Ce texte est une version provisoire. Seule la version qui sera publiée dans le Recueil officiel des lois fédérales (www.admin.ch/ch/f/as/) fait foi.

12.xxx

Message concernant l'approbation de la convention entre la Suisse et la Bulgarie en vue d'éviter les doubles impositions

du …

Messieurs les Présidents,
Mesdames, Messieurs,

Nous vous soumettons le projet d'arrêté fédéral portant approbation de la Convention du 19 septembre 2012 entre la Suisse et la Bulgarie en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, en vous proposant de l'adopter.

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

…

Au nom du Conseil fédéral suisse:

La présidente de la Confédération, Eveline Widmer-Schlumpf
La chancelière de la Confédération, Corina Casanova

Condensé

La convention existant entre la Suisse et la Bulgarie en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune[1] *a été signée le 28 octobre 1991 et n'a jamais été révisée depuis lors.*

Suite à la décision du Conseil fédéral du 13 mars 2009 de changer sa politique conventionnelle en matière d'échange de renseignements, la Suisse et la Bulgarie ont entamé en 2011 des négociations en vue de compléter la convention par une disposition conforme à l'art. 26 du Modèle de convention de l'OCDE. La convention actuelle ne contient pas de disposition sur l'échange de renseignements. L'assistance administrative en matière fiscale se limite donc à l'échange des renseignements nécessaires à la bonne application de la convention et à éviter les abus.

Il a été convenu de réviser entièrement le texte en vigueur et de conclure une nouvelle convention remplaçant celle de 1991. Outre l'adoption d'une clause relative à l'échange de renseignements à des fins fiscales conforme à la norme internationale, les dispositions de la nouvelle convention ont pu être adaptées sur de nombreux autres points à la politique conventionnelle actuelle de la Suisse. Il convient notamment de mentionner l'exonération de l'impôt à la source pour les dividendes provenant de participations d'au moins 10 % et les dividendes versés à des institutions de prévoyance et aux banques nationales.

La convention a été signée le 19 septembre 2012 à Sofia.

Les cantons et les milieux économiques intéressés ont approuvé la conclusion de cette convention.

1 RS **0.672.921.41**

Message

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

Les conventions contre les doubles impositions constituent un élément essentiel de la politique fiscale. De bons accords dans ce domaine facilitent l'activité de l'économie suisse 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 en la matière 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 une répartition claire des compétences en matière d'imposition des personnes physiques et des personnes morales, à un impôt résiduel aussi bas que possible sur les intérêts, les dividendes et les redevances, et de manière générale, à prévenir tout conflit fiscal qui serait préjudiciable aux contribuables exerçant une activité internationale. De tout temps, la Suisse a dû manier le compromis pour pouvoir à la fois maintenir chez elle des conditions fiscales avantageuses et faire accepter son système fiscal par ses partenaires internationaux. En effet, en l'absence d'une légitimité internationale, la meilleure des fiscalités perdrait tout intérêt.

2 Contexte, déroulement et résultats des négociations

La convention entre la Confédération suisse et la République de Bulgarie en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (RS *0.672.921.41*, convention de 1991) a été signée le 28 octobre 1991 et n'a jamais été révisée depuis lors.

Après la décision du Conseil fédéral du 13 mars 2009 de retirer la réserve de la Suisse concernant l'échange de renseignements selon le Modèle de convention de l'OCDE (Modèle OCDE) qui a marqué le changement de la politique conventionnelle suisse, la Bulgarie s'est adressée à la Suisse en vue de compléter la convention de 1991 par une disposition conforme à l'art. 26 du Modèle OCDE. La convention de 1991 ne contient pas de disposition sur l'échange de renseignements. Conformément à la pratique de la Suisse en la matière, l'assistance administrative selon la convention actuelle se limite à l'échange des renseignements qui sont nécessaires à la bonne application de la convention et à éviter les abus. Alors que la Suisse préconisait uniquement une révision partielle de la convention actuelle, la délégation bulgare plaidait en faveur d'une révision totale et de la conclusion d'une nouvelle convention pour des raisons pratiques. En l'occurrence, il était entendu qu'il fallait reprendre les solutions favorables de la convention en vigueur. C'est pourquoi les délégations ont convenu de procéder sur cette base à une révision complète de la convention.

