

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

du 3 décembre 2010

Messieurs les Présidents,
Mesdames, Messieurs,

Nous vous soumettons le projet d'un arrêté fédéral portant approbation de la convention signée le 18 octobre 2010 entre la Confédération suisse et la République Orientale de l'Uruguay en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, en vous proposant de l'adopter.

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

3 décembre 2010

Au nom du Conseil fédéral suisse:

La présidente de la Confédération, Doris Leuthard
La chancelière de la Confédération, Corina Casanova

Condensé

La Suisse et l'Uruguay ont conclu le 4 mars 1938 (RS 0.946.297.761) un accord commercial. Ils ont également signé un accord concernant la promotion et la protection réciproque des investissements le 7 octobre 1988 (RS 0.975.277.6). Afin d'intensifier la coopération économique entre les deux pays, il a été jugé opportun de donner suite à une demande uruguayenne d'ouvrir des négociations en vue de la conclusion d'une convention contre les doubles impositions. Cette convention a été signée à Berne le 18 octobre 2010. Celle-ci contient une clause d'échange de renseignements conforme à la norme de l'OCDE en la matière.

Les cantons et les milieux économiques intéressés approuvent la conclusion de la présente convention.

Table des matières

Condensé	170
1 Considérations générales sur l'évolution de la politique conventionnelle contre les doubles impositions	172
2 Contexte, déroulement et résultats des négociations	172
3 Appréciation	173
4 Commentaire des dispositions de la convention	173
5 Conséquences financières	178
6 Constitutionnalité	178
 Arrêté fédéral portant approbation d'une Convention contre les doubles impositions entre la Suisse et l'Uruguay (<i>Projet</i>)	 181
Convention entre la Confédération suisse et la République orientale de l'Uruguay en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune	183

Message

1 **Considérations générales sur l'évolution de la politique conventionnelle 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 notre économie 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 est guidée depuis toujours par la norme de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE), la mieux à même de nous permettre d'atteindre la prospérité. Elle vise principalement à régler une répartition claire des compétences en matière d'imposition des personnes physiques et morales, à un impôt résiduel aussi bas que possible sur les intérêts, les dividendes et les redevances et, d'une 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.

Le 13 mars 2009, le Conseil fédéral a décidé d'adapter l'assistance administrative en matière fiscale aux données nouvelles de la politique internationale.

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

L'Uruguay est apparu en avril 2009 sur la liste du G20 des pays non engagés à respecter les standards internationaux en matière fiscale et s'est engagé, pour ne plus figurer sur cette liste, à adopter la norme OCDE en matière d'assistance administrative fiscale internationale. A cette fin et depuis lors, l'Uruguay a entamé des négociations avec une dizaine de pays, principalement européens (Allemagne, Espagne, Belgique, Autriche et Portugal notamment) afin d'étendre son réseau de conventions contre les doubles impositions. L'occasion de ce développement de politique conventionnelle a été saisie du côté suisse pour entamer des négociations en vue de la conclusion d'une convention contre les doubles impositions.

L'Uruguay est membre fondateur du MERCOSUR (*Mercado común del Sur – Argentine, Brésil, Paraguay, Uruguay*) dont il héberge le Secrétariat. Le Mercosur a signé le 15 décembre 1995 un accord-cadre interrégional de coopération avec l'Union européenne et ouvert dès 1999 avec celle-ci des négociations pour la signature d'un accord d'association. La signature d'un tel accord permettra d'intensifier les relations commerciales de l'Uruguay avec les pays membres de l'UE.

La Suisse et l'Uruguay ont signé le 4 mars 1938 un accord commercial (RS 0.946.297.761). Un accord concernant la promotion et la protection réciproque des investissements a également été signé le 7 octobre 1988 (RS 0.975.277.6). Un certain nombre d'entreprises suisses sont présentes en Uruguay, notamment dans le secteur pharmaceutique et des services bancaires.

La Suisse exporte essentiellement vers l'Uruguay des produits pharmaceutiques, de l'horlogerie et des machines. Principalement exportateur de matières premières agricoles (viande, par exemple), de papier et pâte de cellulose, l'Uruguay constitue, avec ses 3,3 Mio. d'habitants, notre 1^{er} partenaire commercial «par tête» sur le continent sud-américain, étant donné que par ailleurs nombre des exportations suisses transitent via ce pays vers d'autres Etats latino-américains.

