

**Rapport explicatif
sur la conclusion d'un protocole modifiant la Convention
entre la Suisse et la Suède en vue d'éviter les doubles im-
positions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune**

du 4 janvier 2011

Confidentiel – n'est pas destiné à la publication

1 **Présentation du Protocole**

1.1 **Contexte**

La Convention entre la Suisse et la Suède en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (RS 0.672.971.41, ci-après «CDI-S») est datée du 7 mai 1965 et a été révisée une fois par le protocole du 10 mars 1992.

Après la décision du Conseil fédéral du 13 mars 2009 de retirer la réserve de la Suisse en ce qui concerne l'échange de renseignements selon le modèle de convention de l'OCDE, la Suisse et la Suède ont pris contact afin de convenir de la possibilité d'ajouter dans la convention contre les doubles impositions qui les lient une disposition correspondante sur l'échange de renseignements. Les négociations se sont finalement tenues à Berne du 7 au 10 septembre 2010. Les discussions n'ont pas pu avoir lieu plus tôt en raison de la présidence de la Suède au Conseil de l'Union européenne au second semestre 2009, puis de l'éruption du volcan Eyjafjallajökull, qui a rendu impossible le voyage de la délégation suédoise aux négociations prévues en Suisse en avril 2010.

Avant les négociations, les délégations ont échangé leurs propositions pour le protocole de révision. Conformément à sa pratique habituelle, la Suisse a proposé, outre la reprise d'une disposition sur l'échange de renseignements selon le modèle suisse, plusieurs améliorations de la CDI-S: un complément à la liste des exceptions de l'article sur les établissements stables, la réduction du taux de participation donnant droit à l'exonération des dividendes, l'introduction du taux zéro sur les dividendes versés à des institutions de prévoyance, à l'autre Etat contractant et à la banque nationale, ainsi que sur les intérêts, une disposition sur la prise en compte fiscale de montants versés à une institution de prévoyance dans l'autre Etat contractant, une clause d'arbitrage, et enfin la suppression du droit de la Suède d'imposer a posteriori les personnes qui ont quitté le pays (art. 25, par. 2, CDI-S). Pour sa part, la Suède était intéressée, outre la disposition sur l'échange de renseignements, à disposer d'un droit d'imposer a posteriori les bénéficiaires en capital des personnes qui ont quitté le pays, à passer de l'imposition des pensions et des rentes par l'Etat de résidence à leur imposition à la source, et à introduire une disposition visant à limiter les avantages de la convention («Limitation on Benefits»).

Tout d'abord, la question s'est posée de savoir s'il fallait envisager une révision totale de la CDI-S, étant donnée l'ancienneté de la convention et le fait qu'au sein de l'autorité compétente en Suède plus personne ne maîtrise la langue originale allemande de la convention. Au cours des négociations, il s'est toutefois révélé que les politiques conventionnelles de la Suisse et de la Suède étaient opposées dans plusieurs domaines et que s'accorder sur une révision totale de la convention nécessiterait plus de temps. Etant donné que la Suède souhaitait que les négociations se terminent au plus vite, il a été convenu de ne procéder qu'à une révision partielle de la CDI-S.

Une partie substantielle des négociations a consisté en la discussion des propositions de la Suède sur des dispositions visant à lutter contre les abus et contre l'évasion fiscale. Il faut évoquer en l'occurrence la disposition proposée par la Suède concernant la limitation des avantages de la convention. Selon cette disposition, la convention ne devrait pas s'appliquer aux banques, aux assurances, aux sociétés financières, aux entreprises de navigation, et aux sociétés principales et d'administration qui, dans l'Etat de résidence, sont soumises à une imposition plus avantageuse pour des

