

13.096

**Message
concernant l'approbation de la nouvelle convention
entre la Suisse et l'Australie en vue d'éviter
les doubles impositions**

du 20 novembre 2013

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

Nous vous soumettons le projet d'arrêté fédéral portant approbation de la nouvelle convention entre la Suisse et l'Australie en vue d'éviter les doubles impositions, en vous proposant de l'adopter.

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

20 novembre 2013

Au nom du Conseil fédéral suisse:

Le président de la Confédération, Ueli Maurer

La chancelière de la Confédération, Corina Casanova

Condensé

La convention existant entre la Suisse et l'Australie en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu a été signée le 28 février 1980 et n'a jamais été révisée depuis lors.

Suite à la décision du Conseil fédéral du 13 mars 2009 de changer sa politique conventionnelle en matière d'échange de renseignements, la Suisse et l'Australie ont entamé en 2011 des négociations en vue de réviser la convention. Selon la convention actuelle, l'assistance administrative en matière fiscale se limite à l'échange des renseignements nécessaires à la bonne application de la convention et à éviter les abus.

Il a été convenu de réviser entièrement le texte en vigueur et de conclure une nouvelle convention remplaçant celle de 1980. Outre l'adoption d'une clause relative à l'échange de renseignements à des fins fiscales conforme à la norme internationale, les dispositions de la nouvelle convention ont pu être adaptées sur de nombreux autres points à la politique conventionnelle actuelle de la Suisse. Il convient notamment de mentionner les améliorations concernant l'imposition des dividendes, des intérêts et des redevances et la reprise d'une clause d'arbitrage.

La convention a été signée le 30 juillet 2013 à Sydney.

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

Message

1

Considérations générales sur l'évolution de la politique conventionnelle suisse contre les doubles impositions

Les conventions contre les doubles impositions constituent un élément essentiel de la politique fiscale. De bons accords dans ce domaine facilitent l'activité de l'économie suisse d'exportation, favorisent l'investissement étranger en Suisse et contribuent par là même à la prospérité de la Suisse et de ses pays partenaires.

La politique conventionnelle de la Suisse en la matière est guidée depuis toujours par la norme de l'OCDE, la mieux à même de nous permettre d'atteindre la prospérité. Elle vise principalement à une répartition claire des compétences en matière d'imposition des personnes physiques et des personnes morales, à un impôt résiduel aussi bas que possible sur les intérêts, les dividendes et les redevances, et de manière générale, à prévenir tout conflit fiscal qui serait préjudiciable aux contribuables exerçant une activité internationale. De tout temps, la Suisse a dû manier le compromis pour pouvoir à la fois maintenir chez elle des conditions fiscales avantageuses et faire accepter son système fiscal par ses partenaires internationaux. En effet, en l'absence d'une légitimité internationale, la meilleure des fiscalités perdrait tout intérêt.

2

Contexte, déroulement et résultats des négociations

La Suisse et l'Australie sont liées par une convention contre les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu (RS 0.672.915.81, ci-après: «convention de 1980»). Elle a été signée le 28 février 1980 et n'a jamais été révisée depuis lors.

La convention de 1980 prévoit des taux relativement élevés pour l'impôt à la source résiduel sur les dividendes (15 %), les intérêts (10 %) et les redevances (10 %). Ces taux correspondent à la politique conventionnelle menée par l'Australie à cette époque. Ils étaient fixés également à ce niveau dans toutes les autres conventions contre les doubles impositions conclues par l'Australie. Dans le protocole relatif à la convention, l'Australie s'est engagée à informer la Suisse sans délai dès qu'elle convient dans une convention contre les doubles impositions avec un Etat tiers membre de l'OCDE des taux inférieurs à ceux inscrits dans la convention de 1980 pour les dividendes, les intérêts ou les redevances, et à ouvrir des négociations avec la Suisse pour lui octroyer un traitement égal dans ce domaine.

En 2003, l'Australie a pour la première fois conclu une convention sur les doubles impositions avec un pays membre de l'OCDE, les USA, prévoyant des taux d'impôt à la source plus bas sur les dividendes, les intérêts et les redevances. L'Australie a envoyé une note diplomatique à la Suisse la même année pour l'en informer. Trois ans plus tard, en 2006, des discussions ont eu lieu sur le plan technique entre les deux Etats, sans toutefois mener à des négociations concernant la mise en place de taux d'impôts à la source inférieurs à ceux prévus par la convention de 1980. L'Australie a alors refusé de tenir l'engagement d'égalité de traitement qu'elle avait

contracté en 1980 vis-à-vis de la Suisse, en invoquant la rigidité et les insuffisances de la politique conventionnelle suisse en matière d'assistance administrative.

