



21.074

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

du 17 novembre 2021

Messieurs les Présidents,
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 Japon, en vous priant de l'adopter.

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

17 novembre 2021

Au nom du Conseil fédéral suisse:

Le président de la Confédération, Guy Parmelin
Le chancelier de la Confédération, Walter Thurnherr

Condensé

La lutte contre l'évasion fiscale des sociétés multinationales étant 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. Afin 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, dit «convention BEPS». Près de 70 États et territoires, dont la Suisse, ont signé cette convention le 7 juin 2017.

Les discussions que les représentants de la Suisse et du Japon ont eues au sujet des conséquences concrètes de la convention BEPS sur la CDI qui unit les deux pays (CDI-JP) ont révélé qu'ils ne sont pas en mesure de s'accorder sur la teneur exacte des modifications que la convention BEPS induit pour la CDI-JP. C'est pourquoi il a été décidé que la prise en compte dans la CDI-JP des mesures du projet BEPS relatives aux conventions fiscales se ferait par l'intermédiaire non pas de la convention BEPS, mais d'un protocole de modification bilatéral. Les Parties ont également saisi l'occasion de ces négociations pour mettre à jour la CDI-JP en l'adaptant à leur politique conventionnelle actuelle respective.

Ce protocole de modification a été signé le 16 juillet 2021. Les cantons et associations intéressées ont accueilli favorablement sa conclusion.

Message

1 Présentation de l'accord

1.1 Contexte, déroulement et résultats des négociations

La Suisse et le Japon sont liés par une convention en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu¹ (désignée ci-après par «CDI-JP»), signée le 19 janvier 1971. Elle a été révisée la dernière fois par le protocole du 21 mai 2010.

Le 7 juin 2017, la Suisse a signé 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). Celle-ci contient une série de dispositions visant à modifier les conventions contre les doubles impositions (CDI) en vigueur. Certaines de ces dispositions servent à mettre en œuvre les standards minimaux fixés dans le cadre des actions 6 (Empêcher l'utilisation abusive des conventions fiscales) et 14 (Accroître l'efficacité des mécanismes de règlement des différends) du Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéficiaires de l'OCDE³ (plan d'action BEPS).

En vue de signer la convention BEPS, la Suisse et le Japon ont discuté de la mise en œuvre bilatérale de cette dernière. Le Japon n'était pas en mesure de s'accorder avec la Suisse sur la teneur exacte des modifications que la convention BEPS induit pour la CDI-JP. Comme il s'agit pour la Suisse d'une condition nécessaire à l'application de la convention BEPS, les deux États contractants ont décidé d'adapter la CDI-JP aux résultats du plan d'action BEPS non pas au moyen de la convention BEPS, mais au moyen d'un protocole modifiant la CDI-JP (protocole de modification).

Les négociations en vue du protocole modifiant la CDI-JP ont été achevées en janvier 2021. Les cantons et associations intéressées ont été consultés en avril 2021 sur sa conclusion et l'ont accueillie favorablement. Le protocole modifiant la CDI-JP ainsi qu'un échange de notes modifiant l'échange de notes du 21 mai 2010 sur les modifications apportées à la CDI ont été signés le 16 juillet 2021.

1.2 Appréciation

Le protocole de modification contient des dispositions qui auraient été reprises si la Suisse et le Japon avaient décidé que la CDI-JP était couverte par la convention BEPS. Il contient ainsi une clause d'arbitrage assortie de dispositions d'exécution.

Les Parties ont également saisi l'occasion de ces négociations pour mettre à jour la CDI-JP en l'adaptant à leur politique conventionnelle respective. Des modifications significatives concernent l'imposition des dividendes et des intérêts, la CDI-JP

¹ RS 0.672.946.31

² FF 2018 5443

³ www.oecd.org > Fiscalité > Conventions fiscales > Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir le BEPS.

prévoyant désormais un élargissement de l'exonération de l'imposition que l'État de source applique sur les intérêts et dividendes.

