

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

du 7 mai 2012

Confidentiel – n'est pas destiné à la publication

1 Présentation du protocole

1.1 Contexte, déroulement et résultat des négociations

La Convention entre le Conseil fédéral suisse et le Gouvernement de la République tchèque en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (RS 0.672.974.31, ci-après «CDI-CZ») a été conclue le 4 décembre 1995 et n'a jamais été révisée depuis lors.

Après la décision du Conseil fédéral du 13 mars 2009 de retirer la réserve de la Suisse sur l'échange de renseignements d'après le Modèle de convention de l'OCDE qui a marqué le changement de la politique conventionnelle de la Suisse, la Tchéquie a demandé à la Suisse d'ouvrir des négociations en vue de compléter la CDI-CZ par une disposition conforme à l'art. 26 du Modèle de convention de l'OCDE. La CDI-CZ contient une disposition sur l'échange de renseignements limité aux renseignements nécessaires à la bonne application de la convention.

Préalablement aux négociations, les délégations ont échangé des propositions concernant le protocole d'amendement. Conformément à sa pratique, la Suisse a proposé plusieurs améliorations de la CDI-CZ parallèlement à l'adoption d'une disposition sur l'échange de renseignements selon le modèle suisse. Il s'agissait du droit exclusif de l'Etat de résidence du bénéficiaire d'imposer les dividendes provenant de participations, les dividendes versés à des institutions de prévoyance et aux banques nationales des deux Etats contractants et les redevances, d'une disposition sur le traitement fiscal des cotisations versées aux institutions de prévoyance de l'autre Etat contractant et enfin de l'adoption d'une clause d'arbitrage. De son côté, en plus de l'échange de renseignements, la Tchéquie avait un intérêt à compléter la définition de la notion d'établissement stable par l'établissement stable de service, à instituer un droit général de l'état de résidence d'une société d'imposer les gains en capital provenant de l'aliénation des parts de la société, ainsi qu'à adopter la règle des 183 jours en ce qui concerne les revenus d'une activité lucrative indépendante.

Après deux cycles de négociations, les paraphes ont été apposés sur le protocole modifiant la CDI-CZ (ci-après «protocole d'amendement») le 8 décembre 2011 à Berne. Outre la nouvelle disposition sur l'échange de renseignements en matière fiscale, ce protocole inscrit dans la convention, en particulier, le droit exclusif de l'Etat de résidence du bénéficiaire d'imposer les dividendes provenant de participations d'au moins 10 % détenues durant au moins un an et les dividendes versés à des institutions de prévoyance et aux banques nationales des deux Etats contractants, ainsi qu'une disposition sur le traitement fiscal des cotisations versées aux institutions de prévoyance de l'autre Etat contractant et, enfin, l'obligation pour la Tchéquie d'ouvrir des négociations avec la Suisse si elle vient à adopter une clause d'arbitrage dans une convention contre les doubles impositions avec un Etat tiers.

Avant de soumettre le protocole d'amendement au Conseil fédéral pour signature, nous souhaitons donner aux cantons et aux milieux économiques intéressés, la possibilité de se prononcer sur son contenu.

1.2 **Appréciation**

En ce qui concerne les dividendes, l'art. 10 de la CDI-CZ prévoit un taux d'impôt résiduel de 5 % pour les participations d'au moins 25 % et de 15 % dans tous les autres cas. Désormais, les dividendes provenant de participations d'au moins 10 % seront exonérés dans l'Etat de la source, à condition que la participation ait été détenue pendant un an au moins. Cette disposition permet d'éviter l'impôt résiduel au sein des groupes d'entreprises dont la société mère est en Suisse. En outre, l'exonération dans l'Etat de la source des dividendes versés à des institutions de prévoyance facilite les placements internationaux de ces investisseurs institutionnels. Une disposition pour prévenir les abus a en outre été inscrite au protocole. Elle prévoit que les autorités compétentes des Etats contractants se consultent si elles soupçonnent un abus.