Le 13 mars 2009, le Conseil fédéral a décidé de retirer la réserve de la Suisse concernant l'échange de renseignements d'après l'art. 26 du modèle de convention de l'OCDE et de reprendre la norme internationale en la matière. Cette décision a permis d'ouvrir la voie à de nouvelles négociations dans le but d'adapter la convention de 1980. Une première série de négociations a eu lieu en mars 2011 à Berne, une seconde en novembre 2011 à Canberra. Au vu des nombreuses dispositions qu'il était nécessaire de modifier, les délégations sont tombées d'accord pour réviser la convention de 1980 dans sa totalité.

La nouvelle convention (ci-après «CDI-AUS») a été signée le 30 juillet 2013 à Sydney.

3 Appréciation

La Suisse et l'Australie sont certes deux riches pays industrialisés, chacun membre de l'OCDE. Toutefois, étant donné leurs structures économiques différentes, ils n'ont pas les mêmes intérêts lorsqu'ils concluent des conventions contre les doubles impositions, et ce dans de nombreux domaines. Alors que l'Australie, de par sa richesse en matières premières et du fait qu'elle est traditionnellement un pays importateur de capitaux, revendique rapidement la constitution d'un établissement stable et préfère que les dégrèvements de l'impôt à la source sur les dividendes, les intérêts et les redevances demeurent limités, la Suisse en tant que pays exportateur de capitaux, se positionne à l'opposé dans ces domaines. Au vu de ces intérêts divergents, la CDI-AUS représente globalement un bon résultat.

Il faut relever en premier lieu les améliorations concernant l'imposition des dividendes, des intérêts et des redevances. Par exemple, le taux de l'impôt à la source retenu sur les dividendes provenant de participations importantes ne s'élève plus à 15 %, comme jusqu'à présent, mais à 5 %, et les dividendes versés au sein d'un groupe coté en bourse peuvent, lorsque certaines conditions sont remplies, être exonérés de l'impôt à la source. Les institutions de prévoyance bénéficient aussi d'exemptions de l'impôt à la source, et ce non seulement en ce qui concerne les dividendes, mais encore en ce qui concerne les intérêts. En outre, la liste des exceptions introduites dans la CDI-AUS englobe aussi l'exemption de l'impôt à la source des intérêts des instituts financiers. Ainsi, les intérêts versés à des banques ne sont plus soumis à un impôt à la source de 10 % et ne sont imposables désormais que dans l'Etat de résidence du bénéficiaire, ce qui permet, ou du moins facilite fortement l'activité des banques suisses en Australie. En ce qui concerne les redevances, le taux de l'impôt à la source a été abaissé de 10 % à 5 %. De plus, les rémunérations de leasing ne sont plus considérées comme des redevances, ce qui équivaut à une exemption au titre de l'impôt à la source.

Avec l'introduction d'une clause d'arbitrage dans la CDI-AUS, un autre objectif de la politique conventionnelle suisse a été atteint. La disposition actuelle relative au règlement amiable des différends et à l'élimination des doubles impositions effectives ou imminentes n'institue aucune obligation de résultat. Il n'est donc pas exclu que la procédure amiable faute d'aboutir entre les autorités compétentes, d'après la convention actuelle ne permette pas d'éviter une double imposition. Cette situation

n'est pas satisfaisante du point de vue de la sécurité du droit. La clause d'arbitrage permet d'éliminer cette insuffisance.

La nouvelle disposition concernant l'échange de renseignements est conforme à la norme internationale et à la politique conventionnelle de la Suisse en la matière.

La CDI-AUS présente un résultat équilibré qui contribuera au bon développement des relations économiques bilatérales. Les cantons et les milieux économiques intéressés ont approuvé la CDI-AUS.

4 Commentaires des dispositions

La CDI-AUS se base, tant sur le plan formel que matériel, sur le modèle de convention de l'OCDE et sur la politique conventionnelle de la Suisse. Les commentaires suivants se limitent à expliquer les principales différences par rapport au modèle de l'OCDE, à la convention de 1980 et à la politique conventionnelle suisse.

Art. 2 Impôts visés

L'Australie ne prélève toujours pas d'impôt sur la fortune. La CDI-AUS ne couvre donc que les impôts sur le revenu. En Australie, il s'agit principalement de l'impôt général sur le revenu, ainsi que des impôts sur les prestations salariales accessoires («fringe benefits tax») et sur le loyer des ressources («resource rent taxes»).

Seuls certains éléments du revenu sont soumis à l'impôt sur les prestations salariales accessoires.

