

Confidentiel – n'est pas destiné à la publication

Rapport

**sur la conclusion d'une convention de double imposition
entre la Suisse et le Chili en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune**

1. Situation

Grâce notamment aux cours élevés des matières premières (notamment du cuivre), le Chili bénéficie d'une forte croissance. Il figure sur le plan économique parmi les pays les plus importants d'Amérique latine et il jouit d'une forte capacité concurrentielle sur le plan international (27^{ème} place, devant l'Espagne, selon le rapport du Forum économique mondial « Global Competitiveness Report 2006-2007 »). Les investissements directs suisses se plaçaient en 2006 au dixième rang des investissements étrangers au Chili, derrière les Pays-Bas et la France. Le Chili a obtenu en 2005 un statut d'observateur auprès de l'Organisation de Coopération et de Développement Economiques (OCDE) et a reçu en mai 2007 l'invitation à devenir membre à part entière de cette organisation.

Les relations bilatérales entre la Suisse et le Chili sont excellentes. La visite d'Etat de la Présidente Bachelet en juin 2007 a renforcé les bonnes relations politiques.

Au niveau économique, des traités lient déjà la Suisse et le Chili dans le domaine de la protection et la promotion des investissements (accord du 24 septembre 1999) ainsi que des échanges commerciaux (accord du 31 octobre 1987 et accord de libre-échange AELE-Chili du 25 juin 2003). Etant donné un intérêt économique suisse manifeste à la conclusion d'une convention contre les doubles impositions, des négociations ont pu être ouvertes en novembre 2001 entre le Chili et la Suisse dans cette perspective.

Après des négociations plutôt difficiles en raison des politiques conventionnelles respectivement divergentes du Chili et de la Suisse, les paraphes ont pu être apposés à Berne au terme de trois rondes de négociations, le 26 avril 2007, sur un projet de convention contre les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune. Il est à signaler qu'un Accord concernant l'imposition des entreprises de transport aérien a été signé le 1^{er} juin 2007, applicable rétroactivement au 1^{er} janvier 2006, sur la base de l'Arrêté fédéral du 1^{er} octobre 1952 qui

autorise le Conseil fédéral à échanger des déclarations de réciprocité sur l'imposition des entreprises de navigation maritime, intérieure ou aérienne. Les dispositions de cet accord sont formellement et matériellement reprises dans la convention paraphée, laquelle à son entrée en vigueur abrogera cet accord du 1^{er} juin 2007.

Avant de proposer au Conseil fédéral de signer ce projet de convention, nous voulons donner l'occasion aux cantons et aux associations économiques intéressées de donner leur avis sur le contenu de cette nouvelle convention. Le texte du projet est disponible en langue anglaise à l'AFC, Division des affaires internationales.

2. Aperçu des dispositions du projet

Le projet de convention suit largement, tant sur le plan formel que matériel, le Modèle de convention élaboré par l'Organisation pour la Coopération et le Développement Économiques (Modèle OCDE) ainsi que la pratique suisse en la matière. C'est pourquoi, nous nous contenterons de commenter les principales différences par rapport à ce modèle ainsi qu'à signaler les particularités de la convention par rapport à la pratique conventionnelle suisse.

Article 2 - Impôts visés

Le champ d'application du projet de convention couvre les impôts sur le revenu et sur la fortune. Le Chili ne connaît pas actuellement d'impôt sur la fortune mais il n'exclut pas en revanche son introduction dans les années à venir. Il souhaite dès lors couvrir d'ores et déjà cette situation dans ses nouvelles conventions contre les doubles impositions de manière à éviter une révision éventuelle en cas d'évolution à cet égard dans son droit interne.

Du côté suisse, l'impôt anticipé sur les gains de loterie ne tombe pas sous le coup de la convention.

Article 3 - Définitions

Le paragraphe 1, lettre i) (ii) se réfère aux seules personnes morales pour la définition des « nationaux ». Le Modèle OCDE sur ce point énumère, outre les personnes morales, les sociétés de personnes et les associations. Or, les sociétés de personnes ont la personnalité morale au Chili ce qui n'est pas le cas en Suisse et, à l'inverse, les associations ont la personnalité morale en Suisse ce qui n'est pas le cas au Chili. Il en découle que, soit ces entités ont la personnalité morale et sont donc couvertes par cette définition en tant que nationales d'un Etat contractant, soit elles doivent être traitées de manière transparente, et la protection de l'article sur la non-discrimination s'appliquera, le cas échéant, aux personnes qui se trouvent en amont de ces entités.

