



20 décembre 2017

Rapport explicatif sur la Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices et sur un protocole modifiant la Convention contre les doubles impositions entre la Suisse et le Royaume-Uni

Table des matières

1	Grandes lignes de la convention BEPS	4
1.1	Contexte	4
1.2	Élaboration et importance de la Convention BEPS	4
1.3	Structure et fonctionnement de la convention BEPS	5
1.4	Position de la Suisse	6
1.5	Relations avec d'autres accords.....	8
2	Protocole de modification de la CDI entre la Suisse et le Royaume-Uni.....	8
3	Commentaires des dispositions de la convention BEPS et du protocole de modification de la CDI-GB.....	9
4	Conséquences	23
4.1	Conséquences sur les finances et sur le personnel.....	23
4.2	Conséquences économiques	24
4.3	Conséquences fiscales.....	24
5	Relation avec le programme de législation	24
6	Aspects juridiques	24
6.1	Constitutionnalité	24
6.2	Forme de l'acte à adopter.....	25
6.3	Commentaire des dispositions de l'arrêté fédéral sur la convention BEPS	25
6.4	Procédure de consultation.....	25

Condensé

Étant donné que la lutte contre l'évasion fiscale injustifiée des sociétés multinationales est devenue une préoccupation majeure de la communauté étatique internationale, l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) a lancé en 2013, en collaboration avec le G20, un projet de lutte contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (*Base Erosion and Profit Shifting*, BEPS). Le plan d'action BEPS regroupant quinze actions et visant à s'attaquer à la réduction excessive du bénéfice imposable et au transfert artificiel de bénéfices dans des États prévoyant une imposition faible ou nulle a été adopté en 2013, et les travaux techniques en découlant se sont terminés en 2015 par la publication de plusieurs rapports.

Certains de ces rapports contiennent des propositions de dispositions visant à modifier les conventions actuelles contre les doubles impositions (CDI). Dans le but de mettre en œuvre ces modifications rapidement et de manière efficiente, le plan d'action BEPS a chargé un groupe d'experts d'examiner la possibilité de créer un instrument multilatéral pour modifier les CDI bilatérales (action 15). Dans son rapport, ce groupe d'experts a conclu qu'un instrument multilatéral était souhaitable et possible.

L'élaboration de cet instrument a été entreprise par un groupe de plus de 100 États et territoires (Groupe ad hoc), parmi lesquels la Suisse. En novembre 2016, ce groupe a adopté la Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (ci-après « convention BEPS »). La première cérémonie de signature au cours de laquelle près de 70 États et territoires, dont la Suisse, ont signé cette convention BEPS a eu lieu le 7 juin 2017.

Une partie des dispositions concernant les CDI contenues dans cette convention BEPS sont des standards minimaux que tous les États membres de l'OCDE et du G20 ainsi que d'autres États et territoires se sont engagés à mettre en œuvre. Ces standards correspondent fondamentalement à la politique actuelle de la Suisse relative aux CDI. Ils sont ainsi intégrés par la Suisse dans les CDI qui font l'objet négociations bilatérales. Afin de s'assurer que ces standards soient mis en œuvre et qu'aucun État ou territoire n'obtienne un avantage concurrentiel comparatif en ne les appliquant pas, leur mise en œuvre sera contrôlée au moyen d'examens par les pairs (*peer reviews*).

La Suisse a participé activement au projet BEPS et à l'élaboration de la convention BEPS en particulier. Elle a contribué à lui donner la souplesse nécessaire à ses yeux pour que sa mise en œuvre soit en accord avec la politique de la Suisse relative aux CDI. Par la possibilité de faire des réserves, la convention BEPS n'oblige pas à reprendre des dispositions qui ne constituent pas des standards minimaux.

Le présent rapport a aussi pour objet le protocole modifiant la CDI entre la Suisse et le Royaume-Uni (ci-après protocole de modification de la CDI-GB), qui a été signé le 30 novembre 2017 et met en œuvre matériellement la convention BEPS dans la relation bilatérale avec le Royaume-Uni.

Après la consultation, la convention BEPS et le protocole de modification de la CDI-GB seront soumis à l'approbation de l'Assemblée fédérale; ils sont sujets au référendum.

1 Grandes lignes de la convention BEPS

1.1 Contexte

Le projet de lutte contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (*Base Erosion and Profit Shifting*; ci-après « BEPS »), qui a pour objet d'empêcher l'érosion de la base fiscale et le transfert de bénéfice dans des pays pratiquant une imposition faible ou nulle a été lancé le 12 février 2013 par un premier rapport de l'OCDE¹. Suite au rapport de février 2013, l'OCDE a publié le 19 juillet 2013 son plan d'action comprenant quinze actions visant à régler la problématique de l'érosion de la base d'imposition et du transfert de bénéfices de façon globale. Le G20 a soutenu le projet et le plan d'action. C'est pourquoi tous les États membres de l'OCDE et du G20 ont participé avec les mêmes droits aux travaux techniques du projet.

Les rapports finaux du projet BEPS adoptés et publiés en octobre 2015 contiennent également des dispositions prévoyant de modifier certaines conventions bilatérales contre les doubles impositions (CDI). Ces dispositions sont issues des rapports finaux sur les actions suivantes du plan d'action BEPS: neutraliser les effets des dispositifs hybrides, empêcher l'utilisation abusive des conventions fiscales, empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable et accroître l'efficacité des mécanismes de règlement des différends. Une partie de ces dispositions relatives aux conventions fiscales constituent des standards minimaux. La mise en œuvre de ces standards est contrôlée par des examens par les pairs effectués par un comité de l'OCDE, le Cadre inclusif sur le BEPS (*Inclusive Framework on BEPS*)².

Pour modifier rapidement et économiquement les CDI en vigueur - il y en a plus de 3500 dans le monde – un groupe de plus de 100 États et territoires dont la Suisse (Groupe ad hoc) a élaboré une convention multilatérale dans le cadre de l'action 15 du projet BEPS pour mettre en œuvre les mesures relatives aux conventions fiscales en vue de prévenir la réduction de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (ci-après « convention BEPS »).

1.2 Élaboration et importance de la Convention BEPS

L'élaboration de la convention BEPS s'est faite en deux temps: dans un premier temps, un groupe d'experts en droit international public et en fiscalité internationale a examiné la possibilité de réaliser un instrument multilatéral en vue de mettre en œuvre les mesures arrêtées au cours des travaux sur le BEPS et de modifier les CDI bilatérales. Dans le rapport du 16 septembre 2014 publié par l'OCDE³, ce groupe d'experts est arrivé à la conclusion qu'un tel instrument multilatéral était souhaitable et possible. Dans un deuxième temps, un mandat en vue d'élaborer un instrument multilatéral, c'est-à-dire la convention BEPS, a été défini à partir de cette analyse et confié à un Groupe ad hoc. Ce groupe au sein duquel la Suisse a participé activement a commencé son travail en mai 2015.

Fin novembre 2016, la convention BEPS a été adoptée formellement et publiée en anglais et en français par l'OCDE. Le Groupe ad hoc a adopté en même temps une note explicative (*explanatory statement*) de cette convention BEPS.

Le rapport sur la possibilité d'élaborer la convention BEPS publié en 2014 a pour approche que cette convention BEPS coexiste avec les CDI bilatérales. Du point de vue suisse, la convention BEPS modifie la teneur des CDI couvertes par la convention BEPS. (D'après d'autres États, ce n'est pas le cas: ils sont d'avis que la convention BEPS ne modifie pas le texte des CDI; selon eux, la convention BEPS et les CDI couvertes par celle-ci existent en parallèle et doivent être lues côte à côte, la convention BEPS primant, en tant qu'acte juridique postérieur, le texte divergent des CDI antérieures.) Le point de vue défendu par la Suisse mène non seulement à plus de sécurité juridique, de clarté et de lisibilité des CDI,

¹ OCDE, Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices publié le 12 février 2013.

² Pour plus d'informations sur le Cadre inclusif sur le BEPS (*Inclusive Framework on BEPS*), voir: <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-about.htm>

³ Ce rapport peut être consulté à l'adresse suivante: <http://www.oecd.org/taxation/l-elaboration-d-un-instrument-multilateral-pour-modifier-les-conventions-fiscales-bilaterales-9789264222021-fr.htm>

mais encore il est en adéquation avec les exigences de la législation suisse sur la publication des traités⁴. Des lors, la teneur exacte des modifications des CDI couvertes par la convention BEPS doit être fixée par écrit avec les États partenaires concernés. D'un point de vue juridique, un tel accord sur la teneur exacte des modifications constitue une constatation bilatérale des modifications concrètes sur le texte de la CDI concernée apportées par la convention BEPS. Ces accords ne sont pas des protocoles de modification, mais sont fondés sur la convention BEPS et n'ont par conséquent pas de portée juridique autonome. Ils peuvent donc être conclus par le Département fédéral des finances (DFF) en vertu de sa compétence propre.

L'adhésion à la convention BEPS est facultative. L'OCDE et le G20 recommandent toutefois d'adhérer à la convention BEPS qualifiée d'instrument efficace pour mettre en œuvre les recommandations BEPS relatives aux conventions fiscales.

Pour que le plus grand nombre possible d'États et territoires puissent utiliser la convention BEPS pour modifier leurs CDI, la convention BEPS comprend des dispositions assouplissant son application. Même si la convention BEPS doit être un outil efficace pour modifier les CDI, il est reconnu qu'il existe des raisons pour lesquelles et des situations dans lesquelles la convention BEPS ne doit pas modifier certaines CDI. Les modifications des CDI peuvent cependant toujours se faire par la voie bilatérale.

1.3 Structure et fonctionnement de la convention BEPS

Structure de la convention BEPS

La convention BEPS est une convention autonome de droit international constituant le fondement de la modification des CDI en vigueur afin qu'elles puissent être modifiées sans protocole de modification bilatéral.

La convention BEPS se compose d'un préambule et de six parties.

La partie I définit le champ d'application de la convention BEPS et l'interprétation des termes utilisés (art. 1 et 2).

Les parties II à V contiennent les dispositions matérielles de la convention BEPS. Ces dispositions sont issues des rapports finaux sur l'action 2 (neutraliser les effets des dispositifs hybrides), l'action 6 (empêcher l'utilisation abusive des conventions fiscales), l'action 7 (empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable) et l'action 14 (accroître l'efficacité des mécanismes de règlement des différends) (art. 3 à 17). Une partie des dispositions visant les CDI issues des actions 6 et 14 constituent des standards minimaux.

La partie VI de la convention BEPS règle la procédure d'arbitrage. Alors que les dispositions matérielles des parties II à V proviennent des rapports finaux du projet BEPS de 2015, les dispositions sur l'arbitrage ont été élaborées spécifiquement pour la convention BEPS. Les nouvelles dispositions sur la procédure d'arbitrage ne constituent pas des standards minimaux: les États et territoires signataires peuvent en effet décider librement si ces dispositions sont ou ne sont pas valables pour eux (art. 18 à 26).

Les dispositions finales régissent ce qui suit: réserves (art. 28), notifications (art. 29), Conférence des parties (art. 31), modifications de la convention BEPS (art. 33), entrée en vigueur (art. 34), prise d'effet (art. 35 et 36), et retrait de la convention BEPS (art. 37).

Structure des dispositions matérielles

Les dispositions matérielles de la convention BEPS comprennent de nouvelles dispositions qui peuvent être insérées dans les CDI couvertes en vertu de cette convention BEPS. Les art. 3 à 17 correspondants de la convention BEPS présentent la structure uniforme suivante:

- Réglementation matérielle: les art. 3 à 17 de la convention BEPS contiennent chacun une nouvelle disposition qui peut entrer dans une CDI. Ces dispositions matérielles seront également reprises avec quelques adaptations formelles dans le Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune de l'OCDE (Modèle OCDE) qui a été mis à jour en 2017 ou y figurent déjà.

