10.071

**Message
concernant l'approbation d'un protocole modifiant
la convention contre les doubles impositions entre la Suisse
et le Japon**

du 25 août 2010

Mesdames les Présidentes,
Mesdames et Messieurs,

Nous vous soumettons le projet d'arrêté fédéral portant approbation du protocole signé le 21 mai 2010 et modifiant la convention conclue avec le Japon le 19 janvier 1971 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, Mesdames les Présidentes, Mesdames et Messieurs, l'assurance de notre haute considération.

25 août 2010

Au nom du Conseil fédéral suisse:

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

Condensé

Conclue le 19 janvier 1971, la Convention en vue d'éviter les doubles impositions entre la Suisse et le Japon n'a jamais été modifiée depuis lors.

Elle contient des solutions qui reflètent sur le plan bilatéral les relations économiques de cette époque (par exemple un taux d'impôt à la source de 10 % sur les dividendes à partir d'un seuil de participation de 25 % et un taux d'impôt à la source de 10 % sur les intérêts et les redevances de licence). Par ailleurs, elle ne contient pas de disposition afférente à l'échange de renseignements.

Alors que la réduction des taux résiduels conventionnels constituait la priorité du point de vue suisse, le Japon a établi un lien direct et indissoluble entre cette réduction et, d'une part, un dispositif de limitation des avantages conventionnels pour les éléments de revenu bénéficiant d'un taux zéro et, d'autre part, un échange de renseignements efficace.

Après la décision du Conseil fédéral du 13 mars 2009 d'adapter l'assistance administrative en matière fiscale aux données nouvelles de la politique internationale et de reprendre des dispositions sur l'échange de renseignements conformément à la dernière mouture de l'art. 26 de la convention modèle de l'OCDE et alors que les négociations aux fins de modifier la convention étaient en cours, le Japon a demandé à la Suisse d'insérer dans la convention une disposition reflétant cette nouvelle politique. Le 24 juin 2009, les paraphes ont été apposés sur un protocole d'amendement qui a été signé à Berne le 21 mai 2010.

Les cantons et les milieux économiques intéressés ont approuvé la conclusion de ce protocole.

Table des matières

Condensé	5378
1 Considérations générales sur l'évolution de la politique conventionnelle contre les doubles impositions	5380
2 Contexte, déroulement et résultats des négociations	5380
3 Appréciation	5381
4 Commentaire des dispositions du protocole	5382
5 Conséquences financières	5395
6 Constitutionnalité	5396
Arrêté fédéral portant approbation d'un protocole modifiant la convention contre les doubles impositions entre la Suisse et le Japon (<i>Projet</i>)	5397
Protocole modifiant la convention entre la Suisse et le Japon en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu	5399

Message

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

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

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

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

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

La convention entre la Suisse et le Japon en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu (RS 0.672.946.31, ci-après «CDI-J») a été conclue le 19 janvier 1971 et n'a fait l'objet d'aucune révision depuis lors. Elle contient des solutions qui reflètent sur le plan bilatéral les relations économiques de cette époque (par exemple un taux d'impôt à la source de 10 % sur les dividendes à partir d'un seuil de participation de 25 % et un taux d'impôt à la source de 10 % sur les intérêts et les redevances de licence). Par ailleurs, elle ne contient pas de disposition afférente à l'échange de renseignements.

Selon la clause de la nation la plus favorisée contenue dans l'échange de notes du 19 janvier 1971 afférent à la convention, les gouvernements japonais et suisse réexaminent sans délai les dispositions conventionnelles si le Japon venait à fixer, avec un autre Etat de l'OCDE, son imposition à la source sur les intérêts, les redevances de licence ainsi que sur les dividendes versés à une société détenant une participation déterminante dans une société japonaise, à des taux inférieurs à ceux qui sont prévus dans les dispositions convenues avec la Suisse, en vue d'instituer le même régime.

Comme le Japon a accordé, depuis lors, des taux inférieurs à d'autres Etats de l'OCDE, les autorités suisses ont signalé à plusieurs reprises à leurs homologues japonais la nécessité d'honorer l'engagement pris en 1971. Des échanges de vues au niveau ministériel ont eu lieu en 2004 et 2005, ce qui a permis de poursuivre le

Art. 1 du protocole d'amendement relatif à l'art. 3 de la convention (définitions)

L'occasion de la présente révision de la CDI-J a été saisie afin de rendre la définition du terme «Japon» conforme à la définition que ce pays a insérée dans ses conventions modifiées ces dernières années (par. 1, let. a). La nouvelle formulation du texte n'apporte pas de modification matérielle au contenu actuel de cette disposition.

Afin de tenir compte des développements intervenus dans le modèle de convention fiscale de l'OCDE depuis la conclusion en 1971 de la CDI-J, une disposition afférente à l'expression «trafic international» (par. 1, let. h) a été insérée dans l'art. 3 et une clause concernant le terme «national» déplacée, dans une forme légèrement modifiée, de l'art. 24 à l'art. 3 CDI-J (par. 1, let. i). Des clauses similaires ont déjà été convenues par la Suisse dans d'autres conventions en vue d'éviter les doubles impositions. Des modifications rédactionnelles ont été apportées à la let. j du par. 1 au sujet des autorités compétentes.

La let. k du par. 1 contient une définition de l'expression «fonds de pension ou institution de prévoyance» qui doit être comprise en relation avec les art. 10, par. 3, let. b, et 11, par. 3, let. d, de la convention modifiée, qui introduisent l'exonération dans l'Etat de la source des dividendes et des intérêts versés à de tels fonds de pension ou institutions de prévoyance. Des clauses similaires ont été conclues dernièrement avec la Grande-Bretagne et avec le Mexique par exemple. Le ch. 1 de l'échange de notes contient une liste des institutions qui bénéficieront de l'exemption des dividendes et des intérêts dans l'Etat de la source. En Suisse, il s'agit des institutions qui entrent dans le champ d'application de l'assurance-vieillesse et survivants selon la loi fédérale du 20 décembre 1946 sur l'assurance-vieillesse et survivants (LAVS; RS 831.10), de l'assurance-invalidité selon la loi fédérale du 19 juin 1959 sur l'assurance-invalidité (LAI; RS 831.20), des prestations complémentaires à l'assurance-vieillesse, survivants et invalidité selon la loi fédérale du 19 mars 1965 sur les prestations complémentaires à l'AVS et à l'AI (LPC; RS 831.30), de la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité selon la loi fédérale du 25 juin 1982 sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité (LPP; RS 831.40), y compris les autres formes reconnues de prévoyance assimilées à la prévoyance professionnelle en vertu de l'art. 82 LPP (pilier 3A). Par ailleurs, selon la compréhension suisse, les fondations collectives («Sammelstiftungen») et les fondations de placement («Anlagestiftungen») bénéficient également de cette exemption.

