

Rapport explicatif
relatif à la conclusion d'une convention entre la Suisse et la
Turquie en vue d'éviter les doubles impositions en matière
d'impôts

du 26 février 2010

Confidentiel – n'est pas destiné à la publication

1. Situation

La Suisse et la Turquie ont entamé en 1986 des négociations en vue de conclure une convention contre les doubles impositions. En raison des divergences de politique conventionnelle, ces négociations ont été difficiles et elles ont été interrompues à plusieurs reprises. Après plus de vingt années, une convention contre les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu a pu être signée entre la Suisse et la Turquie le 22 mai 2008 (cf. message du 6 mars 2009, FF 2009 1877 et ss). Cette convention prévoyait un niveau d'entraide administrative en matière fiscale correspondant à la politique suivie jusqu'il y a peu dans ce domaine par la Suisse vis-à-vis des Etats d'une importance comparable. Il s'agissait de l'entraide administrative sur demande dans les cas d'application régulière de la convention et dans les cas de fraude fiscale.

Dans le contexte des résolutions prises par le G 20 eu égard à la crise financière internationale, le 13 mars 2009 le Conseil fédéral a décidé de reprendre les standards de l'OCDE relatifs à l'assistance administrative en matière fiscale, conformément à l'art. 26 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune. Par ailleurs, le 2 avril 2009, le G 20 a dressé une liste de pays qu'il considère comme insuffisamment coopératifs dans la mesure où ils n'avaient pas conclu des accords d'assistance administrative fiscale avec au moins douze juridictions. Dans ces cas, les Etats considérés comme insuffisamment coopératifs pourraient être l'objet de contre mesures pouvant aller jusqu'à la dénonciation des accords de double imposition. Les Etats disposant d'une politique d'assistance administrative jugée encore lacunaire doivent tout faire pour mettre en œuvre leurs engagements politiques dans les plus brefs délais. La Suisse a donc décidé d'entamer les négociations rendues nécessaires avec divers Etats.

Alors que la convention du 22 mai 2008 avait débuté en Suisse sa phase d'approbation parlementaire, suite à la nouvelle position du Conseil fédéral dans le domaine de l'assistance administrative, les autorités turques ont fait savoir, entre temps, au niveau administratif et au niveau politique qu'elles n'étaient pas prêtes à entamer la procédure d'approbation parlementaire turque tant que le nouveau standard de l'article 26 OCDE n'était pas repris sur le plan bilatéral dans cette convention. Les autorités suisses compétentes ont dû prendre acte du refus des autorités turques.

En conséquence de cette nouvelle situation, la procédure d'approbation parlementaire a été suspendue du côté suisse sur proposition de renvoi de cet objet au Conseil fédéral et des négociations de révision ont dû être mises sur pied.

Le 4 novembre 2009, les paraphes ont pu être apposés sur le projet révisé de convention et destiné à remplacer la convention signée le 22 mai 2008 de manière à prendre en compte la nouvelle donne résultant des positions suisses et turques.

Avant de proposer au Conseil fédéral de signer à nouveau la convention dans sa version modifiée en novembre 2009, nous voulons donner l'occasion aux cantons et aux associations économiques intéressées de donner leur avis sur le contenu de cette modification. Les dispositions de la convention signée en 2008 qui n'ont pas été modifiées ne sont pas commentées au surplus. Il est renvoyé à cet égard au rapport d'audition du 13 février 2007.

2. Aperçu des nouvelles dispositions du projet de convention

1. Article 22, paragraphe 1, lettre c (délai d'application de l'imputation de l'impôt fictif « matching credit »)

La lettre c) du paragraphe 1 de l'article 22 de la convention prévoit une imputation unilatérale, à la charge de la Suisse, de l'impôt fictif limitée aux sept années suivant la première date d'application de la convention, s'agissant d'un taux d'impôt résiduel de 5% pour les intérêts, de 5% pour les paiements au titre du leasing et de 10% pour les redevances. Sur le principe, l'incitation que constitue l'imputation de l'impôt fictif doit être refusée vis-à-vis des Etats membres de l'OCDE. L'imputation de l'impôt fictif est en outre l'objet de difficultés pratiques pour les autorités fiscales suisses (textes des mesures incitatives de l'Etat de la source en langue étrangère, problèmes d'interprétation des textes, etc). La Suisse n'est pas encline à concéder de telles dispositions et elle ne le fait qu'en dernière extrémité pour permettre la conclusion d'une convention contre les doubles impositions. Pour ces raisons, lors des discussions relatives à la révision de la convention signée en mai 2008, la Suisse souhaitait revenir sur ce point et a proposé la suppression de cette disposition. Du côté turc toutefois, le maintien de cette disposition était indispensable puisque celle-ci faisait partie du compromis qui avait permis la conclusion de la convention en 2008. A l'insistance de la Suisse, toutefois, une réduction de sept ans à cinq ans de l'octroi de cette imputation de l'impôt fictif a pu être obtenue dans le cadre du paquet final de négociations ainsi que la renonciation par la Turquie à l'extension qu'elle exigeait du champ d'application matériel de l'échange de renseignements aux impôts de toute nature et dénomination. Cet état de fait a été jugé acceptable du côté suisse pour permettre la mise en place rapide d'une convention, laquelle est le fruit d'une longue période de négociations, attendue avec un grand intérêt par les milieux économiques suisses.

2. Article 25 de la convention – Echange 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 Turquie, l'acceptation de la convention en question devait suivre au plus près ce standard de l'OCDE. La réussite finale de la présente révision, y compris la reprise des solutions contenues dans la convention du 22 mai 2008, dépendait donc des solutions qui y seraient convenues.

