

Ce texte est une version provisoire. Seule la version qui sera publiée dans la Feuille fédérale fait foi.



18.xxx

**Message
concernant l'approbation d'une convention
contre les doubles impositions entre la Suisse et le Brésil**

du ...

Monsieur le Président,
Madame la Présidente,
Mesdames, Messieurs,

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

Nous vous prions d'agréer, Monsieur le Président, Madame la Présidente, Mesdames, Messieurs, l'assurance de notre haute considération.

...

Au nom du Conseil fédéral suisse:

Le président de la Confédération, Alain Berset
Le chancelier de la Confédération, Walter Thurnherr

Condensé

Les négociations d'une convention contre les doubles impositions entre la Suisse et le Brésil ont duré de nombreuses années en raison de la divergence des politiques conventionnelles des deux pays. Une convention en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu a finalement été signée le 3 mai 2018 à Brasilia.

La convention contre les doubles impositions permet d'étendre le réseau conventionnel au principal partenaire commercial de la Suisse en Amérique latine. Elle garantit une sécurité juridique et un cadre contractuel, ce qui aura un effet bénéfique sur l'évolution des relations économiques bilatérales et sur la poursuite de la coopération fiscale entre les deux pays.

Dans l'ensemble, la convention suit le Modèle de convention fiscale de l'OCDE et la politique conventionnelle actuelle de la Suisse dans ce domaine. Ainsi, le projet tient compte des développements issus du projet de l'OCDE de lutte contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices.

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

Message

1 Présentation de la convention

1.1 Contexte, déroulement et résultat des négociations

Avec une surface de 8 514 877 km² et une population d'environ 207 millions d'habitants, le Brésil est le pays d'Amérique latine le plus vaste et le plus peuplé. L'économie brésilienne est la plus grande d'Amérique latine et se classe au septième rang mondial. Le Brésil représente un vaste marché et dispose d'un potentiel économique considérable.

En 2017, le Brésil, pays du G 20, était le principal partenaire économique de la Suisse en Amérique latine. Les exportations suisses vers le Brésil (produits chimiques et pharmaceutiques, machines, horlogerie et instruments de précision) représentaient une part de 34 % des exportations vers cette région du monde et un montant d'environ 2,2 milliards de francs, alors que les importations en provenance du Brésil (métaux précieux, produits agricoles) représentaient une part de 12 % pour un total de quelque 1,1 milliard de francs. La valeur des investissements directs suisses au Brésil a atteint 10,6 milliards de francs à la fin de l'année 2016, plaçant ce pays en tête des pays d'Amérique latine. Selon les données de la Banque Centrale du Brésil, la Suisse se situait en 2016 au douzième rang des investisseurs directs étrangers.

Un accord sur la protection des investissements a été conclu le 11 novembre 1994, mais n'a pas été ratifié par le Brésil. En décembre 2010, une déclaration de collaboration entre l'Association européenne de libre-échange (AELE) et le Marché commun du Sud (MERCOSUR), qui comprend notamment le Brésil, a été signée en vue de conclure un accord de libre-échange. Les négociations d'un accord de libre-échange ont commencé en juin 2017.

Dans le domaine fiscal, des entretiens techniques et exploratoires en vue de conclure une convention contre les doubles impositions tenus depuis de nombreuses années n'avaient pas permis de parvenir à un accord globalement satisfaisant en raison des politiques conventionnelles suisse et brésilienne très différentes dans ce domaine. En juin 2010, sur la base de l'instruction de nature normative 1.037¹, le Brésil a inscrit la Suisse sur une liste nationale des pays à faible imposition et à l'accès insuffisant à des informations concernant les détenteurs de participations dans des personnes morales (ci-après: «liste noire»). A la suite de nombreuses interventions auprès des autorités brésiliennes, il a été possible de suspendre la Suisse de cette liste noire et de rétablir les contacts sur le plan technique. Dans le cadre de ces entretiens, le Brésil a manifesté son intérêt à harmoniser l'assistance administrative en matière fiscale avec la Suisse à l'aide d'un accord sur l'échange de renseignements en matière fiscale (ci-après: «AERF»). Au printemps 2014, les deux parties se sont entendues sur le fait que durant les négociations de cet AERF, la Suisse continuerait à ne

¹ Une instruction de nature normative est un acte administratif émanant des plus hautes instances administratives qui sert à interpréter la loi. Les instructions normatives font l'objet d'une publication officielle et sont contraignantes.

pas figurer sur la liste noire brésilienne et qu'elle serait durablement retirée de la liste après la conclusion de l'AERF. En juin 2014, le Brésil a retiré la Suisse de sa liste noire et a inscrit, au moyen de l'instruction normative 1.474, certains régimes fiscaux cantonaux sur la liste des régimes fiscaux privilégiés (ci-après: «liste grise»). Les entreprises brésiliennes qui entretiennent des relations d'affaires avec des entreprises suisses visées par cette liste grise doivent se soumettre au Brésil à des règles spécifiques concernant les prix de transfert (même si elles ne font pas partie du même groupe) et la sous-capitalisation. L'AERF a été approuvé par les Chambres fédérales le 22 décembre 2016², et le délai référendaire est arrivé à échéance le 7 avril 2017 sans avoir été utilisé. Les formalités d'approbation de l'AERF au Brésil sont en cours.

