

06.042

**Message
concernant un protocole modifiant la Convention
de double imposition avec la République de Finlande**

du 24 mai 2006

Messieurs les Présidents,
Mesdames et Messieurs,

Nous vous soumettons un projet d'arrêté fédéral approuvant le protocole signé le 19 avril 2006 modifiant la Convention de double imposition en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune conclue avec la République de Finlande ainsi que le protocole s'y rapportant, en vous proposant de l'adopter.

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

24 mai 2006

Au nom du Conseil fédéral suisse:

Le Président de la Confédération, Moritz Leuenberger

La Chancelière de la Confédération, Annemarie Huber-Hotz

Condensé

La modification effectuée porte, d'une part, sur l'adoption d'une disposition, formulée de manière réciproque, prévoyant le dégrèvement total de l'impôt à la source sur les dividendes provenant de participations importantes à des sociétés de capitaux et, d'autre part, sur l'élargissement de l'échange de renseignements. L'assistance administrative selon l'art. 26 de la Convention sera désormais également possible en cas de fraude fiscale et pour les sociétés holding. La nouvelle disposition sur l'assistance administrative est comparable à celle qui a été convenue avec la Norvège et qui est déjà en vigueur.

Message

1 Présentation du protocole

1.1 Contexte, déroulement et résultats des négociations

Dans la présente révision, les obligations relatives à l'échange de renseignements en cas de fraude fiscale ou de délits semblables inscrites dans le Mémorandum d'entente du 26 octobre 2004 (RS 0.641.926.81) ainsi que les dispositions concernant l'abolition de l'imposition à la source sur le paiement transfrontière de dividendes, d'intérêts et de redevances entre sociétés apparentées inscrites à l'art. 15 de l'accord sur la fiscalité de l'épargne sont intégrées à la Convention sous une forme légèrement modifiée. La Suisse s'est par ailleurs montrée disposée à intégrer dans le protocole des dispositions concernant les sociétés holdings conformes à la position qu'elle avait prise au cours des travaux de l'OCDE sur les pratiques fiscales dommageables.

1.2 Appréciation

Avec cette nouvelle réglementation de l'imposition des dividendes, la Suisse et la Finlande n'introduisent pas seulement la règle énoncée à l'art. 15 de l'accord sur la fiscalité de l'épargne dans la Convention de double imposition qui les lie, mais conviennent également d'une solution plus avantageuse, qui ne se conforme pas à certaines conditions restrictives énoncées dans l'accord sur la fiscalité de l'épargne (délai de détention; pas d'exonération fiscale). Ainsi, le protocole introduit des conditions analogues à celles déjà en application avec d'autres pays scandinaves pour les entreprises suisses détenant une participation importante dans des entreprises en Finlande. Il contribue ainsi à rendre la Suisse encore plus attrayante en tant que lieu d'implantation. En introduisant une clause d'assistance administrative pour les délits fiscaux, la Suisse veut éviter à l'avenir que des actes répréhensibles en matière fiscale ne soient commis à partir de son territoire.

L'assistance administrative accordée pour les cas concernant les sociétés holdings entre dans la ligne de conduite adoptée par la Suisse lors des travaux de l'OCDE. Cette assistance n'affecte pas le secret bancaire: en effet, les autorités fiscales peuvent uniquement transmettre, dans le cadre des demandes d'assistance concernant ces sociétés holdings, les renseignements dont elles disposent ou devraient disposer; elles ne peuvent prendre aucune mesure de contrainte vis-à-vis du contribuable ou d'une tierce personne pour obtenir ces renseignements (sauf en cas de fraude fiscale).

Le protocole de révision entre dans le cadre de la politique de la Suisse en matière de double imposition et présente une solution équilibrée.

