

10.068

**Message
concernant l'approbation d'une convention entre la Suisse
et les Pays-Bas contre les doubles impositions**

du 25 août 2010

Mesdames les Présidentes,
Mesdames et Messieurs,

Nous vous soumettons le projet d'arrêté fédéral portant approbation de la convention signée le 26 février 2010 avec le Royaume des Pays-Bas en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu, en vous proposant de l'adopter.

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

25 août 2010

Au nom du Conseil fédéral suisse:

La présidente de la Confédération, Doris Leuthard
La chancelière de la Confédération, Corina Casanova

Condensé

La Suisse et les Pays-Bas sont liés par une convention en vue d'éviter les doubles impositions dans le domaine des impôts sur le revenu et sur la fortune; cette convention a été conclue le 12 novembre 1951 et amendée par le Protocole du 22 juin 1966¹.

Bien que les solutions matérielles qu'elle contient aient fait leur preuve et soient considérées, aujourd'hui encore, comme favorables pour l'économie des deux Etats partenaires, elles n'ont pas suivi l'évolution des politiques conventionnelles des deux parties et ne sont plus adaptées, en ce qui concerne la Suisse, aux derniers développements internationaux en matière d'échange de renseignements. Plus de 50 ans s'étant écoulés depuis la conclusion de cette convention, il était nécessaire de l'adapter sur le Modèle de convention de l'OCDE. Les autorités compétentes décidèrent donc d'un commun accord de la réviser et des négociations furent engagées à cette fin.

La nouvelle Convention suit en grande partie le Modèle de convention de l'OCDE ainsi que la politique conventionnelle de la Suisse. Elle institue notamment le nouveau standard d'assistance administrative adopté par le Conseil fédéral le 13 mars 2009.

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

¹ RS 0.672.963.61

Table des matières

Condensé	5244
1 Considérations générales sur l'évolution de la politique conventionnelle suisse en vue d'éviter les doubles impositions	5246
2 Contexte, déroulement et résultats des négociations	5246
3 Appréciation	5247
4 Commentaire des dispositions de la Convention	5247
5 Conséquences financières	5260
6 Constitutionnalité	5261
Arrêté fédéral portant approbation d'une convention entre la Suisse et les Pays-Bas contre les doubles impositions (<i>Projet</i>)	5263
Convention entre la Confédération suisse et le Royaume des Pays-Bas en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu	5265

Message

1 **Considérations générales sur l'évolution de la politique conventionnelle suisse en vue d'éviter 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 la prospérité. Elle vise principalement à régler une répartition claire des compétences en matière d'imposition des personnes physiques et des personnes morales, à un impôt résiduel aussi bas que possible sur les intérêts, les dividendes et les redevances, et de manière générale, à prévenir tout conflit fiscal qui serait préjudiciable aux contribuables exerçant une activité internationale. De tout temps, la Suisse a dû manier le compromis pour pouvoir à la fois maintenir chez elle des conditions fiscales avantageuses et faire accepter son système fiscal par ses partenaires internationaux. En effet, en l'absence d'une légitimité internationale, la meilleure des fiscalités perdrait tout intérêt.

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 résultats des négociations**

La Convention entre la Confédération suisse et le Royaume des Pays-Bas en vue d'éviter les doubles impositions dans le domaine des impôts sur le revenu et sur la fortune a été conclue le 12 novembre 1951 et a fait l'objet d'une unique modification en 1966 (RS 0.672.963.61; ci-après «convention de 1951/66»). Bien que les solutions matérielles qu'elle contient aient fait leur preuve et soient considérées, aujourd'hui encore, comme favorables pour l'économie des deux Etats partenaires, elles n'ont pas suivi l'évolution des politiques conventionnelles des deux parties et ne sont plus adaptées, en ce qui concerne la Suisse, aux derniers développements internationaux en matière d'échange de renseignements. Plus de 50 ans s'étant écoulés depuis la conclusion de cette convention, il était nécessaire de l'adapter selon le Modèle de convention de l'OCDE. Les autorités compétentes décidèrent donc d'un commun accord de la réviser. Des négociations furent engagées à cette fin au milieu des années 80. Après avoir été suspendues, elles reprirent en 2002 et débouchèrent, en novembre 2007, sur un projet de nouvelle convention.

La convention paraphée en novembre 2007 prévoyait un niveau d'entraide administrative en matière fiscale correspondant à la politique suivie dans ce domaine par la Suisse jusqu'à une date récente. Il s'agissait essentiellement de l'entraide administrative sur demande dans les cas d'application régulière de la convention et pour l'application du droit interne de l'autre Etat contractant dans les cas de sociétés holding ainsi que dans les cas de fraude fiscale ou d'infraction équivalente.

Après la décision du Conseil fédéral du 13 mars 2009 d'adopter le standard de l'OCDE relatif à l'assistance administrative en matière fiscale, conformément à l'art. 26 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, la Suisse a engagé les négociations nécessaires. Simultanément, les Pays-Bas ont fait part de leur intérêt d'engager de nouvelles négociations aux fins d'insérer le standard de l'art. 26 du Modèle de convention OCDE dans la convention paraphée afin de l'adapter à la nouvelle politique suisse en matière d'échange de renseignements à des fins fiscales.

Il faut savoir par ailleurs que le projet de convention de 2007 prévoyait notamment l'application automatique de la clause de la nation la plus favorisée au cas où la Suisse accorderait un échange de renseignements plus étendu à un autre Etat de l'Union européenne. Cette clause aurait été appliquée dès lors que la Suisse aurait accordé l'assistance administrative prévue par l'art. 26 du Modèle de convention OCDE à la France ou à la Grande Bretagne par exemple.

La décision prise par la Suisse en mars 2009 et la position des Pays-Bas rendaient incontournables une adaptation du projet de 2007, désormais dépassé en matière d'échange de renseignements. Des négociations ont permis d'apporter rapidement les adaptations requises dans l'intérêt des deux parties et une nouvelle convention a été signée le 26 février 2010 à la Haye.

