



19.062

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

du 6 novembre 2019

Madame la Présidente,
Monsieur le Président,
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 la Nouvelle-Zélande, en vous priant de l'adopter.

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

6 novembre 2019

Au nom du Conseil fédéral suisse:

Le président de la Confédération, Ueli Maurer
Le chancelier de la Confédération, Walter Thurnherr

Condensé

La lutte contre l'évasion fiscale injustifiée des sociétés multinationales est devenue une préoccupation majeure de la communauté internationale. En conséquence, 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 (BEPS). Ce projet a abouti à la publication de plusieurs rapports en 2015.

Certains de ces rapports contiennent des propositions de modification des conventions 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. Un groupe de plus de 100 États et territoires, parmi lesquels la Suisse, a créé un instrument multilatéral pour mettre en œuvre ces modifications rapidement et efficacement: la 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 de la Nouvelle-Zélande ont eues au sujet des conséquences concrètes de la convention BEPS sur la CDI entre les deux pays ont montré des désaccords sur la teneur exacte des modifications induites par la convention. Les deux États ont donc décidé de conclure un protocole de modification bilatéral de leur CDI pour tenir compte des mesures du projet BEPS.

Ce protocole de modification a été signé le 8 août 2019. Les cantons et les associations économiques intéressées lui ont réservé un accueil favorable.

Message

1 Présentation de l'accord

1.1 Contexte, déroulement et résultats des négociations

La Suisse et la Nouvelle-Zélande sont liées par une convention en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu¹ (CDI-NZ). Signée le 6 juin 1980, elle n'a jamais été révisée depuis.

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 bénéfices² (convention BEPS). La convention BEPS 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 et 14 du Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices de l'OCDE (plan d'action BEPS)³.

La Suisse et la Nouvelle-Zélande ont discuté de la mise en œuvre bilatérale de la convention BEPS. La Nouvelle-Zélande n'était pas prête à s'accorder avec la Suisse sur la teneur exacte des modifications que la convention BEPS apporterait à la CDI-NZ, alors qu'il s'agit pour la Suisse d'une condition nécessaire à l'application de la convention BEPS. Les deux États contractants ont donc décidé d'adapter la CDI- NZ aux résultats du plan d'action BEPS au moyen d'un protocole modifiant la CDI- NZ (protocole de modification).

Les négociations concernant ce protocole de modification se sont conclues en novembre 2018. Les cantons et les associations économiques intéressées ont été consultés en janvier 2019 sur sa conclusion et l'ont accueillie favorablement. Le protocole modifiant la CDI-NZ a été signé le 8 août 2019.

1.2 Appréciation

Le protocole de modification ne contient pratiquement que des dispositions qui y auraient été transposées si la Suisse et la Nouvelle-Zélande avaient décidé que la CDI était couverte par la convention BEPS. Il existe donc un lien matériel entre le protocole et la convention BEPS, mais pas de lien direct.

Grâce à ces modifications, la CDI-NZ 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

¹ RS **0.672.961.41**

² FF **2018** 5499

³ Le document peut être consulté sur le site de l'OCDE à l'adresse suivante:
www.oecd.org > Thèmes > Fiscalité > Érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices > Documents clés.

toutes les dispositions qui constituent un standard minimal. La conclusion du protocole modifiant la CDI-NZ marque une nouvelle étape vers ce but.

La clause d'arbitrage prévue dans la CDI-NZ est conforme à la politique de la Suisse en matière de CDI. La procédure amiable entre les autorités compétentes de la Suisse et de la Nouvelle-Zélande qui est actuellement inscrite dans la CDI-NZ ne comporte aucune obligation de résultat. Il n'est donc pas exclu que, dans certains cas, elle ne parvienne pas à éliminer la double imposition. Cette situation n'est pas satisfaisante pour la sécurité du droit. La nouvelle clause d'arbitrage permet de combler cette lacune.

La CDI-NZ continuera à ne contenir aucune disposition sur l'échange de renseignements conforme à la norme internationale (art. 26 du modèle de convention de l'OCDE⁴). Toutefois, la Suisse et la Nouvelle-Zélande sont toutes deux parties à la convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale⁵ et disposent donc d'une base pour l'échange mutuel de renseignements.

