

10.014

**Message
concernant l'approbation du protocole modifiant
la Convention en vue d'éviter les doubles impositions entre
la Suisse et la Finlande**

du 20 janvier 2010

Mesdames les Présidentes,
Mesdames et Messieurs,

Nous vous soumettons le projet d'un arrêté fédéral portant approbation d'un protocole modifiant la Convention du 16 décembre 1991 entre la Suisse et la Finlande en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, en vous proposant de l'adopter.

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

20 janvier 2010

Au nom du Conseil fédéral suisse:

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

Condensé

Le projet de protocole à la Convention entre la Suisse et la Finlande en vue d'éviter les doubles impositions prévoit l'introduction dans la Convention d'une disposition sur l'échange de renseignements conforme à la norme de l'OCDE. Par ailleurs, il prévoit de ramener de 20 à 10 % le taux de participation entraînant l'exonération des dividendes.

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 son système fiscal par ses partenaires internationaux. En effet, en l'absence d'une légitimité internationale, la meilleure des fiscalités perdrait tout intérêt.

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

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

La Convention du 16 décembre 1991 entre la Suisse et la Finlande en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune (RS 0.672.934.51, ci-après «Convention») a été révisée par le protocole du 19 avril 2006.

Après la décision du Conseil fédéral du 13 mars 2009 de retirer la réserve de la Suisse concernant l'échange de renseignements selon le Modèle de convention de l'OCDE, la Suisse et la Finlande ont décidé d'ouvrir des négociations en vue de compléter la Convention par une disposition correspondante. Conformément à la procédure habituelle en cas de révision des conventions de double imposition, la Suisse a saisi cette occasion pour proposer d'en adapter certains points à la situation actuelle. Il s'agissait de ramener de 20 à 10 % le taux de participation déterminant pour l'exonération des dividendes, d'introduire une disposition sur l'imposition des cotisations de prévoyance et de prévoir une clause d'arbitrage.

Si la délégation finlandaise s'est montrée ouverte en ce qui concerne la réduction de 20 à 10 % du taux de participation déterminant pour l'exonération des dividendes, elle a indiqué ne pas pouvoir donner suite aux autres demandes, en raison de la politique conventionnelle actuellement suivie par la Finlande. En effet, suite aux difficultés d'application qui sont apparues dans des cas d'arbitrage fondés sur la Convention d'arbitrage de l'Union européenne, le Parlement finlandais n'est pas favorable aux clauses d'arbitrage. La délégation n'a cependant pas exclu que cette position puisse évoluer à l'avenir, au cas où l'économie finlandaise viendrait à

souhaiter que soit adoptée l'une ou l'autre de ces dispositions. Par ailleurs, si la partie finlandaise a également rejeté la disposition proposée sur la prise en compte fiscale des cotisations versées aux institutions de prévoyance de l'autre Etat contractant, c'est que le droit finlandais prévoit déjà la déduction de telles cotisations.

Etant donné que la Convention est déjà avantageuse pour la Suisse, que la nécessité d'une révision est relativement faible et que la Suisse était sous la pression du temps dans ses efforts pour signer 12 conventions et voir son nom retiré de la liste grise du G-20, elle a accepté de limiter la présente révision à l'art. 26 et à la réduction de 20 à 10 % du taux de participation déterminant pour l'exonération des dividendes. Les négociations, qui ont duré deux jours, se sont achevées le 23 juillet 2009 par l'apposition des paraphes sur le protocole modifiant la Convention (ci-après «présent protocole»). Celui-ci a été signé à Helsinki le 22 septembre 2009.

Les cantons et les milieux économiques intéressés ont approuvé la révision de la Convention.

3 Appréciation

La réduction prévue par le présent protocole du taux de participation donnant droit à l'exonération des dividendes supprime une charge fiscale résiduelle dans les rapports de la société mère suisse avec ses filiales: cette mesure correspond à la nouvelle politique conventionnelle de la Suisse. Pour ce qui est de la nouvelle disposition sur l'échange de renseignements, elle correspond à la norme de l'OCDE et satisfait aux directives du Conseil fédéral. Enfin, si la Finlande n'était disposée à convenir dans le présent protocole ni d'une clause d'arbitrage, ni même d'une clause de la nation la plus favorisée à cet égard, il n'en a pas moins été évoqué la perspective de rouvrir les négociations au cas où la Finlande changerait de politique en la matière.

