

14.083

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

du 12 novembre 2014

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 l'Estonie, en vous proposant de l'adopter.

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

12 novembre 2014

Au nom du Conseil fédéral suisse:

Le président de la Confédération, Didier Burkhalter
La chancelière de la Confédération, Corina Casanova

Condensé

La Convention entre la Confédération suisse et la République d'Estonie en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune date du 11 juin 2002. Elle prévoit l'échange des renseignements nécessaires à la bonne application de la convention.

Dans le suivi de la décision du Conseil fédéral du 13 mars 2009 de retirer la réserve de la Suisse concernant l'échange de renseignements selon le Modèle de convention de l'OCDE (désigné ci-après par «MC OCDE»), l'Estonie et la Suisse ont ouvert des négociations en vue de compléter leur convention contre les doubles impositions par une disposition conforme à l'art. 26 du MC OCDE. Outre l'introduction de la nouvelle disposition sur l'échange de renseignements à des fins fiscales, la convention a été adaptée sur d'autres points correspondant à la politique conventionnelle actuelle des deux Etats et du texte du MC OCDE.

La nouvelle convention a été signée à Tallinn, le 25 août 2014.

Les cantons et les milieux économiques intéressés ont approuvé la conclusion de la nouvelle convention.

Message

1 Considérations générales sur l'évolution de la politique conventionnelle suisse en vue d'éviter les doubles impositions

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

La politique conventionnelle de la Suisse est depuis toujours guidée par la norme de l'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 des personnes morales, à un impôt résiduel aussi bas que possible sur les intérêts, les dividendes et les redevances, et de 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.

2 Contexte, déroulement et résultats des négociations

La Suisse et l'Estonie sont liées par une convention en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune¹, (ci-après par «CDI-EST»); celle-ci a été signée à Berne le 11 juin 2002 et n'a jamais été révisée depuis lors.

Suite à la décision du Conseil fédéral du 13 mars 2009 de retirer la réserve de la Suisse concernant l'échange de renseignements selon le Modèle de convention de l'OCDE (désigné ci-après par «MC OCDE»), l'Estonie s'est adressée à la Suisse en 2012, en vue de compléter la CDI-EST par une disposition selon l'art. 26 du MC OCDE. La CDI-EST contient une disposition qui prévoit l'échange des renseignements nécessaires à la bonne application de la convention.

Un protocole modifiant la CDI-EST (désigné ci-après par «protocole de modification») a été signé à Tallinn, le 25 août 2014. Outre l'introduction de la nouvelle disposition sur l'échange de renseignements à des fins fiscales, la convention a été adaptée sur d'autres points correspondant à la politique conventionnelle actuelle des deux Etats et au texte du MC OCDE.

¹ RS 0.672.933.41

Le protocole de modification supprime l'impôt résiduel, fixé actuellement à 5 %, prélevé sur les dividendes versés à des sociétés détenant des participations d'au moins 10 % au capital. Dorénavant, ces dividendes seront imposés uniquement dans l'Etat de résidence de la société bénéficiaire, à condition que la participation ait été détenue pendant un an au moins. De manière analogue, les dividendes versés à des institutions de prévoyance et aux banques nationales sont également exclus de l'imposition à la source. Les intérêts et les redevances ne sont désormais imposables que dans l'Etat de résidence. Ces règles encouragent les investissements et les échanges économiques entre les deux Etats. En outre, pour éviter les abus, une disposition a été introduite pour refuser les avantages de la convention pour les dividendes, les intérêts et les redevances dans les cas de systèmes de relais.

A l'avenir, un chantier de construction ou de montage ne constitue un établissement stable que si sa durée dépasse douze mois (contre neuf mois aujourd'hui). La réglementation de la CDI-EST a ainsi été adaptée au MC OCDE, à la politique conventionnelle suisse et au droit interne suisse.