Article 4 - Résident

Comme le critère de la direction effective n'existe pas en droit interne chilien, une société constituée conformément au droit suisse et qui aurait sa direction effective au Chili ne serait pas considérée comme résidant fiscalement dans ce dernier pays. Cet état de fait pourrait aboutir à des situations insatisfaisantes du point de vue fiscal dans ce cas pour la Suisse et, dans une situation inverse pour le Chili, si la disposition du Modèle OCDE était reprise qui permet de trancher le double domicile des personnes autres que les personnes physiques sur la base du critère de la direction effective. Au paragraphe 3, il a donc été convenu de régler ces cas de double domicile en recourant à la procédure amiable. La Suisse connaît déjà une telle solution dans la convention entre la Suisse et les Etats-Unis.

Article 5 - Établissement stable

Le Chili souhaitait introduire un rattachement large pour imposition en faveur de l'Etat de la source. Il demandait ainsi, au paragraphe 3, qu'un établissement stable soit considéré comme constitué pour les chantiers de construction ou de montage, y compris les activités de surveillance y relatives, dès six mois, ainsi que pour les prestations de services rendues au moyen de personnel par une entreprise ou par des indépendants dès 183 jours au cours d'une période de 12 mois. Il demandait également que les activités d'assurance soient également considérées comme constitutives d'un établissement stable.

Dans le cadre d'un compromis prenant en compte l'ensemble des solutions à retenir dans la convention, il a été admis que les chantiers de construction et de montage, ainsi que les activités de surveillance y relatives, d'une durée supérieure à six mois et, d'autre part, les services rendus localement pendant plus de 183 jours au cours d'une période de douze mois constituent un établissement stable. Il a été précisé dans le protocole (chiffre 2) que s'agissant de cas d'abus, des activités exercées dans un Etat contractant par une entreprise de l'autre Etat contractant associée à une autre entreprise (n'étant pas une entreprise du premier Etat contractant) peuvent être additionnées à celles de l'entreprise associée pour le calcul de cette dernière période de 183 jours pour autant que ces activités soient liées, étant précisé que toute période au cours de laquelle deux ou plusieurs entreprises associées ont réalisé des activités de manière simultanée n'est prise en compte qu'une seule fois. Contrairement aux prétentions initiales du Chili qui visait un rattachement large pour le calcul de la période dans le cas d'entreprises associées, cette exigence a pu être limitée aux seuls cas d'abus.

La solution convenue ici au paragraphe 3 correspond ainsi matériellement à celles déjà convenues par la Suisse avec d'autres pays émergents (par ex. Argentine ou Chine).

Article 7 - Bénéfices des entreprises

Les principes du Modèle OCDE selon lesquels l'imposition des bénéfices d'un établissement stable ne peut porter que sur les bénéfices qui lui sont imputables, en se fondant sur le rôle économique effectivement joué par cet établissement, sont fixés au chiffre 3 du protocole à la convention.

En outre, le chiffre 4 du protocole précise la notion de « dépenses commercialement justifiées » du paragraphe 3 de l'article 7. A l'origine, le Chili demandait que l'expression « dépenses nécessaires » soit insérée dans le paragraphe 3 de l'article 7 afin de préciser la portée de la déductibilité des dépenses de l'établissement stable. La déduction limitée aux seules dépenses nécessaires est un principe suivi en droit interne chilien pour toutes les entreprises, sociétés ou établissements stables. Cette notion est considérée par le Chili comme préférable car plus précise, en l'état des travaux de l'OCDE dans ce domaine, à une approche plus floue fondée sur le principe de l'entreprise indépendante telle qu'elle ressort du texte du Modèle de convention. Cette requête a pu être transposée par la notion de « dépenses commercialement justifiées », connue en droit fiscal suisse et correspondant au principe de l'entreprise indépendante, aux fins de la déduction prévue au paragraphe 3 de cet article. Pour la bonne règle et à la requête du Chili, le chiffre 4 du protocole renvoie à la notion du droit interne chilien de dépense « nécessaire » pour interpréter l'expression « justifiée commercialement ». Ces expressions pouvant être considérées comme de portée matériellement équivalente, la demande chilienne a été jugée acceptable du côté suisse.