Outre l'inscription de la nouvelle disposition sur l'échange de renseignements à des fins fiscales, la convention a été adaptée sur d'autres points à la politique conventionnelle actuelle des deux Etats et au Modèle OCDE (version juillet 2010). En

particulier, les dividendes provenant de participations déterminantes de sociétés ainsi que les dividendes versés à des institutions de prévoyance et aux banques nationales ont été exemptés de l'imposition à la source et les exceptions à l'imposition à la source des intérêts ont été étendues.

La nouvelle convention (CDI-BG) a été signée le 19 septembre 2012 à Sofia.

3 Appréciation

L'exemption de l'impôt à la source pour les dividendes provenant de participations d'au moins 10 % détenues pendant au moins un an par une société permet d'éviter de grever d'un impôt résiduel les dividendes versés entre les sociétés d'un groupe dont la société mère est en Suisse. Les dividendes versés à des institutions de prévoyance et aux banques nationales bénéficient de l'exemption de l'imposition à la source, ce qui facilite les placements internationaux de ces investisseurs institutionnels. L'extension de la liste des exceptions de l'imposition à la source des intérêts entraîne une exemption dans les domaines les plus importants pour la Suisse. Pour les prêts au sein d'un groupe de sociétés en particulier, le contenu de l'art. 15 de l'accord du 26 octobre 2004 sur la fiscalité de l'épargne (RS *0.641.926.81*) a été inscrit dans les relations bilatérales. Pour les redevances, on en reste au droit exclusif d'imposer de l'Etat de résidence du bénéficiaire effectif aussi longtemps que la Suisse ne perçoit pas d'impôt à la source sur les redevances. La réglementation convenue concernant les systèmes de relais permet d'empêcher le recours abusif à la convention.

Avec l'adoption d'une clause d'arbitrage qui entre en vigueur automatiquement entre la Bulgarie et la Suisse et qui devient applicable si la Bulgarie conclut une telle clause dans une convention contre les doubles impositions avec un Etat tiers, on garantit que la Suisse ne sera pas moins bien traitée dans ce domaine que d'autres Etats partenaires de la Bulgarie.

À l'exception de son champ d'application matériel étendu à tous les impôts, le nouvel article sur l'échange de renseignements respecte les valeurs de référence du Conseil fédéral et limite l'échange de renseignements aux demandes d'assistance concrètes. Les exigences concernant les demandes d'assistance administrative correspondent à celles de la norme internationale adoptée par le Conseil fédéral le 13 février 2011.

La nouvelle convention présente un résultat équilibré qui contribuera au bon développement des relations économiques bilatérales. Les cantons et les milieux économiques intéressés ont approuvé la CDI-BG.

4 Commentaires des articles de la convention

La CDI-BG suit en grande partie, tant du point de vue formel que du point de vue matériel, le Modèle OCDE ainsi que la politique conventionnelle de la Suisse. Les commentaires suivants se limitent aux principales divergences par rapport au Modèle OCDE, à la convention de 1991 et à la politique conventionnelle de la Suisse.

Art. 2 CDI-BG (Impôts visés)

La liste des impôts bulgares a été actualisée: à l'instar de la taxe foncière en Suisse, l'impôt sur les bâtiments n'est pas un impôt sur la fortune et a donc été supprimé de la liste. En revanche, cette liste a été complétée par la taxe professionnelle. Il s'agit d'un impôt qui frappe les petites entreprises et qui n'est pas perçu sur la base du bénéfice effectivement obtenu, mais sur la base de facteurs auxiliaires. Pour les entreprises concernées, il remplace l'impôt sur le revenu et l'impôt sur le bénéfice.