Art. 2 du protocole d'amendement relatif à l'art. 4 de la convention (résident)

Les par. 1 et 2 de cette disposition ont été adaptés à la teneur actuelle de la disposition correspondante du modèle de convention fiscale de l'OCDE. Par ailleurs, il est précisé que les fonds de pension et les institutions de prévoyance sont qualifiés de résidents au sens de la CDI-J (par. 1, let. b). Au surplus, la let. c du par. 1 dispose expressément que les organisations qui poursuivent exclusivement un but religieux, d'utilité publique, pédagogique, scientifique, artistique, sportif ou culturel (ou plusieurs de ces buts) sont considérées comme résidentes au sens de la CDI-J.

Le par. 4 tient compte de la particularité du droit fiscal japonais, selon laquelle certains revenus acquis à l'étranger ne sont soumis à l'impôt japonais sur le revenu que s'ils sont transférés au Japon et dans la mesure où ils le sont (principe connu sous le nom de «remittance basis»). Actuellement, ce système de «remittance basis» est valable pour une durée de cinq ans au maximum et s'applique aux personnes qui sont des résidents non permanents. Il sied en effet de distinguer les résidents permanents, assujettis à l'impôt japonais sur leur revenu mondial, des résidents non permanents qui ne sont imposables au Japon que sur les revenus transférés au Japon. En conséquence, afin d'éviter une double exonération (partielle), il convient d'exclure du bénéfice de la convention les revenus qui ne sont pas transférés au Japon par des résidents non permanents. Ainsi, les dégrèvements d'impôts suisses ne seront accordés que pour les éléments de revenu effectivement imposés au Japon. La délégation japonaise a souhaité que la clause soit bilatérale afin que le Japon obtienne les mêmes garanties pour les revenus de sources japonaises si la Suisse introduisait un jour un tel système.

Le cinquième paragraphe contient des dispositions souhaitées par le Japon, inspirées du rapport de l'OCDE de 1999 sur «l'application du modèle de convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes», qui visent à éviter les conflits d'attribution des revenus entre l'Etat de la source et l'Etat de la résidence. Selon la let. a) de ce paragraphe, lorsque l'Etat de la source attribue un élément de revenu versé à une entité établie dans l'autre Etat à cette entité et que ce dernier Etat attribue ce revenu à une autre personne résidente de cet Etat (p. ex. aux participants de cette entité), l'Etat de la source doit accorder les avantages conventionnels à cette autre personne même si, selon son propre droit interne, l'entité est considérée comme distincte et que le revenu lui est donc attribué. Inversement, la let. b) prévoit que si l'Etat de la résidence attribue le revenu provenant de l'autre Etat à l'entité bénéficiaire, cet autre Etat doit accorder les avantages prévus par la convention à cette entité indépendamment du fait que son propre droit interne attribue ce revenu à cette entité ou pas. De son côté, la let. c) dispose que si l'entité qui reçoit le revenu est sise dans l'Etat de la source et que cet Etat attribue le revenu à une autre personne (p. ex. aux participants de cette entité) alors que l'Etat de la résidence de cette personne attribue le revenu à l'entité elle-même, l'Etat de la source n'est pas tenu d'accorder les avantages conventionnels. En d'autres termes, dans les trois cas de figure, l'Etat de la source du revenu doit suivre l'attribution dudit revenu effectuée par l'Etat de la résidence aux fins de l'application de la convention. Ce mécanisme vise à éviter tant des cas de double imposition que des cas de double non-imposition qui pourraient survenir selon la conception divergente des règles d'attribution dans les Etats contractants.

Art. 3 du protocole d'amendement relatif à l'art. 5 de la convention (établissement stable)

Une disposition conforme à la politique conventionnelle suisse est ajoutée à la let. f) du par. 3 afin de clarifier le fait que la combinaison de différentes activités de caractère préparatoire ou auxiliaire énumérées au par. 3 ne constitue pas un établissement stable.

Par ailleurs, l'actuel par. 4 relatif aux activités de surveillance de chantier est supprimé.

Enfin, le par. 5, qui traite de l'agent dépendant, est adapté à la version actuelle du modèle de convention de l'OCDE et à la politique conventionnelle suisse; cette adaptation n'entraîne pas de modification matérielle dans les relations bilatérales.

Art. 4 du protocole d'amendement relatif à l'art. 6 de la convention (revenus immobiliers)

Une modification purement rédactionnelle est apportée au par. 1 de cette disposition afin d'y insérer le texte actuel du modèle de convention de l'OCDE.

Art. 5 du protocole d'amendement relatif à l'art. 9 de la convention (entreprises associées)

A la demande du Japon, un par. 2 est inséré. Il précise, conformément à la position suisse dans ce domaine, que les Etats contractants se consulteront après qu'un redressement aura été effectué dans l'un des deux Etats. Une fois un accord conclu dans le cadre de la procédure amiable au sujet du redressement opéré par l'un des Etats, l'autre Etat est tenu de procéder à l'ajustement corrélatif correspondant.

Le par. 3 nouvellement inséré fixe, pour des raisons de sécurité du droit et comme dans d'autres conventions contre les doubles impositions conclues par la Suisse, les délais pendant lesquels un redressement est possible. La durée de ce délai se réfère à celle prévue par le droit interne des Etats contractants, mais à sept ans au maximum. Au Japon, il y a prescription après sept ans. Ce paragraphe n'est pas applicable dans les cas de fraude ou d'omission volontaire.

Remarques générales sur les art. 10 (dividendes), 11 (intérêts) et 12 (redevances de licence) de la convention

Alors que, lors des négociations, la réduction des taux résiduels conventionnels était la priorité du point de vue suisse, le Japon a établi un lien direct et indissoluble entre cette réduction et un dispositif de limitation des avantages conventionnels pour les éléments de revenu bénéficiant d'un taux zéro. De plus, le Japon a également conditionné la réduction des taux résiduels à un échange de renseignements conforme à la dernière mouture de l'art. 26 de la convention modèle de l'OCDE. Ces deux éléments sont les pierres angulaires de la politique conventionnelle japonaise récente.