Article 8 - Navigation maritime et aérienne

Comme dans d'autres conventions suisses contre les doubles impositions (par exemple avec l'Ukraine ou le Canada), le paragraphe 2 de cet article reprend les principes des commentaires du Modèle de Convention de l'OCDE relatifs à l'exploitation de navires et aéronefs, qui prévoient que la location coque nue de navires et aéronefs ou de conteneurs et de leur équipement accessoire tombe sous cette notion.

Article 9 - Entreprises associées

A l'instar des conventions suisses contre les doubles impositions conclues récemment (par exemple dernièrement avec l'Afrique du Sud), il a été également possible d'introduire dans cet article le texte des paragraphes 2 et 3 correspondant à la pratique suisse. Le projet de convention prévoit au paragraphe 2 que le second Etat ne procédera à des ajustements de bénéfices que s'il reconnaît le bien-fondé du redressement de bénéfices opéré par le premier Etat contractant. Conformément au paragraphe 3, ces ajustements ne peuvent avoir lieu qu'au cours d'une période maximum de cinq ans à compter de l'année où les revenus qui font l'objet du redressement ont été réalisés. Cette restriction du délai de prescription n'est pas applicable en cas de fraude ou d'omission volontaire.

Article 10 - Dividendes

Le Chili dispose actuellement d'un système intégré en ce qui concerne l'imposition des bénéfices des sociétés et des dividendes distribués. Ce système vise l'élimination de la double imposition économique des dividendes. Les bénéfices distribués par une société chilienne sont soumis à l'impôt de première catégorie (« impuesto de primera categoria »), impôt chilien sur les bénéfices, actuellement de 17 %. Le bénéficiaire résident du Chili est imposé normalement sur le montant brut (impôt marginal jusqu'à 40 %) et il reçoit un crédit de l'impôt de 17 % de première catégorie. Les dividendes versés à un non résident du Chili sont frappés quant à eux d'un impôt additionnel de 35 % (« impuesto adicional »), impôt chilien sur les distributions à des non résidents, assorti également du crédit d'impôt de 17 %, ce qui aboutit dans ce cas à une charge fiscale finale totale de 35 %.

Bien qu'il n'y ait pas à proprement parler de prélèvement à la source sur les dividendes dans ce cas, le Chili souhaitait que ce système soit reconnu dans la convention, à l'instar des autres conventions conclues par le Chili. Par ailleurs, compte tenu de ce système d'imposition intégrée, éliminant la double imposition économique, la méthode suisse pour éliminer la double imposition devait, de l'avis du Chili, apporter au contribuable résident de Suisse un avantage, sous la forme d'une imputation, par rapport à une situation sans convention. Ces demandes ont été considérées comme justifiées du côté suisse, à condition qu'un taux général d'impôt à la source résiduel de 15 % soit prévu au paragraphe 2 en contrepartie, d'une part, de la confirmation du système chilien dans ce même paragraphe aussi longtemps que le crédit de l'impôt de première catégorie sera accordé sur l'impôt additionnel selon le droit interne chilien et, d'autre part d'une imputation forfaitaire de 15 % (article 22, paragraphe 2, lettre c).

Article 11 - Intérêts

Le Chili suit une politique conventionnelle rigide également dans le domaine des intérêts et il n'était pas prêt à déroger à celle-ci vis-à-vis de la Suisse. Les solutions convenues correspondent donc à la politique chilienne récente et sont garanties par une clause automatique de la nation la plus favorisée, vis-à-vis des Etats de l'OCDE, à l'égard des résidents de Suisse (chiffre 6 du protocole).

L'Etat de la source des intérêts peut percevoir un impôt limité à 5% lorsque les intérêts payés proviennent de prêts accordés par des banques ou des sociétés d'assurance, de titres ou obligations régulièrement et substantiellement traités sur un marché de titres reconnu, ou bien de la vente à crédit de machines et équipements (lettre a) du paragraphe 2). Dans les autres cas, un impôt limité à 15 % est applicable (lettre b) du paragraphe 2).