Art. 3 CDI-BG (Définitions générales)

Etant donné que le droit interne de la Bulgarie ne connaît pas le lieu de la direction effective comme critère de rattachement fiscal pour les entreprises, la définition du trafic international se réfère à l'Etat de résidence de l'entreprise. De plus, selon la pratique bulgare, cette notion comprend non seulement la navigation maritime et aérienne, mais aussi les transports routiers.

À la demande de la Suisse, une définition des institutions de prévoyance a été ajoutée aux définitions générales. Celles-ci doivent être constituées dans l'un des Etats contractants, être soumises aux prescriptions de cet Etat et servir principalement à la gestion ou au paiement de prestations de prévoyance. Etant donné que les institutions de prévoyance bulgares ne sont pas toutes exonérées d'impôts, on a renoncé à la condition de l'exonération. Cette disposition a été précisée au ch. 1 du protocole à la convention. Pour la Suisse, la notion d'institution de prévoyance comprend toutes les institutions du premier et du deuxième pilier, ainsi que celles du pilier 3a. Les placements collectifs de capitaux ouverts exclusivement aux placements des institutions de prévoyance sont traités de la même manière que les placements directs de capitaux des institutions de prévoyance.

Art. 4 CDI-BG (Résident)

Pour ce qui est des par. 1 et 2, la CDI-BG suit maintenant le Modèle OCDE.

La Bulgarie traite fiscalement les sociétés de personnes comme des personnes morales. Elles sont donc considérées comme des résidents au sens de la CDI-BG. La convention de 1991 en tient compte en mentionnant expressément que les sociétés en nom collectif et les sociétés en commandite du droit suisse dont la direction effective se trouve en Suisse sont considérées comme des résidents. Une disposition semblable à la disposition de la convention de 1991 a été reprise dans le protocole à la convention (ch. 2, let. c) afin d'attribuer un droit propre aux avantages de la convention aux sociétés en nom collectif et aux sociétés en commandite suisses.

De plus, il est précisé dans le protocole que les institutions de prévoyance et les organismes à fins religieuses, charitables, scientifiques, culturelles, sportives ou éducatives sont considérés comme des résidents d'un Etat contractant (ch. 2, let. a et b). Ces dispositions constituent uniquement des précisions car, en Suisse, ces entités sont considérées selon le droit interne comme des résidents aux fins des conventions contre les doubles impositions, même en l'absence d'une disposition correspondante et même si elles sont exonérées de l'impôt en vertu des buts qu'elles poursuivent.

Etant donné que le droit interne de la Bulgarie ne connaît pas le lieu de la direction effective comme point de rattachement fiscal, il a été convenu de déterminer la résidence selon la CDI-BG pour les personnes qui sont des résidents des deux Etats et ne sont pas des personnes physiques par une procédure amiable entre les autorités compétentes. Dans la procédure amiable, la résidence est déterminée d'abord en fonction du lieu de la direction effective (ch. 3 du protocole).

Art. 5 CDI-BG (Etablissement stable)

La disposition suit maintenant le Modèle OCDE. Sur le plan du contenu, elle correspond à la disposition de la convention de 1991.

Art. 7 CDI-BG (Bénéfices des entreprises)

Selon son droit interne, la Bulgarie n'est actuellement pas en mesure d'appliquer les nouvelles règles de l'OCDE concernant la répartition des bénéfices entre le siège principal et les établissements stables. C'est pourquoi les délégations ont convenu de garder le texte actuel de cette disposition. Comme jusqu'à présent, le principe selon lequel un établissement stable ne peut être imposé que sur les bénéfices qui sont imputables à son activité est inscrit dans le protocole (ch. 4).

Art. 8 CDI-BG (Trafic international)

Le droit d'imposer les bénéfices provenant du trafic international (art. 3, par. 1, let. f, CDI-BG) est attribué à l'Etat de résidence de l'entreprise qui exploite les navires, les aéronefs ou les véhicules de transport routier.