La Tchéquie s'est écartée de sa politique conventionnelle constante depuis de nombreuses années en renonçant pour la Suisse à convenir d'un établissement stable de services.

Le protocole d'amendement de la CDI-CZ contient aussi une clause évolutive en vue d'inscrire une clause d'arbitrage dans la convention. Elle prévoit l'obligation pour la Tchéquie d'ouvrir des négociations avec la Suisse si elle vient à adopter une clause d'arbitrage dans une convention contre les doubles impositions avec un Etat tiers. Cette clause garantit que dans ce domaine la Suisse ne sera pas défavorisée par rapport à d'autres Etats.

La nouvelle disposition sur l'échange de renseignements prévoit une assistance administrative sur demande et respecte les objectifs fixés par le Conseil fédéral, à l'exception du champ d'application matériel. Les exigences concernant les demandes d'assistance administrative correspondent à celles de la norme internationale reprise par le Conseil fédéral le 13 février 2011.

Le présent protocole d'amendement présente un résultat équilibré qui contribuera au bon développement des relations économiques bilatérales.

2 **Commentaire des articles du protocole d'amendement**

Le protocole d'amendement modifie et complète les dispositions de la CDI-CZ mentionnées. Voici un bref commentaire de ces modifications.

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

La révision a été l'occasion d'actualiser la disposition sur la résidence d'après le texte actuel du Modèle de convention de l'OCDE. Désormais, il est mentionné expressément que la notion de résidence s'étend également aux Etats contractants, à leurs subdivisions politiques et à leurs collectivités locales. En outre, le protocole à la Convention (ch. 1) prévoit que les personnes morales constituées dans un Etat contractant et qui y sont exemptées de l'impôt sont aussi considérées comme des résidents. Ces modifications constituent uniquement une précision car en Suisse, même en l'absence d'une telle disposition, d'après le droit interne ces personnes morales ont aussi la qualité de résident aux fins de la convention contre les doubles

impositions, même lorsqu'elles sont exemptées de l'impôt en raison des buts qu'elles poursuivent.

Art. II du protocole d'amendement relatif à l'art. 5 de la CDI-CZ (Etablissement stable)

Du point de vue tchèque les entreprises qui exercent exclusivement des activités de surveillance pour un chantier de montage ou de construction constituent un établissement stable selon l'art. 5 de la CDI-CZ actuelle après une durée de 6 mois. En ajoutant les activités de surveillance à la disposition sur le chantier de montage ou de construction il est garanti que ces entreprises ne constituent un établissement stable qu'après une durée de douze mois.

Art. III du protocole d'amendement relatif à l'art. 9 de la CDI-CZ (Entreprises associées)

La Suisse a proposé de rédiger la disposition d'après le texte du Modèle de convention de l'OCDE. Cependant, la Tchéquie souhaitait exclure un ajustement dans les cas de fraude, de négligence grave ou d'omission délibérée et limiter l'ajustement dans le temps. Finalement, les délégations sont convenues d'abroger le par. 3 en vigueur. C'est pourquoi tant la rectification que l'ajustement correspondant font l'objet d'une consultation entre les autorités compétentes des Etats contractants, avec l'objectif d'unifier l'ajustement du montant de l'impôt perçu sur les bénéfices dans les deux Etats contractants.

Art. IV du protocole d'amendement relatif à l'art. 10 de la CDI-CZ (Dividendes)

En ce qui concerne les dividendes, la CDI-CZ prévoit aujourd'hui un taux d'impôt résiduel de 5 % pour les participations d'au moins 25 % et de 15 % dans tous les autres cas. Dorénavant, les dividendes provenant d'une participation directe d'au moins 10 % du capital ne pourront plus être imposés que dans l'Etat de résidence du bénéficiaire, à condition que la participation ait été détenue pendant un an au moins au moment du versement des dividendes (art. 10, par. 3, let. a). Si la durée de détention minimale n'est atteinte qu'après le moment du versement des dividendes et que, par conséquent, l'impôt a été retenu à la source, le bénéficiaire effectif des dividendes a le droit d'en demander le remboursement (ch. 3, let. a du protocole à la Convention).

