

Confidentiel – n'est pas destiné à la publication

Rapport

**sur la conclusion d'un protocole modifiant la Convention de double imposition
entre la Confédération suisse et le Royaume de Norvège en matière d'impôts
sur le revenu et sur la fortune**

1. Situation

La Convention du 7 septembre 1987 entre la Confédération suisse et le Royaume de Norvège en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (RS 0.672.959.811, ci-après CDI-N) a été révisée par le Protocole du 12 avril 2005.

Après la décision du Conseil fédéral du 13 mars 2009 de retirer la réserve de la Suisse concernant l'échange de renseignements selon le Modèle de convention de l'OCDE, la Suisse et la Norvège ont décidé d'ouvrir des négociations en vue de compléter leur Convention de double imposition par une disposition correspondante. La Suisse a profité de cette révision pour adapter au contexte actuel certains points de la CDI-N. Les négociations ont été closes après deux jours, le 10 juin 2009, par l'apposition des paraphes sur un Protocole modifiant la Convention (ci-après Protocole de révision).

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

2. Remarques sur les dispositions du Protocole de révision

Le Protocole de révision modifie et complète certaines dispositions de la Convention de double imposition de 1987. Voici, un bref commentaire de ces modifications.

Article I du Protocole de révision relatif à l'article 10 de la Convention (Dividendes)

Le Protocole du 12 avril 2005 entré en vigueur le 1^{er} janvier 2007 a instauré dans les relations entre la Suisse et la Norvège l'exonération des dividendes provenant de participations s'élevant à 20 pour cent au moins du capital d'une société. Compte tenu du fait que le montant de la participation déterminant pour la réduction pour participations suisse sera abaissé à 10 pour cent au 1^{er} janvier 2011, la Suisse a proposé de réduire également à 10 pour cent le taux minimal de participation requis

pour l'exonération dans la CDI-N. Cela permet aux sociétés sises en Suisse détenant une participation déterminante dans une société norvégienne, d'encaisser leurs dividendes en Norvège sans charge fiscale résiduelle et non imputable en Suisse en raison de la réduction pour participations. La Norvège a accédé à cette demande.

Article II du Protocole de révision relatif à l'article 18 de la Convention (Pensions)

En Norvège, la prévoyance est fondée comme en Suisse sur la prévoyance de base, complétée par la prévoyance professionnelle. Contrairement à leur répartition en Suisse, ces deux parts s'y trouvent réunies dans la même institution. Les bénéficiaires reçoivent de ce fait une seule rente d'un établissement unique.

Jusqu'à présent, la Norvège n'imposait pas les pensions et les rentes versées aux bénéficiaires non résidents. La Norvège instaurera cependant le 1^{er} janvier 2010 un impôt à la source d'un montant de 15 pour cent sur ces versements. C'est pourquoi, elle a proposé l'introduction d'un droit limité d'imposer les pensions et les rentes pour l'Etat de la source. La Norvège a d'ores et déjà inscrit une telle disposition dans ses conventions avec d'autres Etats.

La Suisse prélève un impôt à la source sur les pensions de la prévoyance professionnelle qui s'élève actuellement à un taux compris entre 7 et 13 pour cent environ selon le canton. Cet accord sur l'introduction d'un droit limité d'imposer les pensions et les rentes pour l'Etat de la source permet de réaliser une congruence entre la déduction de la cotisation et l'imposition dans l'Etat de la source, ce qui répond à l'attente de nombreux cantons. C'est pourquoi la délégation suisse a accédé à la demande de la Norvège.

Contrairement à la plupart des conventions de double imposition conclues par la Suisse, la CDI-N règle dans un même article l'imposition des pensions provenant de services publics et privées. Le droit d'imposer limité de l'Etat de la source s'applique donc également aux pensions versées par le service public. Conformément à la pratique en vigueur, elle s'applique de même aux prestations en capital. La Suisse accordera aux bénéficiaires de pensions norvégiennes résidant sur son territoire la déduction fiscale des impôts payés à la Norvège sur ces pensions. L'article 23 a été complété en conséquence.