Compte tenu du caractère déjà avantageux de la Convention, le Conseil fédéral estime que la révision des autres dispositions est d'autant moins urgente que la Finlande accorde la déductibilité des cotisations versées aux institutions de prévoyance sises en Suisse alors même que cela n'est pas prévu dans la Convention. Le présent protocole constitue en définitive un résultat équilibré qui contribuera au bon développement des relations économiques bilatérales.

4 Commentaire par article

Le présent protocole modifie et complète certaines dispositions de la Convention. Les principales modifications sont commentées ci-après.

Art. 1 du présent protocole relatif à l'art. 2 de la Convention (Impôts visés)

Le système fiscal finlandais a connu quelques changements ces dernières années: l'impôt sur la fortune, notamment, a été supprimé, tandis qu'un impôt sur le produit des intérêts a été introduit. La liste des impôts finlandais a donc été adaptée à la situation actuelle.

Art. II du présent protocole relatif à l'art. 10 de la Convention (Dividendes)

Dans les rapports entre la Suisse et la Finlande, le protocole du 19 avril 2006 (applicable depuis le 1^{er} janvier 2007) a instauré l'exonération des dividendes provenant de participations d'au moins 20 % au capital d'une société. En prévision de l'abaissement à 10 % de la participation minimale donnant droit à la réduction pour participation qui entrera en vigueur le 1^{er} janvier 2011 en Suisse, celle-ci a proposé de ramener également à 10 % la participation minimale requise dans la Convention pour l'exonération des dividendes. Cela permettra aux sociétés résidentes de Suisse qui détiennent une participation déterminante dans une société finlandaise d'encaisser leurs dividendes sans devoir s'acquitter en Finlande d'un impôt résiduel qui ne serait pas imputable en Suisse en raison de la réduction pour participation. La Finlande a accédé à cette demande.

Art. III du présent protocole relatif à l'art. 26 de la Convention (Echange de renseignements)

Dans un contexte de globalisation des marchés financiers et surtout de crise financière, la coopération internationale en matière fiscale revêt une importance accrue. La Suisse soutient les efforts déployés dans ce domaine. Par décision du 13 mars 2009, le Conseil fédéral a annoncé que la Suisse reprendrait le standard de l'OCDE relatif à l'assistance administrative en matière fiscale. Le Conseil fédéral a également annoncé que la future politique d'assistance administrative en matière fiscale prendra en compte le respect des droits de procédure, une assistance administrative limitée au cas par cas, des solutions transitoires équitables, une application restreinte aux impôts tombant sous le champ d'application de la convention, le principe de subsidiarité ainsi que l'élimination des traitements discriminatoires. Ces éléments sont commentés ci-après.

La disposition paraphée reprend, dans les grandes lignes, le texte de l'art. 26 du Modèle de convention OCDE. Toutefois, certaines modifications au texte du Modèle de l'OCDE ont été prévues pour limiter l'échange de renseignements aux impôts couverts par la convention, pour exclure la transmission des renseignements aux autorités de contrôle, pour rendre possible l'utilisation des renseignements à d'autres fins sous réserve de l'accord des deux Etats, et pour donner les pouvoirs nécessaires aux autorités fiscales des Etats contractants pour, d'une part, obtenir les renseignements requis de la part des banques, d'un autre établissement financier, d'un mandataire ou d'une personne agissant en tant que fiduciaire, et d'autre part, déterminer les droits de propriété dans une personne. Les modifications apportées aux dispositions sur l'échange de renseignements se fondent sur le commentaire du Modèle de convention de l'OCDE et correspondent au standard de l'OCDE en la matière.

