

07.068

**Message
concernant une nouvelle convention de double imposition
avec l'Afrique du Sud**

du 5 septembre 2007

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

Nous vous soumettons un projet d'arrêté fédéral relatif à l'approbation d'une nouvelle convention en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu signée le 8 mai 2007 avec l'Afrique du Sud, en vous proposant de l'adopter.

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

5 septembre 2007

Au nom du Conseil fédéral suisse:

La présidente de la Confédération, Micheline Calmy-Rey
La chancelière de la Confédération, Annemarie Huber-Hotz

Condensé

Une nouvelle convention en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu a été signée le 8 mai 2007 avec l'Afrique du Sud.

Les autorités sud-africaines avaient manifesté à plusieurs reprises le souhait de réviser la convention de double imposition en vigueur du 3 juillet 1967 (RS 0.672.911.81). Des pourparlers techniques préliminaires entamés à Berne en 2004 aboutirent à la conclusion qu'il était opportun de réviser cette convention conclue en 1967, devenue obsolète en particulier sur le plan formel, et de l'adapter aux développements des politiques des deux pays.

La nouvelle convention contient des règles qui assurent une solide protection contre la double imposition pour l'avenir et apporte des avantages importants en faveur du développement des relations économiques bilatérales; elle contribuera à maintenir et promouvoir les investissements directs respectifs.

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

Table des matières

Condensé	6226
1 Présentation de la Convention	6228
1.1 Contexte, déroulement et résultats des négociations	6228
1.2 Appréciation	6229
2 Commentaire des dispositions de la convention	6229
3 Conséquences financières	6236
4 Constitutionnalité	6237
Arrêté fédéral approuvant une nouvelle convention de double imposition avec l’Afrique du Sud (<i>Projet</i>)	6239
Convention entre la Confédération suisse et la République d’Afrique du Sud en vue d’éviter les doubles impositions en matière d’impôts sur le revenu	6241

Message

1 Présentation de la Convention

1.1 Contexte, déroulement et résultats des négociations

L'Afrique du Sud est l'un des quelques pays non membres de l'OCDE qui a exprimé sa position sur l'élimination de la double imposition internationale en ce qui concerne les commentaires et le Modèle de Convention de l'OCDE. Elle occupe présentement le rôle d'observateur au sein de cette institution et elle assiste ainsi aux travaux du Comité des affaires fiscales de l'OCDE. On peut s'attendre à ce que dans un proche avenir, elle devienne également membre de l'OCDE.

Ce pays dispose d'un réseau conventionnel de plus d'une cinquantaine de conventions en matière d'impôts sur le revenu et poursuit ses efforts en vue de son extension et de son actualisation.

L'Afrique du Sud est en Afrique l'un des principaux partenaires commerciaux de la Suisse à l'exportation comme à l'importation. En outre, un accord de libre échange entre l'Union douanière de l'Afrique australe (SACU) et l'Association européenne de libre échange (AELE) a été conclu récemment, qui devrait entrer vraisemblablement en vigueur en 2007. Par ailleurs, les investissements directs suisses en Afrique du Sud s'élevaient fin 2004 à environ 1,4 milliard de francs suisses (valeur comptable), faisant de ce pays le premier pays d'intérêt pour les investissements suisses en Afrique. Selon les données sud-africaines, la Suisse se situe au septième rang des investisseurs directs étrangers (derrière le Royaume-Uni, les Etats-Unis, l'Allemagne, les Pays-Bas, le Japon et la France).

La convention entre la Suisse et l'Afrique du Sud a été conclue le 3 juillet 1967 (RS 0.672.911.81) et n'a fait l'objet d'aucune révision depuis lors. Jusqu'à récemment, l'Afrique du Sud s'en tenait au principe de la territorialité. Diverses dispositions de la convention existante reflètent ce système. En passant en 2001 au principe de l'imposition sur les revenus mondiaux, ces dispositions devaient être adaptées à cette nouvelle situation.

Les autorités sud-africaines ayant manifesté le souhait de réviser la convention de double imposition en vigueur, les pourparlers techniques préliminaires qui eurent lieu aboutirent à la conclusion qu'il était opportun de réviser cette convention conclue en 1967, devenue obsolète en particulier sur le plan formel, et de l'adapter aux développements des politiques des deux pays sans porter préjudice de manière substantielle à l'équilibre des solutions actuelles.

