



24.xxx

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

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'un protocole modifiant la convention contre les doubles impositions entre la Suisse et l'Allemagne, en vous proposant de l'adopter.

Nous vous proposons simultanément de classer l'intervention parlementaire suivante:

2007 M 06.3540 Imposition du personnel navigant suisse travaillant pour
des compagnies aériennes allemandes
(N 25.9.2007, Lombardi; E 8.3.2007)

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:

La présidente de la Confédération, Viola Amherd
Le chancelier de la Confédération, Viktor Rossi

Condensé

La Convention du 11 août 1971 entre la Confédération suisse et la République fédérale d'Allemagne en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune a été révisée pour la dernière fois en 2010. Lors de cette révision, la priorité a été donnée aux adaptations urgentes dans le domaine de l'assistance administrative. Comme il n'avait pas été possible, pour des raisons de temps, de négocier à l'époque tous les points nécessitant une révision du point de vue des États contractants, il a été convenu de le faire dans un deuxième paquet de révision. Les négociations sur ce deuxième paquet de révision ont débuté en 2013.

Les négociations ont duré longtemps: Au cours des négociations pour ce deuxième paquet de révision, le contexte international a évolué à plusieurs reprises. La question de l'imposition des entreprises a été particulièrement touchée. Des standards minimaux ont notamment été élaborés dans le cadre du projet contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (projet BEPS [Base Erosion and Profit Shifting]) de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) et du G20. En outre, plusieurs des points qui n'ont pas pu être traités lors de la dernière révision de 2010 étaient techniquement compliqués et controversés entre les États contractants.

Au cours des négociations, il a finalement été possible d'élaborer un protocole de modification qui comprend des points de révision dans l'intérêt des deux parties et qui met en œuvre des standards minimaux issus du projet BEPS. Les deux parties ont dû retirer plusieurs demandes de révision. Outre la mise en œuvre des standards minimaux, le protocole de modification contient principalement des dispositions visant à accroître la sécurité juridique et à améliorer la coopération entre les deux États contractants, y compris le règlement des différends. Il ne prévoit pas de changements importants dans l'attribution des droits d'imposition entre les États contractants. Le protocole de modification a été signé le 21 août 2023. Les cantons et une très grande majorité des associations intéressés ont accueilli favorablement le protocole de modification.

Message

1 Présentation de l'accord

1.1 Contexte, déroulement et résultats des négociations

Il existe, entre la Suisse et l'Allemagne, une convention en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune¹ (ci-après: «CDI-DE»). Celle-ci a été signée le 11 août 1971 et révisée la dernière fois par le protocole du 27 octobre 2010².

Avant la dernière révision de la CDI-DE, les États contractants sont convenus de réviser la CDI-DE en deux étapes car l'adaptation de la disposition sur l'assistance administrative (échange de renseignements sur demande), introduite à ce moment, était urgente (première étape) tandis que les autres points à réviser exigeaient encore des discussions approfondies (seconde étape). C'était en particulier le cas de l'art. 23 CDI-DE relatif aux dispositions anti-abus nationales et des adaptations, demandées par la Suisse, des par. 3, 4 et 9 de l'art. 4 CDI-DE concernant le droit prépondérant à l'imposition («überdachende Besteuerung») et l'assujettissement limité étendu. La deuxième étape de la révision devait être entreprise dans les deux ans suivant la signature du protocole de modification du 27 octobre 2010³.

Les discussions relatives à la négociation du présent protocole de modification ont été entamées à l'automne 2013. Lorsqu'elles ont commencé, plusieurs paramètres pertinents pour les négociations n'étaient pas clairs et l'environnement s'est transformé ou concrétisé encore à plusieurs reprises après le début des négociations: durant cette période, la Suisse a révisé l'imposition des entreprises et l'a rendue conforme aux normes internationales concernant la concurrence fiscale dommageable⁴. En outre, l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) et le G20 ont mis en place le projet contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (*Base Erosion and Profit Shifting*; projet BEPS). Dans ce cadre ont été élaborées des règles pour l'imposition des entreprises, dont certaines sont devenues des standards minimaux contraignants. Les résultats du projet BEPS qui concernent les conventions visant à éviter les doubles impositions se reflètent dans la Convention multilatérale de l'OCDE du 24 novembre 2016 pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices⁵ (ci-après: convention BEPS) et dans la publication du modèle de convention de l'OCDE de 2017 (ci-après: «le modèle de convention de l'OCDE»). Bien que la Suisse et l'Allemagne aient signé la convention BEPS le 7 juin 2017, elles ont décidé de ne pas l'appliquer à la CDI-DE mais de mettre en œuvre les

1 RS **0.672.913.62**

2 RO **2012 825**

3 Message du 3 décembre 2010 concernant l'approbation du protocole modifiant la Convention en vue d'éviter les doubles impositions entre la Suisse et l'Allemagne en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, FF **2011 463, 467**

4 Loi fédérale du 28 septembre 2018 relative à la réforme fiscale et au financement de l'AVS (RFFA), RO **2019 2395**

5 RS **0.671.1**

standards minimaux dans le cadre de la révision bilatérale de la CDI-DE déjà en cours. En outre, les tribunaux de dernière instance allemands ont clarifié, en 2016, la question controversée du traitement fiscal de la prévoyance professionnelle suisse ce qui demandait en conséquence d'autres adaptations de la CDI-DE. Enfin, il a fallu tenir compte des développements dans le domaine de l'action 1 du plan d'action BEPS sur le thème du défi fiscal lié à la numérisation de l'économie. Celles-ci ont conduit à la publication, en décembre 2021, de dispositions modèles pour la mise en œuvre d'une imposition minimale globale, qui ont également nécessité des adaptations de la CDI-DE.