En Australie, les impôts sur le loyer des ressources sont prélevés sur les bénéfices résultant de l'extraction des ressources naturelles en plus de l'impôt général sur le revenu. Ils constituent, du point de vue fiscal, une alternative au prélèvement par l'Etat australien de redevances pour l'exploitation de ses ressources naturelles. Dans le cadre des impôts sur le loyer des ressources, les frais peuvent être déduits lors de la détermination de l'assiette de l'impôt, ce que le prélèvement de redevances ne permettrait pas. On prend ainsi mieux en compte la capacité économique du contribuable que dans le cas d'une redevance. L'introduction des impôts sur le loyer des ressources dans la liste des impôts de la CDI-AUS garantit aux entreprises suisses qui exploitent des ressources naturelles en Australie de ne pas être doublement imposées sur les bénéfices qu'elles en retirent.

Art. 4 Résident

La CDI-AUS introduit une disposition protocolaire qui limite explicitement le champ d'application de la convention s'agissant des personnes physiques qui, aux fins de la législation fiscale australienne, sont des résidents temporaires d'Australie et y sont donc exonérées de l'impôt. Ainsi, la let. b du ch. 3 du protocole à la CDI-AUS dispose que la Suisse ne doit pas accorder de dégrèvement au sens de la CDI-AUS sur les revenus de ces personnes.

Dans une convention contre les doubles impositions, la définition des établissements stables est liée à l'imposition des bénéfices des entreprises. Ainsi, d'après le modèle de convention de l'OCDE et la politique conventionnelle de la Suisse, un Etat contractant ne peut en principe imposer les bénéfices d'une entreprise de l'autre Etat contractant que lorsque l'entreprise dispose dans cet Etat d'un établissement stable auquel les bénéfices de l'entreprise peuvent être imputés.

La politique conventionnelle de la Suisse se base sur le modèle de convention de l'OCDE pour définir les établissements stables. D'après ce modèle, il n'y a établissement stable dans l'autre Etat contractant que lorsque l'entreprise y dispose d'une installation fixe d'affaires. La seule exception à cette condition concerne ce qu'on appelle les établissements stables de représentants. Dans certaines circonstances, la simple activité d'un représentant peut constituer un établissement stable dans l'autre Etat contractant, même si l'entreprise n'y a aucune installation fixe d'affaires.

L'art. 5 se fonde sur le modèle de convention de l'OCDE et reprend la notion d'installation fixe d'affaires ainsi que son exception pour les représentants. Tout comme la convention de 1980, la CDI-AUS prévoit toutefois encore les exceptions suivantes.

Selon le par. 4, l'exercice pendant plus de douze mois d'activités de surveillance ou de conseil liées à un chantier de construction ou de montage situé dans l'autre Etat peut être considéré comme un établissement stable (let. a). En outre, les activités exercées dans l'autre Etat dans le but de rechercher ou d'extraire des ressources naturelles se trouvant dans cet autre Etat, pendant au moins six mois sur une période de 24 mois, peuvent être considérées comme un établissement stable (let. b). Enfin, la simple utilisation d'équipements dans l'autre Etat pendant plus de douze mois, pour autant qu'ils soient importants, peut constituer un établissement stable (let. c). Lorsque de tels équipements sont utilisés pour rechercher ou extraire des ressources naturelles, une durée de six mois au total sur une période de 24 mois suffit pour constituer un établissement stable.

D'après la let. b du par. 6, une entreprise est considérée comme ayant un établissement stable lorsqu'une personne (commanditaire) fabrique ou transforme pour celle-ci, dans l'autre Etat, des marchandises lui appartenant, même si cette entreprise n'y dispose pas d'une installation fixe d'affaires.

En 2010, l'OCDE a établi de nouvelles règles s'agissant de la répartition des bénéfices d'une entreprise entre son siège et les établissements stables. La Suisse a repris ces nouvelles règles dans sa politique conventionnelle; toutefois, l'Australie, en vertu de sa législation interne, ne peut pas les appliquer. Il a donc été convenu de reprendre dans la CDI-AUS le texte de l'art. 7 de la convention de 1980.

La disposition du protocole concernant cet article, laquelle porte sur l'imposition des bénéfices qu'une entreprise tire des activités d'assurance, est maintenue (ch. 5, let. a). Ainsi, ces bénéfices sont explicitement exclus du champ d'application de la convention, sauf s'ils sont tirés des assurances-vie. La CDI-AUS n'offre donc pas une sécurité complète contre la double imposition des bénéfices des sociétés d'assurances suisses. Ces sociétés peuvent toutefois éviter la double imposition si elles fondent en Australie un établissement stable d'après le droit fiscal suisse. En

effet, lorsqu'un tel établissement stable existe en Australie, la Suisse exonère, en vertu de sa législation interne, les bénéfices qui lui sont imputés.

