

11.055

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

du 31 août 2011

Messieurs les Présidents,
Mesdames, Messieurs,

Nous vous soumettons un projet d'arrêté fédéral portant approbation du protocole modifiant la Convention conclue le 14 février 1997 entre le Conseil fédéral suisse et le Gouvernement de la République slovaque 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.

31 août 2011

Au nom du Conseil fédéral suisse:

La présidente de la Confédération, Micheline Calmy-Rey
La chancelière de la Confédération, Corina Casanova

Condensé

Le présent protocole modifiant la convention entre la Suisse et la Slovaquie prévoit l'adoption d'une clause d'échange de renseignements conforme à la norme internationale. De plus, il introduit l'exonération des dividendes provenant de participations déterminantes, des dividendes versés aux institutions de prévoyance, aux Etats contractants et à leurs banques nationales. Pour ce qui est du versement des intérêts, le taux résiduel de l'impôt à la source a été abaissé de 10 à 5 % et supprimé dans tous les domaines importants pour l'économie suisse. La révision de la disposition sur les redevances prévoit la reprise, sur une base bilatérale, de la réglementation de l'art. 15 de l'accord sur la fiscalité de l'épargne entre la Suisse et l'UE, qui donne droit à leur exonération. Enfin, le protocole ajoute à la convention une clause d'arbitrage et une disposition sur la prise en compte fiscale des contributions à la prévoyance.

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

Message

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

Les conventions contre les doubles impositions 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 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 à la prospérité. Elle vise principalement à une répartition claire des compétences en matière d'imposition des personnes physiques et morales, à une imposition à la source aussi basse 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 que la Suisse reprendrait la norme internationale développée par l'OCDE relative à l'échange de renseignements à des fins fiscales.

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

La convention entre la Suisse et la République slovaque en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (RS 0.672.969.01, ci-après «CDI-SK») est datée du 14 février 1997. Elle n'a jamais été révisée.

La CDI-SK ne contient pas de disposition particulière sur l'échange de renseignements. Conformément à la longue pratique de la Suisse, l'assistance administrative est par conséquent limitée aux renseignements nécessaires à la bonne application de la convention. Après la décision du Conseil fédéral du 13 mars 2009 de retirer la réserve de la Suisse concernant l'échange de renseignements prévu par le Modèle de convention de l'OCDE, la Slovaquie a manifesté son désir d'ouvrir des négociations en vue de compléter la CDI-SK par une disposition sur l'échange de renseignements. La Suisse a satisfait à ce désir dans le respect des directives du Conseil fédéral. Conformément à sa pratique actuelle, elle a saisi l'occasion de cette révision pour actualiser certains points de la convention et obtenir certaines améliorations, notamment l'exonération partielle des dividendes, l'élargissement de l'exonération des redevances et des intérêts ainsi que l'introduction d'une clause d'arbitrage. Les négociations se sont terminées le 11 mars 2010, après deux rencontres, par l'apposition des paragraphes sur un protocole modifiant la convention (ci-après «protocole d'amendement»).

Dans le cadre de l'examen par les pairs, le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales (Forum mondial) a informé la Suisse que la plupart des conventions contre les doubles impositions et des protocoles d'amendement qu'elle avait signés ne répondaient pas aux exigences de la norme internationale, même s'ils prévoient une clause d'assistance élargie conformément à la décision du Conseil fédéral du 13 mars 2009. En effet, les exigences techniques relatives aux demandes d'assistance convenues par la Suisse étaient trop restrictives et pouvaient faire obstacle à un échange effectif de renseignements. Seules les conventions comportant une clause précisant que ces exigences ne peuvent pas être interprétées comme empêchant un échange effectif des renseignements respectent la norme internationale. Par conséquent, la Suisse ne passerait très vraisemblablement pas la première phase de l'examen par les pairs si elle n'avait pas signé au moins douze conventions respectant la norme internationale avant la fin du mois de février 2011.

Etant donné que la signature du protocole d'amendement avec la Slovaquie paraissait possible avant la fin du mois de février et que ce protocole contenait déjà la clause exigée par le Forum mondial, la Suisse a pris contact avec la Slovaquie au début du mois de février et l'a priée de signer rapidement ce protocole. La Slovaquie a accédé à cette demande et le protocole d'amendement a été signé à Bratislava le 8 février 2011.