Dans sa version modifiée par le protocole de modification, la CDI-JP sera conforme aux standards minimaux fixés en matière de conventions fiscales dans le cadre du plan d'action BEPS. En sa qualité de pays membre de l'OCDE, la Suisse s'est engagée à inscrire dans ses CDI toutes les dispositions qui constituent un standard minimal: la conclusion du protocole modifiant la CDI-JP marque une nouvelle étape dans cette direction.

L'élément 3.3 du standard minimal de l'action 14 du plan d'action BEPS prévoit que 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, qui dispose que les accords amiables doivent être 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 CDI, il doit, pour satisfaire au standard minimal, être prêt à adopter d'autres dispositions conventionnelles qui limitent le délai pendant lequel les bénéfices d'une entreprise associée et d'un établissement stable peuvent être ajustés. Cette procédure de remplacement ne découle pas 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. La CDI-JP prévoit actuellement un délai pendant lequel les bénéfices d'une entreprise associée peuvent être ajustés. Par conséquent, la délégation suisse a soumis à la délégation japonaise des propositions dans le but de limiter aussi le délai pendant lequel les bénéfices d'un établissement stable peuvent être ajustés. Le Japon n'y était toutefois pas disposé. Aucune disposition à ce sujet ne figure donc dans le protocole de modification. Néanmoins, le fait que la Suisse ait été prête à insérer une telle disposition suffit pour que les critères de l'élément 3.3 de l'action 14 du plan d'action BEPS soient considérés comme remplis. La Suisse a montré sa bonne volonté. La CDI-JP respecte donc ce standard minimal.

2 **Commentaire des dispositions**

Art. 1, relatif au préambule CDI-JP

L'art. 1 modifie le préambule de la CDI-JP par une nouvelle disposition. Cette disposition a été élaborée dans le cadre de l'action 6 du projet BEPS et figure dans le modèle de convention de l'OCDE et à l'art. 6, par. 1, de la convention BEPS.

Cette disposition nouvelle établit clairement que la Suisse et le Japon 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-JP vise également à éliminer la double non-imposition. Cette règle n'a pas de portée générale mais s'applique uniquement si la double non-imposition résulte de la fraude ou de l'évasion fiscales. Il est ainsi tenu compte de l'existence de des situations de double

⁴ www.oecd.org > Fiscalité > Conventions fiscales > Modèle de convention fiscal concernant le revenu et la fortune.

non-imposition voulues, concernant 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.

Il est nécessaire d'inscrire cette disposition dans le protocole de modification pour respecter le standard minimal fixé par l'action 6 du projet BEPS.

Art. 2, relatif à l'art. 2 CDI-JP (Impôts visés)

La liste des impôts japonais couverts est mise à jour afin de refléter exhaustivement les impôts prévus par la législation actuelle japonaise, notamment le nouvel impôt spécial sur le revenu pour les reconstructions prélevé à partir de 2013 et jusqu'en 2037.

Art. 3, relatif à l'art. 3 CDI-JP (Définitions générales)

La définition de l'expression «trafic international» est mise à jour et reprend la définition actuelle du modèle de convention de l'OCDE. Le nouveau libellé permet de couvrir certaines situations triangulaires.

Art. 4, relatif à l'art. 5 CDI-JP (Etablissement stable)

Un nouveau par. 3 vient remplacer la let. g) du par. 2, alignant ainsi le libellé et la systématique de la CDI-JP sur celui du modèle de convention de l'OCDE. Cette adaptation n'implique toutefois pas de modification matérielle.

Art. 5, relatif à l'art. 7 CDI-JP (Bénéfices des entreprises)

L'actuel art. 7 est remplacé par une nouvelle formulation correspondant au libellé actuel du modèle de convention de l'OCDE. Cette disposition correspond à l'*Authorized OECD Approach* (AOA), approche selon laquelle les établissements stables sont en grande partie traités comme des entreprises indépendantes. L'attribution des bénéfices se fait selon les principes applicables en matière de prix de transfert développés pour les entreprises associées. Au lieu de répartir le bénéfice global de l'entreprise entre ses parties, c'est le bénéfice de chaque partie de l'entreprise qui est déterminé. Au final, la combinaison des bénéfices des parties de l'entreprise correspond à son bénéfice global. Il est donc possible, par exemple, qu'un établissement stable réalise un bénéfice alors que l'entreprise dans son ensemble subit des pertes, ou vice versa.