En revanche, la disposition protocolaire de la let. b du ch. 5 est nouvelle. Elle prévoit que les trusts sont considérés comme fiscalement transparents aux fins de l'art. 7 CDI-AUS. Elle s'applique lorsqu'un résident de l'un des Etats contractants est bénéficiaire d'un trust et que ce trust exploite une entreprise qui exerce dans l'autre Etat des activités commerciales qui y constituent un établissement stable. Dans ce cas, les activités commerciales, aux fins de l'art. 7 CDI-AUS, ne sont pas imputées au trust. Elles sont considérées comme des activités du bénéficiaire du trust, exercées par un établissement stable situé dans l'autre Etat.

Art. 10 Dividendes

La convention de 1980 prévoit un taux unique de 15 % pour l'impôt à la source retenu sur les dividendes. Ce même taux est prévu dans la nouvelle convention (par. 2, let. b). La CDI-AUS fixe toutefois différentes exceptions.

Le taux de l'impôt à la source sur les dividendes versés à des sociétés provenant de participations dans des sociétés où le bénéficiaire détient une part d'au moins 10 % s'élève désormais à 5 % (par. 2, let. a).

S'agissant des dividendes provenant de sociétés où la part détenue est d'au moins 80 %, aucun impôt à la source ne peut être retenu si la durée de détention des participations est d'au moins douze mois (par 3). Les conditions alternatives suivantes doivent par ailleurs être respectées:

Les actions de la société qui reçoit les dividendes doivent être cotées sur un marché boursier suisse ou australien reconnu et doivent faire régulièrement l'objet de transactions (par. 3, let. a), ou les actions des sociétés qui détiennent directement ou indirectement les parts dans la société qui reçoit les dividendes sont cotées sur un marché boursier suisse ou australien reconnu et font régulièrement l'objet de transactions (par. 3, let. b, sous-par. i) ou, toutes les sociétés qui détiennent une part directe ou indirecte dans la société qui reçoit les dividendes peuvent bénéficier de l'exonération à la source sur la base d'une convention contre les doubles impositions conclue entre l'Etat où elles résident et l'Etat de la société qui verse les dividendes, si ces sociétés détiennent directement les parts dans la société qui verse les dividendes (par. 3, let. b, sous-par. ii).

Une société peut aussi être exonérée de l'impôt à la source sur les dividendes lorsqu'elle-même ou le détenteur des parts ne remplit pas les conditions de cotation en bourse ou de l'existence d'une convention contre les doubles impositions offrant les mêmes avantages, mais uniquement si l'Etat de résidence de la société qui verse les dividendes décide qu'il n'y a pas d'abus au sens du ch. 1 du protocole à la CDI-AUS (par. 3, let. c).

Enfin, l'exonération de l'impôt à la source et donc le droit exclusif de l'Etat de résidence de prélever l'impôt s'appliquent aussi aux dividendes versés à l'Etat, à la Banque nationale et à des institutions de prévoyance, à la condition que les parts dans la société qui verse les dividendes ne s'élèvent pas à plus de 10 % (par. 4). La liste exacte des institutions de prévoyance bénéficiaires en Suisse est fixée au ch. 2 du protocole de la CDI-AUS. Il s'agit des institutions des 1^{er} et 2^e piliers ainsi que du pilier 3a.

Art. 11 Intérêts

Pour ce qui est des intérêts, la situation est semblable à celle des dividendes. Le taux actuel de l'impôt à la source (10 %) reste valable (par. 2) et une liste étendue d'exceptions vient compléter la convention (par. 3). Tout comme celle concernant les dividendes, cette liste comprend notamment les Etats contractants, les banques nationales et les institutions de prévoyance. En l'occurrence, les institutions de prévoyance dont il est question pour la Suisse sont celles des 1^{er} et 2^e piliers, ainsi que du pilier 3a.

Par ailleurs, les intérêts versés à des instituts financiers indépendants du débiteur, en particulier des banques, sont dorénavant imposés exclusivement par l'Etat dont ces instituts sont des résidents. Cette exonération des intérêts versés à des instituts financiers ne s'applique toutefois pas lorsque le refinancement des prêts de l'institut financier a lieu dans une structure de prêts relais («back-to-back loans») (par. 4, let. a).