Après publication de sa pratique adaptée, la Suisse a contacté la Slovaquie pour lui exposer l'interprétation qu'elle entendait donner aux exigences techniques prévues dans le protocole. Après des consultations internes, la Slovaquie a confirmé par courrier électronique qu'elle approuvait cette interprétation.

Les cantons et les milieux économiques intéressés par la conclusion de conventions contre les doubles impositions ont approuvé la révision de la CDI-SK.

3 **Appréciation**

L'introduction de l'exonération (taux zéro) pour des dividendes provenant de participations déterminantes et des dividendes versés à des institutions de prévoyance, aux Etats contractants et à leur banque nationale rehausse l'attrait de la place financière suisse pour les investissements. Pour ce qui est des intérêts, l'impôt résiduel a été abaissé de 10 à 5 %. Les exceptions prévues à cet impôt reviennent à une exonération dans tous les domaines importants pour la Suisse. Avec les règles relatives aux redevances, la teneur de l'art. 15 de l'accord sur la fiscalité de l'épargne (RS 0.641.926.81) a été inscrite dans les relations bilatérales. La nouvelle disposition sur l'échange de renseignements prévoit une assistance administrative sur demande concrète et respecte les objectifs fixés par le Conseil fédéral. Les exigences techniques relatives aux demandes d'assistance sont conformes à l'adaptation à la norme internationale décidée par le Conseil fédéral le 13 février 2011. L'adoption d'une clause d'arbitrage et d'une disposition sur la prise en considération fiscale des cotisations versées au régime de sécurité sociale de l'autre Etat contractant a permis d'atteindre deux objectifs de la politique conventionnelle récente de la Suisse en matière de double imposition. Le présent protocole présente un résultat équilibré qui contribuera au maintien des bonnes relations économiques bilatérales.

Le protocole d'amendement modifie et complète certaines dispositions de la CDI-SK. Les principales modifications sont présentées ci-après.

Art. 1 du protocole d'amendement relatif à l'art. 4 de la convention (Résident)

La révision a été l'occasion d'adapter la disposition sur la résidence au texte le plus récent du Modèle de convention de l'OCDE. Il est expressément mentionné désormais que la notion de résidence s'étend également aux Etats contractants, à leurs subdivisions politiques et à leurs collectivités locales. De plus, il est précisé qu'une personne physique qui est assujettie à l'impôt dans l'un des Etats contractants uniquement pour des revenus provenant de cet Etat ou pour de la fortune qui y est située n'est pas considérée comme un résident de cet Etat.

Art. 2 du protocole d'amendement relatif à l'art. 10 de la convention (Dividendes)

Le par. 2 de la disposition en vigueur attribue à l'Etat de la source un droit d'imposer les dividendes à hauteur de 15 %, qui est réduit à 5 % pour les participations de 25 %.

Au début de 2004, la République slovaque a introduit un impôt à taux unique de 19 %. Il s'applique aussi bien à l'impôt sur le bénéfice qu'à l'impôt sur le revenu. Pour éviter la double imposition économique des bénéfices des entreprises, la République slovaque a supprimé l'imposition des dividendes dans le cadre de cette révision. C'est pourquoi, elle a convenu dernièrement avec d'autres Etats des conventions contre les doubles impositions prévoyant une exonération générale des dividendes, ce qu'elle a demandé aussi à la Suisse.

La Suisse n'était pas en mesure d'approuver une exonération générale des dividendes, notamment en raison du risque d'abus lié à cette exonération. Elle était cependant prête à accorder l'exonération conformément à sa pratique conventionnelle actuelle pour les dividendes provenant de participations déterminantes de 10 % et plus au capital ainsi qu'aux dividendes versés à des institutions de prévoyance, à l'Etat, à ses subdivisions politiques et à ses collectivités locales ainsi qu'aux banques nationales des Etats contractants (par. 3). Le cercle des institutions de prévoyance bénéficiaires est défini dans le protocole. Pour la Suisse, il englobe toutes les institutions de prévoyance des 1^{er} et 2^e piliers et du pilier 3a. Le placement collectif de capitaux alimenté exclusivement par des institutions de prévoyance est traité comme le placement direct des capitaux par les institutions de prévoyance elles-mêmes.

