

09.093

**Message
concernant l'approbation d'un protocole
modifiant la Convention contre les doubles impositions
entre la Suisse et le Danemark**

du 27 novembre 2009

Mesdames les Présidentes,
Mesdames et Messieurs,

Nous vous soumettons un projet d'arrêté fédéral portant approbation du protocole signé le 21 août 2009 et modifiant la Convention conclue le 23 novembre 1973 avec le Royaume du Danemark en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, en vous proposant de l'adopter.

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

27 novembre 2009

Au nom du Conseil fédéral suisse:

Le président de la Confédération, Hans-Rudolf Merz
La chancelière de la Confédération, Corina Casanova

Condensé

Le protocole prévoit l'introduction dans la Convention d'une disposition sur l'échange de renseignements conforme à la norme de l'OCDE. D'autres amendements concernent l'introduction d'un impôt résiduel de 15 % sur les dividendes provenant de participations, dont les dividendes provenant de participations déterminantes et les dividendes versés à des institutions de prévoyance sont exonérés, ainsi que l'introduction d'un droit d'imposer les pensions en faveur de l'Etat de la source avec un maintien des acquis dans certains cas. En outre, la Convention est complétée par une disposition sur la prise en compte fiscale des cotisations de prévoyance et par une clause d'arbitrage.

Par l'échange de lettres du 22 septembre 2009, le champ d'application du protocole, de même que celui du protocole du 11 mars 1997, ont été étendus aux îles Féroé. Cette extension entrera en vigueur en même temps que le protocole.

Les cantons et les milieux économiques intéressés ont approuvé la conclusion de ce protocole.

Message

1 **Considérations générales sur l'évolution de la politique conventionnelle contre les doubles impositions**

Les conventions de double imposition constituent un élément essentiel de la politique fiscale. De bons accords dans ce domaine facilitent l'activité de notre économie d'exportation, favorisent l'investissement étranger 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 guidée depuis toujours par la norme de l'OCDE, la mieux à même de nous permettre d'atteindre à la prospérité. Elle vise principalement à une répartition claire des compétences en matière d'imposition des personnes physiques et morales, à un impôt résiduel aussi bas que possible sur les intérêts, les dividendes et les redevances, et d'une 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 notre système fiscal par ses partenaires internationaux. En effet, en l'absence d'une légitimité internationale, la meilleure des fiscalités perdrait tout intérêt.

Le 13 mars 2009, le Conseil fédéral a décidé d'adapter l'assistance administrative en matière fiscale aux données nouvelles de la politique internationale.

2 **Contexte, déroulement et résultat des négociations**

La Convention du 23 novembre 1973 entre la Confédération suisse et le Royaume du Danemark en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (RS 0.672.931.41, ci-après CDI-DK) a été révisée par le protocole du 11 mars 1997.

Conformément au Modèle de convention de l'Organisation de Coopération et de Développement Economiques (OCDE), la CDI-DK attribue le droit d'imposer les pensions de retraite privées à l'Etat de résidence.

Au Danemark, les contributions versées à la prévoyance vieillesse sont déductibles de façon illimitée. En revanche, les pensions versées par la prévoyance vieillesse constituent un revenu imposable. Dans le passé, il arrivait fréquemment que des contribuables danois âgés aillent s'établir dans le Sud de l'Europe, notamment en France et en Espagne. Les conventions de double imposition de ces pays attribuaient le droit d'imposer les pensions à l'Etat de résidence du bénéficiaire, comme le prévoit d'ailleurs la CDI-DK. Afin de minimiser ses pertes de substance fiscale, le Danemark a souhaité récemment que le droit d'imposer ces pensions soit accordé à l'Etat de la source. Il a donc demandé la révision des conventions de double imposition qu'il avait conclues avec la France et l'Espagne. Toutefois, étant donné que les négociations avec ces deux pays n'ont pas permis au Danemark d'atteindre le résultat souhaité, il a dénoncé en juin 2008 les deux conventions concernées avec des Etats membres de l'UE.