Contrairement à la demande initiale de la Norvège, ce droit d'imposer limité de l'Etat de la source ne s'applique toutefois pas aux rentes de l'assurance sociale. L'Etat de résidence du bénéficiaire garde le droit exclusif d'imposer les prestations de l'assurance sociale, c'est-à-dire celles du premier pilier en Suisse, conformément à l'article 21 CDI-N. Il est ainsi tenu compte du fait que le droit suisse régissant les rentes AVS et AI ne contient pas de base légale pour une imposition à la source de ces rentes lorsqu'elles sont versées à des personnes résidant à l'étranger.

Article IV du Protocole de révision relatif à l'article 25 de la Convention (Procédure amiable)

Comme la constitutionnalité d'une procédure d'arbitrage en matière de double imposition en Norvège n'est pas établie jusqu'à présent, la délégation norvégienne n'a pas été en mesure de satisfaire à la demande de la Suisse de compléter les dispositions existantes par une clause sur un tribunal arbitral. La Norvège s'est toutefois dé-

clarée disposée à accorder un traitement selon le principe de la nation la plus favorisée à la Suisse. Si la Norvège convenait de la possibilité de recourir à une procédure d'arbitrage dans une convention de double imposition avec un autre pays à l'avenir, elle s'est engagée à reprendre la négociation sur l'ajout d'une disposition équivalente dans la CDI-N.

Article V du Protocole de révision relatif à l'article 26 de la Convention (Échange de renseignements)

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

Le nouvel article 26 reprend, dans les grandes lignes, le texte de l'article 26 du Modèle de convention OCDE. Toutefois, certaines modifications ont été prévues pour limiter l'échange de renseignements aux impôts couverts par la Convention, rendre possible l'utilisation des renseignements à d'autres fins sous réserve de l'accord des deux Etats et conférer aux autorités fiscales des Etats contractants les pouvoirs nécessaires à la détermination des droits de propriété d'une personne, ainsi qu'à l'obtention des renseignements requis auprès de banques, d'autres établissements financiers, de mandataires ou de personnes agissant en tant que fiduciaire. Les modifications apportées aux dispositions sur l'échange de renseignements sont également prévues dans le commentaire du Modèle de convention de l'OCDE et respectent le standard de l'OCDE en la matière.

Le premier paragraphe est consacré au principe de l'échange de renseignements. La Norvège souhaitait initialement étendre l'échange de renseignements à tous les impôts, selon le texte de l'article 26 du Modèle de convention OCDE. La Suisse a indiqué la possibilité de régler l'échange de renseignements portant sur d'autres types d'impôts dans les conventions spécifiques existantes, comme la Convention de double imposition dans le domaine des impôts sur les successions par exemple (RS 0.672.959.82). Cette proposition suisse a fini par mettre les parties d'accord. Il est donc prévu d'échanger les renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la Convention ou pour l'administration ou l'application de la législation interne relative aux impôts visés par la Convention. Limiter les renseignements à ceux qui sont vraisemblablement pertinents permet d'exclure la pêche aux renseignements. En outre, l'Etat requérant est tenu d'épuiser au préalable les sources habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne avant de présenter une demande de renseignements à l'autre Etat. Pour appliquer cette disposition, il n'est pas nécessaire que le contribuable concerné soit un résident de la Suisse ou de la Norvège, pour autant qu'il soit rattaché économiquement à l'un des Etats contractants.