D'une manière générale, la préférence suisse était de poursuivre les négociations en vue de conclure une convention contre les doubles impositions. Le Brésil s'est déclaré prêt à entamer des discussions à ce sujet. Les négociations, reprises en 2010, ont pu être finalisées en 2017. La convention en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales a été signée à Brasilia le 3 mai 2018.

1.2 Appréciation

La convention contre les doubles impositions entre la Suisse et le Brésil (ci-après «CDI-BR») permet d'étendre le réseau des conventions contre les doubles impositions au principal partenaire commercial de la Suisse en Amérique latine. Elle garantit une sécurité juridique et un cadre contractuel, ce qui aura un effet favorable sur l'évolution des relations économiques bilatérales. Les solutions convenues placent les entreprises suisses dans des conditions compétitives par rapport aux entreprises sises dans d'autres États et actives au Brésil.

Dans l'ensemble, la CDI-BR suit la pratique conventionnelle suisse en matière de double imposition et le Modèle de convention de l'Organisation de coopération et de développement économiques³ dans sa version mise à jour en novembre 2017 (ci-après: «Modèle de convention de l'OCDE»). En particulier, le projet tient compte des développements issus du projet de l'OCDE de lutte contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices⁴ (ci-après: «projet BEPS»).

Sur certains points cependant, il a fallu prendre en compte les souhaits brésiliens, ce qui explique que des solutions particulières ont dû être retenues par la Suisse, à l'instar des autres pays liés au Brésil par une convention contre les doubles impositions. Ces solutions ont dû tenir compte, notamment s'agissant de l'imposition résiduelle des intérêts, des redevances et des services techniques dans l'État de la source, de la politique conventionnelle brésilienne rigide en la matière. Concernant les intérêts, à quelques exceptions près (0 % pour les intérêts versés à la banque nationale ou à une institution de prévoyance notamment, 10 % pour les intérêts sur

² FF 2016 3327 3341 8691

³ www.oecd.org > Thèmes > Fiscalité > Conventions fiscales

⁴ www.oecd.org > Thèmes > Fiscalité > Erosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices > Documents clés

un prêt bancaire octroyé pour une durée d'au moins cinq ans en relation avec l'achat d'équipement ou un projet d'investissement), le taux résiduel est de 15 %. La CDI-BR prévoit un taux résiduel de 10 % pour les redevances (15 % pour l'usage ou la concession de l'usage d'une marque de fabrique ou de commerce) et pour la rémunération des services techniques. S'agissant de ce dernier thème, le champ d'application matériel de la disposition est similaire aux solutions convenues par la Suisse avec l'Inde et le Pakistan: il comprend les services de direction, les services techniques et les services de conseils. Toutefois, la Suisse a obtenu une clause évolutive de la nation la plus favorisée, donnant ainsi un résultat globalement favorable. La CDI-BR permettra de développer davantage les relations économiques bilatérales avec un partenaire représentant un vaste marché et un potentiel de croissance économique considérable.

Dans le titre, le préambule et la clause anti-abus de l'art. 27, qui prend la forme d'une disposition faisant référence aux buts principaux d'un montage ou d'une transaction (*principal purpose test rule* ou règle PPT), complétée par trois règles anti-abus qui sont expliquées dans le commentaire du présent message afférent à l'art. 27 de la convention, la CDI-BR met en œuvre la norme minimale selon le rapport sur l'action 6 du projet BEPS et évite ainsi l'octroi d'avantages dans des situations abusives.

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

Par ailleurs, la CDI-BR met en œuvre la norme minimale selon le rapport sur l'action 14 du projet BEPS concernant l'amélioration des mécanismes de règlement des différends (cf. art. 25).

Enfin, la CDI-BR respecte la norme internationale en matière d'échange de renseignements sur demande.

2 Commentaires des dispositions de la convention

Dans l'ensemble, la CDI-BR suit, tant sur le plan formel que matériel, le Modèle de convention de l'OCDE et la pratique conventionnelle suisse dans le domaine des conventions contre les doubles impositions. Les commentaires suivants se limitent à

expliquer les principales différences par rapport au Modèle de convention de l'OCDE et à la politique conventionnelle suisse.

Titre et préambule

Conformément à la norme minimale décrite dans l'action 6 du projet BEPS, il est précisé, dans le titre et dans le préambule, que la CDI-BR vise également à prévenir la fraude et l'évasion fiscales. Cette précision est conforme au Modèle de convention de l'OCDE dans sa version mise à jour en novembre 2017. Les concepts «*Steuerhinterziehung oder -umgehung*» (allemand), «*la fraude ou l'évasion fiscale*» (français) et «*l'evasione o l'elusione fiscale*» (italien) doivent être compris dans le contexte international, compte tenu en particulier du libellé anglais «*tax evasion or avoidance*». Ils visent tout comportement dont la nature répréhensible correspond au moins à une évasion fiscale selon la conception suisse. Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, il y a évasion fiscale lorsqu'une opération revêt une forme insolite, inadéquate ou anormale, qui est en tout cas inadaptée aux données économiques et qui ne peut être expliquée que par la recherche d'une économie d'impôt, laquelle serait effectivement obtenue si l'autorité fiscale acceptait l'opération. L'évasion fiscale constitue ainsi la limite fiscalement admissible de la liberté d'organisation du contribuable.