⁴ Cf. art. 11 LPubl (RS 170.512)

- **Clause de compatibilité:** les clauses de compatibilité contenues dans toutes les dispositions matérielles de la convention BEPS, y compris celles de la partie VI, déterminent le mécanisme de la reprise de la disposition matérielle concernée dans la CDI couverte par la convention BEPS. En tenant compte des réserves et des notifications indiquées, une nouvelle disposition est insérée en vertu de la convention BEPS dans les CDI qui ne comportent pas de disposition correspondante ou une disposition d'une CDI en vigueur est remplacée par la disposition prévue par la convention BEPS.
- **Réserve:** le champ d'application matériel de la convention BEPS peut être restreint par une réserve. Les réserves autorisées selon la convention BEPS sont énumérées aux par. 1 et 2 de l'art. 28. Conformément aux principes du droit international public et pour respecter la souveraineté décisionnelle des Parlements nationaux, l'art. 28, par. 6, prévoit que les réserves émises lors de la signature doivent être confirmées lors du dépôt de l'instrument de ratification, d'acceptation ou d'approbation. Après l'entrée en vigueur de la convention BEPS, une partie peut toujours retirer une de ses réserves et élargir ainsi le champ d'application de la convention BEPS. En revanche, l'émission de nouvelles réserves n'est plus possible après la ratification.
- **Notification:** Les notifications servent à faire connaître le choix d'une disposition alternative, comme le prévoit par exemple l'art. 5 (application des méthodes d'élimination de la double imposition). Les notifications prévues par la convention BEPS sont énumérées à l'art. 29. Comme pour les réserves, les notifications peuvent se faire au moment de la signature ou au moment du dépôt de l'instrument de ratification, d'acceptation ou d'approbation. Le par. 5 de l'art. 29 prévoit qu'une partie peut compléter en tout temps la liste de ses CDI couvertes par la convention BEPS selon l'art. 2 de la convention BEPS après l'entrée en vigueur de celle-ci. En revanche, il n'est pas possible de réduire ultérieurement la liste des CDI couvertes par la convention BEPS.

1.4 Position de la Suisse

Généralités

La Suisse a participé activement à l'élaboration de la convention BEPS. Cette convention BEPS ne crée pas de nouveaux standards, mais a pour but de mettre en œuvre des règles déjà élaborées. Le 11 septembre 2015, le Conseil fédéral a approuvé l'acceptation de l'ensemble des rapports finaux du projet BEPS, y compris ceux d'où sont issues les dispositions BEPS relatives aux conventions fiscales. Ces dispositions matérielles doivent être reprises afin de respecter le standard.

La convention BEPS contient toutes les dispositions BEPS relatives aux conventions fiscales. Elle prévoit cependant un mécanisme permettant une reprise ou une exclusion ciblée de certaines dispositions de cette convention BEPS (cf. ch. 1.3 du présent rapport).

Par son engagement dans les travaux du projet BEPS et par l'approbation de l'ensemble des résultats du projet BEPS, la Suisse a montré son soutien aux efforts internationaux visant à accroître la transparence et à créer des conditions de concurrence équitables dans le domaine de l'imposition des entreprises multinationales.

La Suisse a signé la convention BEPS le 7 juin 2017, en même temps que quelque 70 autres Etats et juridictions⁵.

Modification des CDI par la convention BEPS

Pour ce qui est des effets de la convention BEPS, les parties à la convention BEPS défendent des points de vue différents (cf. ch. 1.2). En vertu de la convention BEPS, la Suisse ne peut modifier que les CDI avec les États (i) qui partagent son opinion d'après laquelle la convention BEPS modifie les CDI concernées (de la même manière qu'un protocole de modification d'une CDI) et (ii) qui sont disposés à déterminer d'un commun accord la teneur exacte de la CDI modifiée par la convention BEPS (cf. ch. 1.2 du présent rapport).

⁵ La liste des signataires de la convention BEPS peut être consultée sous : <http://www.oecd.org/fr/fiscalite/conventions/convention-multilaterale-pour-la-mise-en-oeuvre-des-mesures-relatives-aux-conventions-fiscales-pour-prevenir-le-beps.htm>.

Les entretiens bilatéraux menés au printemps 2017 avec des États concernés ont montré que les deux conditions d'une révision par la convention BEPS étaient réalisées actuellement pour 14 CDI. Il s'agit des CDI avec l'Afrique du Sud, l'Argentine, l'Autriche, le Chili, l'Inde, l'Islande, l'Italie, le Liechtenstein, la Lituanie, le Luxembourg, la Pologne, le Portugal, la Tchéquie et la Turquie.

Ces entretiens ont également montré que beaucoup d'autres États n'ont pas encore adopté une position claire, mais qu'ils pourraient se rallier ultérieurement à la position suisse. Le nombre des CDI suisses susceptibles d'être modifiées pourrait donc augmenter encore et une augmentation des CDI couvertes par la convention BEPS pourrait aussi se produire ultérieurement. Il est donc proposé d'habiliter le Conseil fédéral à formuler les notifications correspondantes après avoir consulté les Commissions de l'économie et des redevances du Parlement (cf. ch. 6.3 du présent rapport).

Il y a aussi des États qui ont une position claire et ne partagent pas celle de la Suisse concernant la relation entre la convention BEPS et les CDI, mais qui sont au contraire fermement convaincus que la convention BEPS ne modifie pas la CDI concernée de la même façon qu'un protocole de modification et qu'il s'agit de deux accords de droit international public distincts. Il y a en outre des États qui partagent la position de la Suisse sur ce point, mais qui ne sont pas disposés à déterminer d'un commun accord la teneur exacte de la CDI modifiée par la convention BEPS.

Pour la Suisse, une modification de la CDI concernée par la convention BEPS n'est pas possible dans ces deux cas. Avec de tels États, la Suisse est cependant disposée à reprendre les résultats du projet BEPS dans la CDI concernée au moyen de protocoles de modification bilatéraux. Des négociations correspondantes sont en cours avec une série de tels États ou déjà terminées (Royaume-Uni).

Condensé de la position suisse sur les dispositions matérielles de la convention BEPS

Les effets des réserves au sens de l'art. 28, par. 6, de la convention BEPS et des notifications au sens de l'art. 29, par. 3, formulées par la Suisse au moment de la signature de la convention BEPS sur les CDI suisses couvertes par la convention BEPS peuvent être résumés comme suit:

1. Les CDI sont dotées d'un préambule précisant expressément qu'en plus de l'élimination de la double imposition, elles n'offrent pas de possibilité de (double) non-imposition ou d'imposition réduite via des pratiques de fraude ou d'évasion fiscales (art. 6 de la convention BEPS).
2. Les CDI sont complétées par une clause anti-abus générale sous la forme d'une règle du critère des objets principaux, faisant référence aux buts principaux d'un montage ou d'une transaction (en anglais « principal purpose test – PPT-rule ») (art. 7 de la convention BEPS). Par arrêté du 11 septembre 2015, le Conseil fédéral a chargé le DFF de proposer l'insertion d'une clause anti-abus générale sous la forme d'une règle PPT dans le cadre des négociations en vue de la conclusion ou de la révision d'une CDI. Une telle clause a été convenue pour la première fois avec la Lettonie dans le cadre d'une CDI bilatérale.
3. Une disposition empêchant une double exemption involontaire en raison d'un conflit de qualification (art. 5 de la convention BEPS) est insérée dans les CDI.
4. Les dispositions sur la procédure amiable et sa mise en œuvre dans les CDI doivent être harmonisées avec les dispositions correspondantes du Modèle OCDE, pour autant qu'il y ait des divergences et que la convention BEPS le permette (art. 16 et 17 de la convention BEPS). Le standard minimal de l'action 14 du projet BEPS doit ainsi être mis en œuvre autant que possible.
5. Conformément à la politique de la Suisse en matière de CDI, les CDI couvertes par la convention BEPS incluront une clause d'arbitrage, à condition que l'État partenaire de la Suisse ait aussi opté pour l'application de la partie VI de la convention BEPS. Une clause d'arbitrage conforme à la convention BEPS doit remplacer les clauses existantes ou doit être ajoutée aux CDI qui n'en contiennent pas (partie VI de la convention BEPS).
6. La reprise de dispositions anti-abus plus sévères issues de l'action 6 du projet BEPS et les modifications de la définition de l'établissement stable selon l'action 7 de ce projet n'est pas prévue. Ces dispositions ne constituent pas des standards minimaux. Leur reprise augmenterait considérablement la complexité et aurait des effets difficiles à évaluer sur la répartition du droit

d'imposer prévues dans les conventions fiscales. L'éventuelle intégration de telles dispositions dans les CDI suisses dépendra donc uniquement des négociations bilatérales individuelles.

En résumé, la Suisse met en œuvre au moyen de la convention BEPS les standards minimaux des actions 6 et 14 du projet BEPS. Le Conseil fédéral soumettra au Parlement la liste⁶ des réserves et notifications suisses déposée auprès du Dépositaire lors de la signature de la convention BEPS en même temps que le message. Cette liste pourrait être modifiée par les Chambres fédérales lors de la procédure d'approbation. La liste sera remise au Dépositaire lors de la ratification par le Parlement.

1.5 Relations avec d'autres accords

Conventions contre les doubles impositions

Par arrêté du 11 septembre 2015, le Conseil fédéral a chargé le DFF de proposer, à partir de cette date, une clause anti-abus générale correspondant au standard minimal de l'art. 7 de la convention BEPS lors des négociations bilatérales en vue de la conclusion d'une CDI. Depuis septembre 2015, la Suisse a signé une poignée de CDI comprenant une disposition pour empêcher leur utilisation abusive correspondant à l'art. 7 de la convention BEPS. Pour ce qui est des dispositions de la convention BEPS concernant la procédure amiable, la Suisse a émis une réserve concernant la deuxième phrase de l'art. 25, par. 2, du Modèle OCDE (lequel est compris dans l'art. 16, par. 2, de la convention BEPS). D'après cette réserve, la Suisse doit être disposée, pour respecter quand même le standard minimal à ce sujet, à accepter dans le cadre des négociations des CDI des dispositions qui limitent le délai pour procéder à des reprises de bénéfices d'entreprises associées ou d'établissements stables.

Accord sur la fiscalité de l'épargne avec l'UE

Afin de lutter contre la soustraction d'impôt sur le plan international, la Suisse et l'UE ont conclu en 2004 un accord sur la fiscalité de l'épargne⁷. Le 27 mai 2015, la Suisse et l'UE ont signé un protocole de modification de l'accord sur la fiscalité de l'épargne⁸ qui introduit l'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers (EAR) selon le standard OCDE entre la Suisse et les États membres de l'UE.. Le protocole de modification est entré en vigueur par échange de notes le 1^{er} janvier 2017. L'art. 9 de ce protocole reprend sans changement la disposition (art. 15) de l'Accord sur la fiscalité de l'épargne entre la Suisse et l'UE concernant le paiement de dividendes, d'intérêts et de redevances entre des sociétés. Comme l'ancienne disposition, l'art. 9 prévoit qu'en cas d'application de cette disposition, les dispositions de la législation interne ou de conventions visant à prévenir la fraude ou les abus en Suisse et dans les États membres de l'UE demeurent réservées. La disposition contre l'utilisation abusive des conventions fiscales de la convention BEPS est une prescription fondée sur une convention internationale. Elle s'applique donc lorsque les avantages sont requis sur la base de l'art. 9 en relation avec un État de l'UE dont la CDI avec la Suisse est couverte par la convention BEPS.

