



18.062

Message concernant l'approbation d'un protocole modifiant la convention contre les doubles impositions entre la Suisse et le Royaume-Uni

du 22 août 2018

Monsieur le Président,
Madame la Présidente,
Mesdames, Messieurs,

Par le présent message, nous vous soumettons le projet d'un arrêté fédéral portant approbation d'un protocole modifiant la convention contre les doubles impositions entre la Suisse et le Royaume-Uni, en vous priant de l'adopter.

Nous vous prions d'agréer, Monsieur le Président, Madame la Présidente, Mesdames, Messieurs, l'assurance de notre haute considération.

22 août 2018

Au nom du Conseil fédéral suisse:

Le président de la Confédération, Alain Berset
Le chancelier de la Confédération, Walter Thurnherr

Condensé

Étant donné que la lutte contre l'évasion fiscale injustifiée des sociétés multinationales est devenue une préoccupation majeure de la communauté internationale, l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) a lancé en 2013, en collaboration avec le G20, un projet de lutte contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (Base Erosion and Profit Shifting, BEPS). En 2015, ce projet a abouti à la publication de plusieurs rapports.

Certains de ces rapports contiennent des propositions de dispositions visant à modifier les conventions actuelles contre les doubles impositions (CDI), notamment des dispositions portant sur la mise en œuvre des standards minimaux contre l'utilisation abusive des conventions fiscales et sur l'amélioration du règlement des différends. Dans le but de mettre en œuvre ces modifications rapidement et de manière efficiente, un groupe de plus de 100 États et territoires, parmi lesquels la Suisse, a créé un instrument multilatéral (convention BEPS). Près de 70 États et territoires, dont la Suisse, ont signé la convention BEPS le 7 juin 2017.

Les discussions que les représentants de la Suisse et du Royaume-Uni ont eues au sujet des conséquences concrètes de la convention BEPS sur la CDI-GB ont révélé que les deux États avaient des avis différents sur la relation entre la convention BEPS et la CDI-GB. C'est pourquoi il a été décidé que la prise en compte dans la CDI-GB des mesures du projet BEPS relatives aux conventions fiscales ne se ferait pas par l'intermédiaire de la convention BEPS, mais par celui d'un protocole de modification bilatéral.

Ce protocole de modification a été signé le 30 novembre 2017. Une consultation a ensuite été effectuée. Les avis reçus sont favorables à la conclusion du protocole de modification.

Message

1 Présentation de l'accord

1.1 Contexte, déroulement et résultats des négociations

Il existe entre la Suisse et le Royaume-Uni une convention en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu¹ (CDI-GB). Elle a été signée le 8 décembre 1977 et amendée plusieurs fois depuis lors.

À la fin du mois de février 2017, une rencontre internationale organisée par le Secrétariat de l'OCDE a eu lieu à Paris. Le thème de cette rencontre était la convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéficiaires² (convention BEPS, aussi appelée instrument multilatéral). Cette convention a été élaborée dans le cadre du projet BEPS par un groupe *ad hoc* composé de plus de 100 États et territoires, parmi lesquels la Suisse. La convention BEPS a été signée jusqu'à aujourd'hui par environ 80 États et territoires, dont la Suisse. Elle contient une série de dispositions visant à modifier les conventions actuelles contre les doubles impositions (CDI). Une partie de ces dispositions constituent des standards minimaux. La rencontre a offert aux États participants la possibilité de discuter sur une base bilatérale de questions relatives à la mise en œuvre pratique de la convention BEPS et à la relation de cette dernière avec les conventions contre les doubles impositions existantes.

Les discussions que la délégation suisse a eues avec celle du Royaume-Uni ont révélé que les deux États avaient des avis différents sur la relation entre la convention BEPS et la CDI-GB. En particulier, le Royaume-Uni ne partage pas la position de la Suisse d'après laquelle la convention BEPS modifie les CDI concernées de la même façon qu'un protocole de modification. C'est pourquoi il a été décidé que la prise en compte dans la CDI-GB des mesures du projet BEPS relatives aux conventions fiscales ne se ferait pas par l'intermédiaire de la convention BEPS, mais par celui d'un protocole de modification bilatéral.

