

09.094

**Message
concernant l'approbation d'un protocole à la Convention
contre les doubles impositions entre la Suisse et
les Etats-Unis d'Amérique**

du 27 novembre 2009

Mesdames les Présidentes,
Mesdames et Messieurs,

Nous vous soumettons un projet d'arrêté fédéral portant approbation du protocole modifiant la Convention du 2 octobre 1996 entre la Confédération suisse et les Etats-Unis d'Amérique en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu signé le 23 septembre 2009, en vous proposant de l'adopter.

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

27 novembre 2009

Au nom du Conseil fédéral suisse:

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

Condensé

Un protocole à la Convention du 2 octobre 1996 en vue d'éviter les doubles impositions a été signé avec les Etats-Unis d'Amérique le 23 septembre 2009.

Le protocole institue notamment une disposition sur l'échange de renseignements conforme à la norme de l'OCDE, laquelle permet de mettre en œuvre les directives fixées par le Conseil fédéral.

Il prévoit par ailleurs une clause d'arbitrage ainsi que l'extension de l'exonération de l'impôt à la source sur les dividendes versés à des fonds de pension, prévue par la convention en vigueur, aux dividendes versés à d'autres formes de prévoyance.

Désireuses d'adopter rapidement les dispositions régissant l'assistance administrative aux nouvelles conditions, les deux parties ont décidé de reporter à une révision prochaine des modifications qui leur tiennent à cœur comme l'exonération souhaitée par la Suisse, des dividendes provenant de participations déterminantes et l'adaptation, souhaitée par les Etats-Unis d'Amérique, de la disposition sur la limitation des avantages de la Convention au nouveau modèle de convention américain. Un second cycle de négociations sera ouvert dans un délai de deux ans suivant la signature du présent protocole.

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

Message

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

Les conventions de double imposition constituent un élément essentiel de la politique fiscale. De bons accords dans ce domaine facilitent l'activité de notre économie d'exportation, favorisent l'investissement étranger en Suisse et contribuent par là-même à la prospérité de la Suisse et de ses pays partenaires.

La politique conventionnelle de la Suisse est guidée depuis toujours par la norme de l'OCDE, la mieux à même de nous permettre d'atteindre à la prospérité. Elle vise principalement à une répartition claire des compétences en matière d'imposition des personnes physiques et morales, à un impôt résiduel aussi bas que possible sur les intérêts, les dividendes et les redevances, et d'une manière générale à prévenir tout conflit fiscal qui serait préjudiciable aux contribuables exerçant une activité internationale. De tout temps, la Suisse a dû manier le compromis pour pouvoir à la fois maintenir chez elle des conditions fiscales avantageuses et faire accepter notre système fiscal par ses partenaires internationaux. En effet, en l'absence d'une légitimité internationale, la meilleure des fiscalités perdrait tout intérêt.

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

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

La Convention entre la Confédération suisse et les Etats-Unis d'Amérique en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu (RS 0.672.933.61, ci-après CDI-USA) a été conclue le 2 octobre 1996 et n'a jamais été révisée depuis lors.

Immédiatement après la déclaration du Conseil fédéral du 13 mars 2009, les Etats-Unis d'Amérique ont fait connaître leur intérêt à inscrire la norme OCDE dans la Convention. A l'occasion de la réunion des ministres des finances des deux pays à Washington le 25 avril 2009, les deux Etats ont confirmé leur volonté de mettre en œuvre rapidement la nouvelle politique conventionnelle de la Suisse en matière d'assistance administrative dans le cadre d'un accord bilatéral.

Au cours des négociations qui se sont tenues du 28 au 30 avril 2009 à Berne et du 16 au 18 juin 2009 à Washington, les deux parties ont exprimé le besoin d'adapter d'autres dispositions de la Convention en plus de l'ajout d'une disposition relative à l'échange de renseignements. Il existe depuis longtemps pour l'économie suisse un intérêt à ce que les dividendes provenant de certaines participations soient exonérés de l'impôt à la source américain qui s'élève actuellement à 5%. Les Etats-Unis d'Amérique aspirent pour leur part à modifier la disposition concernant la limitation des avantages de la Convention (art. 22) selon le nouveau modèle de convention américain. Les deux délégations ont cependant jugé qu'une révision partielle aussi diversifiée prendrait beaucoup trop de temps et s'opposerait à une modification rapide de la disposition relative à l'assistance administrative. Il a donc été décidé

d'entreprendre la modification de la Convention sur ces points ou tout autre lors d'un cycle de négociations à part, dans un délai de deux ans suivant la signature du présent protocole.

