

08.059

**Message
concernant un protocole modifiant la Convention
de double imposition avec le Royaume-Uni
de Grande Bretagne et d'Irlande du Nord**

du 27 août 2008

Messieurs les Présidents,
Mesdames et Messieurs,

Nous vous soumettons un projet d'arrêté fédéral portant approbation du protocole signé le 26 juin 2007 modifiant la Convention conclue avec le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu, en vous proposant de l'adopter.

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

27 août 2008

Au nom du Conseil fédéral suisse:

Le président de la Confédération, Pascal Couchepin
La chancelière de la Confédération, Corina Casanova

Condensé

La présente modification porte avant tout, d'une part, sur le dégrèvement total et réciproque de l'impôt à la source sur les dividendes provenant de participations importantes à des sociétés de capitaux et, d'autre part, sur l'extension de l'échange de renseignements. Conformément à la politique conventionnelle actuelle, l'échange de renseignements prévu à l'art. 25 est désormais possible également dans les cas de fraude fiscale ou d'infractions équivalentes et en ce qui concerne les sociétés holding. Les autres adaptations portent notamment sur la prévention des abus relatifs à la convention contre les doubles impositions, l'imposition des pensions, la question de la double résidence des personnes morales et enfin sur d'autres aspects d'ordre technique.

Message

1 Présentation du protocole

1.1 Contexte, déroulement et résultats des négociations

Conclue le 8 décembre 1977, la convention en vue d'éviter les doubles impositions entre la Suisse et le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord (RS 0.672.936.712) a été modifiée à deux reprises, par le protocole du 5 mars 1981 et par le protocole du 17 décembre 1993.

La présente modification intègre les obligations relatives à l'échange de renseignements en cas de fraude fiscale ou de délits semblables inscrites dans le Mémoire d'entente du 26 octobre 2004 relatif à l'accord sur la fiscalité de l'épargne (RS 0.641.926.81) et les dispositions concernant l'abolition de l'imposition à la source sur le paiement transfrontalier de dividendes, d'intérêts et de redevances entre sociétés apparentées inscrites à l'art. 15 de l'accord sur la fiscalité de l'épargne dans la convention sous une forme légèrement modifiée. De plus, la Suisse réaffirme la volonté, déjà exprimée lors des travaux de l'OCDE sur les pratiques fiscales dommageables, de consacrer dans une convention l'échange de renseignements concernant les sociétés holding. Un échange de notes concernant les dispositions sur la fraude fiscale et les infractions équivalentes a en outre été signé.

Les cantons et les milieux intéressés se sont prononcés en faveur de la modification de la convention.

1.2 Appréciation

Le présent protocole vise à actualiser la convention de 1977 contre les doubles impositions. Les dispositions en matière d'assistance administrative tiennent compte des engagements de la Suisse au sein de l'OCDE et à l'égard de l'UE. La modification permet de fixer dans la convention des éléments essentiels de l'art. 15 de l'accord sur la fiscalité de l'épargne conclu entre la Suisse et la Communauté européenne (exonération de l'impôt à la source sur les paiements de dividendes, d'intérêts et de redevances entre entreprises associées). La nouvelle disposition visant à exclure les systèmes de relais des avantages de la convention fixe une limite contre les cas manifestes de chalandage fiscal («treaty shopping»), limite qui semble tout à fait appropriée. Pour toutes ces raisons, la convention adaptée contribuera au développement des relations économiques bilatérales.

Le protocole est conforme aux principes de la politique suisse en matière de convention de double imposition et est équilibré.

Art. I du protocole, se rapportant à l'art. 3, par. 1, let. l, de la convention (définitions générales)

L'expression «système de relais» définie dans la nouvelle let. l) est en relation avec les dispositions en matière de dividendes (art. 10, par. 6), d'intérêts (art. 11, par. 7), de redevances (art. 12, par. 5) et d'autres revenus (art. 21, par. 4) qui ont été introduites dans la convention. Ces dispositions visent à empêcher qu'un résident d'un Etat tiers puisse bénéficier des avantages de la convention de double imposition auxquels il n'a pas droit lorsqu'il utilise une personne (la plupart du temps une société) résidente d'un Etat contractant en guise de relais.

Selon la proposition originelle du Royaume-Uni, le simple fait d'utiliser une personne ou une société relais en vue de jouir des avantages de la convention de double imposition justifiait l'exclusion de ceux-ci. Selon la Suisse, cette proposition allait trop loin; elle a donc obtenu que la disposition ne s'applique qu'aux cas dans lesquels le fait de bénéficier des avantages de la convention est le but principal de l'utilisation d'une personne ou d'une société relais.