2 **Commentaires des dispositions du protocole de modification**

Art. I du protocole de modification relatif au préambule de la CDI-NZ

Cet article donne un nouveau préambule à la CDI-NZ, tel qu'il a été élaboré dans le cadre de l'action 6 du projet BEPS et inscrit à l'art. 6, par. 1, de la convention BEPS.

Le nouveau préambule établit clairement que la Suisse et la Nouvelle-Zélande 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-NZ vise également à éliminer la double non-imposition. Cette règle n'a pas une portée générale: elle s'applique uniquement si la double non-imposition résulte de la fraude ou de l'évasion fiscales. On tient ainsi 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 indésirables.

Il est nécessaire d'inscrire cette disposition dans le protocole modifiant la CDI-NZ pour respecter le standard minimal fixé par l'action 6 du projet BEPS.

Art. II et III du protocole de modification relatifs aux art. 7 (Bénéfices des entreprises) et 9 (Entreprises associées) CDI-NZ

Ces deux articles complètent les art. 7 (Bénéfices des entreprises) et 9 (Entreprises associées) de la CDI-NZ en inscrivant un délai pour rectifier les bénéfices des établissements stables (art. II) et des entreprises associées (art. III, par. 3) dans la CDI-

⁴ Le document peut être consulté sur le site de l'OCDE à l'adresse suivante:
www.oecd.org > Thèmes > Fiscalité > Conventions fiscales > Modèle OCDE
 de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune.

⁵ RS 0.652.1

NZ. Dorénavant, les autorités fiscales de la Suisse et de la Nouvelle-Zélande ne pourront redresser les bénéfices que pendant une période de cinq ans suivant la fin de la période fiscale concernée. Les recours introduits contre un redressement des bénéfices qui entraînent des retards n'affecteront pas le délai. En cas de fraude, négligence grave ou omission volontaire, les autorités fiscales pourront procéder au redressement des bénéfices, même après l'expiration de ce délai. Ce seront alors les délais prévus par le droit interne qui s'appliqueront.

Ces dispositions ne sont pas inscrites dans la convention BEPS. Elles sont cependant inscrites dans la CDI-NZ en raison de l'élément 3.3 du standard minimal relatif à l'action 14 du plan d'action BEPS, qui invite les États contractants à inscrire dans leurs CDI la deuxième phrase de l'art. 25, par. 2, du modèle de convention de l'OCDE. 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 n'est pas disposé à inscrire cette disposition dans ses CDI, il doit, pour respecter le standard minimal, être prêt à adopter dans le cadre de négociations relatives aux CDI d'autres dispositions limitant le délai de redressement des bénéfices des entreprises associées et établissements stables.

En principe, la Suisse n'inscrit 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 a proposé à la délégation néo-zélandaise d'inscrire dans la CDI-NZ des dispositions limitant à cinq ans la possibilité de redresser les bénéfices des entreprises associées et des établissements stables. La délégation néo-zélandaise a consenti non seulement à la limitation mais aussi au délai proposés.

La CDI-NZ est complétée par ailleurs par une disposition (art. 2, par. 2) qui fait obligation aux États contractants de procéder tous deux à des ajustements en cas de redressement des bénéfices. Le libellé de cette disposition est conforme au modèle de convention de l'OCDE (art. 9, par. 2) et à la convention BEPS (art. 17, par. 1).

Cette disposition n'aura en principe aucune conséquence pratique sur la Suisse: celle-ci ne sera pas tenue de procéder automatiquement à des ajustements en cas de redressement des bénéfices par des autorités fiscales étrangères. Elle ne devra y procéder que si les redressements découlent d'une procédure amiable entre les autorités compétentes de la Nouvelle-Zélande et de la Suisse.

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

Art. IV du protocole de modification relatif à l'art. 22 CDI-NZ Élimination des doubles impositions)

Cet article complète la disposition sur l'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.

En vertu de cette disposition, la Suisse n'a pas l'obligation d'exclure de l'assiette de l'impôt le revenu d'un de ses résidents si la Nouvelle-Zélande ne l'impose pas ou, en cas de dividendes, d'intérêts ou de redevances de licence, si elle ne procède qu'à une

imposition réduite parce qu'elle est d'avis que la CDI-NZ l'oblige à exonérer ou à imposer de façon réduite ce revenu. Il se peut par exemple que la Nouvelle-Zélande traite le revenu d'un résident de la Suisse comme un gain en capital, alors que la Suisse considère qu'il s'agit d'un revenu provenant d'une activité lucrative dépendante exercée en Nouvelle-Zélande. Sans cette nouvelle disposition, la Suisse exclurait ce revenu de l'assiette de l'impôt bien que la Nouvelle-Zélande, en raison de sa qualification fiscale du revenu, considère que le droit d'imposer revient à la Suisse (art. 13, par. 4, CDI-NZ). En vertu de la nouvelle disposition, la Suisse n'aura plus l'obligation d'exclure le revenu (art. 22, par. 3, CDI-NZ) et pourra l'imposer comme revenu de l'activité lucrative dépendante.