L'insertion dans le protocole d'amendement d'une clause de limitation des avantages conventionnels va aussi de pair avec des dispositions additionnelles de type anti-abus dans les art. 10, 11 et 12. Il s'agit, en résumé, de dénier au bénéficiaire de dividendes, d'intérêts et de redevances de licence la qualité de bénéficiaire effectif si le versement de ces éléments de revenu à un résident de Suisse est subordonné au fait qu'une personne n'ayant pas droit à des avantages au moins équivalents à ceux accordés par la CDI-J et qui est résident d'un Etat tiers, détient des droits (actions, créances, biens incorporels) envers le bénéficiaire résident de Suisse.

Art. 6 du protocole d'amendement relatif à l'art. 10 de la convention (dividendes)

La disposition actuellement en vigueur dans la CDI-J limite de manière générale le taux d'impôt résiduel à 15 % en faveur de l'Etat de la source, avec un taux réduit à 10 % du montant brut des dividendes lorsque la société qui reçoit les dividendes détient au moins 25 % des voix de la société qui paie les dividendes.

Le protocole d'amendement réduit le taux résiduel général à 10 % et prévoit un taux de 5 % pour les sociétés détenant, directement ou indirectement, 10 % au moins des droits de vote de la société qui distribue les dividendes. Enfin, les dividendes distribués par des sociétés à des sociétés détenant, directement ou indirectement, au moins 50 % des droits de vote sont exonérés. S'agissant des dividendes versés par des sociétés suisses, les seuils de participation de 10 % et de 50 % peuvent également être atteints par la détention de parts au capital en lieu et place de droits de vote.

Sont également exonérés les dividendes versés à des institutions de prévoyance sises dans l'autre Etat contractant. A l'instar de ce qui a déjà été convenu avec d'autres Etats, l'échange de notes énumère les institutions de prévoyance bénéficiant de ce régime. Concernant la Suisse, il s'agit de l'assurance-vieillesse et survivants selon la LAVS, de l'assurance-invalidité selon la LAI, des prestations complémentaires à l'assurance-vieillesse, survivants et invalidité selon la LPC, de la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité selon la LPP, y compris les autres formes reconnues de prévoyance assimilées à la prévoyance professionnelle en vertu de l'art. 82 LPP (pilier 3A).

Art. 7 du protocole d'amendement relatif à l'art. 11 de la convention (intérêts)

Le droit conventionnel actuel prévoit un impôt résiduel de 10 % au maximum ainsi qu'une exonération, notamment, pour les intérêts provenant du Japon et reçus par un résident de Suisse à raison de créances garanties, assurées ou financées indirectement par la Suisse ou par tout autre établissement public possédé entièrement par la Suisse.

Le protocole d'amendement maintient le taux d'imposition maximal à 10 %, ce qui est conforme au taux résiduel accordé par le Japon à ses partenaires conventionnels.

En revanche, les cas d'exonération sont étendus aux revenus reçus par:

- l'autre Etat contractant, l'une de ses subdivisions politiques, l'une de ses collectivités locales, sa banque centrale ou toute autre institution détenue par le gouvernement de cet Etat (sont inclus notamment, côté suisse, la Banque Nationale Suisse, la SUVA et les établissements assurant les risques en application de la LAVS);
- les établissements financiers (banques, sociétés d'assurances ou de réassurances, commerçants de titres);
- toute autre entreprise dont, pendant les trois années fiscales précédant celle du paiement de l'intérêt, plus de 50 % du passif est dû à l'émission d'obligations sur les marchés financiers ou à la rémunération de dépôts donnant lieu à intérêts, et dont plus de 50 % de l'actif consiste en créances envers des personnes n'entretenant pas avec l'entreprise des relations visées aux al. a) ou b) du par. 1 de l'art. 9;
- les institutions de prévoyance;
- un résident d'un Etat contractant, au titre de la dette née de la vente à crédit d'un équipement ou de marchandises par un résident de cet Etat contractant.

Enfin, l'échange de notes prévoit aussi l'exonération des intérêts provenant d'un Etat contractant et reçus par toute institution entièrement détenue par la banque centrale de l'autre Etat contractant, au titre de créances indirectement financées par

cette banque centrale. Cette disposition vise à exonérer les intérêts de sources japonaises reçus par StabFund (GP) AG et LiPro (LP) AG, respectivement le commandité et le commanditaire de la société en commandite de placements collectifs SNB Stabfund, fonds de stabilisation créé en automne 2008 aux fins de recevoir les actifs toxiques alors détenus par UBS.

Art. 8 du protocole d'amendement relatif à l'art. 12 de la convention (redevances de licence)

Le Japon impose les redevances de licence à hauteur de 20 %. La disposition conventionnelle actuellement en vigueur prévoit un taux résiduel de 10 % en faveur de l'Etat de la source.

Le protocole d'amendement supprime ce partage du droit d'imposer en fixant la compétence exclusive d'imposer les redevances dans l'Etat de résidence du bénéficiaire effectif.

La notion de «redevances» définie au par. 2 du nouvel article ne comprend plus les redevances provenant du leasing. Celles-ci sont désormais régies par l'art. 7.

Art. 9 du protocole d'amendement relatif à l'art. 13 de la convention (gains en capital)

Le nouveau par. 2 de cette disposition prévoit, conformément à ce que la Suisse a déjà convenu dans d'autres conventions, que le droit d'imposer revient à l'Etat de situation en cas d'aliénation de participations à des sociétés immobilières. Du côté suisse, il a été fixé dans l'article sur les méthodes (art. 23) que la Suisse ne doit exonérer que si l'imposition des gains au Japon est prouvée.

L'imposition des plus-values provenant de la cession de grandes participations constitue une préoccupation politique au Japon. Pour cette raison, le Japon souhaitait inclure une disposition attribuant le droit d'imposer les gains en capital réalisés sur des participations déterminantes à l'Etat de la source. La Suisse a obtenu que le Japon renonce à cette requête, en limitant le droit d'imposer de l'Etat de la source aux gains réalisés sur des actions d'institutions financières durant cinq ans après que cet Etat a soutenu financièrement celles-ci aux fins d'éviter des situations de cessation de paiement (par. 3). Cette compétence ne s'étend toutefois pas aux actions acquises avant l'entrée en vigueur du protocole. L'acceptation par le Japon de cette restriction permet d'éviter une nette détérioration de la situation des investisseurs suisses au Japon car la compétence exclusive de l'Etat de résidence de l'aliénateur d'imposer les autres gains en capital mobiliers est ainsi garantie (par. 6).