C'est pourquoi les deux délégations se sont limitées à ajouter quelques points à la modification de la disposition relative à l'assistance administrative dans cette première révision partielle. A la demande de la Suisse, il a été prévu d'étendre l'exonération de l'impôt à la source sur les dividendes versés à des fonds de pension reconnus aux dividendes versés à des institutions de prévoyance liée et d'inscrire une clause d'arbitrage dans la Convention.

Le protocole a été paraphé à l'issue de la seconde ronde de négociations à Washington, le 18 juin 2009.

3 Appréciation

En raison de la nouvelle politique de la Suisse en matière d'échange de renseignements annoncée par le Conseil fédéral le 13 mars 2009, une révision de la Convention s'imposait. Le projet de protocole d'amendement contient une nouvelle clause relative à l'échange de renseignements qui correspond au standard de l'OCDE et respecte les objectifs fixés par le Conseil fédéral.

Les autres modifications de la Convention reflètent l'évolution de la politique conventionnelle suisse, en particulier en matière de dividendes versés à des institutions de prévoyance ainsi qu'en matière d'arbitrage.

Bien qu'il ait fallu reporter à une date ultérieure d'autres modifications souhaitables, en raison de l'intérêt des deux parties à adapter rapidement les dispositions régissant l'assistance administrative, le présent protocole propose une révision équilibrée de la Convention, qui tient compte à la fois des besoins et des possibilités juridiques de chacun des deux pays.

4 Commentaire des différentes dispositions du protocole

Les modifications apportées par le Protocole du 23 septembre 2009 à la CDI-USA de 1996 sont commentées ci-après.

Art. 1 du protocole ad art. 10, par. 3, de la convention (Dividendes)

L'imposition à la source des dividendes versés à des caisses de pension constitue une charge définitive grevant le rendement de leur capital de prévoyance car ces institutions ne peuvent prétendre à l'imputation de l'impôt à la source résiduel dans l'Etat de résidence, dans la mesure où elles y sont exonérées des impôts sur ces dividendes. En vertu de la Convention en vigueur, les dividendes versés à des fonds de pension reconnus sont exonérés de l'impôt dans l'Etat de la source sous certaines conditions (cf. art. 10, par. 3, en relation avec l'art. 28, par. 4, CDI-USA). Les autorités compétentes des deux Etats contractants ont inscrit dans un Protocole d'Accord les conditions détaillées de cette exonération de l'impôt à la source (définition des

institutions de prévoyance bénéficiant de l'exonération et dispositions relatives à la procédure) les 25 novembre et 3 décembre 2004.

Dorénavant, il est prévu d'étendre cette exonération de l'impôt à la source aux autres formes de prévoyance individuelle liée (pilier 3a) suisses reconnues et aux «Individual Retirement Accounts» américains. La mise en œuvre de cette extension de l'exonération de l'impôt à la source requiert encore une modification de l'accord entre les autorités compétentes des deux États contractants.

Art. 2 du protocole ad art. 25 de la convention (Procédure amiable)

La disposition sur la procédure amiable prévue à l'art. 25 ne comporte pas d'obligation de résultat («... les autorités compétentes des États contractants s'efforcent [...] de résoudre les difficultés ou de dissiper les doutes ...»). Ainsi, il ne peut être exclu qu'une double imposition demeure dans certains cas. Eu égard au principe de sécurité juridique, cette situation n'est pas satisfaisante dans son ensemble. Une clause d'arbitrage permettra de remédier dorénavant à ce défaut et d'améliorer la situation des contribuables. L'art. 25 de la CDI-USA a donc été complété à cet effet par les nouveaux al. 6 et 7.

Les principes de cette clause d'arbitrage correspondent matériellement au Modèle de convention de l'OCDE:

Si les autorités compétentes des deux États contractants n'ont pas réussi à s'entendre après deux ans de procédure amiable, une procédure d'arbitrage peut être ouverte. Le délai fixé peut être prolongé dans des cas spéciaux, après accord entre les autorités fiscales.

