

**Confidentiel – n'est pas destiné à la publication**

**Rapport**

**sur la conclusion d'un avenant modifiant la convention contre les doubles impositions entre la Suisse et le Grand-Duché de Luxembourg en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune**

**1. Situation**

La convention contre les doubles impositions entre la Confédération suisse et le Grand-Duché de Luxembourg (ci-après «CDI-L») a été conclue le 21 janvier 1993 (RS 0.672.951.81) et n'a pas fait l'objet de modification depuis lors. Les solutions matérielles qu'elle contient sont encore considérées aujourd'hui comme favorables à l'économie des deux Etats partenaires, mais elles ne correspondent plus à l'évolution récente de leur politique en matière d'échange de renseignements.

Le 13 mars 2009, le Conseil fédéral s'est engagé à adopter, dans ses conventions contre les doubles impositions, le standard de l'Organisation de Coopération et de Développement Economiques (ci-après «OCDE») en matière d'échange de renseignements, à savoir l'article 26 du Modèle de Convention 2005 de cette organisation. Il a donc retiré la réserve de la Suisse à cet article du Modèle de Convention OCDE.

Conformément à cet engagement, la Suisse a décidé d'entamer, dans les plus brefs délais, des négociations avec d'autres Etats pour inclure une disposition sur l'échange de renseignements conforme au standard de l'OCDE dans ses conventions contre la double imposition.

La présente révision a été notamment l'occasion de mettre à jour la convention en ce qui concerne la disposition sur les dividendes conformément à l'évolution de la politique conventionnelle suisse et d'introduire une clause d'arbitrage. Le projet d'avenant inclut un protocole à la convention visant à clarifier certains points de celle-ci.

Les négociations aux fins de modifier la CDI-L ont abouti le 20 mai 2009 à l'apposition des paraphe sur un projet d'avenant modifiant la convention en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune entre la Suisse et Luxembourg.

Avant de proposer au Conseil fédéral de signer ce projet d'avenant, nous voulons donner l'occasion aux cantons et aux associations économiques intéressées de

donner leur avis sur le contenu de celui-ci. Le texte du projet est disponible en langue française à l'AFC, division des affaires internationales.

## **2. Aperçu des dispositions du projet**

### *Art. 1 de l'Avenant concernant l'article 10 (dividendes) de la convention*

Le nouveau paragraphe 2 s'agissant des distributions de dividendes effectuées par une filiale à sa société mère prévoit un dégrèvement total de l'impôt à la source. Le seuil de la participation nécessaire pour obtenir le dégrèvement total a été fixé à 10 % du capital (contre 25 % actuellement) de la société détenue. En outre, il doit s'agir d'une détention directe et, pour éviter certains abus, une période de détention a été fixée à deux ans. Cette condition de détention est moins restrictive que celle contenue dans la disposition actuelle de la convention, qui pose une condition de détention ininterrompue de deux ans précédant la date du paiement des dividendes avant de pouvoir bénéficier du dégrèvement total. À l'instar de l'article 15 de l'Accord en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts entre la Suisse et la Communauté européenne du 26 octobre 2004 et de l'application analogue de la jurisprudence de la Cour de Justice des Communautés européennes en la cause «Denkavit», le critère de la période de détention peut également être rempli ultérieurement. Dans ce cas, le dégrèvement total peut être obtenu pour les dividendes versés avant l'échéance du délai de deux ans. Sinon, le taux résiduel d'impôt à la source est de 5 % (let. a, ch. 1).

Conformément à la politique conventionnelle actuelle de la Suisse, les paiements de dividendes à des caisses de pension ou à des institutions de prévoyance bénéficient également du dégrèvement total de l'impôt à la source. Il est précisé dans le nouveau protocole que les caisses de pension et les institutions de prévoyance sont considérées comme des résidents de l'Etat dans lequel elles ont été constituées (chiffre 1).

Dans tous les autres cas (détention de portefeuille d'actions et personnes physiques), le taux résiduel en faveur de l'Etat de la source est de 15 %.

### *Art. 2 de l'Avenant concernant l'article 25 (procédure amiable) de la convention*

Le paragraphe 4 précise que les autorités compétentes des Etats contractants peuvent communiquer directement entre elles, y compris au sein d'une commission mixte composée de ces autorités ou de leurs représentants, en vue de parvenir à un accord. La modification formelle apportée au paragraphe 4 suit le texte du Modèle de Convention de l'OCDE. Toutefois, la portée matérielle de la disposition actuelle n'est pas modifiée.

Par ailleurs, comme déjà mentionné à l'occasion de la révision de la convention contre les doubles impositions avec l'Afrique du Sud, 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 25 ne contient pas d'obligation de résultat («...les parties 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 paragraphe 5 à l'article 25 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.

*Art. 3 de l'Avenant concernant l'article 26 (échange de renseignements) de la convention*

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 à ce texte ont été prévues pour limiter l'échange de renseignements aux impôts couverts par la convention, exclure la transmission des renseignements aux autorités de surveillance, 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 d'une banque, d'un autre établissement financier, d'un mandataire ou d'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 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 paragraphe 2 est consacré au principe de confidentialité en matière fiscale. 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, 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. Ce paragraphe prévoit en outre que les renseignements reçus ne peuvent pas 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 d'avoir à 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 contient certaines limitations à l'échange de renseignements en faveur de l'Etat requis. L'Etat requis ne sera pas tenu d'aller au-delà des limites prescrites par sa propre législation et par sa pratique administrative. Pour 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 pas autorisées par sa législation ou ses pratiques, ni de communiquer des renseignements qui ne pourraient pas être obtenus sur la base de sa législation ou dans le cadre de sa pratique administrative normale. 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 confidentiels 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 pas 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 effectivement disponibles. Par exemple, les renseignements concernant le propriétaire d'actions au porteur d'une société ne peuvent être transmis que pour autant que les autorités de l'Etat requis disposent de telles informations. La dernière phrase constitue la base légale nécessaire afin que les Etats contractants puissent mettre en oeuvre les mesures nécessaires aux fins d'obtenir les renseignements demandés.

Des précisions à l'article 26 sont prévues à l'art. 4 du protocole 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 aux années fiscales commençant le premier janvier de l'année civile suivant celle au cours de laquelle l'Avenant est entré en vigueur ou ultérieurement. Pour la période précédant cette date, l'échange de renseignements est limité aux renseignements nécessaires à l'application régulière de la convention conformément à l'article 26 actuel.

#### *Art. 5 de l'Avenant concernant l'entrée en vigueur*

Les dispositions de l'Avenant et du protocole s'appliqueront à partir du premier janvier de l'année qui suit celle au cours de laquelle l'Avenant est entré en vigueur.

### **3. Appréciation et conclusion**

Suite à la nouvelle politique de la Suisse en matière d'échange de renseignements annoncée le 13 mars 2009 par le Conseil fédéral, une révision de la convention était nécessaire. Le projet d'avenant contient une nouvelle clause d'échange de renseignements conforme au standard de l'OCDE et intègre les éléments énoncés par le Conseil fédéral. Les autres modifications apportées à la convention reflètent l'évolution de la politique conventionnelle suisse, notamment en matière de dividendes payés à des sociétés mères ou à des fonds de pension et en matière d'arbitrage.

La convention révisée contribuera certainement à la poursuite du développement positif des relations économiques bilatérales. Nous vous recommandons par conséquent d'adopter cette révision.