



18.039

Message concernant l'approbation d'une nouvelle convention contre les doubles impositions entre la Suisse et la Zambie

du 18 avril 2018

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

Par le présent message, nous vous soumettons le projet d'un arrêté fédéral portant approbation d'une nouvelle convention contre les doubles impositions entre la Suisse et la Zambie, en vous priant de l'adopter.

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

18 avril 2018

Au nom du Conseil fédéral suisse:

Le président de la Confédération, Alain Berset
Le chancelier de la Confédération, Walter Thurnherr

Condensé

La convention contre les doubles impositions actuellement applicable entre la Suisse et la Zambie est celle conclue le 30 septembre 1954 entre la Suisse et le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord. L'application de cette convention avait été étendue par échange de notes du 30 mai 1961 à la Fédération de Rhodésie et Nyassaland, dont est issue notamment la Zambie. En 2015, la Zambie a fait savoir qu'elle souhaitait négocier et conclure elle-même une nouvelle convention contre les doubles impositions avec la Suisse. La Suisse a répondu positivement à cette demande.

La nouvelle convention contre les doubles impositions avec la Zambie a été signée à Lusaka le 29 août 2017. Elle correspond au Modèle de convention fiscale de l'OCDE et à la politique conventionnelle actuelle de la Suisse dans ce domaine. Ainsi, le projet tient compte des développements issus du projet de l'OCDE de lutte contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices.

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

Message

1 Présentation de la convention

1.1 Contexte, déroulement et résultat des négociations

Pays enclavé dans la partie méridionale de l'Afrique et politiquement stable, la Zambie (ex-Rhodésie du Nord) dispose d'importantes ressources naturelles, en particulier le cuivre et le cobalt. Durant les dix dernières années, le taux de croissance de l'économie zambienne a atteint 6 à 7 %, avec une réduction à un peu plus de 3 % en 2015 en raison de la chute des prix des matières premières, notamment du cuivre.

Le 3 août 1994, la Suisse et la Zambie ont conclu un accord concernant l'encouragement et la protection réciproque des investissements¹. La Suisse importe de ce pays surtout des pierres précieuses et, dans une moindre mesure, des produits issus de l'agriculture et y exporte principalement des produits pharmaceutiques et des machines. En 2016, les importations ont atteint 6,5 millions de francs et les exportations 9,8 millions de francs. La Zambie est l'un des pays bénéficiaires du programme régional élaboré par la Direction du développement et de la coopération (DDC) pour l'Afrique australe.

Dans le domaine fiscal, la Convention du 30 septembre 1954 entre la Suisse et le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu² avait été étendue par échange de notes du 30 mai 1961³ à la Fédération de Rhodésie et Nyassaland, dont est issue notamment la Zambie. Lors de la dissolution de cette fédération, l'extension avait été déclarée applicable à la Rhodésie du Nord, puis à la Zambie (échange de notes du 14 octobre 1965, non publié). En 2015, la Zambie a fait savoir qu'elle n'était plus disposée à appliquer la convention du 30 septembre 1954 entre la Suisse et le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord, dont les solutions reflètent la situation bilatérale de l'époque. Elle a souhaité négocier et conclure elle-même une nouvelle convention contre les doubles impositions avec la Suisse. La Suisse a répondu positivement à cette demande.

La nouvelle convention contre les doubles impositions avec la Zambie a été signée à Lusaka le 29 août 2017.

1.2 Appréciation

La nouvelle convention contre les doubles impositions entre la Suisse et la Zambie (ci-après «CDI-ZM») permet d'adapter les relations fiscales bilatérales aux derniers développements intervenus dans le domaine de la fiscalité internationale. Elle garan-

¹ RS 0.975.282.3

² RS 0.672.936.711

³ RS 0.672.936.711.1

tit une sécurité juridique et un cadre conventionnel, ce qui aura un effet favorable sur l'évolution des relations économiques bilatérales. Les solutions convenues placent les entreprises suisses dans des conditions compétitives par rapport aux entreprises sises dans des États qui ont conclu des conventions contre les doubles impositions avec la Zambie ces dernières années.