Le Protocole à la Convention (par. 3) précise qu'un État ne procède à un ajustement corrélatif uniquement s'il est d'accord avec l'ajustement effectué par le premier État. Pour cette raison, selon la pratique constante de la Suisse, le redressement et l'ajustement corrélatif feront systématiquement l'objet d'une procédure amiable au sens de l'art. 25 de la CDI-JP.

Art. 6, relatif à l'art. 9 CDI-JP (Entreprises associées)

L'art. 9, par. 2, de la CDI-JP est mis à jour et prévoit désormais l'obligation de procéder à des ajustements corrélatifs en cas d'ajustement des bénéficiaires. Ainsi, le libellé

de cette disposition est conforme à celui des dispositions pertinentes du modèle de convention de l'OCDE (art. 9, par. 2) et de la convention BEPS (art. 17, par. 1).

La modification de la disposition 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 Japon et de la Suisse. Cette interprétation fait également l'objet d'un nouveau paragraphe dans le Protocole à la Convention (par. 3).

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. 7, relatif à l'art. 10 CDI-JP (Dividendes)

Actuellement les dividendes provenant de participations qualifiées détenues par une société sont assujettis à deux régimes différents: pour les participations d'au moins 50 %, une exonération de l'impôt résiduel est applicable, tandis que les participations entre 10 et 50 % sont grevées d'un impôt résiduel de 5 %. Le protocole de modification prévoit une solution uniforme: les dividendes sont exonérés de l'impôt résiduel dans l'État de source en cas de participation qualifiée détenue par une société. Pour pouvoir bénéficier de cette exonération, il faut désormais détenir, directement ou indirectement, une participation de 10 % sur une période d'une année.

En Suisse, le dividende est réputé définitivement acquis à la date de la tenue de l'assemblée générale de la société distributrice. Ainsi, la date à laquelle le droit au dividende est déterminé, selon l'art. 10, par. 3, let. a, CDI-JP, est la date de l'assemblée générale de la société distributrice lorsqu'un résident japonais fait valoir l'avantage conventionnel pour un dividende échu d'une société suisse. À l'inverse, selon le droit japonais, le droit au dividende est définitivement acquis à la fin de l'exercice fiscal précédant la distribution du dividende. La date à laquelle le droit au dividende est déterminé, selon l'art. 10, par. 3, let. a, CDI-JP, correspond ainsi à la clôture de l'exercice fiscal de la société distributrice lorsqu'un résident de Suisse fait valoir le bénéfice conventionnel pour un dividende de source japonaise. Dans un cas comme dans l'autre, la notion de «date à laquelle le droit au dividende est déterminé» est interprétée selon le droit interne de l'État de la société distributrice.

Art. 8, relatif à l'art. 11 CDI-JP (Intérêts)

La nouvelle disposition prévoit un changement de paradigme s'agissant de l'imposition des intérêts. La règle générale est désormais que les intérêts sont exonérés dans l'État de source, nonobstant quelques exceptions listées au par. 2. Ainsi, seuls peuvent désormais faire l'objet d'une imposition dans l'État de source les intérêts déterminés en référence aux recettes, ventes, revenus, bénéfices ou autres flux de trésorerie du débiteur, à toute variation de la valeur d'un bien du débiteur ou à tout dividende, distribution d'une société de personne ou paiement similaire effectué par le débiteur, ou tout autre intérêt semblable.

Art. 9, relatif à l'art. 15 CDI-JP (Revenus d'emploi)

Conformément au modèle de convention de l'OCDE, la durée de 183 jours prévue à l'art. 15, par. 2, let. a, CDI-JP n'est plus calculée sur une année civile mais sur n'importe quelle période de 12 mois commençant ou se terminant durant l'année fiscale considérée.

