus d'une activité salariée à bord d'un navire ou d'un aéronef en trafic international, qui ne sont imposés que dans l'Etat de résidence de la personne salariée. Ces deux exceptions demeurent applicables selon le protocole de révision. Toutefois, la clause du monteur ne sera applicable que pour les revenus issus d'une activité salariée.

L'Etat du lieu de travail ne pourra plus imposer les revenus issus d'une activité indépendante que si la personne résidant dans l'autre Etat contractant dispose d'une base fixe dans l'Etat du lieu de travail pour l'exercice de son activité. L'exigence de l'existence d'une base fixe est également remplie si une personne séjourne dans l'Etat du lieu de travail durant une période excédant au total 183 jours au cours de l'année fiscale considérée. On entend par «séjour» la présence physique de la personne. Ainsi, dans le calcul des 183 jours, seuls comptent ceux où la personne a effectivement séjourné dans l'Etat du lieu de travail.

Art. IX et X du protocole de révision relatif aux art. 19 (Etudiants) et 20 (Professeurs et enseignants) de la convention

Dans le protocole de révision, les dispositions sur l'imposition des étudiants, des professeurs et des enseignants ont été adaptées à celles du Modèle de convention de l'OCDE et à la pratique conventionnelle de la Suisse. Ainsi, la CDI-KS ne contiendra plus de disposition particulière pour les professeurs et les enseignants invités; de même, la disposition sur l'imposition des revenus des étudiants issus d'une activité salariée est supprimée.

Art. XI du protocole de révision relatif à l'art. 21 de la convention (Autres revenus)

Suivant l'exemple de ce qui a été convenu avec la Grande-Bretagne et le Japon, le nouveau par. 3 autorise les adaptations de revenus si les revenus qui sont l'objet de l'art. 21 découlent de relations spéciales entre les Parties et que le montant de ces revenus dépasse le montant qui aurait été convenu sans l'existence de ces relations spéciales. Si de telles adaptations sont faites, l'excédent des revenus demeure imposable conformément à la législation de chaque Etat contractant et dans le respect des autres dispositions de la convention.

Cette disposition, évoquée dans le commentaire du Modèle de convention de l'OCDE et ajoutée à la demande de la Corée, vise en particulier à limiter la possibilité de contourner la réglementation en ce qui concerne les revenus issus de certains instruments financiers non traditionnels. Elle n'a pas d'influence sur l'imposition des revenus issus d'instruments financiers non traditionnels si le débiteur et le destinataire des revenus sont des personnes indépendantes l'une de l'autre.

Art. XII du protocole de révision relatif à l'art. 22 de la convention (Elimination de la double imposition)

La Corée élimine la double imposition au moyen de la méthode de l'imputation. Le protocole de révision ne prévoit aucun changement sur ce point.

Il introduit toutefois des dispositions sur le montant du crédit d'impôts accordé par la Corée et sur l'imputation des impôts suisses sur le bénéfice. D'une part, il établit que la Corée n'impute les impôts suisses qu'à concurrence du montant des impôts perçus par la Corée elle-même sur les revenus provenant de Suisse. D'autre part, il est précisé dans la convention que, en cas de paiements de dividendes d'une société suisse, la Corée impute en sus les impôts suisses sur le bénéfice qui sont dus sur le bénéfice grâce auquel les dividendes sont financés. Cela implique que la société coréenne détient au moins 10 % des actions de la société suisse. Cette dernière disposition permet d'éviter la double charge économique.

Pour éviter la double imposition, la Suisse applique la méthode de l'exemption sous réserve de la progressivité. Le protocole de révision prévoit toutefois que les gains issus de l'aliénation d'actifs dans des sociétés immobilières selon l'art. 13, par. 3, ne sont exonérés que si l'imposition effective en Corée peut être prouvée.

En Suisse, la double imposition des dividendes, des intérêts et des redevances est évitée au moyen de l'imputation forfaitaire d'impôts. La convention en vigueur prévoit à l'art. 22, par. 4, une imputation d'impôts fictive pour certains types d'intérêts et de redevances de Corée. En l'occurrence, la Suisse est tenue de garantir un crédit d'impôt de 10 % pour ces types de paiements d'intérêts et de redevances, même si ces paiements ne sont soumis qu'à un impôt inférieur en Corée ou sont exonérés. A la demande de la Suisse, la CDI-KS ne contiendra plus une telle disposition et la Suisse ne devra plus garantir d'imputation fictive d'impôts.

