

Inquiétudes face à l'entrée en vigueur du Protocole modifiant la Convention de double imposition Suisse-Russie ?

Par Stéphanie Hodara El Bez, avocate associée et Alexis Lafranchi, avocat
Etude Altenburger Ltd legal + tax

INTRODUCTION

Le 21 septembre 2012, le Protocole modifiant la Convention de double imposition entre la Suisse et la Russie (ci-après « le Protocole »)¹ a été ratifié par la Douma.

Cela signifie que le processus initié le 24 septembre 2011 par la Conseillère fédérale Suisse Eveline Widmer-Schlumpf et son homologue russe Alexei Kudrin, Vice-Premier Ministre et ministre des Finances, en signant le Protocole et un Memorandum d'entente sur la coopération entre la Suisse et la Russie dans le domaine financier, touche à son terme et que l'entrée en vigueur de ces textes doit intervenir à très court terme.

Ce Protocole contient les amendements apportés aux dispositions de la Convention entre la Confédération suisse et la Fédération de Russie en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (ci-après « CDI CH-RU ou Convention ») et est complété d'une annexe (ci-après l'Annexe) qui contient des interprétations communes de ces nouveaux articles.

Une fois entrés en vigueur, le Protocole et son Annexe feront partie intégrante des législations suisse et russe. Un pas significatif sera alors franchi.

En effet, outre l'exonération générale des intérêts et l'imposition des gains provenant de l'aliénation de parts dans une société immobilière au lieu de situation de l'immeuble, le Protocole prévoit l'adoption de la norme internationale développée par l'Organisation de Coopération et de Développement Economiques (OCDE) en matière d'**échange d'information à des fins fiscales** (ci-après « EI »), l'EI entre la Suisse et la Russie n'ayant été jusqu'alors que très limité.

Si cet ancrage de la norme internationale en matière d'EI dans le paysage juridique russo-suisse permettra vraisemblablement de renforcer les échanges commerciaux entre ces deux pays de manière globale, il est en revanche difficile d'évaluer avec précision les implications concrètes qu'il entraînera.

L'ambition de la présente contribution est ainsi de permettre aux différents acteurs économiques russes et suisses de mieux comprendre en quoi consiste l'EI tel qu'il est prévu par la CDI CH-RU révisée et, ainsi, de mieux appréhender ses conséquences pour leur vie personnelle et/ou leurs affaires.

Dans un premier temps, (I) les contours de l'EI seront présentés, tant concernant (A) son objet, (B) les personnes visées, (C) son champ d'application que (D) sa mise en œuvre, puis, dans un deuxième temps (II), la question de l'entrée en vigueur de la CDI CH-RU révisée sera abordée.

I. L'ECHANGE D'INFORMATION (« EI »)

Une disposition topique relative à l'EI sera ajoutée à la CDI CH-RU. L'article 25a CDI CH-RU reprend sans surprise, dans les grandes lignes, le texte de l'article 26 du Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune établi par l'OCDE², tout en apportant certains amendements à celui-ci.

¹ <http://www.news.admin.ch/NSBSubscriber/message/attachments/24399.pdf>

² <http://www.oecd.org/fr/ctp/conventionsfiscales/47213777.pdf>

A. Objet de l'EI

Limitant le cadre suggéré par le modèle de convention fiscale de l'OCDE, la Suisse et la Russie ont décidé de ne pas appliquer l'EI à l'ensemble des impôts qu'elles perçoivent.

En substance, hormis la taxe sur la valeur ajoutée, les impôts visés par la Convention sont, conformément à l'article 2 CDI CH-RU, les impôts sur le revenu et sur la fortune (i.e. les impôts perçus sur le revenu total, sur la fortune totale, ou sur des éléments du revenu ou de la fortune, y compris les impôts sur les gains provenant de l'aliénation de biens mobiliers ou immobiliers, ainsi que les impôts sur les plus-values).