2 Protocole de modification de la CDI entre la Suisse et le Royaume-Uni

La CDI avec le Royaume-Uni (RS 0.671.136.712) ci-après «CDI-GB») a été signée le 8 décembre 1977 et amendée plusieurs fois depuis lors.

Les discussions avec des représentants du Royaume-Uni ont révélé que les deux États avaient des avis différents sur la relation de la convention BEPS avec la CDI-GB. En particulier, le Royaume-Uni ne partage pas la position de la Suisse d'après laquelle la convention BEPS modifie la CDI concernée de la même façon qu'un protocole de modification. C'est pourquoi il a été décidé que la mise en œuvre du

⁶ La liste des réserves et notifications selon l'article 28 paragraphe 6 et article 29 paragraphe 3 de la convention BEPS déposée par la Suisse lors de la signature de l'accord BEPS est jointe au présent rapport.

⁷ Accord entre la Confédération suisse et la Communauté européenne prévoyant des mesures équivalentes à celles prévues dans la directive 2003/48/CE du Conseil en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts, RO **2005** 2571.

⁸ Protocole de modification de l'accord entre la Confédération suisse et la Communauté européenne prévoyant des mesures équivalentes à celles prévues dans la directive 2003/48/CE du Conseil en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts, RO **2016** 5003.

standard minimum du projet BEPS ne se ferait pas par l'intermédiaire de la convention BEPS, mais par celui d'un protocole de modification bilatéral.

Les négociations sur un tel protocole de modification ont eu lieu par voie de correspondance. Un projet a été paraphé le 19 avril 2017. À cette occasion, la délégation britannique a fait savoir que le fait de pouvoir soumettre à l'approbation du Parlement britannique en même temps la convention BEPS et le protocole de modification signé par le gouvernement de Grande-Bretagne constituerait pour elle un allègement administratif considérable. Finalement, le protocole de modification de la CDI-GB (ci-après protocole de modification) a été signé à Londres le 30 novembre 2017.

Étant donné que ce protocole présente objectivement un lien étroit avec la convention BEPS, il est indiqué de l'intégrer à la consultation sur la convention BEPS (cf. ch. 6.4 du présent rapport).

D'après son art. 11, le protocole de modification entre en vigueur dès que les deux États contractants ont communiqué l'un à l'autre par la voie diplomatique que les exigences légales internes de son entrée en vigueur sont remplies. Pour les impôts à la source, les dispositions du protocole de modification s'appliquent à partir du 1^{er} janvier de l'année suivant son entrée en vigueur. Pour les autres impôts, le début de l'année fiscale ou de l'année comptable correspondante est déterminant. Les dispositions sont applicables en Suisse aux années fiscales suivant l'entrée en vigueur du protocole débutant le 1^{er} janvier ou après cette date; en Grande-Bretagne aux années fiscales ou comptables débutant le 6 avril ou après cette date ou le 1^{er} avril de l'année suivant l'entrée en vigueur du protocole de modification. Les dispositions concernant la procédure amiable font exception (art. 9 du protocole de modification). Elles s'appliquent à partir du jour de l'entrée en vigueur du protocole de modification.

3 Commentaires des dispositions de la convention BEPS et du protocole de modification de la CDI-GB

Préambule

Le préambule décrit le but général de la convention BEPS qui est d'assurer une mise en œuvre rapide, coordonnée et cohérente des mesures relatives aux conventions fiscales issues du projet BEPS.

Le préambule précise en particulier que les CDI conclues ne doivent pas créer des possibilités de non-imposition ou d'imposition réduite via des pratiques de fraude ou d'évasion fiscales. Cette déclaration se réfère à l'art. 6, par. 1, de la convention BEPS qui a pour but de modifier le préambule des CDI couvertes par la convention.

Partie I: champ d'application et interprétation des termes

Art. 1 Champ d'application de la convention BEPS

L'art. 1 définit le champ d'application de la convention. Elle modifie toutes les conventions fiscales couvertes telles que définies à l'art. 2, par. 1, let. a. Comme signalé au ch. 1 du présent rapport, la Suisse est d'avis que la convention BEPS modifie les conventions fiscales couvertes de la même manière qu'un protocole de modification d'une CDI, ce qui signifie que la teneur des conventions fiscales couvertes est révisée.

Art. 2 Interprétation des termes

Les termes employés au sens de la convention sont définis au par. 1.

L'expression «convention fiscale couverte» désigne une CDI conclue entre deux ou plusieurs parties pour laquelle chacune d'entre elles a formulé une notification au Dépositaire indiquant qu'elle souhaite que cette CDI soit couverte par la convention BEPS. À l'occasion de la signature de la convention BEPS, la Suisse a notifié au Dépositaire les CDI avec l'Afrique du Sud, l'Argentine, l'Autriche, le Chili, l'Inde, l'Islande, l'Italie, le Liechtenstein, la Lituanie, le Luxembourg, la Pologne, le Portugal, la Tchéquie et la Turquie. Comme ces États ont également notifié que les CDI concernées avec la Suisse relevaient de

l'art. 2, par. 1, de la convention BEPS, ces CDI sont considérées comme des conventions fiscales couvertes. Les accords bilatéraux concernant l'imposition des entreprises du trafic maritime et aérien ou des assurances sociales n'entrent pas dans le champ d'application de la convention BEPS.

Le terme «partie» désigne un État pour lequel la convention BEPS est en vigueur ou un territoire qui a signé la convention BEPS et pour lequel elle est en vigueur.

L'expression «juridiction contractante» désigne une partie à une convention fiscale couverte.

Le par. 2 prévoit que toute expression qui n'est pas définie dans la convention BEPS doit être interprétée selon la convention fiscale couverte de la partie concernée, sauf si le contexte exige une interprétation différente. Si une expression n'est pas définie dans la convention fiscale concernée, il faut se référer à la définition de la notion du droit interne (*lex fori*) pour autant que le contexte n'exige pas une interprétation différente.

Partie II: Dispositifs hybrides

Art. 3 Entités transparentes

La disposition matérielle de cet article (par. 1) prévoit que les avantages d'une convention fiscale couverte ne peuvent pas être accordés lorsqu'aucun État ne considère les revenus concernés comme des revenus d'un de ses résidents aux fins de leur imposition.

Le but de cette règle est justifié. . En particulier, les paiements déductibles fiscalement qui ne constituent nulle part des revenus imposables ne doivent pas bénéficier en plus des avantages des CDI.

Cependant, cette disposition conduit à une inégalité de traitement des placements collectifs de capitaux suivant leur agencement par la législation interne d'un État. Les placements collectifs de capitaux suisses sont considérés comme transparents au regard du droit fiscal et n'auraient donc pas droit aux avantages des conventions fiscales. Par contre, les placements collectifs d'États partenaires bénéficieraient de la protection complète des conventions fiscales, s'ils sont considérés comme des sujets de droit autonomes, et cela même s'ils ne sont pas assujettis à une imposition effective, ce qui est courant. De plus, il y aurait le risque que des personnes qui ne peuvent pas recourir à une convention fiscale avec la Suisse parviennent à bénéficier d'une manière indue de ses avantages en investissant dans un placement collectif de capitaux de tels États partenaires.

Les conséquences précitées peuvent être réglées par une disposition supplémentaire d'après laquelle les placements collectifs de capitaux n'ont droit aux avantages de la CDI que dans la mesure où les investisseurs qui y participent ont droit aux avantages de celle-ci. Une telle disposition n'est cependant pas prévue par la convention BEPS et ne peut donc pas être insérée non plus dans les CDI suisses par l'intermédiaire de celle-ci.

C'est pourquoi la Suisse a émis une réserve conformément au par. 5, let. a. La réglementation matérielle de l'art. 3 n'est donc pas reprise dans les conventions fiscales suisses couvertes. Le protocole de modification de la CDI-GB ne contient pas non plus cette disposition.

Art. 4 Entités ayant une double résidence

Cet article contient une règle de départage (*tie-breaker rule*) modifiée (par. 1) pour les sociétés ayant une double résidence, c'est-à-dire les sociétés qui sont résidents en même temps dans deux États d'après leur législation interne. D'après cette nouvelle règle, ce n'est plus le lieu de la direction effective de la société qui constitue le critère pour déterminer l'État de résidence aux fins des conventions fiscales. En pareil cas, les autorités compétentes des États concernés devront s'efforcer de déterminer l'État de résidence d'un commun accord.

La règle de départage a été modifiée sur la base des soupçons de nombreux États qui estiment que les sociétés à double résidence sont utilisées principalement à des fins d'évasion fiscale.

Il est certes incontesté que la règle de départage modifiée constitue un instrument efficace contre l'évasion fiscale (même si, dans de telles situations, il s'agit le plus souvent d'éluder la législation interne et

non pas les dispositions des CDI). Cette règle souffre cependant de graves inconvénients. Premièrement, elle expose les sociétés à double résidence à un risque important de double imposition et ce même si la double résidence n'était pas intentionnelle (fiscalement). Deuxièmement, il y a des méthodes mieux ciblées pour éliminer la double imposition en relation avec des sociétés à double résidence. Troisièmement, la règle de départage modifiée alourdit, de par sa conception, la charge de travail des autorités compétentes car chaque cas doit être traité dans le cadre d'une procédure amiable.

C'est pourquoi la Suisse a émis une réserve conformément au par. 3, let. a. La convention BEPS ne reprend ainsi pas la règle de départage modifiée de l'art. 4 dans les convention BEPSs fiscales suisses couvertes. Le protocole de modification de la CDI-GB ne contient pas non plus cette règle.

Art. 5 Application des méthodes d'élimination de la double imposition

Cet article contient trois dispositions matérielles différentes (options A, B et C) servant toutes à empêcher une double non-imposition en cas d'avis divergents entre l'État de résidence et l'État de la source concernant l'état de fait ou l'interprétation de notions des CDI.

L'option A vaut pour les États qui, en qualité d'État de résidence, éliminent la double imposition par l'exemption des revenus plutôt que par l'imputation des impôts étrangers. L'État de résidence n'est par conséquent pas obligé d'exempter des revenus lorsque l'État de la source ne les impose pas parce que ce dernier estime que la CDI attribue à l'Etat de résidence le droit exclusif d'imposer les revenus en question.

Dans de tels situations de double non-impositions, les deux autres options prévoient le passage de la méthode de l'exemption à celle de l'imputation: l'option B uniquement pour les revenus provenant de dividendes et l'option C pour tous les revenus. Pour la Suisse, seule l'option A entre en considération. L'option B ferait en effet double emploi car, pour ce qui est des dividendes, la Suisse applique de toute façon la méthode de l'imputation (aussi aux dividendes issus de participations déterminantes versés à de sociétés de capitaux) et l'option C compliquerait considérablement la procédure d'élimination de la double imposition en Suisse. En outre, les effets voulus dans le domaine des entreprises ne se produiraient pas dans de nombreux cas car la législation suisse prescrit la méthode de l'exemption.

Cet article prévoit une application asymétrique des options A, B et C. Les parties peuvent choisir librement leur option. Une partie peut toutefois formuler une réserve contre cette application asymétrique. Elle dispose alors de deux solutions: une réserve générale (par. 8) ou une réserve portant uniquement sur l'option C (par. 9).

La Suisse a choisi l'option A et a formulé une notification correspondante fondée sur le par. 10, let. a. En outre, elle a émis une réserve contre l'application asymétrique de l'option C par les États avec lesquelles elle a signé CDI.

