

12.081

**Message
concernant l'approbation d'un protocole modifiant
la Convention en vue d'éviter les doubles impositions
entre la Suisse et le Portugal**

du 7 novembre 2012

Messieurs les Présidents,
Mesdames, Messieurs,

Nous vous soumettons, en vous proposant de l'adopter, un projet d'arrêté fédéral portant approbation du protocole du 25 juin 2012 modifiant la Convention entre la Suisse et le Portugal du 26 septembre 1974 en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune.

Nous vous prions d'agréer, Messieurs les Présidents, Mesdames, Messieurs, l'assurance de notre haute considération.

7 novembre 2012 Au nom du Conseil fédéral suisse:

La présidente de la Confédération, Eveline Widmer-Schlumpf
La chancelière de la Confédération, Corina Casanova

Condensé

La Convention entre la Suisse et le Portugal en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune a été signée le 26 septembre 1974. Elle n'a jamais été révisée depuis lors.

L'ouverture de négociations de révision entre le Portugal et la Suisse a été prise en 2009 suite à la nouvelle politique décidée le 13 mars 2009 par le Conseil fédéral de retirer la réserve de la Suisse à l'échange de renseignements selon le Modèle de convention de l'OCDE. Il convient de noter que la convention existante ne contient pas de clause d'échange de renseignements. Par conséquent, l'assistance administrative est actuellement limitée, conformément à la pratique suisse en la matière, à l'échange des renseignements nécessaires à l'application régulière de la convention en vue d'éviter des abus.

Par ailleurs, la présente révision permet notamment d'insérer dans la convention les solutions de l'art. 15 de l'Accord en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts entre la Suisse et la Communauté européenne, lequel prévoit un taux de 0 % pour les paiements de dividendes, intérêts et redevances entre entreprises associées, ce qui constitue un apport non négligeable sur le plan de la sécurité juridique.

Le protocole de modification a été signé à Lisbonne le 25 juin 2012.

Les cantons et les milieux économiques intéressés ont approuvé la conclusion de ce protocole.

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 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 Convention entre la Suisse et Portugal en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (RS 0.672.965.41) a été signée le 26 septembre 1974. Elle n'a jamais été révisée depuis lors. Elle contient des solutions qui reflètent sur le plan bilatéral les relations économiques de cette époque (par exemple des taux d'impôt à la source résiduels relativement élevés sur les dividendes et les intérêts en faveur de l'Etat de la source, une imputation de l'impôt fictif pour certains intérêts de source portugaise). Par ailleurs, nombre de dispositions sont calquées sur le Modèle de convention de l'OCDE de 1963 et doivent être modernisées.

L'ouverture de négociations entre le Portugal et la Suisse a été prise en 2009 suite à la nouvelle politique décidée le 13 mars 2009 par le Conseil fédéral de retirer la réserve de la Suisse à l'échange de renseignements selon le Modèle de convention de l'OCDE. Il convient de noter que la convention existante ne contient pas de clause d'échange de renseignements. Par conséquent, l'assistance administrative est actuellement limitée, conformément à la pratique suisse en la matière, à l'échange des renseignements nécessaires à l'application régulière de la convention et en vue d'éviter des abus. Si l'hypothèse d'une révision totale a été évoquée au début des négociations, les deux parties se sont finalement contentées d'une révision partielle de la convention, en se focalisant sur des nouvelles solutions considérées comme essentielles.

L'occasion de l'inscription dans la convention des nouvelles règles de l'assistance administrative en matière fiscale a également été mise à profit pour mettre en place certaines améliorations des solutions conventionnelles actuelles. S'agissant des divi-