De plus, la CDI-EST est complétée par l'ajout d'une clause d'arbitrage et d'une disposition sur la prise en compte fiscale des contributions versées à des institutions de prévoyance. Ces mesures permettent d'accroître la sécurité juridique pour les contribuables.

Enfin, la nouvelle disposition sur l'échange de renseignements satisfait aux exigences du standard international actuel dans ce domaine.

Le protocole de modification présente un résultat équilibré qui contribuera au bon développement des relations économiques bilatérales. Les cantons et les milieux économiques intéressés se sont prononcés en faveur du protocole de modification. Dans l'ensemble, celui-ci contribue au maintien et au développement des relations économiques bilatérales, ce qui s'inscrit dans le cadre des objectifs essentiels de la politique suisse en matière de commerce extérieur.

La CDI-EST et les dispositions du protocole de modification qui la complètent se basent, tant sur le plan formel que matériel, sur les dispositions du MC OCDE ainsi que sur la politique conventionnelle de la Suisse. Les commentaires suivants se limitent à expliquer les principales divergences par rapport au MC OCDE et à la politique conventionnelle de la Suisse.

*Art. 1 du protocole de modification relatif à l'art. 3 CDI-EST
(Définitions générales)*

A la demande de la Suisse, une définition des institutions de prévoyance a été convenue. Celles-ci doivent être constituées dans l'un des Etats contractants, être soumises aux prescriptions de cet Etat, être généralement exemptées de l'imposition sur le revenu dans cet Etat et assurer les personnes physiques contre les risques relatifs à la vieillesse, à l'invalidité et au décès. Cette disposition a été précisée au par. 1 du protocole (art. XV du protocole de modification). Pour la Suisse, la notion d'institution de prévoyance comprend toutes les institutions du premier et du deuxième

pilier ainsi que du pilier 3a. Les fonds collectifs de placement ouverts exclusivement aux placements des institutions de prévoyance sont traités de la même manière que les placements de capitaux directs des institutions de prévoyance.

Art. II du protocole de modification relatif à l'art. 4 CDI-EST (Résident)

Aux fins de la CDI-EST, les autorités compétentes s'efforcent, par voie d'accord amiable, de déterminer, conformément au droit en vigueur, la résidence des personnes autres que des personnes physiques qui en vertu du droit interne des deux Etats contractants sont soumises à un assujettissement illimité à l'impôt (art. 3). Étant donné que le droit national de l'Estonie ne connaît pas le lieu de la direction effective comme rattachement fiscal, la procédure amiable est maintenue pour déterminer la résidence. Cependant, les autorités compétentes sont désormais tenues de trouver une solution. Cette disposition prend compte de la nouvelle réglementation de la procédure amiable, laquelle a été complétée par une clause d'arbitrage (art. 25 CDI-EST).

Le par. 2 du protocole à la convention précise que les institutions de prévoyance et les organismes à fins religieuses, charitables, scientifiques, culturelles, sportives ou éducatives sont considérés comme des résidents d'un Etat contractant (art. XVI du protocole de modification). Cette disposition permet de préciser que ces institutions peuvent être qualifiées de résidents également en cas d'exonération fiscale. En effet, en Suisse, même en l'absence d'une disposition correspondante, les institutions de ce genre sont considérées, d'après le droit interne, comme des résidents aux fins des conventions contre les doubles impositions, même lorsqu'elles sont exemptées de l'impôt en raison des buts qu'elles poursuivent.

Art. III du protocole de modification relatif à l'art. 5 CDI-EST (Etablissement stable)

Conformément aux règles fixées dans le MC OCDE, dorénavant un chantier de construction ou de montage ne constitue un établissement stable que si sa durée dépasse douze mois (contre neuf mois actuellement). Cette disposition correspond à la politique conventionnelle suisse et à la réglementation du droit interne suisse (art. 4, al. 2, et 51, al. 2, de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct² et les dispositions correspondantes des lois fiscales cantonales).