Art. 10 CDI-BG (Dividendes)

L'art. 10 de la convention de 1991 prévoit un impôt résiduel de 5 % pour les participations d'au moins 25 % et de 15 % dans tous les autres cas. Désormais, les dividendes provenant de participations d'au moins 10 % au capital d'une société détenue directement ne sont imposables que dans l'Etat de résidence de la société qui en est le bénéficiaire effectif, à condition que la durée de détention d'une année soit déjà écoulée au moment du versement du dividende (art. 10, par. 3, let. a). Si un impôt à la source a été retenu parce que cette durée n'était pas atteinte au moment du versement, le remboursement de cet impôt peut être demandé si la durée de détention est respectée ultérieurement (ch. 5 du protocole à la convention). Les participations mises à part, le droit d'imposition exclusif de l'Etat de résidence s'applique aussi aux dividendes versés à des institutions de prévoyance et aux banques nationales (art. 10, par. 3, let. b et c).

Les dividendes qui proviennent d'une distribution dissimulée de bénéfice ne sont pas exonérés de l'impôt à la source. Cette exclusion adoptée à la demande de la Bulgarie s'applique en particulier aux transferts de bénéfice au sein d'un groupe.

La Bulgarie perçoit d'après son droit interne un impôt à la source de 5 % sur les dividendes. C'est pourquoi elle a demandé, pour les cas autres que ceux exposés ci-dessus, une réduction correspondante du taux général de l'impôt résiduel sur les dividendes. Celui-ci a finalement été fixé à 10 %, ce qui correspond à la règle fixée dans les conventions contre les doubles impositions de la Suisse avec plusieurs autres Etats.

Art. 11 CDI-BG (Intérêts)

S'agissant des intérêts, le taux actuel de l'impôt résiduel de 10% a été abaissé à 5 %. De plus, la liste des exceptions a été complétée. Le versement d'intérêts liés à la vente à crédit de services ainsi que les intérêts versés à des institutions de prévoyance ne sont imposables désormais que par l'Etat de résidence du bénéficiaire des intérêts. Il en va de même pour les intérêts versés entre sociétés apparentées. Sont considérées comme apparentées les sociétés débitrices et créancières qui sont liées directement ou par l'intermédiaire d'une société mère commune par plus de 10 % du capital pendant une année. Si la durée de détention n'est pas respectée au moment du paiement des intérêts et qu'un impôt à la source est donc retenu, le remboursement de cet impôt peut être demandé si cette durée est respectée ultérieurement (ch. 5 du protocole à la convention).

Art. 12 CDI-BG (Redevances)

Les dispositions de la convention de 1991 et du protocole sont maintenues, seul le par. 5 a été adapté sur le plan formel. Ainsi, aussi longtemps que la Suisse ne perçoit pas d'impôt à la source sur les redevances, ces redevances ne sont imposables, comme jusqu'à présent, que par l'Etat de résidence du bénéficiaire effectif des redevances.

Art. 13 CDI-BG (Gains en capital)

Cet article est complété par un nouveau par. 4. Comme d'autres conventions suisses contre les doubles impositions et le Modèle OCDE, il prévoit que les gains tirés de l'aliénation de parts à une société dont la fortune est constituée directement ou indirectement pour plus de 50 % de biens immobiliers situés dans l'un des Etats contractants sont imposables dans cet Etat. Dans un tel cas, la Suisse en tant qu'Etat de résidence de la personne qui aliène les parts accorde l'exemption que s'il est prouvé que les gains ont effectivement été imposés en Bulgarie (art. 23, par. 2, let. a, CDI-BG).

Etant donné qu'une imposition dans l'Etat du lieu de situation des biens immobiliers des actions cotées en bourse d'une société immobilière entraverait nettement le commerce de ces titres, une exception au par. 4 a été convenue pour ces titres. Dans ce cas, c'est à l'Etat de résidence de la personne qui aliène ses parts qu'échoit le droit d'imposer le gain d'aliénation (art. 13, par. 5, CDI-BG).

