

**Rapport explicatif
sur la conclusion d'une nouvelle convention entre la Suisse
et la Hongrie en vue d'éviter les doubles impositions en
matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune**

du 20 décembre 2012

Confidentiel – n'est pas destiné à la publication

1 Grandes lignes du protocole

1.1 Contexte, déroulement et résultat des négociations

La Convention entre la Confédération suisse et la République populaire hongroise en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (RS 0.672.941.81, ci-après «convention de 1981») a été conclue le 9 avril 1981 et n'a jamais été révisée depuis lors.

Après la décision du Conseil fédéral du 13 mars 2009 de retirer la réserve de la Suisse sur l'échange de renseignements d'après le Modèle de convention de l'Organisation de coopération et de développement économiques (ci-après «Modèle de convention de l'OCDE») qui a marqué le changement de la politique conventionnelle de la Suisse, la Hongrie a demandé à la Suisse d'ouvrir des négociations en vue de compléter la convention de 1981 par une disposition conforme à l'art. 26 du Modèle de convention de l'OCDE. La convention de 1981 ne contient pas de disposition sur l'échange de renseignements. L'assistance administrative en vertu de la convention en vigueur prévoit un échange de renseignements limité aux renseignements nécessaires à la bonne application de la convention et à la lutte contre les abus, conformément à la pratique suisse en la matière. Alors que la Suisse ne souhaitait en principe qu'une révision partielle de la convention de 1981, la délégation hongroise a invoqué des raisons pratiques ainsi que l'ancienneté de la constitution en vigueur en faveur d'une refonte complète et de la conclusion d'une nouvelle convention contre les doubles impositions (CDI). Les deux délégations étaient cependant d'accord pour retenir les solutions de la convention de 1981 qui ont fait leur preuve et sont convenues d'une refonte complète de la CDI sur cette base.

Outre l'inscription d'une nouvelle disposition sur l'échange de renseignements en matière fiscale, cette convention a été mise à jour d'après le texte actuel du Modèle de convention de l'OCDE, ainsi que sur plusieurs autres points correspondant à la politique conventionnelle présente des deux Etats contractants. En juillet 2012, après trois jours de négociations et la résolution des dernières questions en suspens, les paraphes ont été apposés sur la nouvelle convention contre les doubles impositions entre la Confédération suisse et la République de Hongrie (ci-après «CDI-H») par voie de correspondance.

Avant de soumettre la CDI-H au Conseil fédéral pour signature, nous souhaitons donner aux cantons et aux milieux économiques intéressés, la possibilité de se prononcer sur son contenu.

1.2 Appréciation

D'après la Convention de 1981, le taux de l'impôt résiduel s'élève à 10 % pour les dividendes et les intérêts. S'agissant des dividendes, la CDI-H porte certes le taux général de l'impôt résiduel à 15 %, mais elle exclut de l'imposition à la source les dividendes provenant de participations d'au moins 10 % détenues par une société, ainsi que les dividendes versés à des institutions de prévoyance et aux banques nationales des deux Etats contractants. Pour ce qui est des intérêts, le droit d'imposer les intérêts revient dorénavant exclusivement à l'Etat de résidence du bénéficiaire. L'exonération de l'impôt à la source des redevances prévue par la convention de

disposition est précisée par le ch. 1 du protocole. En Suisse, il s'agit de toutes les institutions du 1^{er} et du 2^e pilier, ainsi que de celles du pilier 3a. Les placements collectifs de capitaux dans lesquels seules des institutions de prévoyance investissent sont traités de la même manière que les investissements directs des institutions de prévoyance.

Art. 4 CDI-H (Résident)

Cette disposition est rédigée d'après le Modèle de convention de l'OCDE. Mais la liste des critères de la résidence a été complétée à la demande de la Hongrie par le lieu d'enregistrement d'une personne, si ce dernier détermine l'assujettissement à l'impôt de cette personne dans l'Etat de la résidence (par. 1). Comme l'énumération n'est pas exhaustive, il ne s'agit là que d'une précision.

