10.104

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

du 3 décembre 2010

Messieurs les Présidents,
Mesdames, Messieurs,

Nous vous soumettons un projet d'arrêté fédéral portant approbation du protocole du 22 octobre 2010 modifiant la Convention conclue le 5 mai 1997 entre le Conseil fédéral suisse et le Gouvernement du Canada 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, Messieurs les Présidents, Mesdames, Messieurs, l'assurance de notre haute considération.

3 décembre 2010

Au nom du Conseil fédéral suisse:

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

Condensé

Le présent protocole d'amendement à la convention contre les doubles impositions entre la Suisse et le Canada prévoit l'adoption d'une clause d'échange de renseignements conforme à la norme de l'OCDE. Par ailleurs, il prévoit l'exonération (taux zéro) des dividendes versés aux institutions de prévoyance et à la Banque nationale et des versements d'intérêts entre personnes non liées. De plus, les redevances liées aux brevets ou à l'usage d'informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique, même si les redevances sont payées par des personnes liées entre elles, sont exonérées de l'imposition à la source. Le présent protocole introduit également dans la convention une clause d'arbitrage et inclut désormais tous les versements découlant de la législation en matière d'assurances sociales dans le champ d'application de la convention.

Les cantons et les milieux économiques intéressés approuvent la conclusion du présent protocole.

Table des matières

Condensé	138
1 Considérations générales sur l'évolution de la politique conventionnelle contre les doubles impositions	140
2 Contexte, déroulement et résultats des négociations	140
3 Appréciation	141
4 Commentaire des dispositions du protocole d'amendement	141
5 Conséquences financières	149
6 Constitutionnalité	150
Arrêté fédéral portant approbation d'un protocole modifiant la convention entre la Suisse et le Canada contre les doubles impositions (<i>Projet</i>)	153
Protocole amendant la convention entre le Conseil fédéral suisse et le Gouvernement du Canada en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, faite à Berne le 5 mai 1997	155

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'Organisation de coopération et de développement économiques (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 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 à la nouvelle donne de la politique internationale.

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

La convention entre la Suisse et le Canada en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (RS 0.672.923.21, ci-après CDI-CDN) date du 5 mai 1997 et n'a jamais été révisée.

A son art. 25, la CDI-CDN contient déjà une disposition sur l'échange de renseignements. Conformément à la longue pratique de la Suisse, l'échange est limité aux renseignements qui servent à l'exécution de la convention.

Après la décision du Conseil fédéral du 13 mars 2009 de retirer la réserve de la Suisse en ce qui concerne l'échange de renseignements selon le Modèle de convention de l'OCDE, le Canada a souhaité ouvrir des négociations pour adapter la disposition sur l'échange de renseignements à la norme de l'OCDE. Conformément aux objectifs du Conseil fédéral, la Suisse a satisfait à cette demande.

La Suisse a profité de la révision de la convention pour en adapter certains points aux circonstances actuelles et pour apporter des améliorations. Le cycle de négociations a pu être conclu le 11 février 2010 par l'apposition des paraphes sur un protocole amendant la convention (ci-après nommé «protocole d'amendement») et sur les notes qui seront échangées. Le protocole d'amendement a été signé à Berne le 22 octobre 2010.

Les cantons et les milieux économiques intéressés ont approuvé la révision de la CDI-CDN.

3

Appréciation

Dans ses conventions de double imposition, la Suisse négocie des taux d'imposition à la source les plus bas possible pour les dividendes, les intérêts et les redevances. Un pas dans cette direction a pu être franchi grâce à l'accord permettant d'exonérer de l'impôt à la source les dividendes versés aux institutions de prévoyance et à la Banque nationale, les versements d'intérêts entre personnes non liées et les redevances liées aux brevets ou à l'usage d'informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique, même si les redevances sont payées par des personnes liées entre elles. Avec l'introduction d'une clause d'arbitrage, la Suisse a atteint un autre objectif de sa politique conventionnelle en matière de double imposition. En outre, tous les versements découlant de la législation en matière d'assurances sociales tomberont désormais dans le champ d'application de la convention. Cela permettra d'éliminer la double imposition de ces revenus. La nouvelle disposition sur l'échange de renseignements respecte la norme de l'OCDE et ne garantit l'échange de renseignements qu'à la demande de l'autre Etat et au cas par cas. Le résultat des négociations est équilibré et contribuera au développement des relations économiques bilatérales.

