Schweizerische Eidgenossenschaft
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra

FF 2020
www.droitfederal.admin.ch
La version électronique
signée fait foi

20.085

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

du 11 novembre 2020

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 le Liechtenstein, 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.

11 novembre 2020

Au nom du Conseil fédéral suisse:

La présidente de la Confédération, Simonetta Sommaruga
Le chancelier de la Confédération, Walter Thurnherr

Condensé

La convention contre les doubles impositions avec le Liechtenstein a été signée en 2015 et n'a jamais été révisée. Depuis lors ont été établis de nouveaux standards en matière de conventions contre les doubles impositions.

Pour ces raisons, les États contractants ont entamé des négociations en vue de réviser la convention contre les doubles impositions et ont négocié un protocole de modification. Le protocole de modification a reçu un accueil favorable des cantons et des milieux intéressés.

Le protocole de modification a été signé le 14 juillet 2020.

Message

1 Présentation de l'accord

1.1 Contexte, déroulement et résultats des négociations

La Convention entre la Confédération suisse et le Liechtenstein en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune[1] (ci‑après: «CDI‑FL») a été conclue le 10 juillet 2015 et n'a jamais été révisée depuis.

Le 7 juin 2017, la Suisse a signé la convention multilatérale du 24. novembre 2016 pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices[2] (convention BEPS, aussi appelée instrument multilatéral). 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 projet BEPS.

En vue de signer la convention BEPS, la Suisse et le Liechtenstein ont discuté de la mise en œuvre bilatérale de cette dernière. Le Liechtenstein n'était pas en mesure de s'accorder avec la Suisse sur la teneur exacte des modifications que la convention BEPS apporterait à la CDI‑FL. Étant donné qu'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‑FL aux résultats du plan d'action BEPS non pas au moyen de la convention BEPS, mais au moyen d'un protocole modifiant la CDI‑FL.

Les négociations en vue du protocole modifiant la CDI‑FL ont été conclues en février 2020 avec l'apposition des paraphes sur un projet d'un protocole modifiant la CDI-FL (ci-après «protocole modifiant la CDI‑FL»).

Les cantons et les associations économiques intéressées ont été consultés en avril 2020 sur la conclusion du protocole modifiant la CDI-FL et ont accueilli celui-ci favorablement. Le protocole modifiant la CDI-FL a été signé le 14 juillet 2020.

1.2 Appréciation

Le protocole modifiant la CDI-FL contient exclusivement des dispositions en vue d'adapter la CDI-FL 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'Organisation de coopération et de développement économiques (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‑FL marque une nouvelle étape vers ce but.

1 RS **0.672.951.43**
2 RS **0.671.1**

2 Commentaires des dispositions du protocole modifiant la CDI-FL

Art. I, par. 1, du protocole de modification relatif au préambule de la CDI-FL

Cette disposition remplace le préambule de la CDI-FL par le préambule qui a été élaboré dans le cadre de l'action 6 du projet BEPS et qui est inscrit à l'art. 6, par. 1, de la convention BEPS ainsi que dans le Modèle de Convention de l'OCDE[3] (OCDE-MC). Cette disposition nouvelle établit clairement que la Suisse et le Liechtenstein n'avaient pas l'intention, en concluant la CDI, de créer des possibilités de non-imposition ou d'imposition réduite qui résulteraient d'abus. Il est nécessaire de reprendre cette disposition dans le protocole pour respecter le standard minimal fixé par l'action 6 du projet BEPS.

Art. I, par. 2, du protocole de modification relatif à l'art. 25 de la CDI-FL (Procédure amiable)

Cette disposition ajoute au par. 2 de l'art. 25 CDI-FL la règle que les accords amiables doivent être mis en œuvre sans égard aux délais prévus par le droit interne des États contractants. Cette disposition correspond à l'art. 25, par. 2, 2e phrase OCDE-MC et figure aussi à l'art. 16, par. 2, de la convention BEPS. Cette clause met en œuvre le standard minimal fixé prévu l'action 14 du projet BEPS.

Le standard minimal vise en particulier à éviter que des solutions amiables ne puissent être mises en œuvre en raison des délais prévus dans le droit interne des États contractants. Pour atteindre ce but, l'élément 3.3 du rapport établi dans le cadre de l'action 14 du projet BEPS propose deux options. La première consiste à prévoir – comme c'est le cas dans le présent protocole modifiant la CDI-FL – que, conformément à l'art. 25, par. 2, 2e phrase, de l'OCDE-MC, que l'accord s'appliquera quels que soient les délais prévus par le droit interne des États contractants. Si un État ne peut l'accepter, il doit être prêt à convenir de délais pour les ajustements des bénéfices selon les règles prévues pour les bénéfices des entreprises respectivement les entreprises associées dans les art. 7 et 9 de la CDI-FL et du Modèle de Convention de l'OCDE. Il s'agit ainsi d'éviter l'ouverture de procédures amiables dont le résultat ne pourra plus être mis en œuvre en raison des délais fixés par le droit interne. Les délais pour les ajustements des bénéfices au sens des art. 7 et 9 de l'OCDE-MC doivent par conséquent être calculés de telle manière que des bénéfices ne puissent être ajustés que s'il est possible de mener, sur la justification de l'ajustement, une procédure amiable dont le résultat pourra encore être mis en œuvre dans l'hypothèse d'une durée de procédure maximale, compte tenu des délais prévus par les droits internes des États contractants.

