

Abus des conventions: Généralités

Application des dispositions anti-abus aux revenus conventionnellement privilégiés sur la base de l'article 15 de l'accord sur la fiscalité de l'épargne avec la CE (AFisE)

Bien que la teneur de l'arrêté contre les abus correspondant au contexte d'application avant l'introduction de l'article 15 AFisE ne se réfère qu'à l'utilisation sans cause légitime des conventions de double imposition, la Suisse appliquera les dispositions de cet arrêté également dans le cadre de l'article 15 AFisE en vertu d'une interprétation selon le but et le sens de cette norme. L'article 15 AFisE est une disposition qui limite le droit d'imposition et l'Administration fédérale des contributions le qualifie de norme conventionnelle multilatérale contre la double imposition. C'est pourquoi, l'arrêté contre les abus (ACF62) lui est applicable.

Dispositions spéciales des conventions de double imposition avec la Belgique, la France et l'Italie

Le taux d'intérêts admis le plus élevé, prévu par les dispositions spéciales des conventions de double imposition avec la Belgique, la France et l'Italie pour la rémunération de comptes créditeurs en faveur de personnes qui n'ont pas droit aux avantages de la convention, est pour l'année 2009 = 4,22 % (2008 = 4,93 %).

L'utilisation Sans cause légitime des conventions de double imposition Arrêté du Conseil fédéral de 1962 (ACF 1962)

Par l'arrêté du Conseil fédéral du 14 décembre 1962 (ACF 1962), la Suisse a pris unilatéralement des mesures dirigées non seulement contre la prétention à un dégrèvement d'impôts manifestement contraire au droit, mais également contre la prétention abusive à un dégrèvement d'impôt. La circulaire de l'Administration fédérale des contributions du 31 décembre 1962 (Circulaire AFC 1962), celle du 17 décembre 1998 (Circulaire AFC 1999) et celle du 1^{er} août 2010 (Circulaire AFC 2010) contiennent des explications détaillées à ce sujet.

Relation entre l'Arrêté de 1962 (ACF 1962) et les dispositions spécifiques dans les conventions contre les doubles impositions

Lorsque les conventions contre les doubles impositions prévoient des dispositions spécifiques contre l'utilisation abusive de la convention, ces dispositions spécifiques priment sur les dispositions de l'ACF 1962 et les circulaires de 1962 et de 1999. L'inclusion d'une telle disposition spécifique dans une convention conclue bilatéralement avec un pays contractant est une *lex specialis* par rapport aux règles internes suisses.

Ainsi, lorsqu'une convention contre les doubles impositions prévoit des dispositions spécifiques contre l'abus de la convention ou de certaines dispositions (notamment concernant les dividendes, les intérêts et les redevances), l'art. 2 ch. 2 de l'ACF 1962 et les circulaires de 1962 et 1999 ne seront plus applicables (cf. chiffre 5 Circulaire AFC 2010).

Dans les cas manifeste d'abus, qui ne seraient pas couverts par ces dispositions anti-abus spécifiques dans la convention, le principe implicite et non écrit de l'interdiction d'utilisation abusive de la convention, découlant de l'interprétation des conventions¹, sera néanmoins applicable (cf. arrêt du TF du 28 novembre 2008 / 2A.239/2005).

L'art. 2 al. 2 de l'ACF 1962 et des circulaires de 1962 et 1999 demeurent applicables pour les conventions qui ne prévoient pas de disposition spécifique contre l'abus ou qui renvoient au droit interne des Etats contractants.

L'AFC publiera une liste de conventions en vigueur qui prévoient des clauses spécifiques pour éviter les abus et pour lesquelles l'art. 2 al. 2 de l'ACF 1962 et les circulaires de 1962 et 1999 ne seront plus applicables. Cette liste sera mise à jour annuellement.

¹ Une convention contre les doubles impositions est interprétée et appliquée selon les principes de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités (convention de Vienne; CV; RS 0.111).