Le par. 3 est, quant à lui, adapté à la nouvelle définition du trafic international (art. 3, par. 1, du protocole de modification). Désormais la clause s'applique au revenu d'emploi de tout membre d'équipage en trafic international, que l'employeur soit résident d'un État contractant ou non.

Art. 10, relatif à l'art. 16 CDI-JP (Tantièmes)

Le libellé est modifié afin de préciser que le revenu des organes d'une société similaires au conseil d'administration est lui aussi couvert par cette disposition, ce qui correspond à la pratique actuelle.

Art. 11, relatif à l'art. 21 CDI-JP (Etudiants)

L'exonération du revenu de stagiaires provenant de l'étranger et destiné à couvrir les frais d'entretien ou de formation est désormais limitée à quatre ans.

Art. 12, relatif à l'art. 21a CDI-JP (Société tacite, ou Tokumei Kumiai)

La disposition prévue est adaptée, sur demande du Japon, afin de prendre en considération le nouveau libellé. Cette modification n'entraîne pas de changements matériels. La disposition permet au Japon, comme dans la disposition existante, de maintenir le droit d'imposer les versement des *Tokumei Kumiai*, sans quoi les revenus de source japonaise versés à un partenaire étranger seraient qualifiés d'«autres revenus» et imposés dans l'État de résidence.

Art. 14, relatif à l'art. 23 CDI-JP (Elimination de la double imposition)

Conformément à l'art. 23, par. 3, CDI-JP, la Suisse prévient la double imposition par la méthode de l'exonération. Le nouveau par. 7 complète le dispositif par une disposition visant à éviter la non-imposition ou l'imposition réduite en cas de conflits de qualification. Elle permet d'empêcher une double non-imposition involontaire en cas de divergences d'opinion entre la Suisse et le Japon concernant la subsumption juridique ou l'interprétation de définitions de la CDI-JP, et correspond à l'art. 5, al. 2, de la convention BEPS.

D'après cette disposition, la Suisse, en tant qu'État de résidence d'un bénéficiaire de revenus qui proviennent du Japon et peuvent y être imposés d'après la CDI-JP, ne doit pas exclure ces revenus de l'imposition lorsque le Japon, estimant que la CDI-JP l'oblige à accorder l'exonération ou une imposition réduite, ne soumet ces revenus à aucune imposition ou, s'il s'agit de dividendes ou d'intérêts, ne les soumet qu'à une imposition réduite. À titre d'exemple, on peut citer une situation dans laquelle le Japon, en tant qu'État de la source, traiterait un revenu d'un résident de Suisse en tant

que gain en capital tandis que la Suisse, en tant qu'État de résidence, partirait du principe qu'il s'agit du revenu d'une activité lucrative salariée exercée au Japon. Sans cette nouvelle disposition, la Suisse exclurait ce revenu de l'imposition bien que le Japon, se fondant sur sa qualification fiscale du revenu, considère que le droit d'imposition revient entièrement à la Suisse (art. 13, par. 6, CDI-JP) et n'impose pas ledit revenu. D'après la nouvelle disposition, la Suisse n'est plus tenue d'exempter ce revenu (art. 23, par. 3, CDI-JP), mais peut au contraire désormais l'imposer en tant que revenu d'une activité lucrative salariée.

Art. 16, relatif à l'art. 25 CDI-JP (Procédure amiable)

Cet article prévoit la modification de l'art. 25, par. 1, CDI-JP, qui régit les demandes de procédure amiable. Elle porte en particulier sur la question de savoir auprès de quelle autorité compétente une demande de procédure amiable doit être introduite.

Selon la disposition en vigueur, si 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-JP, c'est à l'État contractant dont elle est un résident qu'elle doit adresser une demande de procédure amiable, le cas échéant.

La modification de l'art. 25, par. 1, CDI-JP permet à une personne de ne plus être limitée dans le choix de l'autorité compétente à laquelle adresser sa demande d'ouverture d'une procédure amiable. Dorénavant, elle pourra soumettre son cas aux autorités compétentes de chacun des deux États contractants, selon son choix.

