

14.081

**Message
concernant l'approbation d'une convention contre les
doubles impositions entre la Suisse et Chypre**

du 12 novembre 2014

Messieurs les Présidents,
Mesdames, Messieurs,

Par le présent message, nous vous soumettons le projet d'un arrêté fédéral portant approbation d'une convention entre la Suisse et Chypre contre les doubles impositions, en vous priant de l'adopter.

Nous vous prions d'agréer, Messieurs les Présidents, Mesdames, Messieurs, l'assurance de notre haute considération.

12 novembre 2014

Au nom du Conseil fédéral suisse:

Le président de la Confédération, Didier Burkhalter
La chancelière de la Confédération, Corina Casanova

Condensé

La convention avec Chypre en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune a été signée à Nicosie le 25 juillet 2014.

Elle contribuera au bon développement des relations économiques bilatérales avec un pays membre de l'Union Européenne.

Pour l'essentiel, la convention suit le modèle de convention fiscale élaboré par l'Organisation pour la Coopération et le Développement Economiques (OCDE) ainsi que la pratique suisse en la matière.

Les cantons et les milieux économiques intéressés ont approuvé la conclusion de cette convention.

Message

1 **Considérations générales sur l'évolution de la politique conventionnelle suisse contre les doubles impositions**

Les conventions contre les doubles impositions constituent un élément essentiel de la politique fiscale. De bons accords dans ce domaine facilitent l'activité de l'économie suisse d'exportation, favorisent l'investissement étranger en Suisse et contribuent par là même à la prospérité de la Suisse et de ses pays partenaires.

La politique conventionnelle de la Suisse en la matière est guidée depuis toujours par la norme de l'OCDE, la mieux à même de nous permettre d'atteindre la prospérité. Elle vise principalement à une répartition claire des compétences en matière d'imposition des personnes physiques et des personnes morales, à un impôt résiduel à la source aussi bas que possible sur les intérêts, les dividendes et les redevances, et de manière générale, à prévenir tout conflit fiscal qui serait préjudiciable aux contribuables exerçant une activité internationale. De tout temps, la Suisse a dû manier le compromis pour pouvoir à la fois maintenir chez elle des conditions fiscales avantageuses et faire accepter son système fiscal par ses partenaires internationaux. En effet, en l'absence d'une légitimité internationale, la meilleure des fiscalités perdrait tout intérêt.

2 **Contexte, déroulement et résultats des négociations**

La République de Chypre (ci-après Chypre) a adhéré à l'Union européenne (ci-après UE) en 2004 et était, jusqu'à la signature de la présente convention, le seul Etat membre de l'UE avec lequel la Suisse n'avait pas conclu de convention contre les doubles impositions.

Pour l'heure, en matière de double imposition seule l'accord du 26 octobre 2004 entre la Suisse et l'UE sur la fiscalité de l'épargne¹ s'applique entre les deux pays. Celui-ci prévoit à son art. 15 un dégrèvement total de l'impôt à la source perçu en matière de dividendes, d'intérêts et de redevances entre entreprises associées (participations de 25 % ou plus). Chypre ne connaît pas d'impôts à la source sur les dividendes et les intérêts et connaît dans son droit interne un mécanisme unilatéral pour éviter les doubles impositions (en particulier pour les revenus passifs). Néanmoins, l'extension du réseau de conventions à tous les pays actuellement membres de l'UE contribue positivement aux relations bilatérales entre la Suisse et l'UE. Une telle convention apporte aussi une sécurité juridique accrue aux investissements suisses et chypriotes.

La Suisse et Chypre ont entamé en 2011 des négociations en vue de conclure une convention contre les doubles impositions. Ces négociations ont abouti le 21 novembre 2013 à l'apposition des paraphe sur un projet de convention. La convention a été signée le 25 juillet 2014 à Nicosie.

¹ RS 0.641.926.81

3

Appréciation

La convention correspond dans une large mesure au Modèle de convention de l'OCDE (ci-après Modèle OCDE) et à la pratique conventionnelle suisse. De manière générale, des résultats positifs qui posent des bases conventionnelles solides et favorables pour les deux Etats ont pu être obtenus. La convention avec Chypre présente un résultat équilibré qui contribuera au bon développement des relations économiques bilatérales. La disposition concernant l'échange de renseignements est conforme au standard international et correspond à l'objectif de politique conventionnelle de la Suisse en la matière.