4

Commentaire des dispositions du protocole d'amendement

Le protocole d'amendement modifie et complète certaines dispositions de la convention de double imposition de 1997. L'essentiel de la teneur de ces modifications est présenté ci-après.

Art. I du protocole d'amendement relatif à l'art. 3 de la convention (Définitions générales)

La CDI-CDN contient, à son art. 3, par. 2, une disposition qui renvoie à la *lex fori* lorsqu'il s'agit d'interpréter les termes ou expressions non définis dans la convention. Le protocole d'amendement permet ainsi d'harmoniser cette disposition avec la disposition correspondante du Modèle de convention de l'OCDE.

Art. II du protocole d'amendement relatif à l'art. 4 de la convention (Résident)

Selon le Modèle de convention de l'OCDE, une personne est considérée comme résident de l'un des Etats contractants si, en vertu de la législation de cet Etat, elle est assujettie de manière illimitée à l'impôt dans cet Etat. La CDI-CDN contient une telle disposition. Le protocole d'amendement prévoit la reprise d'une disposition qui établit que les contribuables assujettis à l'impôt de manière limitée en raison d'un rattachement économique sont considérés comme non résidents aux fins de la convention. D'un point de vue matériel, cette disposition supplémentaire n'amène aucun changement; il ne s'agit que d'une adaptation à la disposition correspondante du Modèle de convention de l'OCDE.

*Art. III du protocole d'amendement relatif à l'art. 9 de la convention
(Entreprises associées)*

L'art. 9 de la CDI-CDN contient des dispositions sur la procédure et les devoirs liés aux redressements de bénéficiaires des entreprises associées. Le par. 3 prévoit un délai absolu de cinq ans pour rectifier les bénéficiaires. Le Canada a proposé de prolonger ce délai à huit ans, mais cette prolongation n'a pas pu être acceptée par la Suisse, car elle compromettrait la sécurité de la planification pour le fisc. Si un redressement de bénéficiaires entraîne un ajustement corrélatif, il faut rembourser l'excédent d'impôt prélevé. Un compromis a finalement permis de prolonger le délai de cinq à six ans. La Suisse a déjà prévu ce délai dans d'autres conventions contre les doubles impositions, par exemple avec la Finlande, l'Argentine et la Russie.

*Art. IV du protocole d'amendement relatif à l'art. 10 de la convention
(Dividendes)*

A son par. 2, la disposition actuelle accorde un droit d'imposition de 15 % à l'Etat de la source des dividendes. Si une société détient au moins 10 % des droits de vote et du capital de la société qui verse les dividendes, l'impôt résiduel baisse à 5 %. L'impôt résiduel canadien est limité à 10 % pour les dividendes versés, par une société d'investissement canadienne appartenant à des non-résidents, à un résident de Suisse détenant au moins 10 % du capital de la société.

La CDI-CDN contient donc une réglementation relativement avantageuse par rapport à celles avec d'autres Etats. L'exonération des dividendes des institutions de prévoyance et des banques centrales des deux Etats (par. 3) constitue une amélioration de plus. Les délégations se sont accordées pour déterminer ultérieurement dans le cadre d'un accord amiable quelles seront précisément les institutions de prévoyance avantageées. Pour la Suisse, il s'agira de toutes les institutions du premier et du deuxième pilier et celles du pilier 3a.

Le protocole d'amendement prévoit également l'abrogation de la disposition spéciale de la convention actuelle sur le montant du taux de l'impôt résiduel de 10 % lié aux sociétés d'investissement canadiennes détenues par des non résidents.

*Art. V du protocole d'amendement relatif à l'art. 11 de la convention
(Intérêts)*

Le Canada n'a pas accepté la proposition de la Suisse de réserver le droit d'imposer les intérêts à l'Etat du destinataire des intérêts. Toutefois, il s'est montré prêt à accepter une exception importante à l'application du taux d'impôt résiduel de 10 % prévu par la disposition actuelle de la CDI-CDN. En effet, selon le protocole d'amendement, les versements d'intérêts ne seront désormais plus imposés à la source, pour autant qu'il n'y ait pas de lien entre le débiteur et le créancier.

