



19.059

Message concernant l'approbation d'un protocole modifiant la convention contre les doubles impositions entre la Suisse et les Pays-Bas

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 les Pays-Bas, en vous priant de l'adopter.

Nous vous prions d'agréer, 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 Suisse et les Pays-Bas sont liés par une convention en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu (CDI-NL). La CDI-NL a été signée le 26 février 2010.

Les négociations en vue de conclure un protocole visant à clarifier certaines dispositions de la CDI-NL, notamment en relation avec la définition des institutions de prévoyance, ont débuté en 2012. Elles ont permis d'intégrer les nouveautés du plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices de l'OCDE et d'adapter la CDI-NL à la politique des deux pays dans le domaine de ces conventions. Le protocole modifiant la CDI-NL a été signé le 12 juin 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 les Pays-Bas sont liés par une convention en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu¹ (CDI-NL). La CDI-NL a été signée le 26 février 2010.

Les autorités compétentes des deux États sont en contact depuis 2012 pour clarifier certaines dispositions de la CDI-NL, notamment en relation avec la définition des institutions de prévoyance. Elles se sont rencontrées à plusieurs reprises pour discuter d'un projet de protocole modifiant la CDI-NL (protocole de modification).

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.

Afin de mettre en œuvre ces nouveautés, la Suisse et les Pays-Bas ont intégré bilatéralement les dispositions issues de la convention BEPS au projet de protocole de modification qui était déjà en cours.

Les cantons et les associations économiques intéressées ont été consultés sur la conclusion du protocole de modification et l'ont accueillie favorablement. Le protocole de modification a été signé le 12 juin 2019.

1.2 Appréciation

Le protocole de modification met à jour la CDI-NL en clarifiant certains termes et l'adapte à la politique suivie par les deux pays en matière de CDI.

Grâce aux modifications apportées par le protocole de modification, la CDI-NL 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 de modification marque une nouvelle étape vers ce but.

¹ RS **0.672.963.61**

² FF **2018** 5443

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.

Sur demande des Pays-Bas et conformément à leur politique récente en matière de CDI, un droit d'imposition non exclusif de l'État de source est introduit de manière généralisée en ce qui concerne les pensions et les rentes de prévoyance, ainsi que les allocations de sécurité sociale. Dans la CDI-NL actuelle, le droit d'imposer à la source est limité aux prestations en capital (art. 18, par. 3) et, lorsque certaines conditions restrictives sont remplies, aux rentes périodiques et aux allocations de sécurité sociale (art. 18, par. 2). Désormais, toutes les rentes périodiques pourront être imposées par l'État de source, mais l'impôt ainsi établi ne pourra être supérieur à 15 %. La Suisse pourra également imposer ces rentes périodiques en tant qu'État de résidence, mais elle devra accorder un dégrèvement consistant en une déduction d'un tiers du montant net des rentes en question.

De leur côté, les Pays-Bas ont accepté la définition d'«institution de prévoyance» telle que comprise par la Suisse. Ils ont également concédé que l'art. 10, par. 3, CDI-NL (imposition des dividendes de participations qualifiées uniquement dans l'État de résidence du bénéficiaire) ne s'applique pas aux dividendes reçus par des fonds d'investissements néerlandais «FBI» (*fiscale belleggingsinstelling*) et que l'art. 10, par. 3, CDI-NL s'applique aux dividendes versés à des institutions de prévoyance «PPI» (*premiemensinstelling*) uniquement lorsque les dividendes sont payés à un plan de prévoyance lié à un employeur résident des Pays-Bas.

Le résultat des négociations est équilibré et le protocole de modification contribuera à la poursuite du développement positif des relations économiques bilatérales entre la Suisse et les Pays-Bas.

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

Le protocole modifie et complète certaines dispositions de la CDI-NL. Hormis des mises à jour de nature formelle, il contient les modifications commentées ci-après.

Art. 1 du protocole de modification relatif au titre et au préambule de la CDI-NL

L'art. 1 complète le préambule de la CDI-NL par une nouvelle disposition qui permet de respecter le standard minimal fixé par l'action du plan d'action BEPS. Le titre de la CDI-NL est adapté en conséquence.

La disposition établit clairement que la Suisse et les Pays-Bas 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-NL vise également à éliminer la double non-imposition, soit la non-imposition tant dans l'État de source que dans l'État de résidence. 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.

*Art. 2 du protocole de modification relatif à l'art. 3 de la CDI-NL
(Définitions générales)*

Le terme «autorité compétente» de la Suisse figurant à l'art. 3, par. 1, let. h, ch. 2, de la CDI-NL est mis à jour. Cette modification est purement formelle.