En octobre 2008, le Danemark a également demandé à la Suisse d'inscrire dans la CDI-DK le droit d'imposer les prestations de prévoyance à l'Etat de la source. Cette mesure vise à supprimer le risque de voir trop de retraités danois s'établir en Suisse. Le Danemark a demandé en outre qu'un droit limité d'imposer les dividendes provenant de la détention de portefeuilles d'actions soit accordé à l'Etat de la source. Enfin, étant donné que la Suisse n'était disposée à l'époque qu'à consentir à un échange de renseignements limité à la fraude fiscale ou à des infractions équivalentes, il a demandé expressément que la disposition concernée ne soit pas révisée.

La Suisse a saisi l'occasion de cette révision pour préciser et adapter au contexte actuel d'autres points de la CDI-DK. Les négociations ont été closes après deux jours, le 3 décembre 2008, par l'apposition des paraphes sur un protocole d'amendement à la Convention.

Après la décision du Conseil fédéral du 13 mars 2009 de retirer la réserve de la Suisse concernant l'échange de renseignements tel qu'il est prévu par le Modèle de convention de l'OCDE, la Suisse et le Danemark ont décidé d'ouvrir de nouvelles négociations sur la reprise dans le protocole d'une disposition en ce sens. Le protocole a par ailleurs été complété à la demande de la Suisse par une disposition sur l'imposition des cotisations de prévoyance et par une clause d'arbitrage. La négociation, qui a duré une journée, s'est conclue le 19 mai 2009 par l'apposition des paraphes sur un protocole d'amendement qui remplace le protocole paraphé le 3 décembre 2008. Ce nouveau protocole d'amendement (ci-après: le Protocole), qui a été signé à Copenhague le 21 août 2009, est commenté ci-après.

Les cantons et les milieux économiques intéressés ont approuvé le Protocole.

3 Appréciation

L'imposition limitée des dividendes provenant de portefeuilles d'investissements introduite par le Protocole est conforme à la politique conventionnelle de la Suisse. Cette révision ne concerne pas les investissements directs dans des participations déterminantes, qui continuent de donner droit au remboursement complet de l'impôt à la source sur les dividendes. Il en va de même pour les dividendes versés à des institutions de prévoyance. En ce qui concerne les pensions, la Suisse a pu répondre à une demande légitime du Danemark, sans pour autant que cela ne nuise aux retraités danois résidant déjà en Suisse. Pour ce qui est de la nouvelle disposition sur l'échange de renseignements, elle correspond à la norme de l'OCDE et satisfait aux directives fixées par le Conseil fédéral. Enfin, il a pu être tenu compte de deux objectifs de la politique conventionnelle suisse récente avec l'institution d'une clause d'arbitrage et l'introduction d'une disposition sur la prise en considération, sur le plan fiscal, des cotisations versées à la sécurité sociale et à la prévoyance professionnelle de l'autre Etat contractant. Le Protocole propose un résultat équilibré qui contribuera à renforcer le bon développement des relations économiques bilatérales.

Le Protocole modifie et complète certaines dispositions de la Convention de double imposition de 1973. Il contient en outre un protocole précisant l'interprétation à donner à certains termes ou expressions. Voici un bref commentaire de ces modifications.

*Art. I du Protocole relatif à l'art. 10 de la Convention
(Dividendes)*

Actuellement, la Convention accorde le droit d'imposer les dividendes exclusivement à l'Etat de résidence du bénéficiaire. Dorénavant, l'Etat de la source aura la possibilité de prélever un impôt s'élevant au plus à 15 % sur les dividendes provenant de portefeuilles d'investissements. En revanche, les dividendes versés entre sociétés restent exonérés dans l'Etat de la source, dans la mesure où la participation directe concernée s'élève au moins à 10 % du capital de la société qui verse les dividendes. Il en irait de même des dividendes versés à des institutions de prévoyance et à des institutions comparables qui resteraient imposables uniquement par l'Etat de résidence de ces institutions. Le Protocole détermine les institutions de prévoyance concernées. En Suisse, il s'agit de toutes les institutions du 1^{er} et du 2^e pilier, ainsi que celles du pilier 3a. Les placements collectifs dans lesquels uniquement des institutions de prévoyance investissent sont traités de la même manière que les investissements directs par les institutions de prévoyance. Outre les fonds de placements et les trusts mentionnés au protocole, cette disposition s'applique aussi aux fondations de placements.