Article 12 - Redevances

Egalement dans le cas des redevances, le Chili ne s'écarte pas de sa politique conventionnelle habituelle, laquelle a donc été également reprise assortie d'une clause automatique de la nation la plus favorisée (chiffre 6 du protocole).

L'Etat de la source des redevances peut prélever un impôt maximum de 10 % (paragraphe 2, lettre b). Ce taux est courant dans les conventions conclues par la Suisse avec des pays peu industrialisés. En revanche le leasing est soumis à un impôt résiduel de 5 % seulement.

Article 13 - Gains en capital

En droit interne chilien, dans la plupart des cas, l'impôt à la source sur les gains en capital est de 35%. Cette imposition vise en particulier les actions détenues par des particuliers dans des sociétés accumulant des bénéfices. Si les actions d'une société anonyme ont été détenues pendant plus d'un an et que la cession n'est pas effectuée entre entreprises associées ou dans un cadre professionnel, un taux de 17 % est applicable. Il existe en outre des exonérations concernant la cession des actions sur le marché boursier ainsi que pour les cessions effectuées par des fonds de pension, des fonds de placement ou des banques.

La politique conventionnelle chilienne est ancrée sur un droit d'imposition en faveur de l'Etat de la source dans le cas des gains en capital réalisés notamment sur de grandes participations. Elle vise plus particulièrement à instaurer un régime d'imposition pour les bénéfices accumulés qui soit comparable à celui des bénéfices distribués. Il était exclu du côté chilien de s'écarter de ce principe conventionnel chilien contenu notamment dans les conventions récentes conclues par le Chili par exemple avec l'Espagne ou la Grande-Bretagne. La reprise d'une solution de ce type représentait une solution sine qua non à la conclusion d'une convention avec la Suisse. Par ailleurs, des solutions comparables ont déjà dû être admises par la Suisse dans des situations similaires avec l'Inde, la Thaïlande ou le Vietnam. La solution retenue ici reprend par conséquent celle convenue entre le Chili et la Grande-Bretagne et s'articule comme suit au paragraphe 4. A la lettre a) de cette disposition, le droit d'imposition de l'Etat de la source est confirmé s'agissant, d'une part, des gains réalisés sur des cessions de participation dans une société qui ont atteint 20 % au moins à n'importe quel moment dans les douze mois qui précèdent la vente ou, d'autre part, concernant des gains provenant de la cession de parts dans une société représentant directement ou indirectement pour plus de 50 % de la valeur de biens immobiliers. Pour les autres gains mobiliers, le droit d'imposition de l'Etat de la source est limité à 17 % par la lettre b) du paragraphe 4. La lettre c) prévoit l'imposition exclusive dans l'Etat de résidence des gains réalisés par des fonds de pension sur la cession d'action ou autres droits de participation.

S'agissant de la méthode suisse pour éliminer les doubles impositions, il est précisé que l'exonération concernant les cessions de participation dans des sociétés à prépondérance immobilière ou, le cas échéant, de participations dès 20 % n'est accordée que sur la base d'une imposition effective au Chili (article 22, paragraphe 2, lettre a). L'article 22, paragraphe 2,

lettre d) garantit le droit à une imputation le cas échéant lorsque le droit d'imposition est limité à 17 %.

Article 14 - Professions indépendantes

Conformément à la pratique conventionnelle suisse en relation avec la solution convenue à l'article 5, paragraphe 3 concernant l'octroi d'un droit d'imposition à l'Etat de l'activité pour les services rendus localement dans un Etat contractant pendant plus de 183 jours, la lettre b du paragraphe 1 de l'article 14 introduit un droit d'imposition en faveur de l'Etat du lieu de l'activité, à savoir un séjour de plus de 183 jours, au titre de ces activités, au cours d'une période de 12 mois, lequel est applicable également en l'absence de base fixe.

Articles 18 - Pensions

Les deux parties sont convenues d'un droit d'imposition limité à 15% en faveur de l'Etat de la source lequel s'appliquera indistinctement aux pensions de source publique et de source privée. La Suisse éliminera la double imposition en accordant une imputation pour l'impôt prélevé à la source au Chili. Ainsi le droit d'imposition de la Suisse est préservé puisque le Chili n'impose pas les pensions de source étrangère.

