



21.073

Message concernant l'approbation d'un protocole modifiant la convention contre les doubles impositions entre la Suisse et la Macédoine du Nord

du 17 novembre 2021

Messieurs les Présidents,
Mesdames, Messieurs,

Par le présent message, nous vous soumettons le projet d'un arrêté fédéral portant approbation d'un protocole modifiant la convention contre les doubles impositions entre la Suisse et la Macédoine du Nord, en vous priant de l'adopter.

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

17 novembre 2021

Au nom du Conseil fédéral suisse:

Le président de la Confédération, Guy Parmelin
Le chancelier de la Confédération, Walter Thurnherr

Condensé

La lutte contre l'évasion fiscale des sociétés multinationales étant devenue une préoccupation majeure de la communauté internationale, l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) a lancé en 2013, en collaboration avec le G20, un projet de lutte contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (Base Erosion and Profit Shifting, BEPS). En 2015, ce projet a abouti à la publication de plusieurs rapports.

Certains de ces rapports contiennent des propositions de dispositions visant à modifier les conventions actuelles contre les doubles impositions (CDI), notamment des dispositions portant sur la mise en œuvre des standards minimaux contre l'utilisation abusive des conventions fiscales et sur l'amélioration du règlement des différends. Afin de mettre en œuvre ces modifications rapidement et de manière efficiente, un groupe de plus de 100 États et territoires, parmi lesquels la Suisse, a créé un instrument multilatéral, dit «convention BEPS». Près de 70 États et territoires, dont la Suisse, ont signé cette convention le 7 juin 2017.

Les discussions que les représentants de la Suisse et la Macédoine du Nord ont eues au sujet des conséquences concrètes de la convention BEPS sur la CDI qui unit les deux pays (CDI-MK) ont révélé qu'ils ne sont pas en mesure de s'accorder sur la teneur exacte des modifications que la convention BEPS induit pour la CDI-MK. C'est pourquoi il a été décidé que la prise en compte dans la CDI-MK des mesures du projet BEPS relatives aux conventions fiscales se ferait par l'intermédiaire non pas de la convention BEPS, mais d'un protocole de modification bilatéral. Les Parties ont également saisi l'occasion de ces négociations pour mettre à jour la CDI-MK en l'adaptant à leur politique conventionnelle actuelle respective.

Le protocole de modification a été signé le 19 mai 2021. Les cantons et associations intéressées ont accueilli favorablement sa conclusion.

Message

1 Présentation de l'accord

1.1 Contexte, déroulement et résultats des négociations

La Suisse et la Macédoine du Nord sont liées par une convention en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune¹ (CDI-MK), signée le 14 avril 2000. Elle n'a jamais été révisée depuis.

Le 7 juin 2017, la Suisse a signé la convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices² (convention BEPS). Celle-ci contient une série de dispositions visant à modifier les conventions contre les doubles impositions (CDI) en vigueur. Certaines de ces dispositions servent à mettre en œuvre les standards minimaux fixés dans le cadre des actions 6 (Empêcher l'utilisation abusive des conventions fiscales) et 14 (Accroître l'efficacité des mécanismes de règlement des différends) du Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices de l'OCDE³ (plan d'action BEPS).

En vue de signer la convention BEPS, la Suisse et la Macédoine du Nord ont discuté de la mise en œuvre bilatérale de cette dernière. La Macédoine du Nord n'était pas en mesure de s'accorder avec la Suisse sur la teneur exacte des modifications que la convention BEPS induit pour la CDI-MK. Comme il s'agit pour la Suisse d'une condition nécessaire à l'application de la convention BEPS, les deux États contractants ont décidé d'adapter la CDI-MK aux résultats du plan d'action BEPS non pas au moyen de la convention BEPS, mais au moyen d'un protocole modifiant la CDI-MK (protocole de modification).

Ce protocole a été finalisé lors d'une ronde de négociations à Berne en mars 2019. Outre la prise en compte des nouvelles mesures du plan d'action BEPS, il adapte notamment la disposition sur l'échange de renseignements sur demande et intègre le nom officiel de la République de Macédoine, devenu «République de Macédoine du Nord» le 12 février 2019.

Consultés sur la conclusion de ce protocole de modification, les cantons et les associations intéressées l'ont accueillie favorablement. Le protocole a été signé le 19 mai 2021 à Skopje.

¹ RS 0.672.952.01

² FF 2018 5443

³ www.oecd.org > Fiscalité > Conventions fiscales > Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir le BEPS

1.2 Appréciation

Le protocole de modification contient des dispositions qui auraient été reprises si la Suisse et la Macédoine du Nord avaient décidé que la CDI était couverte par la convention BEPS. Il existe donc un rapport entre le contenu du protocole et celui de la convention BEPS, mais pas de lien direct.

Dans sa version modifiée par le protocole de modification, la CDI-MK sera conforme aux standards minimaux fixés en matière de conventions fiscales dans le cadre du plan d'action BEPS. En sa qualité de pays membre de l'OCDE, la Suisse s'est en effet engagée à inscrire dans ses CDI toutes les dispositions qui constituent un standard minimal: la conclusion du protocole modifiant la CDI-MK marque une nouvelle étape dans cette direction.

Le protocole de modification adapte en outre la disposition sur l'échange de renseignements au standard international de l'échange de renseignements fiscaux sur demande.

Sur demande de la Suisse, le protocole de modification prévoit par ailleurs l'introduction d'une clause d'arbitrage. La procédure amiable prévue par la CDI-MK en vigueur ne comporte en effet aucune obligation de résultat. Il n'est donc pas exclu aujourd'hui que dans certains cas la procédure amiable entre les autorités compétentes de la Suisse et de la Macédoine du Nord ne permette pas d'éliminer une double imposition. Or, cette situation n'est pas satisfaisante au regard de la sécurité du droit. La nouvelle clause d'arbitrage permet de combler cette lacune.