La disposition modifiée répond à la demande du Danemark et correspond à la politique conventionnelle de la Suisse. La nouvelle disposition ne concerne pas les investissements directs. De plus, le fait de ne pas accorder à l'Etat de la source le droit d'imposer les versements de dividendes à des institutions de prévoyance permet d'éviter une charge fiscale supplémentaire à ces institutions qui, n'étant pas imposées en Suisse, ne peuvent pas imputer l'impôt à la source résiduel. Le fait d'accorder un droit d'imposition limité des dividendes provenant de portefeuilles d'investissements profitera également à la Suisse. Cette mesure pourrait en effet contribuer à mettre un terme à l'utilisation abusive de la CDI-DK, observée à plusieurs reprises ces derniers temps.

*Art. IV du Protocole relatif à l'art. 18 de la Convention
(Pensions)*

La réglementation actuelle accorde à l'Etat de résidence le droit exclusif d'imposer les pensions. Etant donné que ce même Etat a également le droit exclusif d'imposer les prestations des assurances sociales (art. 21 de la Convention, «Revenus non expressément mentionnés»), toutes les prestations de la prévoyance en dehors des services publics sont imposées par l'Etat de résidence.

La disposition révisée prévoit, pour l'Etat de la source, un droit non exclusif d'imposer les pensions lorsqu'elles sont constituées de cotisations du bénéficiaire ou de son employeur qui ont été déduites ou n'ont pas été imposées. Cette disposition se fonde sur le système de la prévoyance du Danemark, qui prévoit la déduction illimitée des cotisations versées aux institutions de prévoyance. En outre, les cotisations versées par l'employeur (qui les déduit du salaire qu'il verse à l'employé) ne

constituent pas un revenu de l'employé. La modification de cette disposition permet d'assurer que l'Etat contractant qui doit accorder la déduction des cotisations puisse ensuite imposer les rentes fondées sur ces cotisations.

En raison de l'impôt sur le revenu plus élevé au Danemark, cette nouvelle disposition entraîne une charge supplémentaire pour les contribuables. Les personnes qui ont déménagé en Suisse sous le régime juridique actuel et qui touchent déjà leur pension de retraite ne doivent pas être imposées plus lourdement en raison de cette nouvelle réglementation. C'est pourquoi l'art. XI du Protocole prévoit pour elles le maintien des acquis même après son entrée en vigueur. En l'occurrence, la réglementation actuelle continuera de s'appliquer aux pensions déjà servies au moment de la signature du Protocole, c'est-à-dire le 21 août 2009, lorsque leur bénéficiaire avait déjà transféré son domicile d'un Etat contractant à l'autre avant cette échéance.

Contrairement à la demande initiale du Danemark, cette modification du droit d'imposition ne s'applique pas aux rentes de l'assurance sociale. L'Etat de résidence du bénéficiaire garde le droit exclusif d'imposer les prestations de l'assurance sociale, c'est-à-dire, en Suisse, les prestations du 1^{er} pilier. Il est ainsi tenu compte du fait que le droit suisse régissant les rentes AVS et AI ne contient pas de base légale pour une imposition à la source de ces rentes lorsqu'elles sont versées à des personnes résidant à l'étranger.

Art. VI du Protocole relatif à l'art. 23 de la Convention (Dispositions pour éliminer les doubles impositions)

En raison de l'introduction du partage du droit d'imposer les dividendes provenant de portefeuilles d'investissements, il était nécessaire d'instaurer, en plus de l'exonération générale, l'imputation des revenus réalisés sous forme de dividendes.