dendes, la convention en vigueur prévoit un taux d'impôt résiduel de 10 % pour les participations d'au moins 25 % et de 15 % dans les autres cas. Dorénavant, un taux de 5 % sera applicable dans le premier cas, le taux de 15 % restant inchangé. En revanche, les dividendes payés à des fonds de pension bénéficient de manière générale du taux de 5 % et les dividendes payés à la banque centrale d'un Etat contractant bénéficient d'un taux 0 %. Par ailleurs, par analogie à l'art. 15 de l'accord en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts entre la Suisse et la Communauté européenne (RS 0.641.926.81, ci-après «accord sur la fiscalité de l'épargne»), les paiements de dividendes effectués entre sociétés associées bénéficient d'un taux 0 %. En ce qui concerne les intérêts, le taux d'impôt résiduel de 10 % a été maintenu. Toutefois, les intérêts payés ou reçus par un Etat contractant, sa banque centrale ou ses subdivisions politiques ou administratives seront soumis à un taux d'impôt résiduel de 0 %. S'agissant des sociétés associées, elles bénéficieront d'un taux de 0 % sur les paiements d'intérêts dès le 1^{er} juillet 2013. Pour les redevances, le taux d'impôt résiduel de 5 % demeure. En revanche, les paiements au titre de la concession de l'usage d'équipements commerciaux, industriels ou scientifiques (*leasing*) sont exclus de la définition conventionnelle des redevances, ce qui correspond à un taux de 0 %. Comme pour les intérêts, les sociétés associées jouiront en matière de redevances également d'un taux de 0 % dès le 1^{er} juillet 2013.

Un protocole modifiant la convention (ci-après «protocole de modification») a pu ainsi être signé le 25 juin 2012 à Lisbonne.

3 Appréciation

Le protocole de modification correspond dans ses grandes lignes à la politique conventionnelle suisse et constitue une amélioration par rapport à la convention en vigueur.

Ainsi, les solutions de l'art. 15 de l'accord sur la fiscalité de l'épargne, lequel prévoit un taux 0 % pour les paiements de dividendes, intérêts et redevances entre entreprises associées, ont pu être ancrées dans la convention, ce qui constitue un apport non négligeable sur le plan de la sécurité juridique.

La nouvelle disposition sur l'échange de renseignements correspond à la norme de l'OCDE et admet ainsi l'échange de renseignements pour des demandes concrètes, même lorsque celles-ci visent un groupe clairement défini de contribuables, dont il faut supposer, en raison de nombreux indices, qu'ils n'ont pas satisfait à leurs obligations fiscales dans l'Etat requérant. Elle positionne la Suisse comme Etat coopératif dans ce domaine vis-à-vis du Portugal. La Suisse ne répondra à des demandes en ce sens qu'à partir de l'entrée en vigueur de la loi du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative en matière fiscale¹. Les solutions du présent protocole tiennent compte de la situation économique et financière actuelle du Portugal. Elles présentent un résultat équilibré et contribueront au bon développement des relations économiques bilatérales. Elles corroborent vis-à-vis de la communauté internationale les engagements pris par la Suisse depuis 2009 en matière d'assistance administrative.

¹ FF 2011 5811, 2012 7623

Le protocole de modification prévoit les solutions suivantes.

Art. I du protocole de modification relatif à l'art. 2 (Impôts visés) de la convention

Certaines parties du territoire portugais connaissent une situation institutionnelle spécifique, tel est le cas de Madère et des Açores qui disposent d'une certaine liberté (par ex. pour abaisser les taux d'impôts dans les limites prévues par la loi nationale portugaise) mais pas d'une autonomie politique complète. Cette autonomie est qualifiée au Portugal d'autonomie «administrative». Pour cette raison, la qualification des subdivisions politiques doit couvrir également cette situation. Le terme «administrative» est par conséquent ajouté à l'expression «subdivision politique», au par. 1 de l'art. 2. Il en va de même pour les autres dispositions conventionnelles où figure cette expression (par ex. aux art. 11, 12 ou 19 de la convention)

Le catalogue des impôts portugais du par. 2 a été mis à jour conformément à la pratique conventionnelle portugaise actuelle en la matière.

Le par. 1 du protocole additionnel est maintenu. Il précise notamment que la convention vise aussi bien les impôts ordinaires que les impôts extraordinaires sur le revenu et sur la fortune.

Art. II du protocole de modification relatif à l'art. 3 (Définitions générales) de la convention

La définition du Portugal est modernisée conformément à la pratique conventionnelle portugaise en la matière.

Art. III du protocole de modification relatif à l'art. 4 (Domicile fiscal) de la convention

La disposition du par. 4 concernant les transferts de domicile en cours d'année est considérée comme n'étant plus nécessaire et comme devenue obsolète. Les éventuels cas de double domicile sont réglés par le par. 2 de l'art. 4 et le cas échéant par la procédure amiable de l'art. 25. Le par. 4 a été donc supprimé.