activités exercées à l'étranger qu'elles ne le seraient pour des activités exercées dans l'Etat de résidence. La délégation suédoise a expliqué que cette disposition devait permettre de limiter le «ringfencing» (cantonnement), c'est-à-dire l'imposition différente des rendements provenant d'une activité exercée dans le pays ou à l'étranger. Ce genre de règles d'imposition entraînerait en effet des distorsions du marché. La Suède a ajouté qu'elle avait déjà convenu d'une telle disposition dans toutes ses conventions les plus récentes. Selon les estimations de la délégation suisse, une telle disposition concernerait surtout les sociétés qui bénéficient des statuts fiscaux cantonaux des sociétés de domicile et des sociétés mixtes. Au moment des négociations avec la Suède, des discussions concernant ces sociétés avaient lieu. La délégation suisse n'était pas prête à devancer ces discussions; c'est pourquoi elle a refusé la disposition proposée. Etant donné qu'il avait été décidé de n'entreprendre qu'une révision partielle de la CDI-S, la Suède s'est finalement montrée d'accord, dans le cadre de la solution globale, de renoncer à la disposition sur la limitation des avantages de la convention.

Les négociations ont duré quatre jours et se sont conclues le 10 septembre 2010 par l'apposition des paraphes sur un protocole modifiant la CDI-S (ci-après nommé «Protocole de révision»).

Avant que nous ne proposons au Conseil fédéral de signer le Protocole de révision, nous souhaitons donner aux cantons et aux milieux économiques intéressés la possibilité de prendre position sur son contenu.

1.2 Appréciation

Le Protocole de révision prévoit de nombreuses améliorations pour l'économie suisse. Par exemple, l'exclusion de l'installation de machines et d'équipements produits par l'entreprise elle-même de la notion d'établissement stable protège l'industrie contre des barrières fiscales inutiles. La réduction du taux de participation pour l'application du taux zéro sur les dividendes empêche l'apparition d'une charge fiscale résiduelle pour les groupes dont la société-mère est suisse. De plus, l'exonération des dividendes versés à des institutions de prévoyance facilite des investissements de ces investisseurs institutionnels en dehors des frontières nationales. Par ailleurs, le taux zéro appliqué aux intérêts encourage les investissements à l'étranger.

Pour les personnes physiques, les dispositions conclues se révèlent également avantageuses. En effet, le remplacement du droit global d'imposition a posteriori de la Suède pour les personnes qui ont quitté le pays par une disposition dont l'application se limite aux gains en capital provenant de droits de participation de nationaux suédois facilite la mobilité des personnes physiques dans le cadre de la relation entre la Suisse et la Suède. Il en va de même pour la disposition sur la prise en compte fiscale des versements à une institution faisant partie du système de prévoyance de l'autre Etat contractant. Le passage du droit d'imposer les pensions, accordé à l'Etat de résidence à l'imposition à la source de ces versements, était un souhait de la Suède de longue date. Il a cependant été assuré que les personnes qui sont déjà des résidents de Suisse et auxquelles sont versées des pensions ne seront pas concernées par ce changement.

La nouvelle disposition sur l'échange de renseignements correspond à la norme de l'OCDE et limite l'échange de renseignements à la demande de l'autre Etat et au cas par cas. La clause de la nation la plus favorisée accordée par la Suède pour la clause d'arbitrage garantit enfin que la Suisse ne sera pas considérée moins favorablement que d'autres partenaires contractants de la Suède.

Le résultat des négociations est équilibré et contribuera à un développement positif des relations économiques bilatérales.

2 **Commentaire des articles du Protocole**

Le Protocole de révision modifie et complète certaines dispositions de la convention de double imposition de 1965. L'essentiel de la teneur de ces modifications est présenté ci-après.

Art. I du Protocole de révision relatif à l'art. 5, par. 3, de la convention (Etablissement stable)

La CDI-S se fonde sur le Modèle de l'OCDE dans sa version de 1963. Depuis lors, l'OCDE a élargi et reformulé la liste des exceptions de la définition de l'établissement stable. La révision de ce paragraphe permet de reprendre la formulation actuelle du Modèle de convention de l'OCDE. En outre, la disposition conclue prévoit une exception pour l'installation de machines et d'équipements produits par l'entreprise elle-même. Cette exception est avantageuse pour l'industrie suisse et correspond à la pratique conventionnelle actuelle de la Suisse.