Une procédure d'arbitrage pourra être ouverte lorsque les conditions suivantes sont réunies:

- Une déclaration d'impôt pour l'année fiscale qui fait l'objet du différend doit avoir été déposée dans au moins un des deux États contractants;
- les autorités compétentes des deux États contractants doivent être d'accord sur le fait qu'il ne s'agit pas d'un cas pour lequel une résolution par arbitrage n'est pas appropriée; et
- toutes les personnes concernées doivent s'engager à ne pas divulguer à des tiers les informations dont elles auront connaissance dans le cadre de la procédure.

Une telle procédure est cependant exclue lorsque toutes les voies de droit n'ont pas été épuisées ou lorsqu'un tribunal des États contractants a déjà tranché le cas.

Les dispositions de procédure applicables dans le cadre d'une procédure d'arbitrage seront fixées dans un échange de lettres.

Le tribunal arbitral est composé de trois arbitres. Chaque État contractant désigne un arbitre qui n'appartient pas à ses autorités fiscales et les deux arbitres ainsi nommés désignent d'un commun accord le troisième arbitre, qui officie comme président du tribunal. Ce dernier ne doit pas être ressortissant de l'un des États contractants ni avoir sa résidence habituelle sur le territoire de l'un d'entre eux.

Chacun des deux Etats contractants a le droit de soumettre une proposition de résolution du différend au tribunal arbitral qui devra opter pour l'une des deux propositions. Si seul l'un des Etats contractants soumet une proposition de résolution au tribunal arbitral, celui-ci la reprend comme sentence arbitrale.

Art. 3 du protocole ad art. 26 de la convention (Echange de renseignements)

Le nouvel art. 26 reprend, dans les grandes lignes, le texte de l'art. 26 du Modèle de convention de l'OCDE. Certaines formulations ont été adaptées pour satisfaire aux besoins des deux Etats.

Le par. 1 oblige les Etats contractants à échanger les renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la Convention et la législation interne des deux Etats contractants. Les Etats-Unis d'Amérique souhaitaient que la Convention s'applique aux impôts de toute nature ou dénomination, comme le prévoit le Modèle de convention de l'OCDE. La Suisse a cependant rejeté cette demande car à son avis, puisque les Etats-Unis d'Amérique ne sont pas en mesure, pour des raisons de droit constitutionnel, de soumettre les impôts sur le revenu perçus par leurs Etats membres et collectivités locales à la Convention, l'utilisation des renseignements pour l'application de tels impôts n'entre pas en considération. Les Etats-Unis d'Amérique ont fait connaître leur intérêt pour des renseignements leur permettant d'appliquer l'impôt sur les successions et l'impôt sur les donations ; ils ont donc proposé de limiter le champ d'application de la Convention aux impôts visés par elle, ainsi qu'à tous les impôts perçus à l'échelon fédéral. Cela aurait cependant conduit à un déséquilibre, dans la mesure où l'impôt sur les successions et l'impôt sur les donations sont réglés à l'échelon cantonal en Suisse. C'est pourquoi les deux parties sont convenues de limiter l'échange de renseignements aux seuls impôts visés par la Convention. Elles sont également convenues d'entreprendre dans un délai de deux ans la révision de leur Convention de double imposition dans le domaine des impôts sur la masse successorale et sur les parts héréditaires de 1951 et de régler dans ce cadre la question de l'échange de renseignements concernant ces impôts.

En limitant l'échange de renseignements à ceux qui sont vraisemblablement pertinents, on prévient la pêche aux renseignements. En outre, l'interdiction de la pêche aux renseignements est expressément inscrite à la let. b du ch. 10 du Protocole à la Convention, également nouveau. Les demandes d'assistance administrative ne sont recevables que sous forme écrite, comme par le passé.

L'échange de renseignements se fait sur demande (voir ci-après les remarques concernant l'art. 4 relatif au ch. 10 du Protocole). Pour appliquer cette disposition, il n'est pas nécessaire que le contribuable concerné soit un résident de la Suisse ou des Etats-Unis d'Amérique, pour autant qu'il existe un rattachement économique avec l'un des Etats contractants.

Le par. 2 consacre le principe de confidentialité. Il prévoit que les renseignements obtenus ne peuvent être communiqués qu'aux personnes ou autorités concernées par l'administration, l'établissement ou le recouvrement des impôts visés au par. 1, ou par les procédures et poursuites concernant ces impôts, par les décisions sur les recours relatifs à ces impôts ou par le contrôle de ce qui précède. Ces renseignements peuvent donc aussi être communiqués au contribuable ou à son représentant.

