

**Rapport explicatif
sur la conclusion d'un avenant à la convention entre la
Suisse et la Belgique en vue d'éviter les doubles impositions
en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune**

du 10 juin 2013

Confidentiel – n'est pas destiné à la publication

1 Présentation de l'avenant à la convention

1.1.1 Contexte, déroulement et résultats des négociations

La convention contre les doubles impositions conclue avec le Royaume de Belgique (ci-après «Belgique») est datée du 28 août 1978 et n'a jamais été révisée depuis. La Belgique et la Suisse ayant toutes deux retiré leur réserve quant à l'art. 26 du Modèle de convention de l'OCDE concernant l'échange de renseignements, les deux Etats contractants sont tombés d'accord pour réviser dans sa totalité la convention contre les doubles impositions qui les lie. Une première série de négociations s'est déroulée les 12 et 13 août 2009 à Berne.

En été 2010, le *Conseil d'Etat* belge a remis en question la compétence jusqu'alors exclusivement fédérale de conclure des conventions contre les doubles impositions. Le groupe de travail constitué pour éclaircir la question de la compétence, comportant des représentants des différentes communautés et régions, a alors estimé que les conventions contre les doubles impositions, pour autant qu'elles prévoient aussi l'échange de renseignements conformément à la norme de l'OCDE en ce qui concerne les impôts des communautés et des régions, devaient être considérées comme des contrats mixtes et requéraient donc la signature de toutes les régions et communautés de Belgique. La reprise des négociations avec la Suisse en vue de réviser la convention correspondante n'a été confiée à l'autorité compétente belge qu'en février 2013. Une deuxième série de négociations a donc eu lieu les 2 et 3 mai 2013 à Berne et s'est conclue par l'apposition des paraphes sur un avenant à la convention contre les doubles impositions entre la Suisse et la Belgique.

Avant de proposer au Conseil fédéral de signer l'avenant à la convention, nous voulons donner la possibilité aux cantons et aux associations économiques intéressées de se prononcer sur son contenu.

1.2 Appréciation

La convention contre les doubles impositions conclue avec la Belgique n'a jamais été révisée depuis sa signature, le 28 août 1978; elle n'est donc plus adaptée à la situation actuelle.

L'avenant à la convention permet des grandes améliorations. Les dispositions relatives à l'imposition des intérêts, des dividendes et des redevances ont été revues. En particulier, les institutions de prévoyance sont désormais exonérées d'impôt dans l'Etat de la source. D'autres modalités d'imposition avantageuses ont pu être conclues s'agissant des intérêts sur les prêts entre entreprises et des dividendes versés à des sociétés détenant une participation d'au moins 10 % pendant au moins un an dans la société qui verse les dividendes. Ces règles encouragent les investissements et les échanges économiques entre les deux Etats.

Les pensions ne sont désormais imposables que dans l'Etat de la source. Cela signifie un allègement considérable de la charge de travail administrative pour la Suisse et un élargissement du substrat fiscal.

La disposition relative aux abus a été modifiée, de telle manière que les avantages de la convention ne sont pas accordés lorsqu'un aménagement concret vise

essentiellement à pouvoir profiter des avantages de la convention. Cette réglementation permet d'empêcher efficacement les abus sans entraver les activités économiques légitimes.

Mis à part quelques adaptations aux particularités du droit belge, l'avenant à la convention respecte dans une large mesure la politique conventionnelle de la Suisse ainsi que le Modèle de convention de l'OCDE en matière de fiscalité, y compris la nouvelle norme internationale en matière d'assistance administrative et d'échange de renseignements fiscaux.

Une signature et une entrée en vigueur dans les meilleurs délais possibles sont souhaitables. Le nouvel avenant à la convention présente un résultat équilibré qui contribuera au bon développement des relations économiques bilatérales.

2 Commentaire des articles du projet d'avenant à la convention

Le projet d'avenant à la convention reprend le Modèle de convention de l'OCDE, tant sur le plan de la forme que sur le plan de la matière, et respecte la politique conventionnelle de la Suisse. Les commentaires suivants se limitent aux dispositions les plus importantes de l'avenant et aux divergences par rapport à l'actuel Modèle de convention de l'OCDE et à la politique suisse en matière de conventions.

Art. 2 Impôts visés

Le champ d'application matériel de la convention est adapté à la liste des impôts perçus actuellement en Belgique.