Les négociations ont porté en partie sur des questions complexes, par exemple, sur la prévoyance vieillesse, l'imposition des frontaliers ou les dispositions relatives à la procédure amiable. D'autres demandes présentées dans le cadre des négociations, par exemple l'assistance en matière de recouvrement des impôts selon l'art. 27 du modèle de convention de l'OCDE demandée par l'Allemagne, étaient politiquement controversées et exigeaient de ce fait des clarifications approfondies. En raison des développements intervenus pendant les négociations et de la grande complexité ou de la portée politique des points de négociation, les discussions ont duré longtemps.

Il est apparu, au cours des négociations, qu'un protocole de modification équilibré portant sur tous les points que les deux parties souhaitaient voir réviser ne serait pas réalisable dans un avenir prévisible. C'est pourquoi les délégations sont convenues de n'intégrer dans le protocole que les points qui faisaient partie d'un des standards minimaux ou qui étaient considérés comme étant dans l'intérêt des deux parties. De suite, les parties ont pu convenir d'un protocole modifiant la CDI-DE (ci-après: protocole de modification).

Le résultat de ces négociations ayant été bien accueilli lors d'une information des cantons et des milieux intéressés le 22 juillet 2021, le protocole de modification a finalement pu être signé le 21 août 2023.

1.2 **Appréciation**

La CDI-DE a été révisée pour la dernière fois par le protocole de modification du 27 octobre 2010. Cette révision se limitait, pour l'essentiel, aux adaptations urgentes politiquement requises. Le présent protocole de modification constitue en revanche en premier lieu une révision technique de la CDI-DE et il l'adapte sur divers points aux besoins communs des États contractants, qui se sont transformés au cours des années.

La présente révision n'a finalement visé à modifier la CDI-DE que sur les points que les deux parties considéraient comme étant dans leur intérêt commun. Si un accord sur une proposition de modification n'était pas possible, le point concerné de la CDI-DE est resté tel quel.

Font partie des modifications de la CDI-DE qui sont dans l'intérêt commun plusieurs adaptations de sa teneur au modèle actuel de convention de l'OCDE. C'est notamment le cas de la définition de l'établissement stable, de l'imposition des bénéfices des entreprises et des entreprises associées (art. 5, 7 et 9 CDI-DE). Ces adaptations amélioreront la sécurité juridique.

En outre, le protocole de modification contient diverses dispositions qui étaient jusqu'à maintenant applicables au titre d'accords amiables de portée générale (*Konventionsvereinbarungen*) entre les autorités compétentes conclus selon l'art. 26, par. 3, CDI-DE. Les tribunaux allemands considèrent que ces réglementations sont des accords administratifs et que, partant, elles ne sont pas contraignantes, ce qui a induit une insécurité juridique considérable pour les autorités et les contribuables. Sont notamment concernées des accords sur l'imposition des revenus d'employés frontaliers (avec ou sans statut de frontalier) ainsi que la procédure d'arbitrage. Ces réglementations, qui revêtaient jusqu'alors la forme d'accords amiables de portée générale, ont été reprises dans le protocole de modification, parfois sous une forme légèrement révisée ou complétée. La nature de ces règles ne devrait ainsi pas être remise en question par les tribunaux. Ces adaptations améliorent la sécurité du droit et l'applicabilité de la CDI-DE.

Le protocole de modification prévoit en outre une solution pour des points dont l'interprétation est contestée. Il précise notamment l'étendue de la fonction publique et le traitement des prestations du 2^e pilier suisse versées à d'anciens employés de la fonction publique au sens de l'art. 19 CDI-DE. Cette adaptation offre une sécurité du droit et évite des cas de double imposition.

Enfin, le protocole de modification contient également des dispositions qui seraient intégrées à la CDI-DE si la Suisse et l'Allemagne avaient décidé de la soumettre à la convention BEPS. Dans sa version révisée par le protocole de modification, la CDI-DE est donc conforme aux standards minimaux pour les CDI définis par le plan d'action BEPS. La Suisse s'est engagée, en sa qualité d'État membre de l'OCDE, à les appliquer. En concluant le protocole de modification, elle fait un nouveau pas dans cette direction.

En résumé, on peut constater que le protocole de modification constitue un résultat de négociations équilibré. Les modifications qu'il contient améliorent la sécurité juridique et l'applicabilité de la CDI-DE. En outre, elles mettent en œuvre les standards minimaux prévus dans le plan d'action BEPS. Le protocole de modification simplifie le traitement fiscal d'états de fait transfrontaliers et, de ce fait, améliore la coopération avec le plus important partenaire de commerce et d'investissement de la Suisse.

1.3 Classement d'une intervention parlementaire

La motion 06.3540 Lombardi du 5 octobre 2006 (Imposition du personnel navigant suisse travaillant pour des compagnies aériennes allemandes) charge le Conseil fédéral de négocier avec l'Allemagne une modification de la CDI-DE. L'art. 15, par. 3, CDI-DE doit être modifié de manière à ce que les revenus des membres d'équipage d'avions soient imposés en grande partie dans leur pays de résidence, par analogie au régime des frontaliers (art. 15a CDI-DE).

Dans le cadre des négociations sur la révision de la CDI-DE, la Suisse a tenté d'obtenir une modification correspondante de la CDI-DE. Alors que lors de la dernière révision de la CDI-DE de 2010, il avait été possible d'obtenir une imposition limitée à fin 2016 des salaires des membres d'équipage dans leur État de résidence, l'Allemagne, en raison de sa politique constante concernant l'imposition des membres d'équipage

d'avions et de bateaux, ne s'est pas sentie en mesure d'accéder à cette demande lors de la nouvelle révision. Même après des négociations intensives et de longue haleine, aucun changement de la position allemande n'est en vue. La motion ne peut donc pas être mise en œuvre si la présente révision de la CDI-DE doit maintenant être ratifiée dans un délai raisonnable et après de longues négociations. Le Conseil fédéral propose donc de classer la motion.