Art. II du protocole, se rapportant à l'art. 4, par. 3, de la convention (résidence), et précision relative à l'art. 4, par. 1, de l'échange de notes

Lorsqu'une personne autre qu'une personne physique est un résident des deux Etats contractants, elle est considérée, comme jusqu'à présent, être un résident de l'Etat où son siège de direction effective est situé. La nouvelle disposition précise que les autorités compétentes peuvent, en cas de doute, déterminer l'Etat de résidence par voie d'accord amiable et que, si elles ne parviennent pas à un accord, la personne concernée ne bénéficiera pas des avantages de la convention (sous réserve des art. 22, par. 1, 23 et 24). Cette nouvelle réglementation doit notamment permettre d'améliorer le traitement des structures délibérément établies dans les deux Etats contractants (double résidence).

En ce qui concerne le par. 1 de l'art. 4, l'échange de notes précise que les organisations qui poursuivent exclusivement un but religieux, d'utilité publique, scientifique, culturel ou pédagogique (ou plusieurs de ces buts), d'une part, et les institutions de prévoyance, d'autre part, d'un Etat contractant sont considérées comme un «résident de cet Etat contractant» au sens de la convention, et ce, même si leurs bénéficiaires sont partiellement ou complètement exonérés. Cette disposition est également conforme à la doctrine et à la pratique juridique suisse.

Art. III du protocole, se rapportant à l'art. 10 de la convention (dividendes), et précisions relatives à l'art. 10, par. 2, let. a), ch. ii) de l'échange de notes.

Le droit conventionnel actuel prévoit un impôt à la source résiduel de 5 % au maximum sur les dividendes payés à une société qui contrôle (directement ou indirectement) au moins 25 % des voix dans la société qui paie les dividendes. Dorénavant, les dividendes payés à une société qui détient (directement ou indirectement) au moins 10 % du capital de la société qui paie les dividendes seront exonérés de l'impôt à la source. La délégation du Royaume-Uni a demandé le maintien de cette réglementation pour les participations détenues indirectement. Dorénavant, les paiements de dividendes à des institutions de prévoyance sont aussi exonérés.

S'agissant des autres paiements de dividendes, le taux résiduel de 15 % est maintenu (par. 1 et 2 de la convention modifiée). Les dispositions révisées intègrent l'exonération des dividendes de participation prévue dans l'accord sur la fiscalité de l'épargne avec la CE dans la convention bilatérale en vue d'éliminer les doubles impositions, à partir d'un taux de participation inférieur, à savoir 10 %.

Selon l'art. 10, par. 3, de la convention, un résident de Suisse peut demander à être mis au bénéfice du crédit d'impôt britannique sur les dividendes. Toutefois, en raison de la réduction en 1999 du crédit d'impôt à 1/9^e suite à une modification du droit interne du Royaume-Uni, le bénéfice du crédit d'impôt a été éliminé ou réduit à un montant très faible dans la plupart des cas. Dès lors, on a estimé de part et d'autre qu'il ne se justifiait plus de maintenir une disposition dont la portée est devenue minime à la suite de la modification du droit interne britannique et la disposition actuelle sur les crédits d'impôt a été supprimée.

Les dividendes payés dans un système de relais ne bénéficient pas des avantages de l'art. 10 (par. 6 de la disposition modifiée; cf. commentaire de l'art. I du protocole).

Afin de faciliter l'application de l'art. 10, par. 2, let. a), ii), l'échange de notes contient une description générale (influencée par la définition anglo-saxonne) de la notion d'«institution de prévoyance»; cette description englobe les institutions d'assurances sociales suisses.

Le 12 février 2008, les autorités compétentes ont signé un accord amiable contenant la liste détaillée des institutions suisses couvertes par la notion d'«institution de prévoyance» dans l'intention de faciliter l'application de la disposition citée. Il s'agit notamment de l'assurance-vieillesse et survivants selon la loi fédérale du 20 décembre 1946 sur l'assurance-vieillesse et survivants (RS 831.10; LAVS), de l'assurance-invalidité selon la loi fédérale du 19 juin 1959 sur l'assurance invalidité (RS 831.20; LAI), des prestations complémentaires à l'assurance-vieillesse, survivants et invalidité selon la loi du 19 mars 1965 sur les prestations complémentaires (RS 831.30; LPC), de la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité, selon la loi fédérale du 25 juin 1982 sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité (RS 831.40; LPP) et d'autres formes reconnues de prévoyance assimilées à la prévoyance professionnelle selon l'art. 82 LPP (pilier 3a).