Pour la Suisse, il s'agit essentiellement des impôts fédéraux, cantonaux et communaux sur le revenu et sur la fortune des personnes physiques et sur le bénéfice et le capital des personnes morales.

En ce qui concerne la Russie, le Protocole introduit une modification de la liste des impôts russes qui prévalait jusqu'alors. Ainsi, les impôts visés dans ce pays sont essentiellement les impôts sur le bénéfice et sur le capital des sociétés et les impôts sur le revenu et sur la fortune des personnes physiques.

Cette délimitation claire de l'objet de l'EI tente d'apporter plus de sécurité juridique à la prochaine mise en œuvre de l'EI.

B. Personnes visées

A l'instar de ce qui prévaut actuellement, seules les personnes qui sont des résidents d'un Etat contractant ou des deux Etats contractants pourront continuer de se prévaloir des bénéfices de la CDI CH-RU révisée (élimination de la double-imposition, non discrimination, etc.).

S'agissant des sociétés, le Protocole prévoit une modification qui ne sera pas sans conséquence. En effet, l'Annexe précise la notion de « *direction effective* », en reprenant la définition figurant dans le commentaire du Modèle de convention fiscale OCDE, soit « *là où sont prises les décisions de politique générale et où sont faits la plupart des choix commerciaux qui, pris ensemble, se révèlent indispensables pour l'exercice de l'activité commerciale d'une entité juridique* ». Pour déterminer ce lieu, tous les principaux faits et circonstances devront être examinés.

Cependant, en ce qui concerne spécifiquement l'EI tel qu'il est prévu dans la CDI CH-RU révisée, il n'est pas nécessaire que les contribuables concernés soient des résidents de Suisse ou de Russie.

En effet, les autorités russes et suisses pourront requérir l'EI pour des contribuables qui ne sont pas des résidents de Suisse et/ou de Russie, pour autant qu'il y ait un rattachement économique à l'un des Etats contractants.

A titre d'exemple, un EI pour être requis par les autorités russes compétentes concernant un compte bancaire suisse détenu par une société BVI si cette EI est vraisemblablement pertinent pour l'application de la législation fiscale russe, même si cette société n'a pas de siège en Suisse ou en Russie (par exemple si le bénéficiaire économique final du compte bancaire est un résident russe).

Le futur champ d'application de l'EI est ainsi relativement large et les personnes pensant être potentiellement visées par la révision de la CDI CH-RU seraient bien avisées de s'adjoindre les services de personnes spécialisées pour établir avec plus de précision dans quelle mesure elles pourraient être effectivement visées.

C. Etendue de l'échange d'information

Le paragraphe 1 de l'article 25a CDI CH-RU dans sa nouvelle teneur limite l'EI aux « renseignements vraisemblablement pertinents ».

Sans fournir de définition précise à cette notion, l'Annexe indique néanmoins que le but de cette restriction est de garantir un EI étendu en matière fiscale, soit y compris notamment toutes les informations et/ou documents potentiellement utiles à l'imposition et/ou au recouvrement d'impôt par les autorités fiscales suisses et russes, par ex. formulaire A (formulaire de banque qui indique l'ayant droit économique d'une compte), relevés bancaires, contrats, copies de factures, sans pour autant permettre une « pêche aux renseignements » (communément appelé « *Fishing expedition* ») ou l'obtention de renseignements dont la pertinence concernant les affaires fiscales d'un contribuable précis est invraisemblable.

En outre, l'Annexe impose des conditions d'ordre procédural importantes qui permettent également de prévenir de telles « *pêche aux renseignements* », notamment au niveau de la précision des informations que devra fournir l'Etat requérant à l'appui de sa demande d'EI (cf. point D ci-dessous).

Compte tenu des informations disponibles aujourd'hui, il n'est pas encore possible de connaître avec précision comment les autorités russes et suisses appliqueront concrètement la notion de « *renseignements vraisemblablement pertinents* » et comment la pêche aux renseignements sera limitée.

Il sera ainsi nécessaire de suivre attentivement la pratique de ces dernières.