Art. 16 CDI-BG (Tantièmes)

D'après le droit bulgare, une S.à.r.l. peut aussi posséder un organe de surveillance. La Bulgarie est d'avis que cet organe n'est pas inclus dans le texte proposé à l'art. 16 du Modèle OCDE. L'art. 16 a donc été complété d'un commun accord par l'expression «ou d'un autre organe similaire» à un conseil d'administration ou de surveillance.

Art. 17 CDI-BG (Artistes et sportifs)

L'exception à l'imposition dans l'Etat d'exercice de l'activité selon l'art. 17, par. 3, de la convention de 1991 a soulevé différentes questions. C'est pourquoi, il a été précisé d'un commun accord que plus de 50 % du financement du sportif ou de l'artiste doit provenir de l'Etat de résidence pour que le droit d'imposer revienne à cet Etat.

Art. 18 CDI-BG (Pensions)

Comme la convention de 1991 et le Modèle OCDE, cette disposition prévoit que le droit d'imposer les pensions versées au titre d'un emploi antérieur appartient à l'Etat de résidence de leur bénéficiaire. Toutefois, la Bulgarie n'impose pas les pensions et n'exerce par conséquent pas son droit d'imposer selon cette disposition. Etant donné que la Suisse favorise fiscalement la constitution de la prévoyance, il ne se justifiait pas, du point de vue de la Suisse, d'étendre l'exonération aux prestations de la prévoyance. C'est pourquoi on a ajouté une seconde phrase à cet article, qui prévoit que l'Etat de provenance des pensions peut les imposer si l'Etat de résidence n'exerce pas son droit d'imposer.

Le protocole à la convention précise que les pensions ne comprennent pas seulement les versements périodiques, mais aussi les prestations en capital (ch. 8).

Art. 23 CDI-BG (Elimination des doubles impositions)

Cette disposition correspond quant à son contenu à celle de la convention de 1991, mais elle est formulée conformément au libellé actuel habituel. Comme la Suisse, la Bulgarie élimine la double imposition en appliquant la méthode de l'exemption sous réserve de progressivité. La méthode de l'imputation ne s'applique qu'aux dividendes, aux intérêts et aux redevances.

Art. 26 CDI-BG (Echange de renseignements)

Dans un contexte de globalisation des marchés financiers, et en particulier de crise financière, la coopération internationale en matière fiscale revêt une importance accrue. La Suisse soutient les efforts déployés dans ce domaine. En retirant sa réserve à l'art. 26 du Modèle OCDE le 13 mars 2009, la Suisse s'est engagée politiquement à reprendre la norme internationale en la matière.

Le présent art. 26 reprend, pour l'essentiel, le texte de l'art. 26 du Modèle OCDE. Toutefois, quelques modifications lui ont été apportées afin de donner expressément aux Etats contractants le droit d'appliquer les mesures de contrainte nécessaires à l'exécution des demandes de renseignements envers une banque, un autre établissement financier, un mandataire ou une personne agissant en tant qu'agent fiduciaire,

et à la détermination des rapports de participation. Ces modifications sont compatibles avec la norme internationale.

Le par. 1 consacre le principe de l'échange de renseignements. Il prévoit l'échange des renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la convention ou pour l'administration ou l'application de la législation interne relative à tous les impôts. Comme les renseignements sont limités à ceux qui sont vraisemblablement pertinents, la pêche aux renseignements est exclue. En outre, l'Etat requérant est tenu de recourir à tous ses moyens d'enquête avant de présenter une demande de renseignements à l'autre Etat. Pour appliquer cette disposition, il n'est pas nécessaire que le contribuable concerné soit un résident de Suisse ou de Bulgarie, pour autant qu'il y ait un rattachement économique avec l'un des Etats contractants.