Art. IV du protocole, se rapportant à l'art. 11, par. 7, de la convention (intérêts)

Les intérêts payés dans un système de relais ne bénéficient pas des avantages de l'art. 11 (cf. commentaire de l'art. I du protocole).

Art. V du protocole, se rapportant à l'art. 12, par. 2 et 5 de la convention (redevances)

Conformément au nouveau standard de l'OCDE, les rémunérations de leasing sont supprimées de la définition des redevances (par. 2). Cette suppression ne change cependant rien sur le plan matériel, étant donné que les deux Etats contractants ne perçoivent pas d'impôt à la source sur les rémunérations de leasing.

Les redevances payées dans un système de relais ne bénéficient pas des avantages de l'art. 12 (par. 5 de la convention modifiée; cf. commentaire de l'art. I du protocole).

Art. VI du protocole, se rapportant à l'art. 13, par. 6, de la convention (gains en capital)

Le nouveau par. 6, ajouté à la demande du Royaume-Uni, vise à empêcher que les résidents de cet Etat puissent échapper à l'impôt sur les gains en capital perçu par ce même Etat en s'établissant temporairement à l'étranger, en y vendant leurs valeurs patrimoniales avec un gain sur lequel ils ne paient pas d'impôt et en revenant s'établir au Royaume-Uni. D'après cette disposition, les gains en capital réalisés à l'étranger par les personnes qui reviennent s'établir au Royaume-Uni dans l'année fiscale du départ ou dans les six années qui suivent sont imposés après le retour dans la mesure où ils auraient été imposables s'il n'y avait pas eu de changement de résidence. D'après les renseignements obtenus, le Royaume-Uni impose ces gains même en l'absence d'une base conventionnelle. En tout état de cause, la Suisse ne subit pas de pertes de recettes fiscales en raison de cette disposition.

Art. VII du protocole, se rapportant à l'art. 15, par. 2, de la convention (professions dépendantes), et précisions en matière d'options sur actions dans l'échange de notes

La modification met en évidence que le calcul de la période maximale du séjour de 183 jours durant laquelle les salaires, les traitements et les rémunérations similaires sont exonérés par l'Etat dans lequel l'emploi est exercé se fonde sur l'année fiscale de cet Etat. Cette précision est importante, car les années fiscales ne coïncident pas dans les deux Etats contractants: elles débutent le 1^{er} janvier en Suisse et le 6 avril dans le Royaume-Uni.

L'échange de notes précise en outre que l'art. 15 s'applique également aux revenus provenant d'options sur actions liées au rapport de travail, et ce, indépendamment du moment auquel ces revenus sont imposés. Cela revient à confirmer le droit des Etats contractants de déterminer conformément à leur droit interne le moment de l'imposition des revenus des salariés provenant de programmes d'options sur actions de collaborateurs.

Art. VIII du protocole, se rapportant à l'art. 18 de la convention (pensions et rentes)

Cette disposition est totalement reformulée. Comme à présent, seul l'Etat de résidence du bénéficiaire a le droit d'imposer les pensions et autres rémunérations similaires versées sous forme de rentes (par. 1). Ce qui est nouveau en revanche, c'est que seul l'Etat de la source a le droit d'imposer les versements de capitaux provenant des institutions de prévoyance. En Suisse, le nouveau par. 2 concerne aussi bien les capitaux versés à l'âge de la retraite que les prestations de libre passage. L'attribution du droit d'imposer à l'Etat de la source permet de garantir que l'Etat contractant dans lequel les cotisations versées à la prévoyance professionnelle ont pu être portées en déduction puisse imposer les prestations en capital qui en découlent. Par ailleurs, le principe de l'imposition à la source permet de garantir que les prestations en capital versées par des institutions de prévoyance professionnelles suisses à des résidents du Royaume-Uni puissent effectivement être imposées dans tous les cas, en particulier lorsque le droit britannique ne prévoit pas leur imposition.