Art. VII du Protocole relatif à l'art. 25 de la Convention (Procédure amiable)

Cet article prévoit l'introduction dans la Convention d'une clause d'arbitrage inspirée du Modèle de convention de l'OCDE. Cette disposition est conforme à la pratique conventionnelle de la Suisse. Pour plus de précisions concernant la procédure d'arbitrage on se référera au message sur une nouvelle convention de double imposition avec l'Afrique du Sud (FF 2007 6225).

Une 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, à condition qu'aucun tribunal des Etats contractants n'ait déjà tranché le cas. Dans la pratique, on a constaté que souvent les procédures amiables ne peuvent être closes dans l'intervalle de deux ans prévu conformément au Modèle de convention de l'OCDE. C'est pourquoi, pour répondre à la demande de la Suisse, les parties sont convenues de porter le délai à trois ans. La sentence du Tribunal arbitral est contraignante pour les Etats contractants, dans la mesure où aucun contribuable directement concerné ne s'y oppose et où les autorités compétentes et les personnes concernées n'aboutissent pas à une autre solution dans les six mois suivant la sentence arbitrale. Les modalités de la procédure doivent encore être fixées conjointement par les autorités compétentes des Etats contractants.

Comme le Danemark n'a pas encore instauré toutes les conditions légales nécessaires pour se conformer aux obligations de la clause d'arbitrage convenue, l'art. XI du Protocole prévoit au sujet de l'entrée en vigueur de celle-ci que l'art. 25, par. 5, de la Convention ne sera applicable que lorsque le Danemark aura notifié à la Suisse l'adoption des dispositions légales nécessaires ou lorsqu'une clause d'arbitrage sera applicable dans une convention de double imposition conclue entre le Danemark et un Etat tiers. On relèvera en l'occurrence que le Danemark est tenu d'édicter ces bases légales en vertu du Code de conduite de l'UE du 27 juillet 2006 pour la mise en oeuvre de la Convention relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées.

*Art. VIII du Protocole relatif à l'art. 27 de la Convention
(Echange d'information)*

Dans un contexte de globalisation des marchés financiers et surtout de crise financière, la coopération internationale en matière fiscale revêt une importance accrue. La Suisse soutient les efforts déployés dans ce domaine. Par décision du 13 mars 2009, le Conseil fédéral a annoncé que la Suisse reprendrait le standard de l'OCDE relatif à l'assistance administrative en matière fiscale. Le Conseil fédéral a également annoncé que la future politique d'assistance administrative en matière fiscale prendra en compte le respect des droits de procédure, une assistance administrative limitée au cas par cas, des solutions transitoires équitables, une application restreinte aux impôts tombant sous le champ d'application de la convention, le principe de subsidiarité ainsi que l'élimination des traitements discriminatoires. Ces éléments sont commentés ci-après.

La disposition paraphée reprend, dans les grandes lignes, le texte de l'art. 26 du Modèle de convention OCDE. Toutefois, certaines modifications au texte du Modèle de l'OCDE ont été prévues pour limiter l'échange de renseignements aux impôts couverts par la convention, pour exclure la transmission des renseignements aux autorités de contrôle, pour rendre possible l'utilisation des renseignements à d'autres fins sous réserve de l'accord des deux Etats, et pour donner les pouvoirs nécessaires aux autorités fiscales des Etats contractants pour, d'une part, obtenir les renseignements requis de la part des banques, un autre établissement financier, un mandataire ou une personne agissant en tant que fiduciaire, et d'autre part, déterminer les droits de propriété dans une personne. Les modifications apportées aux dispositions sur l'échange de renseignements se fondent sur le commentaire du Modèle de convention de l'OCDE et correspondent au standard de l'OCDE en la matière.

Le premier paragraphe consacre le principe de l'échange de renseignements. Il prévoit l'échange des renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la Convention ou pour l'administration ou l'application de la législation interne relative aux impôts visés par la Convention. Comme les renseignements sont limités à ceux qui sont vraisemblablement pertinents, la pêche aux renseignements est exclue. En outre, l'Etat requérant est tenu d'épuiser au préalable les sources habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne avant de présenter une demande de renseignements à l'autre Etat. Pour appliquer cette disposition, il n'est pas nécessaire que le contribuable concerné soit un résident de Suisse ou du Danemark, pour autant qu'il y ait un rattachement économique avec l'un des Etats contractants.