Art. 4 Résident

La Belgique a proposé de définir les personnes considérées comme des résidents en se basant sur la disposition correspondante du Modèle de convention de l'OCDE de 2010. La Suisse a accepté cette proposition dans le cadre de la solution globale. Ainsi, les sociétés de personnes ne sont plus considérées comme des résidents au sens de l'avenant à la convention.

La délégation suisse a saisi l'occasion pour, conformément à la politique conventionnelle actuelle de la Suisse, convenir expressément de la résidence des Etats contractants eux-mêmes, des caisses de pension ainsi que des établissements publics et des entités d'utilité publique, même s'ils sont exemptés d'impôts en vertu du droit national (voir ch. 2 du protocole).

Art. 7 Bénéfices des entreprises

La réglementation de l'avenant à la convention reprend largement le Modèle de convention de l'OCDE de 2010, selon lequel les établissements stables sont traités comme des entreprises indépendantes et la répartition des bénéfices suit les principes en matière de prix de transfert applicables aux entreprises associées.

Sur proposition de la Suisse, un renvoi explicite à la procédure amiable a été ajouté par rapport au texte du Modèle de convention de l'OCDE; cette procédure doit s'appliquer en cas de redressements de bénéfices par un Etat contractant pour éviter une double imposition des bénéfices des entreprises.

Art. 10 Dividendes

L'avenant à la convention prévoit que les dividendes versés à des sociétés qui détiennent une participation d'au moins 10 % pendant au moins douze mois dans la société qui distribue les dividendes sont désormais imposables uniquement dans l'Etat de résidence.

Les Etats contractants se sont aussi mis d'accord pour exonérer de l'impôt à la source les versements de dividendes à des institutions de prévoyance, ce qui respecte la politique conventionnelle de la Suisse. Sont considérées comme des institutions de prévoyance les institutions du premier et du deuxième pilier ainsi que celles du pilier 3a, pour autant qu'elles soient soumises à la surveillance d'une autorité (voir ch. 2 du protocole). Dans tous les autres cas, le taux de l'impôt résiduel sur les dividendes s'élève à 15 %.

La définition des dividendes au sens de la convention est simplifiée et harmonisée. Continuent d'être considérés comme des dividendes les versements qui sont imposés comme des revenus provenant d'actions d'après la législation de l'Etat de résidence de la société débitrice. Sont concernés par cette réglementation notamment certains instruments financiers hybrides.

Art. 11 Intérêts

Les dispositions concernant l'attribution du droit d'imposer les intérêts à l'Etat de résidence et concernant le taux de l'impôt résiduel de 10 % en faveur de l'Etat de la source demeurent inchangées.

Le projet d'avenant à la convention ajoute toutefois à la liste des exceptions des intérêts exonérés dans l'Etat de la source, les intérêts sur les prêts versés entre les entreprises des deux Etats contractants et les intérêts versés aux Etats contractants, à l'une de leurs subdivisions politiques ou collectivités locales, à des entités publiques ou à des institutions de prévoyance. En Suisse, les institutions des premier et deuxième piliers et du pilier 3a sont considérées comme des institutions de prévoyance, pour autant qu'elles soient soumises à la surveillance d'une autorité (voir ch. 2 du protocole).

Art. 12 Redevances

L'attribution du droit exclusif d'imposer les redevances à l'Etat de résidence du destinataire est maintenue.

La définition des redevances est adaptée à celle du Modèle de convention de l'OCDE, d'après laquelle les paiements pour l'utilisation d'équipements industriels, commerciaux ou scientifiques ne sont plus considérés comme des redevances.

Art. 13 Gains en capital

L'art. 13 est complété d'un nouveau par. 4. A l'instar d'autres conventions suisses contre les doubles impositions et du Modèle de convention de l'OCDE, ce paragraphe prévoit que les gains tirés de l'aliénation d'actions ou d'autres droits semblables d'une société dont plus de 50 % de la valeur provient directement ou indirectement de biens immobiliers situés dans un État contractant sont imposables dans cet État. Dans un tel cas, la Suisse en tant qu'État de résidence de la personne qui aliène les parts accorde l'exemption s'il est prouvé que les gains ont effectivement été imposés en Belgique (art. 23, § 2, ch. 1).