3 Appréciation

La nouvelle Convention comporte un grand nombre d'adaptations rédactionnelles et techniques par rapport à la convention de 1951/66; mais, sur le fond, elle ne modifie pas substantiellement les relations économiques bilatérales entre la Suisse et les Pays-Bas. Cette Convention tient compte de l'évolution des politiques conventionnelles des deux parties et, en ce qui concerne la Suisse, des derniers développements internationaux en matière d'échange de renseignements.

La nouvelle disposition sur l'échange de renseignements correspond au standard de l'OCDE et satisfait aux directives fixées par le Conseil fédéral. De plus, l'institution d'une clause d'arbitrage répond à un des objectifs de la politique conventionnelle actuelle de la Suisse. La nouvelle convention fixe en outre des conditions d'application plus avantageuses qu'actuellement, notamment en ce qui concerne l'imposition résiduelle des dividendes payés à des sociétés mères ou à des fonds de pension.

La présente convention présente un résultat équilibré qui contribuera de manière certaine au maintien des bonnes relations économiques bilatérales entre la Suisse et les Pays-Bas.

4 Commentaire des dispositions de la Convention

La nouvelle Convention suit en grande partie, sur le plan formel et sur le plan matériel, le Modèle de convention de l'OCDE ainsi que la pratique suisse en matière de conventions. Les commentaires qui suivent se limitent aux principales dispositions dérogeant à ce modèle ou à la pratique suisse.

Art. 2 Impôts visés

La Convention s'applique aux impôts sur le revenu, à l'exception de l'impôt anticipé sur les gains de loterie. La convention de 1951/66 couvre également l'impôt sur la fortune. Toutefois, cet impôt ayant été aboli en 2001 aux Pays-Bas, il a été exclu des impôts visés par la Convention.

L'impôt minier néerlandais est expressément cité. Il s'agit d'une forme spéciale d'impôt sur le revenu; ce dernier est payable au Ministère de l'Economie (et non au Ministère des Finances), mais les sociétés qui acquittent cet impôt en lieu et place de l'impôt sur les bénéfices sont considérées comme assujetties de manière illimitée à l'impôt néerlandais.

Art. 3 Définitions générales

La Convention est applicable à la partie du Royaume des Pays-Bas qui est située en Europe, mer territoriale y comprise, ainsi qu'aux zones situées en dehors de la mer territoriale dans lesquelles les Pays-Bas exercent leur souveraineté conformément au droit international. Une disposition spécifique (cf. art. 23 ci-après) est consacrée à l'imposition des activités sur le plateau continental.

La Convention n'est pas applicable aux parties du Royaume des Pays-Bas situées hors de l'Europe. A l'instar de l'art. 10 de la convention de 1951/66, une disposition spécifique de la présente convention (cf. art. 28 ci-après) prévoit une possibilité d'étendre la convention à ces territoires.

Art. 4 Résident

Dans la convention de 1951/66, il est prévu, en cas de conflit de résidence entre l'Etat dans lequel se trouve le siège statutaire d'une personne morale et l'autre Etat dans lequel se trouve sa direction effective, que cette personne morale soit considérée comme ayant son domicile dans l'Etat où se trouve son siège statutaire. La nouvelle Convention prévoit, dans un tel cas, que la personne morale sera considérée comme résidente de l'Etat où se trouve sa direction effective, conformément au Modèle de convention de l'OCDE.

Le protocole (ch. I) traite de la question de l'application de la convention à des entités transparentes, comme les sociétés de personnes. Ces dispositions prévoient que si l'Etat de résidence attribue effectivement le revenu à un de ses résidents (par exemple aux associés), l'Etat de la source doit considérer que ces revenus ont été versés à un résident de l'autre Etat contractant et doit par conséquent octroyer les avantages prévus par la Convention. Toutefois, si l'entité transparente est située dans l'Etat de la source et qu'elle n'est pas traitée comme fiscalement transparente selon le droit interne de cet Etat, ce dernier ne devra pas accorder les avantages de la Convention. Ces dispositions constituent également une sauvegarde contre une double non-imposition et suivent dans les grandes lignes les solutions préconisées par le Rapport de l'OCDE de 1999 sur l'application du modèle de convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes. Ces dispositions, souhaitées par les Pays-Bas, confirment la situation existante sur le plan conventionnel dans les relations bilatérales entre la Suisse et les Pays-Bas.

Le ch. III du protocole confirme par ailleurs que les fonds de pension ou institutions de prévoyance reconnus sont considérés comme des résidents au sens de la Convention et qu'ils peuvent par conséquent bénéficier des avantages de cette dernière,

même s'ils sont exonérés de l'impôt, ce qui correspond à la politique conventionnelle actuelle suisse ainsi qu'à l'interprétation suisse de l'art. 4 du Modèle de convention de l'OCDE.

Le ch. IV du protocole prévoit que la personne vivant à bord d'un bateau est considérée comme un résident de l'Etat dans lequel le bateau a son port d'attache si elle n'a son domicile dans aucun des Etats contractants.

Art. 5 Etablissement stable

La Convention reprend les principes du Modèle de convention de l'OCDE et n'apporte aucune modification importante par rapport à la pratique actuelle. On relèvera une adaptation concernant les chantiers de construction.

D'après un échange de lettres entre les autorités compétentes, il était reconnu qu'un chantier de construction ou de montage ne constituait pas un établissement stable, même s'il durait plus de douze mois, à condition qu'il ait eu d'emblée un caractère provisoire. Les Etats contractants sont convenus de reprendre la clause standard du Modèle de convention de l'OCDE, aux termes de laquelle un chantier de construction ou de montage n'est considéré comme un établissement stable que si sa durée excède douze mois. Pour les chantiers ouverts sous la convention 1951/66 qui ne sont pas terminés après l'entrée en vigueur de la présente convention, seules sont applicables, en vertu d'une disposition transitoire du protocole (ch. VI), les règles de la convention 1951/66 et de l'échange de lettres. Cela signifie que la règle stricte des douze mois ne s'applique qu'aux chantiers ouverts après l'entrée en vigueur de la présente convention.