Art. 10 du protocole d'amendement relatif à l'art. 15 de la convention (professions dépendantes)

La référence à l'art. 20 de la convention est supprimée, cet art. 20 étant abrogé.

Art. 11 du protocole d'amendement relatif à l'art. 17 de la convention (artistes et sportifs)

Le texte de cette disposition est adapté à la version actuelle du modèle de convention de l'OCDE. Conformément à la politique conventionnelle suisse, d'une part, l'art. 14 (professions indépendantes) y est mentionné et, d'autre part, l'imposition au

lieu où un artiste ou un sportif exerce son activité s'applique également aux revenus attribués à une autre personne que l'artiste ou le sportif lui-même.

Art. 12 du protocole d'amendement relatif à l'art. 20 de la convention (professeurs)

Cette disposition, au contenu devenu obsolète, a été abrogée d'un commun accord.

Art. 13 du protocole d'amendement insérant l'art. 21A dans la convention («Tokumei Kumiai»)

Les «Tokumei Kumiai» sont des sociétés japonaises de personnes composées de deux personnes au maximum, l'une exploitant l'affaire («business proprietor») et l'autre, anonyme et inconnue, avançant les fonds («sleeping partner»). En droit interne japonais, les revenus de ces sociétés de personnes ne sont taxés que lors de leur versement, par une retenue à la source de 20 %.

En l'absence de mention expresse dans la convention, les revenus de sources japonaises versés au partenaire financier à l'étranger sont qualifiés d'«autres revenus», imposables exclusivement dans l'Etat de résidence du bénéficiaire des versements.

Le Japon a souhaité introduire un article spécifique afin de pouvoir taxer les versements effectués au profit de non-résidents. La Suisse a accédé à cette demande, également acceptée par l'Australie, la France, la Grande-Bretagne et les Etats-Unis d'Amérique. Afin d'éviter une double imposition, la Suisse qualifiera les éventuels versements provenant de «Tokumei Kumiai» de revenus sui generis assimilables aux revenus provenant d'un établissement stable, ce qui conduira à les exempter sous réserve de la progressivité.

Art. 14 du protocole d'amendement relatif à l'art. 22 de la convention (autres revenus)

Cette disposition est adaptée en conformité avec la pratique conventionnelle suisse actuelle.

A l'instar de ce qui a déjà été convenu avec la Grande-Bretagne par exemple, le nouveau par. 3 admet des ajustements de revenus si les revenus visés par l'art. 22 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 Japon et mentionnée dans le commentaire du modèle de convention de l'OCDE, vise notamment à limiter la possibilité de contourner la réglementation en ce qui concerne les revenus issus de certains instruments financiers non traditionnels.

Enfin, le par. 4 dénie la qualité de bénéficiaire effectif des autres revenus au bénéficiaire si le versement de ces revenus à un résident de Suisse était subordonné au fait qu'une personne n'ayant pas droit à des avantages au moins équivalents à ceux accordés par la CDI-J et qui est résident d'un Etat tiers, détienne des droits ou des biens envers le bénéficiaire résident de Suisse (cf. les clauses similaires des art. 10, 11 et 12 de la convention).

Art. 15 du protocole d'amendement insérant l'art. 22A dans la convention (limitation des avantages conventionnels)

Dans sa convention contre les doubles impositions du 6 novembre 2003 avec les Etats-Unis d'Amérique, le Japon a adopté pour la première fois une disposition complète limitant le droit aux avantages de la convention. Toutes les conventions conclues ou révisées depuis lors par le Japon contiennent également une disposition semblable qui constitue désormais un élément incontournable de la politique conventionnelle japonaise.

Une clause de nature comparable existe déjà dans la convention contre les doubles impositions conclue par la Suisse avec les Etats-Unis d'Amérique en 1996.

Le but de cette disposition est de refuser les avantages de la convention aux sociétés qui ont établi leur siège dans l'un des Etats contractants principalement dans le but de profiter des avantages de la convention ou exclusivement pour des raisons fiscales (chalandage fiscal, «treaty shopping»). Ainsi, la simple résidence dans un Etat contractant ne suffit plus pour obtenir les avantages de la convention; une résidence qualifiée devient nécessaire. Pour avoir droit aux dégrèvements complets (taux résiduel zéro) par l'autre Etat contractant en vertu de la convention, une personne doit prouver qu'elle possède une relation suffisamment étroite avec son Etat de résidence, ce qui sera déterminé sur la base d'une série de critères. Du côté suisse, cette demande a paru acceptable car elle contribue à obtenir l'exonération des dividendes de participations importantes, l'exonération des intérêts reçus notamment par les banques, les assurances et les commerçants de titres, ainsi que l'exonération complète des redevances de licence de sources japonaises, ces améliorations étant souhaitées depuis de nombreuses années par les milieux économiques suisses. Cette clause qui limite le droit aux avantages de la convention doit être considérée comme une *lex specialis* par rapport à l'arrêté du Conseil fédéral du 14 décembre 1962 instituant des mesures contre l'utilisation sans cause légitime des conventions conclues par la Confédération en vue d'éviter les doubles impositions (RS 672.202), lequel ne sera plus applicable dans les relations bilatérales avec le Japon après l'entrée en vigueur du protocole d'amendement.

Par. 1: revenus concernés

Le par. 1 fixe le cadre dans lequel la clause de limitation des avantages conventionnels a vocation à s'appliquer. Il s'agit des revenus au sujet desquels la convention prévoit l'exonération complète de l'impôt japonais, c'est-à-dire les dividendes, les intérêts, les redevances de licence, les gains en capital mobiliers et d'autres revenus.