La délégation canadienne a fait remarquer que l'exonération à la source de versements d'intérêts entre personnes liées n'était pas conforme à la politique conventionnelle du Canada. Elle a précisé notamment que, pour une personne proche, le financement de sa société par du capital propre ou du capital étranger n'avait la plupart du temps aucune importance. Or, si on convenait d'exonérer à la source les versements d'intérêts entre personnes liées, la personne concernée serait tentée d'apporter du capital étranger à sa société plutôt que du capital propre. En l'occurrence, le Canada serait doublement discriminé. D'une part, il devrait autoriser

la déduction des versements d'intérêts concernés à des fins d'imposition du bénéficiaire et, d'autre part, il devrait renoncer à des recettes provenant de l'imposition à la source des versements d'intérêts.

Art. VI du protocole d'amendement relatif à l'art. 12 de la convention (Redevances)

Le Canada n'est toujours pas disposé à conclure une convention qui abaisserait à moins de 10 % l'impôt à la source sur les redevances. En contrepartie, il a accepté de restreindre le champ d'application de cet impôt à la source par rapport à la convention actuelle. Ainsi, les redevances concernant les brevets et les informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique seront désormais aussi exonérées de l'impôt à la source si elles sont versées par des personnes proches. Il s'agit clairement d'une amélioration par rapport à la situation actuelle car, d'après la convention en vigueur, cette exonération ne vaut que pour les versements entre des personnes qui ne sont pas liées entre elles.

Art. VII du protocole d'amendement relatif à l'art. 13 de la convention (Gains en capital)

La convention actuelle prévoit que les gains en capital pour lesquels l'attribution du droit d'imposer n'est pas régiee dans une disposition spéciale ne sont imposés qu'au lieu de résidence du cédant.

Le par. 7 comporte une exception à ce principe, en ce sens que le Canada peut imposer les gains provenant de l'aliénation d'un bien réalisés par une personne physique qui est un résident de Suisse, si le cédant possède la nationalité canadienne ou a passé au minimum 15 années au Canada et a été un résident du Canada à un moment quelconque au cours des cinq années précédant immédiatement l'aliénation du bien. Cette disposition permet de garantir que les gains accumulés au Canada soient imposés au Canada, même si la personne concernée n'est plus un résident du Canada au moment de la réalisation de ces gains.

Il y a peu, le Canada a introduit un nouveau système d'imposition des gains accumulés au Canada mais non encore réalisés. Ces gains ne sont plus imposés lorsqu'ils sont effectivement réalisés; dans un but fiscal propre au Canada, les valeurs patrimoniales correspondantes sont considérées désormais comme aliénées au moment où la personne quitte le Canada.

Le par. 8 ajouté par le protocole d'amendement à l'art. 13 tient compte de ce changement de système. Dans le même temps, ce paragraphe oblige le nouvel Etat de résidence de la personne à renoncer à imposer les gains accumulés et imposés dans l'autre Etat contractant. Le par. 8 est applicable tant aux personnes qui quittent le Canada et deviennent résidents de Suisse qu'aux personnes qui vivent la situation inverse. S'agissant de la Suisse, la nouvelle obligation conventionnelle selon laquelle les gains déjà imposés dans l'autre Etat ne peuvent pas être imposés une nouvelle fois n'a qu'une signification relative dans la pratique, car le droit suisse prévoit déjà, en principe, l'exonération des gains en capital privés. Cette disposition peut avoir de l'importance si des actifs d'une personne physique sont attribués à sa fortune commerciale, notamment pour les commerçants de titres professionnels.

Les dispositions du par. 7 de la convention en vigueur deviennent superflues compte tenu du nouveau par. 8. Le Canada a toutefois souhaité que le par. 7 soit maintenu dans la CDI-CDN pour éviter une nouvelle révision de la convention au cas où le Canada renoncerait ultérieurement au système de l'imposition basé sur une aliénation supposée, au sens du nouveau par. 8, et reviendrait à l'ancien système.

*Art. VIII du protocole d'amendement relatif à l'art. 18 de la convention
(Pensions et rentes)*

D'après la convention actuelle, l'Etat de la source peut imposer les pensions et les rentes. La convention limite toutefois l'impôt à 15 % pour des paiements périodiques.