Le chiffre 7 du protocole déclare en outre que le terme « pensions » ne couvre pas les prestations en capital ni en outre, s'agissant de la Suisse, les paiements provenant de formes reconues de la prévoyance individuelle liée. Cette exclusion du champ de la convention des prestations en capital permet de garantir le droit d'imposition de la Suisse et d'éviter une double exonération. La convention ne contient pas d'article concernant les autres revenus ce qui soumet ainsi les revenus non couverts par la convention au seul droit interne des Etats contractants, ce que confirme le chiffre 1 du protocole.

Article 22 - Élimination des doubles impositions

Le Chili appliquera la méthode de l'imputation pour éviter la double imposition. La méthode de l'exonération, sous réserve de la progressivité, figure également pour le cas où la Suisse dispose d'un droit d'imposition exclusif.

La Suisse applique la méthode de l'exonération avec réserve de la progressivité et accorde le cas échéant l'imputation forfaitaire d'impôt pour les dividendes, les intérêts et les redevances. Nous vous renvoyons en outre aux explications données ci-dessus sous les articles 10 (dividendes), 13 (gains en capital) et 18 (pensions).

Article 25 - Echange de renseignements

La délégation chilienne souhaitait une clause d'échange de renseignements élargie à l'application du droit interne en particulier pour lutter contre l'évasion fiscale. Dans le cadre du paquet final prenant en compte l'ensemble des résultats de cette négociation, une clause concernant l'échange sur demande des renseignements nécessaires d'une part à l'application de la convention et, d'autre part, du droit interne dans les cas de fraude fiscale, a été accordée. La fraude fiscale dans le sens de cette disposition a été définie comme un délit puni d'une peine privative de liberté. Une telle disposition a déjà été accordée par la Suisse à des Etats de l'OCDE et à d'autres Etats tels que l'Afrique du Sud, la Colombie ou le Costa Rica. Le chiffre 8 du protocole rappelle les principes suivis par la Suisse dans ce domaine: principe de double incrimination, nécessité d'un lien direct et refus de la « pêche aux renseignements », principe de réciprocité et première application dès le 1^{er} janvier qui suit l'entrée en vigueur, pour les délits commis après cette date.

Comme le Chili possède à ce stade la qualité d'observateur au sein de l'OCDE et qu'il devrait devenir dans un avenir proche membre à part entière de l'OCDE, un échange de renseignements concernant les sociétés holding a été prévu qui sera applicable dès le 1er janvier suivant la date à laquelle le Chili sera devenu membre de l'OCDE. Cette solution (chiffre 9 du protocole) correspond aux engagements pris par la Suisse vis-à-vis de l'OCDE.

Article 27 - Divers

Certains véhicules d'investissements chiliens, administrés par un résident chilien, financés par des fonds étrangers sont ouverts aux résidents comme aux non-résidents. Les investissements concernés doivent être exclusivement effectués au Chili. Ces véhicules sont considérés fiscalement au Chili comme transparents et ne sont pas considérés comme des résidents du Chili. Ils sont imposés sur leurs distributions et la nature des revenus (dividendes, intérêts etc....) à l'origine de celle-ci devient indistincte. Le paragraphe 1 de cet article prévoit que le Chili peut prélever cet impôt sur les distributions nonobstant toute disposition conventionnelle.

Comme dans le cas de la convention avec le Canada, il est prévu au paragraphe 2 que la question de savoir si un litige soulevé dans le cadre de l'Accord Général sur le Commerce des Services (GATS, « General Agreement on Trade in Services ») relève de la présente convention contre les doubles impositions ne peut être soumise au Conseil sur le commerce des services qu'avec le consentement des deux Etats contractants.

Le paragraphe 3 mentionne une loi chilienne qui permet à un investisseur étranger de choisir d'être imposé à un taux fixe de 42 % pendant 20 ans en concluant un accord avec l'Etat du Chili. Une telle réglementation, optionnelle et assez répandue en Amérique latine, offre au contribuable une certaine garantie quant à l'évolution éventuelle des taux d'imposition. Ces taux relevant avant tout du droit interne, cette disposition a principalement une portée déclarative et son introduction ici peut se justifier pour des raisons de transparence.