De plus, il est inscrit dans le protocole que, d'une part, les institutions de prévoyance et, d'autre part, les organisations à but non lucratif dont les activités s'exercent à des fins religieuses, charitables, scientifiques, culturelles, sportives ou éducatives sont considérées comme des résidents d'un Etat contractant (ch. 2). Cette disposition sert également à préciser que ces personnes peuvent avoir qualité de résident, même si elles sont exemptées de l'impôt. Dans le droit suisse, même en l'absence d'une telle disposition, ces institutions ont la qualité de résident aux fins des conventions contre les doubles impositions, même lorsqu'elles ne sont pas assujetties à l'impôt en raison des buts qu'elles poursuivent.

Art. 5 CDI-H (Etablissement stable)

Cette disposition reprend dans les grandes lignes le texte du Modèle de convention de l'OCDE.

Le par. 4 fixe les états de fait qui ne sont pas constitutifs d'un établissement stable. Les exceptions sont fondées sur le fait que les activités correspondantes ont un caractère préparatoire ou auxiliaire ou ne contribuent pratiquement pas au bénéfice de l'entreprise. A la demande la Suisse, une exception a été ajoutée pour le montage associé à la livraison de machines ou d'équipements produits par l'entreprise qui effectue le montage. Les entreprises concernées sont des producteurs de machines et d'équipements. Le montage de leurs propres produits ne constitue qu'une activité accessoire.

Art. 7 CDI-H (Bénéfices des entreprises)

L'art. 7 a été rédigé d'après le nouveau texte du Modèle de convention de l'OCDE. Cette disposition inscrit l'approche autorisée de l'OCDE dans la convention. D'après cette approche, un établissement stable est en grande partie traité de la même manière qu'une entreprise indépendante. L'attribution des bénéfices s'effectue en fonction des principes applicables aux prix de transfert. D'après ces principes, le bénéfice total de l'entreprise ne peut plus être réparti entre ses parties, mais le bénéfice de chaque partie de l'entreprise doit être déterminé séparément. Ce sont les bénéfices combinés des parties de l'entreprise qui constituent son bénéfice total. D'après cette approche, il est par exemple possible qu'un établissement stable réalise un bénéfice, tandis que l'ensemble de l'entreprise enregistre une perte ou inversement.

Le par. 1 reste inchangé du point de vue matériel. Le par. 2 consacre le principe de pleine concurrence. Contrairement à la réglementation actuelle, la nouvelle disposition prévoit que les opérations internes entre le siège et les établissements stables sont prises en compte. Ainsi, les services fournis de manière centralisée par le siège aux établissements stables (p. ex. gestion du personnel ou service juridique) doivent, à des fins fiscales, être compensés par ces derniers comme une transaction similaire entre des entreprises distinctes et indépendantes, bien que, ni aux fins du bilan commercial, ni du point de vue du droit civil, il n'y ait de rapport de prestataire à client.

Le par. 3 concerne l'ajustement (complémentaire) du montant de l'impôt perçu sur les bénéfices dans l'Etat du siège, lorsque l'impôt perçu sur les bénéfices dans l'Etat de l'établissement stable a fait l'objet d'un ajustement (initial), parce qu'il ne respectait pas le principe de pleine concurrence inscrit au par. 2. L'Etat du siège n'effectue l'ajustement complémentaire que s'il considère que l'ajustement initial est fondé. Selon la pratique constante de la Suisse, l'ajustement initial et l'ajustement complémentaire font toujours l'objet d'une procédure amiable au sens de l'art. 25 de la CDI-H en cas de désaccord. Les par. 4 à 6 de l'art. 7 de la convention de 1981 ne sont pas maintenus dans la nouvelle disposition. La répartition proportionnelle des bénéfices des entreprises pratiquée en Suisse entre les cantons n'a plus cours sur le plan international depuis plusieurs années déjà. Par conséquent, la suppression de ces paragraphes n'a pas de portée matérielle. Comme le par. 7 de la convention de 1981, l'art. 7, par. 4, CDI-H inscrit le principe selon lequel les dispositions particulières des autres articles de la convention relatives à l'attribution des bénéfices priment les dispositions sur les bénéfices des entreprises.