Cependant, l'art. 18 n'est pas applicable aux paiements en vertu de la législation sur la sécurité sociale; de plus, la convention actuelle ne préserve pas ces paiements d'une double imposition parce qu'elle ne contient aucun article sur l'imposition des autres revenus. Ces paiements provenant du Canada y sont soumis à un impôt à la source de 25 % et sont imposés en Suisse à titre de revenu. Même si ce n'est pas leur montant brut, mais leur montant net qui est imposé en Suisse, la double imposition des ces revenus n'est pas éliminée mais seulement atténuée. Dans la situation inverse, il n'y a pas de double imposition car les paiements fondés sur la législation sur la sécurité sociale provenant de Suisse ne sont pas imposés en Suisse même sans protection conventionnelle, car les versements de l'AVS et de l'AI ne sont grevés d'aucun impôt à la source en vertu du droit suisse.

Ces versements entrent désormais dans le champ d'application de l'art. 18. Etant donné que la majeure partie des pensions et rentes provenant du Canada et versées à des résidents de Suisse sont considérées comme des paiements en vertu de la législation sur la sécurité sociale, étendre la protection de la convention à ces versements constitue une sensible amélioration car, dans ce cas, la double imposition n'est pas seulement atténuée mais entièrement éliminée.

*Art. IX du protocole d'amendement relatif à l'art. 22 de la convention
(Elimination de la double imposition)*

Le Canada élimine la double imposition au moyen de la méthode de l'imputation. Cependant, lorsqu'une société canadienne reçoit un dividende d'une filiale étrangère, ce dividende est déduit pour calculer le bénéfice imposable de la société canadienne. C'est ce que prévoit la législation canadienne et cela vaut également pour les dividendes provenant d'Etats qui n'ont pas conclu de convention contre les doubles impositions avec le Canada. Au Canada, la double charge économique est donc éliminée au moyen de la méthode d'exemption. Pour éviter qu'une réforme interne prévoyant le recours à la méthode de l'imputation à la place de la méthode d'exemption dans de tels cas soit rendue impossible par des dispositions contraires des conventions contre les doubles impositions canadiennes, le Canada s'efforce de supprimer les dispositions concernées dans ses conventions, donc aussi dans celle avec la Suisse. C'est pourquoi le protocole d'amendement prévoit l'abrogation de l'art. 22, al. 1, let. c, de la CDI-CDN.

*Art. X du protocole d'amendement relatif à l'art. 24 de la convention
(Procédure amiable)*

Le protocole d'amendement prévoit des adaptations des par. 1 et 2 afin de faire correspondre les dispositions de la CDI-CDN à celles du Modèle de convention de l'OCDE. Ainsi, le délai accordé au contribuable pour demander l'ouverture d'une procédure amiable passe de deux à trois ans et les solutions de la procédure amiable sont applicables indépendamment des limitations de temps prévues par la législation interne. Conformément aux dispositions sur l'entrée en vigueur du protocole d'amendement (cf. art. XIII, ch. 2, let. a), les solutions de la procédure amiable sont applicables sans limite de temps dans les procédures encore en cours auprès des autorités compétentes à la date de l'entrée en vigueur du protocole d'amendement ou dans celles qui seront en cours après cette date.

En outre, en ce qui concerne le par. 3, le protocole d'amendement prévoit de limiter à six années au lieu de cinq le délai durant lequel un Etat peut augmenter les bases de calcul de l'impôt. Ce délai correspond au délai de six ans concernant les redressements de bénéfices des entreprises associées, qui sera appliqué désormais conformément à l'art. 9 de la convention.

Par ailleurs, le protocole d'amendement prévoit l'introduction dans la convention d'une clause d'arbitrage basée sur le Modèle de convention de l'OCDE, ce qui correspond à la politique conventionnelle de la Suisse en matière de double imposition. La procédure d'arbitrage a été prévue pour la première fois dans une nouvelle convention de double imposition avec l'Afrique du Sud (FF 2007 6225).

La procédure d'arbitrage telle qu'elle a été convenue entre la Suisse et le Canada dans le protocole d'amendement correspond, dans ses grandes lignes, à celle prévue par le Modèle de convention de l'OCDE, mais présente certaines différences par rapport à celle-ci ou à celles des conventions que la Suisse a conclues récemment avec d'autres Etats. En effet, la procédure d'arbitrage n'est pas introduite par les contribuables concernés; elle est automatique si les autorités compétentes ne parviennent pas à s'accorder.