2 Procédure de consultation

Le protocole de modification est sujet au référendum, conformément à l'art. 141, al. 1, let. d, ch. 3, de la Constitution (Cst.)⁶. En vertu de l'art. 3, al. 1, let. c, de la loi du 18 mars 2005 sur la consultation (LCo)⁷, il aurait donc dû faire l'objet d'une consultation.

Une procédure d'orientation a été organisée en juillet et août 2021. Dans ce cadre, le protocole de modification a été adressé aux cantons et aux milieux intéressés à la conclusion des conventions contre les doubles impositions avec une note explicative, pour prise de position. Les cantons et une très grande majorité des associations intéressés ont accueilli favorablement le protocole de modification. Seule la Fédération des entreprises suisses en Allemagne (VSUD) s'est montrée critique et a demandé la prise en compte d'autres points de révision. 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 organiser une procédure de consultation.

3 Commentaires des dispositions du protocole de modification

Art. 1 du protocole de modification relatif au préambule de la CDI-DE

L'art. 1 du protocole de modification remplace le préambule de la CDI-DE par une nouvelle disposition. Celle-ci a été élaborée dans le cadre de l'action 6 du plan d'action BEPS et elle figure dans le modèle de convention de l'OCDE.

Le nouveau préambule précise que la Suisse et l'Allemagne n'ont pas l'intention de créer, en concluant la CDI-DE, des possibilités de non-imposition ou d'imposition réduite par la soustraction ou l'évasion fiscale. En d'autres termes, la CDI-DE vise aussi à éviter une double non-imposition causée par la soustraction ou l'évasion fiscales. Partant, il est tenu compte du fait qu'il existe des situations de double non-imposition voulues, par exemple des dividendes distribués à des sociétés du même groupe. En pareil cas, la double non-imposition permet d'éviter des charges économiques multiples indésirables.

Il est nécessaire d'inscrire cette disposition dans le protocole de modification pour respecter le standard minimal fixé par l'action 6 du plan d'action BEPS.

⁶ RS 101

⁷ RS 172.061

Art. 2 du protocole de modification relatif à l'art. 2 CDI-DE

Le protocole de modification met à jour le catalogue des impôts entrant dans le champ d'application de la CDI-DE en vertu de son art. 2. La précision que la CDI-DE s'applique à tous les impôts ordinaires et extraordinaires sur le revenu et sur la fortune est supprimée, la distinction entre impôts ordinaires et impôts extraordinaires n'ayant plus de pertinence dans le droit fiscal des deux États contractants. Il en va de même de l'impôt sur le montant total des salaires payés par les entreprises, qui n'est plus prélevé dans les États contractants et qui a donc été biffé du catalogue.

Enfin, le protocole de modification introduit, au par. 4, une obligation pour les États contractants de s'informer mutuellement des modifications essentielles de leur droit fiscal interne. Cette disposition correspond au modèle de convention de l'OCDE.

Art. 3 du protocole de modification relatif à l'art. 3 CDI-DE

Des définitions sont mises à jour.

Sont concernées les définitions des deux États contractants: la définition de la Suisse est adaptée à la politique suisse actuelle dans ce domaine. Cette modification est sans effet. En ce qui concerne la définition de l'Allemagne, sont ajoutées notamment les eaux sur lesquelles l'Allemagne exerce des droits souverains en conformité avec le droit international. Ce complément est apporté notamment eu égard à l'augmentation du nombre des installations de production d'énergie dans ces eaux.

Une définition du terme «entreprise» est introduite et précise que la notion d'entreprise comprend également l'exercice d'une profession libérale. Ces compléments sont en relation avec l'abrogation de l'art. 14 CDI-DE concernant l'activité lucrative indépendante et correspondent au modèle de convention de l'OCDE. Ils sont sans incidence sur la pratique des États contractants (cf. aussi le commentaire des art. 13 et 17 du protocole de modification relatifs aux art. 14 et 22 CDI-DE).

La définition de l'autorité compétente a été adaptée à la situation actuelle dans les deux États contractants.

Enfin, le renvoi au droit national des États contractants pour la détermination du sens des expressions qui ne sont pas définies dans la CDI-DE (art. 3, par. 2, CDI-DE) a été révisé. La disposition du modèle de convention de l'OCDE a été reprise. Elle donne expressément la priorité à la définition sur laquelle les autorités compétentes s'accordent selon l'art. 26 CDI-DE. Cette modification vise à la clarification et correspond à la pratique actuellement appliquée par les deux États contractants, qui, déjà par le passé, ont déterminé, dans de nombreux cas, le sens d'expressions non définies dans la CDI-DE par des accords amiables conformément à l'art. 26, par. 3, CDI-DE. En outre, cette disposition permet nouvellement de faire appel, à titre subsidiaire, au droit général dans le cas où le sens d'une expression ne peut être déduit du droit fiscal de l'État contractant concerné.

Art. 5 du protocole de modification relatif à l'art. 5 CDI-DE

Le protocole de modification remplace la disposition de l'art. 5, par. 4, CDI-DE concernant l'agent dépendant par la disposition du modèle de convention de l'OCDE dans

sa teneur de 2014. Ainsi, toutes les exceptions du catalogue de l'art. 5, par. 3, CDI-DE s'appliquent également aux établissements stables des agents dépendants tandis que, dans la version en vigueur, les agents dépendants ne sont pas considérés comme des établissements stables de distribution que pour les activités en lien avec l'achat de marchandises pour l'entreprise.