Les nouveaux par. 3 et 4 permettent de tenir compte explicitement des dispositions qui s'appliquent aux travailleurs détachés (temporairement) selon l'accord du 21 juin 1999 entre la Confédération suisse et la Communauté européenne et ses Etats membres sur la libre circulation des personnes («accord sur la libre circulation»; (RS 0.142.112.681), et ce, pour la première fois dans une convention en vue d'éviter les doubles impositions conclue avec un Etat membre de l'UE. Si les conditions du «détachement temporaire dans un autre Etat» fixées par l'accord sur la libre circulation sont réunies, le travailleur détaché reste soumis à l'assurance sociale de l'Etat duquel il a été détaché. Sur demande, la durée du détachement de douze mois au maximum peut être prolongée; selon la pratique de la Suisse, cette durée ne peut cependant pas excéder cinq à six ans au total. S'agissant des détachements de travailleurs, le par. 3 prévoit que l'Etat d'accueil applique les mêmes conditions et restrictions fiscales aux cotisations que versent les employés, les employeurs et les indépendants à des institutions de prévoyance de l'Etat d'origine (c'est-à-dire l'Etat d'où provient le travailleur détaché) qu'aux cotisations versées à des institutions de prévoyance sises sur son territoire. Les conditions pour que l'Etat d'accueil traite les cotisations versées à des institutions de prévoyance de l'Etat d'origine comme les cotisations versées à ses propres institutions de prévoyance sont, d'une part, que le droit de l'Etat d'origine prévoie la déduction des cotisations que versent les employés aux institutions de prévoyance sises sur son territoire et, d'autre part, que les cotisations des employeurs n'y soient pas ajoutées au revenu imposable de l'employé (cf. par. 5, al. b).

Cette nouvelle réglementation diminue la charge de travail administrative des travailleurs détachés et de leurs employeurs, car ils ne sont plus tenus de changer d'institutions de prévoyance et sont traités fiscalement de la même manière que s'ils étaient affiliés à une institution de prévoyance dans l'Etat où ils exercent leur activité.

Art. IX du protocole, se rapportant à l'art. 21, par. 3 et 4, de la convention (autres revenus)

Selon le nouveau par. 3, les autorités qui appliquent le droit acceptent les ajustements de revenus si les revenus visés par l'art. 21 émanent de relations spéciales entre les parties et si le montant de ces revenus excède le montant éventuel dont elles seraient convenues en l'absence de pareilles relations. Lorsque de tels ajustements sont effectués, la partie excédentaire des revenus reste imposable conformément à la législation de chaque Etat contractant et compte tenu des autres dispositions de la convention. Cette disposition introduite à la demande du Royaume-Uni et mentionnée dans le commentaire du modèle de convention de l'OCDE vise notamment à prêter main-forte aux autorités fiscales lorsqu'elles rencontrent des difficultés en ce qui concerne les revenus issus de certains instruments financiers non traditionnels.

Les autres revenus payés dans le cadre d'un système de relais ne bénéficient pas des avantages de l'art. 21 (par. 4 de la convention modifiée; cf. commentaire de l'art. I du protocole).

Art. X du protocole, se rapportant à l'art. 22, par. 1, let. b), et 3, de la convention (élimination des doubles impositions)

S'agissant des dividendes payés en cas de participation déterminante, la disposition concernant l'imputation par le Royaume-Uni prévoit l'imputation de l'impôt suisse, y compris l'impôt suisse payé par la société sur le bénéficiaire qui sert au paiement du dividende. En raison du caractère déterminant de la part au capital pour le seuil de participation introduit dans le nouvel art. 10, par. 2, let. a), ch. i) (cf. commentaire de l'art. III du protocole), le nouvel art. 22, par. 1, let. b) prescrit que l'impôt suisse sur le bénéficiaire est imputable à partir du moment où la société du Royaume-Uni participe à raison de 10 % au capital ou lorsqu'elle détient 10 % des voix de la société suisse.

La nouvelle formulation du par. 3 (qui concerne l'imputation par les autorités fiscales suisses des impôts à la source sur les dividendes du Royaume-Uni) permet d'adapter les renvois aux dispositions modifiées de la convention et, dans la let. b), d'introduire la formulation usuelle. Cependant, cette disposition est sans objet tant que le Royaume-Uni exonère les paiements de dividendes, conformément à son droit actuel.

Art. XI du protocole, se rapportant à l'art. 23, par. 4, de la convention (non-discrimination)

La nouvelle formulation du par. 4, se limite à adapter les renvois aux nouvelles dispositions de la convention.