Art. 1 Personnes visées

Le par. 2 contient une disposition concernant les entités fiscalement transparentes proposée dans l'action 2 du projet BEPS, qui a été insérée dans la version du Modèle de convention de l'OCDE. La disposition suit le concept conçu dans le rapport de l'OCDE sur les sociétés de personnes⁵.

La première phrase du par. 2 règle l'octroi des avantages de la CDI-BR lorsqu'un revenu est payé à une entité considérée comme transparente par l'un des États contractants ou par les deux. Elle accorde le bénéfice de la CDI-BR, pour autant que ce revenu soit traité, dans un État contractant, comme un revenu d'un résident de cet État aux fins d'imposition. Si tel n'est pas le cas, les avantages prévus par la CDI-BR ne seront pas applicables. Selon cette clause, la CDI-BR sera par exemple applicable à un intérêt versé par une entreprise au Brésil à une société en commandite en Suisse, pour autant que les associés de cette dernière soient fiscalement résidents de Suisse. A défaut d'une telle règle, certaines situations de double non-imposition pourraient survenir.

La seconde phrase du par. 2 préserve le droit de l'État de résidence d'une telle entité, ou des membres ou des associés d'une telle entité, d'imposer les revenus qu'il attribue à cette entité ou à ces membres ou associés, indépendamment de l'attribution faite par l'autre État contractant. Cette clause préserve par exemple le droit d'imposition de la Suisse, si une personne résidente de Suisse est membre d'un *trust* étranger, pour autant que la Suisse considère ce *trust* comme transparent et qu'il n'y ait pas d'établissement stable à l'étranger.

⁵ OCDE, L'application du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes, Paris, 1999

Selon la conception suisse, par analogie avec ce qui est prévu en droit interne suisse, les sujets de droit des placements collectifs de capitaux sont en principe considérés comme transparents. Par conséquent, le droit aux avantages conventionnels se détermine selon la qualité des investisseurs. Certains États considèrent cependant que de tels sujets de droit sont des sujets fiscaux autonomes auxquels il convient d'attribuer les revenus du placement collectif de capitaux. Si le Brésil suivait cette approche, la Suisse devrait l'accepter en vertu du par. 2 et accorder entièrement les avantages de la CDI-BR sans prendre les investisseurs en considération, pour autant que le sujet de droit satisfasse par ailleurs aux autres conditions pour bénéficier des avantages conventionnels. Cela entraînerait, d'une part, un traitement fiscal différent des placements collectifs de capitaux par les deux États et, d'autre part, la possibilité pour des investisseurs ne pouvant pas bénéficier eux-mêmes d'une convention contre les doubles impositions conclue par la Suisse, d'investir dans un placement collectif brésilien et de se voir appliquer les avantages de la CDI-BR.

Le par. 1 du protocole à la CDI-BR précise donc que les placements collectifs de capitaux constitués dans l'un des États contractants ont droit aux avantages conventionnels dans la mesure où les porteurs de parts sont des résidents de ce même État (let. a). En Suisse, sont concernés les fonds de placement contractuels et les sociétés d'investissement à capital variable (let. b). Une société en commandite de placements collectifs n'est pas considérée comme résidente de Suisse aux fins de la CDI-BR, mais est habilitée à faire valoir les avantages conventionnels pour le compte des associés résidents de Suisse (let. c).

Art. 2 Impôts visés

Comme le Brésil ne prélève pas d'impôt sur la fortune, la CDI-BR ne couvre que les impôts sur le revenu. En d'autres termes, la Suisse peut prélever ses impôts sur la fortune et le capital selon son droit interne.

Du côté suisse, la CDI-BR s'applique aux impôts sur le revenu perçus par la Confédération, les cantons et les communes. Étant donné qu'au Brésil, la compétence de prélever l'impôt sur le revenu relève de la compétence exclusive de l'État fédéral, la CDI-BR prévoit, à l'instar des autres conventions conclues par le Brésil, que l'impôt fédéral sur le revenu est visé côté brésilien. En outre, la CDI-BR s'étend à la contribution sociale sur le bénéfice net (*Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, CSLL*).

Art. 4 Résident

Cette disposition correspond à l'art. 4 du Modèle de convention de l'OCDE. Parmi les critères cités à titre exemplatif permettant de définir la notion de « résident » au par. 1, figure également le lieu d'enregistrement d'une société. En outre, il est précisé au par. 3 du protocole que les institutions de prévoyance et les organisations d'utilité publique exonérées d'impôt sont également considérées comme des résidents.

Art. 5 Etablissement stable

L'art. 5 CDI-BR est fondé sur la disposition correspondante du Modèle de convention de l'OCDE. Toutefois, l'exercice dans un État contractant pendant plus de neuf mois d'activités de construction, d'assemblage ou de montage peut être considéré comme un établissement stable (par. 3).

Art. 6 Revenus immobiliers

A la demande du Brésil, l'élevage de poissons est considéré comme forme d'agriculture dans cette disposition.

