

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 du Danemark en matière d'impôts
sur le revenu et sur la fortune**

1. Situation

La Convention du 23 novembre 1973 entre la Confédération suisse et le Royaume du Danemark en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (RS 0.672.931.41, ci-après CDI-DK) a été révisée par le Protocole du 11 mars 1997.

Conformément au Modèle de convention de l'Organisation de Coopération et de Développement Economiques (OCDE), la CDI-DK attribue le droit d'imposer les pensions de retraite privées à l'Etat de résidence.

Au Danemark, les contributions versées à la prévoyance vieillesse sont déductibles de façon illimitée. En revanche, les pensions versées par la prévoyance vieillesse constituent un revenu imposable.

Dans le passé, il arrivait fréquemment que des contribuables danois âgés aillent s'établir dans le Sud de l'Europe, notamment en France et en Espagne. Les CDI de ces pays attribuaient le droit d'imposer les pensions à l'Etat de résidence du bénéficiaire (comme c'est d'ailleurs le cas pour la CDI-DK). Afin de minimiser ses pertes de substance fiscale, le Danemark a souhaité récemment que le droit d'imposer ces pensions soit accordé à l'Etat de la source. Il a donc demandé la révision de ses CDI avec la France et l'Espagne. Toutefois, étant donné que les négociations avec ces deux pays n'ont pas permis au Danemark d'atteindre le résultat souhaité, il a dénoncé ces deux CDI en juin 2008.

En octobre 2008, le Danemark a également demandé à la Suisse d'accorder, dans la CDI-DK, le droit d'imposer les pensions à l'Etat de la source. Cette mesure vise à supprimer le risque de voir trop de retraités danois s'établir en Suisse. Le Danemark a demandé en outre qu'un droit limité d'imposer les dividendes provenant de participations mineures soit accordé à l'Etat de la source. Enfin, il a demandé expressément de ne pas réviser la disposition en matière d'échange de renseignements.

En plus de la prise en compte des propositions du Danemark, la Suisse a profité de cette révision pour préciser et adapter au contexte actuel d'autres points de la CDI-DK. Les négociations ont été closes après deux jours, le 3 décembre 2008, par

l'apposition des paraphes sur un Protocole modifiant la convention et sur l'ajout d'un protocole (ci-après Protocole de révision).

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 le Danemark ont décidé de rouvrir des négociations sur la reprise dans le Protocole d'une disposition correspondante. Dans le cadre de cette nouvelle négociation, le protocole de révision a été complété, à la demande de la Suisse, par une disposition sur l'imposition des cotisations de prévoyance et sur l'introduction d'une clause d'arbitrage. La négociation a duré un jour et s'est conclue le 19 mai 2009 par le paragraphe du Protocole de révision commenté ci-après qui remplace le protocole paraphé le 3 décembre 2008.

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

Le Protocole de révision modifie et complète certaines dispositions de la CDI de 1973. Il contient en outre un Protocole portant sur certaines questions d'interprétation. Voici, un bref commentaire de ces modifications.

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

Actuellement, la Convention accorde le droit d'imposer les dividendes exclusivement à l'Etat de résidence du bénéficiaire. Dorénavant, l'Etat de la source aurait la possibilité d'imposer les dividendes provenant de portefeuilles de participations jusqu'à concurrence de 15 pour cent. En revanche, les dividendes versés entre sociétés resteraient exonérés dans l'Etat de la source, dans la mesure où la participation directe concernée s'élève au moins à 10 pour cent du capital de la société qui verse les dividendes. En outre, les dividendes versés à des institutions de prévoyance et à des institutions comparables ne seraient plus imposés que par l'Etat de résidence de ces institutions. Le Protocole détermine les institutions de prévoyance concernées. En Suisse, il s'agit de toutes les institutions du 1^{er} et du 2^e pilier, ainsi que celles du pilier 3a.