La formulation du par. 7 CDI-AUS constitue une nouveauté qui permet d'éviter la double imposition dans les cas où une entreprise a contracté une dette portant intérêt pour un établissement stable situé dans un Etat tiers. D'après la CDI-AUS, les intérêts sur de telles dettes sont considérés explicitement comme provenant de l'Etat où l'établissement stable est situé, donc de l'Etat tiers. Ces intérêts ne constituent donc pas des intérêts au sens de l'art. 11, mais des bénéfices d'entreprises au sens de l'art. 7 CDI-AUS, si le bénéficiaire des intérêts est une entreprise. Cette disposition a des conséquences pour les entreprises suisses qui émettent des obligations sur le marché des capitaux pour financer les activités de leurs établissements stables à l'étranger: les intérêts de ces obligations seront exonérés de l'impôt anticipé suisse, si le créancier est une entreprise australienne qui n'a pas d'établissement stable en Suisse. En effet, en ce qui concerne les bénéfices des entreprises, la Suisse a le droit de les imposer uniquement lorsque l'entreprise australienne dispose d'un établissement stable en Suisse et que les revenus sont attribués à cet établissement stable. Lorsque le créancier australien n'est pas une entreprise, les intérêts n'entrent pas dans le champ d'application de la CDI-AUS. En effet, la CDI-AUS ne contient aucun article concernant l'imposition des «autres revenus» au sens de l'art. 21 du modèle de convention de l'OCDE. Dans pareil cas, la Suisse peut donc retenir la totalité de l'impôt anticipé de 35 % et n'a pas à octroyer de remboursement sur la base de la CDI-AUS.

Le par. 7 de la CDI-AUS se fonde sur l'alternative à la formulation actuelle de ce paragraphe, qui est prévue par le commentaire du modèle de convention de l'OCDE.

Art. 12 Redevances

Le taux actuel de l'impôt à la source retenu sur les redevances (10 %) a été abaissé à 5 %. Le terme «redevances» s'entend dans la CDI-AUS dans un sens plus large que celui que donne le modèle de convention de l'OCDE ou sur lequel se base la politique conventionnelle de la Suisse. D'après la CDI-AUS, sont considérées comme des redevances notamment les rémunérations pour la fourniture d'assistance liée à des contrats de licence ou pour la renonciation à l'utilisation de certains biens ou droits. A la différence de ce que prévoit la convention de 1980, la nouvelle convention n'englobe plus les rémunérations de leasing dans la notion de redevances. Le droit d'imposer ces revenus sera déterminé dorénavant sur la base des art. 7, 8 ou 14, tel que l'a demandé la Suisse.

Le par. 5 contient une disposition similaire à l'art. 11, par. 7, de la CDI-AUS. Lorsqu'une entreprise a un établissement stable dans un Etat tiers, auquel se rattache l'obligation de verser des redevances, ces redevances sont considérées comme provenant de cet Etat tiers.

Art. 13 Aliénation de biens

La disposition concernant l'imposition des gains tirés de l'aliénation de biens respecte désormais le modèle de convention de l'OCDE et la politique conventionnelle de la Suisse.

A la demande de l'Australie, une disposition concernant cet article a par ailleurs été ajoutée dans le protocole à la convention (ch. 10). Cette disposition octroie à l'Australie le droit d'imposer les gains qu'une personne physique qui réside en Suisse tire de l'aliénation de biens mobiliers, dans la mesure où cette personne a résidé en Australie à un moment quelconque pendant une période de cinq ans qui a précédé l'aliénation.

Art. 15 Professions dépendantes

Les revenus de professions dépendantes sont soumis à deux impôts différents en Australie. Les salaires et rémunérations sont soumis à l'impôt général sur le revenu et la plupart des prestations supplémentaires, comme l'utilisation gratuite d'un véhicule motorisé à des fins privées, sont soumises à l'impôt sur les prestations salariales accessoires.

Le fait que les revenus d'une activité lucrative salariée soient frappés par deux sortes d'impôts différents en Australie n'a pas de conséquence sur l'attribution des droits d'imposition prévue par la convention. La CDI-AUS prévoit la même attribution pour ces revenus, indépendamment du type d'impôt auxquels ils sont soumis (par. 4). Elle correspond globalement à celle de l'art. 15 du modèle de convention de l'OCDE.

En ce qui concerne la période de 183 jours fixée à la let. a du par. 2 qui concerne le droit d'imposer revenant à l'Etat dans lequel le travail est exercé, la Suisse a pu maintenir sa réserve par rapport au modèle de convention de l'OCDE. Ainsi, le séjour de 183 jours dans l'Etat dans lequel le travail est exercé doit être accompli pendant la même année fiscale et non pas sur une période de douze mois.