Art. 7 Bénéfices des entreprises

La Convention reprend les principes du Modèle de convention de l'OCDE. Les principes généraux de l'art. 7 s'appliquent également aux sociétés d'assurance.

Art. 9 Entreprises associées

Cette disposition correspond à l'art. 9 du Modèle de convention de l'OCDE.

Le par. 1, dernière phrase, confirme la pratique de la Suisse et des Pays-Bas d'après laquelle un accord de répartition des frais («cost sharing agreement») est compatible avec le principe de pleine concurrence («arm's length principle»).

Le par. 2 précise qu'en cas d'ajustement de bénéfices par un Etat contractant, l'autre Etat contractant n'est pas tenu d'accorder une correction automatique. Il est cependant tenu d'admettre une correction lorsqu'il estime que l'ajustement du premier Etat est justifié.

Art. 10 Dividendes

Conformément à la politique préconisée par la Suisse, la nouvelle Convention prévoit une exonération de l'impôt à la source (par. 3) pour les dividendes versés par une filiale à sa société mère. La limite déterminante de la participation pour l'exonération a été fixée à 10 % du capital de la société qui verse les dividendes (contre 25 % actuellement). En outre, il doit s'agir d'une participation directe. Le

ch. IX du Protocole définit les sociétés qui entrent dans le champ d'application de cette disposition.

La clause visant à éviter les abus qui figure à l'art. 9, par. 2, let. a, de la convention 1951/66 a été reprise dans sa substance mais formulée de façon plus claire dans le protocole (ch. VIII du protocole). Ainsi, les dispositions de l'art. 10 ne s'appliquent pas si la relation entre la société qui paie les dividendes et la société mère a été établie ou maintenue avec pour objectif principal de profiter des avantages prévus dans cet article.

Conformément à la politique conventionnelle de la Suisse, le paiement de dividendes à des fonds de pension ou à des institutions de prévoyance bénéficie également du dégrèvement total de l'impôt à la source. Les institutions suisses couvertes par la notion de «fonds de pension» sont définies dans le protocole à l'art. IX, al. 2.

Dans tous les autres cas (détention de portefeuille d'actions et personnes physiques), le taux résiduel en faveur de l'Etat de la source est de 15 % maximum.

Le ch. X du protocole clarifie que des paiements d'intérêts sont également considérés comme dividendes du point de vue conventionnel, lorsque cela est prévu par le droit interne de l'Etat de résidence de la société qui effectue ces paiements.

Le ch. XIII, al. 1, du protocole précise que le produit d'une liquidation totale ou partielle d'une société ou d'un rachat des propres actions est traité comme un dividende et non comme gain en capital, conformément aux législations internes des Etats contractants. Il s'ensuit que l'imputation de l'impôt prélevé dans l'Etat de la source doit être accordée par l'Etat de résidence pour la période fiscale au cours de laquelle le revenu correspondant est imposé, même si l'Etat de la source a prélevé l'impôt au cours d'une période fiscale antérieure.

L'art. 10, par. 9, de la Convention se réfère à la nouvelle réglementation néerlandaise relative à la «taxation conservatoire» («conserverende aanslag»), qui a pour objet d'imposer les plus-values de participations importantes détenues dans une société néerlandaise par des personnes physiques qui quittent les Pays-Bas. La taxation conservatoire est limitée à l'impôt dû sur la plus-value des participations intervenue pendant la durée de sa résidence aux Pays-Bas. Le par. 9 préserve le droit des Pays-Bas d'effectuer une «taxation conservatoire» («conserverende aanslag») et de prélever un impôt sur la plus-value de la participation intervenue pendant la durée de sa résidence aux Pays-Bas au taux de 25 % au moment du départ du contribuable. La législation néerlandaise permet cependant un report du paiement de cet impôt aussi longtemps que le contribuable fournit des sûretés suffisantes (ch. XIII, al. 2, du protocole). L'impôt est alors effectivement perçu lors de distributions de dividendes et/ou dans le cas de cession de ces actions.

En contrepartie, les Pays-Bas, en application de leur droit interne, réduisent le montant dû de l'impôt conservatoire et accordent, pour éviter une surimposition, un crédit d'impôt, ou un remboursement d'impôt, à concurrence de l'impôt suisse prélevé sur ce même dividende toutefois limité à 10 % de ces revenus (ch. XI du protocole; voir également commentaire de l'art. 13).

La perception (partielle ou totale) de cet impôt n'est effectuée que pendant un maximum de dix ans après le départ. Toute créance fiscale qui subsisterait après ce délai de dix ans est abandonnée.

Art. 11 Intérêts

La convention de 1951/66 prévoit un impôt à la source de 5 %. Conformément à la politique conventionnelle de la Suisse, la nouvelle Convention prévoit désormais que le droit d'imposition des intérêts est attribué de manière exclusive à l'Etat de résidence.

Art. 12 Redevances

En matière de redevances, l'actuelle réglementation, qui prévoit une imposition exclusive dans l'Etat de résidence, a été reconduite.

Art. 13 Gains en capital

A l'instar des autres conventions conclues par la Suisse (par ex. avec la France et la Grande-Bretagne), la nouvelle Convention avec les Pays-Bas contient une disposition selon laquelle l'Etat de situation d'un immeuble appartenant à une société immobilière n'est pas limité dans son droit de prélever l'impôt sur le gain en capital.

La formulation retenue prévoit toutefois des exceptions à cette règle, notamment lorsque les gains proviennent de l'aliénation d'actions de sociétés cotées sur un marché reconnu par les Etats contractants, si la personne qui reçoit les gains détenait moins de 5 % des actions ou autres parts sociales dans la société avant l'aliénation, si les gains proviennent d'une réorganisation ou si les biens immobiliers sont utilisés par une société pour ses propres activités industrielles ou commerciales.

