

**Rapport explicatif
sur la conclusion d'une nouvelle convention entre la Suisse
et l'Australie en vue d'éviter les doubles impositions en
matière d'impôts sur le revenu**

Le 14 décembre 2012

Confidentiel – n'est pas destiné à la publication

1 Présentation de la convention

1.1 Contexte, déroulement et résultat 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 reprise 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'article 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 désignée «CDI-AUS») a été paraphée le 17 novembre 2011 à Canberra.

Avant de proposer au Conseil fédéral de signer la convention, nous voulons donner la possibilité aux cantons et aux associations économiques intéressées de se prononcer sur son contenu.

1.2 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 de négociations.

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 exonérées 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 également 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 la reprise 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 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.

2 Commentaires des articles de la convention

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.

Article 2 CDI-AUS (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.

Article 4 CDI-AUS (Résident)

La CDI-AUS introduit une disposition de protocole 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 exonérés de l'impôt. Ainsi, la lettre b du chiffre 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.

Article 5 CDI-AUS (Etablissement stable)

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'article 5 de la CDI-AUS 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 paragraphe 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 imposants, 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 lettre b du paragraphe 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.

Article 7 CDI-AUS (Bénéfices des entreprises)

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. Les délégations se sont donc mises d'accord pour reprendre dans la CDI-AUS le texte de l'article 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 (chiffre 5, lettre 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.

Article 10 CDI-AUS (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 (paragraphe 2, lettre 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 % (paragraphe 2, lettre 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 (paragraphe 3). Les conditions 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 (paragraphe 3, lettre a), 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 (paragraphe 3, lettre b, sous-paragraphe i) ou, si 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, lorsque ces sociétés détiennent directement les parts dans la société qui verse les dividendes (paragraphe 3, lettre b, sous-paragraphe ii).

Enfin, 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, et ce 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 chiffre 1 du protocole à la CDI-AUS (paragraphe 3, lettre c).

Par ailleurs, 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 % (paragraphe 4). La liste exacte des institutions de prévoyance bénéficiaires en Suisse est fixée au chiffre 2 du protocole de la CDI-AUS. Il s'agit des institutions des 1^{er} et 2^e piliers ainsi que du pilier 3a.

Article 11 CDI-AUS (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 (paragraphe 2) et une liste étendue d'exceptions vient compléter la convention (paragraphe 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, ne peuvent dorénavant plus être imposés que 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») (paragraphe 4, lettre a).

La formulation du paragraphe 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'article 11, mais des bénéfices d'entreprises au sens de l'article 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'article 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 paragraphe 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.

Article 12 CDI-AUS (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 sur la base des articles 7, 8 ou 14, tel que l'a exigé la Suisse.

Le paragraphe 5 contient une disposition similaire à l'article 11, paragraphe 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.

Article 13 CDE-AUS (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 (chiffre 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 5 ans qui a précédé l'aliénation.

Article 15 CDI-AUS (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 soumis à deux 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 (paragraphe 4). Elle correspond globalement à celle de l'article 15 du modèle de convention de l'OCDE.

En ce qui concerne la période de 183 jours fixée à la lettre a du paragraphe 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.

Article 18 CDI-AUS (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'article 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.

Article 21 CDI-AUS (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» au sens de l'article 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'article 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'article 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.

Article 22 CDI-AUS (Élimination des doubles impositions)

Cette disposition correspond à celle de la convention de 1980, mais elle est rédigée conformément au libellé actuel habituel. 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.

Article 23 CDI-AUS (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 non-discrimination pour les contribuables suisses.

Article 24 CDI-AUS (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 respecte la politique conventionnelle de la Suisse. Ainsi, la CDI-AUS contient notamment 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 paragraphe 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.

