

10.015

**Message
concernant l'approbation d'un avenant modifiant
la Convention entre la Suisse et le Grand-Duché
de Luxembourg contre les doubles impositions**

du 20 janvier 2010

Mesdames les Présidentes,
Mesdames et Messieurs,

Nous vous soumettons un projet d'arrêté fédéral relatif à l'approbation de l'Avenant signé le 25 août 2009 et modifiant la Convention conclue le 21 janvier 1993 avec le Grand-Duché de Luxembourg 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.

20 janvier 2010

Au nom du Conseil fédéral suisse:

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

Condensé

Conclue le 21 janvier 1993, la Convention en vue d'éviter les doubles impositions entre la Suisse et le Grand-Duché de Luxembourg n'a pas fait l'objet de modifications depuis sa conclusion.

Après la décision du Conseil fédéral du 13 mars 2009 relative à la nouvelle politique suisse en matière d'échange de renseignements à des fins fiscales, la Suisse et le Luxembourg ont décidé d'entamer des négociations pour modifier la Convention afin de l'adapter à cette nouvelle politique. La présente révision a également été l'occasion d'améliorer la Convention en ce qui concerne les distributions de dividendes à des sociétés mères et à des fonds de pension conformément à l'évolution de la politique conventionnelle suisse, et d'introduire une clause d'arbitrage. Le 20 mai 2009, les paraphes ont été apposés sur un avenant qui a été signé à Berne le 25 août 2009.

Les cantons et les milieux économiques intéressés ont approuvé la conclusion de cet avenant.

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 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 du 21 janvier 1993 entre la Confédération suisse et le Grand-Duché de Luxembourg en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (RS 0.672.951.81, ci-après «la Convention») n'a pas fait l'objet de modifications depuis sa conclusion. Les solutions matérielles qu'elle contient sont encore considérées aujourd'hui comme favorables à l'économie des deux Etats partenaires, mais elles ne correspondent plus à l'évolution récente de leur politique en matière d'échange de renseignements.

Le 13 mars 2009, le Conseil fédéral s'est engagé à adopter, dans ses conventions contre les doubles impositions, le standard de l'Organisation de Coopération et de Développement Economiques (ci-après «OCDE») en matière d'échange de renseignements, à savoir l'art. 26 du Modèle de convention 2005 de cette organisation. Il a donc retiré la réserve qu'avait précédemment apportée la Suisse à cet article du Modèle de Convention OCDE.

Conformément à cet engagement, la Suisse a décidé d'entamer, dans les plus brefs délais, des négociations avec d'autres Etats pour inclure dans ses conventions contre la double imposition une disposition sur l'échange de renseignements qui soit conforme au standard de l'OCDE.

La présente révision a également été l'occasion de mettre à jour la convention en ce qui concerne les dividendes, conformément à l'évolution de la politique conventionnelle suisse, et d'introduire une clause d'arbitrage. Par ailleurs, l'avenant à la

Convention (ci-après «l’Avenant») qui a été ainsi conclu contient un protocole à la Convention (ci-après «le Protocole») visant à clarifier certains points de celle-ci. La négociation s’est conclue le 20 mai 2009 par l’apposition des paraphes. L’Avenant a été signé à Berne le 25 septembre 2009.

Les cantons et les milieux économiques intéressés se sont prononcés en faveur de la modification de la Convention.

3 Appréciation

Suite à la décision du Conseil fédéral du 13 mars 2009 de modifier la politique de la Suisse en matière d’échange de renseignements, il était devenu nécessaire de réviser la Convention. L’Avenant contient une nouvelle disposition sur l’échange de renseignements qui correspond à la norme de l’OCDE et satisfait aux directives fixées par le Conseil fédéral. Les autres modifications apportées à la Convention reflètent l’évolution de la politique conventionnelle suisse, notamment en matière de dividendes payés à des sociétés mères et à des fonds de pension, et en matière d’arbitrage. La Convention révisée contribuera certainement à la poursuite du développement positif des relations économiques bilatérales.