Le protocole de modification constitue une solution équilibrée qui contribuera à la poursuite du développement positif des relations économiques bilatérales entre la Suisse et la Macédoine du Nord.

2 Commentaire des dispositions

Art. 1, relatif au préambule CDI-MK

Cet article donne un nouveau préambule à la CDI-MK, tel qu'il a été élaboré dans le cadre de l'action 6 du plan d'action BEPS et inscrit à l'art. 6, par. 1, de la convention BEPS ainsi que dans le modèle de Convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune⁴.

Le nouveau préambule établit clairement que la Suisse et la Macédoine du Nord n'avaient pas l'intention, en concluant la CDI, de créer des possibilités de non-imposition ou d'imposition réduite par la fraude ou l'évasion fiscales. En d'autres termes, la CDI-MK vise également à éliminer la double non-imposition. Cette règle n'a pas une portée générale: elle s'applique uniquement si la double non-imposition résulte de la fraude ou de l'évasion fiscales. Il est ainsi tenu compte de l'existence de situa-

⁴ www.oecd.org > Fiscalité > Conventions fiscales > Modèle de convention fiscal concernant le revenu et la fortune

tions de double non-imposition voulues, concernant par exemple des dividendes distribués à des sociétés du même groupe. En pareil cas, la double non-imposition permet d'éviter des charges économiques indésirables.

Il est nécessaire d'inscrire cette disposition dans le protocole modifiant la CDI-MK pour respecter le standard minimal fixé par l'action 6 du plan d'action BEPS.

Art. II, relatif à l'art. 3 CDI-MK (Définitions générales)

Les termes «Suisse» et «Macédoine», ainsi qu'«autorité compétente» de la Suisse, sont mis à jour.

Art. III, relatif à l'art. 7 CDI-MK (Bénéfice des entreprises)

L'actuel art. 7 relatif aux bénéficiaires des entreprises est remplacée par une nouvelle formulation correspondant au libellé actuel du modèle de convention de l'OCDE. Cette disposition correspond à l'*Authorized OECD Approach* (AOA), approche selon laquelle les établissements stables sont en grande partie traités comme des entreprises indépendantes. L'attribution des bénéfices se fait selon les principes applicables en matière de prix de transfert développés pour les entreprises associées. Au lieu de répartir le bénéfice global de l'entreprise entre ses parties, c'est le bénéfice de chaque partie de l'entreprise qui est déterminé. Au final, la combinaison des bénéfices des parties de l'entreprise correspond à son bénéfice global. Il est donc possible, par exemple, qu'un établissement stable réalise un bénéfice alors que l'entreprise dans son ensemble subit des pertes, ou vice versa.

Conformément au standard minimal auquel a abouti l'action 14 du plan d'action BEPS «Accroître l'efficacité des mécanismes de règlement des différends», les pays qui le peuvent devraient insérer dans leurs conventions fiscales la seconde phrase de l'art. 25, par. 2, du modèle de convention de l'OCDE, dont la teneur est la suivante: «L'accord [amiable] est appliqué quels que soient les délais prévus par le droit interne des États contractants». Si un pays ne peut pas insérer cette phrase dans ses conventions fiscales, il devrait adopter d'autres dispositions conventionnelles qui limitent le délai pendant lequel un État contractant peut effectuer un ajustement en application de l'art. 7, par. 2, ou de l'art. 9, par. 1, du modèle de convention de l'OCDE, afin d'éviter les ajustements tardifs qui ne peuvent faire l'objet d'un allègement en vertu de la procédure amiable. Le commentaire de la version du modèle de convention de l'OCDE mise à jour en novembre 2017 mentionne ces dispositions. Mais, encore une fois, un État contractant qui opte pour l'insertion de la seconde phrase de l'art. 25, par. 2, n'est pas tenu d'adopter de dispositions conventionnelles en ce sens.

Ainsi, comme la CDI-MK ne contient pas la seconde phrase de l'art. 25, par. 2, conformément à la politique conventionnelle suisse, l'art. 7, par. 4, CDI-MK prévoit désormais que les bénéfices attribuables à un établissement stable d'une entreprise de l'un des États contractants ne peuvent plus être ajustés après un délai de 5 ans à compter de la fin de l'exercice fiscal au cours duquel les bénéfices auraient été attribuables à l'établissement stable. En ce qui concerne les entreprises associées, une disposition analogue est actuellement déjà prévue à l'art. 9 CDI-MK (par. 3).

Art. IV, relatif à l'art. 9 CDI-MK (Entreprises associées)

L'ancienne version de l'art. 9 est remplacée par la dernière version du modèle de convention de l'OCDE, ce qui revient notamment à ajouter le terme «négligence grave» à la fin du par. 3.

Art. V, relatif à l'art. 13 CDI-MK (Gains en capital)

Un nouveau par. 4, qui correspond à la pratique conventionnelle suisse, prévoit désormais, à l'instar d'autres conventions contre les doubles impositions conclues par la Suisse, que les gains provenant de l'aliénation d'actions d'une société dont la fortune est, directement ou indirectement, composée pour plus de 50 % de biens immobiliers situés dans un État contractant, sont imposables dans cet État. Cette règle connaît deux exceptions, concernant les gains provenant de la cession d'actions cotées en bourse et d'actions d'une société qui tirent plus de 50 % de leur valeur de biens immobiliers dans lesquels la société en question exerce son activité. Dans ces deux cas, les gains ne sont imposables que dans l'État de résidence de l'aliénateur. Du côté suisse, il a été fixé dans la disposition sur les méthodes pour éliminer les doubles impositions (art. 23, par. 2, let. a) que la Suisse ne doit exempter de tels gains qu'après attestation de l'imposition en Macédoine du Nord.

