



Berne, 1^{er} août 2010

Aux Administrations cantonales
des contributions

Circulaire 2010

Mesures contre l'utilisation sans cause légitime des conventions conclues par la Confédération en vue d'éviter les doubles impositions (ACF 1962 / Circ. 1999 avec complément 2001)

Mesdames, Messieurs,

Le 14 décembre 1962, se fondant sur l'arrêté fédéral du 22 juin 1951 concernant l'exécution des conventions internationales conclues par la Confédération en vue d'éviter les doubles impositions (RS 672.2), le Conseil fédéral a adopté un arrêté instituant des mesures contre l'utilisation sans cause légitime des conventions conclues par la Confédération en vue d'éviter les doubles impositions (RS 672.202, ci-après ACF 1962). Cet arrêté du Conseil fédéral vise à combattre et empêcher l'utilisation abusive des conventions.

Depuis quelques années, la Suisse a conclu des protocoles de révision ou des nouvelles conventions qui prévoient expressément des dispositions spécifiques contre les abus dans la convention. La décision du 13 mars 2009 du Conseil fédéral qui prévoit que la Suisse reprendra le standard de l'Organisation de Coopération et de Développement Economiques (OCDE) relatifs à l'assistance administrative en matière fiscale, conformément à l'article 26 du Modèle de convention de l'OCDE, n'a fait qu'accélérer les révisions de nombreuses conventions contre les doubles impositions et la conclusion de nouvelles conventions. La tendance des Etats contractants est d'inclure dans les conventions de telles dispositions, ainsi les conventions prévoyant leurs propres dispositions contre les abus seront de plus en plus nombreuses.

Dans ce contexte, une adaptation de la pratique de l'Administration fédérale des contributions (AFC) concernant l'ACF 1962 et des circulaires de 1962 et 1999 était nécessaire. Cette révision modernise et adapte la pratique de l'AFC à l'environnement économique actuel.

Cette nouvelle circulaire (Circ.2010) ne modifie celles de 1962 et de 1999 qu'en ce qui concerne le point 5 (« Relation avec les disposition contre les abus de quelques conventions de double imposition »). Dans la mesure où aucun changement ne découle

des développements exposés ci-dessous, les Circ. 1962 et de 1999 demeurent toujours applicables telles quelles.

5. Relation entre les dispositions spécifiques des conventions contre les doubles impositions et l'ACF 1962

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 des circulaires de 1962 et 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 al. 2 de l'ACF 1962 et les circulaires de 1962 et 1999 ne seront plus applicables.

Dans les cas manifestes d'abus, qui ne seraient pas couverts par ces dispositions anti-abus spécifiques de 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 2005 / 2A.239/2005).

L'art. 2 al. 2 de l'ACF 1962 et les 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'ACF 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.

La présente circulaire s'appliquera à partir du 1^{er} août 2010. La date d'échéance des revenus privilégiés fait foi.

Division des affaires internationales

Jürg Giraudi

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).