La disposition modifiée répond à la demande du Danemark et correspond à la politique conventionnelle de la Suisse. La nouvelle disposition ne concerne pas les investissements directs. De plus, le fait de ne pas accorder à l'Etat de la source le droit d'imposer les versements de dividendes à des institutions de prévoyance permettrait d'éviter une charge fiscale supplémentaire à ces institutions qui, n'étant pas imposées en Suisse, ne peuvent pas imputer l'impôt à la source résiduel. Le fait d'accorder un droit d'imposition limité des dividendes provenant de portefeuilles de participations profiterait également à la Suisse. Cette mesure pourrait en effet contribuer à supprimer les abus de la CDI-DK, observés à plusieurs reprises ces derniers temps.

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

La réglementation actuelle accorde à l'Etat de résidence le droit exclusif d'imposer les pensions. Etant donné que ce même Etat a également le droit exclusif d'imposer les prestations des assurances sociales (art. 21 de la Convention, «Revenus non expressément mentionnés»), toutes les prestations de la prévoyance en dehors des services publics sont imposées par l'Etat de résidence.

La disposition révisée prévoit, pour l'Etat de la source, un droit non exclusif d'imposer les pensions lorsqu'elles se fondent sur des cotisations du bénéficiaire ou de son employeur qui ont été déduites ou n'ont pas été imposées. Cette disposition se fonde sur le système de la sécurité sociale du Danemark, qui prévoit la déduction illimitée des cotisations aux institutions de prévoyance. En outre, les cotisations versées par l'employeur (qui les déduit du salaire qu'il verse à l'employé) ne constituent pas un revenu de l'employé. La modification de cette disposition permettrait d'assurer que l'Etat contractant qui doit accorder la déduction des cotisations puisse ensuite imposer les rentes fondées sur ces cotisations.

En raison de l'impôt sur le revenu plus élevé au Danemark, cette nouvelle disposition entraîne une charge supplémentaire pour les contribuables. Les personnes qui ont déménagé sous le régime juridique actuel et qui touchent déjà leur pension de retraite ne doivent pas être imposées plus lourdement en raison de cette nouvelle réglementation. C'est pourquoi l'art. XI du Protocole de révision prévoit pour elles le maintien des acquis. En l'occurrence, la réglementation actuelle continuera de s'appliquer aux pensions déjà versées au moment de la signature du Protocole de révision et dont le bénéficiaire avait déjà déménagé de l'un à l'autre Etat contractant avant cette date.

Contrairement à la demande initiale du Danemark, cette modification du droit d'imposer ne s'applique 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, en Suisse, les prestations du 1^{er} pilier. Il est ainsi tenu compte du fait que le droit suisse régissant les rentes AVS et AI ne contient pas de bases légales pour une imposition à la source de ces rentes lorsqu'elles sont versées à des personnes résidant à l'étranger.

Article VI du Protocole de révision relatif à l'article 23 de la Convention (Dispositions pour éliminer les doubles impositions)

En raison de l'introduction du partage du droit d'imposer les dividendes provenant de portefeuilles de participations, il était nécessaire d'instaurer, en plus de l'exonération générale, l'imputation des revenus sous forme de dividendes.

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

Cet article prévoit l'introduction dans la Convention d'une clause d'arbitrage inspirée du Modèle de convention de l'OCDE. Cette disposition est conforme à la pratique conventionnelle de la Suisse. Pour plus de précisions concernant la procédure

d'arbitrage on se réfèrera au message sur une nouvelle convention de double imposition avec l'Afrique du Sud (FF 2007 6225).

Une procédure d'arbitrage est ouverte à la demande du contribuable concerné si les autorités compétentes des deux Etats contractants n'ont pas réussi à s'entendre après 3 ans de procédure amiable, à condition qu'aucun tribunal des Etats contractants n'ait tranché le cas. La décision du Tribunal arbitral est contraignante pour les Etats contractants dans la mesure où aucun contribuable directement concerné ne s'oppose à la décision ou que les autorités compétentes et les personnes concernées n'aboutissent pas à une autre solution dans les 6 mois suivant la décision. Les autorités compétentes doivent encore régler les questions de procédure.

Article VIII du Protocole de révision relatif à l'article 27 de la Convention (Échange d'information)

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 qu'à l'élimination des traitements discriminatoires. Ces éléments sont commentés ci-après.