Art. 6 du protocole de modification relatif à l'art. 6 CDI-DE

Le protocole de modification précise, à l'instar du modèle de convention de l'OCDE, que les revenus provenant des exploitations agricoles et forestières sont considérés comme des revenus provenant de biens immobiliers visés à l'art. 6 CDI-DE.

Art. 7 du protocole de modification relatif à l'art. 7 CDI-DE

Le protocole de modification remplace la disposition relative aux bénéficiaires d'une entreprise de l'art. 7 CDI-DE par une nouvelle formulation qui correspond, dans une large mesure, à la teneur actuelle du modèle de convention de l'OCDE. Cette disposition inscrit, au par. 2, l'approche autorisée de l'OCDE (*Authorized OECD Approach* ou AOA). Ainsi, la fiction, déjà présente dans la formulation en vigueur, qui fait de l'établissement stable une entreprise indépendante, est concrétisée. L'imputation des bénéfices se fonde sur les principes applicables en matière de prix de transfert développés pour les entreprises associées compte tenu des fonctions que l'établissement stable exerce, des actifs qu'il utilise et des risques qu'il assume.

Le nouveau par. 3 prévoit qu'un État ne procède à un ajustement corrélatif que s'il est d'accord avec l'ajustement initial apporté par l'autre État et que, à la demande de l'entreprise, une procédure amiable doit être exécutée si l'État contractant n'est pas d'accord avec l'ajustement initial apporté par l'autre État contractant. Cette disposition correspond à la pratique déjà appliquée entre les autorités compétentes.

Le nouveau par. 4 de l'art. 7 CDI-DE dans la teneur du protocole de modification correspond à l'actuel par. 7 de l'art. 7 CDI-DE. L'Allemagne n'a pas estimé opportun de supprimer cette disposition.

Art. 8 du protocole de modification relatif à l'art. 9 CDI-DE

L'art. 9 CDI-DE est complété par l'obligation de procéder à des ajustements corrélatifs en cas d'ajustements des bénéficiaires. Ainsi, la teneur de ce paragraphe est conforme à la disposition pertinente du modèle de convention de l'OCDE (art. 9, par. 2).

La modification de cette disposition correspond à la pratique actuelle des autorités compétentes. Comme précédemment, la Suisse n'est pas tenue de procéder à des ajustements corrélatifs automatiques en cas d'ajustement des bénéficiaires par les autorités fiscales allemandes. Elle ne doit procéder à des ajustements corrélatifs que si ceux-ci correspondent à une solution trouvée dans le cadre d'une procédure amiable.

La modification de cette disposition correspond à la recommandation de bonne pratique de l'action 14 du projet BEPS et à la politique actuellement suivie par la Suisse pour les conventions dans ce domaine.

Art. 9 du protocole de modification relatif à l'art. 10 CDI-DE

Le protocole de modification rapproche la disposition de l'art. 10 CDI-DE, qui concerne les dividendes, de celle du modèle de convention de l'OCDE. Il est stipulé que la qualité de bénéficiaire effectif est une condition du dégrèvement. Il ne faut cependant pas attendre d'effets de cette précision dans la pratique parce que cette condition est contenue, par analogie, dans l'art. 4, par. 11, CDI-DE et que, selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, la qualité de bénéficiaire effectif est implicitement requise, en tant qu'exigence non écrite, pour l'octroi des avantages de la convention (ATF 141 II 447).

En outre, les modalités du calcul de la période de détention d'une année requise pour l'exemption des impôts de l'État de la source sur les dividendes issus de participations qualifiées d'au moins 10 % à la société payant les dividendes sont modifiées. Comme il est habituel dans la politique suisse en matière de conventions, il est prévu une énumération exhaustive des états de fait de restructuration qui ne font pas repartir le délai. Pour les autres états de fait de restructuration visés par la loi du 3 octobre 2003 sur la fusion⁸ et par les règles fiscales y relatives, la durée de détention d'une année doit être respectée depuis la restructuration.

Art. 10 du protocole de modification relatif à l'art. 11 CDI-DE

L'art. 11 CDI-DE, qui concerne les intérêts, a été ponctuellement harmonisé avec le modèle de convention de l'OCDE. L'exigence de la qualité de bénéficiaire effectif a été rappelée et il a été précisé que les intérêts moratoires ne sont pas considérés comme des intérêts au sens de l'art. 11 CDI-DE.

Art. 11 du protocole de modification relatif à l'art. 12 CDI-DE

Le protocole de modification précise, également à l'art. 12 CDI-DE, que la qualité de bénéficiaire effectif constitue une exigence pour l'octroi des avantages de la convention en matière de redevances.

Art. 13 et 17 du protocole de modification relatifs aux art. 14 et 22 CDI-DE

Le protocole de modification abroge, à l'art. 14 CDI-DE, les dispositions sur les revenus provenant de l'exercice d'une profession libérale ou d'autres activités indépendantes et, à l'art. 22, par. 2, CDI-DE, les dispositions sur la fortune y afférente. Cette suppression correspond au modèle de convention de l'OCDE et implique également des adaptations rédactionnelles d'autres dispositions (cf. aussi les art. 6, 12, 14 et 15 du protocole de modification relatifs aux art. 6, 13, 15 et 17 CDI-DE). Cependant, l'abrogation des dispositions sur les revenus provenant des professions libérales ou d'autres activités indépendantes figurant à l'art. 14, par. 2, CDI-DE et les dispositions sur la fortune y afférente figurant à l'art. 22, par. 2, CDI-DE n'aura pas d'effets dans la pratique. Selon les commentaires sur le modèle de convention de l'OCDE, il n'existe pas de différences voulues entre les conséquences juridiques selon que s'appliquent les dispositions actuellement en vigueur ou les règles relatives aux bénéfices

des entreprises de l'art. 7 CDI-DE respectivement à la fortune servant l'exercice d'une activité indépendante dans l'art. 22, par. 2, CDI-DE sous le coup desquelles tomberont dorénavant les revenus provenant de l'exercice d'une profession libérale ou d'autres activités indépendantes ainsi que la fortune respective.