Art. 18 Pensions

Le principe selon lequel l'imposition des pensions et rentes revient exclusivement à l'Etat de résidence du bénéficiaire de la prestation reste valable dans la nouvelle convention. A la demande de la Suisse, les allocations de sécurité sociale entrent désormais aussi dans le champ d'application de l'art. 18. Ce dernier couvre également les prestations en capital suisses du pilier 3a. Par ailleurs, l'Etat de la source pourra imposer les revenus en question lorsque l'Etat de résidence du bénéficiaire des prestations renonce à son droit d'imposer ou lorsque ces revenus sont versés sous la forme d'une prestation en capital, payés par une institution de prévoyance ou effectués en raison de l'âge, d'une invalidité, d'une incapacité d'exercer une activité lucrative ou d'un décès, ou encore au titre de dédommagement de blessures. Enfin, la CDI-AUS reprend à l'inverse de la convention de 1980 la distinction que fait le modèle de convention de l'OCDE et dont tient compte la politique conventionnelle

de la Suisse entre les pensions privées et les pensions versées au titre d'activités antérieures pour le service public; ainsi, le droit d'imposer les prestations versées par les institutions de prévoyance de droit public est désormais accordé à l'Etat de la source.

Art. 21 Source des revenus

Tout comme l'ancienne, la nouvelle convention avec l'Australie ne contient pas non plus d'article sur l'imposition des «autres revenus» tel que l'art. 21 du modèle de convention de l'OCDE. L'Australie n'était pas prête pour l'introduction d'une telle disposition dans la CDI-AUS. Le principe de l'imposition exclusive de tels revenus par l'Etat de résidence du bénéficiaire n'est pas compatible avec sa politique conventionnelle.

L'art. 21 CDI-AUS porte sur une disposition tout autre, souhaitée par l'Australie. D'après sa législation interne, l'Australie ne peut en principe imposer les revenus de personnes ne résidant pas en Australie que lorsque les revenus proviennent d'Australie. C'est pourquoi le critère de la source des revenus est d'importance fondamentale. Si l'on faisait appel aux règles de la «common law» de l'Australie pour déterminer la source, celles-ci exigeraient une procédure basée sur les faits et les circonstances, et qui soit équitable au cas par cas. Or, l'art. 21 de la CDI-AUS contient une règle simple et claire: les revenus d'un résident d'un Etat contractant qui sont imposables dans l'autre Etat conformément aux articles de la CDI-AUS relatifs à l'attribution du droit d'imposer sont considérés comme provenant de sources situées dans cet autre Etat. Cette disposition garantit à l'Australie de pouvoir effectivement exercer son droit d'imposer dans tous les cas où la CDI-AUS la considère comme Etat de la source et lui accorde ce droit.

Art. 22 Élimination des doubles impositions

Cette disposition correspond à celle de la convention de 1980, mais elle est rédigée conformément au libellé habituel aujourd'hui. L'Australie évite les doubles impositions en appliquant la méthode de l'imputation; la Suisse quant à elle applique aux revenus provenant d'Australie la méthode de l'exemption sous réserve de la progressivité et accorde une imputation forfaitaire pour les dividendes, intérêts et redevances.

Art. 23 Non-discrimination

La convention avec l'Australie contient désormais un article sur la non-discrimination selon le modèle de convention de l'OCDE et la politique conventionnelle de la Suisse, ce qui offre une garantie non négligeable contre la discrimination pour les contribuables suisses.

Art. 24 Procédure amiable

Lorsqu'un contribuable d'un Etat contractant est imposé de façon contraire à la convention ou qu'il est menacé d'un tel traitement, il peut demander l'ouverture d'une procédure dite amiable.

La disposition de la CDI-AUS concernant la procédure amiable correspond à celle du modèle de convention de l'OCDE et à la politique conventionnelle de la Suisse.

Ainsi, la CDI-AUS contient en particulier une clause d'arbitrage. La procédure d'arbitrage est ouverte à la demande du contribuable concerné si les autorités compétentes n'ont pas réussi à s'entendre après trois ans de procédure amiable. La décision du tribunal arbitral est contraignante pour les Etats contractants, dans la mesure où aucun contribuable directement concerné ne s'oppose à l'accord amiable qui met en œuvre la décision, et où les autorités compétentes et les personnes concernées n'aboutissent pas à une autre solution dans les six mois suivant la sentence arbitrale. Un arbitrage est cependant exclu si un tribunal de l'un des Etats contractants a déjà tranché le cas.

Le par. 7 prévoit que la question de savoir si un litige soulevé dans le cadre de l'Accord Général sur le Commerce des Services (AGCS; RS 0.632.20 annexe 1 B) 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 Etats contractants. Les conventions contre les doubles impositions de la Suisse avec le Canada et le Chili contiennent aussi une telle disposition.

Art. 25 Echange de renseignements

La CDI-AUS contient une disposition sur l'échange de renseignements d'après la norme internationale. Le commentaire qui suit ne porte que sur quelques points de l'art. 25 et de la disposition du protocole qui le précise (ch. 14).