Art. 10, 11 et 12 CDI-H (Dividendes, Intérêts et Redevances)

Les dividendes, intérêts et redevances sont frappés d'après le droit hongrois d'un impôt à la source de 16 % s'ils sont versés à des personnes physiques. En revanche, ils ne sont soumis à aucun impôt à la source s'ils sont versés à des personnes morales.

L'art. 10 (dividendes) de la convention de 1981 ans prévoit un impôt résiduel de 10 % et aucune exception. Dans la CDI-H, le taux de l'impôt résiduel général est élevé à 15 %. Cependant, les dividendes provenant de participations directes d'au moins 10 % au capital d'une société ne sont imposables que dans l'Etat de résidence de la société qui en est le bénéficiaire effectif (art. 10, par. 3, let. a, CDI-H). Outre les dividendes provenant de participations déterminantes, le droit d'imposer exclusif de l'Etat de résidence du bénéficiaire effectif des dividendes s'étend aux dividendes versés à des institutions de prévoyance et aux banques nationales des deux Etats contractants (art. 10, par. 3, let. b et c).

Pour les intérêts (art. 11), le droit exclusif d'imposer de l'Etat de résidence a été convenu, comme c'était le cas jusqu'ici pour les redevances (art. 12).

Article 13 CDI-H (Gains en capital)

Cet article est complété par un nouveau par. 4. Comme le préconise le Modèle de convention de l'OCDE et comme le prévoient plusieurs autres conventions suisses contre les doubles impositions, le par. 4 prévoit que les gains qu'un résident d'un Etat contractant tire de l'aliénation d'actions qui tirent directement ou indirectement plus de 50 % de leur valeur de biens immobiliers situés dans l'autre Etat contractant

sont imposables dans cet autre Etat. La Suisse en tant qu'Etat de résidence de la personne qui aliène les actions n'accorde l'exonération des gains que dans le cas où le cédant, résident de la Suisse, est en mesure de prouver que les gains ont été imposés en Hongrie (art. 23, al. 2, let. a, CDI-H).

Une exception a été convenue pour les actions cotées en Bourse, afin de ne pas entraver le commerce de titres (let. a). Une autre exception est prévue lorsque le détenteur des actions qui tirent plus de 50 % de leur valeur d'un bien immobilier situé dans l'autre Etat contractant exerce ses activités dans ce bien immobilier (let. b). Par exemple, les gains en capital provenant de l'aliénation d'actions dans une société qui fabrique des produits et dont la fortune consiste pour plus de 50 % en biens immobiliers situés en Suisse et dans lesquels la société exerce ses propres activités industrielles ou commerciales ne sont pas imposables en Suisse. Dans ce cas, le droit d'imposer les gains en capital provenant de l'aliénation revient exclusivement à l'Etat de résidence du cédant (art. 13, par. 4, let. b, CDI-H).

Article 18 CDI-H (Pensions)

Comme le système suisse de prévoyance, le système hongrois repose sur 3 piliers. Seules les personnes actives sont assurées. Le premier pilier est la prévoyance publique, prédominante en Hongrie. Le deuxième pilier est la prévoyance privée. Il s'agit d'un système fondé sur la capitalisation. Enfin, le troisième pilier est la prévoyance libre. Pour les premier et deuxième piliers, les cotisations ne peuvent être déduites de l'impôt et les prestations sont exonérées en Hongrie. Les versements effectués dans le cadre du troisième pilier sont en partie déductibles, tandis que les prestations sont soumises à une imposition dégressive en fonction de la durée de la période de cotisation.