Le protocole ne prévoit pas la possibilité de déclarer une sentence du tribunal arbitral non obligatoire lorsque les autorités compétentes et les personnes concernées ont pas trouvé une autre solution satisfaisante dans les six mois suivant la notification de la sentence. En outre, il est convenu qu'une décision du tribunal arbitral est considérée simplement comme une solution amiable sans effet préjudiciel.

Les faits pour lesquels une procédure arbitrale peut être introduite sont les questions fiscales tombant sous le coup des art. 5, 7 et 9 de la convention et sous le coup d'autres dispositions convenues ultérieurement par les autorités compétentes. Le champ de compétence du tribunal arbitral est donc limité, du moins *a priori*, aux questions relatives à la définition de l'établissement stable (art. 5), à la répartition des gains entre les établissements stables d'une entreprise (art. 7) et entre les entreprises associées (art. 9).

Enfin, le protocole d'amendement détermine que la procédure d'arbitrage doit être conduite selon les règles et les dispositions de procédure convenues par les Etats contractants par échange de notes diplomatiques. Cela implique que les procédures d'arbitrage peuvent être mises en œuvre au plus tôt après qu'un tel échange de notes a eu lieu entre la Suisse et le Canada. Les dispositions relatives à l'entrée en vigueur du protocole d'amendement (cf. art. XIII, ch. 2, let. b) indiquent aussi que la date à

partir de laquelle des procédures d'arbitrage peuvent être exécutées est précisée dans l'échange de notes.

Le Canada a souhaité que la date à laquelle l'exécution d'une procédure d'arbitrage débute ne soit pas liée à l'entrée en vigueur du protocole d'amendement et que le début d'une procédure d'arbitrage soit donc fixé pour une date ultérieure. Il a également convenu d'une clause d'arbitrage dans sa convention révisée avec les Etats-Unis et se base donc sur celle-ci pour définir les procédures correspondantes et créer l'infrastructure nécessaire. Il faudra du temps pour que tout soit définitivement en place. Le Canada ne souhaite toutefois pas que cela retarde l'application des autres dispositions du protocole d'amendement.

*Art. XI du Protocole d'amendement relatif à l'art. 25 de la convention
(Echange de renseignements)*

Avec la mondialisation des marchés financiers et, en particulier, après la crise financière de 2008, la collaboration internationale a gagné en importance. La Suisse a toujours soutenu les efforts qui ont été faits dans ce sens. Le 13 mars 2009, le Conseil fédéral a décidé en outre de reprendre la norme de l'OCDE dans sa procédure d'assistance administrative en matière fiscale et a défini les points essentiels de sa future politique conventionnelle, à savoir la protection de la procédure, la limitation de l'assistance administrative à des cas précis, l'équité des solutions transitoires, la limitation des impôts qui entrent dans le champ d'application de la convention, le principe de subsidiarité et l'élimination des traitements discriminatoires. Le Canada a souhaité disposer d'un article sur l'échange de renseignements qui se rapproche le plus possible de celui du Modèle de convention de l'OCDE, mais a accepté toutes les différences présentées par la Suisse.

Les dispositions paraphées reprennent en grande partie la teneur de l'art. 26 du Modèle de convention de l'OCDE. Elles s'en écartent en ce qui concerne la limitation de l'échange de renseignements aux impôts qui tombent sous le coup de la convention, l'exclusion de la transmission de renseignements obtenus à des autorités de surveillance, la possibilité d'utiliser les renseignements à d'autres fins si les deux Etats y consentent et l'habilitation des autorités responsables des Etats contractants à recourir à des mesures de contrainte à l'encontre de banques, d'autres établissements financiers, de mandataires et de personnes agissant en tant qu'agent ou fiduciaire pour que soit satisfaite la demande de renseignements ou pour déterminer la part au capital des personnes concernées. Les modifications des dispositions concernant l'échange de renseignements sont prévues dans le commentaire du Modèle de convention de l'OCDE et respectent la norme de l'OCDE.