Les négociations concernant ce protocole ont pu être conclues au printemps 2017 et le protocole de modification (protocole modifiant la CDI-GB) a pu être signé le 30 novembre 2017.

Lors de la consultation, la conclusion du protocole modifiant la CDI-GB a reçu un accueil largement favorable.

1 RS 0.672.936.712

2 www.oecd.org > Fiscalité > Conventions fiscales > Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir le BEPS

1.2 Appréciation

Le protocole modifiant la CDI-GB contient uniquement des dispositions qui y auraient été reprises si la Suisse et le Royaume-Uni avaient décidé que la CDI était couverte par la convention BEPS. Il existe donc un rapport au niveau du contenu entre le protocole et la convention BEPS, mais pas de lien direct.

La CDI-GB, dans sa version modifiée par le protocole, sera conforme aux standards minimaux fixés en matière de conventions contre les doubles impositions dans le cadre du projet BEPS.

Cela vaut également à propos de l'élément 3.3 du standard minimal de l'action 14 du projet BEPS³. Selon cet élément, les pays devraient insérer dans leurs conventions contre les doubles impositions la deuxième phrase de l'art. 25, par. 2, du modèle de convention de l'OCDE⁴. Cette disposition prévoit que les accords amiables sont appliqués quels que soient les délais prévus par le droit interne des États contractants. Si un État ne peut pas insérer cette disposition dans ses conventions contre les doubles impositions, il doit, pour satisfaire au standard minimal, être prêt à adopter d'autres dispositions conventionnelles dans le cadre de négociations qui limitent le délai pendant lequel les bénéfices d'une entreprise associée et d'un établissement stable peuvent être ajustés. Cette procédure alternative ne peut être conclue au moyen de la convention BEPS.

En principe, la Suisse n'insère pas la deuxième phrase de l'art. 25, par. 2, du modèle de convention de l'OCDE dans ses CDI. Par conséquent, la délégation suisse chargée des négociations qui ont abouti à la conclusion du protocole modifiant la CDI-GB a soumis à la délégation du Royaume-Uni des propositions dans le but de limiter le délai pendant lequel les bénéfices d'une entreprise associée et d'un établissement stable peuvent être ajustés. Le Royaume-Uni n'était toutefois pas disposé à limiter l'ajustement des bénéfices dans le temps. Aucune disposition à ce sujet ne figure donc dans le protocole. Néanmoins, le fait que la Suisse ait été disposée à insérer une telle disposition suffit pour que les critères de l'élément 3.3 de l'action 14 du projet BEPS soient considérés comme remplis. La Suisse a montré sa bonne volonté. Par conséquent, la CDI-GB respecte ce standard minimal.

En sa qualité de membre de l'OCDE, la Suisse s'est engagée à reprendre dans ses CDI toutes les dispositions qui constituent un standard minimal du projet BEPS. Elle a franchi un nouveau pas dans cette direction en concluant le protocole modifiant la CDI-GB. Ainsi, le nombre de CDI de la Suisse qui sont conformes au projet BEPS augmentera.

³ OCDE (2016), Accroître l'efficacité des mécanismes de règlement des différends, Action 14 – Rapport final 2015, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris, p. 26.

⁴ OCDE (2015), Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune: Version abrégée 2014, Éditions OCDE, Paris.

2 Commentaires des dispositions du protocole

Art. I du protocole modifiant la CDI-GB

L'art. I complète le préambule de la CDI-GB par deux nouvelles dispositions. Ces deux dispositions ont été élaborées dans le cadre de l'action 6 du projet BEPS et sont inscrites à l'art. 6 de la convention BEPS.

La première disposition additionnelle (art. 6, par. 3, de la convention BEPS) ajoute un autre motif à la CDI-GB, à savoir promouvoir les relations économiques entre les États contractants et améliorer leur coopération en matière fiscale.