Compte tenu des réserves et des notifications formulées par les États partenaires de la Suisse, la disposition de l'option A est insérée en vertu de la convention BEPS dans les CDI suisses avec les États suivants: Autriche, Argentine, Chili, Italie, Liechtenstein, Lituanie, Luxembourg, Pologne et Portugal, cette disposition étant appliquée de manière symétrique pour les deux États avec l'Autriche, le Liechtenstein et le Luxembourg et de manière asymétrique avec les autres États uniquement pour la Suisse. Le protocole de modification de la CDI-GB insère la disposition conforme à l'option A dans la CDI avec le Royaume-Uni de façon asymétrique uniquement pour la Suisse (art. 8).

Partie III: Utilisation abusive des conventions fiscales

Art. 6 Objet d'une convention fiscale couverte

Cet article contient deux dispositions supplémentaires concernant le préambule d'une CDI. Ces deux dispositions ont été élaborées dans la cadre de l'action 6 du plan BEPS. Le par. 1 contient la première disposition. Elle est nécessaire afin de respecter le standard minimal fixé dans le cadre de l'action 6. Une partie ne peut exclure cette disposition par une réserve que pour les CDI comprenant déjà un préambule correspondant ou avec un champ d'application plus large. La deuxième disposition figure au par. 3. Elle est facultative et n'est insérée dans une CDI que si les deux parties l'ont choisie.

La disposition du par. 1 précise que les parties n'avaient pas l'intention de créer, en concluant la CDI, des possibilités de non-imposition ou d'imposition réduite par la fraude ou d'évasion fiscales. En d'autres termes, une CDI doit également viser à éviter la double non-imposition. Cette règle n'a pas une portée générale; elle s'applique uniquement lorsque la fraude ou l'évasion fiscales sont à l'origine de cette double non-imposition. De cette manière, on tient compte du fait qu'il existe des situations voulues de double non-imposition. Citons, à titre d'exemple, l'imposition des dividendes distribués à des sociétés du même groupe. En pareil cas, la double non-imposition permet d'éviter des charges économiques multiples indésirables.

La disposition du par. 3 prévoit une autre raison supplémentaire motivant la conclusion d'une CDI: la promotion des relations économiques et l'amélioration de la coopération en matière fiscale.

La Suisse n'a pas émis de réserve sur l'art. 6 et a formulé une notification pour l'admission de la disposition selon le par. 3.

Compte tenu des réserves et des notifications formulées par des États partenaires de la Suisse, la disposition du par. 1 est insérée dans les 14 CDI suisses modifiées par la convention BEPS et la disposition du par. 3 dans les CDI avec l'Afrique du Sud, l'Argentine, le Chili, le Liechtenstein, le Luxembourg et la Turquie. Le protocole de modification de la CDI-GB comprend aussi bien la disposition prévue par le par. 1 que celle prévue par le par. 3 (art. 1 de la CDI-GB).

Art. 7 Empêcher les utilisations abusives des conventions

Les règles matérielles de l'art. 7 forment premièrement la règle du critère des objets principaux (règle PPT; *PPT-rule*) au par. 1, deuxièmement une disposition supplémentaire relative à la règle PPT au par. 4 et troisièmement la règle simplifiée de limitation des avantages (règle LOB; *LOB-rule*) aux par. 8 à 13.

Pour satisfaire au le standard minimal dans le cadre de l'action 6 du projet BEPS, il suffit d'insérer la règle PPT dans la CDI. Une réserve par rapport à la règle n'est possible que si la partie a l'intention de remplir le standard minimal en adoptant une règle LOB détaillée combinée à des dispositions anti-mécanismes de relais (*anti-conduit*). Tant la disposition additionnelle à la règle PPT que la règle LOB simplifiée ne s'appliquent que si les deux parties les choisissent. La Suisse n'a pas opté pour ces deux dispositions. Par conséquent, seule la règle PPT est insérée par la convention BEPS dans les conventions fiscales suisses couvertes.

La règle PTT (par. 1) est une clause anti-abus qui se réfère au but principal d'un montage ou d'une transaction. En vertu de cette clause, les avantages tirés d'une CDI ne sont pas accordés lorsque leur obtention constituait un des objets principaux du montage ou de la transaction, sauf s'il est démontré que l'octroi de ces avantages est conforme à l'objet ou à la finalité des dispositions correspondantes de la CDI. Cette clause anti-abus est conforme à la règle PPT, que le Modèle de convention révisé de l'OCDE inclura selon les recommandations relatives à l'action 6 du projet BEPS. Dans le Modèle OCDE, elle est énoncée à l'art. 29, par. 9.

Cette clause anti-abus est certes nouvelle dans les CDI suisses de par sa formulation; elle correspond cependant dans ses fondements aux clauses anti-abus que la Suisse a conclues ces dernières années dans un grand nombre de ses CDI. La clause prévue en l'occurrence se différencie de celles que la Suisse a adoptées dans d'autres conventions par le fait qu'elle n'est pas limitée aux différents types de revenus, tels que les dividendes, les intérêts et les redevances, mais qu'elle s'applique à toutes les dispositions de la CDI. Ainsi, tout avantage tiré de la CDI est soumis à la réserve concernant l'usage abusif.

Par sa formulation, la clause anti-abus adoptée dans la convention BEPS se différencie de celles contenues dans d'autres accords conclus récemment par la Suisse sur un autre point: elle ne se limite pas aux situations où l'objet principal du montage ou de la transaction est de tirer des avantages de la CDI; elle englobe également les situations où un des objets principaux est d'obtenir ces avantages. Cela ne fait cependant pas de différence significative du point de vue du résultat, car la deuxième partie de la clause prévoit que les avantages tirés de la CDI sont quand même accordés s'ils sont conformes à la finalité ou à l'objet des dispositions correspondantes. Ce devrait être en général le cas lorsque l'obtention de l'avantage n'était pas l'objet principal du montage ou de la transaction.

De manière générale, l'insertion de clauses anti-abus dans une convention contre les doubles impositions présente l'avantage que les États contractants s'accordent sur les conditions qui doivent être remplies pour que les avantages tirés de la CDI puissent être refusés. À défaut d'une telle clause, chacun des deux États contractants pourrait définir lui-même la notion d'abus. Il pourrait ainsi décider unilatéralement, conformément à son droit interne, qu'il y a abus dans un cas concret et, partant, refuser d'accorder des avantages revendiqués au titre de la CDI. Cette situation créerait une insécurité juridique. L'insertion de la règle PPT dans une CDI permet d'éviter cette situation insatisfaisante. Certes, le libellé relativement vague de la règle PPT et la prise en compte de certains éléments subjectifs ne permettent pas de poser des critères de portée universelle permettant de déterminer une utilisation abusive de la CDI. Cependant, l'explication détaillée et les nombreux exemples contenus dans le commentaire du Modèle de convention de l'OCDE constituent les lignes directrices pour interpréter la règle PPT.

D'après la disposition supplémentaire relative à la règle PPT (par. 4), certains avantages des conventions fiscales sont accordés même lorsqu'il y a une utilisation abusive au sens de la règle PPT, à savoir lorsque l'autorité compétente de l'État de la source parvient à la conclusion que les avantages de la CDI auraient été accordés, si la transaction abusive selon la règle PPT n'avait pas eu lieu. Cette clause garantit à un État contractant la possibilité, en cas d'usage abusif de la CDI, de prendre en considération, pour déterminer les conséquences fiscales, tout état de fait qui aurait existé sans le montage ou la transaction. Pour la Suisse, cette clause n'a qu'un caractère déclaratoire car les autorités fiscales peuvent accorder de tels avantages selon leur législation interne même en l'absence d'une telle clause.

À l'OCDE au cours des discussions à ce sujet, plusieurs États avaient relevé que leurs autorités fiscales n'avaient pas la compétence d'accorder quand même certains avantages des conventions fiscales en cas d'abus, mais qu'elles devaient retenir l'impôt à la source prévu par leur législation interne. De ce point de vue, la disposition supplémentaire concernant la règle PPT constitue un avantage: suivant les circonstances, les bénéficiaires suisses de revenus provenant de l'étranger grevés de l'impôt à la source peuvent ainsi bénéficier de certains avantages des CDI malgré l'admission d'un abus.

Cependant, cette disposition présente aussi des inconvénients: elle occasionne notamment un surcroît de travail administratif. Si l'administration fiscale n'accordait aucun des avantages de la CDI dans un cas concret au motif qu'il y a abus, cette disposition pourrait par exemple avoir pour effet pour la Suisse que le bénéficiaire des revenus puisse s'adresser à l'autorité suisse compétente aux fins des CDI suisses afin de lui faire vérifier si le refus total des avantages de la CDI est justifié. Alors que cette disposition est certainement à l'avantage des contribuables étrangers, il n'est pas certain que les contribuables suisses bénéficiant de revenus de source étrangère tirent effectivement profit de cette disposition. Une appréciation complète est en effet concédée à l'autorité fiscale compétente de l'État de la source. Enfin, cette autorité peut rejeter unilatéralement toutes les requêtes des contribuables suisses portant sur l'accord de certains avantages de la CDI (même si elle doit consulter préalablement les autorités suisses compétentes).

Dans l'ensemble, la Suisse a donc avantage à renoncer à l'admission automatique et complète de cette disposition supplémentaire à la règle PPT par l'intermédiaire de la convention BEPS et à décider chaque fois si elle fait sens dans une CDI concrète dans le cadre de négociations bilatérales.

La Suisse s'est prononcée pour la règle PPT et contre la règle LOB, tant dans sa forme détaillée que dans sa forme simplifiée (par. 8 à 13), pour les raisons suivantes:

- Premièrement, l'avantage d'une règle LOB peut résider dans le fait qu'elle se fonde sur des contrôles objectifs et trace ainsi une ligne de démarcation claire entre l'utilisation abusive des conventions fiscales et le comportement protégé. En y regardant de plus près, cette ligne de démarcation est cependant beaucoup moins nette. En effet, la règle LOB laisse aussi une marge d'appréciation, notamment lors de l'application du contrôle de l'exercice effectif d'une activité commerciale. De plus cette règle ne s'appuie pas exclusivement sur des contrôles objectifs, mais comprend, avec le contrôle discrétionnaire, un contrôle contenant des éléments purement subjectifs.
- Deuxièmement, la règle LOB ne constitue pas, contrairement à la règle PPT, une clause exhaustive pour prévenir les utilisations abusives des conventions fiscales. La règle LOB n'est pas une clause anti-abus générale (*general anti avoidance rule*, en abrégé GAAR), mais une

clause anti-abus spécifique (*specific anti avoidance rule*, en abrégé SAAR) visant à prévenir le chalandage fiscal (*treaty shopping*), qui ne permet même pas de prévenir toutes les formes de chalandage fiscal. C'est pourquoi une telle règle ne permet pas à elle seule de satisfaire au standard minimal.

- Troisièmement, la règle LOB comporte le risque que les contrôles soient trop restrictifs et que les avantages d'une CDI soient injustement refusés dans des situations qui, en réalité, ne constituent pas des utilisations abusives.

La Suisse n'a pas émis de réserve sur l'art. 7. Elle a toutefois formulé une notification conformément au par. 17, let. a, et y a énuméré les dispositions des CDI en vigueur qu'elle veut retirer des CDI concernées avec l'adoption de la règle PPT.

Compte tenu des réserves et des notifications formulées par des États partenaires de la Suisse, la règle PPT est insérée dans les 14 CDI suisses modifiées par la convention BEPS. En outre, les dispositions anti-abus actuelles sont retirées des CDI avec le Chili (ch. 5 du protocole à la convention), la Tchéquie (ch. 8 du protocole à la convention), l'Italie (art. 23), le Liechtenstein (ch. 4 du protocole à la convention) et le Portugal (art. 27, par. 3). Le protocole de modification de la CDI-GB insère également la règle PPT dans la CDI avec le Royaume-Uni (art. 10) et supprime simultanément les clauses anti-abus de celle-ci (art. 2, 4, 5, 6 et 7).