Par. 2: personnes qualifiées

Le par. 2 énumère les résidents des Etats contractants qui peuvent bénéficier de ces avantages conventionnels, à savoir:

- les personnes physiques (let. a);
- les entités gouvernementales qualifiées (let. b);
- les sociétés dont la principale catégorie d'actions (par quoi il faut entendre la catégorie d'actions représentant la majorité du capital ou des droits de vote de la société) est cotée à une bourse d'un des deux Etats contractants et fait régulièrement l'objet de transactions à une bourse reconnue (let. c);

- une banque, une société d'assurances ou de réassurances ou un commerçant de titres établi et soumis à surveillance en cette qualité dans un Etat contractant (let. d);
- les fonds de pension et les institutions de prévoyance, pour autant que 50 % au moins des bénéficiaires soient des personnes physiques résidents d'un Etat contractant à la fin de l'année fiscale précédente, ainsi que les organisations qui poursuivent exclusivement un but religieux, d'utilité publique, pédagogique, scientifique, artistique, sportif ou culturel (let. e);
- une personne autre qu'une personne physique, si des résidents qualifiés au sens des dispositions précédentes du par. 2 détiennent, directement ou indirectement, des actions ou d'autres intérêts représentant au moins 50 % du capital ou des droits de vote de cette personne (let. f).

Par. 3: critère des bénéficiaires équivalents («equivalent beneficiaries test»)

Le par. 3 dispose que nonobstant le fait qu'une société ne soit pas une personne qualifiée au sens du par. 2, elle peut néanmoins bénéficier des avantages conventionnels prévus pour les éléments de revenu concernés si les conditions prévues par les dispositions y afférentes sont remplies et que des actions représentant au moins 75 % du capital ou des droits de vote de la société sont détenues, directement ou indirectement, par au plus sept personnes qui sont des bénéficiaires équivalents. L'expression «bénéficiaire équivalent» désigne un résident d'un Etat ayant une convention contre les doubles impositions avec l'Etat auquel il est demandé d'accorder les avantages de la CDI-J, à condition que cette convention contienne des dispositions permettant un échange de renseignements effectif, que ce résident soit une personne qualifiée au sens de la clause limitant les avantages conventionnels de cette convention (ou, à défaut de telles dispositions, qui serait une personne qualifiée dès lors que la convention est interprétée comme incluant des dispositions équivalentes à celles du par. 2), et que ce résident ait droit en vertu de cette convention, s'agissant d'un élément de revenu pour lequel le dégrèvement selon la CDI-J est demandé, à un taux résiduel qui ne soit pas plus élevé que le taux applicable selon la CDI-J. Par ailleurs, est aussi considérée comme «bénéficiaire équivalent» une personne qualifiée au sens des let. a), b), c), d) ou e) du par. 2.

Par. 4: conditions temporelles

Le par. 4 précise qu'en matière d'impôts perçus à la source, un résident d'un Etat contractant est considéré comme remplissant les conditions décrites aux par. 2, let. f, et 3, pour l'année fiscale au cours de laquelle le paiement est effectué, si ce résident remplit ces conditions pendant toute la période de douze mois précédent la date de paiement d'un élément de revenu ou, dans le cas des dividendes, la date à laquelle le droit aux dividendes est déterminé. Dans tous les autres cas, un résident d'un Etat contractant est considéré comme remplissant les conditions décrites dans ces paragraphes pour l'année fiscale au cours de laquelle le paiement est effectué, si ce résident remplit ces conditions pendant la moitié, au moins, de l'année fiscale.

Par. 5: critère du siège administratif principal («headquarters company test»)

Selon le par. 5, nonobstant le fait qu'un résident ne soit pas une personne qualifiée au sens du par. 2, il peut néanmoins bénéficier des avantages conventionnels prévus pour les éléments de revenu concernés si ce résident est une société qui est le siège administratif d'un groupe multinational, si l'élément de revenu tiré de l'autre Etat se

rattache à l'exercice effectif d'activités industrielles ou commerciales au sens de la let. b), al. (ii), et si ce résident satisfait aux autres conditions mentionnées dans ces articles, paragraphes ou alinéas aux fins d'obtenir de tels avantages (let. a).

L'application de ce critère est cependant limitée par d'autres conditions. Ainsi, une société est considérée comme siège administratif d'un groupe multinational seulement si (let. b):

- elle exerce une part substantielle du contrôle et de la gestion d'un groupe de sociétés ou finance le groupe (al. (i); le ch. 3 de l'échange de notes prévoit à cet égard que ce groupe de sociétés peut faire partie d'un groupe plus grand de sociétés);
- le groupe de sociétés est constitué de sociétés, qui sont des résidents d'au moins cinq Etats et qui y exercent effectivement des activités industrielles ou commerciales et si au moins 5 % des revenus bruts du groupe sont réalisés dans chacun des cinq Etats (al. (ii));
- dans chacun des Etats, à l'exception de celui dont la société qui est le siège administratif du groupe est un résident, moins de 50 % des revenus bruts du groupe sont réalisés;
- au maximum 50 % des revenus bruts proviennent de l'autre Etat contractant;
- la société dispose de manière indépendante et discrétionnaire de la compétence de remplir les tâches désignées à l'al. (i) et qu'elle l'exerce, et si
- elle est soumise aux mêmes règles en matière d'impôt sur le bénéfice dans cet Etat contractant que les personnes mentionnées au par. 6.

Enfin, les conditions relatives aux revenus bruts ci-dessus sont réputées être remplies chaque année si la société satisfait à chacune de ces conditions en moyenne pendant les trois dernières années fiscales précédant l'année fiscale durant laquelle le revenu est réalisé (let. c).

Par. 6: critère de l'activité effective («active trade or business test»)

Le par. 6 dispose que nonobstant le fait qu'un résident ne soit pas une personne qualifiée au sens du par. 2, il peut néanmoins bénéficier des avantages conventionnels prévus pour les éléments de revenu concernés s'il exerce son activité dans son Etat de résidence (autre que l'activité consistant à effectuer ou à gérer des investissements pour son propre compte, à moins qu'il ne s'agisse d'activités bancaires ou d'assurance ou de commerce de titres qui sont exercées par une banque, une assurance ou un commerçant de titres), si le revenu tiré de l'autre Etat contractant se rattache à l'exercice de cette activité ou y est accessoire et si ce résident satisfait aux autres conditions mentionnées dans ces lettres, paragraphes ou articles aux fins d'obtenir de tels avantages (let. a).

Si ce résident tire un revenu de son activité exercée dans l'autre Etat contractant ou si ce résident tire ce revenu d'une personne avec laquelle il entretient une relation décrite aux let. a) et b) du par. 1 de l'art. 9, ces conditions ne sont considérées comme remplies que si l'activité exercée dans l'Etat de résidence est substantielle en relation avec l'activité exercée dans l'autre Etat. Le caractère substantiel d'une activité au sens de cette disposition est déterminé sur la base de l'ensemble des faits et circonstances du cas particulier (let. b).