Art. VI, relatif à l'art. 14 CDI-MK (Professions indépendantes)

L'art. 14 est adapté de façon qu'il ressorte clairement qu'il n'est applicable qu'aux personnes physiques.

Art. VII, relatif à l'art. 23 CDI-MK (Méthodes pour éviter la double imposition)

Conformément à la politique conventionnelle suisse, le par. 2, let. a, de l'art. 23 CDI-MK est complété afin que la Suisse ne soit pas obligée d'exonérer les gains en capital provenant de la vente des sociétés immobilières dans l'hypothèse où ces gains n'ont pas été effectivement imposés en Macédoine du Nord.

En outre, la nouveau par. 3, let. c, de l'art. 23 CDI-MK complète la disposition sur l'élimination des doubles impositions par l'État de résidence par une disposition visant à éliminer la non-imposition ou l'imposition réduite dans les cas de conflits de qualification.

En vertu de cette disposition, la Suisse n'a pas l'obligation d'exclure de l'assiette de l'impôt le revenu ou la fortune d'un de ses résidents si la Macédoine du Nord ne l'impose pas ou, en cas de dividendes ou intérêts, si elle ne procède qu'à une imposition réduite parce qu'elle est d'avis que la CDI-MK l'oblige à exonérer ou à imposer de façon réduite ce revenu. Il se peut par exemple que la Macédoine du Nord traite le revenu d'un résident de la Suisse comme un gain en capital, alors que la Suisse considère qu'il s'agit d'un revenu provenant d'une activité lucrative dépendante exercée en Macédoine du Nord. Sans cette nouvelle disposition, la Suisse exclurait ce revenu de l'assiette de l'impôt bien que la Macédoine du Nord, en raison de sa qualification fiscale du revenu, considère que le droit d'imposer revient à la Suisse (art. 13, par. 5,

CDI-MK). En vertu de la nouvelle disposition, la Suisse n'aura plus l'obligation d'exclure le revenu (art. 23, par. 2, let. a, CDI-MK) et pourra l'imposer comme revenu de l'activité lucrative dépendante.

Cette disposition vise à lutter contre une double exemption involontaire en raison d'une différence de qualification de la situation ou en raison d'une interprétation différente des termes de la CDI-MK par les deux pays. Elle est prévue dans le modèle de convention de l'OCDE (art. 23A, par. 4). Elle ne constitue pas un standard minimal du plan d'action BEPS.

Art. VIII, relatif à l'art. 25 CDI-MK (Procédure amiable)

D'une part, cet article prévoit la modification de l'art. 25, par. 1, CDI-MK, qui régit les demandes de procédure amiable. Elle porte en particulier sur la question de savoir auprès de quelle autorité compétente une demande de procédure amiable doit être introduite.

Selon la disposition en vigueur, si une personne estime que les mesures prises par un État contractant ou par les deux États contractants entraînent ou entraîneront pour elle une imposition non conforme à la CDI-MK, c'est à l'État contractant dont elle est un résident quelle doit adresser une demande de procédure amiable, le cas échéant.

La modification de l'art. 25, par. 1, CDI-MK permet à une personne de ne plus être limitée dans le choix de l'autorité compétente à laquelle adresser sa demande d'ouverture d'une procédure amiable. Dorénavant, elle pourra soumettre son cas aux autorités compétentes de chacun des deux États contractants, selon son choix. Ceci correspond à la teneur actuelle du modèle de convention de l'OCDE.

D'autre part, cet article ajoute deux nouveaux paragraphes (par. 5 et 6) à l'art. 25. Il y inclut ainsi une clause d'arbitrage. La procédure d'arbitrage prévue est obligatoire pour l'autorité compétente: si, dans un délai de trois ans, les autorités compétentes ne parviennent pas à un accord dans le cadre de la procédure amiable, la personne concernée peut demander par écrit que les questions non résolues soient soumises à l'arbitrage. Toutefois, si un tribunal judiciaire ou administratif de l'un des deux États contractants a déjà rendu une décision sur les questions à résoudre, il n'est pas possible de demander l'ouverture d'une procédure d'arbitrage.

La décision arbitrale est définitive et contraignante pour les deux États contractants. Les autorités compétentes ont l'obligation de mettre en œuvre cette décision par un accord amiable. Si une personne directement concernée par l'affaire n'accepte pas l'accord amiable qui met en œuvre cette décision et décide par exemple de porter l'affaire devant un tribunal, le caractère contraignant de la décision arbitrale prend fin. Ce mécanisme permet de tenir compte des intérêts des contribuables qui subissent une double imposition et garantit la sécurité du droit.

Le nouveau par. 6 de l'art. 25 CDI-MK est consacré à la confidentialité. Afin de garantir que la procédure d'arbitrage remplit son but sans compromettre la confidentialité de la procédure amiable, ce paragraphe prévoit que les dispositions de l'art. 26, par. 2, CDI-MK en matière de confidentialité s'appliquent aux membres de la commission d'arbitrage.

La clause d'arbitrage de la CDI-MK correspond à la version du modèle de convention de l'OCDE (art. 25, par. 5). La convention BEPS comporte également une clause d'arbitrage (partie VI). Les délégations de négociation de la Suisse et de la Macédoine du Nord sont cependant convenues qu'une disposition aussi détaillée aurait donné à la procédure d'arbitrage un poids formel inapproprié dans la CDI-MK. Elles ont donc décidé d'inclure la version du modèle de convention de l'OCDE, et non celle de la convention BEPS, dans la CDI-MK. Les modalités de la procédure d'arbitrage seront réglées dans un accord amiable entre les autorités compétentes des deux États.

Art. IX, relatif à l'art. 26 CDI-MK (Echange de renseignements)

Le protocole de modification remplace la disposition existante en matière d'échange de renseignements par une nouvelle disposition conforme au standard international concernant l'échange de renseignements sur demande. Les explications ci-après concernent certains points de l'art. 26 CDI-MK ainsi que les dispositions y relatives du protocole à la convention (ch. 4).