L'article 26 nouveau reprend, dans les grandes lignes, le texte de l'article 26 du Modèle de convention OCDE. Toutefois, certaines modifications au texte du Modèle de l'OCDE ont été prévues pour limiter l'échange de renseignements aux impôts couverts par la convention, exclure la transmission des renseignements aux autorités de contrôle, rendre possible l'utilisation des renseignements à d'autres fins sous réserve de l'accord de deux Etats, ainsi que donner les pouvoirs nécessaires aux autorités fiscales des Etats contractants pour obtenir les renseignements requis de la part des banques, un autre établissement financier, un mandataire ou une personne agissant en tant que fiduciaire ainsi que pour déterminer les droits de propriété d'une personne. 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. 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 aux impôts visés par la convention. Les renseignements limités à ceux qui sont vraisemblablement pertinents exclut 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 Suisse ou du Luxembourg pour autant qu'il y ait un rattachement économique avec 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, le recouvrement des impôts couverts par la convention, ou 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 dernière phrase prévoit 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. Cette disposition permet 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.

S'agissant du paragraphe 3, cette disposition contient certaines limitations à l'échange de renseignements en faveur de l'Etat requis. Il est prévu que l'Etat requis 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 seraient autorisées par la législation ou les pratiques de l'Etat requérant, ni de communiquer des renseignements qui ne pourraient être obtenus sur la base de la législation ou dans le cadre de la pratique administrative normale de l'Etat requérant. Enfin, l'Etat requis peut refuser de communiquer des renseignements qui seraient contraires ou heurteraient l'ordre public ou qui révélerait un secret commercial, ce qui pourrait être le cas, lorsque les renseignements transmis ne sont pas tenus secrets de manière 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 concernant les renseignements qui sont détenus par les banques, les autres intermédiaires ou qui concernent les droits de propriété d'une personne. De tels renseignements doivent être échangés nonobstant les limitations prévues au paragraphe 3 (*lex specialis*). 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 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 par le biais d'enquêtes

trouver de telles informations. La dernière phrase constitue la base légale nécessaire afin que les Etats contractants puissent garantir qu'ils disposent des pouvoirs de procédure qui leur permettent d'obtenir les renseignements demandés.

Des précisions à l'article 26 sont prévues dans le protocole à la convention (art. 4 de l'avenant qui ajoute un protocole additionnel à la convention). Les principes de subsidiarité et de l'interdiction de la pêche aux renseignements sont expressément mentionnés (ch. 3 let. a et b). En outre, la demande de renseignements doit inclure un certain nombre d'éléments (ch. 3 let. c), 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 à des cas de demandes concrètes d'échange de renseignements dans des cas spécifiques. Il est précisé qu'aucune obligation n'incombe aux Etats contractants de procéder à un échange de renseignements spontané ou automatique, sans pour autant exclure la possibilité pour l'un des Etats contractants de procéder à un échange de renseignements spontané ou automatique si sa législation nationale le prévoit (ch. 3 let. c). Enfin, les droits de procédure des contribuables sont garantis (ch. 3 let. e).

Les nouvelles dispositions concernant l'échange de renseignements seront applicables en ce qui concerne les années fiscales commençant au premier janvier de l'année civile suivant celle au cours de laquelle l'Avenant est entré en vigueur. Pour la période avant cette date, l'échange de renseignements est limité aux renseignements nécessaires à l'application régulière de la convention, conformément à l'article 26 actuel.

Article IX du Protocole de révision relatif à l'article 28 de la Convention (Autres dispositions)

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, RS 0.142.112.681) coordonne les régimes d'assurance sociale des pays participants. Il est applicable à toutes les branches de la sécurité sociale (vieillesse, invalidité, décès, maladie, maternité, accident, chômage et allocations familiales) et s'applique aux ressortissants de la Suisse et des Etats membres de l'UE qui travaillent en Suisse ou dans un Etat membre ou qui y ont travaillé et s'établissent ensuite dans un autre pays. Il prévoit en principe la soumission au régime de sécurité sociale et professionnelle d'un Etat.