La nouvelle convention contre les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu, paraphée en 2005, a été approuvée par les cantons et les milieux économiques intéressés. Cette convention a été signée à Pretoria le 8 mai 2007.

1.2

Appréciation

La nouvelle convention a permis d'actualiser le texte d'une convention conclue dans les années 60 qui contenait des dispositions dépassées telles que la «subject to tax clause» pour les intérêts ou la clause d'extension territoriale de l'art. 26. Celles-ci ont pu être supprimées à l'occasion de cette révision. Elle contient des règles qui assurent des avantages aux intérêts économiques suisses. Elle garantit une solide protection contre la double imposition pour l'avenir. Elle a en outre permis d'ancrer, pour la première fois avec un Etat non-membre de l'OCDE, une disposition conforme à la politique que poursuit la Suisse en matière d'échange de renseignements. Elle constitue ainsi un précédent avantageux, dans l'ensemble, vis-à-vis d'Etats dans une situation plus ou moins comparable à celle de l'Afrique du Sud. Enfin la nouvelle clause d'arbitrage, introduite dans l'article sur la procédure amiable, devrait contribuer à la sécurité du droit en faveur de toutes les parties intéressées à cette procédure. Dans l'ensemble, cette nouvelle convention contient des avantages importants en faveur du développement des relations économiques bilatérales; elle contribuera à maintenir et promouvoir les investissements directs respectifs, ce qui est bénéfique au développement économique des deux pays.

2

Commentaire des dispositions de la convention

La convention suit largement, tant sur le plan formel que matériel, le modèle de convention élaboré par l'Organisation pour la Coopération et le Développement Economiques (OCDE) ainsi que la pratique suisse en la matière. L'occasion de cette révision a été saisie en particulier pour adapter formellement les dispositions de la convention en vigueur au nouveau libellé du Modèle de Convention de l'OCDE. C'est pourquoi, seules les principales différences par rapport à ce modèle et à la convention en vigueur seront commentées et que seules ainsi les particularités de la convention par rapport à la pratique conventionnelle suisse seront signalées.

Art. 2 Impôts visés

Le champ d'application de la nouvelle convention demeure limité aux impôts sur le revenu puisque l'Afrique du Sud ne connaît pas d'imposition de la fortune et n'entend pas l'introduire. Le catalogue des impôts (par. 3) est adapté en ce qui concerne les impôts sud-africains et contient désormais l'impôt secondaire sur les sociétés («secondary tax on companies»). Cet impôt, actuellement de 12,5 % (qui devrait être réduit à 10 % le 1^{er} octobre 2007 puis vraisemblablement remplacé par la suite par un impôt à la source sur les dividendes), est prélevé sur les bénéfices distribués par les sociétés sud-africaines, que le bénéficiaire soit résident d'Afrique du Sud ou non. Cet impôt, dû par la société distributrice, est final. Selon la politique sud-africaine, cet impôt secondaire n'est pas considéré comme un impôt à la source sur les dividendes, raison pour laquelle il ne peut être réduit selon les modalités conventionnelles concernant les dividendes. Des explications complémentaires suivent en ce qui concerne les méthodes pour éliminer la double imposition (art. 22) et la non-discrimination (art. 23).

L'impôt anticipé suisse sur les gains de loterie est exclu du champ d'application matériel conformément à la pratique conventionnelle suisse (par. 5).

Art. 3 Définitions générales

Une définition plus détaillée de l’Afrique du Sud, correspondant à celle retenue dans sa politique conventionnelle actuelle, est introduite (par. 1, let. a).

Les sociétés de personnes sont traitées de manière transparente en Afrique du Sud comme en Suisse. Elles ne peuvent donc en tant que telles bénéficier des avantages conventionnels. La let. i), par. 1, précise ce point en mentionnant que le terme «personne» n’inclut de telles entités que dans la mesure où elles sont traitées comme un sujet fiscal.