Par ailleurs, le droit exclusif de l'Etat de résidence du bénéficiaire d'imposer les dividendes s'applique également aux dividendes versés à des institutions de prévoyance et aux banques nationales des deux Etats contractants (art. 10, par. 3, let. b et c). Est considérée comme une institution de prévoyance toute institution résidente d'un Etat contractant dans lequel elle a été fondée et où elle est soumise à la surveillance correspondante, dans la mesure où elle assure des personnes physiques contre la vieillesse, l'invalidité et le décès et où elle est reconnue fiscalement par cet Etat contractant. Une institution de prévoyance est reconnue fiscalement dans un Etat contractant si les cotisations versées par le bénéficiaire à l'institution de prévoyance y sont en tout ou partie déductibles du revenu imposable du bénéficiaire ou si les cotisations de l'employeur n'y sont pas entièrement imputées au revenu imposable du bénéficiaire (ch. 3, let. b du protocole à la Convention). En outre, le protocole prévoit que les placements collectifs de capitaux

dans lesquels seules des institutions de prévoyance investissent sont traités de la même manière que les investissements directs des institutions de prévoyance.

La définition de la notion de dividendes a été adaptée à la demande de la Tchéquie avec pour but d'unifier le sens de cette notion pour les deux parties contractantes. Les distributions dissimulées de bénéfice sont considérées comme des dividendes, même lorsque, par exemple, elles proviennent d'intérêts d'une dette excessive (par.5). Un arrêt de la cour suprême de justice de Tchéquie dérogeant à cette interprétation est à l'origine de cette modification.

Art. V du protocole d'amendement relatif à l'art. 11 de la CDI-CZ (Intérêts)

La définition de la notion d'intérêts a été complétée pour exclure les intérêts moratoires. Elle établit en outre clairement qu'elle exclut également les revenus considérés comme des dividendes au sens de la CDI-CZ. Cette précision correspond à l'adaptation de la notion de dividendes.

Art. VII du protocole d'amendement relatif à l'art. 17 de la CDI-CZ (Artistes et sportifs)

L'art. 17, par. 3 prévoit une exception à l'imposition dans l'Etat où s'exercent les activités, lorsque celles-ci sont en grande partie ou entièrement financées par des fonds publics de l'autre Etat contractant. La nouvelle teneur de cet article précise que, pour tomber sous le coup de l'exception, le financement doit provenir principalement ou entièrement de l'Etat de résidence de l'artiste ou du sportif et que le droit d'imposer revient en ce cas à cet Etat contractant.

Art. VIII du protocole d'amendement relatif à l'art. 23 de la CDI-CZ (Elimination des doubles impositions)

Cette disposition a été actualisée d'après le texte couramment adopté par les deux Etats contractants dans leurs conventions avec des Etats tiers. La Tchéquie évite généralement la double imposition en appliquant la méthode de l'imputation (par. 1, let. a). Dans certaines situations cependant, le droit national tchèque prévoit d'appliquer la méthode de l'exemption, en exonérant les revenus provenant de l'étranger. L'application de ces règles est dorénavant expressément prévue par la CDI-CZ (par. 1, let. c).

Pour ce qui est de la Suisse, elle a levé la restriction qui frappait l'exonération des pensions pour fonctions publiques (par. 2, let. a). Aujourd'hui, ces prestations sont soumises à l'imposition en République tchèque. Conformément à la politique conventionnelle de la Suisse, une clause prévoit que les dividendes versés par une société qui est un résident de la République tchèque seront traités de la même manière que les dividendes versés par une société qui est un résident de la Suisse à une autre société suisse (par. 2, let. c). La déduction pour participations s'applique donc à ces dividendes aux mêmes conditions. La Tchéquie n'a pas pu donner son consentement à un règlement bilatéral, parce que la déduction pour participations appliquée en Tchéquie aux dividendes versés par des sociétés étrangères est soumise à des conditions particulières.