Art. 15 du protocole de modification relatif à l'art. 17 CDI-DE

Le protocole de modification adapte la disposition relative aux revenus des artistes et des sportifs de l'art. 17 CDI-DE. D'une part, le renvoi à l'article abrogé concernant l'exercice d'une profession libérale (art. 14 CDI-DE) est supprimée et, d'autre part, il est nouvellement convenu que les dispositions applicables aux artistes et aux sportifs ne priment pas seulement la disposition sur l'activité salariée dans le secteur privé de l'art. 15 CDI-DE mais aussi la disposition concernant les employés de la fonction publique de l'art. 19 CDI-DE. Cette règle, qui s'écarte du modèle de convention de l'OCDE, se justifie par les difficultés que pose la délimitation entre la fonction publique et le secteur privé pour les institutions culturelles soutenues par les pouvoirs publics. La primauté de l'art. 17 CDI-DE sur l'art. 19 CDI-DE évite ces difficultés.

Art. 16 22 du protocole de modification relatifs à l'art. 19 CDI-DE et à la disposition y afférente du protocole à la convention

Le protocole de modification adapte sous plusieurs aspects les règles concernant les revenus provenant de l'exercice de fonctions publiques et insère des dispositions y afférentes dans le protocole à la CDI-DE (nouveaux ch. 8 et 9).

Le principe de la 1^{re} phrase de l'art. 19, par. 1, CDI-DE, selon lequel les rémunérations versées pour des services rendus à un État contractant ne sont en principe imposables que dans cet État, reste inchangé. Le protocole de modification réforme toutefois la règle d'exception pour les services fournis dans l'autre État contractant dans la 2^e phrase du par. 1. Désormais, les rémunérations pour de tels services ne peuvent être imposées que par cet autre État contractant dans lequel la personne travaille, si cette personne en est également résidente et qu'elle ne l'est pas devenue à seule fin de rendre les services. Cette nouvelle règle s'inspire du modèle de convention de l'OCDE, mais ne reprend pas le critère de la nationalité.

En outre, le protocole de modification abroge l'actuelle règle spéciale du par. 4 de l'art. 19 CDI-DE concernant le personnel de l'administration des chemins de fer, de la poste, du télégraphe et des douanes des deux États contractants travaillant dans les régions frontalières. Celle-ci induit de nombreux problèmes de délimitation, que l'abrogation supprime. Les rémunérations des personnes concernées seront à l'avenir soumises aux règles usuelles applicables aux revenus du travail (art. 15a ou 19 CDI-DE).

Enfin, il est précisé expressément que le renvoi que fait l'art. 19, par. 5, CDI-DE à la disposition relative aux frontaliers de l'art. 15a CDI-DE vaut également pour les pensions, ce qui correspond à la pratique actuelle.

Un nouveau ch. 8 du protocole relatif à l'art. 19 CDI-DE définit la notion de personnes morales de droit public. Selon celui-ci, les employeurs organisés selon le droit privé peuvent également être considérés comme des personnes morales de droit public au sens de l'art. 19 CDI-DE. À cet effet, il faut que la mission accomplie repose sur une

base de droit public, que certains critères de financement par les pouvoirs publics soient respectés et qu'il y ait une surveillance étatique. Cette nouvelle disposition tient compte du fait que les États contractants recourent parfois, pour l'accomplissement de leurs tâches, à des formes d'organisation relevant du droit privé. Elle garantit que cette façon de faire reste sans incidence sur le traitement des rémunérations des employés soumis à la CDI-DE.

En outre, ce chiffre décrit plus précisément la notion d'activité commerciale ou industrielle selon l'art. 19, par. 2, CDI-DE. Est réputée telle une activité à but lucratif exercée en concurrence dans l'économie de marché. Il est simultanément stipulé que les activités des hôpitaux, des établissements médico-sociaux, des écoles, des hautes écoles et universités et des établissements de garde d'enfants ne sont en aucun cas considérées comme des activités commerciales ou industrielles. Cette disposition s'inscrit dans le contexte des différentes conceptions des tâches étatiques et règle le traitement des cas les plus fréquents des activités étatiques exercées hors du domaine relevant de la puissance publique.

Enfin, le nouveau ch. 9 du protocole relatif à l'art. 19, par. 1, CDI-DE précise que les prestations de la prévoyance professionnelle suisse, y compris les prestations d'institutions de libre passage, entrent dans le champ d'application de l'art. 19 CDI-DE si le dernier employeur doit être attribué à la fonction publique. Pour la délimitation par rapport à la disposition concernant les frontaliers (art. 19, par. 5, CDI-DE), entre en ligne de compte la prépondérance pendant les cinq années fiscales qui ont précédé le versement de la prestation. Si le bénéficiaire est considéré, de façon prépondérante, comme frontalier pendant cette période, la disposition concernant les frontaliers s'applique entièrement à la prestation concernée. Cette précision correspond à la pratique actuelle, qui, pour sa part, repose sur plusieurs accords amiables.

Art. 18 du protocole de modification relatif à l'art. 23 CDI-DE

L'art. 23 CDI-DE prévoit que les prescriptions du droit interne relatives aux abus sont également pertinentes pour l'application de la CDI. L'Allemagne n'a pas estimé opportune la suppression de cette disposition.