Art. II du Protocole de révision relatif à l'art. 9, par. 2, de la convention (Entreprises associées)

A la demande de la Suède, l'article 9 a été complété d'un paragraphe 2, conformément au Modèle de convention de l'OCDE. Cela correspond à la pratique conventionnelle actuelle de la Suisse. Les deux délégations étaient d'accord sur le fait qu'un ajustement corrélatif est généralement conclu dans une procédure amiable.

Art. III du Protocole de révision relatif à l'art. 10 de la convention (Dividendes)

La disposition actuelle prévoit au paragraphe 2 un droit d'imposer les dividendes de 15 % à l'Etat de la source et un taux zéro pour les participations d'au moins 25 %. Le paragraphe 2 révisé laisse à 15 % l'imposition résiduelle générale des dividendes, comme jusqu'à présent, et prévoit désormais au paragraphe 3 l'application du taux zéro aux dividendes provenant de participations importantes d'au moins 10 % des droits de vote ou du capital, et aux dividendes versés à des institutions de prévoyances.

La Suède a d'abord proposé une diminution du taux de participation déterminant pour l'exonération des dividendes à 10 % des droits de vote. La Suisse toutefois, conformément à sa pratique conventionnelle, souhaitait s'en tenir à 10 % du capital. Les délégations se sont finalement accordées pour que soit exonérée une participation qui correspond au moins à 10 % des droits de vote ou du capital (par. 3, let. a).

Pour déterminer le taux de participation, il faut prendre en compte non seulement les droits de participation directs, mais également les droits de participation indirects.

Enfin, à la demande de la Suisse, les Etats ont convenu d'exonérer les versements de dividendes à des institutions de prévoyance (par. 3, let. b). Les autorités compétentes se mettront d'accord sur les institutions de prévoyance visées (par. 8). En l'occurrence, une institution de prévoyance doit remplir les critères suivants: elle doit être organisée selon la législation d'un Etat contractant, exercer une activité d'administration ou de versement de pensions, de rentes ou d'autres rémunérations analogues, y compris de prestations de l'assurance sociale, et être exempte d'impôts pour les activités précitées.

A la demande de la Suède, l'exonération des dividendes versés aux institutions de prévoyance a été soumise à la condition que les dividendes ne proviennent pas d'une activité commerciale de l'institution ou d'une entreprise associée et que la participation à la société qui verse les dividendes n'est pas achetée et revendue à moins de deux mois d'intervalle. Cette limitation est due aux agissements abusifs constatés de temps en temps dans les prises de participations par des institutions de prévoyance.

Art. IV du Protocole de révision relatif à l'art. 11 de la convention (Intérêts)

L'impôt résiduel maximal sur les intérêts se monte à 5 % selon la disposition actuelle. Depuis toujours, la Suède ne prélève aucun impôt à la source sur les intérêts. Pour renforcer l'attrait de ses conditions d'investissement, la Suisse a proposé l'introduction du taux zéro. La délégation suédoise a d'abord fait dépendre son accord de la solution qui pouvait être trouvée en matière d'échange de renseignements; elle a finalement donné son accord à la proposition de la Suisse indépendamment des termes trouvés en matière d'échange de renseignements.

Art. VI du Protocole de révision relatif à l'art. 13, par. 4, de la convention (Gains en capital)

La disposition prévoit l'introduction d'un droit d'imposition a posteriori de la Suède sur les gains en capital des citoyennes et citoyens suédois qui étaient de résidents de Suède, qui sont devenus des résidents de Suisse, et qui ont vendu des droits de participation dans les cinq ans suivants leur départ de Suède.

La délégation suédoise a d'abord proposé que soit introduit un droit d'imposition a posteriori de 10 ans pour l'ancien Etat de résidence sur tous les gains en capital des personnes qui sont des résidentes d'un Etat contractant et qui étaient auparavant des résidentes de l'autre Etat contractant. Elle a argumenté sa proposition avec des exemples de personnes qui, peu après avoir quitté la Suède, ont vendu des droits de participation sans que l'Etat suédois ne puisse les imposer. La Suisse a répondu qu'elle n'avait pas besoin de telles clauses et qu'en principe elle ne voulait pas en négocier. Elle a également critiqué le fait que la disposition proposée allait bien au-delà de l'objectif visé, au niveau du champ d'application tant temporel que matériel. En tenant compte de la suppression du droit global d'imposition a posteriori de la Suède (art. 25, par. 2), les délégations se sont finalement mises d'accord sur la disposition limitée décrite en début de paragraphe.