*Art. IX du protocole d'amendement relatif à l'art. 24 de la CDI-CZ
(Non-discrimination)*

L'Accord du 21 juin 1999 entre la Confédération suisse, d'une part, et la Communauté européenne et ses Etats membres, d'autre part, sur la libre circulation des personnes (ci-après «accord sur la libre circulation des personnes», RS 0.142.112.681) coordonne les systèmes de prévoyance des pays parties à l'accord. Il s'applique à toutes les branches de la sécurité sociale et à tous les ressortissants de la Suisse et des Etats membres de l'UE qui travaillent en Suisse ou dans un Etat membre de l'UE ou qui y ont travaillé et s'établissent ensuite dans un autre pays. Il prévoit en principe la soumission au régime de prévoyance d'un Etat contractant.

Etant donné que les règles de l'accord sur la libre circulation des personnes concernant la sécurité sociale et la prévoyance professionnelle ne coïncident pas avec celles des conventions contre les doubles impositions en matière d'imposition du revenu de l'activité lucrative, il arrive régulièrement qu'une personne habite dans un Etat et doive y acquitter les cotisations à la sécurité sociale et à la prévoyance professionnelle et travaille dans l'autre Etat où elle doit payer l'impôt sur son revenu. Dans le cadre des négociations, les parties se sont entendues sur le fait qu'en ce cas, les cotisations à la sécurité sociale et à la prévoyance professionnelle doivent être prises en compte fiscalement aux mêmes conditions que les cotisations à la sécurité sociale et à la prévoyance professionnelle de l'Etat du lieu de travail (par. 6).

Le nouveau par. 7 définit la notion d'institution de prévoyance reconnue fiscalement aux fins du par. 6. En Suisse, il s'agit des institutions du 1^{er} pilier, du 2^e pilier, ainsi que du pilier 3a.

En Suisse, la déduction des cotisations aux assurances sociales et à la prévoyance professionnelle est prise en compte forfaitairement dans le cadre des barèmes d'imposition à la source. En règle générale, la pratique suisse actuelle satisfait donc déjà à cette disposition quant au fond.

Art. X du protocole d'amendement relatif à l'art. 26 de la CDI-CZ (Echange de renseignements)

Dans un contexte de mondialisation 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.

En retirant sa réserve à l'art. 26 du Modèle de convention de l'OCDE, la Suisse s'est engagée politiquement à adopter la norme internationale dans ce domaine. Depuis ce changement de politique conventionnelle, la Suisse est parvenue à conclure des négociations avec un grand nombre d'Etats sur l'inclusion dans les respectives conventions contre les doubles impositions d'une clause d'assistance administrative d'après la norme de l'art. 26 du Modèle de convention de l'OCDE. Nombre de ces conventions ont été ratifiées par les Chambres fédérales et sont entrées en vigueur.

Le présent art. 26 reprend, dans les grandes lignes, le texte de l'art. 26 du Modèle de convention de l'OCDE. Toutefois, certaines modifications ont été prévues pour autoriser l'utilisation des renseignements à d'autres fins, sous réserve de l'accord des deux Etats, et pour habiliter expressément les Etats contractants à appliquer les mesures de contrainte nécessaires pour, d'une part, satisfaire aux demandes sur de renseignements détenus par une banque, un autre établissement financier, un

mandataire ou une personne agissant en tant qu'agent fiduciaire, et d'autre part, pour déterminer des rapports de participation. Ces modifications sont compatibles avec la norme internationale.