Cette modification se fonde sur l'élément 3.1 du standard minimal relatif à l'action 14 du plan d'action BEPS, selon lequel chacune des deux autorités compétentes est informée de la demande d'ouverture d'une procédure amiable et peut rendre un avis sur le bien-fondé de la demande.

Elle assure la conformité matérielle de l'art. 25, par. 1, CDI-JP avec les dispositions pertinentes de la convention BEPS (art. 16, par. 1, 1^e phrase) et du modèle de convention de l'OCDE (art. 25, par. 1, 1^e phrase).

Cet article prévoit également l'inscription d'une clause d'arbitrage dans la CDI-JP. La clause principale (par. 5) est issue du modèle de convention de l'OECD. Cette clause est complétée par quelques éléments de procédure qui proviennent de la partie IV de la convention BEPS (par. 6 à 12).

La clause d'arbitrage ne constitue pas un standard minimal du plan d'action BEPS.

La procédure d'arbitrage prévue est obligatoire pour l'autorité compétente: si, dans un délai de trois ans, les autorités compétentes ne parviennent pas à un accord dans le cadre de la procédure amiable, la personne concernée peut demander par écrit que les questions non résolues soient soumises à l'arbitrage (par. 5). Toutefois, si un tribunal judiciaire ou administratif de l'un ou l'autre des États contractants a déjà rendu une décision sur les questions à résoudre, il n'est pas possible de demander l'ouverture d'une procédure d'arbitrage.

Le par. 6 régit les modalités de calcul du délai de trois ans au terme duquel une procédure d'arbitrage doit être engagée à la demande de l'intéressé si les autorités compétentes n'ont pas préalablement convenu d'une solution du cas en procédure amiable.

Le par. 7 régit la désignation des membres de la commission d'arbitrage. Il prévoit que cette commission se compose de trois personnes physiques possédant une expertise ou une expérience en matière de fiscalité internationale (par. 7, let. a, ch. i). Chaque autorité compétente doit désigner un membre de la commission d'arbitrage, et les deux membres ainsi désignés doivent désigner un troisième arbitre qui n'est ni un ressortissant, ni un résident de la Suisse ou du Japon et qui assumera la fonction de président de la commission d'arbitrage (par. 7, let. a, ch. ii). Chaque membre de la commission d'arbitrage doit être impartial et indépendant des autorités compétentes, des administrations fiscales et des ministères des finances des juridictions contractantes et de toutes les personnes directement concernées par la demande ainsi que de leurs conseils (par. 7, let. a, ch. iii).

Les let. b) et c) du par. 7 sont consacrées à la confidentialité. Afin de garantir que la procédure d'arbitrage remplit son but sans compromettre la confidentialité de la procédure amiable, il est prévu que les dispositions en matière de confidentialité concernant l'échange de renseignements (art. 25A, par. 2, CDI-JP) s'appliquent aux membres de la commission d'arbitrage. Les autorités compétentes de la Suisse et du Japon veillent à ce que les membres de la commission d'arbitrage et leurs collaborateurs s'engagent par écrit, avant de participer à la procédure d'arbitrage, à traiter tout renseignement en lien avec la procédure d'arbitrage conformément aux obligations de confidentialité et de non-divulgaration prévues dans les dispositions de l'art. 25A CDI-JP.

Si les autorités compétentes des États contractants parviennent à un accord amiable permettant de résoudre le cas ou si la personne qui a soumis le cas retire sa demande d'arbitrage ou de procédure amiable, la procédure d'arbitrage ou la procédure amiable prennent fin (par. 10).

Le par. 11 régle la prise en charge des coûts de la procédure.

En principe, la procédure d'arbitrage peut s'appliquer à tous cas de procédure amiable que les autorités compétentes ne parviennent pas à résoudre. Le par. 12 exclut explicitement certaines questions du champ d'application.