Le par. 2 de la convention en vigueur permettait à l’Afrique du Sud d’assujettir à l’impôt les personnes domiciliées dans ce pays qui participent à une société de personnes suisse, à raison des revenus qu’elles reçoivent de la société ou par son intermédiaire. Cette faculté est abrogée par la présente révision.

Art. 5 Etablissement stable

Le par. 3 prévoit, comme dans la convention en vigueur, qu’un chantier de construction, de montage ou toute autre installation constitue un établissement stable si sa durée dépasse douze mois. Les autorités sud-africaines souhaitaient toutefois introduire le principe général de l’imposition dans l’Etat de la source des services rendus localement pendant une certaine durée par des entreprises suisses. Cette prétention a pu être abandonnée en concédant, d’une part, que les activités de surveillance liées aux chantiers de construction ou de montage pouvaient être prises en compte dans le calcul du délai de douze mois et, d’autre part, que les seules personnes indépendantes étaient imposables dans l’Etat de la source au titre des services rendus localement, pendant une durée excédant 183 jours au cours d’une année fiscale (cf. à ce sujet les explications concernant l’art. 14). Cette solution figure déjà dans des conventions conclues par la Suisse avec plusieurs Etats comparables à l’Afrique du Sud.

A des fins de clarification, une nouvelle disposition conforme à la politique conventionnelle suisse précise que la combinaison des différentes activités préparatoires ou auxiliaires énumérées au par. 3 ne constitue pas un établissement stable (let. f, nouvelle).

Art. 7 Bénéfices des entreprises

Les principes fixés dans le Modèle de convention de l’OCDE, selon lesquels l’imposition des bénéfices d’un établissement stable ne peut porter que sur les bénéfices qui lui sont imputables, ne sont pas affectés.

D’un commun accord, il a été décidé de se rallier à la formulation du Modèle de l’OCDE et de supprimer le par. 6, devenu obsolète, de l’ancienne convention. Celui-ci confirmait, conformément à l’art. 5, que les bénéfices réalisés sur des ventes, même en cas de dépôts de livraison, sont exclusivement imposables dans l’Etat de domicile de l’entreprise.

Art. 8 Transport international

A la différence du Modèle de convention de l’OCDE et de la convention en vigueur, le droit d’imposition sur les bénéfices provenant de l’exploitation en trafic interna-

tional de navires et aéronefs, ne revient plus à l'Etat du lieu de la direction effective de l'entreprise mais à l'Etat du siège de cette entreprise.

Cet article, au par. 2, spécifie nouvellement que les bénéfices provenant de l'exploitation en trafic international de navire ou d'aéronefs incluent également les bénéfices découlant de l'utilisation ou de la location de conteneurs, dans la mesure où ces activités demeurent accessoires à l'activité principale. Il en va de même pour les bénéfices provenant de la location coque nue de navires ou d'aéronefs. Ces précisions sont conformes aux Commentaires de l'OCDE à l'art. 8 du Modèle de Convention et figurent dans d'autres conventions suisses de double imposition (Canada, Ukraine par exemple).

Art. 9 Entreprises associées

Un par. 2 est inséré. Il reprend dans l'ensemble la disposition correspondante du Modèle de Convention de l'OCDE mais il précise toutefois, conformément à la position suisse dans ce domaine, qu'un Etat contractant ne procédera à un ajustement approprié que s'il estime que le redressement opéré par l'autre Etat est justifié quant au principe et au montant.

Le nouveau par. 3 fixe, comme dans d'autres conventions suisses de double imposition et pour des raisons de sécurité du droit, les délais pendant lesquels un redressement demeure possible. La durée de ce délai se réfère à celle prévue par le droit interne des Etats contractants, mais à cinq ans au maximum. En Afrique du Sud, il y a prescription après 3 ans. Cette disposition n'est pas applicable dans les cas de fraude ou d'omission volontaire.

Art. 10 Dividendes

La convention actuelle limite de manière générale à 7,5 % le taux d'impôt résiduel en faveur de l'Etat de la source. Toutefois, l'Afrique du Sud ne prélève présentement, selon son droit interne, pas d'impôt à la source sur les dividendes payés à des non résidents.