Art. 13, par. 6, en liaison avec l'art. 10, par. 9, sur la «taxation conservatoire» des personnes physiques

Selon la politique conventionnelle néerlandaise, la nouvelle Convention prévoit une particularité propre à la législation interne des Pays-Bas relatif à la «taxation conservatoire» («conserverende aanslag») sur la détention de participations importantes (cf. art. 10 ci-dessus). La «taxation conservatoire» se distingue du «droit de suite» qui existait auparavant aux Pays-Bas et qui frappait les contribuables de nationalité néerlandaise sur la cession effective réalisée au cours d'un certain nombre d'années après avoir quitté les Pays-Bas (cf. Ad art. 2 et 9 du protocole final de la convention 1951/66).

La Convention veille par ailleurs à ce que la «taxation conservatoire» ne résulte pas en une double imposition ni ne crée des problèmes de liquidités pour les personnes concernées. Elle prévoit aussi que seules les plus-values réalisées durant les années de résidence aux Pays-Bas seront imposées et que toute perte de valeur survenue après le départ des Pays-Bas sera également prise en compte (pour autant qu'elle ne soit pas la conséquence de distributions de bénéfices ou d'une réduction de capital).

Le droit néerlandais dispose qu'un contribuable néerlandais qui quitte les Pays-Bas est soumis, dans certaines conditions, à une «taxation conservatoire» sur la plus-value des participations importantes (5 % ou plus) dans le capital de sociétés néerlandaises. Au moment du départ, la plus-value des participations intervenue pendant la période au cours de laquelle le contribuable a résidé aux Pays-Bas est imposée au taux de 25 %. Dans la mesure où le contribuable offre des garanties suffisantes, le paiement de l'impôt peut être différé (ch. XIII, al. 2, du protocole).

La raison pour laquelle cet impôt n'est pas effectivement perçu au moment du départ des Pays-Bas est qu'à cet instant le contribuable concerné ne dispose pas des liquidités nécessaires pour l'acquitter. Ceci n'est toutefois plus le cas dans deux hypothèses: lorsque la société distribue des dividendes à l'actionnaire, et lorsque la participation dans cette dernière est aliénée par ce dernier. Pour ces deux cas de figure, la Convention fixe les règles exposées dans ce qui suit.

a) Distribution de dividendes

Le fisc néerlandais peut percevoir la totalité de l'impôt de 25 % sur les dividendes versés par la société jusqu'à concurrence du paiement complet de l'impôt conservatoire dû sur la plus-value de la participation (art. 10, par. 9).

Le droit de la Suisse d'imposer ces dividendes n'est pas modifié par cette disposition et la Suisse doit accorder une imputation forfaitaire d'impôt de 15 % au maximum sur le montant brut des dividendes, comme pour n'importe quel dividende d'un portefeuille d'actions. De ce fait, l'imposition limitée en Suisse et la pleine imposition à la source de 25 % aux Pays-Bas au titre d'impôt conservatoire peuvent se traduire parfois par une imposition plus élevée que ce n'est le cas normalement pour le bénéficiaire de dividendes. Cette situation est cependant évitée au moyen du remboursement de l'impôt par le fisc néerlandais à concurrence du montant de l'impôt prélevé en Suisse sur ces revenus, mais à raison de 10 % de ces revenus au maximum (ch. XI du protocole).

b) Vente de la participation

Si le contribuable réalise un gain égal ou supérieur au gain en capital imposé au titre de taxation conservatoire lorsqu'il vend ultérieurement sa participation, l'impôt de départ peut être acquitté tel quel, sous déduction le cas échéant de l'impôt à la source de 25 % déjà acquitté lors des distributions de dividendes, comme cela a été exposé sous a.

Si la vente produit un gain en capital inférieur au montant fixé pour la «taxation conservatoire», auquel cas la valeur de l'action s'en trouve diminuée depuis le départ des Pays-Bas, l'impôt fixé dans la «taxation conservatoire» est réduit, à condition que cette baisse de valeur ne soit pas due au versement de dividendes extraordinaires ou à une réduction de capital. La remise d'impôt accordée correspond à 25 % de la différence entre la valeur vénale de la participation estimée au moment du départ et au moment de la vente (ch. XIV, al. 2, du protocole). Dans le cas où une remise d'impôt est accordée, la valeur des participations au moment du départ est diminuée de quatre fois le montant de l'impôt remis (ch. XIV, al. 3, du protocole).

Art. 15 Professions dépendantes

La répartition du droit d'imposition des travailleurs dépendants correspond à l'art. 15 du Modèle de convention de l'OCDE. En ligne avec la réserve de la Suisse sur cet article du Modèle de convention de l'OCDE, il est convenu au par. 2, let. a, que les 183 jours de présence doivent être réalisés dans le courant d'une même année fiscale (et non pas durant toute période de douze mois qui commence ou prend fin pendant l'année fiscale considérée).

Art. 16 Tantièmes

Les rémunérations d'administrateurs sont imposables dans l'Etat du siège de la société qui les verse, conformément au Modèle de l'OCDE.

La règle de la convention 1951/66, selon laquelle les traitements et salaires de dirigeants de sociétés néerlandaises («bestuurders») résidents de Suisse sont imposables pour moitié aux Pays-Bas et pour moitié en Suisse, a été reconduite dans la nouvelle Convention.

Une exception est prévue pour les traitements et salaires que reçoivent les «bestuurders» résidents de Suisse en raison de l'exercice de leurs activités pour un établissement stable situé en Suisse d'une société néerlandaise et qui sont supportés par cet établissement stable. Dans ce cas, ces traitements et salaires sont imposables en Suisse (art. 16, par. 3).

Art. 18 Pensions, rentes et allocations de sécurité sociale

Selon le par. 1 de cet article, le droit d'imposer les pensions et les rentes et les allocations de sécurité sociale appartient en principe à l'Etat de résidence de leur bénéficiaire.