La CDI-NL actuelle prévoit des avantages particuliers pour les fonds de pension, sans toutefois les définir, ce qui pose des problèmes d'application. Pour y remédier, le protocole de modification définit à l'art. 3, par. 1, let. j, CDI-NL le terme «institution de prévoyance». La définition correspond matériellement à celle utilisée dans les conventions les plus récentes conclues par la Suisse. Cette disposition est précisée au ch. II du protocole à la Convention (art. 10, par. 2, du protocole de modification), par référence à la législation interne des deux États. Pour la Suisse, il s'agit des institutions d'assurances sociales et de prévoyance, c'est-à-dire les 1^{er} et 2^e piliers ainsi que le pilier 3a. La liste des dispositions légales suisses a été complétée afin d'inclure une référence expresse aux fondations de libre-passage, aux fondations de prévoyance en faveur du personnel, aux fonds patronaux de prévoyance à prestations discrétionnaires et aux fondations de financement.

Art. 3 du protocole de modification relatif à l'art. 10 de la CDI-NL (Dividendes)

Le terme de «fonds de pension» est remplacé à l'art. 10, par. 3, let. b, CDI-NL par «institution de prévoyance», conformément à la modification apportée à l'art. 3, par. 1, let. j, CDI-NL.

La suppression de la let. c du par. 3 est purement formelle. Il n'est en effet plus nécessaire de mentionner séparément les institutions d'assurances sociales, dans la mesure où la Convention clarifie désormais qu'elles sont comprises dans le terme «institution de prévoyance».

*Art. 4 du protocole de modification relatif à l'art. 18 de la CDI-NL
(Pensions, rentes et allocations de sécurité sociale)*

L'actuel art. 18 CDI-NL donne un droit d'imposition exclusif à l'État de résidence sur les rentes et pensions périodiques, ainsi que sur les allocations de sécurité sociale, à moins que les conditions relativement compliquées de l'art. 18, par. 2, CDI-NL soient remplies. Il donne en revanche un droit d'imposition non exclusif à l'État de source pour les prestations en capital (art. 18, par. 3, CDI-NL).

Sur demande des Pays-Bas et conformément à leur politique récente en matière de CDI, le nouvel art. 18 attribue de manière généralisée à l'État de source un droit d'imposition non exclusif sur les rentes et pensions, y compris pour les prestations en capital, ainsi que sur les allocations de sécurité sociale. L'impôt à la source ainsi établi ne pourra cependant excéder 15 % pour ces paiements périodiques.

*Art. 5 du protocole de modification relatif à l'art. 22 de la CDI-NL
(Méthodes pour éviter la double imposition)*

Le nouvel art. 22, par. 5, let. c, CDI-NL prévoit pour les paiements périodiques néerlandais (tant pour les paiements de sécurité sociale que pour ceux provenant d'une

institution de prévoyance) un dégrèvement consistant en une déduction d'un tiers du montant net des pensions ou rentes. Cette disposition est similaire à celle qui a été inscrite dans la CDI conclue avec le Canada⁴.

Outre des modifications formelles liées aux nouvelles dispositions introduites par le protocole de modification, l'art. 22, par. 6, CDI-NL 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 conflit de qualification. En vertu de cette disposition, la Suisse, en tant qu'État de résidence du bénéficiaire d'un revenu provenant des Pays-Bas et pouvant être imposé dans ce pays selon l'interprétation suisse de la CDI-NL, n'a pas l'obligation d'exclure ce revenu de l'assiette de l'impôt si les Pays-Bas ne l'imposent pas ou, en cas de dividendes, s'ils ne procèdent qu'à une imposition réduite parce qu'ils sont d'avis que la CDI-NL les oblige à exonérer ou à imposer de façon réduite ce revenu. Il se peut par exemple que les Pays-Bas traitent 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 aux Pays-Bas et donc exonérée de l'impôt, bien que les Pays-Bas, en raison de la qualification fiscale du revenu, considèrent que le droit d'imposer revient à la Suisse (art. 13, par. 5, CDI-NL). En vertu de la nouvelle disposition, la Suisse n'aura plus l'obligation d'exclure ce revenu (art. 22, par. 5, let. a, CDI-NL) 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 qualifications différentes des états de fait ou en raison d'une interprétation différente des termes de la CDI-NL par la Suisse et les Pays-Bas. Elle est prévue dans le modèle de convention de l'OCDE⁵ (art. 23A, par. 4).

Art. 7 du protocole de modification relatif à l'art. 25 de la CDI-NL (Procédure amiable)

Cet article prévoit la modification de l'art. 25, par. 1, CDI-NL. Cette disposition 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-NL, 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 de l'État contractant de son choix.