D. Mise en œuvre

Tout d'abord, l'EI ne se fera pas de manière spontanée ni automatique, mais ne sera autorisé que sur demande concrète d'une autorité compétente.

A l'heure actuelle, les autorités compétentes sont, pour la Suisse, le Directeur de l'Administration fédérale des contributions ou son représentant autorisé et, pour la Russie, le Ministre des Finances ou son représentant autorisé.

Par ailleurs, pour pouvoir obtenir l'EI, l'autorité requérante devra fournir différentes informations, telles que (i) l'identité de la personne faisant l'objet du contrôle ou de l'enquête, (ii) la période visée par la demande, (iii) l'objectif qui fonde la demande ou encore (iv), dans la mesure où elles en ont connaissance, le nom et l'adresse de toute personne présumée être en possession des renseignements requis.

Au niveau de la communication des renseignements, le futur article 25a CDI CH-RU consacre le principe de confidentialité en prévoyant que les renseignements obtenus ne peuvent être communiqués qu'aux personnes et aux autorités concernées par l'établissement ou le recouvrement des impôts visés par la Convention, par les procédures ou poursuites concernant ces impôts ou par les décisions sur les recours relatifs à ces impôts.

Enfin, au niveau de l'obtention des renseignements, le Protocole prévoit que les autorités fiscales de l'Etat requis auront le pouvoir de se faire remettre les renseignements détenus par une banque, un mandataire ou une personne agissant en tant qu'agent ou fiduciaire dans la mesure où cela s'avèrera nécessaire.

Cela dit, le Protocole aménage pour l'Etat requis certaines exceptions, en prévoyant notamment qu'il n'y a pas lieu pour cet Etat de prendre des mesures administratives allant à l'encontre de sa législation ou de sa pratique, ni de fournir de fournir des renseignements qui révéleraient un secret commercial, industriel ou professionnel.

Ainsi, si l'on constate que la Russie et la Suisse n'ont pas défini plus précisément l'étendue des renseignements visés par l'EI, elles ont en revanche mis en place des garde-fous au niveau de sa mise en œuvre.

II. ENTREE EN VIGUEUR

Pour que le Protocole et son Annexe entrent en vigueur, en particulier pour que les premières demandes d'EI selon le nouveau texte de la CDI CH-RU puissent être initiées, la Suisse et la Russie doivent suivre leurs processus législatifs respectifs pour intégrer ces textes dans leur législation interne.

En Suisse, le Protocole a été soumis à l'approbation des Chambres fédérales le 15 juin 2012 et un Arrêté fédéral a été publié le 3 juillet 2012. Par ailleurs, le Peuple suisse n'a pas utilisé de son droit au référendum facultatif dont le délai courait jusqu'au 11 octobre 2012.

Par ailleurs, il faut souligner que l'EI concernera les années fiscales commençant le 1^{er} janvier de l'année suivant celle de l'entrée en vigueur du Protocole ou après cette date, soit exclusivement les renseignements relatifs (i) à des revenus que le contribuable concerné aura réalisés à cette date ou après cette date ou (ii) à l'état de sa fortune à cette date ou après cette date. De même, la CDI CH-RU révisée ne déploiera pas d'effet rétroactif.

Dès lors, il y a lieu de penser que les autorités russes et suisses feront en sorte que le Protocole, et partant les modifications de la CDI CH-RU, entre en vigueur en toute fin d'année 2012.

III. CONCLUSION

L'adoption de la norme internationale en matière d'échange de renseignements constitue une importante nouveauté dans la politique conventionnelle de la Suisse.

Si la lecture des amendements prévus par le Protocole et son Annexe permet de voir que la Suisse et la Russie ont réussi, du moins en apparence, à trouver une solution équilibrée en matière d'EI, notamment avec la mise en place de « garde-fous » pour limiter d'éventuels abus, de nombreuses incertitudes demeurent, en particulier concernant l'utilisation effective que feront les autorités russes et suisses de ce nouvel outil.