Etant donné que la Slovaquie ne perçoit actuellement aucun impôt à la source sur les dividendes, les nouvelles règles de l'article sur les dividendes n'ont actuellement pas grande importance pour les résidents de Suisse. Elles relèvent cependant l'attrait de la place financière Suisse pour les investissements.

Art. 3 du protocole d'amendement relatif à l'art. 11 de la convention (Intérêts)

Pour les intérêts, la disposition actuelle prévoit un taux maximum de l'impôt résiduel de 10 %. La convention prévoit l'exonération (taux zéro) pour les intérêts sur les prêts bancaires et les crédits en relation avec la vente de marchandises et d'équipements. La Slovaquie a refusé l'exonération générale des intérêts demandée

par la Suisse en raison de l'absence de règles sur les fonds propres dissimulés. En Slovaquie, l'imposition unique des bénéfices des entreprises au taux de 19 % est assurée, que ces bénéfices soient soumis à l'impôt sur le bénéfice auprès de l'entreprise ou qu'ils soient imposés auprès du bénéficiaire même si le paiement des intérêts est considéré comme une charge diminuant le bénéfice de l'entreprise. En revanche, dans les relations internationales, la Slovaquie perd la possibilité d'imposer les paiements d'intérêts exagérés, ce qu'elle ne voulait pas favoriser en introduisant une exonération générale. Dans le cadre de la solution globale, la Slovaquie était cependant disposée à faire d'importantes concessions. La délégation suisse a obtenu, d'une part, une réduction générale du taux de l'impôt résiduel à 5 % et, d'autre part, un élargissement des opérations qui donnent droit à une exonération. Celles-ci comprennent les opérations de prêt importantes pour l'économie suisse.

D'après le protocole d'amendement, l'exonération des paiements d'intérêts est étendue aux intérêts payés pour la vente à crédit d'équipement, de marchandises ou de services (par. 3, let. a), aux intérêts payés à des instituts financiers pour les prêts qu'ils accordent (par. 3, let. b), à des institutions de prévoyance (par. 3, let. c) et aux Etats contractants, à leurs subdivisions politiques et collectivités locales ainsi qu'à leur banque nationale (par. 3, let. d). Enfin, l'exonération s'applique aussi aux intérêts payés entre entreprises associées. Le dégrèvement intégral de l'impôt à la source peut être demandé si la société créancière possède une participation directe au capital de la société débitrice de 25 % ou, si ces sociétés sont détenues par une troisième, si cette dernière possède une participation de 25 % au capital de l'une et de l'autre. A la demande de la Slovaquie, le protocole prévoit une durée de détention minimale de deux ans (par. 3, let. e).

Pour ce qui est de la durée de détention minimale, la Slovaquie a d'abord défendu le point de vue que l'impôt résiduel sur les intérêts payés ne devait pas être remboursé avant l'échéance de la période de deux ans même si cette période était respectée ultérieurement. La Slovaquie justifiait son point de vue en se fondant sur le fait qu'elle appliquait ainsi la directive sur de l'UE sur les intérêts et les redevances (directive 2003/49/CE du Conseil du 3 juin 2003 concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'Etats membres différents, JO L 157 du 26.06.2003), c'est-à-dire que les entreprises associées qui étaient des résidents de l'UE ne bénéficiaient de l'exonération qu'après une durée de détention de deux ans. La Suisse n'entendait pas se rallier à cette interprétation restrictive. Dans le cadre de la solution globale, la Slovaquie était disposée à appliquer la «pratique Denkavit» définie par la Cour de justice de l'Union européenne. Si la durée de la détention directe ou indirecte est inférieure à deux ans au moment du paiement des intérêts, mais qu'elle est satisfaite ensuite, le remboursement de l'impôt résiduel peut alors être demandé (ch. 4, let. a, du protocole).