Art. IV du protocole de modification relatif à l'art. 6 CDI-EST (Revenus immobiliers)

A la demande de l'Estonie, la définition de l'expression «biens immobiliers» a été adaptée à politique conventionnelle actuelle en Estonie et la formulation «les droits de créance concernant des biens immobiliers» a remplacé «les droits formateurs ou les droits analogues régissant l'achat des biens immobiliers». La nouvelle teneur de la disposition permet de garantir que le produit de la titrisation de créances, courante en Estonie, provenant de la location d'immeubles et de la distribution des fonds immobiliers portant sur des immeubles estoniens puisse être imposé en Estonie pour la part grevant ces immeubles.

Art. VI du protocole de modification relatif à l'art. 10 CDI-EST (Dividendes)

En vertu de la convention en vigueur, un impôt résiduel de 15 % peut être prélevé sur les dividendes; cet impôt est réduit à 5 % si la participation d'une société se monte à 20 % au moins de la société qui verse les dividendes. Désormais, le taux de l'impôt résiduel général frappant les dividendes se monte à 10 %. Les dividendes provenant d'une participation directe d'au moins 10 % du capital peuvent être imposés uniquement dans l'Etat de résidence du bénéficiaire, à condition que la participation ait été détenue pendant un an au moins au moment du versement des dividendes (art. 10, par. 3, let. a). Si un impôt à la source a été retenu parce que cette durée n'était pas respectée au moment du versement, le remboursement de cet impôt peut être demandé si la durée de détention est respectée ultérieurement (par. 5 du protocole à la convention; art. XVII du protocole de modification).

Outre les participations ci-dessus mentionnées, le droit d'imposition exclusif de l'Etat de résidence s'applique aussi aux dividendes versés à des institutions de prévoyance et aux banques nationales (art. 10, par. 3, let. b et c).

L'Estonie n'impose les bénéfices des entreprises qu'au moment du versement aux détenteurs de parts. L'impôt sur les bénéfices prélevé à ce moment-là se monte actuellement à 21 %. En revanche, les bénéfices thésaurisés ou réinvestis ne sont pas soumis à l'impôt sur les bénéfices. Les dividendes ne sont pas soumis à l'impôt à la source en Estonie, excepté l'impôt sur les bénéfices mentionné, qui n'est pas considéré comme un impôt au sens de l'art. 10 CDI-EST.

Art. VII du protocole de modification relatif à l'art. 11 CDI-EST (Intérêts)

L'actuelle disposition prévoit un impôt résiduel de 10 % avec certaines exceptions. Désormais, le droit d'imposer les intérêts revient uniquement à l'Etat de résidence du bénéficiaire des intérêts.

La définition des intérêts contenue dans la CDI-EST peut, selon les circonstances, être en conflit avec la notion de dividende provenant du droit interne de l'Etat d'où proviennent les dividendes. La nouvelle définition des intérêts (par. 2) établit par conséquent que dans ce cas la définition des dividendes prévaut.

Art. VIII du protocole de modification relatif à l'art. 12 CDI-EST (Redevances)

La CDI-EST prévoit un impôt résiduel de 10 % pour les redevances et de 5 % pour les primes de *leasing*. Conformément au protocole de modification, le droit d'imposition est attribué de manière exclusive à l'Etat de résidence. En outre, les primes de *leasing* ne sont plus considérées comme des redevances, mais sont désormais régies par les dispositions relatives aux bénéfices des entreprises (art. 7 CDI-EST).

Art. IX du protocole de modification relatif à l'art. 13 CDI-EST (Gains en capital)

L'actuel par. 4 concernant les gains provenant de l'aliénation d'actions de sociétés immobilières a été reformulé en se basant sur la teneur de la disposition correspondante du MC OCDE. Une exception au par. 4 a été convenue pour les actions cotées en Bourse d'une société immobilière, notamment afin de ne pas entraver le commerce de ces titres.