Art. IV du protocole de modification relatif à l'art. 6 (Revenus immobiliers) de la convention

La convention actuelle couvre au par. 3 de l'art. 6 une particularité de la législation portugaise selon laquelle certains biens, considérés par le droit civil comme mobiliers, sont traités par le droit fiscal portugais comme des biens immobiliers lorsqu'ils sont liés à ces biens immobiliers (cf. FF 1974 II 1068). Le Portugal a réclamé le maintien de cette disposition dans un nouveau par. 2 du protocole additionnel de la convention en y adjoignant un passage traitant des rémunérations des services liés à l'usage de biens immobiliers considérées comme revenus immobiliers par le droit fiscal portugais.

Cette proposition vise du point de vue portugais à combattre les abus, qui seraient nombreux, en relation avec les immeubles à vocation touristique, où le montant d'un

contrat de location serait par exemple composé à hauteur de 50 % par des services de nettoyage ou par la location de biens mobiliers. A titre d'exemple, ont été également cités les services de nettoyage, de gardiennage, de mise à disposition et maintenance d'un accès Internet (Wi-Fi), facturés par le propriétaire d'un centre commercial à ses preneurs de bail et pour lesquels il est difficile pour les autorités fiscales portugaises de déterminer quelle quote-part relève d'une part des revenus de la propriété et d'autre part de rémunérations de ces services. Pour la partie suisse, ces services pouvaient donc être considérés comme liés à l'usage de biens immobiliers puisqu'ils font partie intégrante du contrat de location. Ils ne sauraient viser des services rendus de manière indépendante. Il a ainsi été convenu (nouveau par. 2 du protocole additionnel de la convention) de préciser, comme dans la Convention contre les doubles impositions entre le Portugal et les Etats-Unis, que seront également considérés comme des revenus de biens immobiliers les revenus provenant de biens (personnels) mobiliers exclusivement liés à un bien immobilier ainsi que les revenus provenant de la fourniture de services exclusivement liés à l'entretien ou à la gestion de biens immobiliers.

Art. V du protocole de modification relatif à l'art. 9 (Entreprises associées) de la convention

La convention ne contient que le 1^{er} par. de l'art. 9 du Modèle de convention de l'OCDE, lequel permet un ajustement initial lorsque les prix fixés entre entreprises associées ne respectent pas le principe de pleine concurrence. Désormais, il sera complété par un second paragraphe qui prévoit que l'autre Etat ne procédera à des ajustements de bénéfices que s'il reconnaît le bien-fondé du redressement de bénéfices opéré par le premier Etat contractant.

Art. VI du protocole de modification relatif à l'art. 10 (Dividendes) de la convention

L'art. 10 de la convention actuelle prévoit un taux d'impôt résiduel de 10 % pour les dividendes provenant de participations d'au moins 25 % et de 15 % dans les autres cas. Dorénavant, un taux de 5 % sera applicable dans le premier cas, le taux de 15 % restant inchangé (nouveau par. 2 de l'art. 10). En revanche, les dividendes payés à des fonds de pension bénéficient de manière générale du taux de 5 % (par. 3 nouveau du protocole additionnel de la convention) et les dividendes payés à la banque centrale d'un Etat contractant bénéficient d'un taux de 0 % (nouveau par. 3, let. a, de l'art. 10). Par ailleurs, par analogie à l'art. 15 de l'accord sur la fiscalité de l'épargne, la convention prévoit désormais expressément que les paiements de dividendes effectués entre sociétés associées, au titre d'une participation d'au moins 25 % détenue pendant au moins deux ans, bénéficient d'un taux de 0 % (nouveau par. 3, let. b, de l'art. 10).

L'occasion de cette révision a été saisie pour mettre à jour, sur le plan formel, d'autres dispositions de l'art. 10 de la convention.

Art. VII du protocole de modification relatif à l'art. 11 (Intérêts) de la convention

En ce qui concerne les intérêts, le taux d'impôt résiduel existant de 10 % a été maintenu. Toutefois, les intérêts payés ou reçus par un Etat contractant, sa banque centrale ou ses subdivisions politiques ou administratives bénéficient désormais d'un

taux de 0 % (nouveau par. 3 de l'art. 11). S'agissant des sociétés associées, par analogie à l'art. 15 de l'accord sur la fiscalité de l'épargne, elles bénéficieront d'un taux de 0 % sur les paiements d'intérêts (nouveau par. 8 de l'art. 11 et nouveau par. 7 du protocole additionnel de la convention) pour les participations d'au moins 25 % détenues pendant au moins deux ans et à compter du 1^{er} juillet 2013.