Comme dans les CDI que la Suisse a conclues avec de nombreux États, et comme le préconise le modèle de convention de l'OCDE, les dispositions sur l'échange de renseignements visent tous les impôts.

Les dispositions de l'art. 26 sont précisées au ch. 4 du protocole à la convention (art. XI, par. 3, du protocole de modification). Cette disposition règle en détail les exigences auxquelles une demande de renseignements doit répondre (let. b). Il faut notamment identifier la personne concernée (ce renseignement peut découler de tout élément qui permet une identification) et donner, pour autant qu'ils soient connus, le nom et l'adresse de la personne (p. ex. une banque) que l'État requérant présume être en possession des renseignements demandés. Le protocole à la convention précise également que ces conditions ne doivent pas être interprétées de manière formaliste (let. c).

D'après le standard international en la matière, l'échange de renseignements est limité à des demandes concrètes. Font également partie de ces demandes, les demandes concrètes qui visent un groupe de contribuables définis précisément, dont on peut déduire qu'ils n'ont pas rempli leurs obligations fiscales dans l'État requérant. La CDI-MK prévoit que la Suisse peut donner suite à ces demandes. En donnant sur le groupe de contribuables des informations détaillées qui permettent à l'État requis de déterminer quelles sont concrètement les personnes concernées, l'État requérant satisfait à l'obligation d'identifier les contribuables concernés par la demande de renseignements (let. b). Cette interprétation est basée sur la clause d'interprétation (let. c en relation avec la let. b), qui oblige les États contractants à interpréter les exigences d'une demande de manière à permettre un échange de renseignements qui soit le plus large possible, sans pour autant autoriser la pêche aux renseignements. Les conditions procédurales pour répondre aux demandes groupées sont réglées dans la loi du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative fiscale (RS 651.1).

L'art. 26 CDI-MK ne prévoit pas l'échange de renseignements spontané ou automatique.

La nouvelle clause est applicable aux renseignements concernant les périodes fiscales qui commencent le 1^{er} janvier de l'année civile qui suit l'entrée en vigueur du protocole de modification, ou après cette date.

Art. X, relatif à l'art. 27a CDI-MK (Droits aux avantages)

Cet article introduit une clause anti-abus se référant aux buts principaux d'un montage ou d'une transaction. En vertu de cette clause, un avantage fondé sur la CDI-MK n'est pas accordé si l'obtention de cet avantage était un des buts principaux d'un montage ou d'une transaction, à moins qu'il soit établi que l'octroi de cet avantage est conforme à l'objet et au but des dispositions correspondantes de la CDI-MK.

Cette clause anti-abus est certes nouvelle, mais elle correspond en substance aux dispositions anti-abus qui figurent dans la plupart des CDI que la Suisse a conclues jusqu'en 2017. Elle s'en différencie par le fait qu'elle n'est pas limitée à certains types de revenus, tels que les dividendes, les intérêts ou les redevances de licence, mais s'applique à toutes les dispositions de la convention. Ainsi, les abus sont réservés pour tout avantage fondé sur la convention.

La teneur de la présente disposition diffère sur un autre point de celle des clauses anti-abus que la Suisse a adoptées jusqu'en 2017: elle ne se limite pas aux situations dans lesquelles *le but principal* du montage ou de la transaction est de tirer des avantages de la convention, mais englobe également celles dans lesquelles l'obtention de ces avantages en est simplement *un des buts principaux*. Cette divergence ne devrait cependant rien changer en pratique, car la deuxième partie de la clause prévoit que les avantages fondés sur la convention sont quand même accordés s'ils sont conformes à l'objet et au but des dispositions correspondantes de la CDI-MK, ce qui devrait en principe être le cas si l'obtention de l'avantage *n'était pas le but principal* du montage ou de la transaction.

Cette clause anti-abus a été élaborée dans le cadre de l'action 6 du plan d'action BEPS. Elle est inscrite dans le modèle de convention de l'OECD (art. 29, par. 9). Pour respecter le standard minimal fixé dans le cadre de l'action 6 du plan d'action BEPS, il suffit d'inscrire la clause anti-abus dans la CDI. Aucune autre disposition anti-abus n'est requise.

Art. XII (Entrée en vigueur)

Les dispositions du protocole de modification s'appliquent aux années fiscales qui commencent le 1^{er} janvier de l'année civile suivant l'entrée en vigueur du protocole de modification ou après cette date. Cela vaut également pour les dispositions relatives à l'échange de renseignements.

L'art. VIII, qui porte sur l'introduction des procédures amiables et l'arbitrage, s'applique cependant dès l'entrée en vigueur du protocole de modification, quelle que soit la période fiscale concernée.

3 Conséquences financières

Le protocole de modification ne prévoit pas de modification des critères d'attribution du droit d'imposition entre la Suisse et la Macédoine du Nord. Il contient principalement des dispositions destinées à empêcher l'utilisation abusive de la CDI-MK et à améliorer la procédure amiable de règlement des différends en cas de double imposition. Il ne devrait donc pas avoir d'effet notable sur les recettes fiscales de la Confédération, des cantons et des communes. La CDI-MK modifiée peut être mise en œuvre avec les ressources humaines actuellement disponibles.

4 Aspects juridiques

Le protocole modifiant la CDI-MK se fonde sur l'art. 54, al. 1, de la Constitution (Cst.)⁵, qui attribue à la Confédération la compétence en matière d'affaires étrangères. L'art. 184, al. 2, Cst. autorise le Conseil fédéral à signer et à ratifier les traités. En vertu de l'art. 166, al. 2, Cst., l'Assemblée fédérale est compétente pour approuver les traités, à l'exception de ceux dont la conclusion relève de la compétence du Conseil fédéral en vertu d'une loi ou d'un traité (voir également l'art. 7a, al. 1, de la loi du 21 mars 1997 sur l'organisation du gouvernement et de l'administration⁶). Dans le cas d'espèce, il n'existe pas de loi ou de traité qui délègue au Conseil fédéral la compétence de conclure un traité tel que le protocole modifiant la CDI-MK. C'est donc le Parlement qui est compétent pour approuver ce dernier.