Ainsi, les milieux économiques intéressés ont tout intérêt à rester attentif à l'évolution de la situation afin de veiller à ce que le principe de la bonne foi s'impose dans l'application de cette Convention révisée.

ВСТУПЛЕНИЕ В ДЕЙСТВИЕ ПРОТОКОЛА, ИЗМЕНЯЮЩЕГО КОНВЕНЦИЮ ОБ ИЗБЕЖАНИИ ДВОЙНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ МЕЖДУ ШВЕЙЦАРИЕЙ И РОССИЕЙ

STÉPHANIE HODARA EL BEZ, АДВОКАТ И ПАРТНЕР,
ALEXIS LAFRANCHI, АДВОКАТ, БЮРО ALTENBURGER LTD LEGAL & TAX

CONCERNS ABOUT THE COMING INTO EFFECT OF THE PROTOCOL AMENDING THE DOUBLE TAXATION TREATY BETWEEN RUSSIA AND SWITZERLAND

On the 21st of November 2012 the Russian State Duma approved the Protocol Amending the Treaty between the Russian Federation and the Swiss Confederation for the Avoidance of Double Taxation. This means that the Protocol and the Memorandum on Bilateral Cooperation on Financial Matters signed by Swiss Federal Counsellor Mrs. Eveline Widmer-Schlumpf and her former Russian colleague Deputy Prime Minister and Minister of Finance Aleksey Kudrin on the 24th of September 2011 will come into effect at the earliest possible date. This Protocol amends the provisions of the bilateral Treaty between Russia and Switzerland with respect to taxes on income and on capital. Even more importantly, the Protocol adopts the OECD standard on exchange of information for tax purposes, while it has always been so far extremely limited between the countries. Once the Protocol will enter into force, a major step will be taken.

21 сентября 2012 года Российская Государственная Дума приняла закон о ратификации Протокола о внесении изменений в действующее Соглашение об избежании двойного налогообложения между Швейцарией и Россией. 2 октября 2012 года закон был подписан Президентом Российской Федерации Владимиром Путиным. Это означает, что скоро вступят в силу Протокол и Меморандум о двустороннем сотрудничестве по финансовым вопросам, которые были подписаны 24 сентября 2011 года Федеральным советником Швейцарии Эвелине Видмер-Шлумпф и ее российским коллегой, бывшим Вице-Премьером и Министром финансов, Алексеем Кудриным. Данный Протокол вносит поправки в положения Соглашения между Швейцарской Конфедерацией и Российской Федерацией об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество. Протокол дополнен Приложением, которое содержит общее, согласованное сторонами толкование новых положений. Как только Протокол и Приложение вступят в силу, они станут неотъемлемой частью швейцарского и российского законодательства.

Протокол освобождает от налога на процентные платежи и налога на прибыль от продажи акций в компаниях, активы которых представлены недвижимым имуществом в стране, где расположена данная недвижимость. Одновременно он внедряет международные стандарты, разработанные Организацией Экономического Сотрудничества и Развития в отношении обмена налоговой информацией. До настоящего времени подобная практика в отношениях между странами носила очень ограниченный характер.

Если внедрение в систему российско-швейцарских правовых отношений международных стандартов по обмену налоговой информацией сможет, вероятнее всего, укрепить коммерческие связи двух стран, то оценить реальные последствия подобной практики представляется сложным. Цель данной статьи – разобраться в том, что

представляет собой для России и Швейцарии, участников экономического диалога, предусмотренный измененным Соглашением процесс обмена налоговой информацией. Понять, как он повлияет на частную жизнь и бизнес.

ОБМЕН НАЛОГОВОЙ ИНФОРМАЦИЕЙ

Предусмотрено добавление положения об обмене информацией к Соглашению об избежании двойного налогообложения. Его статья 25а в общих чертах с некоторыми поправками воспроизводит текст статьи 26 Модельной конвенции ОЭСР об избежании двойного налогообложения.