La Hongrie souhaitait convenir du droit exclusif de l'Etat de la source d'imposer les pensions, ce qu'elle a justifié en invoquant le fait que les prestations de prévoyance hongroises sont particulièrement faibles, à savoir entre 200 et 1000 francs suisses en moyenne par mois. La fixation du faible montant de la prestation tient compte du fait que cette dernière n'est pas imposée en Hongrie. La solution proposée garantit qu'elles ne le soient pas non plus en Suisse. La Suisse a argumenté qu'en raison des déductions sociales et du seuil général en deçà duquel le revenu est exonéré d'impôt, les personnes qui ne perçoivent que les prestations de la prévoyance hongroise ne paient de toute façon pas d'impôt sur le revenu en Suisse, et qu'il ne serait pas justifié que les pensions de personnes qui disposent d'autres revenus déterminants pour l'imposition soient exonérées.

En raison du faible montant des prestations de la prévoyance hongroise, les délégations sont convenues finalement dans le cadre d'un compromis global du droit exclusif de l'Etat de la source d'imposer les pensions et autres prestations analogues. Cela vaut également pour les pensions de la fonction publique de l'ancien régime.

La disposition de l'art. 18 CDI-H est précisée par le ch. 4 du protocole: le terme «pensions» couvre les prestations en capital. Pour la Suisse, les prestations du 2^e pilier et du pilier 3a tombent sous le coup de l'art. 18 CDI-H. Pour la Hongrie, le terme «pension» comprend la pension de retraite. Les autres prestations de prévoyance tombent sous le coup de l'art. 21 (Autres revenus), et sont donc soumises au droit d'imposer de l'Etat de résidence.

Art. 23 CDI-H (Elimination des doubles impositions)

La disposition correspond quant au fond à la convention de 1981, elle a cependant été actualisée d'après le texte du Modèle de convention de l'OCDE. La Hongrie évite généralement la double imposition en appliquant la méthode de l'exemption avec la «réserve de progressivité». La méthode de l'imputation n'est appliquée que pour les dividendes.

Art. 26 CDI-H (Echange de renseignements)

La CDI-H contient une disposition sur l'échange de renseignements d'après la norme internationale analogue à celle convenue avec la Bulgarie (voir le rapport explicatif du 24 avril 2012 sur la conclusion d'une convention entre la Suisse et la Bulgarie en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune). Le commentaire qui suit ne porte que sur quelques points de l'art. 26 CDI-H et de la disposition du protocole qui le précise (ch. 6).

Comme dans les conventions contre les doubles impositions que la Suisse a conclues avec d'autres Etats et comme le préconise le Modèle de convention de l'OCDE, la disposition sur l'échange de renseignements s'applique à l'ensemble des impôts. Son application n'est donc pas limitée aux impôts visés par la convention.

La Suisse n'accordera pas l'assistance administrative en matière fiscale à la Hongrie, si la demande d'assistance administrative se fonde sur des données acquises de manière illégale. Cette position a été communiquée à la délégation hongroise pendant les négociations.

Les dispositions du protocole précisent l'art. 26 de la convention (ch. 6 du protocole).

Ce chiffre règle en détail les exigences auxquelles doit satisfaire toute demande de renseignements (let. b). Sont requis l'identification du contribuable concerné ainsi que, s'ils sont connus, les nom et adresse de la personne (par exemple une banque) présumée être en possession des renseignements demandés. Le protocole précise en outre que ces exigences ne doivent pas être interprétées avec un formalisme faisant obstacle à l'échange efficace des renseignements (let. c).