Art. 1 (concerne l'art. 10 de la Convention: Dividendes)

Les modifications apportées à sa législation par la Finlande ont entraîné la suppression du crédit d'impôt sur les versements de dividendes au 31 décembre 2004; le 1^{er} janvier 2005, le taux d'imposition à la source des dividendes provenant de Finlande est passé de 0 % à 5 % dans les cas où la société concernée détient des participations qualifiées dans la société qui verse ces dividendes, et de 5 % à 10 % dans tous les autres cas. Depuis le 1^{er} janvier 2005, les versements de dividendes sont donc soumis aux mêmes taux de 5 % ou 10 %, qu'ils proviennent de Suisse ou de Finlande.

Depuis le 1^{er} juillet 2005, il est possible de demander l'exonération totale de l'impôt sur les versements de dividendes, pour autant que les dispositions de l'art. 15 de l'accord sur la fiscalité de l'épargne soient respectées.

L'art. 1 du protocole modifie l'art. 10, par. 2, 3 et 4, de la Convention comme suit: les dividendes distribués par une filiale à sa société mère (ayant une participation d'au moins 20 % au capital) sont exonérés de l'impôt à la source. Les dividendes provenant d'un portefeuille de titres sont imposés à la source au taux de 10 %. Suite à la suppression du crédit d'impôt pour les dividendes versés par des sociétés finlandaises selon le droit finlandais, la réglementation spéciale inscrite à l'art. 10, par. 3, de la Convention ainsi qu'au ch. 2 du protocole a été supprimée.

Art. 2 (concerne l'art. 23 de la Convention: Elimination des doubles impositions)

Selon le droit en vigueur en Finlande, les autorités fiscales finlandaises peuvent considérer que les personnes physiques qui ont changé de domicile et quitté la Finlande pour la Suisse sont toujours domiciliées en Finlande; elles peuvent donc imposer ces personnes, pour autant que ces dernières n'apportent pas la preuve qu'elles ne résident plus en Finlande. Conformément à cette disposition de droit interne, la Finlande s'était donc réservée le droit d'imposer les personnes concernées à l'art. 23, par. 1, let. c, de la Convention, mais à certaines conditions (nationalité finlandaise, délai de trois ans après le départ de Finlande), l'impôt dû en Suisse devant ensuite être imputé sur l'impôt dû en Finlande. Toutefois, cette disposition ne trouvant que peu d'application dans la pratique, la Finlande s'est déclarée prête à abroger l'art. 23, par. 1, let. c de la Convention.

Art. 3 (concerne l'art. 26 de la Convention: Echange de renseignements)

S'appuyant sur le Mémorandum d'entente concernant la fiscalité de l'épargne, la Finlande a demandé que soient reprises les dispositions concernant l'assistance administrative et l'échange de renseignements, afin non seulement d'être en mesure d'appliquer correctement la Convention mais également son droit interne en cas de fraude fiscale et de «délits semblables». Or, la procédure de taxation finlandaise ne prévoyant pas de cas correspondant à une fraude fiscale au sens du droit suisse, on a renoncé à mentionner les «délits semblables». L'art. 26, qui a été paraphé, prévoit donc la possibilité d'un échange de renseignements en cas de fraude fiscale, non seulement dans le cadre de l'application de la Convention, mais également dans celui de l'application du droit interne des Etats contractants. Sur le fond, la nouvelle disposition d'assistance administrative ne signifie pas que la Suisse a une obligation

de coopérer plus étendue au niveau international par rapport à la loi fédérale du 20 mars 1981 sur l'entraide pénale internationale (EIMP, RS 351.1), et notamment en ce qui concerne le principe de la double incrimination. Comme c'est déjà le cas avec les Etats-Unis et l'Allemagne, la Suisse et la Finlande peuvent également choisir la voie de l'assistance administrative à l'autre Etat en cas de fraude fiscale. Cela signifie que les autorités fiscales pourront également utiliser les informations qu'elles reçoivent des autorités de l'autre Etat pour procéder à l'imposition, ce qui n'est pas possible lorsque les informations sont transmises dans le cadre de l'entraide judiciaire. Conformément à la règle de la spécialité inscrite dans l'EIMP, les renseignements obtenus ne peuvent dans ce cas être utilisés que par un juge exerçant dans le cadre pénal et non par les autorités fiscales.