Afin d'intensifier la coopération économique entre les deux pays et de ne pas péjorer la compétitivité des entreprises suisses par rapport à leurs concurrents de l'UE, il a été jugé opportun de donner suite à la demande uruguayenne formulée en novembre 2009 d'ouvrir des négociations dans les meilleurs délais. Ces négociations ont eu lieu en mars 2010 à Berne et, le 18 mars 2010, les paraphes ont été apposés sur un projet de convention. Cette convention a été signée à Berne le 18 octobre 2010.

Les cantons et milieux économiques intéressés l'ont approuvée.

3 Appréciation

La convention correspond dans une large mesure au Modèle de Convention de l'OCDE et à la pratique conventionnelle suisse. Pour ce qui est de la nouvelle disposition sur l'échange de renseignements, elle correspond à la norme de l'OCDE et n'autorise l'échange de renseignements que sur demande et au cas par cas. Les solutions conventionnelles sont favorables. Elles permettront de développer les relations économiques bilatérales avec un pays qui occupe une position de plateforme économique et commerciale régionale. Cette convention contribue en outre à l'extension du réseau suisse de conventions contre les doubles impositions en Amérique du Sud.

4 Commentaire des dispositions de la convention

Afin de mieux comprendre les différentes solutions retenues dans la convention, il est nécessaire de préciser que l'Uruguay connaît un système fiscal de territorialité. A ce titre, les revenus de source étrangère perçus par un résident uruguayen ne sont pas assujettis à l'impôt sur le revenu. Il ne doit l'impôt que sur ses revenus de source uruguayenne. Par ailleurs, les revenus de source uruguayenne (tels que les dividendes, intérêts et redevances) versés à des non-résidents de ce pays subissent des retenues d'impôts à la source. Une réforme fiscale en vue de l'introduction, en tout cas dans certains cas de figure, d'une imposition sur la base des éléments mondiaux est actuellement en discussion en Uruguay.

La convention suit en grande partie, tant sur le plan formel que matériel, le Modèle de Convention de l'OCDE (ci-après «Modèle OCDE») et la pratique suisse en la matière. Les commentaires qui suivent se limitent aux principales particularités de la convention.

Art. 2 Impôts visés

Le champ d'application matériel de la convention couvre les impôts sur le revenu et la fortune et l'impôt uruguayen dénommé «*Impuesto de Asistencia a la Seguridad Social – IASS*», impôt spécifique sur les pensions de retraite. L'impôt anticipé suisse

sur les gains de loterie est exclu du champ d'application matériel conformément à la pratique suisse.

Art. 5 Etablissement stable

Un chantier de construction ou de montage et les activités de surveillance y relatives ne constitueront un établissement stable que si leur durée dépasse 9 mois (durée équivalente à celle accordée par l'Uruguay à l'Espagne, son premier partenaire économique).

Art. 10, 11 et 12 Dividendes, Intérêts et Redevances

En matière de dividendes, un taux de 5 % est prévu pour les sociétés détenant plus de 25 % du capital de la société distributrice et 15 % pour les autres cas, conformément au Modèle OCDE.

S'agissant des intérêts, une retenue au taux de 10 % a été inscrite en faveur de l'Etat de la source. Par ailleurs, les intérêts de prêts accordés par des institutions financières pour une durée minimale de trois ans en vue du financement de projets d'investissement bénéficient d'un taux zéro. Les intérêts liés à la vente à crédit d'équipements industriels, commerciaux ou scientifiques ainsi que de marchandises sont également exonérés.

En ce qui concerne les redevances, un taux de retenue à la source de 10 % est prévu. Toutefois, selon le ch. 3 du protocole de la convention, tant que le droit interne suisse ne prévoit pas de retenue à la source sur les redevances, cette retenue de 10 % ne sera pas applicable, ce qui représente un taux de zéro correspondant à l'un des buts de la pratique conventionnelle suisse.

Art. 13 Gains en capital

Cet article prévoit, à l'instar d'autres conventions suisses contre les doubles impositions, que les gains provenant de l'aliénation d'actions dans une société dont la fortune est, directement ou indirectement, composée principalement de biens immobiliers situés dans un Etat contractant sont imposables dans cet Etat. Un certain nombre d'exceptions (fusion, participation minoritaire, détention de son propre immeuble via une société immobilière à des fins industrielles ou commerciales) ont été adjointes à ce dispositif. Du côté suisse, il a été fixé dans l'article sur l'élimination des doubles impositions (art. 23, par. 1, let. a) que la Suisse ne doit exonérer ces gains qu'après justification de l'imposition en Uruguay.