Les principales modifications par rapport à la convention actuelle concernent la suppression de la différence entre les pensions de droit privé et les pensions de droit public. Désormais, les pensions versées par des établissements de droit public relèvent du présent article.

Les Pays-Bas ont demandé, conformément à leur politique conventionnelle habituelle, l'introduction d'une clause qui permet à l'Etat de la source de conserver son droit d'imposition lorsque l'Etat de résidence connaît des régimes spéciaux qui permettent une imposition préférentielle des pensions. Conformément au nouvel art. 18, par. 2, de la Convention, l'imposition dans l'Etat de la source n'est admise que si les conditions cumulatives suivantes sont réunies:

- le droit à cette pension, autre rémunération similaire ou rente est exempté d'impôt de l'Etat de la source, les cotisations ont été déduites lors de la détermination du revenu imposable dans l'Etat de la source ou prises en compte pour l'octroi d'un autre allègement fiscal dans cet Etat;
- le bénéficiaire n'est pas imposé dans l'Etat de résidence au taux ordinaire applicable aux revenus du travail ou moins de 90 % de la rente est imposé dans l'Etat de résidence, et
- le montant global annuel de la pension, autre rémunération similaire ou rente dépasse 20 000 euros.

Cette clause ne devrait pas trouver application dans le cas de la Suisse puisque les pensions sont imposables au taux ordinaire et parce que, même pour les personnes qui sont imposées d'après la dépense, les revenus pour lesquels l'application d'une convention de double imposition est demandée doivent être inclus dans la base imposable.

Le par. 3 prévoit que les prestations en capital peuvent être imposées dans l'Etat de la source et dans l'Etat de résidence du bénéficiaire. L'Etat de la source applique le taux d'impôt prévu par son droit interne et l'Etat de résidence impute cet impôt sur son impôt sur le revenu.

L'art. 18, par. 1, dernière phrase, fait référence explicitement aux rentes de droit néerlandais («annuities») dans le texte anglais) payées à un résident de Suisse; ces dernières sont définies au par. 6 de cette même disposition. Aux Pays-Bas, le rachat d'années de cotisations n'est pas toujours possible dans le contexte d'une caisse de pension. Il arrive, notamment pour certaines catégories de contribuables, qu'un moyen de compléter des lacunes dans le système de retraite pour arriver au 70 % du dernier revenu soit la constitution de rentes («annuities»). Dans ce contexte, ces dernières sont déductibles du revenu imposable aux Pays-Bas et concourent à former l'avoir vieillesse du contribuable selon un principe similaire au deuxième pilier suisse. Le par. 1, dernière phrase, assure que ces rentes seront traitées en Suisse comme de la prévoyance professionnelle et bénéficieront ainsi du dégrèvement à la source aux Pays-Bas en vertu de cette disposition.

Art. 19 Fonctions publiques

Cette disposition, reprise du Modèle de convention de l'OCDE, mais uniquement pour ce qui a trait aux salaires, est amputée du par. 2 habituel, relatif aux pensions, puisque ces dernières suivent le régime d'imposition dans l'Etat de résidence instauré par l'art. 18 (voir ci-dessus). L'adoption des principes du Modèle de convention de l'OCDE entraîne pour les personnes visées par la let. b une modification par rapport à la convention actuelle de 1951/66 (art. 8): à l'avenir, elles seront imposables dans leur Etat de travail, qui se trouve également être leur Etat de résidence.

Art. 22 Elimination des doubles impositions

Les Pays-Bas appliquent en principe la méthode de l'exonération pour les revenus immobiliers, les revenus d'établissements stables, les gains en capital immobiliers, les revenus de professions libérales, les revenus de professions dépendantes, les pensions et rentes de sécurité sociale imposables dans l'Etat de la source et les rémunérations de source publique imposables dans l'Etat de la source (par. 2).

La méthode de l'imputation s'applique selon la Convention aux dividendes reçus de la détention de portefeuille d'actions, aux rémunérations d'administrateurs, aux revenus d'artistes et sportifs et aux prestations en capital de prévoyance (par. 3).

Le par. 4 contient une réserve pour certains revenus qualifiés de revenus «passifs» selon le droit interne néerlandais. Dans ces cas, la méthode de l'imputation d'impôt est appliquée.

Comme à l'accoutumée, la Suisse applique la méthode de l'exemption avec réserve de la progressivité (par. 5, let. a). Toutefois, s'agissant des gains en capital tombant sous l'art. 13, par. 4 (sociétés immobilières) et les revenus d'artistes et de sportifs selon l'art. 17, par. 1 et 2, l'exonération n'est accordée qu'une fois la preuve apportée de l'imposition de ces derniers aux Pays-Bas. La Suisse accorde l'imputation forfaitaire d'impôt (let. b) pour les dividendes reçus de la détention de portefeuille d'actions et pour les prestations en capital selon l'art. 18, par. 3.

Art. 23 Activités sur le plateau continental

Cette disposition n'est applicable que dans le cas d'une entreprise suisse exerçant des activités de prospection et d'extraction de ressources naturelles sur le plateau continental appartenant aux Pays-Bas. Elle correspond à la politique conventionnelle générale des Pays-Bas et prévoit qu'en ce qui concerne les activités en question, l'existence d'un établissement stable est admise à partir du moment où les activités exercées dépassent la durée de 30 jours. Le personnel qui exerce des activités de caractère indépendant sur le plateau continental durant une période supérieure à 30 jours et les employés d'une entreprise suisse qui travaillent sur le plateau continental pour un établissement stable ou une base fixe, et dont le salaire est payé par cet établissement ou cette base fixe, sont imposables aux Pays-Bas.