Art. 7 Bénéfices des entreprises

Comme le Brésil n'est pas encore prêt à suivre la nouvelle version OCDE de l'art. 7 introduite en juillet 2010, cet article suit les solutions préconisées par le Modèle de convention de l'OCDE tel qu'il se présentait avant juillet 2010, toutefois avec une exception. En effet, en raison de sa politique conventionnelle constante, le Brésil n'a pas pu accepter la disposition prévoyant la possibilité d'appliquer la méthode de répartition des bénéfices selon les quotes-parts ni, par conséquent, le paragraphe ayant trait à un éventuel changement de méthode. Le par. 4 du protocole confirme les règles de base de l'art. 7 sur des points d'interprétation (calcul des bénéfices attribuables à l'établissement stable), comme dans d'autres conventions suisses contre les doubles impositions.

Art. 9 Entreprises associées

L'art. 9 CDI-BR est fondé sur le Modèle de convention de l'OCDE. Toutefois, en raison de la politique conventionnelle actuellement suivie par le Brésil sur ce point, il n'a pas été possible de convenir du libellé habituel au par. 2. Tel est également le cas dans certaines autres conventions contre les doubles impositions conclues par la Suisse (p. ex. avec la France). Néanmoins, à la demande de la Suisse, le par. 5 du protocole prévoit que l'absence d'obligation conventionnelle, pour un État contractant, d'effectuer un ajustement corrélatif, n'empêche pas un État contractant de procéder à un tel ajustement si un accord à ce sujet a pu être trouvé dans le cadre d'une procédure amiable.

Au Brésil, les marges de profit des entreprises sont fixées par secteur économique et inscrites dans la loi. Une entreprise ne peut ni faire appliquer une marge différente, ni demander une adaptation de la marge légale dans son cas particulier. Toutefois, si une marge s'avère trop élevée par rapport à la réalité, une branche économique peut solliciter une adaptation auprès du Ministère compétent; une fois publiée, l'adaptation de la marge est valable pour l'avenir et pour toutes les entreprises du secteur concerné.

Art. 10 Dividendes

En droit interne brésilien, les dividendes ne font actuellement pas l'objet d'une imposition à la source. Il existe toutefois un projet de loi visant à introduire un impôt à la source sur les dividendes.

La CDI-BR prévoit un taux d'impôt résiduel général sur les dividendes de 15 %, et un taux d'impôt résiduel réduit de 10 % si le bénéficiaire effectif est une société qui détient directement au moins 10 % du capital de la société qui paie les dividendes, compte tenu d'une période de détention de 365 jours. Une exemption dans l'État de la source est prévue pour les dividendes versés à la banque nationale ou à une institution de prévoyance.

Par ailleurs, le Brésil a souhaité prévoir le principe de l'imposition supplémentaire des bénéfices réalisés au Brésil par l'établissement stable d'une société suisse (*branch profits tax*) pour le cas où un tel impôt serait introduit dans ce pays. Toutefois, le montant de l'impôt ainsi établi n'excèdera pas 10 % du montant brut des bénéfices de cet établissement stable déterminés après le paiement de l'impôt direct sur ces bénéfices. Dès lors, les établissements stables sont traités fiscalement comme des filiales.

Art. 11 Intérêts

En droit interne brésilien, les intérêts payés à un non-résident sont soumis, en règle générale, à un impôt à la source de 15 %.

La CDI-BR prévoit un taux résiduel de 10 % pour les intérêts sur un prêt bancaire octroyé pour une durée d'au moins cinq ans en relation avec l'achat d'équipement ou un projet d'investissement. En outre, une exemption dans l'État de la source est prévue pour les intérêts versés à la banque nationale, à une institution de prévoyance ou à une entité entièrement détenue par l'autre État contractant. Dans tous les autres cas, le taux d'impôt résiduel est de 15 %.

Une clause évolutive de la nation la plus favorisée garantit à la Suisse un traitement plus favorable que le Brésil accorderait dans ce domaine à un autre État de l'OCDE (cf. par. 8 du protocole).

Art. 12 Redevances

En droit interne brésilien, les redevances payées à un non-résident sont soumises, en règle générale, à un impôt à la source de 15 %.

La CDI-BR prévoit un taux résiduel de 15 % pour les redevances concernant l'usage ou le droit d'usage d'une marque de fabrique ou de commerce. Dans tous les autres cas, y compris le *leasing*, le taux résiduel est de 10 %. Les services d'assistance technique, qui sont considérés par le Brésil comme accessoires au transfert de savoir-faire (*know-how*), tombent également sous cette disposition (cf. par. 10 du protocole).

Une clause évolutive de la nation la plus favorisée garantit à la Suisse un traitement plus favorable que le Brésil accorderait dans ce domaine à un autre État de l'OCDE (cf. par. 8 du protocole).

Art. 13 Rémunérations pour prestations de services techniques

Pour le Brésil, qui suit une politique conventionnelle constante visant à protéger ses recettes fiscales en tant qu'État de la source des revenus, il n'était pas envisageable de renoncer à une imposition des paiements effectués en rémunération des prestations de services techniques. Côté suisse, une clause sur les services techniques va au-delà de la pratique conventionnelle habituelle, mais s'est révélée incontournable dans le cadre du compromis global. La Suisse a déjà accepté de telles clauses, notamment dans ses conventions contre les doubles impositions avec l'Inde et le Pakistan. Le libellé de l'article de la CDI-BR correspond pour l'essentiel au texte de la nouvelle disposition du Modèle de convention de l'ONU dans sa version mise à jour en 2017. Le champ d'application matériel de la disposition est similaire aux solutions convenues avec l'Inde et le Pakistan: il comprend les services de direction, les services techniques et les services de conseils.