Art. VIII à X du Protocole de révision relatif aux art. 19 à 21 de la convention (Pensions, Fonctions publiques, Rentes)

Les dispositions actuelles des articles 19 et 21 prévoient un droit d'imposition exclusif de l'Etat de résidence sur les pensions de droit privé et les rentes, en particulier les rentes viagères et les rentes certaines. Les pensions de droit public, en revanche, peuvent être imposées dans l'Etat de la source (art. 20). En ce qui concerne les prestations de l'assurance sociale, il faut distinguer assurance sociale suisse et suédoise. Les prestations du 1^{er} pilier suisse sont soumises, en tant que revenus non expressément mentionnés, au droit d'imposition de l'Etat de résidence (art. 23). En revanche, les prestations de l'assurance sociale suédoise accordées à des résidents de Suisse peuvent être imposées tant par la Suède que par la Suisse (art. 23, en relation avec l'art. 19, par. 2). Sur demande, la Suède impute l'impôt suisse sur son propre impôt (art. 25, par. 4).

La Suède a proposé que le droit d'imposer les pensions, les rentes viagères et les prestations de l'assurance sociale revienne désormais de manière générale à l'Etat de la source, en invoquant le fait que cela correspondait à sa politique conventionnelle de longue date. La Suisse a toutefois fait remarquer qu'en vertu de sa législation nationale elle n'avait pas la possibilité d'imposer à la source les prestations du 1^{er} pilier. Elle ne pouvait donc pas profiter du droit d'imposition que lui accordait la convention. En outre, elle a rappelé le fait qu'un protocole de révision de la CDI-S conclu dans les années huitante avait été rejeté par les Chambres fédérales justement à cause du droit d'imposer les pensions accordé à l'Etat de la source. La Suisse a donc proposé de compléter l'article 19 d'une disposition sur la prise en compte fiscale des montants versés à une institution de prévoyance dans l'autre Etat contractant, et sinon de laisser la disposition telle quelle.

Au cours des négociations, les deux Etats se sont finalement mis d'accord pour accorder un droit d'imposition non exclusif à l'Etat de la source sur les pensions et les rentes (art. 19, par. 1). Il vaut également pour les pensions versées sous forme de prestations en capital (ch. 1 du Protocole à la convention ajouté avec l'art. XIV du Protocole de révision). Le passage au droit d'imposition de l'Etat de la source est complété d'une règle relative au maintien des acquis (art. XV, par. 2, let. b, du Protocole de révision), selon laquelle les pensions et les rentes viagères déjà servies au moment de la signature du Protocole de révision et dont le bénéficiaire a transféré son domicile d'un Etat contractant à l'autre avant cette date demeurent imposables dans l'Etat de résidence.

Le droit d'imposer les prestations de l'assurance sociale, en Suisse celles du 1^{er} pilier, demeure inchangé. Certes, les deux délégations ont estimé que la réglementation en vigueur pour les prestations de l'assurance sociale suédoise était compliquée, mais aucune alternative praticable n'a pu être trouvée.

Par ailleurs, l'article 19 est complété d'un paragraphe 4 qui règle le traitement fiscal des montants versés à une institution de prévoyance dans l'autre Etat contractant. Il est en relation avec 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 (Accord sur la libre circulation des personnes, RS 0.142.112.681). Cet accord coordonne le système de prévoyance de tous les Etats membres. Il est applicable à toutes les branches de la sécurité sociale: prestations en cas de vieillesse, d'invalidité, de décès, de maladie, de grossesse, d'accident et de chômage ainsi qu'aux prestations familiales, et vaut pour tous les ressortissants de

Suisse et des pays membres de l'UE qui travaillent ou ont travaillé en Suisse ou dans un Etat membre de l'UE et qui ont ensuite déménagé dans un autre pays. Il prévoit en principe la soumission au système de prévoyance d'un Etat.