*Art. VIII du protocole de modification relatif à l'art. 12 (Redevances)
de la convention*

S'agissant des redevances, le taux d'impôt résiduel de 5 % demeure. En revanche, les paiements au titre de la concession de l'usage d'équipements commerciaux, industriels ou scientifiques (*leasing*) sont exclus désormais de la définition des redevances du par. 3 de l'art. 12 de la convention, ce qui correspond à un taux de 0 % sur les rémunérations du *leasing*. Comme pour les intérêts, et par analogie à l'art. 15 de l'accord sur la fiscalité de l'épargne, les sociétés associées jouiront également d'un taux de 0 % pour les redevances dès le 1^{er} juillet 2013 pour les participations d'au moins 25 % détenues pendant au moins deux ans et à compter du 1^{er} juillet 2013 (nouveau par. 7 de l'art. 12 et nouveau ch. 7 du protocole additionnel de la convention).

A la demande du Portugal, une clarification concernant le traitement de logiciels, correspondant à l'interprétation selon le Commentaire 2010 du Modèle de convention de l'OCDE (réserve portugaise comprise), a été incluse dans le nouveau par. 6 du protocole additionnel de la convention, dont les grandes lignes peuvent se résumer comme suit:

- a) en cas de transfert total des droits, le paiement n'est pas considéré comme une redevance, que ce transfert soit pour usage commercial ou concerne un logiciel adapté aux besoins de l'acquéreur;
- b) en cas de transfert partiel des droits, les paiements sont considérés comme des redevances, que ce transfert soit pour usage commercial ou concerne un logiciel adapté aux besoins de l'acquéreur.

Les paiements liés à la vente de logiciels standardisés sont donc considérés comme tombant dans le champ d'application de l'art. 7.

*Art. IX du protocole de modification relatif à l'art. 13 (Gains en capital)
de la convention*

Un nouveau par. 3 a été introduit dans cet article. Il prévoit, à l'instar d'autres conventions suisses contre les doubles impositions et des solutions préconisées pour les sociétés immobilières par le Modèle de convention de l'OCDE, que les gains provenant de l'aliénation de participations dans une société dont la fortune est, directement ou indirectement, composée pour plus de 50 % de biens immobiliers situés dans un Etat contractant sont imposables dans cet Etat. Dans ce cas, la Suisse en tant qu'Etat de résidence n'accordera d'exonération que sur justification d'une imposition effective au Portugal (art. 23, par. 3, de la convention).

Art. X du protocole de modification relatif à l'art. 16 (Tantièmes) de la convention

Les organes de surveillance étant bipartites au Portugal, comme parfois également en Suisse (conseil consultatif ou *Beirat*), l'art. 16 a été adapté d'un commun accord

en vue de refléter cette situation par la mention «d'un organe similaire» au conseil d'administration ou de surveillance.

Art. XI du protocole de modification relatif à l'art. 17 (Artistes et sportifs) de la convention

L'art. 17 a été complété par le par. 2 (correspondant à la disposition équivalente du Modèle de convention de l'OCDE) qui traite des cas où les revenus de l'activité de l'artiste ou du sportif sont attribués à d'autres personnes.

Art. XII du protocole de modification relatif à l'art. 19 (Fonctions publiques) de la convention

La formulation de l'art. 19 était calquée sur le Modèle de convention de l'OCDE de 1963. Elle est mise à jour selon la formulation actuelle du Modèle de convention de l'OCDE.

Art. XIII du protocole de modification relatif à l'art. 23 (Méthodes) de la convention

La disposition relative aux méthodes portugaises d'élimination de la double imposition contient déjà la méthode du crédit d'impôt. Elle est complétée par le principe de l'exemption avec progressivité (nouveau par. 2 de l'art. 23). La règle de l'exemption sous réserve de la justification de l'imposition effective est également introduite au nouveau par. 3 en relation avec le nouvel art. 13, par. 4, conformément à la pratique suisse.

La demande suisse visant la suppression de l'imputation de l'impôt fictif, unilatéralement à la charge des fiscaux suisses, concernant les intérêts a pu être concrétisée. Ce type d'incitation visant le développement économique n'a en effet pas lieu d'être entre Etats membres de l'OCDE et se révèle en règle générale d'application difficile. Le par. 5 de l'art. 23 est donc supprimé.