Art. X du protocole de modification relatif à l'art. 18 CDI-EST (Pensions)

A la demande de l'Estonie, le champ d'application de la disposition a été élargi et la condition abrogée, selon laquelle les prestations payées doivent provenir d'une activité lucrative dépendante antérieure. La disposition couvre par conséquent toutes les prestations de prévoyance, excepté celles qui proviennent de fonctions antérieures exercées dans le service public. En ce qui concerne la Suisse, la disposition comprend désormais en particulier les prestations de l'AVS ainsi que les prestations de la prévoyance professionnelle versées aux contribuables pour leur activité lucrative indépendante antérieure. Jusqu'ici, ces prestations étaient régies par la disposition relative aux autres revenus (art. 21 CDI-EST). Le droit d'imposer ces prestations en vertu de la nouvelle disposition revient par conséquent à l'Etat de résidence, comme c'était le cas jusqu'à présent.

Conformément à la politique conventionnelle suisse, le par. 7 du protocole à la convention (art. XIX du protocole de modification) relatif aux art. 18 et 19 prévoit que ces dispositions couvrent non seulement les pensions perçues par versements périodiques, mais aussi les versements uniques.

*Art. XI du protocole de modification relatif à l'art. 23 CDI-EST
(Elimination des doubles impositions)*

Comme la Suisse, l'Estonie élimine désormais la double imposition en appliquant la méthode de l'exemption avec réserve de la progressivité. La méthode de l'imputation ne s'applique qu'aux dividendes.

*Art. XII du protocole de modification relatif à l'art. 25 CDI-EST
(Procédure amiable)*

Cette disposition prévoit l'insertion dans la CDI-EST d'une clause d'arbitrage sur la base du MC OCDE. Cela correspond à la politique conventionnelle de la Suisse. Concernant les détails de la procédure d'arbitrage en tant que telle, il y a lieu de se référer au message du 5 septembre 2007 concernant une nouvelle convention contre les doubles impositions avec l'Afrique du Sud³.

Dans la pratique, il a été constaté que, souvent, le délai de deux ans prévu par le MC OCDE ne suffit pas pour mener à leur terme les procédures amiables, en particulier celles qui touchent aux prix de transfert. Il a donc été convenu de prolonger le délai en vue d'un accord dans le cadre de la procédure amiable à trois ans.

La procédure d'arbitrage est ouverte à la demande du contribuable concerné si les autorités compétentes des deux Etats contractants n'ont pas réussi à s'entendre après trois ans de procédure amiable et à condition qu'aucune décision judiciaire n'ait encore été rendue dans aucun des Etats contractants. La sentence du tribunal arbitral est contraignante pour les Etats contractants, si aucun contribuable directement concerné ne s'y oppose et si les autorités compétentes et les personnes concernées n'aboutissent pas à une autre solution dans les six mois suivant la sentence arbitrale. Les questions de procédure seront réglées d'un commun accord entre les autorités compétentes.

*Art. XIII du protocole de modification relatif à l'art. 26 CDI-EST
(Echange de renseignements)*

Le protocole de modification contient une disposition concernant l'échange de renseignements conforme au standard international. Les indications ci-après concernent uniquement certains points de l'art. 26 CDI-EST, ainsi que les dispositions y relatives du protocole à la convention (par. 9, art. XXI du protocole de modification).

Le champ d'application de l'échange de renseignements est limité aux impôts couverts par la convention.

Lors des négociations, la délégation suisse a communiqué à la délégation estonienne que la Suisse ne lui accordera pas l'assistance administrative en matière fiscale si la demande d'assistance administrative se fonde sur des données acquises de manière illégale.