Ainsi la Suisse sera à même d'invoquer une convention supplémentaire contre les doubles impositions conforme au standard international dans le cadre des examens effectués par les pairs du Forum Mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales. Une entrée en vigueur dans les meilleurs délais possibles est donc souhaitable.

4

Commentaires des dispositions de la convention

La convention avec Chypre suit en grande partie, tant sur le plan formel que matériel, le Modèle OCDE et sur la politique conventionnelle de la Suisse. Les commentaires suivants se limitent à expliquer les principales différences par rapport au Modèle OCDE et à la politique conventionnelle suisse.

Art. 2 Impôts visés

Le champ d'application matériel de la convention couvre les impôts sur le revenu et sur la fortune.

Art. 5 Etablissement stable

Une solution qui suit en règle générale le Modèle OCDE en matière d'établissement stable a pu être retenue, y compris la période de douze mois du par. 3 de l'art. 5. Les activités de surveillance sont prises en compte pour fonder un établissement stable; la référence aux activités de surveillance relatives aux chantiers de construction ou de montage figure souvent dans les conventions contre les doubles impositions conclues par la Suisse. En effet, le par. 17 ad art. 5 du Commentaire du Modèle OCDE prévoit aussi expressément que la disposition «s'applique à l'organisation et à la supervision sur place d'un chantier de construction d'un bâtiment».

Art. 7 Bénéfices des entreprises

La convention reprend largement le Modèle OCDE de 2010, selon lequel les établissements stables sont traités comme des entreprises indépendantes. La répartition des bénéfices suit les principes en matière de prix de transfert applicables aux entreprises associées.

Sur proposition de la Suisse, un renvoi explicite à la procédure amiable a été ajouté au par. 3 par rapport au texte du Modèle OCDE; cette procédure doit s'appliquer en cas d'ajustement de bénéfices par un Etat contractant. Elle a pour but d'éviter une

double imposition des bénéficiaires des entreprises si l'Etat qui doit procéder à l'ajustement corrélatif n'est pas d'accord avec l'ajustement initial.

Art. 8 Trafic international

Comme dans d'autres conventions suisses contre les doubles impositions, le par. 2 contient des clarifications supplémentaires concernant l'expression «exploitation des navires et aéronefs». Conformément aux principes énoncés dans le Commentaire du Modèle OCDE (par. 5), il est explicitement indiqué que l'exploitation visée par cet article couvre l'affrètement et la location coque nue de navires ou d'aéronefs ainsi que la location de conteneurs et d'équipements y relatifs, pourvu que cet affrètement ou location soit accessoire à l'exploitation, en trafic international, de navires ou d'aéronefs par l'entreprise.

Art. 10 Dividendes

A la différence de la Suisse, Chypre ne prélève pas d'impôt à la source sur les dividendes. La partie chypriote avait demandé un taux zéro applicable de manière générale. Le taux résiduel général de 15 % retenu correspond à la politique suisse en la matière. En pratique, il s'applique uniquement aux investissements faits par des personnes physiques ou de portefeuille dans les cas de personnes morales, en raison de la liste d'exceptions du par. 3, qui prévoit une exonération des distributions de dividendes.

Peuvent bénéficier d'une exonération de l'impôt à la source les distributions entre sociétés associées, au titre d'une participation d'au moins 10 % détenue pendant au moins un an, ainsi que celles à des fonds de pension établis et reconnus selon les lois d'un des deux Etats ou dont le bénéficiaire est le gouvernement, une subdivision politique, une collectivité locale ou la banque centrale de l'autre Etat.

Le ch. 2 du protocole apporte une précision quant à la période de détention d'une année au moins, en clarifiant que cette condition peut aussi être remplie ultérieurement, après le paiement du dividende.

La solution introduite en ce qui concerne les entreprises associées correspond sur le fond à celle qui est prévue dans le cadre de l'art. 15 de l'accord entre la Suisse et l'UE sur la fiscalité de l'épargne (suite aux développements au niveau européen en matière d'imposition des sociétés liées, voir en particulier la directive 90/435/CEE²). Elle a l'avantage d'être ancrée dans la convention de double imposition et conserve sa validité indépendamment du sort de l'accord sur la fiscalité de l'épargne.