De plus, la Slovaquie était disposée à concéder à la Suisse une clause d'égalité de traitement relative à la durée de détention minimale (ch. 4, let. b, du protocole). Si, conformément à son droit national, la Slovaquie prévoit un traitement plus favorable concernant l'exigence de la durée minimale de détention pour les intérêts payés à une société associée qui est un résident de l'Union européenne, ce traitement plus favorable s'applique automatiquement aussi aux intérêts selon la CDI-SK.

Art. 4 du protocole d'amendement relatif à l'art. 12 de la convention (Redevances)

Le par. 2 de la disposition actuelle prévoit l'exonération des droits d'auteur sur une œuvre littéraire, artistique ou scientifique et un droit d'imposer de l'Etat de la source de 10 % pour les droits sur des brevets, des marques, des échantillons ou des modèles, des plans, des formules ou des procédés secrets ou pour des informations sur des expériences commerciales ou scientifiques. D'après le ch. 3 du protocole, ce taux est réduit à 5 % aussi longtemps que la Suisse ne prélève pas d'impôt à la source selon sa législation nationale sur les redevances versées à des non-résidents.

Le protocole d'amendement prévoit au nouveau par. 3, que l'exonération des redevances s'applique également aux redevances payées entre entreprises associées, qui sont frappées actuellement par un impôt résiduel de 5 %. Sur ce point, on se référera au commentaire des conditions (entreprises associées, durée de détention, remboursement ultérieur et clause d'égalité de traitement) d'octroi de l'exonération de l'art. 3 (Intérêts) du protocole d'amendement.

La disposition avantageuse pour la Suisse d'après laquelle la Slovaquie maintient l'impôt à la source à 5 % aussi longtemps que la Suisse ne prélève pas l'impôt anticipé sur les redevances a été sauvegardée.

Art. 5 du protocole d'amendement relatif à l'art. 18 de la convention (Pensions)

L'Accord du 21 juin 1999 entre la Confédération suisse, d'une part, et la Communauté européenne et ses Etats membres, d'autre part, sur la libre circulation des personnes (accord sur la libre circulation des personnes; RS 0.142.112.681) coordonne les régimes d'assurance sociale des pays parties à l'accord. Il est applicable à toutes les branches de la sécurité sociale et professionnelle (vieillesse, invalidité, décès, maladie, maternité, accident, chômage et allocations familiales) et s'applique aux ressortissants de la Suisse et des Etats membres de l'UE qui travaillent en Suisse ou dans un Etat membre ou qui y ont travaillé et s'établissent ensuite dans un autre pays. Il prévoit en principe la soumission au régime de sécurité sociale et professionnelle d'un Etat.

Etant donné que les règles de l'accord sur la libre circulation des personnes concernant la sécurité sociale et professionnelle ne coïncident pas avec celles de la convention contre les doubles impositions en ce qui concerne l'imposition du revenu de l'activité lucrative, il arrive régulièrement qu'une personne habite dans un Etat et doive y acquitter les cotisations à la sécurité sociale et professionnelle et travaille dans l'autre Etat où elle doit payer l'impôt sur son revenu. Le nouveau par. 2 dispose que, dans ces cas, les cotisations à la sécurité sociale et professionnelle sont prises en compte fiscalement aux mêmes conditions que les cotisations à la sécurité sociale et professionnelle de l'Etat du lieu de travail. A la demande de la Slovaquie, il a été précisé que cette prescription s'applique aussi bien aux salariés qu'aux indépendants.

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

Le protocole révisé contient une précision à son ch. 6 pour le versement des prestations en capital du 2^e pilier. Il dispose que le droit d'imposer le versement de ces capitaux doit être attribué aux Etats contractants de la même manière que celui

d'imposer les rentes du 2^e pilier suivant les règles de l'art. 18 (Pensions) ou de l'art. 19 (Fonctions publiques).

*Art. 7 du protocole d'amendement relatif à l'art. 25 de la convention
(Procédure amiable)*

Cet article prévoit l'introduction dans la convention d'une clause d'arbitrage inspirée du Modèle de convention de l'OCDE. Cette disposition est conforme à la pratique conventionnelle de la Suisse. Pour plus de précisions concernant la procédure d'arbitrage, on se référera au message du 5 septembre 2007 concernant une nouvelle convention contre les doubles impositions avec l'Afrique du Sud (FF 2007 6225).

