

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-Uni de Grande-Bretagne et
d'Irlande du Nord en matière d'impôts sur le revenu**

1. Situation

La Convention du 8 décembre 1977 entre la Confédération suisse et le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu (RS 0.672.936.712, ci-après CDI-GB) a été révisée par les Protocoles du 5 mars 1981, du 17 décembre 1993 et du 26 juin 2007.

Le Protocole du 26 juin 2007, complété par l'échange de notes y afférent, a introduit un niveau d'assistance administrative en matière fiscale correspondant à la politique suivie jusqu'il y a peu dans ce domaine par la Suisse. Il s'agissait essentiellement de l'assistance administrative sur demande dans les cas d'application régulière de la convention et pour l'application du droit interne de l'autre Etat contractant dans les cas de sociétés holding ainsi que dans les cas de fraude fiscale ou d'infraction équivalente. Ce Protocole est entré en vigueur le 22 décembre 2008.

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 Grande-Bretagne a demandé à la Suisse d'ouvrir des négociations aux fins d'insérer une clause dans la convention reflétant la nouvelle politique suisse en matière d'échange de renseignements à des fins fiscales. Dans le cadre de cette nouvelle négociation, le protocole de révision a été complété, à la demande de la Suisse, par l'introduction d'une clause d'arbitrage. On a par ailleurs intégré les dispositions de l'échange de notes dans un Protocole, lui-même inséré dans le Protocole modifiant la CDI-GB. La négociation a duré deux jours et s'est conclue le 9 juillet 2009 par l'apposition des paraphe sur le Protocole de révision commenté ci-après.

Avant que nous ne propositions 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. Aperçu des dispositions du projet de Protocole de révision

Le Protocole de révision modifie et complète la disposition de la CDI-GB de 1977 en matière de procédure amiable et prévoit d'introduire un nouvel article sur l'échange de renseignements. Il contient en outre un Protocole destiné à remplacer l'échange de notes du 26 juin 2007 et qui a uniquement été modifié en ce qui concerne l'échange de renseignements. Voici un bref commentaire de ces modifications.

Article I du Protocole de révision relatif à l'article 24 de la Convention (Procédure amiable)

L'opportunité de cette modification de la CDI-GB a été saisie afin de moderniser le texte de cette disposition.

Le premier paragraphe est conforme au modèle de convention de l'OCDE et prévoit d'introduire un délai de trois ans durant lequel la procédure amiable peut être ouverte, à compter de la première notification de la mesure par un Etat contractant qui entraîne une imposition non conforme à la convention. Le deuxième paragraphe n'a pas été modifié. S'agissant du troisième paragraphe, la disposition du modèle de convention de l'OCDE est insérée. Il sied ici de relever que la seconde phrase de la disposition actuelle, qui prévoit que les autorités compétentes peuvent se concerter pour envisager des mesures afin de faire échec à un usage incorrect de la convention, n'a pas été maintenue. En effet, d'une part, la convention contient une clause sur la prévention des abus depuis la modification entrée en vigueur le 22 décembre 2008 et, d'autre part, elle contiendra une clause sur l'échange de renseignements élargi ; ainsi, l'application de ces deux dispositions permettra d'atteindre, entre autres, le même but. Pour sa part, le quatrième paragraphe est identique au texte actuel de cette disposition, la délégation britannique n'ayant pas souhaité introduire la possibilité d'une commission mixte en vue de parvenir à un accord amiable. Ainsi, comme par le passé, les autorités compétentes des deux Etats contractants communiqueront directement entre elles, ce qui a fait ses preuves.