4 Commentaire des dispositions de l’Avenant modifiant la Convention

L’Avenant et le Protocole modifient et complètent certaines dispositions contre les doubles impositions de la Convention de 1993. Les principales modifications sont commentées ci-dessous.

Art. 1 de l’Avenant relatif à l’art. 10 de la Convention (Dividendes)

Le nouveau par. 2 prévoit un dégrèvement total de l’impôt à la source en ce qui concerne les dividendes versés par une filiale à sa société mère. Le seuil de la participation nécessaire pour obtenir le dégrèvement total a été fixé à 10 % du capital (contre 25 % actuellement) de la société détenue. En outre, il doit s’agir d’une détention directe et, pour éviter certains abus, la période de détention a été fixée à deux ans. Conformément à l’art. 15 de l’Accord en matière de fiscalité des revenus de l’épargne sous forme de paiements d’intérêts entre la Suisse et la Communauté européenne du 26 octobre 2004 (RS 0.641.926.81) et à l’application de la jurisprudence de la Cour de Justice des Communautés européennes en la cause «Denkavit», cette condition de détention peut être remplie à une date ultérieure à la date du paiement de dividendes. Cette condition est donc moins restrictive que celle contenue dans la disposition actuelle de la Convention, qui exige une détention ininterrompue de deux ans précédant la date du paiement des dividendes avant de pouvoir bénéficier du dégrèvement total. La société distributrice devra cependant s’acquitter d’un impôt à hauteur du taux résiduel prévu dans la Convention pour les participations importantes, soit 5 % (let. a, ch. 1). Le remboursement de l’impôt à la source qui a été versé se fait sur demande, une fois atteint le délai de détention de deux ans.

Conformément à la politique conventionnelle actuelle de la Suisse, les paiements de dividendes à des fonds de pension ou à des institutions de prévoyance bénéficient également du dégrèvement total de l'impôt à la source. Les placements collectifs dans lesquels investissent uniquement des institutions de prévoyance sont traités de la même manière que les investissements directs effectués par les institutions de prévoyance. Il est précisé dans le Protocole que les fonds de pension et les institutions de prévoyance sont considérés comme des résidents de l'Etat dans lequel ils sont reconnus et contrôlés conformément aux prescriptions de cet Etat (ch. 1).

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

Art. 2 de l'Avenant relatif à l'art. 25 de la Convention (Procédure amiable)

La modification de la Convention offrait l'opportunité de moderniser le texte de cette disposition.

Le par. 4 prévoit que les autorités compétentes des Etats contractants peuvent communiquer directement entre elles, y compris au sein d'une commission mixte composée de ces autorités ou de leurs représentants, en vue de parvenir à un accord. La modification formelle apportée au par. 4 suit le texte du Modèle de convention de l'OCDE. Toutefois, la portée matérielle de la disposition actuelle n'est pas modifiée.

Par ailleurs, la mise à jour du Modèle de convention adopté en 2008 par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE prévoit une clause d'arbitrage pour régler les différends fiscaux transfrontaliers. De l'avis de la Suisse, une clause d'arbitrage est conforme à la finalité d'une convention qui vise à éviter les doubles impositions. A cela s'ajoute que la clause de règlement des différends que constitue l'art. 25 de la Convention ne contient pas d'obligation de résultat («... les autorités compétentes des Etats contractants s'efforcent de résoudre ...»); il n'est donc pas exclu qu'une double imposition demeure dans certains cas. De manière générale, cette situation n'est pas satisfaisante du point de vue de la sécurité juridique. Une clause d'arbitrage devrait permettre d'y remédier et contribuer ainsi à améliorer la situation du contribuable.