Article 25 CDI-AUS (Echange de renseignements)

Dans un contexte de globalisation des marchés financiers et surtout de crise financière, la coopération internationale en matière fiscale revêt une importance accrue. La Suisse soutient les efforts déployés dans ce domaine. En retirant sa réserve à l'article 26 du Modèle OCDE, la Suisse s'est engagée politiquement à reprendre la norme internationale dans ce domaine

L'article 25 CDI-AUS reprend, pour l'essentiel, le texte de l'article 26 du Modèle OCDE. Une modification lui a été apportée pour donner expressément aux Etats contractants le droit d'appliquer les mesures de contrainte nécessaires à l'exécution des demandes de renseignements envers une banque, un autre établissement financier, un mandataire ou une personne agissant en tant qu'agent fiduciaire et à la

détermination des rapports de participation. Cette modification est compatible avec la norme internationale.

Le paragraphe 1 pose le principe de l'échange de renseignements. Il prévoit l'échange des renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la convention ou pour l'administration ou l'application de la législation interne relative aux impôts de toute nature ou dénomination. La limitation aux renseignements qui sont vraisemblablement pertinents exclut la pêche aux renseignements («fishing expeditions»). En outre, l'Etat requérant est tenu de recourir à tous ses moyens d'enquête avant de présenter une demande de renseignements à l'autre Etat. Pour l'échange de renseignements, il n'est pas nécessaire que le contribuable concerné soit un résident de Suisse ou de l'Australie. Il suffit qu'il y ait un rattachement économique dans l'un des Etats contractants.

Le paragraphe 2 est consacré au principe de confidentialité. Cette disposition prévoit que les renseignements obtenus ne peuvent être communiqués qu'aux personnes ou autorités concernées par l'établissement et le recouvrement des impôts, par les procédures et poursuites concernant ces impôts, par les décisions sur les recours relatifs à ces impôts ou par la surveillance des personnes et des autorités susmentionnées. Ces renseignements peuvent donc être communiqués aussi au contribuable ou à son représentant. La dernière phrase prévoit que les renseignements reçus ne peuvent être utilisés à d'autres fins sauf si cette possibilité est prévue par les lois des deux Etats contractants et si l'Etat qui fournit les renseignements donne son consentement à cette utilisation. Ainsi, cette disposition permet d'utiliser les renseignements obtenus dans le cadre d'une procédure pénale, sans retirer à la personne concernée ses droits de procédure distincts en Suisse. Cette disposition évite d'avoir à rechercher et à transmettre plusieurs fois les mêmes informations à des fins différentes. Dans tous les cas, le consentement de l'Etat qui fournit les renseignements est requis.

Le paragraphe 3 contient certaines limitations à l'échange de renseignements en faveur de l'Etat requis. Il est prévu que l'Etat requis n'est tenu, ni de prendre des mesures administratives allant au-delà des limites prescrites par sa propre législation ou par sa pratique administrative, ni de prendre des mesures administratives qui ne seraient pas autorisées par la législation ou par la pratique administrative de l'Etat requérant. Pour la Suisse, cela implique notamment que le droit d'être entendu des personnes concernées est protégé. En outre, l'Etat requis n'est pas obligé de fournir des renseignements qui ne peuvent être obtenus selon sa propre législation ou sa propre pratique administrative ou qui ne peuvent être obtenus selon la législation ou la pratique administrative de l'Etat requérant. Enfin, l'Etat requis peut refuser de communiquer des renseignements qui révéleraient un secret commercial ou qui seraient contraires à l'ordre public, ce qui pourrait être le cas lorsque les renseignements transmis ne sont pas suffisamment tenus secrets.

Le paragraphe 4 prévoit que l'Etat requis a l'obligation de déterminer et de communiquer les renseignements demandés même lorsqu'il n'en a pas besoin à ses propres fins fiscales. L'échange de renseignements n'est donc pas limité aux seuls renseignements qui présentent aussi un intérêt pour les autorités fiscales de l'Etat requis.