Conformément à sa politique actuelle, la Suisse prévoyait de limiter l'échange des renseignements aux impôts visés par la convention. Ainsi sont évités les chevauchements avec d'autres conventions internationales (telles que l'accord de coopération du 26 octobre 2004 contre la fraude; RS *0.351.926.81*) Cependant la Bulgarie a refusé de s'écarter de la teneur de l'art. 26, par. 1, du Modèle OCDE et a demandé le même traitement que celui accordé aux autres Etats membres de l'UE. Dans le cadre de la solution d'ensemble, les délégations sont finalement convenues d'étendre le champ d'application de l'échange de renseignements à l'ensemble des impôts.

Le par. 2 est consacré au principe de confidentialité. Cette disposition prévoit que les renseignements obtenus ne peuvent être communiqués qu'aux personnes ou autorités concernées par l'établissement et le recouvrement des impôts au sens du par. 1, par les procédures et poursuites concernant ces impôts, ou par les décisions sur les recours relatifs à ces impôts. Ces renseignements peuvent donc être communiqués aussi au contribuable ou à son représentant. La dernière phrase prévoit que les renseignements reçus peuvent être utilisés à d'autres fins, si cette possibilité est prévue par les lois des deux Etats contractants et si l'Etat qui fournit les renseignements y consent. Ainsi, cette disposition permet par exemple d'utiliser les renseignements obtenus dans le cadre d'une procédure pénale, sans toutefois priver la personne concernée de ses droits de procédure. Cette disposition permet par conséquent d'éviter de devoir transmettre les mêmes informations en donnant suite à des demandes de renseignements réitérées à des fins différentes. Dans tous les cas, le consentement de l'Etat qui fournit les renseignements est requis.

Le par. 3 contient certaines limitations à l'échange de renseignements en faveur de l'Etat requis. Cet Etat 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. Pour la Suisse, cela implique notamment que le droit d'être entendu reste garanti. En outre, l'Etat requis n'est pas obligé de fournir des renseignements qui ne peuvent être obtenus selon sa propre législation ou sa propre pratique administrative ou qui ne peuvent être obtenus selon la législation ou la pratique administrative de l'Etat requérant. Enfin, l'Etat requis peut refuser de communiquer des renseignements qui révéleraient un secret commercial ou qui seraient contraires à l'ordre public, ce qui pourrait être le cas si les renseignements n'étaient pas suffisamment tenus secrets.

Le par. 4 prévoit que l'Etat requis a l'obligation de déterminer et de communiquer les renseignements demandés même lorsqu'il n'en a pas besoin à ses propres fins

fiscales. L'échange de renseignements n'est par conséquent pas limité aux seuls renseignements qui présentent un intérêt pour les autorités fiscales de l'Etat requis.

Le par. 5 contient des dispositions particulières concernant les renseignements qui sont détenus pas des banques ou d'autres intermédiaires, ou qui concernent les droits de propriété d'une personne. De tels renseignements doivent être échangés nonobstant les limitations prévues au par. 3. L'Etat requis doit également pouvoir obtenir et transmettre les renseignements demandés même lorsque ces renseignements ne seraient pas disponibles en vertu de sa propre législation ou de sa pratique administrative. Par conséquent, la Suisse ne peut refuser de communiquer des renseignements en invoquant uniquement le secret bancaire. Toutefois, cette disposition suppose que les renseignements demandés soient effectivement disponibles.

En cas de fraude fiscale, la Suisse possède, en vertu de sa procédure pénale de droit interne, les moyens nécessaires pour obtenir les renseignements visés au par. 5. L'échange de renseignements prévu par le protocole ne présuppose toutefois 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 dont ils ont besoin pour obtenir les renseignements demandés.

La Suisse n'accordera pas l'assistance administrative en matière fiscale à la Bulgarie si la demande d'assistance administrative se fonde sur des données acquises de manière illégale. Cette position a été communiquée à la délégation bulgare en marge des négociations, laquelle en a pris acte.