Par ailleurs, comme déjà mentionné lors de la révision de la convention contre les doubles impositions avec l'Afrique du Sud et le Luxembourg, l'Administration fédérale des contributions est d'avis qu'une clause d'arbitrage est conforme aux buts visés par une convention en vue d'éviter les doubles impositions. À cet égard, il est à noter que la clause de règlement des conflits que constitue l'article 24 ne contient pas d'obligation de résultat («...les autorités compétentes des Etats contractants s'efforcent de résoudre...»). Il n'est donc pas exclu qu'une double imposition demeure dans certains cas. De manière générale, cette situation n'est pas satisfaisante du point de vue de la sécurité juridique. Une clause d'arbitrage devrait donc combler cette lacune et contribuer à améliorer la situation du contribuable.

Pour ces raisons, les deux parties ont convenu d'une clause d'arbitrage dans un nouveau cinquième paragraphe à l'article 24 de la convention. Cette disposition suit le Modèle de Convention de l'OCDE. Si les autorités compétentes ne sont pas parvenues à un accord dans les trois ans suivant l'ouverture d'une procédure amiable, un arbitrage peut être demandé par la personne concernée. Celui-ci n'est toutefois pas possible si les voies judiciaires demeurent encore ouvertes ou si une décision judiciaire a déjà été rendue. La décision du tribunal arbitral est applicable nonobstant les délais de droit interne des Etats contractants. Dans ses détails, le

règlement de la procédure sera réglé d'un commun accord entre les autorités compétentes. Il est vrai qu'une solution passant par une clause d'arbitrage a l'inconvénient d'empiéter par principe sur la souveraineté fiscale suisse. Toutefois, le contribuable devra donner au préalable son consentement par écrit à l'ouverture de cette procédure. En outre, il faut partir de l'idée qu'une clause d'arbitrage constitue a priori un moyen de pression sur les autorités compétentes des Etats contractants pour les enjoindre à trouver une solution amiable et à éviter de recourir à une institution potentiellement plus contraignante. Les cas d'application devraient donc être rares.

Article II du Protocole de révision relatif à l'article 25 de la Convention (Échange de renseignements)

En abandonnant sa réserve à l'article 26 du Modèle de convention de l'OCDE, la Suisse a pris l'engagement politique de reprendre ce standard conformément à cet article et aux commentaires qui s'y rapportent. Il convient par ailleurs de prendre en considération que, pour la Grande-Bretagne, l'acceptation de la modification en question devait suivre au plus près ce standard de l'OCDE.

L'article 25 nouveau suit, 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 notamment pour rendre possible l'utilisation des renseignements à d'autres fins sous réserve de l'accord des 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 dans une personne. Les modifications apportées aux dispositions sur l'échange de renseignements se fondent sur le commentaire du Modèle de convention de l'OCDE et respectent le standard de l'OCDE en la matière.

Bien que la Suisse ait l'intention de limiter l'échange de renseignements aux impôts visés par la convention, notamment afin d'éviter un effet de chevauchement avec d'autres Accords internationaux (par exemple l'Accord sur la lutte contre la fraude avec les Etats membres de l'UE en matière d'impôts indirects), il a fallu ici déroger à ce principe sur demande expresse de la partie britannique dans le cadre du compromis global. En tout état de cause, chaque accord qui pourrait être parallèlement applicable devra avant tout être examiné dans chaque cas particulier selon son caractère spécifique ainsi que selon le principe de la *lex specialis*.

Le Modèle de l'OCDE prévoit au paragraphe 1 de l'article 26 que l'échange de renseignements doit s'opérer pour les impôts de toute nature ou dénomination, c.-à.-d. au-delà des seuls impôts visés par la convention. Toutefois, le paragraphe 10.1 des commentaires au paragraphe 1 de l'article 26 prévoit la faculté pour les Etats contractants qui le souhaitent de restreindre la portée du paragraphe 1 précité aux impôts couverts par la convention, par exemple lorsqu'un Etat fédéral ne dispose pas de compétence en vue de conclure des traités internationaux en ce qui concerne les impôts prélevés souverainement par des entités décentralisées. Tel n'est pas le cas de la Suisse, dont une disposition telle que l'article concernant la non-discrimination (article 23 paragraphe 6 de la convention actuelle correspondant à l'article 24 paragraphe 6 du Modèle OCDE) couvre par exemple les impôts de toute nature et dénomination, dans nombre de ses conventions contre les doubles impositions.