Art. 8 Transactions relatives au transfert de dividendes

La réglementation matérielle (par. 1) de l'art. 8 prévoit l'introduction d'une période minimale de détention de un an pour l'accord du taux privilégié de l'impôt à la source sur les dividendes versés au sein d'un groupe.

Plusieurs CDI suisses contiennent déjà une telle période minimale, notamment lorsque le droit d'imposer des dividendes issus de participations déterminantes est attribué exclusivement à l'État de résidence. Dans certains cas, cette disposition est apte à empêcher une utilisation abusive sans constituer une atteinte grave à la liberté d'action des acteurs économiques, d'autant plus que cette période minimale ne doit pas être atteinte au moment du versement des dividendes, mais qu'elle peut aussi être atteinte ultérieurement. En outre, la disposition prévoit que les restructurations de la société qui verse ou qui reçoit les dividendes ne sont pas pris en compte pour calculer la période.

Il faut cependant clarifier ce qu'il faut comprendre exactement par restructuration d'entreprises. D'après la terminologie suisse, les transformations et les transferts d'actifs au sein d'un groupe sont aussi considérés comme des restructurations, à côté des fusions et des scissions. Il ne serait cependant pas logique de ne pas recommencer à faire courir la période, par exemple, en cas de vente d'une participation d'une société d'un groupe à une autre société du groupe. Du point de vue suisse, il est donc nécessaire de préciser, dans une énumération exhaustive, que la notion de restructuration d'entreprises comprend la fusion, la scission et la transformation. Une telle définition des restructurations d'entreprises n'est pas prévue dans la convention BEPS et nécessite par conséquent un accord au cours des négociations bilatérales d'une CDI.

C'est pourquoi la Suisse a émis une réserve au sens du par. 3, let. a. La disposition matérielle de l'art. 8 de la convention n'est par conséquent pas reprise dans les conventions fiscales suisses couvertes. Le protocole de modification de la CDI-GB ne contient pas non plus cette disposition.

Art. 9 Gains en capital tirés de l'aliénation d'actions, de droits ou de participations dans des entités tirant leur valeur principalement de biens immobiliers

Cet article concerne la clause relative à l'imposition des gains tirés de l'aliénation de sociétés immobilières selon l'art. 13, par. 4, Modèle OCDE. D'une part, la convention BEPS modifie les clauses des CDI conclues à deux égards (par. 1) et crée la possibilité de reprendre la clause modifiée selon la version 2017 du Modèle OCDE dans les CDI qui ne contiennent pas encore cette clause (par. 3), d'autre part.

Il faut prendre en considération le fait qu'en qualité d'État de situation d'immeubles, la Suisse ne fait qu'un usage limité du droit d'imposition concédé par l'art. 13, par. 4, Modèle OCDE. En vertu de sa législation interne, la Suisse impose en principe uniquement l'aliénation de participations majoritaires à

des sociétés immobilières, mais pas les participations minoritaires comme le permettrait l'art. 13, par. 4, Modèle OCDE, ce qui soulève un risque de double non-imposition.

Ce risque ne serait qu'augmenté dans l'hypothèse où non seulement les participations à des sociétés immobilières, mais aussi celles à d'autres entités devaient tomber sous le coup de cette disposition comme le prévoit la première modification selon la convention BEPS car, en Suisse, des impôts sur les gains immobiliers consécutifs à des mutations économiques ne sont perçus qu'en cas de sociétés immobilières, mais pas en cas de fonds de placement immobilier ou de SICAV par exemple.

La deuxième modification de l'art. 13, par. 4, Modèle OCDE, par la convention BEPS consiste en l'introduction d'un délai pour déterminer si la participation concernée est constituée en majorité par des immeubles. Cette réglementation veut faire barrage aux montages par lesquels une société immobilière est sortie du champ d'action de la réglementation par l'apport de liquidités, afin d'aliéner ensuite les parts à la société sans imposition dans l'État de situation des immeubles. La disposition laisse toutefois différentes questions sans réponse, notamment de savoir ce qui se passe si la société dont les parts ont été vendues a aliéné ses immeubles durant la période minimale de détention ou si le montage précité doit toujours être accepté après l'expiration de la période de détention de un an. Dès lors, il est préférable pour la Suisse de continuer à prévoir dans ses CDI une clause au sens de l'art. 13, par. 4, Modèle OCDE, qui tient compte de ses besoins spécifiques et sans reprendre les deux modifications prévues par la convention BEPS.

Dans cette mesure, la Suisse a formulé conformément au par. 6, let. a. La disposition matérielle de l'art. 9 de la convention BEPS n'est par conséquent pas reprise dans les conventions fiscales suisses couvertes et les dispositions actuelles ne sont pas adaptées à la teneur des dispositions de la convention BEPS. Le protocole de modification de la CDI-GB ne prévoit pas non plus de modification de la disposition actuelle de la CDI avec le Royaume-Uni réglant l'imposition des gains en capital tirés de l'aliénation de parts à des sociétés immobilières (art. 13, par. 4 CDI-GB).

Art. 10 Règles anti-abus visant les établissements stables situés dans des juridictions tierces

Les établissements stables ne sont pas considérés comme des résidents au sens des CDI et n'ont pas droit, en tant que tels, aux avantages des CDI. Toutefois, ils peuvent en principe se prévaloir de la CDI de l'État de résidence de l'entreprise à laquelle ils appartiennent. Cet article comprend une clause anti-abus pour les établissements stables situés dans des juridictions tierces (par. 1 à 3). En vertu de cette clause, l'État de la source peut refuser les avantages de la CDI pour les revenus d'un tel établissement stable si la juridiction tierce ne les soumet pas à une imposition minimale. L'impôt minimal est égal à 60 % de l'impôt qui devrait être acquitté dans l'État de résidence de l'entreprise.

Cette clause a ceci de particulier qu'elle définit une utilisation abusive d'une CDI en fonction du respect d'un certain impôt minimal. Du point de vue de la Suisse, une faible imposition ne justifie pas, à elle seule, le refus des avantages des CDI. De plus, cette clause a ceci de choquant qu'elle ne prévoit pas d'exception lorsqu'il existe entre l'État de la source et l'État de résidence de l'établissement stable une CDI prévoyant des taux d'imposition à la source équivalents ou inférieurs à ceux de la CDI entre l'État de la source et l'État de résidence de l'entreprise.

Par conséquent, la Suisse a émis une réserve selon le par. 5, let. a. La clause anti-abus de l'art. 10 de la convention BEPS n'est par conséquent pas reprise dans les conventions fiscales suisses couvertes. Le protocole de modification de la CDI-GB ne contient pas non plus cette disposition.

Art. 11 Application des conventions fiscales pour limiter le droit d'une partie d'imposer ses propres résidents

La réglementation matérielle (par. 1) de cet article prévoit qu'une partie peut imposer ses résidents comme le prévoit sa législation fiscale interne sans égard à d'éventuelles dispositions différentes de la CDI concernée. Le même paragraphe prévoit une série d'exceptions (let. a à j) à cette réglementation.

Bien que cela ne soit précisé nulle part, cette disposition a été créée en tout premier lieu pour les États qui possèdent des dispositions applicables aux sociétés étrangères contrôlées (SEC). D'après ces dispositions, ces États ajoutent, dans certaines situations, les revenus de sociétés étrangères à ceux d'une

société indigène, bien que la société étrangère soit un sujet fiscal autonome. L'art. 11 fournit une base légale à ces dispositions. La Suisse n'a pas de dispositions SEC et n'a aucun intérêt à ce que d'autres États appliquent de telles dispositions aux sociétés d'un groupe suisse.

Par conséquent, la Suisse, a émis une réserve selon le par. 3, let. a. La disposition matérielle de l'art. 11 de la convention BEPS n'est par conséquent pas reprise dans les conventions fiscales suisses couvertes. Le protocole de modification de la CDI-GB ne contient pas non plus cette disposition.

Partie IV: Mesures visant à éviter le statut d'établissement stable

Art. 12 Mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable par des accords de commissionnaire et autres stratégies similaires

Cet article (par. 1 et 2) donne une définition modifiée de l'établissement stable commissionnaire (art. 5, par. 5 et 6, Modèle OCDE). Par rapport à la définition actuelle, elle est certes plus claire dans l'ensemble, mais sa reprise dans les CDI reviendrait surtout à élargir la notion d'établissement stable commissionnaire. Par conséquent, la reprise d'une telle disposition affecterait l'équilibre des CDI, raison pour laquelle elle devrait demeurer réservée aux négociations bilatérales.

Par conséquent, la Suisse a émis une réserve conformément au par. 4. La disposition matérielle de l'art. 12 de la convention BEPS n'est par conséquent pas reprise dans les conventions fiscales suisses couvertes. Le protocole de modification de la CDI-GB ne contient pas non plus la définition modifiée des établissements stables commissionnaires.

Art. 13 Mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable par le recours aux exceptions applicables à certaines activités spécifiques

Cet article concerne la liste des activités dont l'exercice ne fonde pas un établissement stable (art. 5, par. 4, Modèle OCDE). Il contient deux options: dans l'option A (par. 2), toutes les activités énumérées dans la liste sont soumises à la réserve d'une activité préparatoire ou auxiliaire. L'option B (par. 3) s'appuie sur l'actuel art. 5, par. 4, Modèle OCDE. Les activités énumérées dans la liste sont par conséquent considérées comme des activités qui, en soi, ne fondent pas d'établissement stable. Qu'il s'agisse en l'occurrence d'exceptions en soi ressort clairement de la disposition de l'option B et des commentaires de cette disposition. À la différence de ces commentaires, les explications actuelles du commentaire du Modèle OCDE laissent planer un doute sur le fait que les exceptions énumérées ne portent pas quand même sur des activités préparatoires ou auxiliaires.

En plus de ces deux options, cet article contient encore une disposition matérielle, la clause anti-fragmentation (par. 4). D'après cette disposition, les activités visées par les exceptions figurant dans la liste fondent néanmoins un établissement stable si l'entreprise (ou une entreprise du même groupe) exerce encore d'autres activités dans l'État concerné de telle façon que toutes ces activités forment un ensemble cohérent d'activités d'entreprise qui ne remplit pas les conditions de la disposition sur les exceptions.

Du point de vue de la Suisse, il faut rejeter l'option A et la clause anti-fragmentation. Elles augmentent le nombre des établissements stables et les incertitudes pour les entreprises. Étant donné qu'elles ont un impact sur l'équilibre des CDI, elles doivent demeurer réservées à des négociations bilatérales.

En revanche, la mise en œuvre de l'option B contribuerait à une clarification des CDI suisses concernées. Toutefois les raisons qui parlent en défaveur de cette option sont prépondérantes. Premièrement, l'option B ne s'applique que si le partenaire à la CDI la choisit aussi. Les États qui ne considèrent pas les activités énumérées à l'art. 5, par. 4, Modèle OCDE, comme des exceptions en soi, ne choisiront pas l'option B. Cela signifie que la disposition de cette option ne serait insérée que dans les CDI de la Suisse avec les États qui partagent déjà sa position concernant l'interprétation de la disposition en vigueur. Par conséquent, la modification n'aurait pas d'effet matériel. De plus, cette option pourrait faire naître des doutes sur l'engagement de la Suisse par rapport à la convention BEPS, si la Suisse choisissait l'option B et excluait simultanément la clause anti-fragmentation.

Par conséquent, la Suisse a formulé une réserve conformément au par. 6, let. a. Les modifications matérielles de l'art. 13 de la convention BEPS concernant l'art. 5, par. 4, Modèle OCDE ne sont par conséquent pas reprises dans les conventions fiscales suisses couvertes. Le protocole de modification de la CDI-GB ne prévoit pas non plus ces modifications.