Art. 18 Pensions

L'Uruguay mène une politique visant à attirer les retraités étrangers, fondée sur son principe d'imposition territoriale, qui permet aux personnes concernées de bénéficier notamment d'une exonération de leurs pensions de retraite de source étrangère. Aussi, l'Uruguay souhaitait attribuer exclusivement à l'Etat de résidence le droit d'imposition des pensions. Cette proposition aurait abouti à une double-non-imposition, puisque les pensions versées à des retraités ayant pris résidence en Uruguay n'y auraient pas été imposées en application du principe de territorialité, alors même que les contributions de retraite étaient déductibles en Suisse pendant la période d'activité. Cette proposition n'était pas acceptable pour la Suisse. Le proto-

cole de la convention prévoit donc au ch. 4 que la Suisse conserve le droit d'imposer, tant que les pensions ne subissent pas une imposition effective en Uruguay et que le droit fiscal uruguayen ne connaît pas le principe de l'imposition sur la base des éléments mondiaux.

Art. 23 Elimination des doubles impositions

En tant que nécessaire, l'Uruguay applique la méthode de l'imputation et le cas échéant l'exonération avec réserve de la progressivité pour éviter la double imposition. La Suisse applique la méthode de l'exonération avec réserve de la progressivité et accorde en tant que nécessaire l'imputation forfaitaire d'impôt pour les dividendes et intérêts. 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 en Uruguay.

Art. 25 Procédure amiable

Cet article prévoit l'introduction dans la convention d'une clause d'arbitrage inspirée du Modèle OCDE. Cette disposition est conforme à la pratique conventionnelle de la Suisse en matière fiscale. Pour plus de précisions concernant la procédure d'arbitrage on se référera au message du 5 septembre 2007 sur une nouvelle convention de double imposition avec l'Afrique du Sud (FF 2007 6225).

Une procédure d'arbitrage est ouverte à la demande du contribuable concerné si les autorités compétentes des deux Etats contractants n'ont pas réussi à s'entendre après trois ans de procédure amiable. La décision de la commission d'arbitrage est contraignante pour les Etats contractants dans la mesure où aucun contribuable directement concerné ne s'oppose à la décision. Les autorités compétentes règlent les questions de procédure d'un commun accord. Les informations communiquées dans le cadre de la procédure par les autorités compétentes à la commission d'arbitrage sont soumises aux règles de confidentialité du par. 2 de l'art. 26 (Echange de renseignements).

Art. 26 Echange de renseignements

Dans un contexte de globalisation des marchés financiers et surtout de crise financière, la coopération internationale en matière fiscale revêt une importance accrue. La Suisse soutient les efforts déployés dans ce domaine. En retirant sa réserve à l'art. 26 du Modèle OCDE, la Suisse s'est engagée politiquement à reprendre cette norme telle qu'elle est précisée dans son commentaire.

La disposition conventionnelle reprend, pour l'essentiel, le texte de l'art. 26 du Modèle OCDE. Quelques modifications lui ont été apportées pour limiter le champ d'application matériel aux impôts visés par la convention, permettre l'utilisation des renseignements à d'autres fins, sous réserve de l'accord des deux Etats, et pour donner expressément aux Etats contractants le droit d'appliquer les mesures de contrainte nécessaires à l'exécution des demandes de renseignements envers une banque, un autre établissement financier, un mandataire ou une personne agissant en tant qu'agent fiduciaire et à la détermination des rapports de participation. Ces modifications sont compatibles avec la norme de l'OCDE en la matière d'assistance administrative.

Le premier paragraphe pose le 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. La limitation aux renseignements qui sont vraisemblablement pertinents exclut la pêche aux renseignements («*fishing expeditions*»). En outre, l'Etat requérant est tenu de recourir à tous ses moyens d'enquête avant de présenter une demande de renseignements à l'autre Etat. Pour l'échange de renseignements, il n'est pas nécessaire que le contribuable concerné soit un résident de Suisse ou d'Uruguay. Il suffit 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 et le recouvrement des impôts couverts par la convention, par les procédures et poursuites concernant ces impôts, ou par les décisions sur les recours relatifs à ces impôts. Ces renseignements peuvent donc être communiqués aussi au contribuable ou à son représentant. Pour limiter le cercle des personnes pouvant consulter les renseignements transmis et ainsi réduire le risque d'abus, la Suisse s'efforce d'exclure la transmission des renseignements aux organismes de contrôle. Cette dérogation a été admise par l'Uruguay.