Le deuxième paragraphe est consacré au principe de confidentialité. Cette disposition vise l'Etat requérant et prévoit que les renseignements obtenus ne peuvent être communiqués qu'aux personnes ou autorités concernées par l'établissement ou le recouvrement des impôts couverts par la convention, ou par les procédures et poursuites concernant ces impôts, ou encore par les décisions sur les recours relatifs à ces impôts. Il s'ensuit que ces renseignements peuvent aussi être communiqués au contribuable ou à son représentant. La dernière phrase prévoit que les renseignements reçus ne peuvent être utilisés à d'autres fins, sauf si cette possibilité est prévue par les lois des deux Etats contractants et si l'Etat qui fournit les renseignements donne son consentement. Ainsi, cette disposition permet d'utiliser les renseignements obtenus dans le cadre d'une autre procédure pénale, tout en respectant les droits de procédure de la personne concernée. Cette disposition permet d'éviter de devoir transmettre les mêmes informations en donnant suite à des demandes de renseignements réitérées à des fins différentes. Dans tous les cas, le consentement de l'Etat qui fournit les renseignements est requis.

Le troisième paragraphe contient certaines limitations à l'échange de renseignements en faveur de l'Etat requis. Il est prévu que l'Etat requis n'est ni tenu de prendre des mesures administratives allant au-delà des limites prescrites par sa propre législation ou par sa pratique administrative, ni de prendre des mesures administratives qui ne seraient pas autorisées par la législation ou par la pratique administrative de l'Etat requérant. Dans le cas de la Suisse, cela implique que le droit d'être entendu ainsi que les droits de recours sont protégés. En outre, l'Etat requis n'est pas obligé de fournir des renseignements qui ne peuvent être obtenus selon sa propre législation ou sa propre pratique administrative ou qui ne peuvent être obtenus selon la législation ou la pratique administrative de l'Etat requérant. Enfin, l'Etat requis peut refuser de communiquer des renseignements qui seraient contraires à l'ordre public ou qui révéleraient un secret commercial, ce qui pourrait être le cas lorsque l'Etat requérant ne prend pas toutes les mesures propres à garantir que les renseignements concernés seront effectivement tenus secrets.

Le quatrième paragraphe prévoit que l'Etat requis a l'obligation d'échanger des renseignements même dans le cas où il n'a pas besoin des renseignements demandés pour l'application de sa propre législation fiscale. Ainsi, l'échange de renseignements n'est pas limité aux seuls renseignements qui présentent un intérêt pour les autorités fiscales de l'Etat requis.

Le cinquième paragraphe contient des dispositions particulières concernant les renseignements qui sont détenus par les banques, les autres intermédiaires ou qui concernent les droits de propriété dans une personne. De tels renseignements doivent être échangés nonobstant les limitations prévues au par. 3. L'Etat requis doit également pouvoir obtenir et transmettre les renseignements demandés même lorsque ces renseignements ne sont pas disponibles en vertu de sa propre législation ou de sa pratique administrative. Par conséquent, la Suisse ne peut refuser de communiquer des renseignements en invoquant uniquement le secret bancaire. Toutefois, cette disposition suppose que les renseignements demandés soient disponibles. Des demandes concernant les droits de propriété dans des sociétés sous forme d'actions au porteur ne doivent par conséquent être satisfaites que si ces informations peuvent être obtenues effectivement par les autorités de l'Etat requis, nonobstant d'éventuelles restrictions de droit interne.