Art. 14 Fractionnement de contrats

Cet article contient une clause anti-abus spécifique relative aux établissements stables en rapport avec des chantiers (par. 1). Elle a été créée pour les États qui n'introduisent pas la règle PPT dans leurs CDI. Ces États peuvent avoir besoin d'une clause anti-abus spécifique dans leurs CDI afin d'empêcher leur utilisation abusive en relation avec des établissements stables en rapport avec des chantiers. La Suisse n'a pas besoin de cette clause anti-abus spécifique car elle insère la clause PPT dans ses CDI.

Dès lors, la Suisse a émis une réserve conformément au par. 3, let. a. La disposition matérielle de l'art. 14 de la convention BEPS n'est par conséquent pas reprise dans les conventions fiscales suisses couvertes. Le protocole de modification de la CDI-GB ne contient pas non plus cette disposition.

Art. 15 Définition d'une personne étroitement liée à une entreprise

Cet article contient une définition de la notion de personne étroitement liée à une entreprise (par. 1). Cette définition est utilisée aux fins de l'établissement stable commissionnaire modifié (art. 12), de la clause anti-fragmentation (art. 13) et de la clause anti-abus spécifique concernant les établissements stables en rapport avec des chantiers (art. 14). Pour les États comme la Suisse qui ont émis une réserve pour chacune de ces dispositions, la reprise de cette définition dans leurs CDI n'a pas de sens.

Dès lors, la Suisse a formulé une réserve selon le par. 2. La disposition matérielle de l'art. 15 de la convention BEPS n'est par conséquent pas reprise dans les conventions fiscales suisses couvertes. Le protocole de modification de la CDI-GB ne contient pas non plus cette disposition.

Partie V: Améliorer le règlement des différends

Art. 16 Procédure amiable

Les réglementations matérielles de cet article sont contenues dans ses par. 1, 2 et 3. Elles ont été développées dans le cadre de l'action 14 du projet BEPS et font partie du standard minimal. Ces dispositions correspondent aux [par. 1, 2 et 3 de l'art. 25 du Modèle OCDE dans sa version de 2017]. Sur le fond, il s'agit de dispositions destinées à régler les différends en cas d'imposition non conforme à la CDI. De tels différends doivent être réglés par les autorités compétentes des États contractants concernés dans le cadre d'une procédure entre États.

Les CDI suisses contiennent déjà ces dispositions avec certaines variations. La convention BEPS les complète ou les modifie dans la mesure où elles ne sont pas complètes ou si elles contiennent des réglementations divergentes.

La seule différence importante dans les CDI suisses concerne la disposition de la deuxième phrase de l'art. 25, par. 2, Modèle OCDE, respectivement de la deuxième phrase de l'art. 16, par. 2, de la convention BEPS. Cette disposition veut que les accords amiables soient appliqués quels que soient les délais prévus par le droit interne. Or, La Suisse a émis une réserve sur la disposition correspondante de Modèle OCDE. En conséquence, seul un petit nombre de CDI contiennent cette disposition.

Du point de vue suisse, la communauté doit obtenir une certitude sur ses recettes fiscales après un certain temps. En l'occurrence, le délai déterminant de la législation suisse est de dix ans à partir de la taxation pour initier la révision de taxations entrées en force. Étant donné que la durée de la procédure amiable ne dépend pas du contribuable, le délai est considéré comme respecté si la demande d'ouverture d'une procédure amiable est déposée au cours de ce délai.

L'art. 16, par. 5, let. c, de la convention BEPS prévoit la possibilité d'émettre une réserve concernant la deuxième phrase de l'art. 16 par. 2. Pour respecter quand même le standard minimal fixé, la Suisse doit être prête, dans ce cas, à accepter des dispositions limitant le délai pour procéder à des ajustements des bénéfices d'entreprises associées ou d'établissements stables lors des négociations d'une CDI.

La Suisse a émis une réserve au sens du par. 5, let. c, portant uniquement sur la deuxième phrase du par. 2. Elle a donné en même temps des renseignements sur les dispositions en vigueur dans les CDI suisses au moyen d'une notification.

Compte tenu des réserves et des notifications formulées par des États partenaires de la Suisse, les dispositions correspondantes des 14 CDI suisses modifiées en vertu de la convention BEPS sont adaptées aux par. 1 à 3 de l'art. 16 (à l'exception de la 2^e phrase du par. 2). Ceci vaut également à l'égard du protocole de modification de la CDI-GB (art. 9 CDI-GB).

Art. 17 Ajustements corrélatifs

La réglementation matérielle de cet article (par. 1) correspond à celle de l'art. 9, par. 2, Modèle OCDE. Elle fait partie des standards minimaux fixés par l'action 14 du projet BEPS. Cette disposition prévoit l'obligation de procéder à un ajustement corrélatif en cas de reprise de bénéfices.

Par le passé, la Suisse ne reprenait pas cette disposition dans ses CDI. C'est pourquoi la plupart des CDI suisses ne la contiennent pas ou seulement sous une forme remaniée. Ce n'est qu'en 2005 que la Suisse a retiré la réserve correspondante dans le commentaire du Modèle OCDE et a commencé à convenir cette disposition dans les CDI avec ses partenaires. La raison du retrait de la réserve était la prise de conscience que cette disposition n'obligeait pas à des ajustements corrélatifs automatiques; au contraire, la Suisse ne devait procéder à un ajustement corrélatif que si cet ajustement correspondait au résultat d'une procédure amiable.

La Suisse n'a pas émis de réserve sur l'art. 17, mais a donné des renseignements sur les dispositions en vigueur dans ses CDI.

Compte tenu des réserves et des notifications formulées par des États partenaires de la Suisse, la disposition correspondante des CDI avec l'Afrique du Sud, l'Autriche, l'Argentine, l'Inde, l'Italie, la Lituanie, le Luxembourg, la Pologne et le Portugal est modifiée conformément à la disposition du par. 2. La CDI avec la Grande-Bretagne est également modifiée en conséquence par le protocole de modification de la CDI-GB (art. 3).

Partie VI: Arbitrage

Art. 18 Choix d'appliquer la partie VI

Les dispositions concernant la procédure d'arbitrage ne constituent pas un standard minimum. Par conséquent, les États et juridictions signataires peuvent choisir d'appliquer la partie VI à leurs conventions fiscales couvertes, ce que la Suisse a fait par le biais de sa notification conformément à l'article 29, alinéa 3 lors de la signature de la Convention BEPS et qui devra être confirmée lors de la ratification. La partie VI ne s'applique entre deux États ou juridictions ayant conclu une convention fiscale couverte que si les deux États ou juridictions notifient au dépositaire leur choix de l'appliquer.

Art. 19 Arbitrage obligatoire et contraignant

Si les autorités compétentes ne parviennent pas à un accord dans le cadre de la procédure amiable dans un délai de deux ans, le contribuable peut demander par écrit que son cas soit soumis à la procédure d'arbitrage. La possibilité de formuler une réserve afin de remplacer le délai de deux ans par un délai de trois ans est prévue (par. 11). Lors de la signature de la Convention BEPS, la Suisse a formulé une telle réserve, qui devra être confirmée lors de la ratification, afin de faire coïncider le délai prévu par la Convention BEPS avec sa pratique conventionnelle dans ce domaine.

La décision de la commission d'arbitrage est définitive et contraignante, sauf notamment lorsqu'une personne directement concernée par le cas n'accepte pas l'accord amiable qui met en œuvre cette décision, par exemple lorsque cette personne choisit de faire trancher les questions litigieuses par un tribunal. Un tel mécanisme permet de tenir compte des intérêts des contribuables qui subissent une double imposition et garantit une sécurité juridique.

Art. 20 Désignation des arbitres

Cette disposition contient un certain nombre de règles qui s'appliqueront à défaut d'un accord sur des règles différentes entre les autorités compétentes.

Elle prévoit, en particulier, que la commission d'arbitrage se compose de trois personnes physiques possédant une expertise ou une expérience en matière de fiscalité internationale (par. 2, let. a). Chaque autorité compétente doit désigner un membre, et les deux membres ainsi désignés doivent désigner un troisième arbitre qui n'est ni un ressortissant, ni un résident de l'une ou l'autre juridiction contractante et qui assumera la fonction de président de la commission d'arbitrage (par. 2, let. b). Chaque membre de la commission d'arbitrage doit être impartial et indépendant des autorités compétentes, des administrations fiscales et des Ministères des finances des juridictions contractantes (par. 2, let. c).

En cas d'omission de désigner un membre ou le président de la commission d'arbitrage, il est prévu que cette désignation soit effectuée par le responsable ayant le rang le plus élevé au sein du Centre de politique et d'administration fiscales de l'OCDE qui n'est ressortissant d'aucun des Etats contractants (par. 2 et 3). Ce dispositif, qui ne s'applique qu'à défaut d'accord entre autorités compétentes prévoyant des règles différentes, vise à assurer que l'arbitrage sur des questions posées dans un cas de procédure amiable ne puisse être retardé indûment.

Art. 21 Confidentialité de la procédure d'arbitrage

Afin de garantir que la procédure d'arbitrage atteigne son but sans enfreindre la confidentialité de la procédure amiable, cette disposition prévoit que les obligations de confidentialité prévues dans les dispositions de la convention fiscale couverte relatives à l'échange de renseignements, sont applicables aux membres de la commission d'arbitrage (par. 1). Les autorités compétentes des juridictions contractantes doivent veiller à ce que ces derniers et leurs collaborateurs s'engagent par écrit, avant de participer à la procédure d'arbitrage, à traiter tout renseignement en lien avec la procédure d'arbitrage conformément aux obligations de confidentialité prévues dans les dispositions de la convention fiscale couverte relatives à l'échange de renseignements (par. 2).

Art. 22 Règlement d'un cas avant la conclusion de l'arbitrage

Cette disposition stipule que la procédure d'arbitrage prend fin si les autorités compétentes des juridictions contractantes parviennent à un accord amiable permettant de résoudre le cas, ou si la personne qui a soumis le cas retire sa demande de procédure amiable ou d'arbitrage.

Art. 23 Méthode d'arbitrage

A titre de règle par défaut, l'article 23, paragraphe 1 de la convention BEPS contient la méthode de l'« offre finale », également appelée celle de la « dernière meilleure offre ». Ainsi, sous réserve d'accord entre autorités compétentes prévoyant une méthode différente, cette méthode prévoit que chacune des autorités compétentes soumet à la commission d'arbitrage une proposition de résolution portant sur toutes les questions non résolues du cas concret. Les propositions de résolution soumises par les autorités compétentes de chacune des juridictions contractantes peuvent être étayées par un exposé écrit. Chaque autorité compétente peut également soumettre un mémoire en réponse à la proposition de résolution et à l'exposé écrit soumis par l'autre autorité compétente. Le mémoire en réponse et l'exposé écrit y afférents visent à répondre aux seuls positions et arguments de l'autre autorité compétente, et ne sont pas destinés à offrir à une autorité compétente la possibilité d'avancer des arguments additionnels en faveur de sa propre position. La commission d'arbitrage choisit comme décision l'une des propositions de résolution du cas soumises par les autorités compétentes. La décision est adoptée à la majorité simple des membres de la commission d'arbitrage, et ne comprend aucune motivation ou explication. La décision est communiquée par écrit aux autorités compétentes et ne peut servir de précédent dans aucun autre cas.