De plus, le par. 2 prévoit que les renseignements reçus peuvent être utilisés à d'autres fins qu'à des fins fiscales si les lois des deux Etats contractants l'autorisent et si l'Etat qui fournit les renseignements donne son consentement à cette utilisation. Ainsi, cette disposition permet, par exemple, d'utiliser les renseignements obtenus dans le cadre d'une procédure pénale, tout en respectant les droits de procédure de la personne concernée. Elle permet d'éviter d'avoir à rechercher et à transmettre plusieurs fois les mêmes renseignements à des fins différentes. Dans tous les cas, le consentement de l'Etat qui fournit les renseignements est requis.

Le par. 3 prévoit certaines limitations à l'échange de renseignements en faveur de l'Etat requis. Celui-ci n'est pas tenu d'aller au-delà des limites prescrites par sa propre législation et par sa pratique administrative pour se procurer les renseignements demandés. Dans le cas de la Suisse, cela implique surtout que le droit d'être entendu ainsi que les droits de recours sont protégés. En outre, l'Etat requis n'est pas obligé de prendre des mesures administratives qui ne sont pas autorisées par la législation ou par la pratique administrative de l'Etat requérant, ni de communiquer des renseignements qui ne pourraient être obtenus sur la base de la législation ou dans le cadre de la pratique administrative de l'Etat requérant (sur ce point voir les remarques sur le par. 5). Enfin, l'Etat requis peut refuser de fournir des renseignements qui seraient contraires à l'ordre public, ou qui révéleraient un secret commercial; ce qui pourrait être le cas si les renseignements transmis n'étaient pas tenus secrets dans une mesure suffisante dans l'Etat requérant.

Le par. 4 dispose que l'Etat requis a l'obligation d'obtenir et d'échanger les renseignements même s'il n'en a pas besoin à ses propres fins fiscales. 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 sur les renseignements qui sont détenus par les banques ou d'autres intermédiaires, ainsi que sur ceux qui concernent les droits de propriété dans une personne. Ces renseignements doivent être obtenus et communiqués, quand bien même ils ne pourraient être obtenus sur la seule base de la législation ou de la pratique administrative nationales de l'Etat requis. Par conséquent, la Suisse ne peut pas invoquer le secret bancaire pour refuser de communiquer les renseignements. Cette disposition suppose cependant que les renseignements requis existent réellement.

En cas de fraude fiscale, la Suisse dispose des moyens nécessaires pour imposer la remise des renseignements visés au par. 5. Néanmoins, les nouvelles dispositions prévoient que l'échange de renseignements ne sera plus subordonné à l'existence d'un délit fiscal. Le cinquième paragraphe constitue la base légale nécessaire aux Etats contractants pour qu'ils puissent mettre en œuvre leurs obligations en vertu de la Convention et leur confère les pouvoirs de procédure dont ils ont besoin pour obtenir les renseignements demandés. A la demande des Etats-Unis d'Amérique, la dernière phrase stipule expressément que les moyens nécessaires ne seront mis à disposition que dans la mesure où ils seront requis pour remplir les obligations découlant de ce paragraphe. Leurs réserves concernaient l'effet négatif que la formulation pléonastique d'un droit qui leur était déjà acquis pourrait avoir éventuellement sur le pouvoir judiciaire.

*Art. 4 du protocole ad ch. 10 du Protocole
(Commentaire sur l'échange de renseignements)*

Le ch. 10 du Protocole à la Convention précise l'art. 26.

Les renseignements que doit contenir une demande d'assistance administrative sont fixés à la let. a. L'identification claire du contribuable concerné est notamment requise. Elle se fait typiquement en communiquant le nom du contribuable concerné ainsi que d'autres éléments permettant d'identifier une personne sans ambiguïté si ceux-ci sont connus, tels que son adresse, son numéro de compte bancaire ou sa date de naissance. En outre, l'indication du nom du détenteur de renseignements (p. ex. une banque) que l'Etat requérant présume être en possession des renseignements demandés est absolument nécessaire, contrairement aux autres éléments détaillés, qui ne sont donnés que s'ils sont connus. Il s'ensuit que l'échange de renseignements est limité aux demandes concrètes dans des cas particuliers.