Le par. 1 consacre le principe de l'échange de renseignements. Il prévoit l'échange des renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la convention ou pour l'administration ou l'application de la législation interne relative à tous les impôts. 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 soumettre 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 Tchéquie, pour autant qu'il y ait un rattachement économique à l'un des Etats contractants.

Conformément à sa politique actuelle, la Suisse a demandé de limiter l'échange des renseignements aux impôts visés par la convention. Ainsi sont évités les chevauchements avec d'autres conventions internationales (telles que l'Accord de coopération du 26 octobre 2004 entre la Confédération suisse, d'une part, et la Communauté européenne et ses états membres, d'autre part, pour lutter contre la fraude et toute autre activité illégale portant atteinte à leurs intérêts financiers (accord sur la lutte contre la fraude, RS 0.351.926.81) Cependant la Tchéquie a refusé de s'écarter de la teneur de l'art. 26, par. 1 du Modèle de convention de l'OCDE et a subordonné la conclusion des négociations à cette condition. Dans le cadre de la solution d'ensemble, les délégations sont finalement convenues d'étendre le champ d'application de l'échange de renseignements à l'ensemble des impôts.

Le par. 2 est consacré au principe de confidentialité. Cette disposition vise l'Etat requérant et prévoit que les renseignements obtenus ne peuvent être communiqués qu'aux personnes et aux autorités concernées par l'établissement ou le recouvrement des impôts visés 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 également être communiqués au contribuable ou à son représentant. Enfin, la dernière phrase de ce paragraphe prévoit la possibilité d'utiliser les renseignements à d'autres fins, non fiscales, si la législation des deux Etats contractants le permet et si l'Etat requis en donne l'autorisation. Ainsi, cette disposition permet d'utiliser les renseignements obtenus dans le cadre d'une autre procédure pénale, tout en respectant les droits de procédure distincts de la personne concernée. Elle permet aussi d'éviter de devoir transmettre les mêmes informations en donnant suite à plusieurs demandes de renseignements réitérées à des fins différentes. Dans tous les cas, le consentement de l'Etat qui fournit les renseignements est requis.

Le par. 3 prévoit certaines limitations à l'échange de renseignements en faveur de l'Etat requis. Ce dernier n'est tenu ni de prendre des mesures administratives allant au-delà des limites prescrites par sa propre législation ou par sa pratique administrative, ni de prendre des mesures administratives qui ne seraient pas autorisées par la législation ou par la pratique administrative de l'Etat requérant. Pour la Suisse, cela implique notamment que le droit d'être entendu des personnes concernées demeure garanti. 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 celles 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, si l'Etat requérant ne prenait pas toutes les mesures propres à garantir que les renseignements concernés seront effectivement tenus secrets.

Le par. 4 dispose que l'Etat requis a l'obligation de se procurer et de communiquer les renseignements même dans le cas où il n'a pas besoin des renseignements demandés 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 par. 5 contient des dispositions particulières concernant les renseignements détenus par des banques ou d'autres intermédiaires et les renseignements relatifs à des droits de propriété sur une personne. Ces 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 effectivement disponibles.

Dans les cas de fraude fiscale, la Suisse possède, en vertu de sa procédure pénale interne, les moyens nécessaires pour obtenir la remise des renseignements visés au par. 5. Cependant, l'échange de renseignements prévu par les nouvelles dispositions ne présuppose plus 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 est réglée dans un premier temps par l'ordonnance du 1^{er} septembre 2010 relative à l'assistance administrative d'après les conventions contre les doubles impositions (OACDI; RS 672.204), qui est entrée en vigueur le 1^{er} octobre 2010. La future loi sur l'assistance administrative remplacera par la suite cette ordonnance. Le Conseil fédéral a approuvé le message correspondant le 6 juillet 2011 (FF 2011 5771). Conformément à l'art. 5, al. 2, let. c, OACDI, la Suisse n'accordera pas l'assistance administrative en matière fiscale à la Tchéquie si la demande se fonde sur des données obtenues illégalement. Cette position a été communiquée à la délégation tchèque en marge des négociations, laquelle en a pris acte.