Dans la convention révisée, le taux de l'impôt en faveur de l'Etat de la source est limité à 5 % lorsque la participation est égale au moins à 20 % du capital de la société qui verse les dividendes. Dans tous les autres cas, il ne peut dépasser 15 % (par. 2). Ces taux correspondent à ceux préconisés par le Modèle de Convention de l'OCDE.

La définition du par. 3 est abrégée, comme dans d'autres conventions conclues par la Suisse, par rapport à la convention actuelle. A la demande de l'Afrique du Sud qui ne connaît pas dans son droit interne les actions ou bons de jouissance ni les parts de mine et de fondateurs, ces titres ne sont donc plus mentionnés. Toutefois, compte tenu de la formulation retenue dans la nouvelle version qui contient une référence large aux revenus d'autres parts sociales soumis au même régime fiscal que les revenus d'actions par la législation de l'Etat dont la société distributrice est un résident, il n'y a pas de modification sur le plan matériel.

La convention actuelle contient une réserve concernant l'impôt sud-africain sur les bénéfices non distribués (par. 5). Les sociétés suisses entretenant un établissement stable en Afrique du Sud restent passibles de cet impôt si plus de la moitié de leur

rendement net total provient d'Afrique du Sud. Cette réserve n'avait guère d'importance en pratique et elle a été supprimée par la révision de la convention.

Art. 11 Intérêts

Dans la convention actuelle, l'impôt dans l'Etat de la source est limité à 10 % s'agissant des intérêts. Cette réduction est toutefois conditionnée par une imposition dans l'Etat du domicile du créancier. Cette solution était due au fait que l'Afrique du Sud, en raison de l'application du principe de la territorialité, n'imposait pas les intérêts de source étrangère. Cette restriction n'avait plus de raison d'être dès le moment où l'Afrique du Sud a passé au principe de l'imposition des revenus mondiaux, et elle a donc été supprimée.

La nouvelle convention prévoit, en outre, un taux d'impôt résiduel de 5 % en règle générale. L'Afrique du Sud ne prélève actuellement pas d'impôt à la source sur les intérêts payés à des non résidents.

Art. 12 Redevances

Le principe de l'imposition exclusive dans l'Etat de résidence a pu être maintenu en dépit des requêtes sud-africaines visant un partage du droit d'imposition. L'Afrique du Sud prélève actuellement un impôt à la source de 20 % sur les redevances de licence selon son droit interne.

La notion de «redevances» définie au par. 2 de la nouvelle convention ne comprend plus les redevances provenant du leasing. Celles-ci sont désormais régies par l'art. 7.

Art. 13 Gains en capital

Le par. 4 de cette disposition est nouveau. Il prévoit, conformément au Modèle de Convention de l'OCDE, que le droit d'imposer revient à l'Etat de situation en cas d'aliénation de participations à des sociétés immobilières. Du côté suisse, il a été fixé dans l'article sur les méthodes (art. 22) que la Suisse ne doit exonérer que si l'imposition en Afrique du Sud des gains concernés est prouvée.

Art. 14 Professions indépendantes

Comme indiqué ci-dessus dans nos commentaires de l'art. 5 nouveau, la Suisse est parvenue à limiter les requêtes sud-africaines visant l'imposition dans l'Etat de la source des services rendus localement par des indépendants, à ceux qui y sont rendus pendant au moins 183 jours au cours d'une année fiscale de cet Etat.

Art. 18 Pensions

L'équivalent du deuxième pilier suisse existe en Afrique du Sud, que ce soit dans le secteur privé ou dans le secteur public, et il est alimenté par les contributions des employés et des employeurs. Ce pays connaît aussi des plans de prévoyance dont la déduction des cotisations est plafonnée jusqu'à un certain montant. Ces plans de prévoyance, qui ne sont pas nécessairement liés à un emploi antérieur, couvrent les pensions des indépendants ainsi que des prestations que les employés peuvent acheter en complément à leur pension obligatoire. Dans une certaine mesure, ce dernier système peut se comparer à la prévoyance professionnelle liée suisse.