Quant au paragraphe 4, il confirme, à la demande du Chili, l'engagement des autorités compétentes à examiner les mesures qui seraient nécessaires, en cas d'utilisation de la convention pour des avantages qui n'y sont ni visés ni prévus et d'ouvrir consécutivement le cas échéant des discussions en vue d'une révision. Il est très peu probable qu'une telle clause trouve application mais elle a cependant été jugée acceptable en vue de la réalisation d'un compromis. Par ailleurs, il va de soi qu'une révision de la convention peut être demandée en tout temps par l'autre Etat concerné, même en l'absence d'une disposition expresse, ce que cette disposition ne fait qu'entériner matériellement.

Enfin, le paragraphe 5 confirme le droit du Chili de prélever, dans la mesure où l'impôt de première catégorie continue d'être crédité, l'impôt additionnel en ce qui concerne les bénéfices attribuables à un établissement stable au Chili d'un résident de Suisse.

Anti-abus

Le Chili souhaitait l'insertion d'une disposition large contre les abus en ce qui concerne les dividendes, les intérêts et les redevances. Ces prétentions ont pu être contenues en reprenant en substance la disposition accordée récemment par la Suisse à la Grande-Bretagne en vue de prévenir une utilisation conventionnelle abusive.

Il est donc prévu que les dispositions des articles 10, 11 et 12 concernant les dividendes, intérêts et redevances ne sont pas applicables dans les cas où ces revenus sont payés dans le cadre d'un « système de relais » (« conduit arrangement ») dont le motif principal est d'obtenir pour un résident d'Etat tiers l'avantage conventionnel en cause.

Il s'agit d'empêcher, dans le cadre de la solution mentionnée, qu'un résident d'un Etat tiers non contractant puisse bénéficier des avantages d'une convention de double imposition lorsqu'il utilise une personne (la plupart du temps une société) résidente d'un Etat contractant en guise de relais, dans l'intention précisément de bénéficier des avantages fiscaux découlant d'une telle convention. On a affaire à un système de relais lorsqu'un résident d'un Etat contractant n'aurait pas droit aux avantages fiscaux en l'absence d'un tel système et que le bénéfice des avantages de la convention est le motif principal de ce système. L'interprétation du motif principal peut faire l'objet d'un accord amiable, conformément à l'article 24 en ce qui concerne les cas ou les circonstances qui peuvent être considérés comme remplissant ce critère.

Selon la proposition originelle du Chili concernant ces nouvelles dispositions, le refus des avantages de la Convention se justifiait déjà par le simple fait que l'une des intentions d'un contribuable soit de jouir des avantages de la Convention de double imposition par la mise en place d'un système de relais. Selon la Suisse, cette proposition allait trop loin; elle a donc réussi à obtenir que la disposition ne s'applique qu'aux cas dans lesquels le fait de bénéficier des avantages de la convention constitue **l'intention principale** de l'utilisation d'une personne ou d'une société relais.

Cette clause répond ainsi aux préoccupations des autorités fiscales respectives et permet d'apporter une certaine sécurité juridique. Elle correspond au développement de la politique

conventionnelle suisse en la matière et correspond à la pratique matériellement suivie par la Suisse s'agissant de l'application des conventions contre les doubles impositions.

Article 28 - Entrée en vigueur

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 l'entrée en vigueur de la convention. Ces dispositions seront applicables dès le 1^{er} janvier qui suit cette date.

3. Appréciation et conclusion

Dans l'ensemble, ce projet de convention contient des solutions favorables au développement des relations économiques bilatérales avec un Etat important d'Amérique latine. Il a fallu tenir compte en grande partie de la position conventionnelle plutôt rigide du Chili. Toutefois, les conditions cadres qu'il pose permettront de maintenir et promouvoir les investissements directs, ce qui est bénéfique au développement économique des deux pays. Il placera ainsi les investisseurs suisses au Chili sur le même plan que leurs concurrents des autres Etats industrialisés au bénéfice d'une convention contre les doubles impositions avec le Chili. Il contribuera également à combler les lacunes dans le réseau conventionnel suisse en Amérique latine, ce qui correspond aux vœux de l'économie suisse.