Le protocole de modification ajoute, à l'art. 23 CDI-DE, un nouveau par. 3 contenant une clause anti-abus qui se fonde sur l'objet principal d'un montage ou d'une transaction. En vertu de cette clause, si l'un des objets principaux d'un montage ou d'une transaction est d'obtenir les avantages de la CDI-DE, ces avantages ne seront pas accordés sauf s'il est démontré que leur octroi est conforme à l'objet et au but des dispositions de la CDI-DE.

Cette clause anti-abus figure dans le modèle de convention de l'OCDE (art. 29, par. 9) et elle est nécessaire à la mise en œuvre du standard minimal correspondant.

Art. 19 du protocole de modification relatif à l'art. 24 CDI-DE

Le protocole de modification modifie la disposition de l'art. 24 CDI-DE sur les méthodes des États contractants visant à éviter la double imposition.

Les conditions auxquelles l'Allemagne exempte de l'impôt les dividendes provenant de participations importantes (art. 24, par. 1, ch. 1, let. b, CDI-DE) sont reformulées.

Notamment, le seuil de la participation que la société qui est un résident d'Allemagne doit détenir dans la société distributrice de dividendes qui est un résident de Suisse a été abaissé de 20 % actuellement à 10 %. Nouvellement, l'exemption doit également s'appliquer pour l'impôt sur la fortune, ce qui toutefois est pour le moment sans incidence pratique car, bien que cet impôt existe encore en Allemagne, il est suspendu depuis 1997.

En outre, le protocole de modification supprime, pour l'Allemagne, la disposition sur les revenus provenant de l'exercice d'une profession libérale au sens de l'art. 14 CDI-DE et formule d'une nouvelle façon la réserve de progressivité pour les éléments imposables exemptés de l'impôt.

En outre, le protocole de modification ajoute un nouveau par. 3 à l'art. 24 CDI-DE. Selon cette disposition, les deux États contractants n'accordent pas d'exemption de l'impôt pour les revenus ou la fortune que l'autre État n'impose pas en application d'une disposition de la CDI-DE ou n'impose que de façon réduite en vertu de l'art. 10, par. 2, CDI-DE. Cette disposition correspond au modèle de convention de l'OCDE et vise à éviter des non-impositions ou impositions réduites basées sur des conflits de qualifications.

Enfin, le protocole de modification ajoute à l'art. 24 CDI-DE une clause dite de substitution qui permet aux États contractants de prélever un impôt complémentaire (*top-up tax*), auprès de ses résidents au titre d'un établissement stable situé dans l'autre État contractant, en application des dispositions relatives à l'imposition minimale des grands groupes d'entreprises prises sur le fondement des règles globales anti-érosion de la base d'imposition du Cadre inclusif de l'OCDE et du G20 (pilier deux). La clause permet donc à la Suisse de prélever un jour un «impôt complémentaire international» au sens de l'art. 10 de l'ordonnance du 22 décembre 2023 concernant l'imposition minimale⁹ sur un établissement stable faiblement imposé en Allemagne.

Art. 20 du protocole de modification relatif à l'art. 25 CDI-DE

Le protocole de modification adapte la disposition relative à la non-discrimination de l'art. 25 CDI-DE au modèle de convention de l'OCDE. À cet effet, le par. 1 prévoit nouvellement que la disposition s'applique aussi aux personnes qui ne sont pas des résidents d'un État contractant.

Art. 21 du protocole de modification relatif à l'art. 26 CDI-DE

Cet article prévoit diverses modifications de l'art. 26 CDI-DE relatif à la procédure amiable. D'abord, le par. 1 est adapté au modèle de convention de l'OCDE, qui prévoit que les demandes d'introduction d'une procédure amiable doivent être déposées dans les trois ans qui suivent la première notification de la mesure d'un État contractant considérée comme non conforme à la convention. En revanche, le protocole de modification ne reprend pas la possibilité, conformément au modèle de convention de l'OCDE, de demander l'ouverture d'une procédure amiable dans l'État contractant de son choix. L'ouverture d'une procédure amiable doit donc toujours être demandée dans

⁹ RS 642.161

l'État de résidence du requérant. En accord avec l'extension de la disposition de non-discrimination dans l'art. 25 CDI-DE aux non-résidents d'un État contractant, le protocole de modification ajoute une compétence de l'autorité compétente de l'État contractant dont le requérant possède la nationalité pour les demandes de procédure amiable concernant la non-discrimination. Cette mesure est nécessaire pour satisfaire au standard minimal de l'action 14 du plan d'action BEPS.

En outre, le protocole de modification apporte quelques modifications au sujet de la procédure d'arbitrage. D'abord, l'art. 26, par. 5, CDI-DE prévoit nouvellement que la procédure d'arbitrage n'est possible que pour des procédures amiables qui ont pour origine une demande d'un assujetti fondée sur l'art 26, par. 1, CDI-DE. Partant, la procédure d'arbitrage n'entre pas en ligne de compte pour les procédures amiables qui sont conduites à l'initiative des autorités compétentes en vertu de l'art. 26, par. 3, CDI-DE ou qui concernent des doubles impositions que la CDI-DE n'évite pas.

Par ailleurs, l'ouverture de la procédure d'arbitrage, qui est aujourd'hui en principe automatique, sera à l'avenir liée à une demande écrite de la personne qui a demandé l'ouverture de la procédure amiable (art. 26, par. 5, CDI-DE). La réglementation en vigueur exigeant déjà de la personne concernée un consentement relatif à la révélation des informations concernant le cas (art. 26, par. 6, let. d, CDI-DE), cette modification n'a pas d'effets pratiques sur le déroulement de la procédure.

De plus, la let. c du par. 6 prévoit nouvellement que les autorités compétentes peuvent impartir un délai pour le dépôt de la demande de procédure d'arbitrage à la personne qui a demandé l'introduction d'une procédure amiable. Si ce délai n'est pas utilisé, la procédure amiable est close. Cette règle permet également de clore formellement les procédures amiables dans lesquelles les autorités compétentes n'ont pas pu trouver d'accord. Le délai de 60 jours pendant lequel les personnes concernées doivent accepter la solution amiable appliquant une sentence arbitrale, introduit au par. 6, let. e, constitue également une nouveauté.