Art. 11 Intérêts

Chypre ne connaît pas non plus pour l'heure d'imposition à la source des intérêts. La Suisse avait initialement proposé un taux de 10 % d'impôt à la source pour les intérêts avec une large liste d'exceptions prévoyant une exonération. Néanmoins, la partie chypriote a demandé d'être traitée de façon similaire à une très grande partie des autres Etats de l'UE et a donc exigé un taux zéro unique. La Suisse a déjà actuellement environ une vingtaine de conventions contre les doubles impositions avec un

² Directive 90/435/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'Etats membres différents, JO L 225 du 20.8.1990, p. 6.

taux zéro pour les intérêts, notamment avec des pays de l'UE comme les Etats limitrophes l'Autriche, l'Allemagne et la France, ainsi que des Etats qui ne prélèvent pas d'impôts à la source sur les intérêts comme les Pays-Bas.

Art. 12 *Redevances*

La convention prévoit l'imposition exclusive des redevances dans l'Etat de résidence conformément au Modèle OCDE. Chypre connaît une imposition à la source pour les redevances de 5 % pour les films et de 10 % dans tous les autres cas; la convention permet d'éviter cette imposition pour les redevances payées à un bénéficiaire suisse.

Utilisation abusive des avantages conventionnels

L'inclusion d'une clause anti-abus a été longuement discutée. La délégation chypriote qui s'y opposait a préféré finalement régler cette question avec une clause générale dans le protocole (ch. 1). Il y est précisé que la convention n'est pas applicable dans des cas d'abus. La notion d'abus n'est pas définie expressément dans la convention, ce qui signifie que les autorités fiscales qui entendent refuser les bénéfices conventionnels appliqueront la définition de l'abus selon leur droit interne. Pour ce qui est de la Suisse ceci signifie notamment la possibilité d'appliquer la notion de l'abus de droit.

Cette disposition du protocole prévoit que les autorités compétentes peuvent éventuellement se consulter dans des cas d'abus.

Art. 13 *Gains en capital*

Cet article reprend en grande partie la clause du Modèle OCDE, sauf pour une liste d'exceptions souhaitées de part et d'autre au principe de transparence des sociétés immobilières (par. 4).

La liste permet de déroger à la règle de l'imposition dans l'Etat du lieu de situation des immeubles dans des cas d'aliénations d'actions cotées en bourse, d'actions tirant plus de 50 % de leur valeur d'un immeuble dans lequel les activités de l'entreprise sont exercées (par ex. un hôtel ou une usine de fabrication) ou dans des cas de réorganisations de sociétés associées. Ces exceptions sont déjà connues dans certaines conventions contre les doubles impositions conclues par la Suisse. En particulier, l'exception en matière de réorganisation de sociétés figure déjà dans la convention avec la Corée du Sud.

Une règle spéciale a quand même été introduite dans le protocole (ch. 3) afin de permettre aux cantons suisses, qui vont devoir renoncer lors d'une réorganisation à l'imposition des gains en capital d'une société tombant sous la disposition du par. 4, de prendre en compte pour déterminer la base de calcul, lors d'un gain en capital qui serait réalisé ultérieurement par la vente des actions ou de l'immeuble, le prix initial antérieur des actions de la société et non pas celui du moment de la réorganisation.

Du côté suisse, il a été fixé dans l'article sur les méthodes pour l'élimination des doubles impositions (art. 24) que la Suisse ne doit exonérer de tels gains qu'après justification d'une imposition effective à Chypre.

Art. 17 Artistes et sportifs

La convention reprend largement le Modèle OCDE. L'imposition selon l'art. 17 est cependant exclue si l'activité de l'artiste ou du sportif dans l'autre Etat contractant est subventionnée pour une part importante par des fonds publics de l'Etat de sa résidence (par. 3).

Art. 18 Pensions

Conformément à la pratique conventionnelle helvétique, le ch. 4 du protocole confirme expressément le point de vue suisse selon lequel les art. 18 et 19 de la convention s'appliquent, s'agissant des pensions, également aux prestations en capital. En outre, la let. b du ch. 4 du protocole prévoit que l'Etat de la source maintient le droit d'imposition dans l'éventualité où l'Etat de résidence du bénéficiaire n'impose pas la pension.