La teneur de la disposition correspond à celle qui est prévue dans le modèle de convention de l'OCDE.

⁴ RS 0.672.923.21

⁵ 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.

*Art. 8 du protocole de modification relatif à l'art. 27a CDI-NL
(Droits aux avantages)*

Cette nouvelle disposition prévoit une clause anti-abus faisant référence aux buts principaux des montages ou transactions (*principal purpose test rule*). En vertu de cette clause, un avantage fondé sur la CDI-NL 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 de la CDI-NL. Cette règle met en œuvre le standard minimal issu de l'action 6 du plan d'action BEPS et a été insérée dans la version du modèle de convention de l'OCDE mise à jour en novembre 2017.

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, mais s'applique à l'ensemble des revenus visés par la CDI-NL. Ainsi, les abus sont réservés pour tout avantage fondé sur la CDI-NL.

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 fin 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*.

La clause anti-abus figurant au ch. VIII du protocole à la Convention est supprimée en conséquence (art. 12 du protocole de modification).

Art. 11 du protocole de modification relatif au ch. IV du protocole à la CDI-NL

Le nouveau ch. IV du protocole à la Convention précise, concernant l'art. 4 CDI-NL (Résidence), que les organismes à fins religieuses, charitables, scientifiques, culturelles, sportives ou éducatives, de même que les institutions de prévoyance, sont considérés comme des résidents d'un État contractant. Cette disposition sert à confirmer que ces institutions peuvent avoir qualité de résident, même si elles sont exemptées de l'impôt. En droit suisse, ces institutions ont de toute manière la qualité de résident aux fins des CDI, même si elles sont exemptées de l'impôt en raison des buts qu'elles poursuivent.

Art. 13 du protocole de modification relatif au ch. IX du protocole à la CDI-NL

Les «VBI» (*vrijgesteld beleggingsintelling*) sont des fonds d'investissement néerlandais qui sont exemptés d'impôt aux Pays-Bas. Le ch. IX du protocole à la Convention clarifie qu'ils ne sont pas considérés comme des résidents, tout comme les fonds d'investissement suisses transparents tels que les fonds commun de placement (FCP), les sociétés d'investissement à capital variable (SICAV) ou les sociétés en

commandite de placement collectif suisse (SCPC). Ils peuvent néanmoins être traités comme une entité dans le cadre de l'application du droit interne, en particulier lors du prélèvement d'un impôt à la source en cas de distributions effectuées à un bénéficiaire résident de l'autre État contractant.

Art. 15 du protocole de modification relatif au ch. X du protocole à la CDI-NL

Les fonds d'investissement néerlandais «FBI» (*fiscale beleggingsinstelling*) peuvent être constitués sous forme de personne morale. Contrairement aux «VBI», ils sont soumis à l'impôt sur les bénéfices aux Pays-Bas, même si les bénéfices redistribués dans un certain délai à leurs investisseurs sont exemptés d'impôt. La Suisse est d'avis que les «FBI» doivent être traités comme des fonds transparents. Les Pays-Bas ont dès lors consenti à ce que l'art. 10, par. 3, CDI-NL, qui règle l'exemption de l'impôt à la source sur les dividendes en cas de participation qualifiée, ne s'applique pas aux «FBI» (ch. X du protocole à la Convention).

Par ailleurs, le ch. X du protocole à la Convention prévoit que les institutions néerlandaises «PPI» (*premiemensioeninstelling*) ne peuvent bénéficier de l'exemption de l'impôt à la source sur les dividendes versés depuis la Suisse que dans la mesure où ces dividendes sont payés à un plan de prévoyance d'un employeur résident des Pays-Bas. Une «PPI» peut être utilisée par tout employeur, notamment des employeurs étrangers, pour la prévoyance. Cette disposition permet d'éviter que les employeurs de pays tiers puissent tirer avantage des dispositions favorables de la CDI-NL pour les institutions de prévoyance au moyen de «PPI» néerlandaises pour leurs employés.

Art. 16 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 l'entrée en vigueur du présent protocole de modification ou qui commencent après cette date.

3 Conséquences financières

Dans toute convention contre les doubles impositions, les deux États contractants renoncent à certaines recettes fiscales. Globalement, les mesures convenues garantissent un cadre fiscal favorable et auront un effet positif pour l'économie suisse. Le protocole de modification peut être mis 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.

⁶ RS 101

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 présent 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 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 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 présent protocole de modification 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 décembre 2018 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.

⁷ RS 172.010

⁸ RS 171.10

⁹ RS 172.061