La pratique montre que les procédures amiables ne sont souvent pas terminées dans le délai de deux ans prévu par le Modèle de convention de l'OCDE, en particulier pour les prix de transfert. C'est pour cette raison que ce délai a été porté 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 après trois ans de procédure amiable, à condition qu'aucun tribunal des Etats contractants n'ait tranché le cas. La sentence du tribunal arbitral est contraignante pour les Etats contractants dans la mesure où aucun contribuable directement concerné ne s'oppose à la sentence. Les autorités compétentes doivent encore régler les questions de procédure.

Art. 8 du protocole d'amendement relatif à l'art. 25a de la convention (Echange de renseignements)

Dans le contexte de la mondialisation des marchés financiers, et en particulier de la crise financière, la coopération internationale a gagné en importance. La Suisse soutient depuis toujours les efforts en la matière. Le 13 mars 2009, le Conseil fédéral a décidé de reprendre la norme internationale relative à l'assistance administrative en matière fiscale. Il a également défini les critères devant régir le passage à cette norme, à savoir le respect des droits de procédure, la limitation de l'assistance administrative sur demandes concrètes, des solutions transitoires équitables, la limitation aux impôts visés par la convention, le principe de la subsidiarité ainsi que l'élimination d'éventuelles discriminations. Ces critères sont commentés ci-après.

La nouvelle disposition reprend, dans les grandes lignes, le texte de l'art. 26 du Modèle de convention de l'OCDE. Toutefois, certaines modifications ont été apportées à ce texte pour limiter l'échange de renseignements aux impôts visés par la convention, pour exclure la transmission des renseignements aux autorités de surveillance, pour permettre l'utilisation des renseignements à d'autres fins sous réserve du consentement des deux Etats, et pour donner les pouvoirs nécessaires aux autorités fiscales des Etats contractants pour, d'une part, obtenir les renseignements requis de la part d'une banque, d'un autre établissement financier, d'un mandataire ou d'une personne agissant en tant que fiduciaire, et d'autre part, déterminer les droits de propriété dans une personne. Les modifications apportées aux dispositions sur l'échange de renseignements correspondent à la norme internationale en la matière.

Le par. 1 consacre le principe de l'échange de renseignements. Il prévoit l'échange des renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la convention ou pour l'administration ou l'application de la législation interne relative aux impôts visés par la convention. Comme les renseignements sont limités à ceux qui sont vraisemblablement pertinents, la pêche aux renseignements est exclue. En outre, l'Etat requérant est tenu d'épuiser au préalable les sources habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne avant de présenter une demande de renseignements à l'autre Etat. Pour appliquer cette disposition, il n'est pas nécessaire que le contribuable concerné soit un résident de Suisse ou de Slovaquie, pour autant qu'il y ait un rattachement économique avec l'un des Etats contractants.

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

Le par. 3 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. 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 fournir des renseignements qui révéleraient un secret commercial ou dont la communication serait contraire à l'ordre public, ce qui peut être le cas lorsque l'Etat requérant ne prend pas toutes les mesures propres à garantir que les renseignements concernés seront effectivement tenus secrets.

Le par. 4 prévoit que l'Etat requis a l'obligation d'échanger des renseignements même lorsqu'il n'a pas besoin des renseignements demandés pour appliquer 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 par des banques, d'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 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.

En cas de fraude fiscale, la Suisse possède, en vertu de sa procédure pénale de droit interne, les moyens nécessaires pour obtenir les renseignements visés au par. 5. L'échange de renseignements prévu par le protocole ne présuppose plus toutefois l'existence d'une fraude fiscale. Afin de permettre aux Etats contractants d'assurer la mise en œuvre des nouvelles obligations conventionnelles, la 2^e 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.

Dans un premier temps, la procédure à appliquer est régie 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), entrée en vigueur le 1^{er} octobre 2010. Cette ordonnance sera remplacée par la loi fédérale sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale (LAAF). Le Conseil fédéral a approuvé le message relatif à cette loi le 6 juillet 2011 (FF 2011 5771). Cette procédure a été avalisée par les arrêtés fédéraux du 18 juin 2010 approuvant dix conventions nouvelles ou révisées contre les doubles impositions.