Ce paragraphe prévoit en outre que les renseignements reçus peuvent être utilisés à d'autres fins que des fins fiscales si cette possibilité est prévue par les lois des deux Etats contractants et si l'Etat qui fournit les renseignements donne son consentement à cette utilisation. Cette disposition permet par exemple d'utiliser les renseignements obtenus dans le cadre d'une autre procédure pénale, sans retirer à la personne concernée ses droits de procédure distincts en Suisse. Cette disposition permet d'éviter d'avoir à rechercher et à transmettre plusieurs fois les mêmes informations à des fins différentes. Dans tous les cas, le consentement de l'Etat qui fournit les renseignements est requis.

Le par. 3 contient certaines limitations à l'échange de renseignements en faveur de l'Etat requis. Il est prévu que l'Etat requis n'est tenu, ni 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. Pour la Suisse, cela implique notamment que le droit d'être entendu des personnes concernées et 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 révéleraient un secret commercial ou qui seraient contraires à l'ordre public, ce qui pourrait être le cas lorsque les renseignements transmis ne sont pas suffisamment tenus secrets.

Le par. 4 prévoit que l'Etat requis a l'obligation de déterminer et de communiquer les renseignements demandés même lorsqu'il n'en a pas besoin à ses propres fins fiscales. L'échange de renseignements n'est donc pas limité aux seuls renseignements qui présentent aussi un intérêt pour les autorités fiscales de l'Etat requis.

Le par. 5 contient des dispositions particulières concernant les renseignements qui sont détenus par les banques ou d'autres intermédiaires ou qui concernent les droits de propriété d'une personne. De tels renseignements doivent être échangés nonobstant les limitations prévues au par. 3. L'Etat requis doit également obtenir et transmettre les renseignements demandés même lorsque ces renseignements ne seraient 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. 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, nonobstant d'éventuelles restrictions de droit interne.

En cas de fraude fiscale, la Suisse dispose, avec la procédure pénale prévue par son droit interne, des moyens nécessaires pour se faire remettre les renseignements visés au par. 5. L'échange de renseignements prévu par le projet de convention ne présuppose plus toutefois l'existence d'une fraude fiscale. Afin de permettre aux Etats contractants d'assurer la mise en oeuvre des nouvelles obligations conventionnelles, la dernière phrase du par. 5 constitue la base légale nécessaire pour leur donner les pouvoirs de procédure dont ils ont besoin pour obtenir les renseignements demandés. Les dispositions de l'art. 26 sont encore précisées dans le ch. 5 du protocole de la convention.

La procédure applicable est dans un premier temps réglée par l'ordonnance du 1^{er} septembre 2010 relative à l'assistance administrative d'après les conventions contre les doubles impositions (OACDI; RS 672.204), qui est entrée en vigueur le 1^{er} octobre 2010. Cette ordonnance sera remplacée par une loi dont l'élaboration est en cours. Cette procédure a été avalisée par les arrêtés fédéraux du 18 juin 2010 portant approbation de dix conventions nouvelles ou révisées contre les doubles impositions et ne nécessite pas d'être réitérée, sauf cas spécifique.

Conformément à l'art. 5, al. 2, let. c, OACDI, la Suisse n'accordera pas l'entraide administrative en matière fiscale à l'Uruguay si la demande d'entraide se fonde sur des données obtenues illégalement.

La disposition du protocole mentionne expressément les principes de la subsidiarité et de l'interdiction de la pêche aux renseignements (ch. 5, let. a et b).

De plus, elle règle en détail les conditions auxquelles une demande de renseignements doit répondre (ch. 5, let. c). L'identification claire du contribuable concerné et de la personne (par exemple une banque) présumée être en possession des renseignements demandés est notamment nécessaire.

Vu les exigences concernant la demande de renseignement, l'échange de renseignement est limité aux demandes concrètes dans un cas précis. De plus, l'obligation d'un Etat contractant d'échanger des renseignements spontanément ou automatiquement est expressément exclue; néanmoins, la possibilité pour ces Etats de procéder à un échange spontané ou automatique de renseignements en matière d'assistance administrative internationale demeure si leur droit national le prévoit (ch. 5, let. d).

Enfin, les droits de procédure des contribuables sont garantis (ch. 5, let. e).