Dans les cas de fraude fiscale, la Suisse possède, en vertu de sa procédure pénale de droit interne, les moyens nécessaires pour obtenir les renseignements visés au par. 5. L'échange de renseignements prévu par le Protocole ne présuppose plus toutefois l'existence d'une fraude fiscale. Afin de permettre aux Etats contractants d'assurer la mise en œuvre des nouvelles obligations conventionnelles, la dernière phrase du par. 5 constitue la base légale nécessaire pour leur donner les pouvoirs de procédure dont ils ont besoin pour obtenir les renseignements demandés. La procédure applicable fera l'objet d'une ordonnance du Conseil fédéral. La question de savoir si l'ordonnance devra par la suite être remplacée par une loi est actuellement à l'examen.

Les dispositions de l'art. 27 sont précisées dans le Protocole à la Convention. Le ch. 3, let. a, consacre le principe de subsidiarité: les Etats contractants sont tenus d'épuiser tous les moyens ordinaires dont ils disposent selon leur droit de procédure fiscale avant de déposer une demande de renseignements. La pêche aux renseignements, c'est-à-dire les enquêtes entreprises sans objet précis dans l'espoir d'obtenir des renseignements pertinents fiscalement, est expressément exclue (ch. 3, let. b).

Le Protocole fixe en détail les exigences auxquelles une demande de renseignements doit répondre (ch. 3, let. c). Elle doit permettre une identification claire du contribuable concerné ainsi que de la personne (par ex. une banque) présumée détenir les renseignements. De plus, l'Etat requérant doit préciser de quels renseignements il a besoin, à quelles fins fiscales et pour quelle période fiscale. La demande d'échange de renseignements devra être effectuée par écrit et adressée par l'autorité compétente de l'Etat requérant à l'autorité compétente de l'Etat requis.

Ces exigences limitent l'échange de renseignements à des demandes concrètes concernant des cas précis. L'obligation d'un Etat contractant d'échanger des renseignements spontanément ou automatiquement est exclue expressément, mais les Etats contractants gardent la possibilité d'échanger des renseignements spontanément ou automatiquement dans le cadre de l'assistance administrative internationale si leur droit national le permet (ch. 3, let. d).

Enfin, le ch. 3, let. e garantit les droits de procédure des contribuables. En Suisse, le contribuable concerné peut attaquer la décision finale de l'Administration fédérale des contributions concernant l'échange de renseignements en formant un recours devant le Tribunal administratif fédéral, lequel tranche définitivement la cause. Le recours a un effet suspensif: c'est pourquoi, s'il est fait recours, les renseignements ne pourront être communiqués que si le recours est rejeté et une fois que la décision de rejet est entrée en force.

La nouvelle disposition sur l'échange de renseignements s'applique aux années fiscales commençant le 1^{er} janvier de l'année suivant l'année de son entrée en vigueur ou après cette date. Elle s'applique donc exclusivement aux renseignements relatifs à des revenus que le contribuable concerné a réalisés à cette date ou après cette date ou à l'état de sa fortune à cette date ou après cette date. La disposition actuelle continue de s'appliquer aux années antérieures. Elle limite l'assistance administrative aux renseignements nécessaires à la bonne application de la Convention.

*Art. IX du Protocole relatif à l'art. 28 de la Convention
(Autres dispositions)*

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 personnes (Accord sur la libre circulation des personnes, RS 0.142.112.681) coordonne les régimes d'assurance sociale des pays parties à l'accord. Il est applicable à toutes les branches de la sécurité sociale et professionnelle (vieillesse, invalidité, décès, maladie, maternité, accident, chômage et allocations familiales) et s'applique aux ressortissants de la Suisse et des Etats membres de l'UE qui travaillent en Suisse ou dans un Etat membre ou qui y ont travaillé et s'établissent ensuite dans un autre pays. Il prévoit en principe la soumission au régime de sécurité sociale et professionnelle d'un Etat.