Etant donné que les règles de l'Accord sur la libre circulation des personnes s'agissant de la sécurité sociale et professionnelle correspondent à celles de la Convention contre les doubles impositions s'agissant de l'imposition du revenu provenant de l'activité lucrative, il arrive régulièrement qu'une personne doive verser des contributions à la prévoyance dans un Etat mais travaille dans un autre, où son revenu est imposé.

La Suède a fait remarquer que les revenus des contribuables dont l'assujettissement est limité seraient déjà soumis à un taux plus bas en Suède. La déduction des contributions à la prévoyance ne se justifierait donc que pour les contribuables dont l'assujettissement n'est pas limité. La disposition prévoit donc que l'Etat où travaille le contribuable ne doit prendre en compte les contributions à la prévoyance que si le contribuable y est un résident conformément à la législation nationale.

En Suisse, la déduction des contributions à l'assurance sociale et à la prévoyance professionnelle suisses est déjà prise en compte forfaitairement dans les barèmes de l'impôt à la source. De manière générale, la pratique suisse en vigueur correspond donc aujourd'hui déjà au contenu de la disposition.

Suite à la nouvelle réglementation de l'imposition des pensions et des rentes, l'article 20 a été révisé. Sa teneur correspond à celle de l'article 19 du Modèle de convention de l'OCDE. Etant donné que les pensions sont réglées dans le nouvel article 19 de la CDI-S, le deuxième paragraphe de l'article 19 du Modèle de convention de l'OCDE est superflu et n'a donc pas été repris dans le nouvel article 20 de la CDI-S.

Enfin, l'article 21 de la Convention a été supprimé car l'imposition des rentes est réglée dans le nouvel article 19.

Art. XII du Protocole de révision relatif à l'art. 25, par. 2, de la convention (Dispositions pour éliminer les doubles impositions)

La disposition actuelle accorde un droit d'imposition a posteriori à la Suède pour les personnes qui, conformément à la Convention, sont des résidents de Suisse mais sont soumises en Suède, en vertu de sa législation nationale, à un assujettissement illimité. L'imposition a posteriori est valable trois ans à compter de la date de départ de la Suède et ne s'applique pas aux nationaux suisses.

La Suisse a fait remarquer qu'avec l'introduction de l'échange de renseignements selon la norme de l'OCDE, cette disposition ne se justifie plus. Cela a été contesté par la délégation suédoise; elle a toutefois admis un rapport avec le droit d'imposer a posteriori les gains en capital (art. 13, par. 4) et a donc accepté la suppression.

Art. XIII du Protocole de révision relatif à l'art. 27 de la convention (Echange de renseignements)

Dans un contexte de mondialisation des marchés financiers et la crise financière, la collaboration internationale a gagné en importance. La Suisse soutient les efforts qui sont faits dans ce sens. Avec sa décision du 13 mars 2009, le Conseil fédéral a décidé en outre de reprendre la norme de l'OCDE dans sa procédure d'assistance

administrative en matière fiscale. Il 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 et l'élimination des traitements discriminatoires. Ces éléments sont commentés ci-après.

La disposition paraphée correspond dans sa majorité à l'article 26 du Modèle de convention de l'OCDE. Les divergences se situent au niveau de la possibilité d'utiliser les renseignements à d'autres fins avec l'accord des deux Etats et le droit donné expressément aux Etats contractants de recourir à des mesures de contrainte contre des banques, d'autres établissements financiers, des mandataires et des personnes agissant en tant qu'agent ou fiduciaire pour exécuter les demandes de renseignements ou pour déterminer la part au capital des personnes concernées. Les modifications des dispositions concernant l'échange de renseignements sont prévues dans le commentaire du Modèle de convention de l'OCDE et respectent la norme de l'OCDE.