*Art. XIII du protocole de révision relatif à l'art. 25 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 administrative sur demandes concrètes, des solutions transitoires équitables, la limitation aux impôts visés par la convention, le principe de la subsidiarité ainsi que l'élimination d'éventuelles discriminations. Ces critères sont commentés ci-après.

La nouvelle disposition reprend, dans les grandes lignes, le texte de l'art. 26 du Modèle de convention de l'OCDE. Toutefois, certaines modifications ont été apportées à ce texte pour limiter l'échange de renseignements aux impôts visés par la convention, pour permettre l'utilisation des renseignements à d'autres fins sous réserve du consentement des deux Etats, et pour donner les pouvoirs nécessaires aux autorités fiscales des Etats contractants pour, d'une part, obtenir les renseignements requis de la part d'une banque, d'un autre établissement financier, d'un mandataire ou d'une personne agissant en tant que fiduciaire, et d'autre part, déterminer les droits de propriété dans une personne. Les modifications apportées aux dispositions sur l'échange de renseignements correspondent à la norme internationale en la matière.

Pour restreindre le cercle des personnes autorisées à prendre connaissance des renseignements et réduire ainsi le risque d'abus, la Suisse demande dans ses négociations que la transmission des renseignements à des autorités de surveillance soit exclue. Le commentaire du Modèle de convention de l'OCDE prévoit formellement cette possibilité. La Corée a toutefois insisté pour que les autorités de surveillance aient accès aux renseignements. Concrètement, la Corée souhaite que toutes les commissions du parlement coréen qui sont impliquées dans les poursuites pénales et les procédures d'imposition puissent avoir accès aux renseignements échangés. L'autorité coréenne a explicitement assuré à l'Administration fédérale des contributions (AFC) que les renseignements échangés ne seront pas transmis à tous les membres du Parlement coréen, mais uniquement à ceux qui font partie des commissions et uniquement s'ils sont effectivement impliqués dans un cas spécifique. Dans le cadre de la solution globale, la Suisse a donc accepté d'inclure les autorités de

surveillance. Ces dernières sont tenues de respecter les prescriptions concernant le maintien du secret.

Le par. 1 fixe le principe de l'échange de renseignements. Les autorités compétentes des Etats contractants échangent les renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la présente convention ou pour l'administration ou l'application de la législation interne relative aux impôts visés par la convention. La limitation aux renseignements vraisemblablement pertinents doit permettre d'éviter le recours à la «pêche aux renseignements». De plus, il est précisé que l'Etat requérant est tenu d'épuiser ses propres sources de renseignements avant de présenter une demande de renseignements à l'autre Etat. Pour appliquer cette disposition, il n'est pas indispensable que le contribuable réside en Suisse ou en Corée, pour autant qu'il existe un lien économique avec l'un des Etats contractants.

Le par. 2 regroupe les règles de maintien du secret. Cette disposition pose le principe que les règles de maintien du secret de l'Etat qui a reçu les renseignements sont applicables. Ce dernier a toutefois l'autorisation de communiquer les renseignements échangés aux personnes et aux autorités concernées par l'administration, l'établissement ou le recouvrement des impôts visés par la convention, par les poursuites concernant ces impôts, par les décisions sur les recours relatifs à ces impôts, ou par le contrôle de ce qui précède. Les renseignements peuvent donc être communiqués au contribuable lui-même ou à la personne mandatée par lui. La dernière phrase de ce paragraphe laisse la possibilité d'utiliser les renseignements à d'autres fins, non fiscales, si la législation des Etats contractants le permet et si l'Etat requis en donne l'autorisation. Cette disposition autorise par exemple l'utilisation des renseignements reçus dans d'autres procédures pénales, sans pour autant retirer à la personne concernée ses droits de procédure séparés en Suisse. Cela permet d'éviter que les mêmes renseignements soient demandés et doivent être transmis plusieurs fois à des fins différentes. L'aval de l'Etat requis est cependant nécessaire dans tous les cas.

Le par. 3 prévoit des limitations à l'échange global de renseignements en faveur de l'Etat requis. Ce dernier n'a pas l'obligation de prendre des mesures administratives dérogeant à sa législation ou à sa pratique administrative, ou à la législation ou à la pratique administrative de l'Etat requérant. Pour la Suisse, cela signifie en particulier que le droit d'être entendu de la personne concernée, comme la possibilité de faire vérifier l'aspect juridique d'un échange de renseignements prévu, demeurent garantis. En outre, l'Etat requis n'est pas tenu de donner des renseignements qui ne peuvent pas être fournis en vertu de sa législation ou de sa pratique administrative, ou de la législation ou la pratique administrative de l'Etat requérant. Enfin, l'Etat requis peut refuser de donner des renseignements s'ils dévoilent des secrets d'ordre économique ou s'ils sont contraires à l'ordre public. Cela pourrait être le cas, en particulier, lorsque l'Etat requérant ne prend pas les mesures nécessaires pour garantir que les renseignements demandés soient effectivement tenus secrets.