Comme dans les conventions contre les doubles impositions que la Suisse a conclues avec d'autres Etats et comme le préconise le modèle de convention de l'OCDE, la disposition sur l'échange de renseignements s'applique à l'ensemble des impôts. Son application n'est donc pas limitée aux impôts visés par la convention.

L'Australie a été informée lors des négociations qu'aucune suite ne serait donnée à une demande d'assistance présentée sur la base de données (bancaires) volées.

Les dispositions de l'art. 25 sont précisées dans le protocole à la CDI-AUS (ch. 14).

Ce chiffre règle en détail les exigences auxquelles doit satisfaire toute demande de renseignements (let. b, 1^{er} par.). Sont requis l'identification du contribuable concerné ainsi que, s'ils sont connus, les nom et adresse de la personne (p. ex. une banque) présumée être en possession des renseignements demandés. Le protocole précise en outre que ces exigences ne doivent pas être interprétées avec un formalisme faisant obstacle à l'échange efficace des renseignements (let. b, 2^e par.).

D'après la norme internationale en la matière, l'échange de renseignements est limité à des demandes concrètes. Selon la norme révisée de l'OCDE, font également partie de ces demandes les demandes qui visent un groupe de contribuables définis précisément, dont on peut présumer qu'ils n'ont pas rempli leurs obligations fiscales dans l'Etat requérant. La CDI-AUS prévoit que la Suisse peut donner suite à ces demandes. En donnant sur le groupe de contribuables des informations détaillées qui permettent à l'Etat requis de déterminer quelles sont concrètement les personnes concernées (let. b, 1^{er} par.), l'Etat requérant satisfait à l'obligation d'identifier les contribuables concernés par la demande de renseignements. Cette interprétation est donnée par la clause d'interprétation (let. b, 2^e par. en relation avec let. b, 1^{er} par.), qui oblige les Etats 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. Dans le droit interne suisse, la

base nécessaire pour répondre aux demandes groupées a été créée par l'adoption de la loi du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative fiscale (RS 672.5).

Art. 27 Entrée en vigueur

Les dispositions s'appliquent aux impôts retenus à la source sur les montants réalisés à partir du 1^{er} janvier de l'année suivant celle au cours de laquelle la convention est entrée en vigueur; aux autres impôts, elles s'appliquent en Suisse pour toute année fiscale qui commence à partir de ce jour et en Australie pour tout exercice commençant à partir du 1^{er} juillet de cette année. En ce qui concerne les impôts sur les prestations salariales accessoires, les dispositions s'appliquent aux prestations allouées après le 1^{er} avril de l'année suivant celle au cours de laquelle la convention est entrée en vigueur. Enfin, les renseignements d'après l'art. 25 peuvent déjà être demandés pour les années fiscales ou les exercices en cours (au 1^{er} janvier de l'année suivant celle au cours de laquelle la convention est entrée en vigueur).

La convention de 1980 est abrogée à l'entrée en vigueur de la CDI-AUS. Elle demeure cependant applicable aux années fiscales et aux périodes fiscales qui se terminent le jour précédant l'application des dispositions de la CDI-AUS.

Dispositions de la CDI-AUS relatives au droit aux avantages de la convention et aux abus, de manière générale et concernant les trusts en particulier

En vertu de l'art. 1 CDI-AUS, la convention s'applique aux personnes qui sont des résidents d'un Etat contractant ou des deux Etats contractants. L'art. 3 définit la notion de «personne» et l'art. 4 indique à quelles conditions une personne est considérée comme un résident d'un Etat contractant aux fins de la convention. D'après ces conditions, une personne est considérée comme un résident d'un Etat contractant lorsque, en vertu de la législation de cet Etat, elle est assujettie à l'impôt en tant que résident de cet Etat.

Qu'une personne soit qualifiée de résident d'un Etat contractant ne suffit toutefois pas à l'application inconditionnelle de la CDI-AUS. La convention contient des dispositions visant à éviter son utilisation abusive. Le ch. 1 du protocole, en particulier, détermine que les dispositions de la convention ne s'appliquent pas à une personne qui établit un bien ou un droit, au titre duquel les revenus sont payés, ou qui est devenue un résident d'un Etat contractant, parce qu'elle a l'intention avant tout de profiter ainsi des avantages de la convention. Selon cette disposition, les structures avant tout motivées par des considérations fiscales ne devraient pas pouvoir bénéficier des avantages de la CDI-AUS.