Le droit interne brésilien prévoit un taux de 15 % en règle générale pour les paiements effectués au titre des services techniques. La CDI-BR réduit ce taux à 10 %.

S'agissant de la relation entre cette imposition à la source des rémunérations pour prestations de services techniques avec des services rendus par l'intermédiaire d'un établissement stable ou d'une base fixe, ou pendant un séjour d'une durée supérieure à 183 jours prévue à l'art. 15, par. 1, il est précisé au par. 4 que l'art. 13 sera applicable tant que l'établissement stable, respectivement la base fixe, n'aura pas été constitué ou tant que la durée du séjour n'aura pas été atteinte. Dès qu'une de ces deux conditions aura été réalisée, les dispositions de l'art. 7 ou 15 seront applicables en lieu et place de l'art. 13. En d'autres termes, l'impôt à la source de 10 % ne pourra pas être prélevé sur ces rémunérations de services techniques en plus de l'imposition des bénéfices dans les conditions prévues par l'art. 7, par. 1 ou 15, par. 1.

Comme pour les intérêts et les redevances, une clause évolutive de la nation la plus favorisée garantit à la Suisse un traitement plus favorable que le Brésil accorderait dans ce domaine à un autre État de l'OCDE (cf. par. 8 du protocole).

Art. 14 Gains en capital

Cet article suit les principes de la pratique conventionnelle suisse s'agissant des par. 1 à 4 et 6. Le par. 4 de cet article prévoit, 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 principalement de biens immobiliers situés dans un État contractant, sont imposables dans cet État. Du côté suisse, il a été fixé dans l'article 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 justification de l'imposition au Brésil.

Le par. 5 introduit une règle générale d'imposition en faveur de l'État de la source en ce qui concerne les gains provenant de cet État non couverts par les paragraphes qui précèdent. Cette disposition exigée par le Brésil couvrira principalement les gains en capital provenant de l'aliénation d'actions dans des sociétés brésiliennes. En revanche, les gains provenant d'États tiers seront imposables uniquement dans le pays de résidence de l'aliénateur (par. 6).

Art. 15 Professions indépendantes

Comme dans d'autres conventions contre les doubles impositions conclues par la Suisse et comme le préconise le Modèle de convention de l'ONU, en sus du critère de la base fixe, un critère de rattachement supplémentaire pour imposition est prévu en faveur de l'État du lieu d'activité par la let. b du par. 1 en cas de séjour d'au moins 183 jours pendant une période de 12 mois.

S'agissant de la relation entre les conditions prévues par l'art. 15, par. 1, et les rémunérations pour prestations de services techniques, prière de se référer aux explications fournies dans le commentaire de l'art. 13.

Art. 16 Revenus d'emploi

Conformément au Modèle de convention de l'OCDE, les rémunérations reçues par un résident d'un État contractant au titre d'un emploi salarié exercé à bord d'un navire ou d'un aéronef exploité en trafic international ne sont imposables que dans l'État de résidence de cette personne.

Art. 17 Tantièmes

Le libellé diffère légèrement de la pratique suisse en prévoyant, à part les membres du conseil d'administration ou de surveillance, ceux d'un autre conseil d'une société. Cette formulation permet de tenir compte du fait qu'au Brésil, le droit commercial institue trois conseils d'une société, à savoir le conseil d'administration qui fixe la stratégie, le conseil exécutif en charge de la gestion opérationnelle et le conseil fiscal qui s'occupe des aspects financiers et fiscaux de la société. Les trois conseils ont une compétence décisionnelle dans leur domaine.

Art. 19 Pensions

L'équivalent du deuxième pilier suisse existe au Brésil, que ce soit dans le secteur privé ou dans le secteur public, et il est alimenté par les contributions des employés et des employeurs. En outre, il existe également la possibilité de verser, sur une base individuelle, volontaire et sans participation de l'employeur, des fonds dans des plans de prévoyance, typiquement gérés par une institution financière. Dans une certaine mesure, ce dernier système peut être comparé à la prévoyance professionnelle liée suisse.

Au Brésil, les pensions publiques reçues par des résidents du Brésil ne sont pas imposables, alors que les pensions privées y sont soumises à une imposition à des taux progressifs. En revanche, les pensions de source brésiliennes sont soumises à un impôt de 25 % lorsqu'elles sont payées à des non-résidents du Brésil.

Alors que le point de vue suisse est que l'art. 19 ne s'applique qu'aux pensions privées et que les rentes de la sécurité sociale (AVS) tombent sous la disposition concernant les autres revenus (art. 22), le Brésil tenait à régler ces deux sortes de prévoyance dans l'art. 19. La solution finalement retenue est que l'État de la source reçoit le droit d'imposer les pensions privées et les rentes de la sécurité sociale (par. 1). Nonobstant cette règle, les pensions publiques sont imposables exclusive-

ment dans l'État de la source (par. 2). Conformément à la pratique conventionnelle suisse, le par. 12 du protocole confirme expressément que l'art. 19 s'applique également aux prestations en capital.