Le premier paragraphe consacre le principe de l'échange de renseignements. Les renseignements à échanger sont donc les 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. La limitation aux renseignements vraisemblablement pertinents a pour but d'empêcher la «pêche aux renseignements». En outre, l'Etat requérant est tenu d'épuiser tous ses moyens d'enquête avant d'adresser une demande de renseignements à l'autre Etat. Pour l'échange de renseignements, il n'est pas nécessaire que le contribuable concerné soit un résident de Suisse ou en Suède, pour autant qu'il existe un rattachement économique avec l'un des Etats contractants.

Conformément à sa politique habituelle, la Suisse a souhaité limiter l'échange de renseignements aux impôts visés par la convention, et ce pour éviter d'interférer avec d'autres accords internationaux (p. ex. l'Accord de coopération avec la Communauté européenne et ses Etats membres pour lutter contre la fraude dans le domaine des impôts indirects, RS 0.351.926.81). La Suède a toutefois refusé de s'écarter du texte du paragraphe 1 de l'article 26 du Modèle de convention de l'OCDE et a fait dépendre la conclusion des négociations de la reprise de ce paragraphe. Dans le cadre de la solution globale, les deux délégations se sont mises d'accord pour que le champ d'application soit étendu à tous les impôts. L'échange de renseignements s'applique donc à tous les impôts. En tous les cas, chaque accord qui pourrait être applicable en parallèle devra être examiné dans chacun des cas selon ses particularités et selon le principe de la *lex specialis*. En l'occurrence, il faut relever que la Suède a supprimé les impôts sur les successions et les donations en 2005 et qu'il ne faut donc pas s'attendre à des demandes en la matière.

Le deuxième paragraphe est consacré au principe de confidentialité. D'après cette disposition, ce sont les règles de confidentialité de l'Etat qui a reçu les renseignements qui s'appliquent. Elle prévoit cependant que les renseignements obtenus ne peuvent être communiqués qu'aux personnes ou autorités concernées par l'établissement et le recouvrement des impôts au sens du par. 1, par les procédures et poursuites concernant ces impôts, ou par les décisions sur les recours relatifs à ces impôts, ainsi qu'à celles concernées par la surveillance de ces personnes et autorités. Les renseignements peuvent donc être communiqués au contribuable lui-même ou à la personne mandatée par lui.

Pour limiter le cercle des personnes pouvant consulter les renseignements transmis et ainsi réduire le risque d'abus, la Suisse s'efforce d'exclure la transmission des renseignements aux organismes de contrôle. Le commentaire du Modèle de convention de l'OCDE prévoit expressément cette restriction. La Suède a déclaré que chez elle la tâche de surveillance était exercée par l'ombudsman. Il s'agit d'une autorité nommée par le parlement. Les cinq membres actuels surveillent l'activité de l'administration. Les contrôles s'effectuent à la demande de particuliers ou de la propre initiative des membres. L'ombudsman est très respecté en Suède et est perçu comme un représentant des intérêts des citoyens. La Suède a craint que le travail de l'ombudsman ne soit considérablement entravé si l'accès aux renseignements lui était refusé. C'est pourquoi la Suisse a accepté d'englober les autorités de surveillance, ce qui correspond au texte du Modèle de convention de l'OCDE. Les autorités de surveillance sont également tenues au maintien du secret.

Ce paragraphe prévoit en outre que les renseignements reçus ne peuvent être utilisés à des fins autres que fiscales 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 distincts de la personne concernée en Suisse. Elle permet aussi d'éviter de devoir rechercher et transmettre plusieurs fois les mêmes renseignements à des fins différentes. Dans tous les cas, le consentement de l'Etat qui fournit les renseignements est requis.