Conformément à la pratique de la Suisse en matière d'assistance administrative, le principe de la double incrimination est maintenu au ch. 3 du protocole; ce chiffre précise également qu'il doit exister un lien direct entre l'acte délictueux et la mesure d'assistance administrative. Les demandes d'assistance visant uniquement à rechercher et à rassembler des preuves de manière générale non ciblée sont exclues.

Les autorités compétentes ont fixé les dispositions de procédure applicables dans le cadre d'une demande déposée par la Finlande dans le protocole de négociation du 10 août 2005. Ces dispositions reprennent en grande partie celles fixées dans le cadre des conventions avec l'Allemagne et avec la Norvège.

Une disposition s'appliquant réciproquement est également adoptée sur la base de la position défendue par la Suisse dans le cadre des travaux de l'OCDE sur les pratiques fiscales dommageables, position selon laquelle l'assistance administrative est accordée en vue de l'application du droit finlandais pour les cas concernant les sociétés holding. Selon cette disposition, la Suisse doit accorder l'assistance administrative en vue de l'application du droit finlandais, pour autant que les renseignements demandés concernent une société holding au sens de l'art. 28, al. 2, de la loi fédérale du 14 décembre 1990, sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID, RS 642.14). La Finlande n'ayant pas de réglementation analogue, elle accorde l'assistance administrative pour les sociétés comparables aux sociétés suisses. L'échange de renseignements se fait au cas par cas et sur demande de l'Etat requérant. Le protocole portant sur l'art. 26 spécifie clairement que les administrations fiscales ne peuvent échanger que des renseignements dont elles disposent déjà, qui doivent leur être remis ou qu'elles peuvent recueillir dans le cadre de la procédure de taxation ordinaire (par ex. sommation d'adjoindre le bilan et le compte de résultats au formulaire 103). Ainsi, l'exécution de mesures spécifiques, notamment de mesures de contrainte, est explicitement exclue.

Art. 4 (concerne le protocole à la Convention)

L'abrogation de l'art. 10, par. 3, de la Convention a entraîné l'abrogation du ch. 2 du protocole (cf. commentaires sous art. 1 du protocole). La disposition concernant la fraude fiscale inscrite à l'art. 3 est également introduite au ch. 3.

Art. 5 (concerne l'entrée en vigueur)

Cet article règle l'entrée en vigueur des modifications adoptées. Le protocole entre en vigueur 30 jours après réception de la deuxième note annonçant la fin de la procédure législative interne aux Etats contractants; les dispositions du protocole sont,

quant à elles, applicables à partir du 1^{er} janvier de l'année suivante. En ce qui concerne les dividendes versés par une société détenant une participation de 20 % ou plus dans une autre société, le droit exclusif d'imposition de l'Etat de résidence concernant la société qui reçoit les versements est applicable dès le 1^{er} janvier 2006, pour autant que le protocole entre en vigueur en 2006.

3 Conséquences financières

La révision de la Convention est synonyme de pertes fiscales pour les deux Etats contractants. Etant donné qu'il est déjà possible, dans de nombreux cas, de demander une réduction de l'impôt à la source, l'allègement supplémentaire effectif de l'impôt anticipé est très limité par rapport à la situation actuelle. L'accord concernant le droit d'imposition exclusif de l'Etat de résidence pour l'imposition des dividendes de participations devrait toutefois améliorer l'attrait de la place économique suisse, ce qui pourrait générer des recettes fiscales supplémentaires dans le cadre des impôts directs.

Les autres modifications de la Convention n'ont aucune incidence directe sur la situation financière.