Art. XII du protocole, se rapportant à l'art. 25 de la convention (échange de renseignements)

La disposition sur l'échange de renseignements est entièrement reformulée. Comme mentionné au ch. 1.1 du présent message, la Suisse a pris plusieurs engagements dans le cadre de l'OCDE et par rapport à la Communauté européenne. Ces engagements sont concrétisés à la demande du Royaume-Uni.

a) Echange de renseignements pour appliquer les dispositions de la convention:

Comme auparavant, des renseignements sont fournis, dans des cas spécifiques et à la demande de l'autre Etat contractant, pour assurer l'application régulière de la convention. Il s'agit notamment des renseignements nécessaires pour déterminer si une personne est un résident d'un Etat contractant au sens de la convention (par. 1, let. a), de la disposition modifiée).

b) Extension de l'échange de renseignements aux sociétés holding:

Conformément aux engagements pris lors des travaux de l'OCDE en matière de pratiques fiscales dommageables, la Suisse pratique également, dans des cas spécifiques et à la demande de l'autre Etat contractant, l'échange de renseignements concernant des sociétés holding lorsqu'ils sont vraisemblablement pertinents pour l'administration et l'application du droit interne de l'Etat contractant concerné (par. 1, let. b) de la disposition modifiée). Cette disposition a la même signification et la même portée que les dispositions similaires intégrées ces dernières années dans les conventions contre les doubles impositions conclues avec l'Autriche et avec l'Espagne. Le ch. 1 de l'échange de notes concernant l'art. 25 de la convention précise qu'en matière de sociétés holding, seuls peuvent être échangés les rensei-

gnements que les autorités fiscales détiennent déjà: aucune mesure d'investigation particulière ne sera prise en faveur de l'autre Etat. Le ch. 2 de l'échange de notes concernant l'art. 25 de la convention précise que, s'agissant de la Suisse, les sociétés holding en cause sont les sociétés suisses visées par l'art. 28, al. 2, de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (RS 642.14). Les sociétés holding du Royaume-Uni ne sont pas définies.

c) Extension de l'échange de renseignements aux cas de fraude fiscale et d'infraction équivalente:

La let. c) du par. 1 de la disposition modifiée étend l'échange de renseignements, dans des cas spécifiques et à la demande de l'autre Etat contractant, lorsqu'ils sont vraisemblablement pertinents pour l'administration ou l'application du droit interne lors de fraude fiscale ou d'infraction équivalente. Cette disposition a la même signification et la même portée que les dispositions similaires intégrées ces dernières années dans les conventions contre les doubles impositions conclues avec l'Autriche et avec l'Espagne. Une infraction est équivalente à la fraude fiscale lorsqu'elle présente le même degré de gravité que la fraude fiscale en droit suisse. La nouvelle disposition d'assistance administrative n'étend pas l'obligation de coopération internationale de la Suisse, en particulier par rapport à la loi du 20 mars 1981 sur l'entraide pénale internationale (RS 351.1; EIMP), notamment en ce qui concerne le principe de la double incrimination. Ce qui est nouveau, c'est que les deux Etats contractants pourront dorénavant, en cas de fraude fiscale, échanger des renseignements par voie d'assistance administrative également. Cela présente l'avantage de permettre aux autorités fiscales d'utiliser les renseignements qu'elles reçoivent des autorités de l'autre Etat aux fins de la taxation, ce qui n'est pas possible lorsque les renseignements sont transmis dans le cadre de l'entraide judiciaire. En effet, conformément à la règle de la spécialité contenue dans l'EIMP, les renseignements obtenus ne peuvent être utilisés que par le juge pénal et non par les autorités fiscales.

Selon le ch. 3 de l'échange de notes relatif à l'art. 25 de la convention, sont considérés comme fraude fiscale les comportements frauduleux qui constituent un délit fiscal selon le droit des deux Etats contractants et qui sont passibles d'une peine privative de liberté, comme l'utilisation ou la présentation de faux documents comptables ou de documents comptables falsifiés (y compris des comptes de résultats et des bilans incorrects), dans le dessein d'induire en erreur les autorités.

Le ch. 4 de l'échange de notes relatif à l'art. 25 de la convention précise que la notion d'«infraction équivalente» englobe en particulier:

- l'utilisation ou la présentation d'une déclaration incomplète de la fortune et/ou d'une attestation d'exhaustivité incorrecte à l'issue d'une enquête effectuée par les autorités fiscales du Royaume-Uni, et
- la destruction d'enregistrements ou de documents dont le droit prescrit l'établissement ou la conservation, dans le dessein d'induire en erreur les autorités fiscales du Royaume-Uni.