Le troisième paragraphe prévoit certaines limitations à l'échange de renseignements en faveur de l'Etat requis. Il est prévu que l'Etat requis n'est tenu ni d'aller au-delà des limites prescrites par sa propre législation et par sa pratique administrative pour se procurer les renseignements demandés, ni de prendre des mesures administratives qui ne sont 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 et les droits de recours sont garantis. En outre, l'Etat requis n'est pas obligé de fournir des renseignements qui ne pourraient être obtenus sur la base de la législation ou dans le cadre de la pratique administrative normale de l'un ou de l'autre des Etats contractants. Enfin, l'Etat requis peut refuser de fournir des renseignements qui révéleraient un secret commercial ou dont la communication serait contraire à l'ordre public, ce qui peut 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 dispose que l'Etat requis a l'obligation de se procurer et de communiquer les renseignements, même s'il n'en a pas besoin à ses propres fins fiscales. Ainsi, l'échange de renseignements n'est pas limité aux seuls renseignements qui présentent un intérêt pour les autorités fiscales de l'Etat requis.

Le cinquième paragraphe contient des dispositions particulières sur les renseignements détenus par des banques ou d'autres intermédiaires, ainsi que ceux qui concernent les droits de participation. Ces renseignements doivent être échangés nonobstant les restrictions prévues au par. 3. L'Etat requis doit donc obtenir et transmettre les renseignements même si ceux-ci ne peuvent pas être obtenus sur la seule base de sa législation et de sa pratique administrative. Par conséquent, la Suisse ne peut pas invoquer le secret bancaire pour refuser de communiquer les renseignements. Cette disposition suppose cependant que les renseignements requis existent réellement.

Dans les cas de fraude fiscale, la Suisse possède, en vertu de sa procédure pénale de droit interne, les moyens nécessaires pour obtenir la remise des renseignements visés au par. 5. L'échange de renseignements prévu par les nouvelles dispositions 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. Dans un premier temps, la procédure à appliquer fait l'objet de l'ordonnance du 1^{er} septembre 2010 relative à l'assistance administrative d'après les conventions contre les doubles impositions (OACDI; RS 672.204), entrée en vigueur le 1^{er} octobre 2010. Par la suite, cette ordonnance sera remplacée par une loi, dont les travaux d'élaboration ont débuté.

Conformément à l'article 5, alinéa 2, lettre c, OACDI, la Suisse n'accordera en aucun cas l'assistance administrative si la demande d'assistance administrative se base sur des données obtenues illégalement.

Des précisions concernant l'article 27 sont prévues au chiffre 3 du Protocole à la convention (art. XIV du Protocole de révision).

La lettre a de ce chiffre 3 fixe le principe de la subsidiarité. Les Etats contractants sont tenus d'épuiser au préalable leurs propres moyens internes avant de déposer une demande d'assistance administrative à l'autre Etat.

La pêche aux renseignements («fishing expeditions»), c.-à-d. les requêtes présentées sans objet d'investigation précis dans l'espoir d'obtenir les informations fiscalement déterminantes, sont expressément exclues (lettre b). La Suède a fait remarquer que le terme «fishing expeditions» avait besoin d'être explicité et qu'il était toujours une source de confusion au parlement suédois. Les délégations se sont donc mises d'accord pour compléter la disposition sur la base du commentaire du Modèle de convention de l'OCDE.

A la lettre c sont déterminées les données qui doivent figurer dans une demande d'assistance administrative. Il est indispensable d'identifier de manière explicite le contribuable concerné ainsi que la personne présumée être en possession des renseignements demandés (p. ex. une banque). De plus, l'Etat requérant doit indiquer quelles sont les informations nécessaires, pour quelles périodes fiscales et pour quel but fiscal. La demande doit émaner de l'autorité compétente de l'Etat requérant et doit parvenir à l'autorité compétente de l'Etat requis sous forme écrite.

La Suède a exigé que, s'agissant de la personne concernée et du détenteur des renseignements, le texte convenu reprenne la teneur des protocoles de révision négociés avec les Etats-Unis et la France. Elle a ajouté que les autorités fiscales suédoises recevaient régulièrement des renseignements sur des transactions effectuées avec des cartes de crédit sur des comptes en banque étrangers. Elle est donc en mesure de donner le numéro de carte de crédit, le nom de la banque et probablement encore le numéro de compte, mais pas le nom du détenteur du compte. La Suisse a affirmé clairement que dans ce genre de cas elle ne pouvait pas accorder l'assistance administrative. L'identification de la personne concernée doit se faire sur la base de renseignements sur la personne. Dans le cadre de la solution globale, les délégations se sont finalement mises d'accord pour reprendre le texte proposé par la Suisse.