La seconde disposition nouvelle (art. 6, par. 1, de la convention BEPS) établit clairement que la Suisse et le Royaume-Uni n'avaient pas l'intention, en concluant la CDI, de créer des possibilités de non-imposition ou d'imposition réduite par la fraude ou l'évasion fiscales. En d'autres termes, la CDI-GB vise également à éliminer la double non-imposition. Cette règle n'a pas une portée générale mais s'applique uniquement si la double non-imposition résulte de la fraude ou de l'évasion fiscales. De cette manière, on tient compte du fait qu'il existe des situations de double non-imposition voulues, par exemple des dividendes distribués à des sociétés du même groupe. En pareil cas, la double non-imposition permet d'éviter des charges économiques multiples indésirables.

La première disposition ne constitue pas un standard minimal du projet BEPS. En revanche, il est nécessaire d'inscrire la seconde dans le protocole modifiant la CDI-GB pour respecter le standard minimal fixé par l'action 6 du projet BEPS.

Art. II, IV, V, VI, VII et X du protocole modifiant la CDI-GB

L'art. X introduit une clause contre tout abus constituant le but principal d'un montage ou d'une transaction. Selon cette clause, un avantage fondé sur la CDI-GB n'est pas accordé si l'obtention de cet avantage était un des buts principaux d'un montage ou d'une transaction, à moins qu'il soit établi que l'octroi de cet avantage est conforme à l'objet et au but des dispositions correspondantes de la CDI-GB.

Cette clause anti-abus est certes nouvelle, mais elle correspond dans les grandes lignes aux clauses que la Suisse a conclues pour lutter contre les abus dans un grand nombre de CDI ces dernières années, notamment dans la CDI-GB. Elle se différencie de ces clauses par le fait qu'elle n'est pas limitée à certains types de revenus, tels que les dividendes, les intérêts ou les redevances de licence. Au contraire, elle s'applique à toutes les dispositions de la convention. Ainsi, les abus sont réservés pour tout avantage fondé sur la convention.

La teneur de cette disposition diffère en outre sur un autre point de celle des clauses anti-abus récemment adoptées par la Suisse dans ses CDI. Elle ne se limite pas aux états de fait dans lesquels le but principal du montage ou de la transaction est de tirer des avantages de la convention; elle englobe également les états de fait dans lesquels l'obtention de ces avantages n'en est qu'un des buts principaux. Cependant, cette différence de terminologie ne devrait pas aboutir à un résultat différent, car la deuxième partie de la clause prévoit que les avantages fondés sur la convention sont quand même accordés s'ils sont conformes à la finalité ou à l'objet des dispositions

correspondantes, ce qui devrait en principe être le cas si l'obtention de l'avantage n'était pas l'objet principal du montage ou de la transaction.

Cette clause anti-abus a été élaborée dans le cadre de l'action 6 du projet BEPS. Elle est inscrite à l'art. 7, par. 1, de la convention BEPS. Pour respecter le standard minimal fixé dans le cadre de l'action 6 du projet BEPS, il suffit d'inscrire la clause anti-abus dans la CDI. Aucune autre disposition anti-abus n'est requise.

Les art. II, IV, V, VI et VII entraînent l'abrogation de la clause anti-abus figurant actuellement dans la CDI-GB.

Art. III du protocole modifiant la CDI-GB

Avec cet article, la disposition de la CDI-GB concernant l'obligation de procéder à des ajustements corrélatifs en cas d'ajustement des bénéficiaires est adaptée à la formulation de la disposition correspondante du modèle de convention de l'OCDE (art. 9, par. 2) et de la convention BEPS (art. 17, par. 1).

Cette modification n'a en principe aucune conséquence pratique sur la Suisse: celle-ci n'est toujours pas tenue de procéder à des ajustements corrélatifs automatiques en cas d'ajustement des bénéficiaires par des autorités fiscales étrangères. Elle ne doit procéder à des ajustements corrélatifs que si ceux-ci correspondent à une solution trouvée dans le cadre d'une procédure amiable entre les autorités compétentes du Royaume-Uni et de Suisse.

La modification de cette disposition correspond à la recommandation de bonne pratique de l'action 14 du projet BEPS et à la politique actuellement suivie par la Suisse pour les conventions de ce domaine.

Art. VIII du protocole modifiant la CDI-GB

Cet article complète la disposition sur la méthode d'élimination des doubles impositions par l'État de résidence par une disposition visant à éliminer la non-imposition ou l'imposition réduite dans les cas de conflits de qualification.