Aux fins de déterminer si une personne exerce une activité au sens de la let. a) de ce paragraphe, l'activité exercée par une société de personnes dans laquelle cette personne est associée et l'activité exercée par des personnes liées à cette personne sont réputées être exercées par cette personne. Dans ce contexte, une personne est considérée comme liée à une autre si elle en détient notamment, directement ou indirectement, des actions représentant au moins 50 % du capital ou des droits de vote ou si une autre personne détient notamment, directement ou indirectement, des actions représentant au moins 50 % du capital ou des droits de vote dans chacune de ces personnes. Dans tous les cas, une personne est considérée comme liée à une autre si, sur la base de l'ensemble des faits et circonstances, elle contrôle cette personne.

Par. 7: avantages conventionnels accordés sur décision de l'Etat de la source

Le par. 7 prévoit que l'autorité compétente de l'Etat de la source peut, conformément à sa législation ou à sa pratique administrative, accorder le bénéfice de la convention à des personnes qui n'y auraient pas droit en vertu des par. 2, 3, 5 ou 6 de l'art. 22A si elle considère que l'établissement de ce résident et les activités qu'il mène n'ont pas été effectués principalement pour obtenir de tels avantages.

**Art. 16 du protocole d'amendement relatif à l'art. 23 de la convention
(élimination des doubles impositions)**

Le Japon élimine la double imposition en appliquant la méthode de l'imputation (par. 1). Le par. 2 de la nouvelle disposition, inséré à la demande du Japon, prévoit que des revenus considérés par le droit interne japonais comme étant de source japonaise soient néanmoins qualifiés comme étant de sources suisses. Cette disposition permet notamment d'assurer que les impôts payés sur les tantièmes d'un résident du Japon imposables en Suisse selon l'art. 16 de la CDI-J puissent être imputés sur l'impôt japonais dû par ce résident.

Pour sa part, la Suisse applique la méthode de l'exonération avec réserve de la progressivité et accorde, le cas échéant, l'imputation forfaitaire d'impôt pour les dividendes et les intérêts. La disposition a été adaptée afin d'exclure l'imputation forfaitaire d'impôt pour les redevances de licence, désormais soumises à la règle de l'imposition exclusive dans l'Etat de résidence (cf. art. 8 du protocole d'amendement).

Une déduction octroyée sur demande est prévue à hauteur de l'impôt japonais prélevé sur les gains réalisés sur des actions d'institutions financières (cf. let. a), par. 3 de l'art. 13), à concurrence toutefois de l'impôt suisse afférent à ces revenus.

**Art. 17 du protocole d'amendement relatif à l'art. 24 de la convention
(non discrimination)**

Les par. 2 et 3 de cette disposition sont adaptés et reprennent, dans les grandes lignes, les dispositions de l'art. 24, par. 3 et 4, du modèle de convention de l'OCDE.

**Art. 18 du protocole d'amendement relatif à l'art. 25 de la convention
(procédure amiable)**

Le par. 1 a été adapté et rendu conforme au modèle de convention de l'OCDE. Il prévoit d'introduire un délai de trois ans durant lequel la procédure amiable peut être ouverte, à compter de la première notification de la mesure par un Etat contractant qui entraîne une imposition non conforme à la convention. Les autres paragraphes

n'ont pas été modifiés. Il sied de noter que le Japon n'a pas souhaité donner suite à la proposition suisse d'insérer une clause d'arbitrage dans la convention.

Art. 19 du protocole d'amendement insérant l'art. 25A dans la convention (échange de renseignements)

La convention actuellement en vigueur ne contient pas de clause sur l'échange de renseignements.

Dans un contexte de globalisation des marchés financiers et en particulier à la suite de la crise financière, la coopération internationale revêt une importance accrue. La Suisse a toujours soutenu les efforts entrepris à cet égard. Comme il a été indiqué en préambule, par décision du 13 mars 2009, le Conseil fédéral a annoncé que la Suisse reprendrait la norme de l'OCDE relative à l'assistance administrative en matière fiscale. Le Conseil fédéral a également annoncé que la future politique d'assistance administrative en matière fiscale prendra en compte le respect des droits de procédure, une assistance administrative limitée au cas par cas, des solutions transitoires équitables, une application restreinte aux impôts entrant dans le champ d'application de la convention, le principe de subsidiarité ainsi que l'élimination des traitements discriminatoires. Ces éléments sont commentés ci-après.

L'art. 25A (nouveau) suit, dans les grandes lignes, le texte de l'art. 26 du modèle de convention OCDE. Toutefois, certaines modifications au texte du modèle de l'OCDE ont été prévues pour exclure la transmission des renseignements aux autorités de contrôle et pour donner les pouvoirs nécessaires aux autorités fiscales des Etats contractants d'obtenir les renseignements requis de la part des banques, d'un autre établissement financier, d'un mandataire ou d'une personne agissant en tant que fiduciaire ainsi que pour déterminer des rapports de participation. Les modifications apportées aux dispositions relatives à l'échange de renseignements se fondent sur le commentaire du modèle de convention de l'OCDE et respectent la norme de l'OCDE en la matière.

Bien que la Suisse ait l'intention de limiter l'échange de renseignements aux impôts visés par la convention, il a fallu ici déroger à ce principe sur demande expresse de la partie japonaise dans le cadre du compromis global. Le modèle de l'OCDE prévoit au par. 1 de l'art. 26 que l'échange de renseignements doit s'opérer pour les impôts de toute nature ou dénomination, c.-à.-d. au-delà des seuls impôts visés par la convention.

Le premier paragraphe prévoit l'échange des renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la convention ou pour l'administration ou l'application de la législation interne relative aux impôts de toute nature ou dénomination. Comme les renseignements sont limités à ceux qui sont vraisemblablement pertinents, la pêche aux renseignements est exclue. De plus, l'Etat requérant est tenu d'épuiser au préalable les sources habituelles de renseignements prévues par son droit interne avant de présenter une demande de renseignements à l'autre Etat (principe de subsidiarité). Par ailleurs, pour appliquer cette disposition, il n'est pas nécessaire que le contribuable concerné soit un résident de Suisse ou du Japon, pour autant qu'il y ait un rattachement économique avec l'un des Etats contractants.