L'Afrique du Sud renonce à imposer les pensions provenant de source étrangère afin d'encourager l'établissement en Afrique du sud de retraités de provenance étrangère. En revanche, les pensions de source sud-africaines sont soumises à un impôt progressif lorsqu'elles sont payées à des résidents ou à des non résidents d'Afrique du Sud. Pour cette raison, l'Afrique du Sud s'en tient au principe de l'imposition dans l'Etat de la source.

Alors que le point de vue suisse est que l'art. 18 ne s'applique qu'aux pensions privées et que les prestations de la prévoyance liée tombent sous la disposition concernant les autres revenus (art. 21), l'Afrique du Sud tenait à régler ces deux sortes de prévoyance sous l'art. 18 et a proposé une disposition correspondante dans le protocole (ch. 1).

Bien qu'une telle solution s'écarte du principe de l'imposition des pensions privées dans l'Etat de résidence du bénéficiaire, retenu dans presque toutes les conventions suisses de double imposition – et également de la convention actuelle avec l'Afrique du Sud –, cette position est acceptable car elle est jugée favorable aux intérêts suisses. Elle permet en effet à la Suisse de maintenir son impôt à la source sur les prestations privées de la prévoyance professionnelle et de la prévoyance professionnelle liée reconnue payées à un résident d'Afrique du Sud. En outre, elle évite une double exonération de telles prestations. Pour les bénéficiaires résidents de Suisse de pensions sud-africaines et de prestations comparables de tout plan de prévoyance, dont le nombre devrait demeurer très limité, la Suisse accordera une imputation de l'impôt sud-africain sur les impôts suisses. L'art. 22 contient une disposition correspondante.

Conformément à la pratique conventionnelle suisse, le ch. 2 du protocole confirme expressément le point de vue suisse selon lequel les art. 18 et 19, par. 2, de la convention s'appliquent également aux prestations en capital.

Art. 21 Autres revenus

Pour les autres revenus, la convention maintient, contrairement aux requêtes sud-africaines, la règle de rattachement en faveur de l'Etat de résidence du bénéficiaire.

Art. 22 Elimination des doubles impositions

L'Afrique du Sud applique depuis un certain nombre d'années la méthode de l'imputation pour éviter la double imposition. La méthode de l'exonération qui figure encore dans la convention actuelle est par conséquent abandonnée dans la nouvelle convention en ce qui concerne ce pays.

La Suisse applique la méthode de l'exonération avec réserve de la progressivité et accorde le cas échéant l'imputation forfaitaire d'impôt pour les dividendes et les intérêts – les redevances sont exonérées par l'art. 12 de l'impôt à la source sud-africain. Tant que l'Afrique du Sud ne lève pas d'impôt à la source sur les dividendes et les intérêts, une telle imputation ne peut toutefois être demandée.

Comme indiqué à l'art. 18, l'art. 22 prévoit désormais une imputation ordinaire pour les pensions et prestations d'autres plans de prévoyance imposables en Afrique du Sud, limitée toutefois à l'impôt suisse afférent à ces revenus.

Les actionnaires suisses de sociétés sud-africaines subissent jusqu'à présent, lors de la distribution de bénéfices, l'impôt secondaire sur les sociétés («secondary tax on

companies») de 12,5 %, qui s'additionne à l'imposition ordinaire des bénéfices avant distribution, sans possibilité de dégrèvement (cf. commentaires de l'art. 2). Dans la mesure où ces dividendes sud-africains sont imposés auprès de l'actionnaire suisse, cette imposition additionnelle entraîne une double imposition que la Suisse éliminera désormais en accordant une imputation forfaitaire (ch. 2 du Protocole). Au cas où l'Afrique du Sud augmenterait les taux de cet impôt secondaire sur les sociétés au-delà de 15 %, l'imputation forfaitaire en Suisse demeurerait limitée à 15 %. Comme indiqué ci-avant sous «impôts visés», cet impôt sera réduit dans un premier temps à 10 % dès octobre 2007 et il faut s'attendre à ce qu'il soit remplacé par un véritable impôt à la source sur les dividendes.