Le paragraphe 5 contient des dispositions particulières concernant les renseignements qui sont détenus par des banques ou d'autres intermédiaires, ou qui concernent les droits de propriété d'une personne. De tels renseignements doivent

être échangés nonobstant les limitations prévues au par. 3. L'Etat requis doit également pouvoir obtenir et transmettre les renseignements demandés même lorsque ces renseignements ne seraient pas disponibles en vertu de sa propre législation ou de sa pratique administrative. Par conséquent, la Suisse ne peut refuser de communiquer des renseignements en invoquant uniquement le secret bancaire suisse.

En cas de fraude fiscale, la Suisse dispose, avec la procédure pénale prévue par son droit interne, des moyens nécessaires pour se faire remettre les renseignements visés au paragraphe 5. L'échange de renseignements prévu par la convention ne présuppose toutefois plus l'existence d'une fraude fiscale. Afin de permettre aux Etats contractants d'assurer la mise en œuvre des nouvelles obligations conventionnelles, la dernière phrase du paragraphe 5 constitue la base légale nécessaire pour leur donner les pouvoirs dont ils ont besoin pour obtenir les renseignements demandés.

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

Le protocole mentionne expressément les principes de la subsidiarité et de l'interdiction de la pêche aux renseignements (lettre a et b).

De plus, il détermine en détail les conditions auxquelles une demande de renseignements doit répondre (lettre b). L'identité du contribuable concerné ainsi que, dans la mesure où ils sont connus, les noms et adresse de la personne (par exemple une banque) présumée être en possession des renseignements demandés sont notamment nécessaires.

Jusqu'il y a peu, selon la norme internationale en matière de demande de renseignements, l'échange de renseignements était limité à des demandes concrètes. Cependant, l'OCDE a maintenant développé le standard. Elle prévoit maintenant que les demandes concrètes sont admises lorsqu'elles portent sur un groupe clairement défini de contribuables, dont il faut supposer, qu'ils n'ont pas satisfait à leurs obligations fiscales dans l'Etat requérant. Les conventions contre les doubles impositions déjà adaptées par la Suisse au nouveau standard permettent les demandes groupées, car leurs dispositions sur l'échange d'information sont parfaitement conformes aux normes de l'OCDE et les dispositions du protocole relatives à l'identification des personnes concernées et des détenteurs d'information ont été adaptées par un protocole de modification, un accord amiable ou un échange de lettres (dans la mesure où les dispositions du protocole signées ne contiennent pas encore ce standard). Les conventions de double imposition adaptées au nouveau standard comportent également une règle d'interprétation (soit déjà comprise dans le protocole initial, soit ajoutée par après), qui interdit une interprétation restrictive des exigences requises d'une demande de renseignement et exige dès lors que les demandes groupées qui respectent le nouveau standard de l'OCDE soit admises par l'autorité d'application. En droit interne suisse, les bases procédurales devaient d'abord être créées, ce qui a été fait par la loi sur l'assistance administrative fiscale du 28 septembre 2012 (FF 2012 7623), qui permet les demandes groupées.

Dès lors que la CDI-AUS et le protocole afférent respectent entièrement le standard de l'OCDE et que le protocole comprend aussi la règle d'interprétation, la Suisse peut donner suite aux demandes groupées en application de cette convention également.

L'obligation d'un Etat contractant d'échanger des renseignements spontanément ou automatiquement est expressément exclue; néanmoins, la possibilité pour ces Etats de procéder à un échange spontané ou automatique de renseignements en matière d'assistance administrative internationale demeure si leur droit interne le prévoit (lettre c).

Enfin, les droits de procédure des contribuables sont garantis (lettre d).

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.

Article 27 CDI-AUS (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'article 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'article 1 CDI-AUS, la convention s'applique aux personnes qui sont des résidents d'un Etat contractant ou des deux Etats contractants. L'article 3 définit la notion de «personne» et l'article 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 pour une application sans conditions de la CDI-AUS. La convention contient des dispositions visant à éviter son utilisation abusive. Le chiffre 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 organisations avant tout motivées par des considérations fiscales ne devraient pas autoriser des revendications à 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 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'article 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 lettre b du chiffre 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 paraphes 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.