En vertu de l'article 23, paragraphe 2, un Etat ou une juridiction contractante qui n'accepte pas la méthode de « l'offre finale » en tant que règle par défaut peut se réserver le droit de ne pas appliquer cette méthode à ses conventions fiscales couvertes et d'adopter la méthode de l'« opinion indépendante ». Dans ce cas, sauf dans la mesure où les autorités compétentes des juridictions contractantes liées par

une convention fiscale couverte s'entendent sur des règles différentes, les autorités compétentes doivent communiquer aux membres de la commission d'arbitrage les informations qui peuvent être nécessaires pour rendre la décision d'arbitrage. Celle-ci indique les sources du droit sur lesquelles elle se fonde ainsi que le raisonnement qui la sous-tend. Prise à la majorité simple des membres de la commission d'arbitrage, la décision est communiquée par écrit aux autorités compétentes et n'a aucune valeur de précédent.

La Suisse est fondamentalement disposée à prévoir une disposition sur l'arbitrage. Elle préfère la forme de l'« offre finale », soit la règle par défaut prévue par la convention BEPS, qu'elle juge plus efficiente. Cependant, elle est prête à accepter subsidiairement la forme de « l'offre indépendante », si nécessaire.

Art. 24 Accord sur une solution différente

Cette disposition prévoit la possibilité de ne pas appliquer la décision rendue par la commission d'arbitrage si les autorités compétentes des juridictions contractantes conviennent d'une autre solution dans un délai de trois mois suivant la date à laquelle la décision leur a été communiquée.

La Suisse entend faire usage de cette faculté, toutefois en la limitant, conformément au paragraphe 3, aux cas d'arbitrage relevant de l'« opinion indépendante ». Étant donné qu'une autorité compétente obtient gain de cause avec sa dernière offre en cas d'arbitrage selon la méthode de l'« offre finale », un accord amiable sur une solution différente est improbable.

Art. 25 Coûts de la procédure d'arbitrage

Cette disposition prévoit que les rémunérations et les dépenses des membres de la commission d'arbitrage, ainsi que les coûts liés à la procédure d'arbitrage supportés par les juridictions contractantes, sont prise en charge par ces dernières selon des modalités déterminées d'un commun accord. A défaut d'un tel accord, chaque juridiction contractante supporte ses propres dépenses et celles des membres de la commission d'arbitrage qu'elle a désigné. Les coûts afférents au président de la commission d'arbitrage sont supportés à parts égales par les juridictions contractantes.

Art. 26 Compatibilité

Le par. 1 de cet article contient une clause de compatibilité qui décrit l'interaction entre les dispositions de la partie VI et les dispositions des conventions fiscales couvertes qui prévoient que des cas peuvent être soumis à l'arbitrage. Chaque partie notifie au Dépositaire les conventions fiscales couvertes qui contiennent une clause d'arbitrage et ne sont pas assorties d'une réserve selon le par. 4. La Suisse a formulé une notification correspondante pour ses CDI avec l'Afrique du Sud, l'Autriche, l'Islande, le Liechtenstein, le Luxembourg et la Pologne. Compte tenu des réserves émises par les États partenaires et des notifications qu'ils ont formulées, les dispositions concernant la procédure d'arbitrage remplacent la disposition actuelle sur la procédure d'arbitrage dans la CDI entre la Suisse et le Luxembourg. Les autres conventions fiscales couvertes qui contiennent déjà une clause d'arbitrage ne sont pas modifiées par la convention BEPS.

Compte tenu des notifications concernant l'art. 18 formulées par les États partenaires de la Suisse, les CDI suisses avec l'Italie et le Portugal comportent désormais une clause d'arbitrage.

Partie VII: Dispositions finales

Art. 27 Signature et ratification, acceptation ou approbation

Depuis le 31 décembre 2016, la convention BEPS est ouverte à la signature de tous les États, des trois possessions de la Couronne britannique (Jersey, Guernesey, Île de Man) et de toute autre juridiction autorisée à devenir une partie au moyen d'une décision prise par consensus des parties et des signataires (par. 1). D'après l'art. 184, al. 2, de la Constitution fédérale (Cst.)⁹, il incombe au Conseil fédéral de signer les traités, de les soumettre à l'approbation de l'Assemblée fédérale et de les ratifier ensuite. D'après l'arrêté du Conseil fédéral du 24 mai 2017, la Suisse a signé la convention BEPS sous réserve

⁹ RS 101

de ratification au cours de la première cérémonie de signature le 7 juin 2017. Au 1^{er} novembre 2017, 71 juridictions ont signé la convention BEPS. La convention BEPS doit donc être ratifiée pour qu'elle puisse entrer en vigueur pour la Suisse. Conformément à l'art. 166 par. 2 Cst., la convention BEPS sera soumise à l'approbation de l'Assemblée fédérale.

Art. 28 Réserves

Comme déjà indiqué au ch. 1.3 du présent rapport, la convention BEPS prévoit l'émission de réserves. Par des réserves, les parties peuvent exclure des dispositions de la convention BEPS de sorte que ces dispositions ne s'appliquent pas aux conventions fiscales couvertes. Les réserves ne sont admises que si elles sont expressément prévues dans les dispositions de la convention BEPS énumérées au par. 1. Lors de la signature de la convention BEPS, la Suisse a exclu, conformément à ce paragraphe, les dispositions matérielles de la convention BEPS issues du projet BEPS qui ne constituent pas des standards minimaux. Font exception les dispositions sur la prévention des doubles non-impositions (option A de l'art. 5), la deuxième disposition supplémentaire concernant le préambule d'une CDI (par. 3 de l'art. 6) et les dispositions sur la procédure d'arbitrage. L'insertion d'une clause d'arbitrage dans les CDI n'est pas un standard minimal, mais cette clause correspond à la politique conventionnelle de la Suisse. Dès lors, la Suisse a opté pour son admission.

Le par. 3 confirme l'effet des réserves formulées conformément à la convention BEPS entre la partie qui a émis la réserve et l'autre partie. Il précise que, dans la mesure où la convention BEPS ne prévoit pas expressément autre chose, une réserve émise par une partie modifie la disposition correspondante de la convention BEPS dans la même mesure pour la partie qui a émis la réserve que pour l'autre partie. En d'autres termes, les réserves sont appliquées symétriquement pour les deux Etats contractants d'une CDI couverte, à moins que la convention BEPS n'en dispose autrement.

Les par. 5 à 7 déterminent le moment de l'émission d'une réserve. Les réserves peuvent être formulées lors de la signature ou lors du dépôt de l'instrument de ratification, d'acceptation ou d'approbation. Conformément à l'art. 28, par. 6, la Suisse a émis ses réserves au moment de la signature. Ces dernières devront être confirmées lors de la ratification.

Le par. 9 prévoit que toute partie qui a émis une réserve conformément à la convention BEPS peut la retirer ou la remplacer par une réserve de portée plus limitée. Cette modification se fait au moyen d'une notification au Dépositaire. Ce paragraphe règle en outre les modalités de la prise d'effet d'un retrait ou d'un remplacement.

Art. 29 Notifications

Les par. 1, 3 et 4 fixent le moment du dépôt des notifications formulées conformément aux dispositions de la convention BEPS. Comme pour les réserves, la Suisse a communiqué au Dépositaire ses notifications au sens de l'art. 29, par. 3, et doit les confirmer lors de la ratification. Le par. 5 prévoit qu'une partie peut à tout moment compléter la liste de ses conventions fiscales couvertes après l'entrée en vigueur de la convention BEPS en formulant une notification adressée au Dépositaire (art. 29, par. 1, let. a). Avec cette disposition, la Suisse peut notifier d'autres CDI comme couvertes pour autant que les deux conditions d'une révision par la convention BEPS citées au ch. 1.4 du présent rapport soient remplies. En outre, le par. 6 permet aux parties de formuler les notifications complémentaires prévues aux alinéas b à s du par. 1 au moyen d'une notification adressée au Dépositaire.

Art. 30 Modifications ultérieures des conventions fiscales couvertes

La convention BEPS n'affecte pas les modifications ultérieures d'une convention fiscale couverte convenues par les Etats contractants de cette convention BEPS. Cette disposition dit clairement qu'une convention fiscale couverte peut être révisée après sa modification par la convention BEPS et que ces révisions peuvent aussi porter sur les dispositions qui ont été modifiées ou insérées en vertu de la convention BEPS.

Art. 31 Conférence des Parties

Le par. 1 prévoit que les Parties peuvent convoquer une Conférence des Parties afin de prendre toute décision ou d'exercer toute fonction qui pourrait être requise ou appropriée en vertu des dispositions de la convention BEPS. Les par. 2 et 3 règlent les modalités de la convocation d'une Conférence des Parties.

Art. 32 Interprétation et mise en œuvre

D'après le par. 1, toute question relative à l'interprétation ou à la mise en œuvre des dispositions d'une convention fiscale couverte telle que modifiée par la convention BEPS doit être réglée conformément aux dispositions de cette CDI relatives au règlement par accord amiable des questions d'interprétation ou d'application.

Ces questions peuvent être traitées par une Conférence des parties convoquée conformément à l'art. 31, par. 3 (par. 2). Le par. 2 est une disposition potestative. Les questions d'interprétation et d'application peuvent donc être traitées d'une autre manière aussi. Les autorités compétentes pour une convention fiscale couverte peuvent convenir entre elles les effets et le fonctionnement de la convention BEPS à l'égard de cette CDI.

Art. 33 Modifications

Toute Partie peut proposer une modification de la convention BEPS en soumettant une proposition de modification au Dépositaire. Une Conférence des Parties peut être convoquée afin d'examiner la proposition de modification conformément au par. 3 de l'art. 31.

Art. 34 Entrée en vigueur

La convention BEPS entre en vigueur le premier jour du mois qui suit l'expiration d'un délai de trois mois à compter de la date du dépôt du cinquième instrument de ratification, d'acceptation ou d'approbation. Pour chaque signataire qui ratifie, accepte ou approuve la convention BEPS, elle entre en vigueur le premier jour du mois suivant l'expiration d'un délai de 3 mois à compter de la date du dépôt par ce signataire de son instrument de ratification, d'acceptation ou d'approbation.

Art. 35 Prise d'effet

Les modifications des conventions fiscales couvertes s'appliquent conformément aux dispositions de l'art. 35 concernant la prise d'effet de la convention BEPS.

Le par. 1 règle la prise d'effet de la convention BEPS à l'égard d'une convention fiscale couverte pour les impôts prélevés à la source sur les sommes payées ou attribuées à des non-résidents (let. a), et pour tous les autres impôts perçus par une juridiction contractante (let. b).

Pour les impôts prélevés à la source visés à la let. a, la convention BEPS prend effet lorsque ces impôts sont générés le 1^{er} janvier de l'année civile suivant la dernière des dates d'entrée en vigueur de la convention BEPS pour les juridictions contractantes ou après cette date. Cela signifie que la convention BEPS prendra effet pour les faits générateurs de l'impôt se produisant le 1^{er} janvier 2020 ou après cette date si la convention BEPS entre en vigueur, par exemple, le 1^{er} mars 2018 pour la première juridiction contractante et le 1^{er} mars 2019 pour la seconde.

Pour les impôts visés à la let. b, la convention BEPS prend effet pour les impôts perçus au titre d'une période d'imposition commençant à l'expiration ou après l'expiration d'une période de six mois à compter de la dernière des dates à laquelle la convention BEPS entre en vigueur. Cela signifie que si elle entre en vigueur le 1^{er} septembre 2018 par exemple pour la deuxième juridiction contractante, la convention BEPS prendra effet à partir de la première période fiscale commençant dès le 1^{er} mars 2019 pour tous les impôts qui ne sont pas prélevés à la source. Si la période d'imposition correspond par exemple à l'année civile, les dispositions de la convention BEPS prendront ainsi effet à l'égard de la période d'imposition qui commence le 1^{er} janvier 2020.

Le par. 5 règle la prise d'effet de la convention BEPS pour les CDI nouvellement couvertes qu'une partie notifie au Dépositaire conformément à l'art. 29, par. 5.