Jusqu'il y a peu, d'après la norme internationale, l'échange de renseignements était limité à des demandes concrètes. Cependant, l'OCDE a développé encore cette norme. L'OCDE préconise désormais que les demandes portant sur un groupe de contribuables défini précisément et dont on doit supposer qu'ils n'ont pas satisfait à leurs obligations fiscales dans l'Etat requérant fassent également l'objet d'un échange de renseignements. Les conventions contre les doubles impositions déjà adaptées à la nouvelle norme par la Suisse permettent les demandes de renseignements groupées. En effet, leurs dispositions sur l'échange de renseignements correspondent parfaitement à la norme internationale et la disposition correspondante du protocole sur l'identification de la personne concernée et sur le détenteur présumé des renseignements a été adaptée soit par un protocole, soit par un accord amiable, soit par un échange de lettres, lorsque la disposition du protocole déjà signé ne comportait pas encore cette norme. Les conventions contre les doubles impositions actualisées d'après la nouvelle norme contiennent également une clause d'interprétation (soit dans le protocole initial, soit dans un acte ultérieur) qui interdit tout formalisme excessif dans l'interprétation des exigences auxquelles doit satisfaire la demande de renseignements et qui impose aux autorités qui appliquent le droit d'admettre les

demandes groupées, conformément à la nouvelle norme de l'OCDE. En Suisse, il fallait encore créer les bases en droit procédural. C'est désormais chose faite avec la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale (loi sur l'assistance administrative fiscale, LAAF, FF 2012 7623).

Comme la CDI-H et le protocole sont parfaitement conformes à la norme internationale et comme le protocole contient également la clause d'interprétation, la Suisse peut donner suite aux demandes de renseignements groupées soumises en vertu de la présente convention.

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

Ch. 3 du protocole (ad art. 10, 11, 12 et 13, par. 4, let. B - abus)

Le ch. 3 du protocole prévoit une disposition de procédure destinée à lutter contre les abus. Elle vise à empêcher qu'une personne puisse bénéficier des avantages d'une convention contre les doubles impositions (la CDI-H) lorsqu'un résident d'un Etat contractant organise une opération commerciale dans ce but principal. La disposition est conforme au développement de la politique et de la pratique de la Suisse contre l'utilisation abusive des conventions de double imposition.

A la demande de la Hongrie, cette disposition relative aux abus s'applique non seulement en lien avec les dispositions sur les dividendes, les intérêts et les redevances, mais également en lien avec les exceptions concernant les gains en capital provenant de l'aliénation d'actions dans une société immobilière dont la fortune consiste pour plus de 50 % en biens immobiliers dans lesquelles la société exerce ses activités (art. 13, par. 4, let. b). La Hongrie a émis l'hypothèse que cette disposition permettrait à une entreprise de faire un usage commercial de ses propres biens immobiliers et que l'ensemble de la fortune immobilière de l'entreprise relèverait donc de l'exception prévue au par. 4. C'est contre des abus de ce type que la disposition du ch. 3 du protocole doit permettre de lutter. La Suisse considère quant à elle que dans ces cas l'exception prévue ne s'applique de toute façon qu'aux biens immobiliers de l'entreprise dont elle fait effectivement un usage industriel ou commercial.

Ch. 5 du protocole (ad art. 25 - Procédure amiable)

La Hongrie s'engage à ouvrir des négociations avec la Suisse pour inscrire une clause d'arbitrage dans la convention, si elle vient à adopter une clause d'arbitrage dans une convention contre les doubles impositions avec un Etat tiers (ch. 5 du protocole). Cette clause garantit que dans ce domaine la Suisse sera traitée sur un pied d'égalité avec d'autres Etats partenaires de la Hongrie.

Art. 28 CDI-H (Entrée en vigueur)

Les dispositions de la CDI-H s'appliquent aux impôts retenus à la source sur les montants versés dès le 1^{er} janvier de l'année civile suivant l'entrée en vigueur de la convention ou après cette date et aux années fiscales qui commencent à cette date ou après. Cela vaut également pour les dispositions relatives à l'échange de renseignements.

La convention de 1981 cesse d'être applicable à la date à laquelle la CDI-H entre en vigueur. Elle continue nonobstant de s'appliquer aux années et périodes fiscales prenant fin avant la date à laquelle la CDI-H entre en vigueur.