Pour ces raisons, les deux parties sont convenues d'une clause d'arbitrage dans un nouveau cinquième paragraphe ajouté à l'art. 25 de la Convention. Cette disposition suit le Modèle de convention de l'OCDE. Si les autorités compétentes ne sont pas parvenues à un accord dans les trois ans suivant l'ouverture d'une procédure amiable, un arbitrage peut être demandé par la personne concernée. Celui-ci n'est toutefois pas possible si une décision judiciaire a déjà été rendue. La décision du tribunal arbitral est applicable nonobstant les délais de droit interne des Etats contractants. Dans ses détails, le contenu de la procédure sera réglé d'un commun accord entre les autorités compétentes. Il est vrai qu'une solution passant par une procédure arbitrale présente l'inconvénient d'empiéter par principe sur la souveraineté fiscale suisse. Toutefois, le contribuable devra donner au préalable son consentement par écrit à l'ouverture de cette procédure. En outre, une clause d'arbitrage ne peut qu'inciter les autorités compétentes des Etats contractants à trouver une solution amiable qui leur évite de devoir se soumettre au verdict éventuellement plus contraignant d'une commission tierce. Les cas d'application devraient donc être rares.

Art. 3 de l'Avenant relatif à l'art. 26 de la Convention (Echange de renseignements)

Dans le contexte de la globalisation des marchés financiers et en particulier à la suite de la crise financière de 2008, la coopération internationale a pris de l'importance. La Suisse a de tout temps soutenu les efforts entrepris à cet égard. De plus, le Conseil fédéral a décidé le 13 mars 2009 d'adopter 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.

Le nouvel art. 26 suit, 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 compétentes 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 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.

Le premier paragraphe consacre le principe de l'échange des 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 Luxembourg, pour autant qu'il y ait un rattachement économique avec l'un des Etats contractants.

Le deuxième paragraphe est consacré au principe de confidentialité et prévoit que les renseignements obtenus ne peuvent être communiqués qu'aux personnes ou autorités concernées par l'établissement, par le recouvrement des impôts au sens du par. 1, par les procédures et poursuites concernant ces impôts, ou par les décisions sur les recours relatifs à ces impôts. Il s'ensuit que ces renseignements peuvent également être communiqués au contribuable ou à son représentant. Ce paragraphe prévoit en outre que les renseignements reçus ne peuvent être utilisés à d'autres fins (non fiscales) sauf si cette possibilité est prévue par les lois des deux Etats contractants et si l'Etat qui fournit les renseignements donne son consentement. Les renseignements obtenus peuvent ainsi être utilisés par exemple dans le cadre d'une procédure pénale tout en respectant les droits de procédure en Suisse 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 requis est obligatoire.

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 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 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 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. Ainsi, il ne devra être donné suite à une demande qui concernerait des droits de propriété dans une société par actions au porteur que si les informations souhaitées 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 l'Avenant 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.

Art. 4 de l'Avenant relatif à l'art. 26 de la Convention (Protocole apportant des précisions en matière d'échange de renseignements)

Des précisions concernant l'art. 26 sont insérées dans le ch. 3 du Protocole prévu par l'art. 4 de l'Avenant. Les principes de subsidiarité et de l'interdiction de la «pêche aux renseignements» sont expressément mentionnés. Le principe de subsidiarité implique que les Etats contractants sont tenus d'épuiser tous les moyens ordinaires dont ils disposent en vertu de leur droit de procédure fiscale avant de déposer une

demande de renseignements (let. a). S'agissant des demandes relevant de la «pêche aux renseignements», c'est-à-dire des requêtes présentées sans objet d'investigation précis dans l'espoir d'obtenir des informations fiscalement déterminantes, elles sont expressément exclues (let. b).

En outre, la demande de renseignements doit inclure un certain nombre d'éléments, tels que l'identification claire du contribuable concerné ainsi que de la personne (par exemple une banque) présumée être en possession des renseignements demandés (let. c). En outre, l'Etat requérant doit décrire les renseignements qu'il souhaite obtenir, les périodes fiscales concernées et le but fiscal visé. L'autorité compétente de l'Etat requérant doit également présenter sa demande par écrit à l'autorité compétente de l'Etat requis. Il s'ensuit que l'échange de renseignements est limité à des demandes concrètes émises dans des cas particuliers. Par ailleurs, il est précisé qu'aucune obligation n'incombe aux Etats contractants de procéder à un échange de renseignements spontané ou automatique, sans pour autant le leur interdire pour autant que sa législation nationale le prévoit (let. d).