Étant donné qu'une imposition dans l'État du lieu de situation des actions cotées en bourse d'une société immobilière entraverait nettement leur commerce, une exception a été convenue pour ces titres. Une autre exception s'applique aux sociétés dont la fortune est certes constituée pour plus de 50 % de biens immobiliers situés dans l'un des États contractants, mais qui exercent leur activité commerciale dans ces immeubles. Par exemple, une société de fabrication dont les actifs sont certes constitués pour plus de 50 % de biens immobiliers situés en Suisse, mais qui utilise ces biens pour son activité de fabrication ne relèverait pas de cette disposition.

Art. 18 Pensions et autres rémunérations similaires

Les pensions et les prestations en capital dont le but est semblable (voir ch. 4 du protocole) sont désormais imposables dans l'État de la source.

D'après sa pratique, la Belgique considère les rentes AVS comme des pensions et non pas comme des autres revenus imposables dans l'État de résidence selon l'art. 21 (comme c'est le cas de la Suisse). Elle n'exonère les rentes AVS versées à ses résidents que si les rentes ont effectivement été imposées en Suisse (voir art. 23 § 1, ch. 1). Comme la Suisse ne prélève pas d'impôt à la source sur les prestations du premier pilier versées à des personnes domiciliées à l'étranger, ce mécanisme permet d'éviter une double non-imposition des prestations du premier pilier versées à des résidents de Belgique.

D'après l'avenant à la convention, les pensions payées par un État contractant, ou l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales, au titre de services rendus à cet État, ou à cette subdivision politique ou collectivité locale, proviennent expressément de cet État contractant. Par conséquent, les pensions du service public ne relèvent plus de l'art. 19 et les dispositions y relatives dans les §§ 2 et 3 sont donc supprimées.

Par ailleurs, les parties ont convenu, conformément à la politique conventionnelle de la Suisse, que les cotisations à des institutions de prévoyance sises dans l'autre État contractant sont généralement traitées comme des cotisations à des institutions de prévoyance de l'État où le cotisant exerce son activité (voir ch. 4 du protocole). Cette nouvelle réglementation simplifie grandement les tâches administratives pour les travailleurs détachés et leurs employeurs, étant donné que les travailleurs détachés n'ont plus à changer d'institution de prévoyance et sont traités comme s'ils étaient rattachés à une institution de prévoyance de l'État où ils exercent leur activité.

Art. 23 Méthodes pour éliminer les doubles impositions

La Belgique élimine la double imposition des revenus autres que les dividendes, les intérêts et les redevances en appliquant la méthode de l'exemption avec réserve de la progressivité. Elle exempte ces autres revenus à la condition que l'autre Etat contractant impose effectivement les revenus ou la fortune correspondants (art. 23, § 1, ch. 1). Cette condition est considérée comme remplie lorsque les revenus ou la fortune correspondants sont soumis à l'impôt et ne bénéficient pas d'une exemption d'impôt en tant que telle (ch. 5 du protocole).

Pour éliminer la double imposition des dividendes, la Belgique n'applique que la réduction pour participation pour les sociétés détenant des participations qualifiées. En ce qui concerne les dividendes qui ne sont pas versés à des sociétés ou qui ne proviennent pas de participations à un pourcentage suffisant, la Belgique n'élimine pas la double imposition conformément à la politique habituelle en matière de conventions. Son droit interne ne dispose d'aucune base légale pour imputer les impôts étrangers. Une imputation des impôts prélevés en Suisse en vertu des dispositions de la convention n'est donc possible que sous réserve d'une modification correspondante du droit belge (voir art. 23, § 1, ch. 5 et ch. 5 du protocole). Le protocole prévoit l'imputation expressément pour le cas d'un changement du droit belge interne (voir ch. 5 du protocole).

Pour éliminer la double imposition, la Suisse pratique sa méthode habituelle de l'exemption avec réserve de la progressivité. Conformément à sa politique en matière de conventions, la Suisse conserve cependant le droit d'imposer les gains en capital provenant de la vente de parts dans des sociétés immobilières si ces gains n'ont pas été effectivement imposés en Belgique (art. 23, § 2, ch. 1). En ce qui concerne les dividendes et les intérêts, elle applique l'imputation forfaitaire d'impôt.

Art. 25 Procédure amiable

Les dispositions concernant la procédure amiable sont complétées d'une clause d'arbitrage. Les questions non résolues pour lesquelles aucun accord n'est trouvé dans les deux ans doivent être soumises à arbitrage. Font exception les questions pour lesquelles une décision a déjà été rendue par un tribunal de l'un des Etats contractants. La décision d'arbitrage lie les deux Etats, sauf si l'une des personnes directement concernées la conteste.