Le deuxième paragraphe consacre le principe de confidentialité et prévoit que les renseignements obtenus ne peuvent être communiqués qu'aux personnes ou autorités concernées par l'établissement, par le recouvrement des impôts au sens du par. 1, ou par les procédures et poursuites concernant ces impôts ou par les décisions sur les

recours relatifs à ces impôts. Il s'ensuit que ces renseignements peuvent également être communiqués au contribuable ou à son représentant.

Le troisième paragraphe contient certaines limitations à l'échange de renseignements en faveur de l'Etat requis. Il est prévu que l'Etat requis n'est ni tenu de prendre des mesures administratives allant au-delà des limites prescrites par sa propre législation ou par sa pratique administrative, ni de prendre des mesures administratives qui ne seraient pas autorisées par la législation ou par la pratique administrative de l'Etat requérant. Dans le cas de la Suisse, cela implique que le droit d'être entendu ainsi que les droits de recours sont protégés. En outre, l'Etat requis n'est pas obligé de fournir des renseignements qui ne peuvent être obtenus selon sa propre législation ou sa propre pratique administrative ou qui ne peuvent être obtenus selon la législation ou la pratique administrative de l'Etat requérant. Enfin, l'Etat requis peut refuser de communiquer des renseignements qui seraient contraires à l'ordre public ou qui révéleraient un secret commercial, ce qui pourrait être le cas si l'Etat requérant ne prend pas les dispositions propres à garantir que les renseignements demandés seront effectivement tenus secrets.

Le quatrième paragraphe prévoit que l'Etat requis a l'obligation d'échanger des renseignements même dans le cas où il n'a pas besoin des renseignements demandés pour appliquer sa propre législation fiscale. Ainsi, l'échange de renseignements n'est pas limité aux seuls renseignements qui présentent un intérêt pour les autorités fiscales de l'Etat requis.

Le cinquième paragraphe contient des dispositions particulières concernant les renseignements qui sont détenus par les banques, les autres intermédiaires ou qui concernent les droits de propriété dans une personne. De tels renseignements doivent être échangés nonobstant les limitations prévues au par. 3. L'Etat requis doit également pouvoir obtenir et transmettre les renseignements demandés même lorsque ces renseignements ne sont pas disponibles en vertu de sa propre législation ou de sa pratique administrative. Par conséquent, la Suisse ne peut pas refuser de communiquer des renseignements en invoquant uniquement le secret bancaire. Toutefois, cette disposition suppose que les renseignements demandés soient disponibles. Des demandes concernant les droits de propriété dans des sociétés sous forme d'actions au porteur ne peuvent et ne doivent par conséquent être satisfaites que si ces informations peuvent être obtenues effectivement par les autorités de l'Etat requis, nonobstant d'éventuelles restrictions de droit interne.

Dans les cas de fraude fiscale, la Suisse possède, en vertu de sa procédure pénale de droit interne, les moyens nécessaires pour obtenir les renseignements visés par le par. 5. Toutefois, l'échange de renseignements selon le protocole d'amendement ne présuppose plus l'existence d'une fraude fiscale. Afin de permettre aux Etats contractants d'assurer la mise en œuvre des nouvelles obligations conventionnelles, la dernière phrase du par. 5 constitue la base légale nécessaire pour leur donner les pouvoirs de procédure dont ils ont besoin pour obtenir les renseignements demandés. La procédure applicable sera dans un premier temps réglée dans une ordonnance du Conseil fédéral qui devrait entrer en vigueur le 1^{er} octobre 2010, puis dans une loi dont les travaux d'élaboration ont débuté. Cette procédure a été avalisée dans les arrêtés fédéraux du 18 juin 2010 approuvant dix conventions nouvelles ou révisées contre les doubles impositions et ne nécessite pas d'être réitérée, sauf cas spécifique.

Toutefois, la Suisse n'accordera pas l'entraide administrative en matière fiscale au Japon lorsque la demande d'entraide se fonde sur des données obtenues illégalement. Le Conseil fédéral fera une déclaration au Gouvernement du Japon et s'appliquera à obtenir une déclaration correspondante de la part du Gouvernement du Japon. Le Conseil fédéral a été chargé de mettre en œuvre cette démarche dans le cadre de la motion 10.3013 «Futures conventions de double imposition. Ne pas accorder l'entraide administrative lorsque les données ont été obtenues illégalement».

Des précisions à l'échange de renseignements sont prévues au point 5 du protocole à la convention.

Les principes de subsidiarité (let. a) et d'interdiction de la «pêche aux renseignements» sont expressément mentionnés (let. b). Le libellé de la disposition sur le principe de subsidiarité (let. a) diffère quelque peu de celui convenu dernièrement avec d'autres Etats, en ce sens que l'épuisement a trait à l'ensemble des procédures habituelles du droit interne, et non seulement à la procédure fiscale.

Les renseignements que doit contenir une demande d'assistance administrative sont fixés à la let. c). L'identification claire du contribuable concerné est notamment requise. Elle se fait typiquement en communiquant le nom du contribuable concerné, ainsi que d'autres éléments permettant d'identifier une personne sans ambiguïté si ceux-ci sont connus, tels que son adresse, son numéro de compte bancaire ou sa date de naissance. En outre, l'indication du nom du détenteur de renseignements (par exemple celui d'une banque) que l'Etat requérant présume être en possession des renseignements demandés est absolument nécessaire, contrairement aux autres éléments détaillés, qui ne sont donnés que s'ils sont connus. Il s'ensuit que l'échange de renseignements est limité aux demandes concrètes dans des cas particuliers.

Il est précisé qu'aucune obligation n'incombe aux Etats contractants de procéder à un échange de renseignements automatique ou spontané mais que la possibilité pour l'un des Etats contractants d'effectuer un tel échange de renseignements n'est pas exclue, pour autant que sa législation nationale le prévoit (let. d).

La let. e) précise que l'Etat requis peut refuser de fournir des renseignements afférents aux communications confidentielles entre les avocats et leurs clients dans la mesure où ces communications sont protégées par le droit interne de cet Etat.

La let. f) dispose que les règles de procédure administrative relatives aux droits de procédure des contribuables sont applicables dans la mesure où elles n'empêchent pas ou ne retardent pas indûment le processus d'échange de renseignements. En Suisse, le contribuable concerné peut recourir contre la décision finale de l'Administration fédérale des contributions devant le Tribunal administratif fédéral, compétent pour statuer. Le recours a un effet suspensif. Si un recours est déposé, la transmission des renseignements n'aura lieu qu'une fois que le rejet du recours est entré en force. Ces procédures ne doivent pas toutefois entraver ou retarder indûment l'échange de renseignements.