Le protocole de modification ne contient pas de dispositions correspondant à la 2^e phrase du par. 2 de l'art. 25 du modèle de convention de l'OCDE, qui prévoit que l'accord amiable est appliqué quels que soient les délais prévus par le droit interne des États contractants. Les délais du droit national (en Suisse, en particulier le délai prévu à l'art. 21 de la loi fédérale du 18 juin 2021 relative à l'exécution des conventions internationales dans le domaine fiscal¹⁰) resteront donc applicables sous l'empire de la CDI-DE dans sa teneur modifiée par le protocole de modification. L'Allemagne a proposé la disposition correspondant à la 2^e phrase de l'art. 25, par. 2, du modèle de convention de l'OCDE. Comme la Suisse ne pouvait pas l'accepter mais qu'elle était prête, pour sa part, à convenir d'une limitation dans le temps pour les ajustements initiaux des bénéfices des entreprises visés aux art. 7 et 9 CDI-DE, ce que l'Allemagne a refusé, le résultat de la négociation correspond même sans la 2^e phrase du par. 2 de l'art. 25 du modèle de convention de l'OCDE au standard minimal prévu par l'encadré 3.3 du rapport sur l'action 14 du plan d'action BEPS¹¹.

¹⁰ RS 672.2

¹¹ www-oecd-library.org > Accroître l'efficacité des mécanismes de règlement des différends, Action 14 - Rapport final 2015

Art. 22 du protocole de modification relatif aux dispositions du protocole à la convention concernant les art. 15, 15a, 18 et 19 CDI-DE

Le protocole de modification insère plusieurs règles relatives aux revenus reçus au titre d'un emploi salarié et, en particulier, à la disposition concernant les frontaliers (art. 15a CDI-DE) dans le protocole à la CDI-DE.

D'abord, un nouveau ch. 2 du protocole à la convention relatif à l'art. 15 CDI-DE stipule que, pour la répartition des revenus reçus au titre d'un emploi salarié en vue de l'imposition par les deux États contractants selon l'art. 15, par. 1, CDI-DE, il faut se fonder sur les jours effectifs de travail pendant la période concernée. Ainsi, la possibilité de prendre en considération, pour la répartition, forfaitairement 240 jours de travail dans une année, qui existe actuellement sur la base d'un accord amiable (protocole des négociations du 9 juin 2000¹²) est supprimée. En outre, cette nouvelle disposition du protocole à la convention prévoit l'obligation pour les employeurs d'attester les jours de travail et les lieux d'activité correspondants. Cette règle existe déjà dans le droit national (cf. art. 136 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct¹³) pour les employeurs en Suisse dans les relations avec les autorités fiscales suisses.

Le protocole de modification ajoute au nouveau ch. 3 du protocole relatif aux art. 15 et 15a CDI-DE une réglementation concernant le traitement des salaires pendant les périodes d'exemption de travail. Cette réglementation correspond à la pratique actuelle suisse et à l'approche du commentaire de l'art. 15 du modèle de convention de l'OCDE (ch. 2.6). Les rémunérations versées pendant les périodes d'exemption de travail peuvent donc être imposées par l'État dans lequel le travail aurait vraisemblablement été exercé si l'exemption n'avait pas eu lieu. Si cet État n'impose pas les rémunérations, l'État de résidence de la personne libérée du travail peut imposer les rémunérations. En outre, la nouvelle disposition du protocole prévoit également que le régime des frontaliers de l'art. 15a CDI-DE s'applique aux rémunérations versées pendant les périodes de dispense de travail si la personne répond à la définition de frontalier au moment de la dispense. En outre, la nouvelle disposition du protocole contient également une règle concernant le calcul du nombre de «jours de non-retour» (c'est-à-dire les jours ouvrables pendant lesquels une personne ne retourne pas à son domicile pour des raisons professionnelles, conformément à l'art. 15a, par. 2, CDI-DE) nécessaire pour que la qualité de frontalier ne soit plus reconnue en cas de dispense de travail.

Un nouveau ch. 4 relatif aux art. 15, 15a et 18 CDI-DE inséré dans le protocole à la convention règle le traitement des paiements des indemnités. Il reprend pour

¹² Le protocole des négociations du 9 juin 2000 est disponible sur www.estv.admin.ch > Droit fiscal international > Droit fiscal international par pays > Allemagne > Verhandlungsprotokoll vom 9. Juni 2000 betreffend die Aufteilung des Arbeitslohns unter dem Abkommen zwischen der Schweiz und Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern von Einkommen und vom Vermögen vom 11. August. 1971

¹³ RS 642.11

l'essentiel la teneur de l'accord amiable du 4 décembre 1991 / 28 août 1992¹⁴. Selon cette disposition, le précédent État d'activité a, en vertu de l'art. 15 CDI-DE, le droit d'imposer les indemnités qui représentent des paiements d'arriérés de salaires ou qui sont payées de manière générale pour un départ anticipé de l'emploi. Toutefois, il est nouvellement convenu, en dérogation à l'accord amiable existant, que ce sont les modalités de l'imposition pendant la période d'acquisition mais au maximum de l'année de la prestation et des cinq années précédentes qui sont déterminantes. Par exemple, l'indemnité reçue par une personne qui a été traitée trois ans comme frontalière selon l'art. 15a CDI-DE au cours des six années déterminantes et pour laquelle l'État de résidence et l'État du lieu de travail se sont, les trois autres années, partagé par moitié l'imposition du salaire en fonction de l'exercice du travail conformément à l'art. 15, par. 1, CDI-DE sera imposée, à raison de la moitié, conformément à la disposition sur les frontaliers de l'art. 15a CDI-DE alors que l'imposition de l'autre moitié sera attribuée pour moitié à chacun des deux États contractants selon l'art. 15, par. 1, CDI-DE. À l'instar de ce que prévoit l'accord amiable existant, l'État de résidence dispose, également sous le régime du protocole de modification, du droit d'imposer lorsque le précédent État de l'activité ne fait pas usage du droit d'imposer que lui confère l'art. 15 CDI-DE. Les paiements qui ont caractère de prévoyance sont imposables dans l'État de résidence (art. 18 CDI-DE).