Le par. 1 fixe le principe de l'échange de renseignements. Les autorités compétentes des Etats contractants échangent les renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la présente convention ou pour l'administration ou l'application de la législation interne relatives aux impôts visés par la convention. Pour le Canada, les impôts tombant sous le coup de la convention incluent les impôts sur le revenu perçus à l'échelle fédérale, mais pas les impôts sur le revenu des provinces. La limitation aux renseignements vraisemblablement pertinents doit permettre d'éviter le recours à la «pêche aux renseignements». De plus, il est précisé que l'Etat requérant est tenu d'épuiser ses propres sources de renseignements avant de présenter une demande de renseignements à l'autre Etat. Pour appliquer cette

disposition, il n'est pas indispensable que le contribuable réside en Suisse ou au Canada, pour autant qu'il existe un lien économique avec l'un des Etats contractants.

Le par. 2 regroupe les règles de maintien du secret. Cette disposition pose le principe que les règles de maintien du secret de l'Etat qui a reçu les renseignements sont applicables. Il a toutefois l'autorisation de communiquer les renseignements échangés aux personnes et aux autorités concernées par l'administration, l'établissement ou le recouvrement des impôts sur le revenu et sur la fortune, par les poursuites concernant ces impôts ou par les décisions sur les recours relatifs à ces impôts. Les renseignements peuvent donc être communiqués au contribuable lui-même ou à la personne mandatée par lui. La formulation du protocole d'amendement relatif au par. 2 de la CDI-CDN («2. Les renseignements reçus en vertu du par. 1 (...) et ne sont communiqués qu'aux personnes ou autorités (y compris les tribunaux et organes administratifs) concernées par l'administration, l'établissement ou le recouvrement des impôts sur le revenu ou sur la fortune, (...)») se distingue de la formulation du Modèle de convention de l'OCDE («Les renseignements reçus en vertu du paragraphe 1 (...) et ne sont communiqués qu'aux personnes ou autorités (y compris les tribunaux et organes administratifs) concernées par l'établissement ou le recouvrement des impôts mentionnés au paragraphe 1, (...)»). La raison est que le Canada demande que les provinces aient aussi accès aux renseignements transmis par la Suisse, même si, concernant les impôts des provinces, il ne s'agit pas d'impôts visés par la CDI-CDN. Les autorités de surveillance ne comptent pas parmi les personnes et autorités qui ont le droit d'accéder aux renseignements; cela signifie que même l'«Auditor general» n'aura pas accès aux renseignements transmis par la Suisse. La dernière phrase de ce paragraphe laisse la possibilité d'utiliser les renseignements à d'autres fins, non fiscales, si la législation des Etats contractants le permet et si l'Etat requis en donne l'autorisation. Cette disposition autorise par exemple l'utilisation des renseignements reçus dans d'autres procédures pénales, sans pour autant retirer à la personne concernée ses droits de procédure distincts en Suisse. Cela permet d'éviter que les mêmes renseignements soient demandés et doivent être transmis plusieurs fois à des fins différentes. L'aval de l'Etat requis est cependant nécessaire dans tous les cas. Par exemple, cette disposition permet, aux mêmes conditions, l'utilisation des renseignements reçus par les autorités de l'assurance sociale dans le cadre de leur possibilité interne d'accéder à des renseignements fiscaux (cf. p. ex. l'art. 9, al. 3, LAVS, RS 831.10, et l'art. 27 RAVS, RS 831.10).

Le par. 3 prévoit des limitations à l'échange global de renseignements en faveur de l'Etat requis. Ce dernier n'a pas l'obligation de prendre des mesures administratives dérogeant à sa législation ou à sa pratique administrative, ou à la législation ou à la pratique administrative de l'Etat requérant. Pour la Suisse, cela signifie en particulier que le droit d'être entendu de la personne concernée, comme la possibilité de faire vérifier l'aspect juridique d'un échange de renseignements prévu, demeurent garantis. En outre, l'Etat requis n'est pas tenu de donner des renseignements qui ne peuvent pas être fournis en vertu de sa législation ou de sa pratique administrative, ou de la législation ou de la pratique administrative de l'Etat requérant. Enfin, l'Etat requis peut refuser de donner des renseignements s'ils dévoilent des secrets d'ordre économique ou s'ils sont contraires à l'ordre public. Cela pourrait être le cas, en particulier, lorsque l'Etat requérant ne prend pas les mesures nécessaires pour garantir que les renseignements demandés soient effectivement tenus secrets.