4 Constitutionnalité

Le présent protocole de révision se fonde sur l'art. 54 de la Constitution, qui attribue à la Confédération le droit de conclure des traités avec l'étranger. En vertu de l'art. 166, al. 2, de la Constitution, l'Assemblée fédérale est compétente pour approuver le protocole.

Le protocole n'entre pas dans la catégorie des actes législatifs soumis au référendum obligatoire. Il n'est pas non plus sujet au référendum facultatif sur les traités internationaux au sens de l'art. 141, al. 1, let. d, ch. 1 et 2, de la Constitution. La Convention révisée est conclue pour une durée indéterminée, mais elle peut être dénoncée en tout temps pour la fin d'une année civile moyennant un préavis de six mois. Elle n'implique pas d'adhésion à une organisation internationale.

Conformément à l'art. 141, al. 1, let. d, ch. 3, de la Constitution, les conventions qui contiennent des dispositions importantes fixant des règles de droit ou dont la mise en œuvre exige l'adoption de lois fédérales sont également sujettes au référendum facultatif en matière de traités internationaux à partir du 1^{er} août 2003. Conformément à l'art. 22, al. 4, de la loi fédérale du 13 décembre 2002 sur le Parlement, on considère qu'une disposition inscrite dans un traité international fixe des règles de droit lorsqu'elle prévoit des dispositions générales et abstraites d'application directe qui créent des obligations, confèrent des droits ou attribuent des compétences.

Si le présent protocole de révision contient bien des dispositions fixant des règles de droit, il ne crée pas d'obligation supplémentaire d'assujettissement. Les nouvelles dispositions restreignent le droit d'imposer de la Suisse, mais de manière très limitée. Etant donné que l'impôt dû sur les dividendes dans l'Etat de la source a déjà été réduit de 5 à 0 % dans de nombreux cas, conformément à l'art. 15 de l'accord sur la fiscalité de l'épargne, la réduction supplémentaire de l'impôt dû en Suisse qu'entraînera l'application du nouvel art. 10 de la Convention restera très limitée elle aussi.

(cf. commentaires concernant l'art. 1 au ch. 2). Les informations obtenues sur la base des nouvelles dispositions concernant l'assistance administrative peuvent déjà l'être avec la procédure d'entraide judiciaire (cf. commentaires concernant l'art. 3, au ch. 2). Les dispositions accordant l'assistance administrative en vue d'une application du droit interne en cas de fraude fiscale reprennent en grande partie celles fixées dans le cadre des conventions avec l'Allemagne et avec la Norvège et portent sur les informations qui peuvent déjà être obtenues dans le cadre de l'entraide judiciaire. Cette clause d'assistance administrative a déjà été soumise à l'approbation des Chambres fédérales dans le cadre de l'accord sur la fiscalité de l'épargne conclu avec l'Union européenne; elle est désormais une clause standard pour la Suisse dans les conventions conclues avec les pays membres de l'OCDE. Une clause analogue devrait également être conclues avec la plupart des Etats de l'UE et de l'OCDE dans les prochaines années. L'échange de renseignements prévu pour les sociétés holding tient compte de la concession faite par la Suisse lors des travaux de l'OCDE sur les pratiques fiscales dommageables: il ne porte que sur les renseignements dont les autorités fiscales disposent ou devraient disposer dans le cadre des demandes d'assistance concernant ces sociétés holding. Cette disposition exclut de plus les mesures de contrainte et n'affecte pas le secret bancaire. Le présent protocole ne crée donc pas de nouveaux engagements importants pour la Suisse conformément à la pratique adoptée dans le message concernant une Convention de double imposition avec Israël. Les dispositions du protocole fixant des règles de droit ne sont pas d'une importance telle qu'il faille les soumettre à un référendum facultatif. L'arrêt fédéral concernant un protocole à la Convention de double imposition conclue avec la Finlande n'est, par conséquent, pas soumis au référendum facultatif prévu à l'art. 141, al. 1, de la Constitution.