Cette disposition vise à lutter contre une double exemption involontaire en raison d'une différence de qualification de la situation ou en raison d'une interprétation différente des termes de la CDI-NZ par les deux pays. Elle est prévue dans le modèle de convention de l'OCDE (art. 23A, par. 4) et dans la convention BEPS (art. 5, par. 2). Elle ne constitue pas un standard minimal du projet BEPS.

Art. V du protocole de modification relatif à l'art. 23 CDI-NZ (Procédure amiable)

Cet article prévoit la modification de la première phrase de l'art. 23, par. 1, CDI-NZ, qui régit les demandes de procédure amiable et détermine en particulier l'autorité auprès de laquelle 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-NZ, c'est à l'État contractant dont elle est un résident qu'elle doit adresser une demande de procédure amiable. La nouvelle disposition ne limite plus le choix de l'autorité compétente: la personne concernée pourra soumettre son cas aux autorités compétentes des deux États contractants ou à celles 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 doivent être informées des demandes de procédures amiables qui ont été présentées et être en mesure de faire connaître leur position sur l'acceptation ou le rejet de chaque demande.

La disposition modifiée figure dans le modèle de convention de l'OCDE (art. 25, par. 1, 1^{re} phrase) et dans la convention BEPS (art. 16, par. 1, 1^{re} phrase).

Art. VI et VIII du protocole de modification relatif à l'art. 23 CDI-NZ (Procédure amiable) et aux par. 4 et 5 du protocole à la CDI-NZ

L'art. VI ajoute deux nouveaux paragraphes (par. 5 et 6) à l'article sur la procédure amiable (art. 23) de la CDI-NZ. Il y inclut ainsi une clause d'arbitrage, laquelle 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. Si un tribunal judiciaire ou administratif de l'un des deux 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.

La décision arbitrale est définitive et contraignante pour les deux États contractants. Les autorités compétentes ont l'obligation de mettre en œuvre cette décision par un accord amiable. Si une personne directement concernée par l'affaire n'accepte pas l'accord amiable qui met en œuvre cette décision et décide par exemple de porter l'affaire devant un tribunal, le caractère contraignant de la décision arbitrale prend fin. Ce mécanisme permet de tenir compte des intérêts des contribuables qui subissent une double imposition et garantit la sécurité du droit.

Le nouveau par. 6 de l'art. 23 CDI-NZ est consacré à la confidentialité. Afin de garantir que la procédure d'arbitrage remplit son but sans compromettre la confidentialité de la procédure amiable, ce paragraphe prévoit que les dispositions de l'art. 24, par. 1, CDI-NZ en matière de confidentialité s'appliquent aux membres de la commission d'arbitrage.

La clause d'arbitrage de la CDI-NZ correspond à la version du modèle de convention de l'OCDE (art. 25, par. 5). La convention BEPS comporte également une clause d'arbitrage (partie VI). Les délégations de négociation de la Suisse et de la Nouvelle-Zélande sont cependant convenues qu'une disposition aussi détaillée aurait donné à la procédure d'arbitrage un poids formel inapproprié dans la CDI-NZ. Elles ont donc décidé d'inclure la version du modèle de convention de l'OCDE, et non celle de la convention BEPS, dans la CDI-NZ. Les modalités de la procédure d'arbitrage seront réglées dans un accord amiable entre les autorités compétentes des deux États.

L'art. VIII complète le protocole de la CDI-NZ par une disposition relative à la clause d'arbitrage. Cette disposition exclut l'arbitrage dans certaines situations: en Nouvelle-Zélande, si le cas concerne l'application de certaines dispositions anti-abus du droit interne de la Nouvelle-Zélande; en Suisse, si le cas relève des dispositions relatives à l'évasion fiscale telle que définie par la jurisprudence du Tribunal fédéral. L'accès à l'arbitrage est également refusé dans certaines situations de prescription liées au transfert de biens incorporels difficiles à évaluer ou en cas de fraude, négligence grave ou manquement délibéré.