La question du droit aux avantages de la convention pour les *trusts* est particulièrement importante. Il existe un très grand nombre de *trusts* en Australie. Ils sont considérés comme des instruments de gestion de fortune extrêmement flexibles qui permettent des aménagements individuels. Sommairement, il en existe deux types: d'une part, les *trusts* qui soit thésaurisent leurs revenus, soit procèdent à des distributions aux bénéficiaires à la discrétion de l'agent fiduciaire («accumulation or discretionary trusts»), et d'autre part, les *trusts* dans lesquels les bénéficiaires ont un droit direct aux revenus du *trust* («interest-in-possession trusts»).

Le premier type de *trust* est avant tout constitué pour la planification de la succession ou pour la prévoyance-vieillesse. L'agent fiduciaire acquitte l'impôt sur les revenus du *trust*. A la demande de l'Australie, ces *trusts* doivent pouvoir bénéficier des avantages de la CDI-AUS. A cette fin, l'expression «personne» à l'art. 3 englobe

désormais aussi explicitement les *trusts*. Les *trusts* qui procèdent à des distributions aux bénéficiaires à la discrétion de l'agent fiduciaire doivent encore tenir compte d'une disposition particulière concernant les abus. En vertu de la let. b du ch. 8 du protocole à la CDI-AUS, la Suisse n'accorde un dégrèvement de l'impôt anticipé sur les dividendes et les intérêts versés à un tel *trust* dont les bénéficiaires ne sont pas des résidents de l'Australie que lorsque l'impôt sur les dividendes et intérêts en Australie est payé par l'agent fiduciaire et que cet impôt n'est pas remboursé au bénéficiaire par la suite. Dans ce cas, la procédure et les formulaires relatifs à cette disposition doivent être réglés dans le cadre d'un accord amiable entre les autorités compétentes suisses et australiennes. Les négociateurs s'y sont engagés lors de l'apposition des paraphe sur la CDI-AUS.

Le champ d'activités principal des *trusts* australiens du deuxième type sont les placements collectifs de capitaux. Des *trusts* appelés «unit trust» sont constitués pour ce faire. Ces *trusts* existent aussi dans d'autres pays de «common law», par exemple au Royaume-Uni ou en Irlande. Ce sont des placements de capitaux ouverts comparables aux fonds de placement ou à la SICAV en Suisse. Par rapport à ces *trusts*, la CDI-AUS ne prévoit aucun changement. Ils continuent de ne pas être considérés comme des résidents au sens de la convention. Cependant, l'accord amiable entre les autorités compétentes suisses et australiennes de 2003 sur les institutions des placements collectifs de capitaux reste applicable. Sur la base de cet accord, les *trusts* australiens, en tant qu'institutions de placements collectifs de capitaux, peuvent demander des dégrèvements des impôts anticipés suisses sur les dividendes et les intérêts pour et en rapport avec leurs bénéficiaires qui résident en Australie.

5 Conséquences financières

La réduction de l'impôt à la source ou l'exonération de cet impôt accordée aux dividendes provenant de participations déterminantes et aux dividendes versés à des institutions de prévoyance et aux banques nationales ont en principe pour conséquence de diminuer les recettes fiscales. Cela vaut également pour les exonérations de l'impôt à la source prévues pour les intérêts. Néanmoins, ces mesures augmenteront l'attrait de la place économique suisse et devraient donc apporter des recettes supplémentaires. Par ailleurs, il n'existe pas d'estimation des pertes ni des recettes supplémentaires.

La CDI-AUS contribue au maintien et au bon développement des relations économiques bilatérales, ce qui s'inscrit dans le cadre des buts principaux de la politique suisse en matière de commerce extérieur.

6 Constitutionnalité

La CDI-AUS se fonde sur l'art. 54 de la Constitution (Cst.; RS 101) qui attribue à la Confédération la compétence en matière d'affaires étrangères. D'après l'art. 166, al. 2, Cst., l'Assemblée fédérale est compétente pour l'approuver. Par ailleurs, 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. Conclue pour une durée indéterminée, la CDI-AUS peut néanmoins être dénoncée à tout moment pour la fin d'une année civile moyennant un préavis de six mois. Elle ne prévoit pas d'adhésion à une organisation internationale. Conformément à l'art. 22, al. 4, de la loi du 13 décembre 2002 sur le Parlement (RS 171.10), 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.

La nouvelle disposition sur l'échange de renseignements conforme à la norme de l'OCDE et l'adoption d'une clause d'arbitrage constituent des innovations importantes de la politique conventionnelle de la Suisse en matière de double imposition. La CDI-AUS contient ainsi des dispositions importantes au sens de l'art. 141, al. 1, let. d, ch. 3, Cst. L'arrêt fédéral portant approbation de la CDI-AUS signée le 30 juillet 2013 est par conséquent sujet au référendum en matière de traités internationaux prévu à l'art. 141, al. 1, let. d, ch. 3, Cst.