La disposition révisée sur l'échange de renseignements s'appliquera aux périodes fiscales commençant le 1^{er} janvier de l'année suivant l'année de l'entrée en vigueur ou après cette date.

Art. 28 Entrée en vigueur

La convention entrera en vigueur à la date de réception de la dernière des notifications concernant l'achèvement des procédures internes requises en vue de son entrée en vigueur. Ses dispositions seront applicables dès le 1^{er} janvier qui suit cette date. L'échange de notes du 30 décembre 1965 concernant l'imposition des entreprises de navigation maritime et aérienne (RS 0.672.977.65) sera suspendu et ne produira plus d'effet tant que la convention restera applicable.

5 **Conséquences financières**

Dans toute convention contre les doubles impositions, les deux Etats contractants renoncent à certaines recettes fiscales. Pour la Suisse, les pertes qui découlent de la convention résultent du remboursement total ou partiel de l'impôt anticipé sur les dividendes et les intérêts et de l'imputation de l'impôt à la source retenu le cas échéant par l'Uruguay sur les dividendes ou les intérêts conformément aux art. 10 et 11. Ces pertes, qui ne peuvent être chiffrées par manque d'instruments adéquats, seront partiellement compensées du fait que ces mesures augmenteront l'attrait de la place économique suisse.

La convention permet l'élimination des doubles impositions et offre ainsi à la Suisse et à l'économie suisse une base solide dans les relations bilatérales tout en supprimant les éventuels désavantages fiscaux par rapport à d'autres Etats concluant des conventions contre les doubles impositions avec l'Uruguay. La convention peut ainsi favoriser la position concurrentielle de la Suisse et déployer des effets positifs sur le plan économique et financier. Dans l'ensemble, la convention contribue au maintien et au développement des relations économiques bilatérales; elle soutient la promotion des investissements directs en Uruguay.

Les cantons et les milieux économiques intéressés se sont d'ailleurs prononcés en faveur de la convention. Par ailleurs, on rappellera que les conventions visant à éviter les doubles impositions sont conclues avant tout dans l'intérêt des contribuables. En outre, elles favorisent la coopération économique, laquelle constitue l'un des principaux objectifs de la politique suisse en matière de commerce extérieur.

6 **Constitutionnalité**

La convention se fonde sur l'art. 54 de la Constitution (Cst.; RS 101), qui attribue à la Confédération la compétence en matière d'affaires étrangères. C'est l'Assemblée fédérale qui est compétente pour l'approuver, en vertu de l'art. 166, al. 2, Cst. La convention a été conclue pour une durée indéterminée, mais elle peut être dénoncée à tout moment pour la fin d'une année civile moyennant un préavis de six mois. Elle n'implique pas d'adhésion à une organisation internationale. Cependant, depuis le 1^{er} août 2003, conformément à l'art. 141, al. 1, let. d, ch. 3, Cst., les traités internationaux qui contiennent des dispositions importantes fixant des règles de droit ou

dont la mise en œuvre exige l'adoption de lois fédérales sont sujets au référendum facultatif en matière de traités internationaux. Conformément à l'art. 22, al. 4 de la loi du 13 décembre 2002 sur le Parlement (RS 171.10), sont réputées fixer des règles de droit les dispositions générales et abstraites d'application directe qui créent des obligations, confèrent des droits ou attribuent des compétences. D'autre part, afin de garantir une application cohérente de l'art. 141, al. 1, let. d, ch. 3, Cst., et pour éviter que ne soient soumis au référendum plusieurs accords similaires, le Conseil fédéral a précisé, dans son message du 19 septembre 2003 relatif à la convention contre les doubles impositions avec Israël, qu'il accompagnerait dorénavant les accords qu'il présenterait au Parlement de la proposition de ne pas les soumettre au référendum facultatif en matière de traités internationaux lorsqu'ils n'entraînent pas d'obligations supplémentaires importantes pour la Suisse par rapport aux conventions antérieures.

Tant la nouvelle disposition sur l'échange de renseignements conforme au Modèle OCDE, qui prévoit une assistance administrative élargie, que celle introduisant une clause d'arbitrage constitue une nouveauté dans la pratique conventionnelle de la Suisse. La convention contient donc des dispositions importantes au sens de l'art. 141, al. 1, let. d, ch. 3, Cst. En conséquence, l'arrêté fédéral portant approbation d'une convention contre les doubles impositions entre la Suisse et l'Uruguay est sujette au référendum facultatif.