La let. c reprend l'obligation existant aujourd'hui dans la CDI-USA de fournir, à la demande de l'Etat requérant, les renseignements sous forme de copie authentique des données ou documents originaux non modifiés.

Il est précisé qu'aucune obligation n'incombe aux Etats contractants de procéder à un échange de renseignements spontané ou automatique mais que la possibilité pour l'un des Etats contractants de procéder à un tel échange de renseignements n'est pas exclue, pour autant que sa législation nationale le prévoie (let. d).

La let. e stipule clairement que les règles de procédure administrative relatives aux droits de procédure des contribuables sont applicables mais qu'elles ne doivent pas avoir pour but d'empêcher ou de retarder indûment le processus d'échange de renseignements.

Les dispositions expliquant l'échange de renseignements sont fixées dans un échange de lettres, qui suit le commentaire de l'OCDE.

Art. 5 du protocole (Entrée en vigueur)

Les nouvelles dispositions du protocole relatives à l'impôt à la source sont applicables à partir du 1^{er} janvier de l'année civile suivant son entrée en vigueur.

En ce qui concerne les dispositions sur l'échange de renseignements, les Etats-Unis d'Amérique ont exigé la rétroactivité illimitée du protocole ou, à titre de compromis, au moins qu'il soit pourvu d'un effet rétroactif au 1^{er} janvier 2009. La Suisse a rejeté cette exigence pour des raisons juridiques. Finalement, les deux parties sont convenues de l'applicabilité pour les renseignements au sens de l'art. 26, par. 5 (informations bancaires et détermination des droits de propriété dans une personne) fondés sur des faits et qui existaient ou ont été réalisés le jour de la signature du protocole ou après cette date, c'est-à-dire à partir du 23 septembre 2009. Pour tous les autres renseignements, le jour fixé est le 1^{er} janvier de l'année civile suivant la signature du protocole.

Les dispositions relatives à la clause d'arbitrage s'appliquent aux procédures amiables qui étaient encore en cours lors de l'entrée en vigueur du protocole ou qui ont été ouvertes après cette date.

5

Conséquences financières

L'extension de l'exonération des dividendes versés à des institutions de la prévoyance individuelle liée (pilier 3a suisse et «Individual Retirement Accounts» américains) mise en œuvre en renonçant à percevoir ou en remboursant intégralement l'impôt à la source, entraîne une certaine diminution des recettes pour les deux Etats contractants qu'il n'est pas possible de chiffrer exactement.

L'introduction d'une clause d'arbitrage n'a pas d'effet immédiat sur les ressources fiscales suisses. L'éventualité d'une demande de procédure d'arbitrage devrait enjoinde aux Etats contractants de restreindre le nombre de cas qui pourraient en faire l'objet, ce qui contribuera à protéger les ressources fiscales suisses.

L'obligation de fournir, sur demande, une assistance administrative pour appliquer le droit national de l'Etat requérant, d'une part, et l'accès aux renseignements bancaires à des fins fiscales d'autre part, pourraient certes être considérés d'une certaine manière comme préjudiciables pour la place économique et indirectement pour les recettes fiscales suisses. Vu les efforts internationaux pour uniformiser les conditions de l'assistance administrative dans l'ensemble des Etats («global level playing field») et pour assurer l'efficacité de l'échange de renseignements au moyen d'un mécanisme de contrôle adéquat, la nouvelle situation ne devrait pas avoir de répercussion particulière sur la Suisse.

Les cantons et les milieux économiques intéressés ont approuvé le protocole. Globalement, il contribue positivement au maintien et au développement économiques des relations bilatérales et soutient ainsi les objectifs essentiels de la politique suisse en matière de commerce extérieur.

6

Constitutionnalité

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

La nouvelle disposition sur l'échange de renseignements conforme à la norme du Modèle de convention de l'OCDE prévoit une assistance administrative élargie et constitue une nouveauté dans la pratique conventionnelle de la Suisse. La nouvelle convention contient donc une disposition importante au sens de l'art. 141, al. 1, let. d, ch. 3, Cst. par rapport aux engagements convenus jusqu'à présent avec d'autres Etats. L'arrêté fédéral sur le protocole entre la Suisse et les Etats-Unis d'Amérique est donc sujet au référendum facultatif conformément à l'art. 141, al. 1, Cst.