Art. 24 Non-discrimination

L'article sur la non-discrimination contient une clause particulière concernant la déductibilité des cotisations versées à un système de prévoyance de l'autre Etat, à l'instar de ce qui a été prévu dans le Protocole de révision du 26 juin 2007 entre la Confédération suisse et le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord modifiant la convention en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu (RS 0.672.936.712.1). Le nouveau par. 6 permet de tenir compte explicitement des dispositions qui s'appliquent aux travailleurs détachés (temporairement) selon 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, RS 0.142.112.681). Si les conditions du «détachement temporaire dans un autre Etat» fixées par l'accord sur la libre circulation sont réunies, le travailleur détaché reste soumis à l'assurance sociale de l'Etat duquel il a été détaché. Sur demande, la durée du détachement de douze mois au maximum peut être prolongée; selon la pratique de la Suisse, cette durée ne peut cependant pas excéder cinq à six ans au total. S'agissant des détachements de travailleurs, le par. 6 prévoit que l'Etat d'accueil applique les mêmes conditions et restrictions fiscales aux cotisations que versent les employés, les employeurs et les indépendants à des institutions de prévoyance de l'Etat d'origine (c'est-à-dire l'Etat d'où provient le travailleur détaché) qu'aux cotisations versées à des institutions de prévoyance sises sur son territoire. Les conditions pour que l'Etat d'accueil traite les cotisations versées à des institutions de prévoyance de l'Etat d'origine comme les cotisations versées à ses propres institutions de prévoyance sont, d'une part, que le droit de l'Etat d'origine prévoit la déduction des cotisations que versent les employés aux institutions de prévoyance sises sur son territoire et, d'autre part, que les cotisations des employeurs n'y soient pas ajoutées au revenu imposable de l'employé.

Cette nouvelle réglementation diminue la charge de travail administrative des travailleurs détachés et de leurs employeurs, car ils ne sont plus tenus de changer d'institutions de prévoyance et sont traités fiscalement de la même manière que s'ils étaient affiliés à une institution de prévoyance dans l'Etat où ils exercent leur activité.

Cet article prévoit l'introduction dans la Convention d'une clause d'arbitrage conforme au Modèle de convention de l'OCDE, ce qui répond à la politique conventionnelle de la Suisse. Pour plus de précisions concernant la procédure d'arbitrage, on se référera au message concernant une nouvelle Convention de double imposition avec l'Afrique du Sud (FF 2007 6225). Dans la pratique, il a souvent été constaté que le délai de deux ans prévu par le Modèle de convention de l'OCDE ne suffisait pas pour mener à leur terme les procédures amiables, en particulier celles qui touchent aux prix de transfert. C'est pourquoi, à la demande de la Suisse, les parties sont convenues de porter ce délai à trois ans.

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 trois ans après l'exposé du cas et à condition qu'aucune décision judiciaire n'ait encore été rendue. Si aucun contribuable directement concerné ne s'oppose à la sentence arbitrale, elle est contraignante pour les Etats contractants et doit être mise en œuvre par un règlement à l'amiable. Les autorités compétentes doivent encore fixer les modalités de procédure.

Dans un contexte de globalisation des marchés financiers et surtout de crise financière, la coopération internationale en matière fiscale revêt une importance accrue. Le Conseil fédéral soutient les efforts déployés dans ce domaine. Comme il a été indiqué en préambule, le Conseil fédéral a annoncé, par décision du 13 mars 2009, 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 entrant dans le champ d'application de la convention, le principe de subsidiarité ainsi que l'élimination des traitements discriminatoires. Ces éléments sont commentés ci-après.

L'art. 26 reprend, dans les grandes lignes, le texte de l'art. 26 du Modèle de convention de l'OCDE. Toutefois, certaines modifications ont été apportées au texte dudit Modèle. Elles ont notamment pour but de rendre possible l'utilisation des renseignements à d'autres fins, sous réserve de l'existence des bases légales nécessaires en droit interne et de l'accord de l'Etat qui fournit les informations, afin que les autorités fiscales des Etats contractants soient dotées expressément des pouvoirs dont elles ont besoin pour obtenir les renseignements requis de la part des banques, d'un autre établissement financier, d'un mandataire ou d'une personne agissant en tant que fiduciaire, ou pour déterminer les droits de propriété d'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.

Bien que la Suisse ait l'intention de limiter l'échange de renseignements aux impôts visés par la convention, notamment afin d'éviter un effet de chevauchement avec d'autres accords internationaux (par exemple l'Accord sur la fraude avec les Etats membres de l'UE en matière d'impôts indirects), il a fallu déroger à ce principe sur demande expresse de la partie néerlandaise, qui souhaitait l'adoption du libellé de l'art. 26, par. 1, du Modèle OCDE. Cette dernière a fait savoir qu'à défaut de

l'extension du champ d'application des impôts en matière d'échange de renseignements, les Pays-Bas exigeraient de réviser la convention contre les doubles impositions en matière de successions, pour y inclure notamment une disposition sur l'échange de renseignements. Ainsi, cette concession octroyée n'est pas démesurée dans la mesure où l'échange de renseignements couvrant d'autres impôts que ceux sur le revenu est possible par le biais d'autres accords internationaux. En tout état de cause, chaque accord qui pourrait être parallèlement applicable devra être examiné dans chaque cas particulier en fonction de ses spécificités et selon le principe de la «lex specialis».

Le par. 1 consacre le principe de l'échange de renseignements. Il prévoit l'échange des renseignements vraisemblablement pertinents pour l'application des dispositions de la convention, ou pour l'administration ou l'application de la législation interne relative aux impôts de toute nature ou dénomination. Comme les renseignements sont limités à ceux qui sont vraisemblablement pertinents, toute «pêche aux renseignements», investigation sans objet précise destinée à obtenir des informations fiscalement pertinentes, 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 des Pays-Bas dans la mesure où il y a rattachement économique avec l'un des Etats contractants.