Les dispositions de l'art. 26 sont encore précisées dans le protocole à la convention (par. 9). Celui-ci règle en outre en détail les exigences auxquelles une demande de renseignements doit répondre (let. b). Il faut notamment identifier la personne concernée et donner, pour autant qu'ils soient connus, le nom et l'adresse de la personne (p. ex. une banque) que l'Etat requérant présume être en possession des renseignements demandés. Le protocole à la convention précise également que ces conditions ne doivent pas être interprétées de manière formaliste (let. c).

D'après le standard international en la matière, l'échange de renseignements est limité à des demandes concrètes. Selon le standard révisé de l'OCDE, font également partie de ces demandes les demandes qui visent un groupe de contribuables définis précisément, dont on peut déduire qu'ils n'ont pas rempli leurs obligations fiscales dans l'Etat requérant. La CDI-EST permet de donner suite à ces demandes. L'identification peut se faire par le nom et l'adresse de la personne concernée, mais aussi par d'autres moyens comme par exemple la description d'un comportement. Cette interprétation est basée sur la clause d'interprétation (let. c en relation avec la let. b du par. 9 du protocole à la convention), qui oblige les Etats contractants à interpréter les exigences d'une demande de manière à permettre un échange de renseignements qui soit aussi étendu que possible, sans pour autant autoriser la pêche aux renseignements. Les conditions procédurales pour répondre en Suisse aux demandes groupées sont réglées dans la loi du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative fiscale⁴.

La nouvelle clause est applicable aux périodes fiscales qui commencent le 1^{er} janvier de l'année civile qui suit l'entrée en vigueur du protocole de modification, ou après cette date.

L'art. 26 CDI-EST ne prévoit pas l'échange de renseignements spontané ou automatique. Le droit suisse ne contient pas de base légale suffisante pour ces formes d'échange de renseignements. Au cas où la Suisse et l'Estonie voudraient étendre leur coopération dans le domaine fiscal, d'autres instruments, qui seraient soumis à l'approbation de l'Assemblée fédérale, seraient à conclure.

Art. XVIII du protocole de modification relatif au par. 6 du protocole à la convention (concernant les art. 10, 11 et 12 – Abus)

Une disposition a été introduite dans la CDI-EST pour lutter contre les abus; celle-ci refuse les avantages de la convention aux systèmes de relais pour les dividendes, les intérêts et les redevances. Cela permet d'éviter que les avantages de la convention ne bénéficient à un résident d'un Etat tiers, sans convention contre les doubles impositions ou avec une convention moins favorable avec l'Etat de la source, qui intercale comme bénéficiaire des prestations un résident d'un autre Etat contractant (dans la plupart des cas une société) et se fait transférer les revenus principalement en vue de se procurer les avantages de la convention.

La solution adoptée suit le principe de la disposition sur les abus inscrite dans les conventions suisses contre les doubles impositions conclues avec la France et avec la Grande-Bretagne. Elle correspond au développement de la politique conventionnelle suisse en la matière et à la pratique de la Suisse pour lutter contre l'usage abusif des conventions.

Art. XX du protocole de modification relatif au par. 8 du protocole à la convention (concernant les art. 18 et 24 – Cotisations de prévoyance)

Cette disposition concerne la prise en compte fiscale des cotisations de prévoyance. Il arrive régulièrement que des cotisations de prévoyance soient payées dans un Etat tandis que le revenu de l'activité lucrative est imposé dans un autre Etat. Dans ce type de situations, le risque existe que les cotisations de prévoyance ne soient pas prises en compte sur le plan fiscal. 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 personnes⁵ (désigné ci-après par «accord sur la libre circulation des personnes») coordonne les systèmes d'assurances sociales des pays parties à l'accord (annexe II de l'accord sur la libre circulation des personnes). Ses dispositions s'appliquent aux ressortissants de la Suisse et des Etats membres de l'UE qui travaillent ou ont travaillé en Suisse ou dans un Etat de l'UE et s'établissent ensuite dans un autre pays. En principe, elles prévoient la soumission au système des assurances sociales d'un seul Etat.