Un nouveau ch. 5 du protocole à la convention relatif à l'art. 15a, par. 2, CDI-DE définit divers termes et expressions qui sont pertinents pour la définition du frontalier au sens de l'art. 15a, par. 2, CDI-DE. Les nouvelles dispositions du protocole à la convention relatives à l'art. 15a CDI-DE sont dans une large mesure des définitions déjà existantes fondées sur des accords amiables selon l'art. 26, par. 3, CDI-DE¹⁵. L'accord concernant les emplois à taux d'activité très réduit («geringfügige Arbeitsverhältnisse»), qui est en opposition avec le retour régulier au domicile aux fins de l'art. 15a, par. 2, CDI-DE, constitue une nouveauté. Tandis que l'accord existant (au ch. 10 de la lettre introductive à la disposition sur les frontaliers [«Einführungsschreiben zur Grenzgängeregelung»] de 1994) part du principe qu'une personne qui se rend à son lieu de travail et retourne à son domicile au moins un jour

¹⁴ L'accord amiable est disponible sur www.estv.admin.ch > Droit fiscal international > Droit fiscal international par pays > Allemagne > Verständigungsvereinbarung vom 4. Dezember 1991/28. August 1992/17. März 2010 betreffend die Behandlung von Abfindungszahlungen unter dem Abkommen zwischen der Schweiz und Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern von Einkommen und vom Vermögen vom 11. August 1971.

¹⁵ Cf. Einführungsschreiben der ESTV vom 6. September 1994 zu Art. 15a des Abkommens zwischen der Schweiz und Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern von Einkommen und vom Vermögen vom 11. August 1971, disponible sur www.estv.admin.ch > Droit fiscal international > Droit fiscal international par pays > Allemagne.

Protocole des négociations du 18 décembre 1991, voir RS 0.672.913.62

L'accord amiable du 12 octobre 2018 est disponible sur www.estv.admin.ch: www.estv.admin.ch > Internationales Steuerrecht > Staatenbezogene Steuerinformationen > Deutschland > Nichtrückkehr eines Grenzgängers aufgrund der Arbeitsausübung nach Artikel 15a Absatz 2 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 11. August 1971

par semaine ou au moins cinq jours par mois regagne régulièrement son domicile, la nouvelle règle admet que le retour au domicile est régulier lorsque l'employé se rend à son lieu de travail et regagne son domicile au moins 20 % des jours de travail conenus. La nouvelle règle, fondée sur des chiffres relatifs, tient mieux compte des employés à temps partiel qui franchissent régulièrement la frontière pour leur travail que la définition actuelle, qui prend en considération des chiffres absolus.

Enfin, le protocole de modification reprend du protocole des négociations du 18 décembre 1991 et de la lettre introductive l'obligation de l'employeur d'attester la rémunération brute et l'impôt perçu par voie de retenue à la source, qui, pour la Suisse, est remplie par le certificat de salaire, et abroge le protocole des négociations du 18 décembre 1991, ses dispositions étant entièrement reprises dans le protocole de modification (nouveaux ch. 6 et 7 du protocole à la convention relatifs aux art. 15a, et 15a, par. 3, CDI-DE respectivement).

Art. 23 du protocole de modification (entrée en vigueur)

Les dispositions du protocole de modification sont applicables aux années fiscales qui commencent le 1^{er} janvier ou après le 1^{er} janvier de l'année civile suivant l'entrée en vigueur du protocole de modification ou, pour les impôts prélevés à la source sur les dividendes, les intérêts et les redevances, lorsque les revenus concernés sont échus après cette date.

En revanche, les dispositions du protocole de modification concernant la procédure amiable visée à l'art. 26 CDI-DE ne seront applicables que la deuxième année suivant l'entrée en vigueur. Il est ainsi garanti que les personnes concernées par les procédures amiables disposent de suffisamment de temps pour se préparer aux modifications.

4 Conséquences financières

Le protocole de modification ne prévoit pas de modifications importantes dans la répartition des droits d'imposition des revenus et de la fortune entre la Suisse et l'Allemagne. Il ne contient pour l'essentiel que des dispositions visant à clarifier les pratiques existantes, à prévenir les abus de la convention et à améliorer la coopération entre les États contractants, y compris le règlement des différends. Le protocole de modification ne devrait donc pas avoir d'influence notable sur les recettes fiscales de la Confédération, des cantons et des communes. La CDI-DE modifiée peut être mise en œuvre dans le cadre des ressources en personnel existantes.

5 Aspects juridiques

Le protocole de modification se fonde sur l'art. 54, al. 1, Cst., 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'administration¹⁶). 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 de modification. Le Parlement est donc compétent pour approuver ce dernier.

L'art. 141, al. 1, let. d, Cst. dispose qu'un traité international est sujet au référendum notamment lorsqu'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)¹⁷, 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 de modification 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 de modification est donc sujet au référendum en matière de traités internationaux au sens de l'art. 141, al. 1, let. d, ch. 3, Cst.

¹⁶ RS 172.010

¹⁷ RS 171.10