Il a pour conséquence que la Suisse, en tant qu'État de résidence du bénéficiaire d'un revenu provenant du Royaume-Uni et pouvant être imposé au Royaume-Uni selon la CDI-GB, n'a pas l'obligation d'exclure de l'assiette de l'impôt ce revenu si le Royaume-Uni ne l'impose pas ou, s'il s'agit de dividendes, ne procède qu'à une imposition réduite parce qu'il est d'avis que la CDI-GB l'oblige à exonérer ou à imposer de façon réduite ce revenu. C'est le cas par exemple si le Royaume-Uni, en tant qu'État de la source, traite le revenu d'un résident de la Suisse comme un gain en capital, alors que la Suisse, en tant qu'État de résidence, considère qu'il s'agit d'un revenu provenant d'une activité lucrative dépendante exercée au Royaume-Uni. Sans cette nouvelle disposition, la Suisse exclurait ce revenu de l'assiette de l'impôt bien que le Royaume-Uni, en raison de sa qualification fiscale du revenu, considère que le droit d'imposer revient à la Suisse (art. 13, par. 5, CDI-B) et ne l'impose pas pour cette raison. D'après la nouvelle disposition, la Suisse n'aura plus l'obligation d'exclure le revenu (art. 22, par. 2, CDI-GB) mais pourra l'imposer comme revenu de l'activité lucrative dépendante.

Cette disposition vise à lutter contre une double exemption involontaire en raison de conceptions différentes des états de fait ou en raison d'une interprétation différente des notions de la CDI-GB par la Suisse et le Royaume-Uni. Cette disposition est prévue par l'art. 5, par. 2, de la convention BEPS. Elle ne constitue pas un standard minimal du projet BEPS.

Art. IX du protocole modifiant la CDI-GB

Cet article prévoit une modification de la première phrase de l'art. 24, par. 1, CDI-GB, qui règle la demande d'une procédure amiable. Cet article porte en particulier sur la question de savoir auprès de laquelle des deux autorités compétentes une demande de procédure amiable doit être présentée.

Selon la disposition en vigueur, lorsqu'une personne estime que les mesures prises par un État contractant ou par les deux États contractants entraînent ou entraîneront pour elle une imposition non conforme à la CDI-GB, elle peut soumettre son cas à l'autorité compétente de l'État contractant dont elle est un résident. Cette règle ne s'applique pas aux cas qui relèvent de l'art. 23, par. 1, CDI-GB, lequel vise à éviter une discrimination fiscale fondée sur la nationalité. Dans pareille situation, la personne peut soumettre son cas à l'autorité compétente de l'État contractant dont elle possède la nationalité.

La première phrase de l'art. 24, par. 1, CDI-GB est modifiée de telle sorte qu'une personne ne sera plus limitée dans le choix de l'autorité compétente à laquelle elle entend présenter sa demande de procédure amiable. À l'avenir, elle pourra toujours soumettre son cas aux autorités compétentes des deux États contractants ou à celle de l'État contractant de son choix.

Cette modification se fonde sur l'élément 3.1 du standard minimal de l'action 14 du projet BEPS, selon lequel les deux autorités compétentes devraient être informées des demandes de procédures amiables qui ont été présentées et devraient être en mesure de faire connaître leur position sur l'acceptation ou le rejet de chaque demande.

Cette disposition modifiée figure également dans la convention BEPS (art. 16, par. 1, 1^{re} phrase).

Art. XI du protocole modifiant la CDI-GB

D'après cet article, le protocole de modification entre en vigueur dès que les deux États contractants ont communiqué l'un à l'autre par la voie diplomatique que les exigences légales internes de son entrée en vigueur sont remplies.