Le par. 4 dispose que l'Etat requis doit aussi fournir et échanger des renseignements qu'il n'utilise pas lui-même à des fins fiscales. L'échange de renseignements ne se limite donc pas aux renseignements qui sont aussi utiles pour les autorités fiscales de l'Etat requis.

Le par. 5 contient des dispositions particulières concernant les renseignements qui sont détenus par des banques, d'autres intermédiaires ou qui concernent les droits de propriété dans une personne. De tels renseignements doivent être échangés nonobs-

tant les limitations prévues au par. 3. L'Etat requis doit pouvoir obtenir et transmettre les renseignements demandés même lorsque ces renseignements ne sont pas disponibles en vertu de sa propre législation ou de sa pratique administrative. Par conséquent, la Suisse ne peut refuser de communiquer des renseignements en invoquant uniquement le secret bancaire. Toutefois, cette disposition suppose que les renseignements demandés soient disponibles.

En cas de fraude fiscale, la Suisse possède, en vertu de sa procédure pénale de droit interne, les 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 deuxième 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).

Conformément à l'art. 5, al. 2, let. c, OACDI, la Suisse n'accordera pas l'entraide administrative en matière fiscale à la Corée si la demande se fonde sur des données obtenues illégalement. Cette position a été communiquée au chef de la délégation coréenne en marge des négociations, lequel 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 concernant l'échange de renseignements sur demande du Manuel de l'OCDE sur la mise en œuvre de l'échange de renseignements à des fins fiscales.

Des précisions concernant l'art. 25 sont prévues dans le protocole à la convention (art. XIV du protocole de révision concernant ch. 2 du protocole révisé). Les principes de la subsidiarité et de l'interdiction de la pêche aux renseignements sont expressément mentionnés (ch. 2, let. a et c, du protocole révisé).

Le protocole fixe en détail les exigences auxquelles une demande de renseignements doit répondre (ch. 2, let. b, du protocole révisé), lesquelles ne doivent toutefois pas être interprétées de manière à faire obstacle à un échange efficace des renseignements (ch. 2, let. c, du protocole révisé). Cela signifie que les demandes d'assistance doivent contenir les indications prévues par la norme internationale. D'après celle-ci, l'Etat requérant 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'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 qu'une «pêche aux renseignements» est donc exclue. Pour garantir le respect de cette interprétation par les autorités administratives et judiciaires, cette interprétation figurera dans l'arrêté fédéral d'approbation du présent protocole. De plus, cet arrêté attribuera à l'AFC la compétence de chercher à obtenir une reconnaissance mutuelle de cette interprétation, notamment en concluant par écrit une entente à l'amiable.

Ces exigences limitent l'échange de renseignements à des demandes concrètes. L'obligation d'un Etat contractant d'échanger des renseignements spontanément ou automatiquement est exclue expressément, mais les Etats contractants gardent la possibilité d'échanger des renseignements spontanément ou automatiquement dans le cadre de l'assistance administrative internationale si leur droit national le permet (ch. 2, let. d, du protocole révisé).

Enfin, le ch. 2, let. e, du protocole révisé garantit les droits de procédure des contribuables. En Suisse, le contribuable concerné peut attaquer la décision finale de l'AFC 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, s'il est fait recours, les renseignements ne peuvent être communiqués que si le recours est rejeté et une fois que la décision de rejet est entrée en force.

Art. XIV du protocole de révision relatif au protocole à la convention

Le ch. 1 du protocole en vigueur établit que l'impôt coréen pour la défense est considéré comme un impôt qui, selon les circonstances, entre dans le champ d'application de la CDI-KS. Etant donné que cet impôt a été supprimé entre-temps, cette disposition a été abrogée dans le protocole révisé.