Conformément à l'art. 5, al. 2, let. c, OACDI, la Suisse n'accordera pas l'assistance administrative à la Slovaquie si la demande d'assistance se fonde sur des données acquises illégalement. Cette position a été communiquée au chef de la délégation slovaque en marge des négociations, lequel en a pris note.

La demande d'assistance administrative est soumise par écrit (les requêtes téléphoniques sont exclues), conformément à la norme internationale en la matière, en particulier au module 1 concernant l'échange de renseignements sur demande du Manuel de l'OCDE sur la mise en œuvre de l'échange de renseignements à des fins fiscales.

Les dispositions de l'art. 25a sont précisées dans le protocole (art. 9, ch. 7, du protocole d'amendement). Une disposition du protocole mentionne expressément les principes de la subsidiarité et de l'interdiction de la pêche aux renseignements (ch. 7, let. a et b).

Le protocole fixe en détail les exigences auxquelles une demande de renseignements doit répondre, lesquelles ne doivent toutefois pas être interprétées de manière à faire obstacle à un échange efficace des renseignements (ch. 7, let. c). Cela signifie que, selon l'interprétation commune de cette clause par les deux Etats, les demandes d'assistance doivent contenir les indications prévues par la norme internationale. D'après celle-ci, l'Etat requis est tenu d'identifier clairement le contribuable concerné, cette identification pouvant être établie par d'autres moyens que le nom et l'adresse. En outre, dans la mesure où il en a connaissance, il indique le nom et l'adresse du détenteur présumé des renseignements (p. ex. une banque). Selon la norme internationale toutefois, l'Etat requis est tenu de répondre aussi aux demandes de renseignements qui n'identifient pas le détenteur présumé des renseignements. Etant donné qu'il est difficile de rechercher les renseignements demandés sans cette identification, la norme en question autorise l'Etat requis à refuser une demande pour des raisons de proportionnalité et de praticabilité. Ainsi, pour répondre à une demande d'assistance administrative, l'Administration fédérale des contributions (AFC) n'est pas tenue de s'adresser à la totalité des plus de 300 banques actives en

Suisse pour obtenir les renseignements demandés. Cela dit, si seules quelques banques sont supposées être en possession des renseignements demandés, l'AFC doit s'adresser à elles pour obtenir ces renseignements, même si elle ne dispose pas du nom et de l'adresse de ces banques, pour autant que les circonstances soient définies de manière probante et qu'une «pêche aux renseignements» est donc exclue. Pour garantir le respect de cette interprétation par les autorités administratives et judiciaires, cette interprétation figurera dans l'arrêté fédéral d'approbation du présent protocole. De plus, cet arrêté attribuera à l'AFC la compétence de chercher à obtenir une reconnaissance mutuelle de cette interprétation, notamment en concluant par écrit une entente à l'amiable remplaçant la confirmation par courrier électronique de la Slovaquie.

Ces exigences limitent l'échange de renseignements à des demandes concrètes. L'obligation d'un Etat contractant d'échanger des renseignements spontanément ou automatiquement est exclue expressément, mais les Etats contractants gardent la possibilité d'échanger des renseignements spontanément ou automatiquement dans le cadre de l'assistance administrative internationale si leur droit national le permet (ch. 7, let. d).

Enfin, le ch. 7, let. e, garantit les droits de procédure des contribuables. En Suisse, le contribuable concerné peut attaquer la décision finale de l'AFC concernant l'échange de renseignements en formant un recours devant le Tribunal administratif fédéral, lequel tranche définitivement la cause. Le recours a un effet suspensif: en cas de recours, les renseignements ne peuvent donc être communiqués que si le recours est rejeté et une fois que la décision de rejet est entrée en force.

Art. 10 du protocole d'amendement (Entrée en vigueur et application)

Le protocole d'amendement entre la Suisse et la Slovaquie entre en vigueur 30 jours après la date de la notification de la dernière des deux notes signifiant la fin de la procédure de ratification.

Les dispositions du protocole s'appliquent à partir du 1^{er} janvier de l'année suivant l'année de son entrée en vigueur.