L'art. 141, al. 1, let. d, Cst. dispose qu'un traité international est notamment sujet au référendum s'il contient des dispositions importantes fixant des règles de droit. Selon l'art. 22, al. 4, de la loi du 13 décembre 2002 sur le Parlement (LParl)⁷, sont réputées fixer des règles de droit les dispositions générales et abstraites d'application directe qui créent des obligations, confèrent des droits ou attribuent des compétences.

Le protocole modifiant la CDI-MK contient des dispositions qui créent des obligations pour les autorités suisses et confèrent des droits à celles-ci et aux personnes privées (physiques et morales). Il contient donc des dispositions importantes fixant des règles de droit au sens des art. 22, al. 4, LParl et 141, al. 1, let. d, ch. 3, Cst. L'arrêté fédéral portant approbation du protocole modifiant la CDI-MK est ainsi sujet au référendum en matière de traités internationaux au sens de l'art. 141, al. 1, let. d, ch. 3, Cst.

5 Procédure de consultation

Le protocole modifiant la CDI-MK est sujet au référendum, conformément à l'art. 141, al. 1, let. d, ch. 3, Cst. En vertu de l'art. 3, al. 1, let. c, de la loi du 18 mars 2005 sur la consultation (LCo)⁸, il aurait donc dû être soumis à consultation. Une

⁵ RS 101

⁶ RS 172.010

⁷ RS 171.10

⁸ RS 172.061

procédure d'information a été organisée en février 2020. Dans ce cadre, une note explicative a été adressée aux cantons et aux milieux concernés par la conclusion de conventions contre les doubles impositions. Le protocole modifiant la CDI-MK a été bien accueilli et n'a pas rencontré d'opposition. Les positions des milieux intéressés étant ainsi connues et documentées, il a été possible, en vertu de l'art. 3a, al. 1, let. b, LCo, de renoncer à une consultation.



Arrêté fédéral portant approbation d'un protocole modifiant la convention contre les doubles impositions entre la Suisse et la Macédoine du Nord

Projet

du ...

L'Assemblée fédérale de la Confédération suisse,

vu les art. 54, al. 1, et 166, al. 2, de la Constitution (Cst.)¹,
vu le message du Conseil fédéral du 17 novembre 2021²,

arrête:

Art. 1

¹ Le protocole du 19 mai 2021³ modifiant la Convention du 14 avril 2000 entre le Conseil fédéral suisse et le Gouvernement macédonien en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune⁴ est approuvé.

² Le Conseil fédéral est autorisé à le ratifier.

Art. 2

Le présent arrêté est sujet au référendum (art. 141, al. 1, let. d, ch. 3, Cst.).

¹ RS 101

² FF 2021 2845

³ FF 2021 2847

⁴ RS 0.672.952.01



Traduction

Protocole

modifiant la Convention du 14 avril 2000 entre la Suisse et la Macédoine du Nord en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune

Conclu le 19 mai 2021

Approuvé par l'Assemblée fédérale le ...¹

Entré en vigueur par échange de notes le ...

Le Conseil fédéral suisse

et

le Gouvernement de la République de Macédoine du Nord

désireux de conclure un protocole modifiant la Convention du 14 avril 2000 entre le Conseil fédéral suisse et le Gouvernement macédonien en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune² (ci-après désignée par «la Convention»), signée à Skopje,

sont convenus des dispositions suivantes:

Art. I

Le préambule de la Convention est libellé de la manière suivante:

«Le Conseil fédéral suisse

et

le Gouvernement de la République de Macédoine du Nord,

désireux de promouvoir leurs relations économiques et d'améliorer leur coopération en matière fiscale,

entendant conclure une Convention en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune sans créer de possibilités de non-imposition ou d'imposition réduite par la fraude ou l'évasion fiscales (y compris par des mécanismes de chalandage fiscal destinés à obtenir les allègements prévus dans la présente Convention au bénéfice indirect de résidents d'États tiers),

sont convenus des dispositions suivantes:»

¹ FF 2021 ...

² RS 0.672.952.01

Art. II

1. La let. a) du par. 1 de l'art. 3 (Définitions générales) de la Convention est libellée de la manière suivante:

- «a) les expressions «un État contractant» et «l'autre État contractant» désigne la Macédoine et la Suisse suivant le contexte:
 - (i) Le terme «Macédoine» désigne le territoire de la République de Macédoine du Nord sur lequel elle exerce sa juridiction et ses droits souverains en vue d'explorer, d'exploiter, de conserver et de gérer les ressources naturelles en conformité avec sa législation interne et le droit international;
 - (ii) le terme «Suisse» désigne le territoire de la Confédération suisse conformément à son droit interne et au droit international;»

2. La ch. (ii) de la let. f) du par. 1 de l'art. 3 de la Convention est remplacée par la disposition suivante:

- «(ii) en Suisse, le Chef du Département fédéral des finances ou son représentant autorisé;».

Art. III

L'art. 7 (Bénéfices des entreprises) de la Convention est libellé de la manière suivante:

«1. Les bénéfices d'une entreprise d'un État contractant ne sont imposables que dans cet État, à moins que l'entreprise n'exerce son activité dans l'autre État contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé. Si l'entreprise exerce son activité d'une telle façon, les bénéfices qui sont attribuables à l'établissement stable conformément aux dispositions du par. 2 sont imposables dans l'autre État.