La qualification d'«infraction équivalente» de l'utilisation ou de la présentation d'une déclaration incomplète de la fortune ou d'une attestation d'exhaustivité incorrecte au terme d'une enquête effectuée par les autorités fiscales du Royaume-Uni doit être comprise dans le cadre particulier d'une procédure pénale en matière fiscale ouverte au Royaume-Uni. En effet, si, à la fin d'une enquête pénale menée par ces autorités fiscales, il est avéré qu'un contribuable a commis une infraction fiscale,

celui-ci est en principe condamné à une peine privative de liberté et à une amende très élevée. Mais le droit britannique prévoit en pareil cas de renoncer à la peine privative de liberté et de réduire considérablement l'amende (habituellement de 70 à 80 %) si la personne concernée s'engage à déclarer spontanément les éventuelles fraudes fiscales qui n'ont pas encore été découvertes (attestation d'exhaustivité) et à fournir des renseignements corrects sur sa situation de fortune (déclaration de la fortune).

Si le contribuable fait usage de ce droit mais fournit tout de même une attestation incomplète d'exhaustivité ou une déclaration incomplète de sa fortune, il commet une infraction de même gravité qu'un contribuable suisse qui aurait trompé une autorité fiscale suisse au moyen de faux documents.

Ce cas est probablement le plus typique d'infraction présentant le même degré de gravité que la fraude fiscale selon le droit fiscal suisse, si bien qu'il a été discuté à de réitérées reprises dans le cadre des négociations avec l'UE sur la fiscalité de l'épargne. Ces discussions ont notamment permis de trouver une solution concernant l'assistance administrative dans l'art. 10 de l'accord sur la fiscalité de l'épargne et dans le mémorandum d'entente y relatif.

Lors des débats parlementaires concernant l'accord sur la fiscalité de l'épargne et la loi fédérale correspondante, cet exemple a été pris pour expliquer la notion d'«infraction équivalente».

Dans le système d'auto-taxation mis en place au Royaume-Uni en matière d'impôt sur le revenu et d'impôt sur le bénéfice, la destruction de (faux) documents dont l'établissement ou la conservation sont obligatoires constitue une infraction équivalente à l'utilisation de faux documents dans la procédure de taxation mixte propre au système suisse. Dans ce type de procédure, les documents doivent en règle générale être déposés avec la déclaration d'impôt, alors que dans un système d'auto-taxation, ils servent de base à la déclaration d'impôt et doivent donc être disponibles pour tout contrôle ultérieur. Les personnes qui établissent les faux documents et les détruisent au lieu de les conserver, ne doivent pas être avantagées par rapport aux personnes qui fournissent de faux documents lors d'un contrôle.

Conformément au ch. 5, il est entendu que, en cas de fraude fiscale ou d'infraction équivalente, le secret bancaire ne fait pas obstacle à l'obtention de moyens de preuve sous forme de documents auprès des banques. Il doit en outre y avoir un lien direct entre les comportements frauduleux et les mesures d'assistance administrative requises. Les demandes d'assistance visant uniquement à rechercher des preuves (pêches aux renseignements, dites «fishing expeditions») sont exclues.

En outre, conformément au ch. 6 de l'échange de notes relatif à l'art. 25, l'application de cette disposition de la convention est soumise à la réciprocité, d'une part, et au principe en vertu duquel l'assistance administrative n'est accordée que si la demande est motivée, d'autre part.

d) Autres conditions de l'assistance administrative

Comme à l'accoutumée, la disposition modifiée prévoit que les renseignements échangés dans le cadre de l'assistance administrative sont tenus secrets et limite leur utilisation (par. 2). Conformément à une pratique courante, l'échange de renseignements n'est pas obligatoire s'il contraint l'administration à prendre des mesures contraires à la loi ou à la pratique administrative, si les renseignements ne peuvent être obtenus qu'en dérogeant à la loi ou à la pratique administrative ou, encore, si le

fait de donner ces renseignements entraînerait la divulgation d'un secret protégé ou constituerait une atteinte à l'ordre public (par. 3). Le par. 4 précise que l'Etat contractant auquel l'autre Etat contractant demande des renseignements conformément à l'art. 25 est tenu de les donner, même lorsqu'il n'a pas besoin de ces renseignements à ses propres fins fiscales. Finalement, le par. 5, qui se rapporte aux demandes d'assistance administrative en matière de fraude fiscale et d'infraction équivalente, pose le principe selon lequel le secret bancaire et les autres secrets professionnels ne s'opposent pas à l'échange de renseignements.