Art. XIV du protocole de modification relatif à l'art. 24 (Non-discrimination) de la convention

L'art. 24 est mis à jour et suit les solutions actuelles du Modèle de convention de l'OCDE en reprenant conformément à la pratique suisse le principe de non-discrimination au regard de la déductibilité des dépenses.

Art. XV du protocole de modification introduisant un nouvel art. 25^{bis} dans la convention (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'art. 26 du Modèle de convention de l'OCDE, le 13 mars 2009, la Suisse s'est engagée politiquement à reprendre la norme internationale dans ce domaine.

Le nouvel art. 25^{bis} reprend, pour l'essentiel, le texte de l'art. 26 du Modèle de convention OCDE. Quelques modifications lui ont été apportées pour limiter le champ d'application matériel aux impôts visés par la convention, ainsi que pour donner expressément aux autorités fiscales des 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 pour déterminer des rapports de participation. Ces modifications sont compatibles avec la norme internationale en matière d'assistance administrative.

Le par. 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 visés par la convention. La limitation aux renseignements qui sont vraisemblablement pertinents exclut la pêche aux renseignements. En outre, l'Etat requérant est tenu de recourir à tous les moyens d'enquête dont il dispose 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 du Portugal. Il suffit qu'il y ait un rattachement économique dans l'un des Etats contractants.

Le par. 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 couverts par la convention, par les procédures et poursuites concernant ces impôts, ou par les décisions sur les recours relatifs à ces impôts. Ces renseignements peuvent aussi être communiqués 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 par. 3 restreint en partie 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 ainsi que les droits de recours sont protégés. 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 tenus secrets de manière suffisante.

Le par. 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 par. 5 contient des dispositions particulières concernant les renseignements qui sont détenus pas des banques, 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 sont 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. Cette disposition implique cependant que les renseignements requis existent effectivement.

Dans les cas de fraude fiscale, la Suisse possède, en vertu de sa procédure pénale interne, les moyens nécessaires pour obtenir les renseignements visés par le par. 5. L'échange de renseignements selon le protocole de modification 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 par. 5 constitue la base conventionnelle nécessaire pour leur donner les pouvoirs dont ils ont besoin pour obtenir les renseignements demandés.

Les dispositions de l'art. 25^{bis} sont encore précisées dans le nouveau par. 10 du protocole additionnel de la convention.

La disposition du protocole mentionne expressément les principes de la subsidiarité et de l'interdiction de la pêche aux renseignements (par. 10, let. a et b).

De plus, il détaille les conditions auxquelles une demande de renseignements doit répondre (par. 10, let. b). L'identité du contribuable concerné et, 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, à l'échelle internationale, des discussions ont abouti récemment à l'OCDE pour étendre cette norme et admettre les demandes concrètes, même lorsque celles-ci visent un groupe clairement défini de contribuables, dont il faut supposer, en raison de nombreux indices, qu'ils n'ont pas satisfait à leurs obligations fiscales dans l'Etat requérant. La Suisse ne répondra à des demandes en ce sens qu'à partir de l'entrée en vigueur de la loi du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative en matière fiscale. La convention modifiée correspond à ce standard étendu.

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 national le prévoit (par. 10, let. c).

Enfin, les droits de procédure des contribuables sont garantis (par. 10, let. d).

La nouvelle clause s'applique aux périodes fiscales commençant le 1^{er} janvier de l'année suivant l'année de l'entrée en vigueur de la convention ou après cette date.

*Art. XVI du protocole de modification relatif à l'art. 27 (Extension territoriale)
de la convention remplacé par une nouvelle disposition (Droit aux avantages
conventionnels)*

La clause d'extension territoriale étant devenue obsolète, celle-ci est supprimée. Un nouvel art. 27 traitant du droit aux avantages conventionnels est introduit. Comme, par exemple, dans le cas de la convention contre les doubles impositions entre

l'Espagne et la Suisse (RS 0.672.933.21), il est prévu que les Etats contractants peuvent appliquer leurs dispositions du droit interne concernant l'abus de droit, y compris à l'égard des conventions contre les doubles impositions (par. 1). Le par. 2 rappelle le principe général du bénéficiaire effectif pour avoir droit aux avantages conventionnels, conformément au Modèle de convention de l'OCDE. Le par. 3 précise que les montages artificiels ne permettent pas de profiter des avantages conventionnels.