Tenant compte des différentes procédures internes des parties pour mettre en œuvre la convention BEPS, le par. 7 prévoit qu'une partie peut se réserver le droit de retarder la prise d'effet de la convention BEPS. La conséquence de la réserve prévue par le par. 7 sur les règles des par. 1, 4 et 5 relatives à la prise d'effet est la suivante: pour les deux parties, la date critère pour déterminer les délais prévus aux par. 1, 4 et 5 est le 30^{ème} jour après le jour de réception par le Dépositaire de la dernière des notifications par chacune des deux Etats contractants qui ont émis la réserve prévue au par. 7, indiquant l'accomplissement de sa procédure interne.. Ce même effet vaut également pour les autres réserves prévues au par. 7 concernant la prise d'effet du retrait ou du remplacement d'une réserve selon l'art. 28, par. 9, la formulation de notifications complémentaires selon l'art. 29, par. 6, et la partie VI de la convention BEPS selon l'art. 36. Lors de la signature de la convention BEPS, la Suisse a émis une réserve selon l'art. 35, par. 7. Elle s'assure ainsi que la convention BEPS ne prend effet pour ses conventions fiscales couvertes que lorsque les modifications de la CDI concernée par la convention BEPS sont définitivement établies.

Art. 36 Prise d'effet de la partie VI

L'art. 36 régit la prise d'effet de la partie VI de la convention BEPS relative à l'arbitrage.

Art. 37 Retrait

Le par. 1 prévoit qu'une partie peut se retirer à tout moment de la convention BEPS en formulant une notification à cet effet au Dépositaire. D'après le par. 2, le retrait prend effet le jour de la réception de la notification par le Dépositaire. Si une convention fiscale couverte est entrée en vigueur entre une ou plusieurs juridictions contractantes avant la prise d'effet du retrait d'une partie, cette CDI demeure telle qu'elle a été modifiée par la convention BEPS (par. 2).

Art. 38 Relations avec les protocoles

Cet article prévoit que la convention BEPS peut être complétée par un ou plusieurs protocoles. Une partie n'est liée par un protocole que si elle devient partie à ce protocole en vertu des dispositions de celui-ci. La procédure de ratification des protocoles est la même que celle de ratification de la convention BEPS.

Art. 39 Dépositaire

D'après le par. 1, le Dépositaire de la convention BEPS et des protocoles y afférents en vertu de l'art. 38 est le Secrétaire général de l'OCDE. Le par. 2 énumère les notifications que le Dépositaire communique aux parties et aux signataires. En outre, le Dépositaire tient à jour des listes ouvertes au public des conventions fiscales couvertes, des réserves émises par les parties et des notifications formulées par les parties (par. 3).

4 Conséquences

4.1 Conséquences sur les finances et sur le personnel

Avec la mise en œuvre d'une série de nouvelles mesures développées dans le cadre du projet BEPS, les cas de double imposition risquent d'augmenter. Le nombre des procédures amiables pour les résoudre pourrait par conséquent augmenter aussi. En l'occurrence, la convention BEPS joue un rôle important car elle permet d'améliorer les mécanismes de résolution des différends et, en particulier, celui de la procédure amiable. La modification par cette convention BEPS des CDI couvertes permet une économie de procédure et est économique et est plus efficiente que la modification d'un grand nombre de CDI. Cependant, la position suisse sur les effets de la convention BEPS sur les CDI (cf. ch. 1.2) répondant à un souci de clarté et de sécurité juridique conduira à une augmentation du nombre des CDI suisses qui devront être modifiées par la voie de la révision ordinaire des CDI. La convention BEPS et

le protocole de modification de la CDI-GB peuvent cependant être mis en œuvre dans le cadre des ressources actuelles en matière de personnel.

4.2 Conséquences économiques

Plus de 60 pays (tous les États membres de l'OCDE et du G20) ainsi que quelques autres États ont participé au projet BEPS. Les États membres de l'OCDE et du G20 (y compris la Suisse) se sont engagés politiquement à reprendre et à mettre en œuvre les standards minimaux du projet BEPS. La déclaration pays par pays que les groupes d'entreprises multinationales concernés seront tenus d'établir dans plusieurs pays fait partie de ces standards minimaux.

La mise en œuvre de ces standards par la convention BEPS ou par des protocoles de modification bilatéraux des CDI doit permettre d'atteindre une situation équitable (*level playing field*) garantissant que les personnes assujetties à l'impôt en Suisse ne sont pas désavantagées au niveau de la concurrence et que la Suisse remplit les standards minimaux relatifs aux CDI définies par le projet BEPS.

4.3 Conséquences fiscales

La convention BEPS et le protocole de modification de la CDI-GB ne prévoient pas de modification des critères d'attribution du droit d'imposer dans le domaine des conventions fiscales couvertes. Ils contiennent au contraire des dispositions pour empêcher l'utilisation abusive des conventions fiscales couvertes et pour améliorer la procédure amiable en tant que moyen de régler les différends en cas de double imposition. La convention BEPS et le protocole de modification de la CDI-GB n'ont pas d'effet prévisible concrètement sur les recettes fiscales de la Confédération, des cantons et des communes.

5 Relation avec le programme de législature

Sans être expressément mentionné dans le programme de législature 2015 à 2019, le projet correspond à l'objectif 2 du programme de législature intitulé «La Suisse crée un environnement économique optimal à l'intérieur du pays et renforce ainsi sa compétitivité», selon lequel des mesures doivent être prises en vue de préserver la compétitivité et d'accroître la prospérité économique. De plus, par arrêté du 11 septembre 2015, le Conseil fédéral a chargé le DFF de proposer, à partir de cette date, une clause générale contre l'utilisation abusive des conventions conforme au standard minimal de l'art. 7 de la convention BEPS au cours des négociations bilatérales portant sur une CDI. En appliquant ce standard minimal et celui concernant les mécanismes de règlement des différends, la Suisse crée un environnement économique favorable et renforce ainsi sa compétitivité.

6 Aspects juridiques

6.1 Constitutionnalité

Les projets d'arrêté fédéral sur l'approbation de la convention BEPS et du protocole de modification de la CDI-GB sont fondés sur l'art. 54, al. 1, Cst. qui confère à la Confédération une compétence générale en matière d'affaires étrangères. L'art. 184, al. 2, Cst., habilite le Conseil fédéral à signer et à ratifier les traités internationaux. L'approbation des traités internationaux incombe à l'Assemblée fédérale en vertu de l'art. 166, al. 2, Cst., à moins qu'une loi fédérale ou un traité international approuvé par l'Assemblée fédérale n'attribue au Conseil fédéral la compétence de conclure seul des traités internationaux (art. 7a, al. 1, de la loi du 21 mars 1997 sur l'organisation du gouvernement et de l'administration, LOGA¹⁰). Selon l'article 7a alinéa 2 LOGA, le Conseil fédéral peut conclure seul des traités internationaux, lorsque ces derniers sont de portée mineure. Ceci n'est pas le cas en l'espèce. La convention BEPS et le protocole de modification de la CDI-GB contiennent des dispositions législatives importantes. Il s'agit ainsi de traités internationaux pour l'approbation desquels l'Assemblée fédérale est compétente.

¹⁰ RS 172.010

6.2 Forme de l'acte à adopter

Selon 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. Aux termes de l'art. 22, al. 4, de la loi du 13 décembre 2002 sur l'Assemblée fédérale (loi sur le Parlement, LParl)¹¹, sont réputées fixant des règles de droit les dispositions générales et abstraites d'application directe qui créent des obligations, confèrent des droits ou attribuent des compétences. Pour déterminer si les arrêtés fédéraux contiennent des dispositions importantes fixant des règles de droit, il faut prendre en considération ce qui suit: la convention BEPS et le protocole de modification de la CDI-GB prévoient l'application des standards minimaux dans le domaine des CDI. Ces standards sont conformes à la politique suisse actuelle en matière de double imposition. La convention BEPS et le protocole de modification de la CDI-GB contiennent cependant des dispositions importantes fixant des règles de droit au sens de l'art. 141, al. 1, let. d, ch. 3, Cst., qui revêtiraient la forme d'une loi si elles étaient promulguées dans la législation suisse. C'est pourquoi les arrêtés fédéraux relatifs à la convention BEPS et au protocole de modification de la CDI-GB sont sujets au référendum.

6.3 Commentaire des dispositions de l'arrêté fédéral sur la convention BEPS

À l'occasion de la signature de cette convention BEPS, le Conseil fédéral a déposé auprès du Dépositaire les réserves et les notifications formulées par la Suisse conformément à cette convention BEPS. Ces réserves et notifications doivent être confirmées lors de la ratification pour qu'il en soit tenu compte, ce que précise également la convention BEPS (art. 28, par. 6 et 29, par. 3). Si, entre la signature de la convention BEPS et la transmission du message du Conseil fédéral au Parlement, des modifications – par rapport à la notification donnée lors de la signature – concernant les CDI tombant sous la convention doivent être notifiées, le Conseil fédéral peut soumettre ces dernières au Parlement avec le message.

D'après l'al. 2 de l'art. 1, le Conseil fédéral est autorisé à ratifier la convention BEPS. Il est aussi habilité (al. 3) à formuler les réserves et notifications prévues lors de la ratification conformément aux art. 28, par. 6 et 29, par. 3, de la convention BEPS.

Comme indiqué au ch. 1.4 du présent rapport, les entretiens bilatéraux relatifs à la convention BEPS avec des membres du Groupe ad hoc ont montré que de nombreux États n'ont pas encore une vue claire des conséquences de cette convention BEPS sur les CDI bilatérales, mais qu'ils pourraient se rallier ultérieurement à la position suisse. Ce ralliement pourrait faire augmenter le nombre des CDI suisses susceptibles d'être modifiées et ce nombre pourrait encore augmenter après la décision du Parlement. Dès lors, l'art. 2 du projet d'arrêté fédéral prévoit que le Conseil fédéral peut, après avoir consulté les Commissions de l'économie et des redevances du Parlement, notifier les CDI suisses supplémentaires qui n'ont pas été notifiées au Dépositaire en qualité de conventions fiscales couvertes au moment de leur ratification, mais qui doivent être modifiées en vertu de la convention BEPS.

6.4 Procédure de consultation

D'après l'art. 3, al. 1, let. c, de la loi sur la procédure de consultation (LCo¹²), une consultation prévue par l'art. 141, al. 1, let. d, ch. 3, Cst., est organisée pour les traités internationaux sujets au référendum. Les arrêtés fédéraux portant approbation de la convention BEPS et du protocole de modification de la CDI-GB sont donc sujets au référendum comme indiqué au ch. 6.2 du présent rapport.

D'après une pratique constante, les commentaires concernant les nouvelles CDI et les protocoles de modification sont envoyés pour information et avis aux administrations fiscales cantonales et aux associations économiques intéressées par la conclusion de CDI avant la signature. Si la convention BEPS ou le protocole est approuvé dans les avis reçus et que la position des milieux intéressés est connue et documentée, on renonce à une consultation conformément à l'art. 3a, al. 1, let. b, LCo, parce que les conventions négociées sont confidentielles avant leur signature. Pour le présent protocole, il n'y a pas eu d'information avant la signature pour des raisons de temps comme exposé auparavant.

¹¹ RS 171.10

¹² RS 172.061

Conformément à l'art. 3, al.1, let. c, LCo, une consultation aura lieu tant pour la convention BEPS que pour le protocole de modification de la CDI-GB. La consultation sera ouverte par le Conseil fédéral selon l'article 5 alinéa 1 lettre a LCo. La durée minimale de trois mois sera prolongée de trois semaines en tout, selon l'article 7 alinéa 3 lettres b et c LCo.