La procédure suisse de collecte et d'échange de renseignements en cas de fraude fiscale ou d'infraction équivalente a été fixée dans un protocole de négociations. Elle correspond aux procédures qui ont déjà été convenues avec d'autres Etats, notamment l'Allemagne et la Norvège. Il est prévu d'inscrire cette procédure dans l'ordonnance du 23 avril 1975 relative à la convention de double imposition conclue entre la Suisse et la Grande-Bretagne (RS 672.936.712) et les dispositions de l'ordonnance qui doivent être modifiées entreront en vigueur en même temps que ce protocole.

Art. XIII du protocole, se rapportant à l'art. 27, par. 8 et 9, de la convention (dispositions diverses)

Suite à la suppression du droit au crédit d'impôt (cf. commentaire de l'art. III du protocole), la référence au par. 8 de l'art. 27 est supprimée.

L'ancien par. 9, qui fixe les conditions auxquelles la direction d'un fonds de placement peut bénéficier des avantages de la convention à la place des porteurs de parts, est abrogé. Sa formulation ne correspondait plus aux changements qui ont eu lieu dans ce domaine. Comme dans d'autres cas similaires (par ex. convention avec le Danemark), il a été convenu de régler la question du droit de ces fonds aux avantages de la convention dans un accord amiable. Conformément à celui-ci, les placements collectifs visés par la loi fédérale du 23 juin 2006 sur les placements collectifs de capitaux (RS 951.31) qui sont imposés de manière transparente (fonds de placement de nature contractuelle, SICAV et société en commandite pour placements collectifs de capitaux) peuvent obtenir le remboursement de l'impôt à la source perçu par le Royaume-Uni proportionnellement aux bénéficiaires effectifs résidents de Suisse. À partir de 95 % de résidents, l'impôt à la source est remboursé dans sa totalité. La même règle s'applique par analogie pour les fonds de placement du Royaume-Uni sous forme de «Authorised Unit Trusts», «Unauthorised Unit Trusts» et de «Open Ended Investment Companies», qui investissent en Suisse.

Art. XIV du protocole (entrée en vigueur)

Le protocole de révision entrera en vigueur le jour de la réception de la dernière des notifications diplomatiques relatives à la fin de la procédure de ratification (par. 2).

Aux termes du par. 2, let. a), s'agissant de la Suisse, et du par. 2, let. b), s'agissant du Royaume-Uni, les dispositions du protocole seront applicables:

en Suisse:

- aux impôts perçus à la source sur les dividendes échus le 1^{er} janvier de l'année suivant l'entrée en vigueur du protocole ou après cette date (par. 2, let. a), ch. i);

- aux autres impôts, à partir de l'année fiscale commençant le 1^{er} janvier de l'année civile suivant l'entrée en vigueur du protocole (par. 2, let. a), ch. ii);
- à l'échange de renseignements pour assurer l'application des dispositions de la convention, à partir du jour de l'entrée en vigueur du protocole (par. 2, let. a), ch. iii);
- pour ce qui est de l'échange de renseignements afférent aux sociétés holding, aux renseignements concernant les périodes fiscales commençant le jour de l'entrée en vigueur du protocole ou ultérieurement (par. 2, let. a), ch. iv);
- pour ce qui est de l'échange de renseignements dans le cadre de la fraude fiscale ou d'infraction équivalente, aux renseignements relatifs à des infractions commises le jour de l'entrée en vigueur du protocole ou ultérieurement (par. 2, let. a), ch. v);

dans le Royaume-Uni:

- à l'impôt sur le revenu et à l'impôt sur les gains en capital, pour les années fiscales commençant le 6 avril de l'année civile suivant celle de l'entrée en vigueur du protocole ou après cette date (par. 2, let. b), ch. i);
- à l'impôt sur les sociétés, pour les exercices comptables commençant le 1^{er} avril de l'année civile suivant celle de l'entrée en vigueur du protocole ou après cette date;
- pour ce qui est de la suppression du droit au crédit d'impôt à raison des dividendes versés par des sociétés résidentes du Royaume-Uni, sur les dividendes qui sont payés le 6 avril de l'année suivant l'entrée en vigueur du protocole ou après cette date;
- à l'échange de renseignements selon le par. 1, let. a), de l'art. 25, à partir du jour de l'entrée en vigueur du protocole;
- pour ce qui est de l'échange de renseignements selon le par. 1, let. b), de l'art. 25, aux renseignements concernant les exercices comptables commençant le jour de l'entrée en vigueur du protocole ou ultérieurement;
- pour ce qui est de l'échange de renseignements selon le par. 1, let. c), de l'art. 25, aux renseignements concernant des infractions commises le jour de l'entrée en vigueur du protocole ou après cette date.