Il convient par ailleurs de prendre en considération que, pour les Pays-Bas, l'acceptation de la révision en question devait suivre au plus près le standard de l'OCDE. Or, le Modèle de convention de l'OCDE prévoit au paragraphe 1 de l'art. 26 que l'échange de renseignements doit s'opérer pour les impôts de toute nature ou dénomination, c'est-à-dire au-delà des seuls impôts visés par la Convention. Le par. 2 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, par les procédures et poursuites concernant ces impôts, par les décisions statuant sur les recours relatifs à ces impôts ou par le contrôle de ce qui précède. 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, à moins que cette possibilité ne soit prévue par les lois des deux Etats contractants et que l'Etat qui fournit les renseignements ait donné son consentement. Ainsi, cette disposition permet d'utiliser les renseignements obtenus dans le cadre d'une 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 plusieurs demandes de renseignements, répétées à des fins différentes. Dans tous les cas, le consentement de l'Etat qui fournit les renseignements est requis. Cette disposition permettra par exemple l'utilisation des renseignements obtenus, selon les mêmes conditions, dans le cadre de l'accès aux informations fiscales internes pour les autorités de sécurité sociale (cf. par ex. l'art. 9, al 3, LAVS, RS 831.10, et l'art. 27 RAVS, RS 831.101). Du côté des Pays-Bas, la délégation néerlandaise a voulu préciser (cf. art. XVI Ad art. 26, let. f) du protocole) que le partage de renseignements concernant les allocations sociales est une autre fin au sens de la dernière phrase de l'art. 26, par. 2, puisque depuis peu les réglementations concernant les

allocations sociales ne sont plus incluses dans leur législation fiscale mais dans une loi distincte.

Le par. 3 contient certaines limitations à l'échange de renseignements en faveur de l'Etat requis. Il dispose que l'Etat requis n'est tenu ni 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 pas 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 si l'Etat requérant ne prenait pas les dispositions propres à garantir que les renseignements demandés seront effectivement tenus secrets.

Le par. 4 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 par. 5 contient des dispositions particulières concernant les renseignements qui sont détenus pas les banques ou 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 requis existent réellement.

En effet, dans les cas de fraude fiscale, la Suisse possède, au vu de la procédure pénale de droit interne, les moyens nécessaires pour obtenir les renseignements visés par le par. 5. Selon les dispositions en question, toutefois, l'existence d'une fraude fiscale ne constitue plus une condition à l'échange de renseignements. Ainsi, afin d'assurer la mise en œuvre des nouvelles obligations conventionnelles, les Etats contractants ont créé par. 5, dernière phrase, la base légale nécessaire pour disposer des pouvoirs de procédure qui leur permettent d'obtenir les renseignements demandés. La procédure applicable sera dans un premier temps réglée dans une ordonnance du Conseil fédéral qui devrait entrer en vigueur le 1^{er} octobre 2010, puis dans une loi dont les travaux d'élaboration ont débuté. Cette procédure a été avalisée dans les arrêtés fédéraux du 18 juin 2010 approuvant dix conventions, nouvelles ou révisées, contre les doubles impositions et ne nécessite pas d'être réitérée, sauf cas spécifique.

La Suisse n'accordera en aucun cas l'entraide administrative en matière fiscale aux Pays-Bas si la demande d'entraide se fonde sur des données obtenues illégalement. Le Conseil fédéral fera une déclaration au Gouvernement des Pays-Bas et s'appliquera à obtenir une déclaration correspondante de la part du Gouvernement des Pays-Bas. Le Conseil fédéral a été chargé de mettre en œuvre cette démarche dans le cadre de la motion 10.3013 «Futures conventions de double imposition. Ne pas

accorder l'entraide administrative lorsque les données ont été obtenues illégalement».

La demande d'échange de renseignements devra être effectuée par écrit (de simples demandes par téléphone sont donc exclues), conformément aux prescriptions de l'OCDE dans ce domaine, en particulier au Module 1 concernant l'échange de renseignements sur demande du Manuel de l'OCDE de mise en œuvre des dispositions concernant l'échange de renseignements à des fins fiscales.

Des précisions concernant l'art. 26 sont prévues dans le protocole à la Convention (art. XVI Ad art. 26 du protocole à la nouvelle Convention). Les principes de subsidiarité et de l'interdiction de toute «pêche aux renseignements», c'est-à-dire d'investigations sans objet précis destinées à obtenir des informations fiscalement pertinentes, sont expressément mentionnés. Le principe de subsidiarité implique que la demande de renseignements fasse état de l'épuisement des moyens dont dispose l'Etat requérant. En outre, le protocole règle en détail les exigences auxquelles doit satisfaire la demande de renseignements (art. XVI, let. b). L'identification claire du contribuable concerné est notamment requise. Elle se fait notamment par l'indication, en particulier, du nom du contribuable concerné et d'autres éléments, dans la mesure où ces autres éléments sont connus, qui permettent d'identifier la personne sans ambiguïté (adresse, numéro de compte bancaire ou date de naissance par ex.). En outre, l'indication du nom du détenteur des renseignements (banque par ex.) que l'Etat requérant présume être en possession des renseignements demandés est absolument nécessaire, contrairement aux éléments détaillés, qui ne sont donnés que s'ils sont connus. L'Etat requérant doit indiquer quelles sont les informations nécessaires, pour quelles périodes fiscales et pour quel but fiscal. Il s'ensuit que l'échange de renseignements est limité aux demandes concrètes dans des cas particuliers. Il est en outre précisé qu'aucune obligation n'incombe aux Etats contractants de procéder à un échange de renseignements spontané ou automatique, sans pour autant exclure la possibilité pour l'un des Etats contractants de procéder à un échange de renseignements spontané ou automatique si sa législation nationale le prévoit (art. XVI, let. d). Enfin, les droits de procédure des contribuables sont garantis (art. XVI, let. e). En Suisse, le contribuable concerné peut recourir contre la décision finale de l'administration fédérale des contributions devant le Tribunal administratif fédéral, compétent pour statuer. Le recours a un effet suspensif. Si un recours est déposé, la transmission des renseignements n'aura lieu qu'une fois que le rejet du recours est entré en force. Ces procédures ne doivent toutefois pas entraver ou retarder indûment l'échange de renseignements.