Etant donné que les règles de l'Accord sur la libre circulation concernant la sécurité sociale et professionnelle ne coïncident pas avec celles de la Convention de double imposition en ce qui concerne l'imposition du revenu de l'activité lucrative, il arrive régulièrement qu'une personne habite dans un Etat et doive y acquitter les cotisations à la sécurité sociale et professionnelle et travaille dans l'autre Etat où elle doit payer l'impôt sur son revenu. La révision de cet article dispose que dans ces cas, les cotisations à la sécurité sociale et professionnelle sont prises en compte fiscalement comme le sont les cotisations à la sécurité sociale et professionnelle de l'Etat du lieu de travail. Cette nouvelle disposition remplace les dispositions des par. 3 et 4 qui sont caducs depuis l'entrée en vigueur de l'Accord sur la libre circulation des personnes.

L'exemple suivant illustre l'application de cette disposition:

M. X réside en Suisse et travaille à temps partiel pour la filiale suisse Y du groupe danois Z. Il travaille également pour la société faîtière danoise de ce groupe. D'après les dispositions de l'Accord sur la libre circulation des personnes, X est exclusivement soumis aux assurances sociales et à la prévoyance professionnelle suisses. La disposition concernée garantit que X puisse déduire les cotisations à la sécurité sociale et professionnelle suisse afférant à son revenu danois de la même manière que s'il les versait à la sécurité sociale et professionnelle danoise. Cette disposition garantit également la déductibilité des cotisations du groupe Z.

En Suisse, la déduction des cotisations aux assurances sociales et à la prévoyance professionnelle suisses est prise en compte forfaitairement dans le cadre des barèmes d'imposition à la source. De manière générale, la pratique suisse actuelle répond donc déjà à cette disposition.

*Art. XI du Protocole
(Entrée en vigueur et applicabilité)*

Les dispositions du Protocole sont applicables à partir du 1^{er} janvier de l'année civile suivant son entrée en vigueur. En ce qui concerne les pensions, les droits acquis mentionnés plus haut seront maintenus. Pour la clause d'arbitrage, il est renvoyé aux explications concernant l'art. VII du Protocole.

La CDI-DK exclut le Groenland et les îles Féroé de son champ d'application territorial. Elle prévoit cependant à l'art. 30 la possibilité d'étendre celui-ci à ces territoires par échange de notes diplomatiques. Le Groenland et les îles Féroé font partie du Royaume du Danemark. Ils disposent cependant d'une grande autonomie, notamment dans le domaine de la fiscalité.

Par échange de lettres du 20 mars 1978 entre le Conseil fédéral suisse et le Gouvernement danois (RS 0.672.931.411), le champ d'application de la Convention du 23 novembre 1973 a été étendu aux îles Féroé. Suite à l'apposition des paraphes sur le Protocole, les îles Féroé ont fait savoir qu'elles souhaitaient que la future version applicable de la Convention s'applique aussi à leurs rapports avec la Suisse. Comme il n'y a pas de raison valable de s'y opposer, les paraphes ont été apposés le 14 septembre 2009 à Copenhague et Berne sur un échange de lettres entre le Conseil fédéral suisse et le Gouvernement danois pour étendre aux îles Féroé le champ d'application territorial de la CDI-DK, dans sa version modifiée par le Protocole du 21 août 2009. La signature a eu lieu le 22 septembre 2009.

La compétence d'étendre le champ d'application de la Convention aux îles Féroé appartient au Conseil fédéral, en vertu de l'art. 30 de la CDI-DK en relation avec l'art. 7a, al. 2, de la loi fédérale sur l'organisation du gouvernement et de l'administration (LOGA, RS 172.010). L'entrée en vigueur de l'échange de lettres est subordonnée à celle du Protocole, lequel doit être approuvé par l'Assemblée fédérale. C'est pourquoi il n'est pas nécessaire que le Parlement approuve l'échange de lettres.

Dans le cadre de l'audition relative au Protocole, ni les cantons, ni les milieux économiques intéressés n'ont exprimé de réserve sur l'extension de la CDI-DK aux îles Féroé.