Le par. 4 dispose que l'Etat requis doit aussi fournir et échanger des renseignements qu'il n'utilise pas lui-même à des fins fiscales. L'échange de renseignements ne se limite donc pas aux renseignements qui sont aussi utiles pour les autorités fiscales de l'Etat requis.

Le par. 5 contient des dispositions qui concernent des renseignements détenus par des banques ou d'autres intermédiaires, et qui concernent les droits de propriété d'une personne. Ces renseignements doivent être fournis sans tenir compte des limitations fixées au par. 3. Ainsi, l'Etat requis est tenu de recueillir et d'échanger ces renseignements même s'ils ne sont pas accessibles en vertu de sa législation ou de sa pratique administrative. De même, la Suisse ne peut pas refuser l'échange de renseignements en invoquant le secret bancaire.

Dans les cas de fraude fiscale, la Suisse possède, en vertu de la procédure pénale de droit interne, les moyens nécessaires pour obtenir les renseignements visés par le par. 5. Cependant, l'échange de ces renseignements selon les nouvelles dispositions du protocole n'est plus subordonné à l'existence d'une fraude fiscale. Afin d'assurer l'application des dispositions conventionnelles, les Etats contractants ont institué, dans la dernière phrase du par. 5, la base légale nécessaire pour disposer des pouvoirs de procédure qui leur permettent d'obtenir les renseignements demandés. La procédure applicable est dans un premier temps réglée par l'ordonnance du 1^{er} septembre 2010 relative à l'assistance administrative d'après les conventions contre les doubles impositions (OACDI; RS 672.204), qui est entrée en vigueur le 1^{er} octobre 2010. Cette dernière sera cependant remplacée par une loi dont les travaux d'élaboration ont déjà commencé. Cette manière de procéder a été approuvée dans le cadre des arrêtés fédéraux du 18 juin 2010 approuvant dix conventions nouvelles ou révisées et n'a pas besoin d'être réitérée sauf cas spécial.

Conformément à l'art. 5, al.2, let.c, OACDI, la Suisse n'accordera pas l'entraide administrative en matière fiscale au Canada si la demande d'entraide se fonde sur des données 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 (L'échange de renseignements sur demande) du manuel de mise en œuvre des dispositions concernant l'échange de renseignements à des fins fiscales.

Des précisions concernant l'art. 25 sont prévues dans un nouveau protocole (art. XII du protocole d'amendement, ch. 2). Les principes de la subsidiarité et de l'interdiction de la pêche aux renseignements sont expressément mentionnés (ch. 2, let. a et c du protocole). Le principe de subsidiarité implique que l'Etat requérant épuise les moyens ordinaires à sa disposition selon la procédure fiscale avant de déposer une demande de renseignements. La «pêche aux renseignements», c.-à-d. les requêtes présentées sans objet d'investigation précis dans l'espoir d'obtenir les informations fiscalement déterminantes, sont expressément exclues. En outre, le protocole règle en détail les exigences auxquelles doit satisfaire toute demande de renseignements (ch. 2, let. b, du protocole). L'identification claire du contribuable concerné et de la personne (p. ex. une banque) présumée être en possession des renseignements demandés est notamment nécessaire. 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 à des demandes concrètes d'échange de renseignements dans des cas spécifiques. 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 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 (ch. 2, let. d, du protocole).

Enfin, le ch. 2, let. e, du protocole, indique que les droits de procédure des contribuables sont garantis. En Suisse, le contribuable concerné peut recourir contre la décision finale de l'Administration fédérale des contributions devant le Tribunal administratif fédéral, lequel tranchera en dernier lieu. Le recours a un effet suspensif. Si un recours est déposé, la transmission des renseignements n'aura lieu qu'une fois le rejet du recours entré en force. Ces procédures ne doivent toutefois pas entraver ou retarder indûment l'échange de renseignements.

Art. XII du protocole d'amendement relatif au protocole

Le ch. 1 contient une disposition qui exclut l'exonération des paiements d'intérêts entre personnes sans lien entre elles de l'impôt à la source, comme le prévoit la nouvelle disposition de l'art. 11, par. 3, let. c, lorsqu'il ne s'agit pas d'intérêts contrairement à leur désignation mais, par exemple, d'un loyer, d'un fermage, ou d'un paiement qui dépend d'un montant réalisé par le débiteur, comme un bénéfice.