La République slovaque préconisait l'application de la nouvelle disposition sur l'échange de renseignements à toutes les affaires pendantes, ce que la Suisse a refusé en invoquant la rétroactivité que cela supposait. Dans le cadre de la solution globale, les parties se sont entendues sur un compromis. Les nouvelles dispositions sur l'échange de renseignements s'appliqueront aux années fiscales qui commencent le 1^{er} janvier de l'année suivant l'entrée en vigueur du protocole d'amendement après cette date. Il existe une réglementation spéciale relative aux renseignements détenus par des banques ou d'autres intermédiaires et à ceux qui concernent les droits de participation dans une personne (art. 25a, par. 5). Pour ces demandes, un échange de renseignements peut avoir lieu si la demande se rapporte à une période qui commence le 1^{er} jour du mois suivant immédiatement l'entrée en vigueur du présent protocole ou après ce jour. Pour les périodes antérieures, l'assistance administrative se limite aux renseignements nécessaires à la bonne application de la convention.

L'introduction de l'exonération des dividendes provenant d'une participation déterminante ajoutée à la réduction du montant de cette participation entraîne une diminution des recettes fiscales qui devrait cependant être modérée car les dividendes provenant d'une participation de 25 % au moins sont déjà exonérés en vertu de l'accord sur la fiscalité de l'épargne. De même, les autres dividendes donnant droit à l'exonération et l'élargissement des versements d'intérêts donnant droit à l'exonération entraînent une diminution des recettes. D'un autre côté, la réduction du taux des impôts résiduels devrait constituer un avantage concurrentiel et produire des recettes fiscales supplémentaires.

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 raisonnablement leurs ajustements, ce qui contribuera à protéger les ressources fiscales suisses.

L'obligation de fournir une assistance administrative pour appliquer le droit national de l'Etat requérant, d'une part, et d'autoriser l'accès aux renseignements bancaires à des fins fiscales, d'autre part, l'une et l'autre sur demande, pourrait être considérée comme préjudiciable à la place économique suisse et, indirectement, aux recettes fiscales du pays. Cependant, au vu des efforts internationaux pour uniformiser les conditions de l'assistance administrative dans l'ensemble des Etats (*global level playing field*) et pour assurer l'efficacité de l'échange de renseignements au moyen d'un mécanisme de contrôle adéquat, la nouvelle situation ne devrait pas avoir de répercussion particulière pour la Suisse.

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

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. D'après l'art. 166, al. 2, Cst., la compétence de l'approuver revient à l'Assemblée fédérale. Une fois approuvé, il deviendra partie intégrante de la convention de 1997. Conclue pour une durée indéterminée, celle-ci peut être dénoncée en tout temps pour la fin d'une année civile moyennant un préavis de six mois. Il est à noter que 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. Afin d'assurer l'uniformité de l'application de l'art. 141, al. 1, let. d, ch. 3, Cst., et pour éviter de soumettre au référendum plusieurs traités de portée semblable, le Conseil fédéral a précisé, dans son message du 19 septembre 2003 sur la convention de double impo-

sition avec Israël, qu'il proposerait dorénavant au Parlement de ne pas soumettre au référendum les traités qui ne contiennent pas d'engagement supplémentaire importants pour la Suisse par rapport aux conventions antérieures.

L'introduction d'une clause d'arbitrage et la reprise de la norme internationale sur l'échange de renseignements constituent des nouveautés importantes de la pratique conventionnelle de la Suisse en matière de double imposition. La clause d'arbitrage est une disposition en faveur des contribuables. Elle n'institue en principe pas d'obligation pour le contribuable, mais un droit. Elle habilite une commission d'arbitrage à rendre une décision sur le règlement d'un litige par la négociation, décision que les deux Etats contractants doivent appliquer. Elle implique par conséquent des engagements supplémentaires pour la Suisse. Il en va de même pour l'élargissement de l'assistance administrative selon l'art. 8 du protocole d'amendement. Cela signifie qu'il entraîne de nouveaux engagements importants pour la Suisse. Il contient donc de nouvelles dispositions importantes au sens de l'art. 141, al. 1, let. d, ch. 3, Cst. En conséquence, l'arrêté fédéral portant approbation du protocole modifiant la convention de double imposition entre la Suisse et la Slovaquie est sujet au référendum.