Etant donné que les règles de l'Accord sur la libre circulation concernant la sécurité sociale et professionnelle ne coïncident pas avec celle de la Convention de double imposition sur l'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 professionnelle et travaille dans l'autre Etat où il doit payer l'impôt sur son revenu. La révision de cet article dispose que dans ces cas, les cotisations à la sécurité sociale et professionnelle sont prises en compte fiscalement comme les cotisations à la sécurité sociale et professionnelle de l'Etat du lieu de travail. Cette nouvelle disposition remplace les dispositions des paragraphes 3 et 4 qui sont caducs depuis l'entrée en vigueur de l'Accord sur la libre circulation des personnes.

L'exemple suivant illustre l'application de cette disposition:

M. X réside en Suisse et travaille à temps partiel pour la filiale suisse Y du groupe danois Z. Il travaille également pour la société faîtière danoise de ce groupe. D'après les dispositions de l'accord sur la libre circulation, X est exclusivement soumis aux assurances sociales suisses. Cette disposition garantit que X puisse déduire les cotisations à la sécurité sociale et à la prévoyance professionnelle suisses afférant à son revenu danois de la même manière que les cotisations à la sécurité sociale et à la prévoyance professionnelle danoise. Cette disposition garantit également la déductibilité des cotisations du groupe Z.

En Suisse, la déduction des cotisations aux assurances sociales et à la prévoyance professionnelle suisses 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 la teneur de cette disposition.

Article XI du Protocole (Entrée en vigueur et applicabilité)

Les dispositions du Protocole sont applicables à partir du 1^{er} janvier de l'année civile suivant son entrée en vigueur. En ce qui concerne les pensions, les droits acquis mentionnés seront maintenus. Étant donné que le Danemark n'a pas encore institué les instruments juridiques nécessaires en vue de respecter la clause d'arbitrage. L'article 25, paragraphe 5, de la Convention ne sera applicable que lorsque le Danemark aura informé la Suisse de l'adoption des dispositions légales nécessaires ou lorsqu'une clause d'arbitrage sera applicable dans une convention de double imposition conclue entre le Danemark et un Etat tiers. On relèvera en l'occurrence que le Danemark est tenu d'édicter ces bases légales en vertu du Code de conduite de l'UE du 27 juillet 2006 pour la mise en oeuvre de la Convention relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées.

3. Champ d'application territorial

La CDI-DK exclut en principe le Groenland et les îles Féroé de son champ d'application territorial. Elle prévoit cependant la possibilité de l'étendre à ces territoires. Le Groenland et les îles Féroé font partie du Royaume du Danemark. Ils disposent cependant d'une grande autonomie notamment dans le domaine de la fiscalité.

Par échange de lettre du 20 mars 1978 entre le Conseil fédéral suisse et le gouvernement danois, le champ d'application de la Convention du 23 novembre 1973 a été étendu aux îles Féroé. Depuis lors, les îles Féroé ont fait savoir qu'elles souhaitaient que la future version applicable de la Convention s'applique aussi à leurs rapports avec la Suisse. Pour la Suisse, il s'agit d'une occasion de conclure une nouvelle convention prévoyant l'échange de renseignements selon le standard de l'art. 26 du Modèle de convention de l'OCDE. Étant donné qu'il n'y a aucune raison s'opposant à l'inclusion des îles Féroé dans la prochaine version applicable de la CDI-DK, la procédure d'extension du champ d'application de la Convention aux îles Féroé doit être lancée après la signature du protocole de révision.

4. Évaluation et conclusion

L'imposition limitée des dividendes provenant de portefeuilles de participations est conforme à la politique conventionnelle de la Suisse. Cette révision ne concerne pas les investissements directs, qui continuent de donner droit au remboursement complet de l'impôt à la source sur les dividendes. Il en va de même pour les dividendes versés à des institutions de prévoyance. En ce qui concerne les pensions, la Suisse a pu répondre à une demande légitime du Danemark sans que cela ne nuise aux retraités danois résidant déjà en Suisse. La nouvelle disposition sur l'échange de renseignements correspond aux standards de l'OCDE et respecte les objectifs fixés par le Conseil fédéral. Avec l'institution d'une clause d'arbitrage et l'introduction d'une disposition sur la prise en compte des cotisations versées à la sécurité sociale et professionnelle de l'autre Etat contractant, deux objets de la politique conventionnelle suisse la plus récente ont été satisfaits. 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 le Danemark.