2. Aux fins de cet article et de l'art. 23, les bénéfices qui sont attribuables dans chaque État contractant à l'établissement stable mentionné au par. 1 sont ceux qu'il aurait pu réaliser, en particulier dans ses opérations internes avec d'autres parties de l'entreprise, s'il avait constitué une entreprise distincte et indépendante exerçant des activités identiques ou analogues dans des conditions identiques ou analogues, compte tenu des fonctions exercées, des actifs utilisés et des risques assumés par l'entreprise par l'intermédiaire de l'établissement stable et des autres parties de l'entreprise.

3. Lorsque, conformément au par. 2, un État contractant ajuste les bénéfices qui sont attribuables à un établissement stable d'une entreprise d'un des États contractants et impose en conséquence des bénéfices de l'entreprise qui ont été imposés dans l'autre État, cet autre État contractant procède, dans la mesure nécessaire pour éliminer la double imposition, à un ajustement approprié s'il est d'accord avec l'ajustement effectué par le premier État; si cet autre État contractant n'est pas d'accord avec cet ajustement, les États contractants éliminent toute double imposition qui en résulte par voie d'accord amiable.

4. Un État contractant ne doit pas ajuster les bénéfices qui sont attribuables à un établissement stable d'une entreprise de l'un des États contractants après cinq ans à

compter de la fin de l'exercice fiscal au cours duquel les bénéfices auraient été attribuables à l'établissement stable. Les dispositions de ce paragraphe ne s'appliquent pas en cas de fraude, négligence grave ou manquement délibéré.

5. Lorsque les bénéfices comprennent des éléments de revenu traités séparément dans d'autres articles de la présente Convention, les dispositions de ces articles ne sont pas affectées par les dispositions du présent article.»

Art. IV

Les par. 2 et 3 de l'art. 9 (Entreprises associées) de la Convention sont libellés de la manière suivante:

«2. Lorsqu'un État contractant inclut dans les bénéfices d'une entreprise de cet État – et impose en conséquence – des bénéfices sur lesquels une entreprise de l'autre État contractant a été imposée dans cet autre État, et que les bénéfices ainsi inclus sont des bénéfices qui auraient été réalisés par l'entreprise du premier État si les conditions convenues entre les deux entreprises avaient été celles qui auraient été convenues entre des entreprises indépendantes, l'autre État procède à un ajustement approprié du montant de l'impôt qui y a été perçu sur ces bénéfices. Pour déterminer cet ajustement, il est tenu compte des autres dispositions de la présente Convention et, si c'est nécessaire, les autorités compétentes des États contractants se consultent.

3. Un État contractant ne rectifiera pas les bénéfices d'une entreprise dans les cas visés au par. 1 après l'expiration des délais prévus par sa législation nationale et, en tout cas, après l'expiration de cinq ans à dater de la fin de l'année au cours de laquelle les bénéfices qui feraient l'objet d'une telle rectification auraient été réalisés par une entreprise de cet État. Le présent paragraphe ne s'applique pas en cas de fraude, négligence grave ou manquement délibéré.»

Art. V

1. Le par. 4 de l'art. 13 (Gains en capital) devient le par. 5.

2. Le par. 4 suivant est ajouté à l'art. 13 de la Convention:

«4. Les gains qu'un résident d'un État contractant tire de l'aliénation d'actions qui tirent directement ou indirectement plus de 50 pour cent de leur valeur de biens immobiliers situés dans l'autre État contractant sont imposables dans cet autre État. Les dispositions de la phrase précédente ne s'appliquent cependant pas aux gains tirés de l'aliénation:

- a) d'actions qui sont cotées sur un marché boursier établi dans l'un des États contractants ou sur un marché boursier reconnu par les autorités compétentes des États contractants; ou
- b) d'actions d'une société dont la valeur est constituée pour plus de 50 pour cent de leur valeur de biens immobiliers dans lesquels cette société exerce son activité»

3. Le par. 5 de l'art. 13 (Gains en capital) de la Convention est remplacé par la disposition suivante:

«5. Les gains provenant de l'aliénation de tous biens autres que ceux visés aux par. 1, 2, 3 et 4 ne sont imposables que dans l'État contractant dont le cédant est un résident.»

Art. VI

Le par.1 de l'art. 14 (Professions indépendantes) de la Convention est libellé de la manière suivante:

«1. Les revenus qu'une personne physique qui est résident d'un État contractant tire d'une profession libérale ou d'autres activités de caractère indépendant ne sont imposables que dans cet État, à moins que cette personne ne dispose de façon habituelle dans l'autre État contractant d'une base fixe pour l'exercice de ses activités. Si elle dispose d'une telle base fixe, les revenus sont imposables dans l'autre État mais uniquement dans la mesure où ils sont imputables à cette base fixe.»

Art. VII

Le par. 2 de l'art. 23 (Elimination des doubles impositions) de la Convention est libellé de la manière suivante:

«2. En ce qui concerne la Suisse, la double imposition est évitée de la manière suivante:

- a) lorsqu'un résident de Suisse reçoit des revenus ou possède de la fortune qui, conformément aux dispositions de la présente Convention, sont imposables en Macédoine, la Suisse exempte de l'impôt ces revenus ou cette fortune, sous réserve des dispositions de la let. b), mais peut, pour calculer le montant de l'impôt sur le reste des revenus ou de la fortune de ce résident, appliquer le même taux que si les revenus ou la fortune concernés n'avaient pas été exemptés. Toutefois, cette exemption ne s'applique aux gains visés au par. 4 de l'art. 13 qu'après justification de l'imposition de ces gains en Macédoine.
- b) Lorsqu'un résident de Suisse reçoit des dividendes ou intérêts, qui, conformément aux dispositions des art. 10 ou 11 sont imposables en Macédoine, la Suisse accorde un dégrèvement à ce résident à sa demande. Ce dégrèvement consiste:
 - (i) en l'imputation de l'impôt payé en Macédoine conformément aux dispositions des art. 10 et 11 sur l'impôt qui frappe les revenus de ce résident; la somme ainsi imputée ne peut toutefois excéder la fraction de l'impôt suisse, calculé avant l'imputation, correspondant aux revenus imposables en Macédoine, ou
 - (ii) en une réduction forfaitaire de l'impôt suisse, ou
 - (iii) en une exemption partielle des dividendes ou intérêts en question de l'impôt suisse, mais au moins en une déduction de l'impôt payé en Macédoine du montant brut des dividendes ou intérêts.