Les dispositions de l'art. 26 sont encore précisées dans le protocole à la convention (ch. 10).

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

Elle règle en outre en détail les exigences auxquelles une demande de renseignements doit répondre (let. b). L'identité du contribuable concerné ainsi que, dans la mesure où ils sont connus, les noms et adresse de la personne (par ex. une banque) présumée détenir les renseignements sont notamment nécessaires.

Jusqu'il y a peu, selon la norme internationale en matière de demande de renseignements, l'échange de renseignements était limité à des demandes concrètes. Cependant, à l'échelle internationale, des discussions ont abouti récemment à l'OCDE pour étendre cette norme et admettre les demandes concrètes, également lorsque celles-ci portent sur un groupe clairement défini de contribuables, dont il faut supposer, en raison de nombreux indices, qu'ils n'ont pas satisfait à leurs obligations fiscales dans l'Etat requérant. La Suisse ne répondra à des demandes en ce sens qu'à partir de l'entrée en vigueur de la loi du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative fiscale (FF **2012** 7623). La convention correspond à ce standard étendu.

L'obligation d'un Etat contractant d'échanger des renseignements spontanément ou automatiquement est expressément exclue; néanmoins, la possibilité pour ces Etats de procéder à un échange spontané ou automatique de renseignements en matière d'assistance administrative internationale demeure si leur droit national le prévoit (let. d).

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

La nouvelle clause s'applique aux périodes fiscales commençant le 1er janvier de l'année suivant l'année de l'entrée en vigueur de la convention ou après cette date.

Ch. 6 du protocole (relatif aux art. 10, 11 et 12 – Relais)

Pour empêcher l'usage abusif de la CDI-BG, une disposition a été convenue au ch. 6 du protocole qui refuse les avantages de la convention aux systèmes de relais pour les dividendes, les intérêts et les redevances. Cela permet d'éviter que les avantages de la convention ne bénéficient à un résident d'un Etat tiers, sans convention contre les doubles impositions ou avec une convention moins favorable avec l'Etat de la source, qui intercale comme bénéficiaire des prestations un résident de l'autre Etat contractant (dans la plupart des cas une société) essentiellement en vue de se procurer les avantages de la convention.

La solution adoptée suit le principe de la disposition sur les abus qui se trouve dans les conventions suisses contre les doubles impositions avec la France et avec la Grande-Bretagne. Elle correspond à l'évolution de la politique conventionnelle suisse en la matière et à la pratique de la Suisse pour lutter contre l'usage abusif des conventions.

Ch. 9 du protocole (relatif à l'art. 25 – Procédure amiable)

La clause relative au règlement à l'amiable des différends et à l'élimination de doubles impositions effectives ou imminentes selon l'art. 25 n'institue aucune obligation de résultat. Il n'est donc pas exclu que la procédure amiable entre les autorités compétentes ne permette pas d'éviter une double imposition. Cette situation n'est pas satisfaisante du point de vue de la sécurité du droit. La Suisse a donc proposé de remédier à ce défaut à l'aide d'une clause d'arbitrage, mais la Bulgarie ne s'est pas montrée prête à franchir ce pas. Toutefois, les délégations ont finalement pu convenir d'une clause d'arbitrage avec la condition suivante: si la Bulgarie conclut ultérieurement une clause d'arbitrage dans une CDI avec un Etat tiers, la clause d'arbitrage prévue dans le protocole entre automatiquement en vigueur dans les relations entre la Suisse et la Bulgarie.

La clause d'arbitrage prévue dans ce cas correspond largement à la disposition de l'art. 25, par. 5, du Modèle OCDE (cf. ch. 9 du protocole). La procédure d'arbitrage est ouverte à la demande du contribuable concerné si les autorités compétentes n'ont pas réussi à s'entendre après trois ans de procédure amiable. La sentence du tribunal arbitral est contraignante pour les Etats contractants, dans la mesure où aucun contribuable directement concerné ne s'y oppose et où les autorités compétentes et les personnes concernées n'aboutissent pas à une autre solution dans les six mois suivant la sentence arbitrale. Un arbitrage est cependant exclu si un tribunal de l'un des Etats contractants a déjà tranché le cas.