Le ch. 1 du protocole à la convention révisé contient une clause (non automatique) de la nation la plus favorisée liée à la reprise d'une clause d'arbitrage. Selon sa nouvelle politique conventionnelle contre les doubles impositions, la Suisse négocie les clauses d'arbitrage sur la base du Modèle de convention de l'OCDE. Elle a donc proposé qu'une telle clause soit reprise dans la CDI-KS. La délégation coréenne n'a pas pu accéder à cette demande car la Corée examine encore s'il est possible pour elle de négocier et d'appliquer une telle procédure d'arbitrage. Il a été argué en particulier que ces procédures d'arbitrage n'existent pas dans le droit coréen. Le protocole de révision ne prévoit donc aucune clause d'arbitrage. Toutefois, la Corée s'est déclarée prête à prévoir un traitement de la nation la plus favorisée pour la Suisse. Si la Corée devait négocier une procédure d'arbitrage dans le cadre d'une convention contre les doubles impositions avec un Etat tiers, il faudrait ouvrir des négociations pour inclure une disposition correspondante dans la CDI-KS.

Les autres dispositions du protocole révisé et les dispositions supprimées du protocole en vigueur sont décrites dans le commentaire des articles concernés de la convention.

Art. XV du protocole de révision (Entrée en vigueur et application)

Le protocole de révision est soumis à ratification et entre en vigueur le quinzième jour suivant la date d'échange des instruments de ratification.

Les dispositions s'appliquent à l'impôt à la source, pour des montants payés ou crédités le 1^{er} janvier de l'année suivant l'entrée en vigueur du protocole de révision ou à une date ultérieure, et aux autres impôts pour toute année fiscale commençant le 1^{er} janvier de l'année civile suivant celle au cours de laquelle ce protocole est entré en vigueur, ou après cette date.

Les nouvelles dispositions concernant l'échange de renseignements s'appliqueront aux années fiscales commençant le 1^{er} janvier suivant la date de la signature du protocole de révision ou commençant après cette date. Les dispositions sur l'échange de renseignements sont donc uniquement applicables aux renseignements sur le contribuable concerné ou sur l'état de sa fortune à cette date ou après cette date. Pour ce qui est des années précédentes, l'échange se limite aux renseignements nécessaires à l'exécution de la convention.

5 Conséquences financières

Les réductions des taux d'imposition à la source des dividendes provenant de participations importantes et des intérêts versés aux banques entraînent en principe une diminution des recettes fiscales en raison de la diminution des recettes de l'impôt anticipé suisse. Cependant, elles devraient aussi constituer un avantage concurrentiel et donc produire des recettes fiscales supplémentaires. Par ailleurs, ces réductions, la diminution de l'impôt à la source sur les redevances et l'exclusion des redevances de *leasing* de la notion de redevance réduisent ou font disparaître la charge de l'imputation forfaitaire d'impôts que la Suisse doit en principe accorder sur les revenus de source coréenne et payer.

Le protocole de révision instituant, d'une part, une assistance administrative pour appliquer le droit national de l'Etat requérant et, d'autre part, un accès aux renseignements bancaires à des fins fiscales, l'une et l'autre sur demande, pourrait être considéré 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 d'incidences particulières pour la Suisse.

Les cantons et les milieux économiques intéressés ont approuvé le protocole de révision. Globalement, ce dernier contribuera au maintien et au développement des relations économiques bilatérales et, par là même, permettra à la Suisse d'atteindre ses principaux objectifs en matière de commerce extérieur.

6 Constitutionnalité

Le protocole de révision se fonde sur l'art. 54 de la Constitution (Cst.; RS 101), qui attribue à la Confédération la compétence en matière d'affaires étrangères. C'est l'Assemblée fédérale qui est compétente pour l'approuver, en vertu de l'art. 166,

al. 2, Cst. Une fois approuvé, il fera partie intégrante de la CDI-KS de 1997. Celle-ci a été conclue pour une durée indéterminée, mais elle peut être dénoncée à tout moment pour la fin d'une année civile moyennant un préavis de six mois. 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. D'autre part, afin de garantir une application cohérente de l'art. 141, al. 1, let. d, ch. 3, Cst., et pour éviter que ne soient soumis au référendum plusieurs accords similaires, le Conseil fédéral a précisé, dans son message du 19 septembre 2003 relatif à la convention contre les doubles impositions avec Israël, qu'il accompagnerait dorénavant les accords qu'il présenterait au Parlement de la proposition de ne pas les soumettre au référendum en matière de traités internationaux lorsqu'ils n'entraînent pas d'obligations supplémentaires importantes pour la Suisse par rapport aux conventions antérieures.

La nouvelle disposition sur l'échange de renseignements conforme à la norme internationale constitue une nouveauté importante de la pratique conventionnelle de la Suisse en matière de double imposition. Cela signifie que le protocole de révision entraîne de nouveaux engagements importants pour la Suisse. Le présent protocole de révision contient des 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 contre les doubles impositions entre la Suisse et la République de Corée est sujet au référendum.