Le premier paragraphe prévoit ainsi 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 de toute nature ou dénomination. L'échange de renseignements se pratiquera sur demande, ce qui ressort des précisions contenues au point 4 de l'article III du Protocole de révision. La pêche aux renseignements est exclue. L'Etat requérant est tenu d'épuiser au préalable les sources habituelles de renseignements prévues par son droit interne avant de présenter une demande de renseignements à l'autre Etat (principe de subsidiarité). Le libellé de cette disposition diffère quelque peu de celui convenu dernièrement avec d'autres Etats, en ce sens que l'épuisement a trait à l'ensemble des mesures de procédure normales du droit interne, et non seulement à celui de la procédure fiscale. Côté britannique, il a été précisé que la Grande-Bretagne n'envisageait pas de s'adresser directement à un détenteur de renseignements (p. ex. une banque) dont le siège est en Suisse, mais qu'elle requerrait les renseignements souhaités auprès d'un éventuel établissement stable ou d'une filiale sis en Grande-Bretagne de cette entité. Par ailleurs, pour appliquer cette disposition, il n'est pas nécessaire que le contribuable concerné soit un résident de Suisse ou de Grande-Bretagne pour autant qu'il y ait un rattachement économique avec l'un des Etats contractants.

Le deuxième paragraphe consacre le principe de confidentialité et prévoit que les renseignements obtenus ne peuvent être communiqués qu'aux personnes ou autorités concernées par l'établissement, par le recouvrement des impôts au sens du paragraphe 1, ou par les procédures et poursuites concernant ces impôts, par les décisions sur les recours relatifs à ces impôts ou par le contrôle de ce qui précède. Il s'ensuit que ces renseignements peuvent également être communiqués au contribuable ou à son représentant. La Grande-Bretagne a expliqué que seules les autorités en charge du contrôle des opérations mentionnées ont accès aux informations transmises, car les contribuables britanniques peuvent s'adresser au « Information Commissioner » si le fisc britannique leur refuse l'accès à leur dossier fiscal. Sans une clause de confidentialité étendue à ces autorités de surveillance, le Protocole de révision aurait eu peu de chances d'être accepté côté britannique. Enfin, il est précisé 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. Cette disposition permet ainsi 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.

Le troisième paragraphe 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 dans l'Etat requérant.

Le quatrième paragraphe 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 cinquième paragraphe stipule des dispositions particulières concernant les renseignements qui sont détenus par les banques, les autres intermédiaires ou qui concernent les droits de propriété dans une personne. De tels renseignements doivent être échangés nonobstant les limitations prévues au paragraphe 3. L'Etat requis doit également pouvoir obtenir et transmettre les renseignements demandés même si ces renseignements ne seraient pas disponibles en vertu de sa propre législation ou de sa pratique administrative. Par conséquent, la Suisse ne peut pas refuser de communiquer des renseignements en invoquant uniquement le secret bancaire suisse. Toutefois, cette disposition suppose que les renseignements demandés sont disponibles. Par exemple, certains 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. S'agissant des trusts, la Grande-Bretagne a assuré être en mesure de transmettre les renseignements qui seraient demandés par la Suisse pour autant que le trustee soit en Grande-Bretagne et que l'élément de revenu ou de fortune (p. ex. compte bancaire) géré par le trustee se situe en Grande-Bretagne. Des renseignements concernant les bénéficiaires effectifs peuvent aussi être transmis (et ce tant pour des trusts révocables que pour des trusts irrévocables), à condition que ces bénéficiaires puissent être déterminés avec précision. De même, il ne peut et ne doit être donné suite à des demandes de renseignements concernant le propriétaire d'actions au porteur d'une société que si les autorités de l'Etat requis peuvent par le biais d'enquêtes trouver de telles informations.