Les dispositions du protocole précisent l'art. 26 de la convention (ch. 7 du protocole à la Convention).

Le protocole d'amendement règle en détail les exigences auxquelles doit satisfaire toute demande de renseignements (ch. 7, let. a). Sont requis l'identification du contribuable concerné ainsi que, s'ils sont connus, le nom et l'adresse de la personne (par exemple une banque) présumée être en possession des renseignements demandés. A la demande de la Tchéquie, il est prévu, outre les exigences habituelles, que l'Etat requérant atteste expressément qu'il a observé le principe de subsidiarité.

La règle d'interprétation contenant l'interdiction de la «pêche aux renseignements» est inscrite à la let. b.

Conformément aux exigences de la norme internationale en matière de demandes d'assistance administrative, l'échange de renseignements est limité à des demandes concrètes. D'après la norme en vigueur, l'échange de renseignements s'applique sur demande dans un cas précis. A l'échelle internationale, des efforts sont actuellement déployés pour étendre les conditions de cette norme et admettre aussi les demandes qui portent sur un groupe clairement défini de contribuables, dont on peut supposer en se fondant sur de nombreux indices qu'ils n'ont pas satisfait à leurs obligations fiscales. Le message concernant l'adoption d'une loi sur l'assistance administrative fiscale (FF 2011 5771) contient des explications supplémentaires sur cette question au point 1.2.1.

En outre, l'obligation d'un Etat contractant d'échanger des renseignements spontanément ou automatiquement est expressément exclue. Les Etats contractants gardent néanmoins la possibilité d'échanger des renseignements spontanément ou automatiquement dans le cadre de l'assistance administrative internationale si leur droit national le prévoit (ch. 7, let. c).

Enfin, la let. d du ch. 7 garantit les droits de procédure des contribuables.

La nouvelle disposition s'applique à toute année fiscale commençant le 1^{er} janvier de l'année civile suivant l'entrée en vigueur de la convention, ou après cette date.

Article XI du protocole d'amendement relatif au protocole à la Convention

Outre les dispositions du protocole à la Convention déjà commentées en même temps que les articles correspondants du protocole d'amendement, les deux chiffres du protocole à la Convention dans sa teneur actuelle deviennent les ch. 2 et 4.

La Tchéquie s'engage à ouvrir des négociations avec la Suisse pour inscrire une clause d'arbitrage dans leur convention, si elle vient à adopter une clause d'arbitrage dans une convention contre les doubles impositions avec un Etat tiers (ch. 6 du protocole à la Convention). Cette clause évolutive garantit que dans ce domaine la Suisse sera traitée sur un pied d'égalité avec d'autres Etats partenaires de la Tchéquie.

Le ch. 8 du protocole à la Convention prévoit une disposition de procédure destinée à lutter contre les abus. Si l'autorité compétente d'un Etat contractant estime que l'octroi des avantages de la CDI-CZ entraîne un abus dans un cas particulier, elle consulte l'autorité compétente de l'autre Etat contractant. En se fondant sur cette consultation, l'autorité compétente du premier Etat contractant peut priver une personne des avantages de la convention. La décision concernant l'abus incombe d'après cette disposition à l'Etat de la source. La procédure de consultation de l'autre Etat contractant garantit cependant qu'un abus est constaté en connaissance de tous les faits et avec une certaine réserve.

Art. XII du protocole d'amendement (Entrée en vigueur)

Les dispositions du protocole d'amendement s'appliquent à toute année fiscale commençant le 1^{er} janvier de l'année civile suivant l'entrée en vigueur du protocole d'amendement, ou après cette date. Cela vaut également pour les dispositions relatives à l'échange de renseignements.