Предмет обмена налоговой информацией

Сужая предусмотренные Модельной конвенцией ОЭСР рамки, Швейцария и Россия приняли обоюдное решение не распространять принцип обмена информацией на совокупность взимаемых ими налогов. В сущности, это означает, что за исключением налога на добавленную стоимость, согласно статье 2 Соглашения между Швейцарией и Россией, под действие закона попадают налоги на доходы и имущество (т.е. налоги на совокупный доход и на совокупное имущество, на отдельные доходы или объекты имущества, в том числе на прибыль от продажи движимого или недвижимого имущества, а также налог на прирост стоимости имущества).

В отношении Швейцарии речь, главным образом, идет о федеральных, кантональных и муниципальных налогах на доход и имущество для физических лиц, а также на прибыль и капитал - для юридических. В отношении

России Протокол вносит изменения в список налогов, которые действовали на территории России до настоящего времени. То есть в центре внимания для предприятий оказываются налоги на прибыль и капитал, а для физических лиц - налоги на доходы и имущество. Четкое определение предмета обмена налоговой информацией поможет обеспечить большую правовую определенность при внедрении его принципов.

Лица, попадающие под действие обмена информацией

Как и по действующему Соглашению, резиденты одной или обеих стран участниц смогут продолжить пользоваться преимуществами его пересмотренного варианта (отсутствием двойного налогообложения, дискриминации и т.д.).

В отношении предприятий, Протоколом предусмотрено одно изменение, которое не останется без последствий: в тексте Приложения к Протоколу фигурирует понятие «места фактического управления». Это определение встречается в комментарии к Модельной конвенции ОЭСР и определяется как «место, где по существу принимаются ключевые управленческие и коммерческие решения, необходимые для осуществления предпринимательской деятельности лица, отличного от физического». Чтобы определить место управления, необходимо принять во внимание все факты и обстоятельства.

Стоит заметить, что согласно измененному Соглашению, налогоплательщики, попадающие под действие положений об обмене информацией, не обязательно являются резидентами Швейцарии или России. В действительности, российские и швейцарские компетентные органы могут запрашивать информацию в отношении налогоплательщиков, не являющихся резидентами Швейцарии и/или России, но имеющих экономическую привязку к одной из стран участниц Соглашения.

Например, информация о состоянии банковского счета, принадлежащего офшорной компании, зарегистрированной на территории Британских Виргинских островов (BVI), может быть запрошена компетентными российскими органами в том

случае, если эта информация с достаточной степенью вероятности может иметь отношение к применению российского налогового законодательства. Даже если данная компания не имеет юридического адреса ни в Швейцарии, ни в России (например, когда конечный бенефициар банковского счета является лицом, постоянно проживающим в России).

Будущая сфера применения закона об обмене налоговой информацией, таким образом, относительно обширна, поэтому лицам, потенциально попадающим под действие измененного Соглашения, рекомендуется обратиться за помощью в специальные службы для получения более точной информации о том, в какой степени их может затронуть вопрос обмена информацией.

Пределы обмена налоговой информацией

Параграф 1 статьи 25а Соглашения об избежании двойного налогообложения в новой редакции заостряет внимание на «гипотетически пригодных сведениях».

Несмотря на то, что это понятие не имеет четкого определения, в Приложении к Протоколу сказано, что подобное уточнение необходимо для того, чтобы обеспечить широту действия положений об обмене информацией в отношении налогообложения. Речь идет о возможных вспомогательных сведениях и любой документации, потенциально пригодной при взыскании налогов швейцарской или российской стороной. Например, - о так называемом формуляре «А» (банковском документе, устанавливающем бенефициарного собственника счета), о выписках со счетов, договорах, копиях накладных. При этом «выуживание» информации и запрос непригодных к делам конкретного налогоплательщика сведений не должны иметь места.

Помимо этого, Приложение к Протоколу требует строгого соблюдения процедуры, которая позволяет избежать подобного «выуживания», поэтому налоговые органы страны, делающей запрос, будут обязаны предоставить обоснования и уточнить характер информации (см. ниже).