Art. 23 Non-discrimination

Les établissements stables sud-africains sont exemptés de l'impôt secondaire sur les sociétés («secondary tax on companies») sur les bénéfices qu'ils versent à leur siège central. Pour des raisons d'égalisation du traitement des bénéfices entre filiales et établissements stables, l'Afrique du Sud entend prélever dans ce cas un impôt sur les bénéfices des établissements stables majoré de 5 points par rapport au taux de l'impôt ordinaire sur les sociétés. Le par. 5 autorise l'Afrique du Sud à procéder de la sorte en établissant le lien entre la majoration du taux d'impôt sur les bénéfices d'établissement stable et leur exemption de l'impôt secondaire sur les sociétés. Si ce dernier impôt devait disparaître, la majoration tomberait automatiquement.

L'article s'étend dorénavant à tous les impôts des Etats contractants sans égard au champ d'application matériel de la Convention, contrairement à la convention actuelle qui limite cet article aux impôts visés par la convention (par. 6).

Art. 24 Procédure amiable

Le Comité des affaires fiscales de l'OCDE a adopté en janvier 2007 un rapport qui reconnaît les avantages de l'arbitrage pour régler les différends fiscaux transfrontaliers. De l'avis de la Suisse, une clause d'arbitrage serait conforme aux buts visés par une convention en vue d'éviter les doubles impositions. A cet égard, on notera que la clause de règlement des différends que constitue l'article sur la procédure amiable ne contient pas d'obligation de résultat («... les parties s'efforcent de résoudre ...», art. 25 du Modèle OCDE). Ainsi, il ne peut être exclu qu'une double imposition demeure dans certains cas, ce qui est en principe contraire au but d'une telle convention. Restent bien entendu toujours ouvertes les procédures judiciaires prévues dans les Etats contractants. Celles-ci peuvent cependant durer longtemps et leur résultat est à la fois coûteux et aléatoire pour le contribuable. La pratique suisse en matière de procédure amiable est de défendre des positions raisonnables, ce qui n'est pas toujours le cas des Etats qui ont procédé aux redressements entraînant une double imposition juridique, voire économique. C'est en particulier le cas en matière de prix de transfert. De manière générale, cette situation n'est pas satisfaisante du point de vue de la sécurité juridique et une clause d'arbitrage insérée dans une convention de double imposition devrait contribuer à remédier à ce problème. Il est vrai qu'une solution passant par une clause d'arbitrage a l'inconvénient d'empiéter par principe sur la souveraineté fiscale suisse. Toutefois, le contribuable devra donner au préalable son consentement par écrit à l'ouverture de cette procédure. En outre, il faut partir de l'idée qu'une clause d'arbitrage constituerait a priori un moyen de pression sur les autorités compétentes des Etats contractants pour les enjoindre à trouver une

solution amiable et à éviter de recourir à une institution potentiellement plus contraignante. Les cas d'application devraient ainsi être rares.

Pour ces raisons, il a été décidé de saisir l'opportunité de la révision de la convention avec l'Afrique du Sud, pays ouvert à un tel développement, pour l'introduction d'une telle clause. Elle figure au par. 5 du nouvel art. 24.

Le déclenchement de la procédure d'arbitrage s'opère sur demande d'un des Etats contractants et avec l'accord écrit du contribuable concerné, après trois ans de procédure amiable dépourvue de résultats. La décision de la Commission devra être prise dans le délai d'une année. Cette décision sera exécutoire pour toutes les parties à cette procédure, à savoir les autorités fiscales des Etats contractants et le contribuable. Dans ses détails, le règlement de la procédure doit être fixé entre les autorités compétentes des Etats contractants.

Art. 25 Echange de renseignements

La révision de la convention a donné l'occasion d'ancrer la politique suisse en matière d'échange de renseignements, telle qu'elle a été définie dans le cadre des engagements suisses auprès de l'OCDE lors de l'adoption en 2000 du rapport sur l'accès aux informations bancaires à des fins fiscales. Ainsi, une disposition nouvelle prévoyant l'échange de renseignements a été introduite qui prévoit l'échange de renseignements non seulement pour assurer l'application régulière de la convention, mais encore pour assurer l'application du droit interne en cas de fraude fiscale. Du point de vue matériel, cette disposition n'entraîne pas d'élargissement de l'obligation d'assistance internationale en matière fiscale, notamment par rapport à la loi fédérale du 20 mars 1981 sur l'entraide internationale en matière pénale (EIMP; RS 351.1). Toutefois, comme dans le cas des autres conventions prévoyant une telle disposition (par exemple avec l'Allemagne), les deux Etats pourront désormais également emprunter la voie de l'assistance administrative dans un cas de fraude fiscale. Ceci a pour avantage pour les autorités fiscales de pouvoir utiliser les renseignements obtenus aux fins de la taxation, ce qui n'est pas possible sous la seule voie de l'entraide judiciaire en raison du principe de la spécialité contenu dans la loi précitée.