3 Conséquences financières

La révision prévue de la convention entraîne pour la Suisse des pertes de recettes en matière d'impôt anticipé perçu sur les paiements de dividendes entre les sociétés apparentées. Cependant, étant donné qu'il est déjà possible, dans de nombreux cas, de demander une réduction de l'impôt à la source en vertu de l'accord sur la fiscalité de l'épargne, l'allègement supplémentaire effectif est très faible par rapport à la situation actuelle. L'accord concernant le droit d'imposition exclusif par l'Etat de résidence des dividendes de participations améliore toutefois l'attrait de la place économique suisse, ce qui devrait générer des recettes supplémentaires en matière d'impôts directs.

Les autres modifications de la convention n'ont pas d'incidence directe sur la situation financière.

4 Constitutionnalité

Le présent protocole se fonde sur l'art. 54 de la Constitution fédérale (RS 101; Cst.), qui attribue à la Confédération la compétence en matière d'affaires étrangères. En vertu de l'art. 166, al. 2, Cst., l'Assemblée fédérale est compétente pour approuver le protocole.

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

Depuis le 1^{er} août 2003, 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 également sujets au référendum facultatif prévu à l'art. 141, al. 1, let. d, ch. 3, Cst. Conformément à l'art. 22, al. 4, de la loi du 13 décembre 2002 sur le Parlement (RS 171.10), une disposition inscrite dans un traité international fixe des règles de droit lorsqu'elle prévoit des dispositions générales et abstraites d'application directe qui créent des obligations, confèrent des droits ou attribuent des compétences.

Afin de garantir l'application uniforme de l'art. 141, al. 1, let. d, ch. 3, Cst. et d'éviter que ne soient soumis au référendum de façon répétée des accords similaires, le Conseil fédéral a prévu dans son message du 19 septembre 2003 concernant la convention de double imposition avec Israël de recommander à l'avenir au Parlement de ne plus prévoir le référendum facultatif pour les conventions internationales si elles ne contiennent pas de nouveaux engagements pour la Suisse comparées aux conventions déjà conclues. Si le présent protocole contient bien des dispositions fixant des règles de droit, il ne crée pas d'obligation fiscale supplémentaire. Les nouvelles dispositions restreignent le droit d'imposer de la Suisse, mais de manière très limitée. Etant donné que l'impôt résiduel sur les dividendes dans l'Etat de la source est déjà réduit de 5 à 0 % dans de nombreux cas, conformément à l'art. 15 de l'accord sur la fiscalité de l'épargne, la réduction supplémentaire de l'impôt résiduel en Suisse qu'entraînera l'application de l'art. 10 de la convention modifiée restera très limitée elle aussi (cf. ch. 2, commentaire concernant l'art. III du protocole). Les informations obtenues sur la base des nouvelles dispositions concernant l'échange de renseignements en cas de fraude fiscale peuvent déjà l'être par la voie de l'entraide judiciaire (cf. ch. 2, commentaire concernant l'art. XII du protocole). Cette clause d'échange de renseignements a déjà été définie comme nouveau standard suisse à l'égard des membres de l'OCDE. Par ailleurs, la Suisse s'est engagée, dans le Mémoire d'entente du 26 octobre 2004 relatif à l'accord sur la fiscalité de l'épargne, à régler la question de l'assistance administrative dans les cas de fraude fiscale de manière bilatérale, en incluant une disposition à cet effet dans ses conventions contre les doubles impositions avec les Etats membres de l'Union européenne. Cette disposition a déjà été introduite dans plusieurs conventions contre les doubles impositions avec des Etats membres de l'Union européenne

(p.ex. l'Allemagne, l'Autriche et l'Espagne) et dans des conventions conclues avec des Etats non membres de l'Union européenne (p.ex. les Etats-Unis et la Norvège). Par conséquent, les dispositions du protocole qui fixent des règles de droit ne sont pas importantes au point de justifier le référendum facultatif et l'arrêté n'est donc pas soumis au référendum facultatif en matière de traités internationaux prévu à l'art. 141, al. 1, let. d, ch. 3, Cst.