En raison des exigences de la demande de renseignements, l'échange de renseignements est limité à des demandes concrètes dans des cas précis. Il est donc indiqué

expressément qu'aucune obligation n'incombe à un Etat contractant de procéder à un échange de renseignements spontané ou automatique, sans pour autant exclure la possibilité qu'il procède à un échange de renseignements spontané ou automatique si sa législation interne le prévoit (lettre d).

Enfin, la lettre e indique que les droits de procédure des contribuables sont garantis. En Suisse, le contribuable concerné peut recourir contre la décision finale de l'Administration fédérale des contributions sur l'échange de renseignements devant le Tribunal administratif fédéral, lequel tranchera en dernier lieu. Le recours a un effet suspensif. Si un recours est déposé, la transmission des renseignements n'aura lieu qu'une fois le rejet du recours entré en force.

Art. XIV, ch. 2, du Protocole de révision relatif au Protocole à la convention (Procédure amiable – Clause d'arbitrage)

La clause relative au règlement des différends et à l'élimination des doubles impositions effectives ou possibles conformément à l'article 26 ne comporte aucune obligation de résultat. C'est pourquoi il n'est pas exclu que dans certains cas il ne soit pas possible d'éviter la double imposition même après une procédure d'arbitrage entre les autorités concernées. Cette situation n'est pas satisfaisante eu égard au principe de sécurité juridique. C'est pourquoi la Suisse a proposé de pallier à ce manque en introduisant une clause d'arbitrage complète. La Suède, toutefois, n'a pas été prête à faire ce pas et a souhaité en premier lieu faire l'expérience du Code de conduite de l'Union européenne du 27 juillet 2006 pour la mise en œuvre de la Convention relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées. En outre, la Suède a estimé qu'il était nécessaire de laisser suffisamment de temps aux autorités compétentes pour trouver une solution dans le cadre de la procédure d'arbitrage.

Les délégations ont finalement négocié une clause de la nation la plus favorisée automatique de la Suède en faveur de la Suisse. A l'avenir, si la Suède conclut une clause d'arbitrage dans une convention de double imposition avec n'importe quel Etat, la clause d'arbitrage contenue dans le protocole à la convention s'appliquera automatiquement aussi à la relation entre la Suisse et la Suède.

La clause d'arbitrage fixée correspond pour l'essentiel à la disposition de l'article 25, paragraphe 5, du Modèle de convention de l'OCDE. Selon cette disposition, la procédure d'arbitrage est introduite à la demande du contribuable concerné, pour autant que les autorités compétentes des deux Etats contractants ne parviennent pas à un accord dans les quatre ans après la présentation du cas. La décision du tribunal arbitral lie les Etats contractants au cas par cas, pour autant qu'aucun des contribuables directement concernés ne rejette l'accord amiable par lequel la décision s'applique ou que les autorités compétentes et les personnes concernées ne tombent pas d'accord pour une autre solution dans les six mois suivants la décision.

Art. XV du Protocole de révision relatif à l'entrée en vigueur

Les dispositions du Protocole s'appliquent, à l'exception de celle qui concerne l'échange de renseignements, à partir du 1^{er} janvier de l'année qui suit l'entrée en vigueur. En ce qui concerne les pensions, c'est la règle du maintien des acquis qui prévaut.

La disposition révisée sur l'échange de renseignements s'applique aux années civiles débutant le 1^{er} janvier de l'année qui suit la signature du Protocole ou après cette date. Elle vaut donc uniquement pour les revenus qui ont été versés au contribuable concerné à cette date ou après cette date, et pour la fortune en l'état à cette date ou après cette date. Pour les années qui précèdent cette date, c'est la réglementation valable jusqu'alors qui s'applique, selon laquelle l'assistance administrative est limitée aux renseignements nécessaires à l'application des dispositions de la convention.