Art. 20 du protocole d'amendement relatif à l'art. 26 dans la convention (membres des missions diplomatiques et postes consulaires)

L'occasion de cette révision a été saisie côté suisse afin d'insérer dans la convention la disposition habituelle concernant les membres des missions diplomatiques et des postes consulaires.

Art. 21 du protocole d'amendement (entrée en vigueur)

Les dispositions du protocole d'amendement entreront en vigueur trente jours après l'échange de notes diplomatiques selon lesquelles les procédures de ratification auront été achevées dans les Etats contractants.

S'agissant des impôts perçus à la source, les nouvelles dispositions seront applicables aux montants imposables le 1^{er} janvier de l'année civile suivant celle de l'entrée en vigueur du protocole ou ultérieurement.

Les dispositions afférentes aux autres impôts et à l'échange de renseignements seront applicables aux revenus pour toute année fiscale commençant le 1^{er} janvier de l'année civile suivant celle de l'entrée en vigueur du protocole d'amendement ou ultérieurement. L'assistance administrative actuelle limitée à l'échange de renseignements pour l'application régulière de la convention s'applique toujours aux années précédentes.

Protocole à la convention en vue d'éviter les doubles impositions

Le point 1 de ce protocole contient une clause anti-abus de portée générale, conforme à la politique et à la pratique suisses, déniait les allègements prévus par la convention si le but principal recherché par la structure fiscale mise en place est d'obtenir des avantages conventionnels.

A la demande du Japon, il est précisé au point 3 de ce protocole que les taux résiduels réduits de 0 % et de 5 % sur les dividendes ne sont pas accordés si ces dividendes peuvent être déduits aux fins de déterminer le bénéfice imposable dans l'Etat dans lequel la société qui les verse est résidente.

Les autres dispositions du protocole à la convention ont été présentées dans le cadre des commentaires sur les articles concernés de la convention.

5 Conséquences financières

Dans toute convention de double imposition, les deux Etats contractants renoncent à certaines recettes fiscales. La présente modification améliore les conditions d'investissements pour les entreprises suisses en matière de dividendes, d'intérêts et de redevances à des fins fiscales, ce que l'économie suisse appelait de ses vœux depuis de nombreuses années. S'agissant des gains en capital, les solutions prévues ont permis de repousser l'essentiel des vues japonaises et de continuer à garantir généralement aux investisseurs suisses de ne pas être concernés par le droit d'imposition concédé en faveur de l'Etat de la source, en l'occurrence le Japon, en particulier pour les gains en capital mobiliers.

Les recettes et sacrifices qui en résultent pour le fisc suisse, qui ne peuvent être chiffrés par manque d'instruments adéquats, devraient être équilibrés à en juger d'après les relations économiques entre les deux pays.

Le protocole instituant, d'une part, une assistance administrative pour appliquer le droit national de l'Etat réquerant et, d'autre part, un accès aux renseignements bancaires à des fins fiscales, l'une et l'autre sur demande, il pourrait certes être considéré d'une certaine manière comme préjudiciable pour la place économique suisse et, indirectement, pour les recettes fiscales du pays. Cependant, au vu des efforts internationaux pour uniformiser les conditions de l'assistance administrative

dans l'ensemble des Etats («global level playing field») et pour assurer l'efficacité de l'échange de renseignements au moyen d'un mécanisme de contrôle adéquat, la nouvelle situation ne devrait pas avoir de répercussion particulière sur la Suisse.

Dans l'ensemble, le protocole d'amendement contribue de manière bénéfique au maintien et au développement des relations économiques bilatérales, ce qui s'inscrit dans le cadre des buts principaux de la politique suisse en matière de commerce extérieur.

Les cantons et les milieux économiques intéressés se sont prononcés en faveur du protocole d'amendement.

6 Constitutionnalité

Le projet de protocole se fonde sur l'art. 54 de la Constitution (Cst.; RS 101), qui attribue à la Confédération la compétence en matière d'affaires étrangères. L'Assemblée fédérale est compétente pour l'approuver en vertu de l'art. 166, al. 2, Cst.. Une fois approuvé, le protocole fera partie intégrante de la convention entre la Suisse et le Japon de 1971. La convention a été 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. Le protocole n'implique pas d'adhésion à une organisation internationale. Conformément à l'art. 141, al. 1, let. d, ch. 3, Cst., les traités internationaux qui contiennent des dispositions importantes fixant des règles de droit ou dont la mise en œuvre exige l'adoption de lois fédérales sont sujets au référendum facultatif en matière de traités internationaux à partir du 1^{er} août 2003. Conformément à l'art. 22, al. 4, de la loi du 13 décembre 2002 sur le Parlement (RS 171.10), on considère qu'une disposition inscrite dans un traité international fixe des règles de droit lorsqu'elle prévoit des dispositions générales et abstraites d'application directe qui créent des obligations, confèrent des droits ou attribuent des compétences. Afin de se doter d'une pratique cohérente en ce qui concerne le ch. 3 introduit dans l'art. 141, al. 1, let. d, Cst. et d'éviter que des accords similaires ne soient soumis de façon répétée au référendum, le Conseil fédéral a précisé, dans le message du 19 septembre 2003 relatif à la convention contre les doubles impositions avec Israël (FF 2003 5903), qu'il accompagnerait dorénavant les accords qu'il présenterait au Parlement de la proposition de ne pas les soumettre au référendum facultatif en matière de traités internationaux, pour autant que ces accords n'entraînent pas de nouveaux engagements pour la Suisse.

La nouvelle disposition sur l'échange de renseignements conforme à la norme de l'OCDE prévoit une assistance administrative élargie et constitue à ce titre une nouveauté dans la pratique conventionnelle de la Suisse. La convention modifiée contiendra donc une disposition importante au sens de l'art. 141, al. 1, let. d, ch. 3, de la Constitution, créant des obligations supplémentaires importantes par rapport à ce qui a été convenu précédemment avec d'autres Etats. En conséquence, l'arrêté fédéral portant approbation d'un protocole modifiant la convention entre la Suisse et le Japon contre les doubles impositions devra être soumis au référendum facultatif.