Art. 26 Echange de renseignements

Les dispositions concernant l'échange de renseignements s'appliquent à tous les impôts, comme c'est le cas dans plusieurs conventions contre les doubles impositions conclues par la Suisse avec d'autres Etats, notamment les Etats membres de l'Union Européen, et dans le Modèle de convention de l'OCDE.

Lors des négociations, la délégation suisse a communiqué à la délégation belge que la Suisse n'accordait pas d'assistance administrative lorsque la demande se fonde sur des données obtenues illégalement.

Les dispositions de l'art. 26 sont précisées dans le protocole à la convention (ch. 6). En particulier, ce dernier spécifie dans le détail les conditions qu'une demande de renseignements doit remplir (let. b). Il faut notamment identifier la personne concernée et donner, pour autant qu'ils soient connus, le nom et l'adresse de la personne (p. ex. une banque) que l'Etat requérant présume être en possession des

renseignements demandés. En outre, le protocole à la convention précise que ces conditions ne doivent pas être interprétées de manière formaliste (let. c).

Jusqu'il y a peu, selon la norme internationale en matière de demande de renseignements, l'échange de renseignements était limité à des demandes concrètes. L'OCDE a toutefois élargi la norme. Elle s'applique désormais aussi à des demandes concrètes qui visent un groupe de personnes définies précisément, dont il faut supposer qu'elles n'ont pas rempli leurs obligations fiscales dans l'Etat requérant. Les conventions suisses contre les doubles impositions déjà adaptées d'après la nouvelle norme autorisent les demandes groupées, parce que les dispositions qu'elles prévoient concernant l'échange de renseignements respectent entièrement la norme internationale et que la disposition du protocole relative à l'identification de la personne concernée et du détenteur des renseignements a été adaptée suite à la conclusion d'un protocole d'amendement, d'un accord amiable ou d'un échange de lettres (si la disposition protocolaire signée ne contenait pas encore cette norme). Les conventions contre les doubles impositions adaptées selon la nouvelle norme prévoient également une règle d'interprétation (soit contenue dans le protocole d'origine, soit introduite par la suite) qui interdit une interprétation formaliste des exigences quant à une demande d'assistance administrative et exige que les demandes groupées soient autorisées par les autorités chargées de l'application des lois, conformément à la nouvelle norme de l'OCDE. Les bases relatives au droit de procédure devaient être inscrites dans la législation suisse. C'est chose faite avec la loi du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative fiscale (FF 2012 7623), laquelle autorise les demandes groupées.

Etant donné que l'avenant à la convention et le protocole qu'il contient respectent entièrement la norme internationale et que le protocole contient également la règle d'interprétation, la Suisse peut, sur la base de cet avenant aussi, donner suite aux demandes groupées.

Art. 28 Divers

Tant la Belgique que la Suisse partageaient l'avis que la disposition de l'art. 22 concernant la prévention de l'usage abusif de la convention était trop compliquée à appliquer et trop rigide.

Les avantages de la convention sont désormais refusés pour les revenus provenant d'un Etat contractant dont au moins la moitié a été transférée directement ou indirectement d'un résident de l'autre Etat contractant à une personne non domiciliée dans le même Etat. En tant que critère subjectif d'un abus, la preuve que les rapports en question n'ont pas été créés dans le but principal de profiter des avantages de la convention demeure réservée. Cette preuve est considérée comme donnée si la personne à qui les revenus ont été transférés n'est pas un proche de la personne qui les transfère ou si celle-là peut demander un traitement conventionnel des revenus transférés équivalent à ce qui aurait été le cas si elle les avait reçu directement.

Cette réglementation correspond dans une large mesure à celle de la convention contre les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune conclue par la Suisse avec la France (RS 0.672.934.91).

Entrée en vigueur des modifications

L'avenant à la convention entrera en vigueur à la date de réception de la dernière des notifications concernant l'achèvement des procédures internes requises en vue de son entrée en vigueur. Les dispositions qu'il prévoit s'appliquent à toute année fiscale commençant le 1^{er} janvier de l'année civile suivant l'entrée en vigueur de l'avenant ou après cette date. Cela s'applique également aux dispositions concernant l'échange de renseignements.

Etant donné qu'en Belgique les périodes fiscales correspondent aux périodes de taxation mais pas aux périodes imposables, l'indication explicite des périodes imposables pour les impôts belges permet de s'assurer que l'avenant sera appliqué simultanément dans les deux Etats contractants aux états de fait réalisés à partir de la date indiquée.