Dans les cas de fraude fiscale, la Suisse possède, au vu de la procédure pénale de droit interne, les moyens nécessaires pour obtenir les renseignements visés par le paragraphe 5. L'échange de renseignements selon le Protocole en discussion ne pose toutefois plus pour condition l'existence d'une fraude fiscale. Ainsi, afin d'assurer la mise en œuvre des nouvelles obligations conventionnelles, les Etats contractants ont créé à la dernière phrase du paragraphe 5 la base légale nécessaire pour disposer des pouvoirs de procédure qui leur permettent d'obtenir les renseignements demandés. La procédure applicable sera l'objet d'une ordonnance du Conseil fédéral.

Article III du Protocole de révision relatif à l'article 25 de la Convention (Précisions en matière d'échange de renseignements et remplacement de l'échange de notes du 26 juin 2007)

Des précisions concernant l'article 25 sont prévues dans le Protocole inséré par l'article III du Protocole de révision. Les principes de subsidiarité et de l'interdiction de la pêche aux renseignements sont expressément mentionnés. A cet égard, la formulation de cette dernière disposition est tirée du paragraphe 5 du commentaire

OCDE sur l'article 26 du modèle de convention fiscale et a déjà été convenue dans l'avenant franco-suisse paraphé le 12 juin 2009. En outre, la demande de renseignements doit inclure un certain nombre d'éléments, tels que l'identification claire du contribuable concerné au moyen des nom et adresse ainsi que du détenteur de renseignements (par exemple une banque) présumé 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. Faute de la mention spécifique des éléments nécessaires permettant l'identification du détenteur des informations, il est clair qu'en tout cas du côté suisse, on ne sera pas en mesure de donner une suite concrète à une demande de renseignements. Par ailleurs, 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. Enfin, les droits de procédure des contribuables sont garantis mais ne doivent pas entraver ou retarder indûment l'échange de renseignements.

Mis à part les dispositions actuellement contenues dans l'échange de notes ayant trait à l'échange de renseignements, les autres clauses n'ont pas été modifiées et seront remplacées par le Protocole contenu à l'article III.

IV. Article IV du Protocole de révision (Entrée en vigueur)

Le délai de trois ans prévu par la nouvelle disposition en matière d'arbitrage commencera à déployer ses effets trois ans après l'entrée en vigueur du Protocole de révision. Cette solution présente l'avantage d'octroyer un délai complet de trois ans pour régler les cas de procédure amiable qui seraient encore pendants lors de l'entrée en vigueur du Protocole, augmentant ainsi les chances d'aboutir à des solutions transactionnelles favorables pour les contribuables concernés.

Les nouvelles dispositions concernant l'échange de renseignements seront applicables aux années fiscales commençant le premier janvier de l'année suivant celle au cours de laquelle le Protocole est entré en vigueur ou ultérieurement. Pour la période avant cette date, l'échange de renseignements est limité aux renseignements nécessaires à l'application régulière de la convention et pour l'application du droit interne de l'autre Etat contractant dans les cas de sociétés holding ainsi que dans les cas de fraude fiscale ou d'infraction équivalente, conformément à l'article 25 actuel.

En outre, l'échange de notes demeurera en vigueur jusqu'au premier janvier de l'année suivant celle au cours de laquelle le Protocole entrera en vigueur, date à laquelle les dispositions du Protocole de révision prendront effet.

3. Appréciation et conclusion

La nouvelle disposition sur l'échange de renseignement correspond aux standards de l'OCDE et respecte les objectifs fixés par le Conseil fédéral. Avec l'institution d'une clause d'arbitrage, la Suisse obtient la seule contrepartie qu'elle avait formu-

lée, étant donné que la dernière modification de la CDI-GB est entrée en vigueur le 22 décembre 2008 et a déjà introduit des solutions très favorables.