Art. XVII du protocole de modification relatif au protocole additionnel de la convention

Le Portugal ne pratique pas une politique conventionnelle d'arbitrage à l'heure actuelle. Toutefois, à la demande de la Suisse, l'introduction d'une clause évolutive de la nation la plus favorisée a pu être introduite. Elle prévoit l'ouverture de pourparlers dès la conclusion d'une clause d'arbitrage par le Portugal avec un Etat tiers (nouveau par. 9 du protocole additionnel de la convention).

Art. XVIII du protocole de modification relatif à l'entrée en vigueur du protocole de modification

Les dispositions du protocole de modification s'appliquent aux impôts perçus à la source et aux périodes fiscales débutant à partir du 1^{er} janvier de l'année suivant l'année de son entrée en vigueur. Les dispositions relatives à l'échange de renseignements sont applicables aux périodes fiscales commençant le 1^{er} janvier de l'année suivant l'année de l'entrée en vigueur du protocole de modification ou après cette date.

5 Conséquences financières

Dans toute convention contre les doubles impositions, les deux Etats contractants renoncent à certaines recettes fiscales. La présente modification abroge la disposition concernant l'imputation de l'impôt fictif sur les intérêts, accordée jusqu'à présent unilatéralement par la Suisse, ce qui aura un effet positif sur les recettes des fisces suisses. Par ailleurs, les conditions posées aux paiements entre sociétés associées prévues par l'accord sur la fiscalité de l'épargne pour obtenir un dégrèvement total de l'impôt à la source sur les dividendes ont pu être inscrites dans la convention. Par ailleurs, l'impôt résiduel à la source sur les dividendes a pu être réduit à 5 % pour les fonds de pension. En outre les paiements au titre de rémunération du *leasing* ne seront plus traités comme des redevances soumises à l'impôt résiduel de 5 % et devront être exonérés dans l'Etat de la source. Ces mesures renforcent et garantissent les conditions fiscales-cadres et exercent par conséquent un effet positif pour l'économie suisse.

En outre le protocole qui prévoit, d'une part, une assistance administrative pour appliquer le droit national de l'Etat requérant et, d'autre part, un accès aux renseignements bancaires à des fins fiscales, l'une et l'autre sur demande, pourrait être considéré d'une certaine manière comme préjudiciable à la place économique suisse et, indirectement, aux recettes fiscales du pays. Cependant, au vu des efforts internationaux pour uniformiser les conditions de l'assistance administrative dans l'ensemble des Etats (*global level playing field*) et pour assurer l'application effecti-

ve de l'échange de renseignements au moyen d'un mécanisme de contrôle adéquat, la nouvelle situation ne devrait pas avoir d'incidence particulière sur la Suisse.

Les cantons et les milieux économiques intéressés se sont prononcés en faveur du protocole. Dans l'ensemble, celui-ci contribue au maintien et au 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

Le protocole de modification de la convention avec le Portugal se fonde sur l'art. 54 de la Constitution (Cst.; RS 101), qui attribue à la Confédération la compétence en matière d'affaires étrangères. L'Assemblée fédérale est compétente pour approuver ce protocole en vertu de l'art. 166, al. 2, Cst.. Soumis à l'approbation des Chambres fédérales, celui-ci deviendra partie intégrante de la convention de 1974. La convention est conclue pour une durée indéterminée, mais elle peut être dénoncée en tout temps pour la fin d'une année civile moyennant un préavis de six mois. Elle n'implique pas d'adhésion à une organisation internationale. Conformément à l'art. 141, al. 1, let. d, ch. 3, Cst., les traités qui contiennent des dispositions importantes fixant des règles de droit ou dont la mise en œuvre exige l'adoption de lois fédérales sont sujets au référendum en matière de traités internationaux à partir du 1^{er} août 2003. 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.

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

Le présent protocole de modification contient donc de nouvelles dispositions importantes au sens de l'art. 141, al. 1, let. d, ch. 3, Cst. En conséquence, l'arrêté fédéral portant approbation du protocole de modification de la Convention en vue d'éviter les doubles impositions entre la Suisse et le Portugal signé le 25 juin 2012 est sujet au référendum conformément à l'art. 141, al. 1, let. d, ch. 3, Cst.