Une telle solution est acceptable car elle est jugée favorable aux intérêts suisses. Elle permet en effet à la Suisse de maintenir son impôt à la source sur les prestations privées et publiques de la prévoyance professionnelle et de la prévoyance professionnelle liée reconnue payées à un résident du Brésil. En outre, elle évite une double exemption des pensions publiques. Pour les bénéficiaires résidents de Suisse de pensions brésiliennes et de prestations comparables de tout plan de prévoyance, dont le nombre devrait demeurer plutôt limité, la Suisse exemptera les rentes si une justification de l'imposition au Brésil est fournie. L'art. 23, par. 2, let. a, contient une disposition correspondante.

Le par. 13 du protocole contient une disposition qui figure dans le commentaire du Modèle de convention de l'OCDE et qui a déjà été convenue matériellement par la Suisse avec d'autres États dans plusieurs conventions contre les doubles impositions. Elle concerne la prise en compte fiscale des contributions à la prévoyance et vise à ce que les personnes qui s'expatrient ne soient pas pénalisées lorsqu'elles continuent à verser des cotisations à un régime de retraite dans leur pays d'origine alors qu'elles travaillent dans l'autre État contractant. Dans ce cas, il y a un risque que les cotisations à la sécurité sociale et à la prévoyance professionnelle ne soient pas prises en compte fiscalement. La CDI-BR prévoit qu'en ce cas, les cotisations versées aux institutions de prévoyance du premier État contractant doivent être prises en compte fiscalement dans le second État aux mêmes conditions que les cotisations à la prévoyance de cet État. En Suisse, il s'agit des 1^{er} et 2^e piliers, et du pilier 3a. En Suisse, la déduction des cotisations aux assurances sociales suisses (y compris la prévoyance professionnelle) est aujourd'hui prise en compte de manière forfaitaire dans les barèmes de l'impôt à la source. D'une manière générale, la pratique suisse en vigueur satisfait donc déjà à cette disposition.

Art. 22 Autres revenus

S'agissant de l'imposition des revenus non expressément mentionnés dans la CDI-BR, le Brésil ne peut admettre que le principe de l'imposition dans l'État de la source. Or, une disposition prévoyant, de manière générale, une imposition dans l'État de la source du revenu aurait été désavantageuse pour la Suisse, qui suit le Modèle de convention de l'OCDE sur ce point et qui applique la méthode de l'exemption pour les revenus qui, selon la convention, peuvent être imposés par l'État de la source. La solution de compromis convenue précise que lorsqu'un résident d'un État contractant réalise dans l'autre État contractant un revenu non mentionné dans la CDI-BR (p. ex., un gain de loterie), ce revenu n'est pas visé par la CDI-BR. En d'autres termes, l'imposition d'un tel revenu est régie exclusivement par le droit interne de chaque État contractant. En revanche, un revenu provenant d'un État tiers peut uniquement être imposé dans l'État de résidence de la personne recevant le revenu.

Art. 23 Elimination des doubles impositions

Le Brésil applique la méthode de l'imputation, assortie de la méthode de l'exemption. La Suisse pratique sa méthode habituelle de l'exemption sous réserve de progressivité. Elle conserve toutefois la possibilité d'imposer les gains en capital provenant de la vente de sociétés immobilières et ceux visés à l'art. 14, par. 5, si ces gains n'ont pas été effectivement imposés au Brésil. Il en va de même des pensions et des rentes visées à l'art. 19, par. 1. S'agissant des dividendes, intérêts, redevances et rémunérations pour prestations de services techniques, la méthode de l'imputation forfaitaire est applicable.

Art. 24 Non-discrimination

Le par. 3 garantit un traitement égal s'agissant des déductions. En revanche, il a fallu admettre une disposition (par. 11 du protocole) permettant l'application du droit interne brésilien qui refuse la déduction des redevances payées par un établissement stable situé au Brésil au siège de l'entreprise en Suisse. Les redevances payées par des filiales au Brésil sont toutefois déductibles.

Malgré le souhait suisse d'étendre cette disposition aux impôts de toute nature ou dénomination, le Brésil a préféré limiter son champ d'application aux impôts visés par la CDI-BR (par. 5).

Art. 25 Procédure amiable

Conformément au nouveau libellé du Modèle de convention de l'OCDE issu de l'action 14 du projet BEPS, la CDI-BR prévoit la possibilité pour un contribuable de demander l'ouverture d'une procédure amiable soit dans son État de résidence, soit dans l'autre État contractant. Cette disposition vise à améliorer la résolution des différends. A la demande du Brésil, il est prévu que les accords amiables soient appliqués indépendamment des délais prévus par le droit interne des États contractants.

Par ailleurs, en dépit de l'insistance suisse, il n'a pas été possible de convenir d'une clause d'arbitrage pour les cas dans lesquels la procédure amiable ne permettrait pas de parvenir à une solution mutuellement satisfaisante. Une telle clause ne correspond pas à la politique conventionnelle brésilienne actuelle.

A la demande du Brésil, une disposition du protocole (par. 15) prévoit que la question de savoir si un litige soulevé dans le cadre de l'accord général sur le commerce des services (AGCS)⁶ relève de la présente convention contre les doubles impositions ne peut être soumise au Conseil sur le commerce des services qu'avec le consentement des deux États contractants. Les conventions contre les doubles impositions de la Suisse avec l'Australie, le Canada et le Chili contiennent aussi une telle disposition.