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

Le deuxième paragraphe est consacré au principe de confidentialité. Cette disposition vise l'Etat requérant et prévoit que les renseignements obtenus ne peuvent être communiqués qu'aux personnes ou autorités concernées par l'établissement ou le recouvrement des impôts couverts par la convention, par les procédures et poursuites concernant ces impôts, 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 ne peuvent être utilisés à d'autres fins, sauf si cette possibilité est prévue par les lois des deux Etats contractants et si l'Etat qui fournit les renseignements donne son consentement. 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 troisième paragraphe contient certaines limitations à l'échange de renseignements en faveur de l'Etat requis. Il est prévu que l'Etat requis n'est ni tenu de prendre des mesures administratives allant au-delà des limites prescrites par sa propre législation ou par sa pratique administrative, ni de prendre des mesures administratives qui ne seraient pas autorisées par la législation ou par la pratique administrative de l'Etat requérant. Dans le cas de la Suisse, cela implique que le droit d'être entendu ainsi que les droits de recours sont protégés. En outre, l'Etat requis n'est pas obligé de fournir des renseignements qui ne peuvent être obtenus selon sa propre législation ou sa propre pratique administrative ou qui ne peuvent être obtenus selon la législation ou la pratique administrative de l'Etat requérant. Enfin, l'Etat requis peut refuser de communiquer des renseignements qui seraient contraires à l'ordre public ou qui révéleraient un secret commercial, ce qui pourrait être le cas lorsque l'Etat requérant ne prend pas toutes les mesures propres à garantir que les renseignements concernés seront effectivement tenus secrets.

Le quatrième paragraphe prévoit que l'Etat requis a l'obligation de se procurer et de communiquer les renseignements même dans le cas où il n'en a pas besoin pour l'application de sa propre législation fiscale. Ainsi, l'échange de renseignements n'est pas limité aux seuls renseignements qui présentent un intérêt pour les autorités fiscales de l'Etat requis.

Le cinquième paragraphe contient des dispositions particulières concernant les renseignements qui sont détenus par les banques, les autres intermédiaires ou qui concernent les droits de propriété dans une personne. De tels renseignements doivent être échangés nonobstant les limitations prévues au par. 3. L'Etat requis doit également pouvoir obtenir et transmettre les renseignements demandés même lorsque ces renseignements ne sont pas disponibles en vertu de sa propre législation ou de sa pratique administrative. Par conséquent, la Suisse ne peut refuser de communiquer des renseignements en invoquant uniquement le secret bancaire. Toutefois, cette disposition suppose que les renseignements demandés soient disponibles. Des demandes concernant les droits de propriété dans des sociétés sous forme d'actions au porteur ne doivent par conséquent être satisfaites que si ces informations peuvent être obtenues effectivement par les autorités de l'Etat requis, nonobstant d'éventuelles restrictions de droit interne.

Dans les cas de fraude fiscale, la Suisse possède, en vertu de sa procédure pénale de droit interne, les moyens nécessaires pour obtenir les renseignements visés au par. 5. L'échange de renseignements prévu par le présent 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 dernière phrase du par. 5 constitue la base légale nécessaire pour leur donner les pouvoirs de procédure dont ils ont besoin pour obtenir les renseignements demandés. La procédure applicable fera l'objet d'une ordonnance du Conseil fédéral. La question de savoir si l'ordonnance devra par la suite être remplacée par une loi est actuellement à l'examen.

Les dispositions de l'art. 26 sont précisées dans le protocole à la Convention. Le ch. 4, let. a, consacre le principe de subsidiarité: les Etats contractants sont tenus d'épuiser tous les moyens ordinaires dont ils disposent selon leur droit de procédure fiscale avant de déposer une demande de renseignements. La pêche aux renseignements, c'est-à-dire les enquêtes entreprises sans objet précis dans l'espoir d'obtenir des renseignements pertinents fiscalement, est expressément exclue (ch. 4, let. b).