L'introduction d'un impôt résiduel sur les dividendes provenant de portefeuilles d'investissements conduit à une hausse du produit de l'impôt anticipé, laquelle est cependant partiellement compensée par l'imputation de l'impôt résiduel danois sur les dividendes des sociétés danoises. Comme les investissements en Suisse des résidents danois sont vraisemblablement plus importants que dans le cas inverse, l'introduction de l'impôt résiduel devrait avoir un effet globalement positif sur les revenus fiscaux suisses. Pour ce qui est des conséquences financières du changement d'attribution du droit d'imposer les pensions, il est difficile de les estimer par manque d'information sur les personnes concernées par la nouvelle réglementation dans les deux pays. A supposer que le nombre des rentiers suisses et des rentiers danois s'expatriant dans l'autre pays soit équivalent, la nouvelle réglementation ne devrait pas entraîner une diminution des recettes pour la Suisse.

Le Protocole instituant, d'une part, une assistance administrative pour appliquer le droit national de l'Etat requérant et, d'autre part, un accès aux renseignements bancaires à des fins fiscales, l'une et l'autre sur demande, il pourrait certes être considéré d'une certaine manière comme préjudiciable pour la place économique suisse et, indirectement, pour les recettes fiscales du pays. Cependant, au vu des efforts internationaux pour uniformiser les conditions de l'assistance administrative

dans l'ensemble des Etats («global level playing field») et pour assurer l'efficacité de l'échange de renseignements au moyen d'un mécanisme de contrôle adéquat, la nouvelle situation ne devrait pas avoir de répercussion particulière sur la Suisse.

Les cantons et les milieux économiques intéressés ont approuvé le Protocole. Globalement, il contribue au maintien et au développement économiques des relations bilatérales et, par-là même, à atteindre les principaux objectifs de la politique suisse en matière de commerce extérieur.

7 Constitutionnalité

Le Protocole est fondé sur l'art. 54 de la Constitution fédérale (Cst.) qui attribue la compétence en matière d'affaires étrangères à la Confédération. D'après l'art. 166, al. 2, Cst., l'Assemblée fédérale est compétente pour l'approuver. Une fois approuvé, il deviendra partie intégrante de la Convention de 1973; celle-ci est conclue pour une durée indéterminée, mais peut être dénoncée à tout moment pour la fin d'une année civile moyennant le respect d'un délai de six mois. Elle ne prévoit pas d'adhésion à une organisation internationale. Depuis le 1^{er} août 2003, les traités qui contiennent des dispositions importantes fixant des règles de droit ou dont la mise en œuvre nécessite l'édiction de lois fédérales sont soumis au référendum facultatif conformément à l'art. 141, al. 1, let. d, ch. 3, Cst. Conformément à l'art. 22, al. 4 de la loi du 13 décembre 2002 sur l'organisation du Parlement (RS 171.10), 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. Afin d'assurer l'uniformité de l'application de l'art. 141, al. 1, let. d, ch. 3, Cst., et pour éviter de soumettre au référendum des traités d'une portée semblable, le Conseil fédéral a relevé, dans son message du 19 septembre 2003 sur la convention de double imposition avec Israël, qu'il proposerait au Parlement de ne pas soumettre au référendum facultatif les traités qui ne contiennent pas d'engagements supplémentaires importants pour la Suisse par rapport à des conventions antérieures.

Le présent Protocole prévoit d'instaurer en faveur des contribuables la possibilité de demander une procédure d'arbitrage dans des cas de double imposition. La convention avec l'Afrique du Sud contient déjà une disposition semblable. De même, l'obligation prévue de prendre en compte les cotisations de prévoyance remplace une disposition semblable de l'actuelle CDI-DK. Par contre, la nouvelle disposition sur l'échange de renseignements conforme à la norme du Modèle de convention de l'OCDE prévoit une assistance administrative élargie et constitue une nouveauté dans la pratique conventionnelle de la Suisse. La nouvelle Convention contiendra donc une disposition importante au sens de l'art. 141, al. 1, let. d, ch. 3, Cst. par rapport aux engagements convenus jusqu'à présent avec d'autres Etats. En conséquence, l'arrêté fédéral portant approbation du Protocole devra être soumis au référendum facultatif.