Le deuxième paragraphe est consacré au principe du secret fiscal. Cette disposition vise l'Etat requérant et prévoit que les renseignements obtenus ne peuvent être communiqués qu'aux personnes ou autorités concernées par l'établissement et le recouvrement des impôts couverts par la Convention, par les procédures et poursuites concernant ces impôts, ou par les décisions sur les recours relatifs à ces impôts. Il s'ensuit que ces renseignements peuvent aussi être communiqués au contribuable ou à son représentant. La Suisse a proposé d'exclure la communication des renseignements aux autorités de contrôle, suivant le schéma suisse de l'article 26 et dans le cadre des limitations prévues par le commentaire du Modèle de convention de l'OCDE, afin de restreindre le cercle des personnes qui ont accès aux informations transmises et de prévenir les abus. Comme la Norvège ne souhaitait pas s'écarter sans nécessité du texte du Modèle de convention de l'OCDE, c'est sur celui-ci que les deux parties se sont mises d'accord en ce qui concerne ce point.

Ce paragraphe prévoit en outre que les renseignements reçus ne peuvent être utilisés à d'autres fins sauf si cette possibilité est prévue par les lois des deux Etats contractants et si l'Etat qui fournit les renseignements donne son consentement. Ainsi, cette disposition permet d'utiliser les renseignements obtenus dans le cadre d'une procédure pénale, tout en respectant les droits de procédure de la personne concernée. Elle permet aussi d'éviter de devoir transmettre les mêmes informations en donnant suite à des demandes de renseignements réitérées à des fins différentes. Dans tous les cas, le consentement de l'Etat qui fournit les renseignements est requis.

Le paragraphe 3 prévoit certaines limitations à l'échange de renseignements en faveur de l'Etat requis. Il est prévu que celui-ci ne sera pas tenu d'aller au-delà des limites prescrites par sa propre législation et par sa pratique administrative. Dans le cas de la Suisse, cela implique que le droit d'être entendu ainsi que les droits de recours sont protégés. En outre, l'Etat requis n'est pas obligé de prendre des mesures administratives qui ne sont pas autorisées par sa propre législation ou par sa pratique administrative, ni de communiquer des renseignements qui ne pourraient être obtenus sur la base de sa législation ou dans le cadre de sa pratique administrative. 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 pourrait être le cas, si les renseignements transmis n'étaient pas tenus secrets dans une mesure suffisante.

Le paragraphe 4 prévoit que l'Etat requis a l'obligation d'échanger des 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 paragraphe 5 contient des dispositions particulières sur les renseignements qui sont détenus par les banques ou d'autres intermédiaires, ainsi que sur ceux qui concernent les droits de propriété d'une personne morale (*lex specialis*). De tels renseignements doivent être échangés nonobstant les limitations prévues au paragraphe 3. Selon ces dispositions, l'Etat requis doit pouvoir obtenir et transmettre les renseignements demandés, quand bien même ces renseignements ne pourraient être obtenus sur la seule base de sa législation ou de sa pratique administrative nationales. Par conséquent, la Suisse ne peut refuser de communiquer des renseignements

en invoquant le secret bancaire suisse. Toutefois, cette disposition suppose que les renseignements demandés sont disponibles. Par exemple, les renseignements concernant le propriétaire d'actions au porteur d'une société ne peuvent être transmis que si les autorités de l'Etat requis peuvent trouver de telles informations par le biais d'enquêtes, indépendamment des limitations de la législation nationale.

En cas de fraude fiscale, la Suisse dispose, avec la procédure pénale prévue par le droit interne, des moyens nécessaires pour imposer la remise des renseignements visés au paragraphe 5. Toutefois, les nouvelles dispositions prévoient que l'échange de renseignements ne sera plus subordonné à l'existence d'une fraude fiscale. La deuxième phrase constitue la base légale nécessaire aux Etats contractants pour qu'ils puissent garantir la bonne exécution de leurs obligations en vertu de la Convention et leur confère les pouvoirs de procédure dont ils ont besoin pour obtenir les renseignements demandés. La procédure applicable fera l'objet d'une ordonnance du Conseil fédéral. La Norvège a objecté contre cette disposition qu'elle ne serait pas appliquée en Norvège, en raison de la législation nationale. C'est pourquoi elle a proposé de ne conférer ces pouvoirs qu'à la Suisse. La Suisse n'a pas souhaité donner son consentement à une telle formulation, puisqu'elle se serait alors exposée à dépendre du droit interne norvégien. Finalement, les parties sont convenues de la proposition suisse.