Le protocole à la Convention fixe en détail les exigences auxquelles une demande de renseignements doit répondre (ch. 4, let. c). Elle doit permettre une identification claire du contribuable concerné ainsi que de la personne (par ex. une banque) présumée détenir les renseignements. De plus, l'Etat requérant doit préciser de quels renseignements il a besoin, à quelles fins et pour quelle période fiscales. La demande d'échange de renseignements devra être effectuée par écrit et adressée par l'autorité compétente de l'Etat requérant à l'autorité compétente de l'Etat requis.

Ces exigences limitent l'échange de renseignements à des demandes concrètes concernant des cas précis. 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. 4, let. d).

Enfin, le ch. 4, let. e garantit les droits de procédure des contribuables. En Suisse, le contribuable concerné peut attaquer la décision finale de l'Administration fédérale des contributions 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: c'est pourquoi, s'il est fait recours, les renseignements ne pourront être communiqués que si le recours est rejeté et une fois que la décision de rejet est entrée en force.

Art. V du présent protocole

La nouvelle disposition sur l'échange de renseignements s'applique aux années fiscales commençant le 1^{er} janvier de l'année suivant l'année civile de son entrée en vigueur ou après cette date. Elle s'applique donc exclusivement aux renseignements relatifs à des revenus que le contribuable concerné a réalisés à cette date ou après cette date ou à l'état de sa fortune à cette date ou après cette date. La disposition actuelle sur l'assistance administrative limitée aux renseignements nécessaires à la bonne application de la Convention et à l'application du droit interne aux sociétés holdings et aux cas de fraude fiscale continue de s'appliquer aux années antérieures.

5 Conséquences financières

La réduction de 20 à 10 % du taux de participation déterminant pour l'exonération des dividendes entraînera une diminution du produit de l'impôt anticipé. Toutefois, comme les dividendes provenant de participations d'au moins 20 % sont déjà exonérés, les conséquences de cette réduction devraient être modestes. Par ailleurs, cette réduction du taux de participation déterminant accroîtra l'attrait de la Suisse et pourra donc se traduire par des recettes supplémentaires.

Le présent protocole 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, il pourrait certes être considéré d'une certaine manière comme préjudiciable pour la place économique suisse et, indirectement, pour les recettes fiscales du pays. Cependant, au vu des efforts internationaux pour uniformiser les conditions de l'assistance administrative dans l'ensemble des Etats («global level playing field») et pour assurer l'efficacité de l'échange de renseignements au moyen d'un mécanisme de contrôle adéquat, la nouvelle situation ne devrait pas avoir d'incidences particulières pour la Suisse.

Les cantons et les milieux économiques intéressés ont approuvé le présent protocole. Globalement, il contribuera à consolider et à développer les relations économiques bilatérales et, par-là même, il aidera la Suisse à atteindre ses principaux objectifs en matière de commerce extérieur.

6 Constitutionnalité

Le présent protocole se fonde sur l'art. 54 de la Constitution (Cst.), qui attribue à la Confédération la compétence en matière d'affaires étrangères. En vertu de l'art. 166, al. 2, Cst., c'est l'Assemblée fédérale qui est compétente pour l'approuver. Une fois approuvé, il deviendra partie intégrante de la Convention de 1991. Celle-ci a été conclue pour une durée indéterminée, mais peut être dénoncée à tout moment pour la fin d'une année civile moyennant le respect d'un délai de six mois. Elle ne prévoit 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 qui contiennent des dispositions importantes fixant des règles de droit ou dont la mise en œuvre nécessite l'adoption de lois fédérales sont sujets au référendum facultatif. 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 de l'OCDE prévoit une assistance administrative élargie et constitue à ce titre une nouveauté dans la pratique conventionnelle de la Suisse. La nouvelle Convention contiendra donc une disposition importante au sens de l'art. 141, al. 1, let. d, ch. 3,

Cst., créant des obligations supplémentaires importantes par rapport à ce qui a été convenu précédemment avec d'autres Etats. En conséquence, l'arrêté fédéral portant approbation d'un protocole modifiant la convention entre la Suisse et la Finlande contre les doubles impositions devra être soumis au référendum facultatif.