La Suisse déterminera le genre de dégrèvement et réglera la procédure selon les prescriptions suisses concernant l'exécution des conventions internationales conclues par la Confédération en vue d'éviter les doubles impositions.

- c) Les dispositions de la let. a) ne s'appliquent pas au revenu reçu ou à la fortune possédée par un résident de Suisse lorsque la Macédoine applique les dispositions de la Convention pour exempter d'impôt ce revenu ou cette fortune ou applique les dispositions de l'art. 10, par. 2 ou de l'art. 11, par. 2 à ce revenu.»

Art. VIII

1. Le par. 1 de l'art. 25 (Procédure amiable) de la Convention est libellé de la manière suivante:

«1. Lorsqu'une personne estime que les mesures prises par un État contractant ou par les deux États contractants entraînent ou entraîneront pour elle une imposition non conforme aux dispositions de la présente Convention, elle peut, indépendamment des recours prévus par le droit interne de ces États, soumettre son cas à l'autorité compétente de l'un ou l'autre État contractant. Le cas doit être soumis dans les trois ans qui suivent la première notification de la mesure qui entraîne une imposition non conforme aux dispositions de la Convention.»

2. Les par. 5 et 6 suivants sont ajoutés à l'art. 25 de la Convention:

«5. Lorsque:

- a) en vertu du par. 1, une personne a soumis un cas à l'autorité compétente d'un État contractant en se fondant sur le fait que les mesures prises par un État contractant ou par les deux États contractants ont entraîné pour cette personne une imposition non conforme aux dispositions de cette Convention, et que
- b) les autorités compétentes ne parviennent pas à un accord permettant de résoudre ce cas en vertu du par. 2 dans un délai de trois ans à compter de la date à laquelle toutes les informations demandées par les autorités compétentes pour pouvoir traiter le cas ont été communiquées aux deux autorités compétentes;

les questions non résolues soulevées par ce cas doivent être soumises à arbitrage si la personne en fait la demande par écrit. Ces questions non résolues ne doivent toutefois pas être soumises à arbitrage si une décision sur ces questions a déjà été rendue par un tribunal judiciaire ou administratif de l'un des États. A moins qu'une personne directement concernée par le cas n'accepte pas l'accord amiable par lequel la décision d'arbitrage est appliquée, ou à moins que les autorités compétentes et les personnes directement concernées par le cas ne conviennent d'une solution différente dans une période de six mois après que la décision leur a été communiquée, cette décision lie les deux États contractants et doit être appliquée quels que soient les délais prévus par le droit interne de ces États. Les autorités compétentes des États contractants règlent par accord amiable les modalités d'application de ce paragraphe.

6. Les États contractants peuvent communiquer à la commission d'arbitrage, établie conformément aux dispositions du par. 5, les informations qui sont nécessaires à l'exécution de la procédure d'arbitrage. S'agissant des informations communiquées, les membres de la commission d'arbitrage sont soumis aux règles de confidentialité décrites à l'art. 26, par. 2.»

Art. IX

L'art. 26 (Echange de renseignements) de la Convention est libellé de la manière suivante:

«Art. 26 Echange de renseignements

1. Les autorités compétentes des États contractants échangent les renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la présente Convention ou pour l'administration ou l'application de la législation interne relative aux impôts de toute nature ou dénomination perçus pour le compte des États contractants, de leurs subdivisions politiques ou de leurs collectivités locales, dans la mesure où l'imposition qu'elle prévoit n'est pas contraire à la Convention. L'échange de renseignements n'est pas restreint par les art. 1 et 2.

2. Les renseignements reçus en vertu du par. 1 par un État contractant sont tenus secrets de la même manière que les renseignements obtenus en application de la législation interne de cet État et ne sont communiqués qu'aux personnes ou autorités (y compris les tribunaux et organes administratifs) concernées par l'établissement ou le recouvrement des impôts mentionnés au par. 1, par les procédures ou poursuites concernant ces impôts ou par les décisions sur les recours relatifs à ces impôts, ou par le contrôle de ce qui précède. Ces personnes ou autorités n'utilisent ces renseignements qu'à ces fins. Elles peuvent révéler ces renseignements au cours d'audiences publiques de tribunaux ou dans des jugements. Nonobstant ce qui précède, les renseignements reçus par un État contractant peuvent être utilisés à d'autres fins lorsque cette possibilité résulte des lois des deux États et lorsque l'autorité compétente de l'État qui fournit les renseignements autorise cette utilisation.

3. Les dispositions des par. 1 et 2 ne peuvent en aucun cas être interprétées comme imposant à un État contractant l'obligation:

- a) de prendre des mesures administratives dérogeant à sa législation et à sa pratique administrative ou à celles de l'autre État contractant;
- b) de fournir des renseignements qui ne pourraient être obtenus sur la base de sa législation ou dans le cadre de sa pratique administrative normale ou de celles de l'autre État contractant;
- c) de fournir des renseignements qui révéleraient un secret commercial, industriel, professionnel ou un procédé commercial ou des renseignements dont la communication serait contraire à l'ordre public.