Les dispositions du protocole (ch. 2) relatives aux articles sur l'échange de renseignements qui ont été adaptés sont présentées dans le commentaire de l'art. 25 de la convention (Echange de renseignements).

Art. XIII du protocole d'amendement (Entrée en vigueur et application)

Le protocole d'amendement entre en vigueur le jour de la réception de la dernière des deux notifications qui annoncent la fin de la procédure d'approbation interne.

Pour ce qui est de l'impôt à la source, ses dispositions s'appliquent aux montants payés ou crédités le 1^{er} janvier de l'année suivant l'entrée en vigueur du protocole d'amendement ou à une date ultérieure, et pour les autres impôts à toute année fiscale commençant le 1^{er} janvier de l'année civile suivant celle au cours de laquelle le protocole est entré en vigueur, ou après cette date.

Les nouvelles dispositions concernant l'échange de renseignements s'appliqueront donc aux années fiscales commençant le 1^{er} janvier suivant la date de l'entrée en vigueur du protocole d'amendement ou commençant après cette date. Elles sont applicables exclusivement aux renseignements relatifs à l'état de la fortune du contribuable concerné à cette date ou après cette date. Pour les années précédentes, l'échange de renseignements est limité aux renseignements nécessaires à l'application de la convention.

5 Conséquences financières

Les exonérations de l'imposition à la source des dividendes versés à des institutions de prévoyance et à la banque nationale et des intérêts versés à des personnes non liées entraînent une diminution des recettes fiscales par la diminution des recettes de l'impôt anticipé suisse. Par contre, la réduction du taux des impôts résiduels devrait

constituer un avantage concurrentiel et produire des recettes fiscales supplémentaires. De plus, les exonérations de l'imposition à la source des intérêts versés à des personnes non liées et des redevances en relation avec des brevets ou la communication d'expérience en matière industrielle, commerciale ou scientifique, même si elles sont payées par des personnes liées, réduisent dans l'ensemble la charge de l'imputation forfaitaire d'impôts accordée par la Suisse sur les revenus de source canadienne.

L'introduction d'une clause d'arbitrage n'a pas d'effet immédiat sur les ressources fiscales suisses. La possibilité de faire une demande de procédure d'arbitrage devrait toutefois inciter les Etats contractants à limiter autant que possible leurs différends, ce qui contribuera à protéger les ressources fiscales suisses.

Le protocole d'amendement 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, pourrait être considéré 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'incidences particulières pour la Suisse.

Les cantons et les milieux économiques intéressés ont approuvé le protocole d'amendement. Globalement, il contribuera au maintien et au développement des relations économiques bilatérales et, par là même, permettra à la Suisse d'atteindre ses principaux objectifs en matière de commerce extérieur.

6 Constitutionnalité

Le protocole d'amendement se fonde sur l'art. 54 de la Constitution (Cst.; RS 101), qui attribue à la Confédération la compétence en matière d'affaires étrangères. C'est l'Assemblée fédérale qui est compétente pour l'approuver, en vertu de l'art. 166, al. 2, Cst. Une fois approuvé, il fera partie intégrante de la CDI-CDN de 1997. Celle-ci 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. Le protocole n'implique pas d'adhésion à une organisation internationale. Cependant, 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 en matière de traités internationaux. Conformément à l'art. 22, al. 4 de la loi du 13 décembre 2002 sur le 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. D'autre part, afin de garantir une application cohérente de l'art. 141, al. 1, let. d, ch. 3, Cst., et pour éviter que ne soient soumis au référendum plusieurs accords similaires, le Conseil fédéral a précisé, dans son 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 en matière de traités internationaux lorsqu'ils n'entraînent pas d'obligations supplémentaires importantes pour la Suisse par rapport aux conventions antérieures.

La nouvelle disposition sur l'échange de renseignements conforme au Modèle de convention de l'OCDE, qui prévoit une assistance administrative élargie, et la clause d'arbitrage constituent des nouveautés dans la pratique conventionnelle de la Suisse. La CDI-CDN modifiée contiendra donc des dispositions importantes au sens de l'art. 141, al. 1, let. d. ch. 3, Cst. En conséquence, l'arrêté fédéral portant approbation d'un protocole modifiant la convention contre les doubles impositions entre la Suisse et le Canada doit être soumis au référendum.