D'après le ch. 4 du protocole, sont considérés comme des fraudes fiscales les comportements frauduleux qui, selon le droit des deux Etats, constituent un délit fiscal et sont passibles d'une peine privative de liberté. Le droit sud-africain n'établit pas de distinction entre la fraude fiscale et la soustraction d'impôt. En revanche, le droit suisse considère bien la fraude fiscale comme un délit, mais pas la soustraction d'impôt. Sur la base du principe de la double incrimination, l'assistance administrative n'entre donc en considération que dans les cas où l'acte aurait été considéré comme une fraude fiscale au sens du droit suisse s'il avait été commis en Suisse. Le protocole précise qu'il doit y avoir un lien direct entre le comportement frauduleux et la mesure d'assistance administrative requise. Pour des raisons de sécurité du droit, l'échange de renseignements est applicable aux fraudes fiscales commises le ou après le 1^{er} janvier de l'année qui suit celle de l'entrée en vigueur de la nouvelle convention.

La convention actuelle sera abrogée et cessera de déployer ses effets le jour où la nouvelle convention sera applicable, soit, s'agissant des impôts à la source, le 1^{er} janvier qui suivra la date d'entrée en vigueur, c'est-à-dire à la date de réception de la dernière des notes diplomatiques selon lesquelles les procédures de ratification auront été achevées dans les Etats contractants. Pour les autres impôts, les dispositions conventionnelles seront applicables aux périodes fiscales débutant le 1^{er} janvier qui suivra l'année de l'entrée en vigueur, ou après cette date. En Afrique du Sud, l'année fiscale diffère de l'année civile et débute le 1^{er} mars. Dans le cas des autres impôts, l'application sera donc effective dès le 1^{er} mars de l'année suivant celle de l'entrée en vigueur.

3 Conséquences financières

Dans toute convention de double imposition, les deux Etats contractants renoncent à certaines recettes fiscales. Pour la Suisse, les pertes qui découlent de cette révision résultent du remboursement partiel de l'impôt anticipé sur les dividendes et les intérêts et de l'imputation de l'impôt à la source retenu par l'Afrique du Sud sur les dividendes conformément aux art. 10 et 11. En particulier, l'octroi d'une imputation d'impôt pour l'impôt secondaire sud-africain entraînera une certaine diminution des recettes des fisca suisses. Ces pertes, qui ne peuvent être chiffrées par manque d'instruments adéquats, seront partiellement compensées du fait qu'à l'avenir ces mesures augmenteront l'attrait de la place économique suisse, ce qui devrait se traduire par un apport de recettes supplémentaires dans le cadre des impôts directs.

Le passage de l'Afrique du Sud à la méthode de l'imputation pour éviter les doubles impositions ne devrait pas avoir de conséquences financières, le droit d'imposer de la Suisse n'étant pas affecté par ce changement. Cette nouvelle méthode d'imputation pourrait cependant mener indirectement à des pertes fiscales car la charge fiscale sur les bénéfices des établissements stables, plus faible au niveau suisse, ne devrait plus jouer en faveur des entreprises sud-africaines puisque les impôts suisses ne seront qu'imputés sur les impôts sud-africains. Il faut toutefois souligner que les Etats peuvent choisir librement la méthode qu'ils souhaitent appliquer pour éviter les doubles impositions. C'est pourquoi la Suisse ne pouvait s'élever contre cette modification de la pratique sud-africaine.