La Suisse souhaitait initialement concrétiser plus amplement le nouvel article 26 au moyen d'une disposition dans le Protocole. La Norvège en revanche s'est exprimée en faveur d'un accord technique entre les autorités compétentes. En outre, la Norvège souhaitait fixer qu'une demande de renseignements qui ne contiendrait pas la totalité des éléments requis par la Suisse serait nonobstant traitée selon le principe de la bonne foi. La Suisse n'a pas voulu accéder à cette demande. Pour la Suisse, les éléments requis demeurent une condition nécessaire pour garantir l'échange de renseignements. S'il manque, par exemple, l'adresse du détenteur de renseignements, les autorités suisses chercheront bien sûr à obtenir les renseignements demandés mais le succès en ce cas ne sera pas certain.

La solution convenue reprend le texte de la disposition du protocole conformément à la proposition suisse. Cependant, au lieu de faire partie du protocole, celui-ci sera repris dans un échange de notes à l'échelon des ministres qui aura lieu le jour de la signature du Protocole de révision. Cet échange de notes fera partie intégrante de la Convention et aura la même valeur qu'une disposition du protocole.

Conformément au souhait de la Suisse, il est prévu que l'échange de notes précise l'article 26. Les principes de subsidiarité et de l'interdiction de la pêche aux renseignements y seront expressément mentionnés (chiffres 1 et 2). En outre, il stipule que la demande de renseignements doit inclure un certain nombre d'éléments (chiffre 3), tels que l'identification claire du contribuable concerné ainsi que de la personne (par exemple une banque) présumée être en possession des renseignements demandés. Il s'ensuit que l'échange de renseignements est limité aux demandes concrètes dans des cas particuliers. Il est précisé qu'aucune obligation n'incombe aux Etats contractants de procéder à un échange de renseignements spontané ou automatique mais que la possibilité pour l'un des Etats contractants de procéder à un tel échange de renseignements si sa législation nationale le permet n'est pas exclue (chiffre 4). Enfin, les droits de procédure des contribuables demeurent garantis (chiffre 5).

Les nouvelles dispositions concernant l'échange de renseignements seront applicables à compter de l'année fiscale commençant au premier janvier de l'année civile suivant celle au cours de laquelle le Protocole entrera en vigueur. Pour la période avant cette date, l'échange de renseignements est limité aux renseignements nécessaires à l'application régulière de la Convention, ainsi que du droit interne sur les holdings et aux cas de fraude fiscale, conformément à l'article 26 actuel. A la demande de la Norvège, la validité de l'assistance administrative actuellement en vigueur est expressément maintenue jusqu'à la date d'applicabilité de la disposition révisée. Cette dernière précision vise simplement à clarifier les choses.

3. Évaluation et conclusion

La réduction du taux minimal de participation requis pour l'exonération des dividendes permet aux groupes d'entreprises dont la société mère est sise en Suisse d'éviter l'impôt résiduel. Elle correspond à la politique conventionnelle récente de la Suisse. L'introduction d'un droit limité d'imposer les pensions et les rentes pour l'Etat de la source permet de réaliser l'attente de nombreux cantons, ainsi que de la Norvège. La nouvelle disposition sur l'échange de renseignements correspond aux standards de l'OCDE et respecte les objectifs fixés par le Conseil fédéral. Grâce à l'inscription d'une clause de la nation la plus favorisée en matière d'arbitrage, la Suisse s'est assuré un traitement égal à celui des autres partenaires de la Norvège. Le présent Protocole propose une révision équilibrée de la Convention et permettra ainsi de renforcer le développement favorable des relations économiques bilatérales entre la Suisse et la Norvège.