Enfin, les règles de procédure administrative relatives aux droits des contribuables restent applicables, étant entendu qu'il s'agit là de garantir une procédure équitable aux contribuables et non d'empêcher ou de retarder indûment le processus d'échange de renseignements (let. e). En Suisse, le contribuable concerné peut recourir contre la décision finale de l'Administration fédérale des contributions devant le Tribunal administratif fédéral, qui tranchera. Un tel recours aura un effet suspensif, c'est-à-dire que les renseignements concernés ne seraient transmis que s'il était rejeté et une fois ce rejet entré en force.

Art. 5 de l'Avenant (Entrée en vigueur)

L'Avenant entrera en vigueur le jour de la réception de la dernière des notifications confirmant l'accomplissement des procédures requises par la législation interne de chaque Etat contractant.

Les dispositions de l'Avenant et du Protocole s'appliqueront à partir du premier janvier de l'année qui suit celle au cours de laquelle l'Avenant est entré en vigueur.

En ce qui concerne les nouvelles dispositions concernant l'échange de renseignements, celles-ci seront applicables aux années fiscales commençant le premier janvier de l'année civile suivant celle au cours de laquelle l'Avenant est entré en vigueur ou ultérieurement. Ces dispositions ne s'appliquent par conséquent qu'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. Pour la période avant cette date, l'échange de renseignements est limité aux renseignements nécessaires à l'application régulière de la Convention, conformément à l'art. 26 actuel.

5

Conséquences financières

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. 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.

Les cantons et les milieux économiques intéressés ont approuvé l'Avenant. Globalement, il contribue positivement au maintien et au développement des relations économiques bilatérales.

6

Constitutionnalité

L'Avenant 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 cet Avenant en vertu de l'art. 166, al. 2, Cst. Une fois approuvé, il fera partie intégrante de la Convention de 1993 entre la Suisse et le Luxembourg. 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. L'Avenant n'implique pas d'adhésion à une organisation internationale. Depuis le 1^{er} août 2003, conformément à l'art. 141, al. 1, let. d, ch. 3, Cst., les traités internationaux qui contiennent des dispositions importantes fixant des règles de droit ou dont la mise en œuvre exige l'adoption de lois fédérales sont sujets au référendum facultatif en matière de traités internationaux. Par ailleurs, conformément à l'art. 22, al. 4 de la loi du 13 décembre 2002 sur le Parlement (RS 171.10), 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. Enfin, afin de garantir une pratique cohérente en ce qui concerne le ch. 3 de l'art. 141, al. 1, let. d, Cst. et d'éviter que des accords similaires 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 présenterait 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.

L'Avenant introduit, d'une part, une clause d'arbitrage et, d'autre part, une clause relative à l'échange de renseignements conforme au standard posé par l'OCDE dans ce domaine. La clause d'arbitrage est une disposition favorable au contribuable: loin de créer pour lui une obligation, elle lui donne un droit, en lui permettant de saisir une commission d'arbitrage pour trancher un différend, dont la décision devra ensuite être appliquée par chacun des Etats contractants. La disposition en matière d'échange de renseignements est nouvelle pour la Suisse et fait suite à la décision prise le 13 mars 2009 par le Conseil fédéral de retirer la réserve précédemment faite par la Suisse à l'art. 26 de la convention modèle de l'OCDE.

L'Avenant crée ainsi de nouveaux engagements importants pour la Suisse, comme cela a par exemple déjà été le cas avec la révision de la convention contre les doubles impositions entre la Suisse et l'Afrique du Sud (message du Conseil fédéral du 5 septembre 2007, FF 2007 6225, ch. 4). Il contient donc des dispositions importantes au sens de l'art. 141, al. 1, let. d, ch. 3, Cst. par rapport à ce qui a été convenu précédemment avec d'autres Etats. Par conséquent, l'arrêté fédéral portant approbation d'un avenant modifiant la Convention du 21 janvier 1993 entre la Suisse et le Luxembourg contre les doubles impositions devra être soumis au référendum facultatif en matière de traités internationaux prévu à l'art. 141, al. 1, let. d, ch. 3, Cst.