Принимая во внимание имеющиеся на сегодняшний день сведения, пока еще сложно предсказать успешность практики запроса «гипотетически важной информации» налоговыми органами Швейцарии и России. Сложно также сказать, какими именно методами будут

предупреждены возможные злоупотребления. Таким образом, представляется необходимым тщательное наблюдение за правоприменительной практикой.

Применение

Во-первых, обмен информацией не будет осуществляться автоматически. Информация будет предоставляться исключительно по требованию компетентных органов. В настоящее время компетентными представителями налоговых органов в смысле Соглашения являются: в Швейцарии - директор Федеральной налоговой администрации, в России - Министерство финансов, или их уполномоченные представители.

Чтобы получить налоговую информацию, согласно Протоколу, необходимо указать в запросе следующие данные: сведения, идентифицирующие лицо, в отношении которого ведется проверка или расследование; период времени, за который запрашивается информация; цель запроса; имя и адрес лица, которое предположительно может обладать запрашиваемой информацией.

В отношении разглашения информации, статья 25а Соглашения ссылается на принцип конфиденциальности, которым предусматривается, что полученные сведения могут быть переданы исключительно лицам или органам, которые занимаются начислением или взиманием налогов, в отношении которых действует Соглашение, их принудительным взысканием, уголовным преследованием или принятием решений по возражениям против взимания налогов.

В завершение, в отношении получения информации, Протоколом предусмотрено, что, в случае необходимости, налоговые органы запрашиваемого государства будут иметь полномочия для принудительного получения информации, хранящейся банком, поверенным или доверительным управляющим.

Важно отметить, что в отношении ходатайствующих государственных органов Протокол предусматривает невозможность административных мер, противоречащих законодательству страны или юридической практике, а также невозможность предоставления информации, разглашающей секреты производства, коммерческую или профессиональную тайну.

Таким образом, можно констатировать, что в то время как Россия и Швейцария не определили точный диапазон сведений, попадающих под действие положений об обмене налоговой информацией, обе стороны, по крайней мере, предусмотрели некие предохранительные меры в отношении их применения.

ВСТУПЛЕНИЕ В СИЛУ

Для того чтобы Протокол и его Приложение вступили в силу и чтобы первые запросы в обмене информацией могли быть инициированы, Россия и Швейцария должны обоюдно соблюсти внутригосударственные процедуры с целью включить новый текст в свое национальное законодательство.

15 июня 2012 года в Швейцарии Протокол был передан на рассмотрение Парламентом. Впоследствии, федеральное постановление было опубликовано 3 июля 2012 года. Швейцарский народ не воспользовался правом референдума, срок которого истек 11 октября 2012 года.

Необходимо подчеркнуть, что правила об обмене информацией будут применяться к налоговым периодам, начинающимся с 1 января календарного года, следующего за годом, в котором Протокол вступает в силу, и будут действовать исключительно в отношении налогообложения доходов и имущества, полученных на эту дату или после нее. Пересмотренное Соглашение об избежании двойного налогообложения не имеет обратной силы.

Таким образом, можно предположить, что Протокол и вносимые им изменения в Соглашение между Швейцарией и Россией, вступят в силу в самом конце 2012 года.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Законодательное закрепление нового международного стандарта в отношении Обмена информацией представляет для Швейцарии важное нововведение в сфере межгосударственной договорной политики.

Чтение поправок, предусмотренных Протоколом и Приложением к нему, позволяет увидеть, что Швейцария и Россия, по всей видимости, на равных условиях успешное решение в отношении обмена налоговой информацией и формы предохранительных мер, устраняющих возможность злоупотребления. При этом еще неизвестно, как компетентные налоговые органы России и Швейцарии будут использовать этот новый инструмент на практике.

Таким образом, необходимо, чтобы заинтересованные экономические круги проявили бдительность в отношении развития ситуации с той целью, чтобы принципы добросовестности оставались ведущими в реализации Соглашения об избежании двойного налогообложения.