Comme indiqué sous ch. 1.1 ci-dessus, la nouvelle convention ne porte globalement pas atteinte à l'équilibre conventionnel établi sous l'ancienne. Dans la nouvelle convention, la Suisse a pu maintenir avec l'Afrique du Sud des solutions qui permettent d'éviter les doubles impositions et qui offrent à la Suisse et à l'économie suisse une base solide dans les relations bilatérales tout en éliminant les éventuels désavantages fiscaux par rapport à d'autres Etats ayant conclu des conventions de double imposition plus récentes avec l'Afrique du Sud. La convention peut favoriser la position concurrentielle de la Suisse et elle déploiera ainsi des effets positifs sur le plan économique et financier. Dans l'ensemble, la convention contribue favorablement au maintien et au développement des relations économiques bilatérales; elle contribuera à promouvoir les investissements directs suisses en Afrique du Sud. Les cantons et les milieux économiques intéressés se sont prononcés en faveur de la convention. Par ailleurs, on rappellera que les conventions visant à éviter les doubles impositions sont conclues avant tout dans l'intérêt des contribuables et qu'elles

favorisent la coopération économique qui constitue l'un des buts principaux de la politique suisse en matière de commerce extérieur.

4 Constitutionnalité

La nouvelle convention se fonde sur l'art. 54 de la Constitution, qui attribue à la Confédération le droit de conclure des traités avec l'étranger. L'Assemblée fédérale est compétente pour approuver cette convention en vertu de l'art. 166, al. 2, de la Constitution. La convention révisée 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, de la Constitution, les conventions qui contiennent des dispositions importantes fixant des règles de droit ou dont la mise en œuvre exige l'adoption de lois fédérales sont sujettes au référendum facultatif en matière de traités internationaux à partir du 1^{er} août 2003. Conformément à l'art. 22, al. 4, de la loi sur l'Assemblée fédérale, on considère qu'une disposition inscrite dans un traité international fixe des règles de droit lorsqu'elle prévoit des dispositions générales et abstraites d'application directe qui créent des obligations, confèrent des droits ou attribuent des compétences. Afin de se doter d'une pratique cohérente en ce qui concerne le ch. 3 introduit dans l'art. 141, al. 1, let. d, de la Constitution et d'éviter que des accords similaires soient soumis de façon répétée au référendum, le Conseil fédéral a précisé, dans le message du 19 septembre 2003 relatif à la convention contre les doubles impositions avec Israël qu'il accompagnerait dorénavant les accords qu'il présenterait au Parlement de la proposition de ne pas les soumettre au référendum facultatif en matière de traités internationaux, pour autant que ces accords n'entraînent pas de nouveaux engagements pour la Suisse. La nouvelle convention crée des conditions plus avantageuses que celles de la convention actuelle en ce qui concerne les dividendes et les intérêts. L'assistance administrative a déjà été accordée pour l'application du droit interne dans les cas de fraude fiscale avec d'autres Etats (comme par exemple, l'Allemagne) et concerne les informations qui peuvent déjà être obtenues aujourd'hui par la voie de l'entraide judiciaire. S'agissant de la fraude fiscale, elle a déjà été définie comme nouveau standard suisse à l'égard des Etats membres de l'OCDE, où l'Afrique du Sud a récemment été admise comme observateur. Une telle disposition corrobore sur le plan international la position de la Suisse dans ce domaine.

Elle entraîne toutefois un nouvel engagement qui peut être jugé important pour la Suisse. La clause d'arbitrage introduite à l'art. 24, par. 5, est une disposition favorable aux contribuables qui peuvent y recourir librement. Elle ne crée ainsi pas, en principe, d'obligation fiscale pour le contribuable mais un droit pour celui-ci. Elle attribue une compétence à la commission d'arbitrage pour trancher un différend, solution qui devra ensuite être appliquée dans chacun des Etats contractants. La nouvelle convention contient ainsi une disposition importante au sens de l'art. 141, al. 1, let. d, ch. 3, de la Constitution par rapport à ce qui a déjà été convenu avec d'autres Etats. L'arrêté fédéral sur la nouvelle convention entre la Suisse et l'Afrique du Sud est par conséquent sujet au référendum facultatif en matière de traités internationaux prévu à l'art. 141, al. 1, de la Constitution.