Ainsi, le nouvel art. 25 régit l'arbitrage de manière beaucoup plus détaillée que la disposition du modèle de convention de l'OCDE. Certaines questions de procédure (par ex. la méthode d'arbitrage ou les délais) restent néanmoins ouvertes. Les modalités d'application seront définies ultérieurement dans un accord amiable, conformément au par. 5.

Art. 17, relatif à l'art. 25A CDI-JP (Echange de renseignements)

Le nouveau libellé du par. 2 s'aligne sur le libellé du modèle de convention de l'OCDE et correspond à la politique conventionnelle de la Suisse.

La loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale (LAAF)⁵ a permis de créer en droit national une base légale encadrant l'obtention de renseignements par l'autorité compétente suisse. La deuxième phrase du par. 5 est donc devenue inutile.

⁵ RS 651.1

Art. 18, relatif au Protocole à la Convention

Le nouveau par. 1 introduit une clause anti-abus se référant aux buts principaux d'un montage ou d'une transaction. Selon cette clause, un avantage fondé sur la CDI-JP 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-JP.

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 jusqu'en 2017. 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, et s'applique au contraire 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 adoptées par la Suisse dans ses CDI jusqu'en 2017. 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, mais 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 l'objet et au but des dispositions correspondantes de la CDI-JP, 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 dans le modèle de convention de la OECD (art. 29, par. 9) et dans la convention BEPS (art. 7, par. 1). 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.

Art. 19 (Entrée en vigueur)

Les dispositions du protocole de modification s'appliquent aux années fiscales qui commencent le 1^{er} janvier de l'année civile suivant l'entrée en vigueur du protocole de modification ou après cette date.

Les dispositions du protocole de modification concernant la procédure amiable, y compris l'arbitrage, s'appliquent cependant dès l'entrée en vigueur. S'agissant des procédures amiables déjà ouvertes, la période des trois ans prévue au par. 5 de l'art. 25 de la CDI-JP débute à la date d'entrée en vigueur du protocole de modification.

3 Conséquences financières

Le présent protocole de modification ne touche aux règles d'attribution du revenu que de manière très limitée. Seule la perception de l'impôt à la source sur les dividendes d'actions de participations qualifiées et les intérêts provenant de Suisse sera davantage limitée qu'elle ne l'est actuellement. Il est toutefois difficile de se prononcer sur les

pertes associées. Par ailleurs, on peut s'attendre à ce que le protocole modifiant la CDI-JP favorise l'investissement du Japon vers la Suisse et renforce ainsi la place économique dans son ensemble et donc l'assiette fiscale de la Suisse.

Le présent protocole de modification peut être mis en œuvre avec les ressources humaines actuellement disponibles.

4 Aspects juridiques

Le protocole modifiant la CDI-JP se fonde sur l'art. 54, al. 1, de la Constitution (Cst.)⁶, 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'administration⁷). 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-JP. C'est donc le Parlement qui est compétent pour approuver ce dernier.

L'art. 141, al. 1, let. d, Cst. dispose qu'un traité international est notamment sujet au référendum 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)⁸, 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.

Le protocole modifiant la CDI-JP 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). Il 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. L'arrêté fédéral portant approbation du protocole modifiant la CDI-JP 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-JP est sujet au référendum, conformément à l'art. 141, al. 1, let. d, ch. 3, Cst. En vertu de l'art. 3, al. 1, let. c, de la loi du 18 mars 2005 sur la consultation (LCo)⁹, il aurait donc dû être soumis à consultation. Une procédure d'information a été organisée en avril 2021. Dans ce cadre, le protocole modifiant la CDI-JP ainsi qu'une note explicative ont été adressés pour avis aux cantons et aux milieux concernés par la conclusion de conventions contre les doubles impositions. Le protocole modifiant la CDI-JP a été bien accueilli et n'a pas rencontré d'opposition. Les

⁶ RS 101

⁷ RS 172.010

⁸ RS 171.10

⁹ RS 172.061

positions des milieux intéressés étant ainsi connues et documentées, il a été possible, en vertu de l'art. 3a, al. 1, let. b, LCo, de renoncer à une consultation.