4. Si des renseignements sont demandés par un État contractant conformément au présent article, l'autre État contractant utilise les pouvoirs dont il dispose pour obtenir les renseignements demandés, même s'il n'en a pas besoin à ses propres fins fiscales. L'obligation qui figure dans la phrase précédente est soumise aux limitations prévues au par. 3, sauf si ces limitations sont susceptibles d'empêcher un État contractant de communiquer des renseignements uniquement parce que ceux-ci ne présentent pas d'intérêt pour lui dans le cadre national.

5. En aucun cas les dispositions du par. 3 ne peuvent être interprétées comme permettant à un État contractant de refuser de communiquer des renseignements uniquement

parce que ceux-ci sont détenus par une banque, un autre établissement financier, un mandataire ou une personne agissant en tant qu'agent ou fiduciaire ou parce que ces renseignements se rattachent aux droits de propriété d'une personne.»

Art. X

L'art. 27a (Droit aux avantages) suivant est ajouté à la Convention:

«Art. 27a **Droit aux avantages**

Nonobstant les autres dispositions de la présente Convention, un avantage au titre de celle-ci ne sera pas accordé au titre d'un élément de revenu ou de fortune si l'on peut raisonnablement conclure, compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances propres à la situation, que l'obtention de cet avantage était un des buts principaux d'un montage ou d'une transaction ayant permis, directement ou indirectement, de l'obtenir, à moins qu'il soit établi que l'obtention de cet avantage dans ces circonstances serait conforme à l'objet et au but des dispositions pertinentes de la présente Convention.»

Art. XI

1. Les par. 1 et 2 et du protocole à la Convention deviennent les par. 2 et 3

2. Le par. 1 suivant est ajouté au protocole à la Convention:

«1. Ad art. 4

Eu égard au par. 1 de l'art. 4, il est entendu et confirmé que l'expression «résident d'un État contractant» comprend notamment une institution de prévoyance constituée dans cet État, ainsi qu'une institution constituée et gérée à des fins exclusivement religieuses, charitables, scientifiques, sportives, culturelles ou éducatives (ou pour plusieurs de ces buts) et qui est un résident d'un État contractant conformément à sa législation, nonobstant le fait que la totalité ou une partie de ses revenus ou gains puissent être exonérés d'impôt selon le droit interne de cet État.»

3. Le par. 4 suivant est ajouté au protocole à la Convention:

«4. Ad art. 26

- a) Il est entendu qu'un échange de renseignements ne sera demandé que si l'État requérant a épuisé au préalable toutes les sources habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne.
- b) Il est entendu que les autorités fiscales de l'État requérant fournissent les informations suivantes aux autorités fiscales de l'État requis lorsqu'elles présentent une demande de renseignements selon l'art. 26 de la Convention:
 - (i) l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête;
 - (ii) la période visée par la demande;
 - (iii) une description des renseignements demandés y compris de leur nature et de la forme sous laquelle l'État requérant désire recevoir les renseignements de l'État requis;

-
- (iv) l'objectif fiscal qui fonde la demande;
 - (v) dans la mesure où ils sont connus, les nom et adresse de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des renseignements demandés.
- c) Il est entendu que la référence aux renseignements «vraisemblablement pertinents» a pour but d'assurer un échange de renseignements en matière fiscale qui soit le plus large possible, sans qu'il soit pour autant loisible aux États contractants d'aller à la «pêche aux renseignements» ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires fiscales d'un contribuable déterminé. Si la let. b) prévoit des critères de procédure importants ayant pour but d'éviter la «pêche aux renseignements», les ch. (i) à (v) de la let. b) doivent toutefois être interprétés de façon à ne pas empêcher l'échange effectif de renseignements.
 - d) Il est entendu qu'aucune obligation n'incombe à l'un des États contractants, sur la base de l'art. 26, de procéder à un échange de renseignements spontané ou automatique.
 - e) Il est entendu qu'en cas d'échange de renseignements, les règles de procédure administrative relative aux droits du contribuable prévues dans l'État contractant requis demeurent applicables. Il est en outre entendu que cette disposition vise à garantir une procédure équitable au contribuable et non pas à éviter ou retarder sans motif le processus d'échange de renseignements.»

Art. XII

1. Chaque État contractant notifie à l'autre État contractant par voie diplomatique l'accomplissement des procédures requises par sa législation pour l'entrée en vigueur du présent protocole.
2. Le présent protocole entre en vigueur à la date de réception de la dernière des notifications mentionnées. Ses dispositions sont applicables:
 - a) s'agissant des impôts retenus à la source, aux revenus payés ou attribués à partir du 1^{er} janvier de l'année civile suivant celle au cours de laquelle le protocole entrera en vigueur, ou après cette date;
 - b) s'agissant des autres impôts, aux années fiscales commençant le 1^{er} janvier de l'année civile qui suit celle au cours de laquelle le protocole entre en vigueur ou commençant après cette date;
 - c) s'agissant de l'art. IX du présent protocole, aux demandes déposées après l'entrée en vigueur du protocole et visant des renseignements relatifs aux années fiscales ou exercices commençant le 1^{er} janvier de l'année civile suivant celle au cours de laquelle le protocole entrera en vigueur, ou après cette date.
3. Nonobstant les dispositions des let. a), b) et c) du par. 2, les modifications effectuées par l'art. VIII du présent protocole sont applicables à partir de la date d'entrée en vigueur du présent protocole, quelle que soit la période fiscale concernée.

En foi de quoi, les soussignés, dûment autorisés, ont signé le présent protocole.

Fait en deux exemplaires à Skopje, le 19 mai 2021 en langues allemande, macédonienne et anglaise, chaque texte faisant également foi. En cas d'interprétation divergente, le texte anglais fait foi.

Pour le
Conseil fédéral suisse:
Sibille Suter Tejada

Pour le Gouvernement de la
République de Macédoine du Nord:
M. Fatmir Besimi