Art. 21 Activités sur le plateau continental

La partie chypriote a expliqué que l'inclusion d'une telle clause couvrant les activités exercées sur le plateau continental faisait désormais partie intégrante de la politique conventionnelle du pays et qu'une telle clause figurait dans toutes les conventions contre les doubles impositions négociées récemment (Oman et Norvège entre autres) par Chypre. L'introduction d'une telle disposition a été exigée par la partie chypriote en 2013. En effet, des gisements ont été découverts relativement récemment sur le plateau continental à proximité de Chypre et une «zone économique exclusive» de 70 000 km² au sud de l'île a dès lors été établie.

La disposition retenue correspond à celle que la Suisse a déjà conclue en 2010 avec les Pays-Bas. Le champ d'application est restreint au cas d'une entreprise suisse exerçant des activités de prospection et d'extraction de ressources naturelles sur le plateau continental appartenant à Chypre. L'existence d'un établissement stable est admise à partir du moment où les activités exercées dépassent la durée de 30 jours. Le personnel qui exerce des activités de caractère indépendant sur le plateau continental durant une période supérieure à 30 jours et les employés d'une entreprise suisse qui travaillent sur le plateau continental pour un établissement stable ou une base fixe, et dont le salaire est payé par cet établissement ou cette base fixe, sont imposables à Chypre.

Art. 24 Elimination des doubles impositions

Chypre applique la méthode de l'imputation pour éviter la double imposition.

La Suisse pratique sa méthode habituelle de l'exonération sous réserve de progressivité. Conformément à sa politique, la Suisse conserve cependant la possibilité d'imposer les gains en capital provenant de la vente des sociétés immobilières si ces gains n'ont pas été effectivement imposés à Chypre. L'imputation forfaitaire est prévue pour les dividendes.

Art. 26 Procédure amiable

Selon sa politique conventionnelle, la Suisse a proposé l'introduction d'une clause d'arbitrage dans la convention avec Chypre. Le côté chypriote n'a pas voulu accéder à cette demande. Toutefois, Chypre s'est déclaré prêt à prévoir un traitement de la

nation la plus favorisée à l'insistance de la Suisse. De ce fait, si Chypre devait conclure une clause d'arbitrage dans le cadre d'une convention contre les doubles impositions avec un Etat tiers, la clause mentionnée au ch. 5 du protocole serait immédiatement applicable après l'entrée en vigueur de la convention avec cet Etat tiers.

Art. 27 Echange de renseignements

La convention contient une disposition sur l'échange de renseignements d'après le standard international actuel. Le commentaire qui suit ne porte que sur quelques points de l'art. 27 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, en particulier lorsqu'ils sont membres de l'UE, et comme le préconise le Modèle 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.

Les deux Etats contractants partagent l'avis, confirmé dans les *Agreed minutes* des négociations, qu'aucune suite ne doit être donnée à une demande d'assistance présentée sur la base de données (bancaires) volées.

Les dispositions de l'art. 27 sont précisées dans le protocole (ch. 6).

Le protocole mentionne le principe de subsidiarité selon lequel la demande de renseignements ne doit être présentée qu'après épuisement préalable des possibilités prévues par les règles de procédure fiscale (let. a).

Il règle en détail les exigences auxquelles doit satisfaire toute demande de renseignements (let. b). Sont requis l'identification de la personne concernée ainsi que, pour autant qu'ils soient connus, le nom et l'adresse de la personne (par ex. 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).

D'après le standard international en la matière, l'échange de renseignements est limité à des demandes concrètes. Font également partie de ces demandes, d'après le standard révisé de l'OCDE, les demandes qui visent un groupe de contribuables définis précisément, dont on peut déduire qu'ils n'ont pas rempli leurs obligations fiscales dans l'Etat requérant. La convention permet de donner suite à ces demandes. L'identification peut se faire par le nom et l'adresse de la personne concernée, mais aussi par d'autres moyens comme par exemple la description d'un comportement. Cette interprétation est basée sur la clause d'interprétation (let. c en relation avec la let. b du ch. 6 du protocole à la convention), qui oblige les Etats contractants à interpréter les exigences d'une demande de manière à permettre un échange de renseignements qui soit aussi étendu que possible, sans pour autant autoriser la pêche aux renseignements. Les conditions procédurales pour répondre en Suisse aux demandes groupées sont réglées dans la loi du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative fiscale³.

L'art. 27 de la convention ne prévoit pas l'échange de renseignements spontané ou automatique. Le droit suisse ne contient pas de base légale suffisante pour ces

³ RS 672.5