Pour les impôts à la source, les dispositions du protocole de modification s'appliquent à partir du 1^{er} janvier de l'année suivant son entrée en vigueur. Pour les autres impôts, le début de l'année fiscale ou de l'année comptable correspondante est déterminant. Les dispositions sont applicables: en Suisse, aux années fiscales débutant le 1^{er} janvier de l'année suivant l'entrée en vigueur du protocole de modification ou après cette date; et au Royaume-Uni, aux années fiscales ou comptables débutant respectivement le 6 avril ou le 1^{er} avril de l'année suivant l'entrée en vigueur du protocole de modification ou après ces dates. Les dispositions concernant

la procédure amiable font exception (art. IX du protocole de modification). Elles s'appliquent à partir du jour de l'entrée en vigueur du protocole de modification.

3 Conséquences financières

Le protocole modifiant la CDI-GB ne prévoit pas de modification des critères d'attribution du droit d'imposer entre la Suisse et le Royaume-Uni. Il contient au contraire des dispositions pour empêcher l'utilisation abusive de la CDI-GB et pour améliorer la procédure amiable en tant que moyen de régler les différends en cas de double imposition. Le protocole modifiant la CDI-GB ne devrait donc pas avoir d'effet notable sur les recettes fiscales de la Confédération, des cantons et des communes. La CDI-GB modifiée peut être mise en œuvre avec les ressources humaines disponibles.

4 Aspects juridiques

Le protocole modifiant la CDI-GB se fonde sur l'art. 54, al. 1, de la Constitution (Cst.)⁵, qui attribue à la Confédération la compétence en matière d'affaires étrangères. L'art. 184, al. 2, Cst. autorise le Conseil fédéral à signer et à ratifier les traités. En vertu de l'art. 166, al. 2, Cst., l'Assemblée fédérale est compétente pour approuver les traités, à l'exception de ceux dont la conclusion relève de la compétence du Conseil fédéral en vertu d'une loi ou d'un traité (voir également l'art. 7a, al. 1, de la loi du 21 mars 1997 sur l'organisation du gouvernement et de l'administration⁶). Dans le cas d'espèce, il n'existe pas de loi ou de traité qui délègue au Conseil fédéral la compétence de conclure un traité tel que le protocole modifiant la CDI-GB. Le Parlement est ainsi compétent pour l'approuver le protocole modifiant la CDI-GB.

L'art. 141, al. 1, let. d, Cst. dispose qu'un traité international est sujet au référendum, entre autres, s'il contient des dispositions importantes fixant des règles de droit. Selon l'art. 22, al. 4, de la loi du 13 décembre 2002 sur le Parlement (LParl)⁷, sont réputées fixant des règles de droit les dispositions générales et abstraites d'application directe qui créent des obligations, confèrent des droits ou attribuent des compétences.

Le protocole modifiant la CDI-GB contient des dispositions qui créent des obligations pour les autorités suisses et confèrent des droits à celles-ci et aux personnes privées (physiques et morales). Le protocole modifiant la CDI-GB contient donc des dispositions importantes fixant des règles de droit au sens des art. 22, al. 4, LParl et 141, al. 1, let. d, ch. 3, Cst.

⁵ RS 101

⁶ RS 172.010

⁷ RS 171.10

L'arrêté fédéral portant approbation du protocole modifiant la CDI-GB est ainsi sujet au référendum en matière de traités internationaux au sens de l'art. 141, al. 1, let. d, ch. 3, Cst.

5 Procédure de consultation

Le protocole modifiant la CDI-GB a fait l'objet d'une consultation⁸ ouverte par le Conseil fédéral. Celle-ci a été intégrée à la consultation relative à la convention BEPS, qui a duré du 20 décembre 2017 au 9 avril 2018. La conclusion du protocole modifiant la CDI-GB a reçu un accueil favorable des participants à la consultation qui se sont exprimés à ce sujet (AI, BL, BS, BE, JU, LU, NE, NW, SG, SH, SZ, TG, UR, VS, VD, ZG, ZH, CDF, PLR, PS, economiesuisse, Association suisse des banquiers, Centre Patronal, SwissHoldings, Fondation SWISS GAAP FER, Swiss-American Chamber of Commerce). L'UDC a fait part de son intention de soumettre le protocole modifiant la CDI-GB à un examen approfondi lors des débats parlementaires.

⁸ Rapport sur les résultats de la consultation sous www.admin.ch > Droit fédéral > Procédures de consultation > Procédures de consultation terminées > 2018 > DFF