Dans ses CDI, la Suisse réserve habituellement les délais du droit interne au sens de la 2e phrase de l'art. 25, par. 2, OCDE-MC. Cela est dû au fait que divers États connaissent dans leur droit interne de longs délais de prescription qui permettent des ajustements et donc des procédures amiables dont le résultat doit être mis en œuvre nettement après l'expiration du délai de dix ans prévu par le droit fiscal suisse pour

3 Accessible sous www.oecd.org/fr > Thèmes > Fiscalité > Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune

déposer une demande de révision[4] ou introduire une procédure de rappel d'impôt[5]. C'est donc dans l'intérêt de la sécurité juridique concernant la validité d'un impôt ayant fait l'objet d'une taxation, que la Suisse réserve habituellement l'application des délais de révision et de prescription du droit interne.

Dans le cas du protocole modifiant la CDI-FL, la Suisse s'est en revanche engagée à mettre en œuvre sans restriction les solutions issues des procédures amiables. Cette attitude résulte du fait que le droit du Liechtenstein connaît en matière de prescription des délais comparables à ceux de la Suisse. C'est ainsi que l'art. 115 de la loi fiscale du 23 septembre 2020 du Liechtenstein[6] prévoit un délai de prescription de dix ans pour le droit d'effectuer une décision de taxation ou un rappel d'impôts. Dans les relations avec le Liechtenstein, les procédures amiables nécessitant des adaptations de l'imposition suisse allant au-delà des délais appliqués dans notre pays devraient donc constituer l'exception. La réserve relative à l'application des délais suisses même en cas de procédure amiable ne semble donc pas nécessaire du point de vue de la sécurité juridique en ce qui concerne le Liechtenstein.

Art. I, par. 3 et 4, du protocole de modification relatif au nouvel Art. 27A de la CDI‑FL (Droit aux avantages)

Ces dispositions remplacent l'actuelle clause anti-abus du ch. 4 du protocole à la CDI-FL par une clause conforme au standard minimal établi dans le rapport relatif à l'action 6 du projet BEPS et figurant aussi dans l'OCDE-MC (art. 29, par. 9) et dans la convention BEPS (art. 7, par. 1).

La nouvelle disposition prévoit qu'un avantage fondé sur la CDI-FL 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‑FL.

Par rapport à la clause anti-abus actuelle, la nouvelle disposition se différencie par le fait qu'elle n'est pas limitée à certains types de revenus, 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 la règle actuelle. Elle ne se limite pas aux états de fait dans lesquels *le but principal* du montage ou de la transaction est de tirer des avantages de la convention: elle englobe également les états de fait dans lesquels l'obtention de ces avantages n'en est qu'*un des buts principaux*. Cependant, le résultat devrait être le même, car la deuxième partie de la clause prévoit que les avantages fondés sur la convention sont quand même accordés s'ils sont conformes à la finalité ou à l'objet des dispositions correspondantes, ce qui devrait en principe être le cas si l'obtention de l'avantage *n'était pas l'objet principal* du montage ou de la transaction.

4 Art. 148 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS **642.11**) et art. 51, al. 3, de la loi du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS **642.14**)
5 Art. 152 LIFD et 53, al. 2, LHID
6 LR **640.0**

Art. II du protocole modifiant la CDI-FL (Entrée en vigueur)

Les dispositions du protocole modifiant la CDI-FL s'appliquent à compter du 1er janvier de l'année suivant son entrée en vigueur. Exception: l'art. I, par. 2, qui concerne la mise en œuvre non limitée dans le temps des résultats d'une procédure amiable. Cette disposition s'applique à partir du jour de l'entrée en vigueur.

3 Conséquences financières

Le protocole modifiant la CDI-FL ne prévoit pas de modification des critères d'attribution des droits d'imposition et n'aura donc pas d'effet notable sur les recettes fiscales.

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

4 Aspects juridiques

Le protocole modifiant la CDI-FL se fonde sur l'art. 54, al. 1, de la Constitution (Cst.)[7], 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. 7*a*, al. 1, de la loi du 21 mars 1997 sur l'organisation du gouvernement et de l'administration[8]). 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-FL. 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 notamment sujet au référendum 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)[9], 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-FL contient des dispositions qui créent des obligations pour les autorités suisses et confèrent des droits à celles-ci et aux personnes privées (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 modifiant la CDI-FL est dès lors sujet au référendum en matière de traités internationaux conformément à l'art. 141, al. 1, let. d, ch. 3, Cst.

7 RS **101**
8 RS **172.010**
9 RS **171.10**

5 Procédure de consultation

Le protocole modifiant la CDI-FL 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)[10], une consultation devait donc en principe être organisée. Le protocole modifiant la CDI-FL et une note explicative ont été adressés en avril 2020 aux cantons et aux milieux intéressés à la conclusion des CDI pour prise de position. Le protocole modifiant la CDI-FL a été bien accueilli et n'a pas suscité d'avis défavorables. Les positions des milieux intéressés étant ainsi connues et documentées, il a été possible, en vertu de l'art. 3*a*, al. 1, let. b, LCo, de renoncer à organiser une consultation.

10 RS **172.061**