Art. VII du protocole de modification relatif à l'art. 25a CDI-NZ (Droit aux avantages)

Cet article introduit une clause anti-abus se référant aux buts principaux d'un montage ou d'une transaction. En vertu de cette clause, un avantage fondé sur la CDI-NZ 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-NZ.

Cette clause anti-abus est certes nouvelle, mais elle correspond en substance aux dispositions anti-abus qui figurent dans la plupart des CDI que la Suisse a conclues ces dernières années. Elle s'en différencie 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, mais s'applique à toutes les dispositions de la convention. Ainsi, les abus sont réservés pour tout avantage fondé sur la convention.

La teneur de la présente disposition diffère sur un autre point de celle des clauses anti-abus que la Suisse a récemment adoptées: elle ne se limite pas aux situations dans lesquelles *le but principal* du montage ou de la transaction est de tirer des avantages de la convention, mais englobe également celles dans lesquelles l'obtention de ces avantages en est *un des buts principaux*. Cette divergence ne devrait cependant rien changer en pratique, 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, ce qui devrait en principe être le cas si l'obtention de l'avantage *n'était pas le but principal* du montage ou de la transaction.

Cette clause anti-abus a été élaborée dans le cadre de l'action 6 du plan d'action BEPS. Elle est inscrite dans le modèle de convention de l'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 plan d'action BEPS, il suffit d'inscrire la clause anti-abus dans la CDI. Aucune autre disposition anti-abus n'est requise.

Art. IX du protocole de modification (Entrée en vigueur)

Les dispositions du protocole de modification s'appliquent en principe à compter du 1^{er} janvier ou du 1^{er} avril de l'année suivant son entrée en vigueur.

Les dispositions modifiées ou nouvellement introduites par les art. II, III, V, VI et VIII sur la limitation dans le temps de l'ajustement des bénéfices des établissements stables et entreprises associées et l'introduction de procédures amiables et l'arbitrage s'appliquent cependant dès l'entrée en vigueur du protocole de modification, quelle que soit la période fiscale concernée, donc également des périodes fiscales antérieures à l'entrée en vigueur du protocole de modification.

En ce qui concerne les procédures amiables en cours, la date d'entrée en vigueur du protocole de modification constitue en principe la date à partir de laquelle la période de trois ans aux fins d'arbitrage commence à courir.

3 Conséquences financières

Le protocole de modification ne prévoit pas de modification des critères d'attribution du droit d'imposition entre la Suisse et la Nouvelle-Zélande. Il contient au contraire des dispositions pour empêcher l'utilisation abusive de la CDI-NZ et pour améliorer la procédure amiable de règlement des différends en cas de double imposition. Il ne devrait donc pas avoir d'effet notable sur les recettes fiscales de la Confédération, des cantons et des communes. La CDI-NZ modifiée peut être mise en œuvre avec le personnel disponible.

4 Aspects juridiques

Le protocole de modification se fonde sur l'art. 54, al. 1, de la Constitution (Cst.)⁶, aux termes duquel les affaires étrangères relèvent de la compétence de la Confédération. 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 de modification. C'est donc le Parlement qui est compétent pour l'approuver.

L'art. 141, al. 1, let. d, ch. 3, Cst. dispose qu'un traité international est sujet au référendum, entre autres, s'il contient des dispositions importantes fixant des règles de droit. Aux termes de 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 de modification contient des dispositions qui créent des obligations pour les autorités suisses et confèrent des droits à celles-ci et à des particuliers (personnes physiques ou 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 de modification est dès lors sujet au référendum en matière de traités internationaux conformément à l'art. 141, al. 1, let. d, ch. 3, Cst.

5 Procédure de consultation

Le protocole modifiant la CDI-NZ 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, une consultation devait donc en principe être organisée. Une note explicative a été adressée en janvier 2019 aux cantons et aux milieux économiques intéressés à la conclusion des CDI. Le protocole de modification a été bien accueilli et n'a pas suscité d'opposition. Il a été dès lors possible de renoncer à une consultation en vertu de l'art. 3a, al. 1, let. b, LCo, puisque les positions des milieux intéressés étaient connues et documentées.

6 RS 101
 7 RS 172.010
 8 RS 171.10
 9 RS 172.061