Etant donné que les dispositions de coordination pour la sécurité sociale prévues par l'accord sur la libre circulation des personnes ne correspondent pas à celles de la convention contre les doubles impositions concernant l'imposition du revenu de l'activité lucrative, il arrive régulièrement qu'une personne habite et doive verser des cotisations sociales dans un des Etats contractants et travaille dans l'autre Etat, où elle paie des impôts sur son revenu du travail. Dans le cadre des négociations, les parties se sont entendues sur le fait qu'en ce cas, les montants versés au titre de la prévoyance dans le premier Etat contractant doivent être pris en compte fiscalement aux mêmes conditions que les cotisations versées au système de prévoyance de l'autre Etat. En Suisse, cela concerne les cotisations au 1^{er} et 2^e pilier, ainsi qu'au pilier 3a.

En Suisse, la déduction des cotisations aux assurances sociales suisses (y c. à la prévoyance professionnelle) est déjà prise en compte aujourd'hui de manière forfaitaire dans les barèmes d'imposition à la source. D'une manière générale, la pratique suisse en vigueur respecte donc déjà la disposition.

Art. XXII du protocole de modification (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 son entrée en vigueur ou après cette date. Cela vaut également pour les dispositions relatives à l'échange de renseignements.

5 Conséquences financières

La réduction du taux d'impôt résiduel général sur les dividendes ainsi que l'exonération de l'impôt à la source sur les dividendes provenant de participations déterminantes et sur les dividendes versés à des institutions de prévoyance ou à des banques nationales se traduit en principe par une diminution des recettes fiscales. Il en est de même pour l'exonération de l'impôt résiduel introduit pour les intérêts. Néanmoins, ces mesures augmenteront l'attrait de la place économique suisse et apporteront donc en principe des recettes supplémentaires. La suppression de l'impôt résiduel sur les redevances apportera également des recettes supplémentaires, car la Suisse échappera par cela à l'obligation d'imputer de cet impôt. Toutefois, il n'existe pas d'estimation des pertes fiscales ni des recettes supplémentaires.

La présente convention peut être mise en œuvre dans le cadre des ressources existantes en personnel.

6 Constitutionnalité

Le protocole de modification se fonde sur l'art. 54 de la Constitution (Cst)⁶ qui attribue à la Confédération la compétence en matière d'affaires étrangères. En application de l'art. 184, al. 2, Cst., le Conseil fédéral signe les traités. D'après l'art. 166, al. 2, Cst., l'Assemblée fédérale est compétente pour approuver le protocole de modification. Par ailleurs, l'art. 141, al. 1, let. d, Cst. dispose qu'un traité international est sujet au référendum s'il est d'une durée indéterminée et n'est pas dénonçable, s'il prévoit l'adhésion à une organisation internationale ou s'il contient des dispositions importantes fixant des règles de droit ou dont la mise en œuvre exige l'adoption de lois fédérales. Conclu pour une durée indéterminée, le protocole de modification peut néanmoins être dénoncé avec la CDI-EST à tout moment pour la fin d'une année civile moyennant un préavis de six mois. Il ne prévoit pas d'adhésion à une organisation internationale. Conformément à l'art. 22, al. 4, de la loi du 13 décembre 2002 sur le Parlement⁷, 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.

⁶ RS 101

⁷ RS 171.10

La nouvelle disposition sur l'échange de renseignements conforme au MC OCDE constitue une innovation importante de la politique conventionnelle de la Suisse en matière de double imposition. Le protocole de modification contient ainsi des dispositions importantes au sens de l'art. 141, al. 1, let. d, ch. 3, Cst. L'arrêté fédéral portant approbation du protocole modifiant la convention contre les doubles impositions entre la Suisse et l'Estonie est par conséquent sujet au référendum en matière de traités internationaux prévu à l'art. 141, al. 1, let. d, ch. 3, Cst.