Art. 28 CDI-BG (Entrée en vigueur)

Les dispositions de la CDI-BG s'appliquent aux impôts à la source et aux années fiscales qui commencent le 1er janvier de l'année civile suivant l'entrée en vigueur de la convention ou après cette date. Cela vaut également pour les dispositions relatives à l'échange de renseignements.

La convention de 1991 est abrogée à l'entrée en vigueur de la CDI-BG. Elle demeure cependant applicable aux années fiscales et aux périodes fiscales qui se terminent le jour précédant l'application des dispositions de la CDI-BG.

5 Conséquences financières

L'exemption de l'impôt à la source sur les dividendes provenant de participations déterminantes et sur les dividendes versés à des institutions de prévoyance et aux banques nationales se traduit en principe par une diminution des recettes. Cela vaut aussi pour la réduction de l'imposition à la source frappant les intérêts et les autres exceptions prévues. Néanmoins, ces mesures augmenteront l'attrait de la place économique suisse et apporteront donc en principe des recettes supplémentaires. Par ailleurs, il n'existe pas d'estimation des pertes ni des recettes supplémentaires.

L'obligation de fournir une assistance administrative pour appliquer le droit national de l'Etat requérant, d'une part et, d'autoriser l'accès aux renseignements bancaires à des fins fiscales d'autre part, l'une et l'autre sur demande, pourrait certes être considérée d'une certaine manière comme préjudiciable à la place économique suisse et, indirectement, aux recettes fiscales suisses. 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 d'incidence particulière sur la Suisse.

Les cantons et les milieux économiques intéressés ont approuvé la CDI-BG. Dans l'ensemble, celle-ci contribue au maintien et au bon développement des relations économiques bilatérales, ce qui s'inscrit dans le cadre des buts principaux de la politique suisse en matière de commerce extérieur.

6 Constitutionnalité

La convention avec la Bulgarie se fonde sur l'art. 54 de la Constitution (Cst.; RS *101*) qui attribue à la Confédération la compétence en matière d'affaires étrangères. D'après l'art. 166, al. 2, Cst., l'Assemblée fédérale est compétente pour l'approuver. Par ailleurs, l'art. 141, al. 1, let. d, Cst. dispose qu'un traité international est sujet au référendum s'il est d'une durée indéterminée et n'est pas dénonçable, s'il prévoit l'adhésion à une organisation internationale ou s'il contient des dispositions importantes fixant des règles de droit ou dont la mise en œuvre exige l'adoption de lois fédérales. Conclue pour une durée indéterminée, la CDI-BG peut néanmoins être dénoncée à tout moment pour la fin d'une année civile moyennant un préavis de six mois. Elle ne prévoit pas d'adhésion à une organisation internationale. Conformément à l'art. 22, al. 4, de la loi du 13 décembre 2002 sur le Parlement (RS *171.10*), sont réputées fixer des règles de droit les dispositions générales et abstraites d'application directe qui créent des obligations, confèrent des droits ou attribuent des compétences.

La nouvelle disposition sur l'échange de renseignements conforme au Modèle OCDE et l'adoption d'une clause d'arbitrage qui s'applique automatiquement si la Bulgarie adopte une clause correspondante dans une convention contre les doubles impositions avec un Etat tiers constituent des innovations importantes de la politique

conventionnelle de la Suisse en matière de double imposition. La CDI-BG contient ainsi des dispositions importantes au sens de l'art. 141, al. 1, let. d, ch. 3, Cst. L'arrêté fédéral portant approbation de la CDI-BG signée le 19 septembre 2012 est par conséquent sujet au référendum en matière de traités internationaux prévu à l'art. 141, al. 1, let. d, ch. 3, Cst.