⁶ RS 0.632.20, annexe 1 B

Art. 26 Echange de renseignements

La CDI-BR contient une disposition concernant l'échange de renseignements conforme au standard international. Les indications ci-après concernent uniquement certains points de l'art. 26 CDI-BR et les dispositions y relatives du protocole (par. 16).

Le champ d'application de l'échange de renseignements est limité aux impôts visés par la CDI-BR.

Lors des négociations, la délégation suisse a communiqué à la délégation brésilienne que la Suisse n'accordera pas d'assistance administrative en matière fiscale si la demande d'assistance administrative se fonde sur des données acquises de manière illégale.

Les dispositions de l'art. 26 sont précisées dans le protocole à la CDI-BR (par. 16). Celui-ci règle ainsi 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 CDI-BR précise également que ces conditions ne doivent pas être interprétées de manière formaliste (let. c).

Conformément au standard international en la matière, l'échange de renseignements est limité à des demandes concrètes. Selon le standard révisé de l'OCDE, font également partie de ces demandes les requêtes qui visent un groupe de contribuables définis précisément, dont on peut présumer qu'ils n'ont pas satisfait à leurs obligations fiscales dans l'État requérant. La CDI-BR permet de donner suite à ces demandes. L'identification peut se faire par le nom et l'adresse de la personne concernée, mais aussi par d'autres moyens comme par exemple la description d'un comportement. 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 aussi étendu que possible, sans pour autant autoriser la pêche aux renseignements. Les conditions procédurales pour répondre en Suisse aux demandes groupées sont réglées dans la loi du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative fiscale⁷.

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

Art. 27 Droit aux avantages

L'art. 27, par. 1 contient une clause contre tout abus constituant le but principal d'un montage ou d'une transaction. Selon cette clause, un avantage fondé sur la CDI-BR 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-BR.

⁷ RS 651.1

Cette clause anti-abus est certes nouvelle, mais elle correspond dans les grandes lignes aux clauses que la Suisse a conclues pour lutter contre les abus dans un grand nombre de conventions contre les doubles impositions ces dernières années. Elle se différencie de ces clauses 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. Au contraire, elle s'applique à toutes les dispositions de la CDI-BR. Ainsi, les abus sont réservés pour tout avantage fondé sur la CDI-BR.

La teneur de cette disposition diffère en outre sur un autre point de celle des clauses anti-abus récemment adoptées par la Suisse dans ses conventions contre les doubles impositions. Elle ne se limite pas aux états de fait dans lesquels *le but principal* du montage ou de la transaction est de tirer des avantages de la CDI-BR; elle englobe également les états de fait dans lesquels l'obtention de ces avantages n'en est qu'*un des buts principaux*. Cependant, cette différence de terminologie ne devrait pas aboutir à un résultat différent, car la seconde partie de la clause prévoit que les avantages fondés sur la CDI-BR sont quand même accordés s'ils sont conformes à la finalité ou à l'objet des dispositions correspondantes, ce qui devrait en principe être le cas si l'obtention de l'avantage n'était pas l'objet principal du montage ou de la transaction.

Les par. 2 à 4 contiennent en outre des dispositions souhaitées par le Brésil en vue de limiter l'octroi des avantages prévus par la CDI-BR dans les cas suivants: lorsqu'un État contractant impose de manière privilégiée des revenus provenant de l'étranger (par. 2), lorsque plus de 50 % des intérêts ou, s'agissant d'une société, plus de 50 % des droits de vote et de la valeur des actions sont détenus, directement ou indirectement, par une ou des personnes qui ne sont pas des résidents de l'État contractant dans lequel la personne contribuable est résidente (par. 3) et, enfin, lorsqu'un État contractant attribue un élément de revenu provenant de l'autre État contractant à un établissement stable sis dans un État tiers, à certaines conditions (par. 4).

Le par. 2 prévoit qu'un État contractant n'est pas obligé d'octroyer les avantages prévus par la CDI-BR lorsque l'autre État contractant impose de manière privilégiée les revenus étrangers provenant de la navigation maritime, des activités bancaires, financières, d'assurances ou d'investissement, ainsi que les revenus d'un quartier général, d'une société de coordination d'une multinationale ou d'une entité similaire assurant un soutien administratif, lorsque ces revenus ne sont pas imposables dans cet autre État contractant ou y sont imposables à un taux d'impôt inférieur à 60 % du taux qui serait applicable aux bénéfices réalisés sur des activités similaires déployées dans cet autre État contractant.

Selon le par. 3, les avantages conventionnels ne sont pas accordés à une entité juridique résidente d'un État contractant qui perçoit des revenus provenant de l'autre État contractant lorsque plus de 50 % des droits ou participations ou, s'agissant d'une société, plus de 50 % des droits de vote et de la valeur des actions sont détenus, directement ou indirectement, par une ou des personnes qui ne sont pas des résidents du premier État contractant. Reconnaissant que le libellé de la première phrase de ce paragraphe aurait conduit à des résultats non souhaités en présence de structures mises en place pour des motifs économiques, les deux parties ont convenu que le bénéfice de la CDI-BR sera néanmoins accordé lorsque la principale catégorie

d'actions de l'entité en question ou d'une autre entité du même groupe multinational est traitée régulièrement dans au moins une bourse reconnue. Il en va de même lorsque cette entité exerce dans l'État contractant où elle réside une activité économique réelle autre que la simple détention de valeurs ou d'autres actifs, ou autre que le simple exercice d'une activité de nature auxiliaire ou préparatoire en relation avec d'autres entités liées.