Initialement, il avait été prévu de signer cette nouvelle convention au mois de décembre 2009. A l'instar de ce qui a été prévu dans l'avenant signé le 27 août 2009 avec la France, la convention prévoyait que les nouvelles dispositions concernant l'échange de renseignements seraient applicables en ce qui concerne l'année civile ou l'exercice commercial commençant à compter du 1^{er} janvier de l'année suivant celle au cours de laquelle la nouvelle Convention aurait été signée (soit le 1^{er} janvier 2010). Toutefois, pour des raisons administratives, la signature n'a pu avoir lieu fin 2009 et il a finalement été convenu que les nouvelles dispositions concernant l'échange de renseignements seraient applicables pour les demandes déposées à la date d'entrée en vigueur de la Convention, ou à une date ultérieure, en vue d'obtenir des renseignements se rapportant à toute période débutant au plus tôt le 1^{er} mars qui suit immédiatement la date de signature de la Convention. Pour la période précédant cette date, l'échange de renseignements sera limité aux rensei-

gnements nécessaires à l'application régulière de la convention, conformément à la convention actuelle.

Art. 27 Membres des missions diplomatiques et postes consulaires

Cette disposition correspond à la pratique conventionnelle de la Suisse, qui prévoit une clause plus détaillée que celle du Modèle de convention de l'OCDE.

Art. 28 Extension territoriale

Cette disposition correspond, avec quelques adaptations rédactionnelles, à la clause correspondante de la convention existante. Si des territoires d'outre-mer néerlandais introduisent des impôts analogues en substance à ceux couverts par la convention, cette dernière peut leur être étendue dans un échange de notes par voie diplomatique.

Art. 29 Entrée en vigueur

La convention entrera en vigueur 30 jours après la date de réception de la dernière des notifications concernant l'achèvement des procédures internes requises en vue de son entrée en vigueur. Ses dispositions seront applicables au 1^{er} janvier qui suit cette date.

5 Conséquences financières

La nouvelle Convention comporte un grand nombre d'adaptations rédactionnelles et techniques par rapport à la convention de 1951/66, mais, sur le fond, elle ne modifie pas substantiellement les relations économiques bilatérales entre les Pays-Bas et la Suisse. La réduction de 25 à 10 % du montant déterminant de la participation pour l'exonération des dividendes entraînera une diminution du produit de l'impôt anticipé. Etant donné que les dividendes provenant de participations d'au moins 25 % sont déjà exonérés, les conséquences de cette diminution devraient cependant être modestes. Il en va de même en ce qui concerne l'abaissement du taux d'impôt à la source sur les intérêts de 5 à 0 %. Par ailleurs, la réduction du montant déterminant de la participation se traduira par une amélioration de l'attrait de la place économique suisse, ce qui pourrait générer des recettes fiscales supplémentaires.

En outre la Convention, qui prévoit, 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, 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 d'incidence particulière sur la Suisse.

Il en va de même de la clause d'arbitrage, qui garantit au contribuable une meilleure protection contre les risques de double imposition. Il est vrai qu'une sentence arbitrale peut entraîner, dans le cas particulier, des pertes fiscales pour la Suisse: mais l'adoption d'une clause d'arbitrage renforce l'attrait de notre place économique, ce

qui, indirectement, pourra avoir des effets positifs sur les recettes fiscales de la Suisse.

Les cantons et les milieux économiques intéressés ont approuvée la Convention. Dans l'ensemble, celle-ci contribue de manière bénéfique au maintien et au développement des relations économiques bilatérales, ce qui s'inscrit dans le cadre des buts majeurs de la politique suisse en matière de commerce extérieur.

6 Constitutionnalité

La Convention se fonde sur l'art. 54 de la Constitution (Cst.), qui attribue à la Confédération la compétence en matière d'affaires étrangères. L'Assemblée fédérale est compétente pour approuver cette Convention en vertu de l'art. 166, al. 2, Cst. La Convention a été conclue pour une durée indéterminée, mais elle peut être dénoncée à tout moment pour la fin d'une année civile moyennant un préavis de six mois. La Convention n'implique pas d'adhésion à une organisation internationale. Conformément à l'art. 141, al. 1, let. d, ch. 3, Cst., les traités qui contiennent des dispositions importantes fixant des règles de droit ou dont la mise en œuvre exige l'adoption de lois fédérales sont soumis, depuis le 1^{er} août 2003, au référendum facultatif en matière de traités internationaux. Conformément à l'art. 22, al. 4, de la loi du 13 décembre 2002 sur l'Assemblée fédérale, une disposition inscrite dans un traité international est réputée fixer des règles de droit lorsqu'elle prévoit des dispositions générales et abstraites d'application directe qui créent des obligations, confèrent des droits ou attribuent des compétences. Afin de se doter d'une pratique cohérente en ce qui concerne le ch. 3 introduit dans l'art. 141, al. 1, let. d, Cst. et d'éviter que des accords similaires ne soient soumis de façon répétée au référendum, le Conseil fédéral a précisé, dans le message du 19 septembre 2003 relatif à la convention contre les doubles impositions avec Israël, qu'il accompagnerait dorénavant les accords qu'il présente au Parlement de la proposition de ne pas les soumettre au référendum facultatif en matière de traités internationaux, pour autant que ces accords n'entraînent pas de nouveaux engagements pour la Suisse.

La nouvelle disposition sur l'échange de renseignements conforme au Modèle de convention de l'OCDE, qui prévoit une assistance administrative élargie, constitue une brèche importante dans la pratique conventionnelle de la Suisse.

La nouvelle Convention contiendra donc des dispositions importantes au sens de l'art. 141, al. 1, let. d, ch.3, Cst., qui entraînent des obligations supplémentaires par rapport aux engagements convenus précédemment avec d'autres États. Par conséquent, l'arrêté fédéral approuvant la Convention contre les doubles impositions entre les Pays-Bas et la Suisse devra être soumis au référendum facultatif en matière de traités internationaux.