L'article 25 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 (à l'encontre des exigences initiales turques), exclure la transmission des renseignements aux autorités de contrôle, 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 d'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 correspondent au 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 excluent 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 de Turquie pour autant qu'il y ait un rattachement économique avec l'un des Etats contractants.

Le deuxième paragraphe est consacré au principe de confidentialité. 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 en Suisse. Cette disposition permet d'éviter de devoir transmettre les mêmes informations en donnant suite à des demandes de renseignements répétées à des fins différentes. Dans tous les cas, le consentement de l'Etat qui fournit les renseignements est requis. Cette disposition permettra par exemple l'utilisation des renseignements obtenus, selon les mêmes conditions, dans le cadre de l'accès aux informations fiscales internes pour les autorités de sécurité sociale (cf. par ex. art. 9 al 3 LAVS, RS 831.10, et art. 27 RAVS, RS 831.101).

Le troisième paragraphe contient certaines limitations à l'échange de renseignements en faveur de l'Etat requis. Il est prévu que l'Etat requis n'est ni tenu de prendre des mesures administratives allant au-delà des limites prescrites par sa propre législation ou par sa pratique administrative, ni de prendre des mesures administratives qui ne seraient pas autorisées par la législation ou par la pratique administrative de l'Etat requérant. 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 fournir des renseignements qui ne peuvent être obtenus selon sa propre législation ou sa propre pratique administrative ou qui ne peuvent être obtenus selon la législation ou la pratique administrative 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 renseigne-

ments n'est pas limité aux seuls renseignements qui présentent un intérêt pour les autorités fiscales de l'Etat requis.

Le cinquième paragraphe contient des dispositions particulières concernant les renseignements qui sont détenus pas les banques, les autres intermédiaires ou qui concernent les droits de propriété dans une personne. De tels renseignements doivent être échangés notwithstanding les limitations prévues au paragraphe 3. 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 soient disponibles. Des demandes concernant les droits de propriété dans des sociétés sous forme d'actions à porteur ne peuvent et ne doivent par conséquent être satisfaites que si ces informations peuvent être obtenues effectivement par les autorités de l'Etat requis, notwithstanding d'éventuelles restrictions de droit interne.

En effet, 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 les dispositions en question 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.

La demande d'échange de renseignements devra être effectuée par écrit (de simples demandes par téléphone sont donc exclues), conformément aux prescriptions de l'OCDE dans ce domaine, en particulier au Module 1 concernant l'échange de renseignements sur demande du Manuel de l'OCDE de mise en œuvre des dispositions concernant l'échange de renseignements à des fins fiscales.

Des précisions à l'article 25 sont prévues dans le protocole à la convention (chiffre 6 du protocole). Les principes de subsidiarité et de l'interdiction de la pêche aux renseignements sont expressément mentionnés (ch. 6 let. a et c). Le principe de subsidiarité implique que la demande de renseignements fasse état de l'épuisement des moyens à disposition dans l'Etat requérant. S'agissant de la « pêche aux renseignements », c'est-à-dire des requêtes présentées sans objet d'investigation précisé dans l'espoir d'obtenir des informations fiscalement déterminantes, elles sont expressément exclues (let. b). En outre, la demande de renseignements doit inclure un certain nombre d'éléments (ch. 6 let. b), tels que l'identification claire du contribuable concerné ainsi que de la personne (par exemple une banque) présumée être en possession des renseignements demandés. L'Etat requérant doit indiquer quelles sont les informations nécessaires, pour quelles périodes fiscales et pour quel but fiscal. Il s'ensuit que l'échange de renseignements est limité à des cas de demandes concrètes d'échange de renseignements dans des cas spécifiques. En l'absence des données spécifiques requises pour l'identification, une demande de renseignements ne pourra pas être satisfaite. En particulier si le nom de la banque détentrice des renseignements ne peut être spécifié dans la demande d'assistance administrative, il sera impossible pour la Suisse de mener une investigation sur des données bancaires. Cette formulation permet d'exclure la pêche aux renseignements. (ch.6, let. c précité).

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. 6 let. d). Enfin, les droits de procédure des contribuables sont garantis (ch. 6 let. e). En Suisse, le contribuable concerné peut recourir contre la décision finale de l'administration fédérale des contributions devant le Tribunal administratif fédéral, lequel tranchera en dernier lieu. Le recours a un effet suspensif. Si un recours est déposé, la transmission des renseignements n'aura lieu qu'une fois que le rejet du recours est entré en force. Ces procédures n'ont toutefois pas pour but et ne doivent pas entraver ou retarder indûment l'échange de renseignements.

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 la convention est entrée en vigueur ou ultérieurement. Elles ne valent donc que pour les revenus que les contribuables concernés obtiennent dès et à cette date.

3. *Article 27 de la convention concernant l'entrée en vigueur*

Cet article est demeuré inchangé. La convention entrera en vigueur à la date de l'échange des instruments de ratification et ses dispositions seront applicables dès le 1er janvier qui suit cette date. S'agissant de l'échange de renseignements, il est en outre renvoyé à nos explications au point 2 ci-dessus.

3. Appréciation et conclusion

Au regard de la politique conventionnelle statique de la Turquie, passée et actuelle, à l'égard des pays OCDE au niveau de développement comparables à celui de la Suisse, l'adaptation conventionnelle réalisée peut être considérée comme satisfaisante. D'une part, la convention signée en mai 2008 est d'un grand intérêt pour la place économique suisse. Il est donc important qu'elle puisse entrer en vigueur dans un proche avenir, après avoir suivi les procédures nécessaires de part et d'autre. D'autre part, cette concrétisation additionnelle des engagements pris par la Suisse en mars 2009 en matière d'assistance administrative doit être évaluée positivement. Elle contribue à placer la Suisse dans une position favorable pour défendre ses intérêts sur la place internationale tant sur le plan économique que politique.