Le par. 4, dont une version similaire est contenue dans la convention du 2 octobre 1996 contre les doubles impositions entre la Suisse et les États-Unis d'Amérique⁸, refuse le bénéfice de la CDI-BR aux revenus qu'une société, résidente d'un État contractant, retire de l'autre État contractant, et qui sont imputables à un établissement stable situé dans un État tiers, dans la mesure où les bénéfices attribuables à cet établissement stable sont exempts d'impôts dans le premier État contractant et que la charge fiscale dans l'État tiers est inférieure à 60 % de la charge à laquelle ces revenus seraient soumis si l'établissement stable était situé dans le premier État contractant. L'imposition de tels revenus dans l'État de la source se détermine d'après le droit interne.

Art. 29 Entrée en vigueur

La CDI-BR entrera en vigueur à la date de la réception de la seconde notification écrite et transmise par la voie diplomatique confirmant l'accomplissement par les parties contractantes des procédures internes nécessaires à l'entrée en vigueur de la CDI-BR. Elle sera applicable à partir du 1^{er} janvier de l'année civile qui suit son entrée en vigueur. Il en ira de même des dispositions sur l'échange de renseignements, qui s'appliqueront aux renseignements concernant les années fiscales qui commencent le 1^{er} janvier de l'année civile suivant l'entrée en vigueur de la CDI-BR ou après cette date.

L'échange de notes du 22 juin 1956 entre le Gouvernement de la Confédération suisse et le Gouvernement des États-Unis du Brésil concernant l'imposition des entreprises de navigation maritime et aérienne⁹, est suspendu et n'a plus effet tant que la CDI-BR demeure en vigueur (voir art. 29, par. 4, CDI-BR).

3 **Conséquences financières**

Dans toute convention contre les doubles impositions, les deux États contractants renoncent à certaines recettes fiscales. Le présent projet de CDI-BR réduit notamment le taux résiduel de l'impôt à la source sur les dividendes à 15 % (10 % pour les sociétés détenant au moins 10 % du capital de la société qui les paie) et à 15 % en règle générale pour les intérêts. Globalement, ces mesures renforcent et garantissent les conditions fiscales cadres et exercent par conséquent un effet positif pour l'économie suisse. L'inclusion d'une clause sur l'échange de renseignements n'entraîne aucune diminution directe des recettes fiscales. La CDI-BR peut être mise en œuvre dans le cadre des ressources en personnel existantes.

⁸ RS 0.672.933.61

⁹ RS 0.672.919.85

4 Constitutionnalité

La compétence de la Confédération de conclure la CDI-BR se fonde sur l'art. 54, al. 1, de la Constitution (Cst.)¹⁰. L'approbation de la CDI-BR relève de la compétence de l'Assemblée fédérale, conformément à l'art. 166, al. 2, Cst.

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. Selon l'art. 22, al. 4, de la loi du 13 décembre 2002 sur le Parlement (LParl)¹¹, sont réputées fixant des règles de droit les dispositions générales et abstraites d'application directe qui créent des obligations, confèrent des droits ou attribuent des compétences. Sont considérées comme importantes les dispositions devant être édictées sous la forme d'une loi fédérale en vertu de l'art. 164, al. 1, Cst.

La mise en œuvre de certains développements issus du projet BEPS de l'OCDE et du standard international de l'échange de renseignements fiscaux sur demande dans la CDI-BR est réputée fixant des règles de droit importantes selon les art. 22, al. 4, LParl et 164, al. 1, Cst. L'arrêté fédéral portant approbation de l'accord est ainsi sujet au référendum au sens de l'art. 141, al. 1, let. d, ch. 3, Cst.

5 Procédure de consultation

Selon l'art. 3, al. 1, let. c, de la loi du 18 mars 2005 sur la consultation (LCo)¹², une consultation est organisée pour les traités internationaux qui sont sujets au référendum prévu par l'art. 141, al. 1, let. d, ch. 3, Cst. Toutefois, selon l'art. 3a, al. 1, let. b, LCo, il est possible de renoncer à une procédure de consultation lorsqu'aucune information nouvelle n'est à attendre du fait que les positions des milieux intéressés sont connues, notamment parce que l'objet dont traite le projet a déjà été mis en consultation précédemment. La renonciation à la procédure de consultation doit être justifiée par des motifs objectifs (cf. art. 3a, al. 2, LCo).

La CDI-BR a été soumise à une procédure d'orientation. Dans ce cadre, en date du 17 novembre 2017, une note explicative a été adressée aux cantons et aux milieux économiques intéressés à la conclusion des conventions contre les doubles impositions. La CDI-BR a été bien accueillie et n'a pas rencontré d'opposition. Par conséquent, les positions des milieux intéressés sont connues et documentées. En application de l'art. 3a, al. 1, let. b, LCo, il était dès lors possible de renoncer à une consultation.

¹⁰ RS 101

¹¹ RS 171.10

¹² RS 172.061