Dans le titre, le préambule et la clause anti-abus de l'art. 21, qui prend la forme d'une disposition faisant référence aux buts principaux d'un montage ou d'une transaction (*principal purpose test rule* ou règle PPT), la CDI-ZM met en œuvre la norme minimale selon le rapport sur l'action 6 du projet de l'OCDE de lutte contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (ci-après «projet BEPS») et évite ainsi l'octroi d'avantages dans des situations abusives.

De manière générale, l'insertion de clauses anti-abus dans une convention contre les doubles impositions présente l'avantage que les États contractants s'accordent sur les conditions qui doivent être remplies pour que les avantages tirés de la convention puissent être refusés. A défaut d'une telle clause, chacun des deux États contractants pourrait définir lui-même la notion d'abus. Chacun d'eux pourrait ainsi décider unilatéralement, conformément à son droit interne, si un abus est réalisé dans une situation concrète et dès lors refuser d'accorder les avantages tirés de la convention. Cette situation créerait une insécurité juridique. L'insertion de la règle PPT dans une convention contre les doubles impositions permet d'éviter cette situation insatisfaisante. Certes, le libellé relativement vague de la règle PPT et la prise en compte de certains éléments subjectifs ne permettent pas de poser des critères de portée universelle afin déterminer si, dans un cas particulier, on est en présence d'une utilisation abusive de la convention. Cependant, l'explication détaillée et les nombreux exemples contenus dans le commentaire du Modèle de convention de l'OCDE constituent les lignes directrices pour interpréter la règle PPT.

Par ailleurs, la CDI-ZM met en œuvre la norme minimale selon le rapport sur l'action 14 du projet BEPS concernant l'amélioration des mécanismes de règlement des différends (cf. art. 24). Elle contient également une clause d'arbitrage qui permettra d'accroître la sécurité juridique pour les contribuables.

Enfin, la CDI-ZM respecte la norme internationale en matière d'échange de renseignements sur demande.

2 Commentaires des dispositions

Dans l'ensemble, la CDI-ZM suit, tant sur le plan formel que matériel, le Modèle de convention fiscale de l'OCDE (ci-après «Modèle de convention de l'OCDE») et la pratique conventionnelle suisse dans le domaine des conventions contre les doubles impositions. Les commentaires suivants se limitent à expliquer les principales différences par rapport au Modèle de convention de l'OCDE et à la politique conventionnelle suisse.

A titre liminaire, il sied de noter que l'habituel art. 14 (Professions indépendantes), conformément au Modèle de convention de l'OCDE, ne fait pas partie de la CDI-ZM. Il ne s'agit pour l'essentiel que d'une modification formelle, dans la mesure où

il n'existe pas de différence voulue entre le concept d'établissement stable (art. 5 et 7) et celui d'installation fixe d'affaires (art. 14 contenu dans d'autres conventions conclues par la Suisse). L'absence du contenu habituel de l'art. 14 a pour effet que les revenus tirés de l'exercice de professions libérales ou d'autres activités de caractère indépendant sont désormais considérés comme des bénéfices d'entreprises (art. 7).

Titre et préambule

Conformément à la norme minimale décrite dans l'action 6 du projet BEPS, il est précisé, dans le titre et dans le préambule, que la CDI-ZM vise également à prévenir la fraude et l'évasion fiscales. Cette précision est conforme au Modèle de convention de l'OCDE dans sa version mise à jour en novembre 2017. Les concepts «Steuerhinterziehung oder -umgehung» (allemand), «la fraude ou l'évasion fiscale» (français) et «l'evasione o l'elusione fiscale» (italien) doivent être compris dans le contexte international, compte tenu en particulier du libellé anglais «tax evasion or avoidance». Ils visent tout comportement dont la nature répréhensible correspond au moins à une évasion fiscale selon la conception suisse. Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, il y a évasion fiscale lorsqu'une opération revêt une forme insolite, inadéquate ou anormale, qui est en tout cas inadaptée aux données économiques et qui ne peut être expliquée que par la recherche d'une économie d'impôt, laquelle serait effectivement obtenue si l'autorité fiscale acceptait l'opération. L'évasion fiscale constitue ainsi la limite fiscalement admissible de la liberté d'organisation du contribuable.

Art. 1 Personnes visées

Le par. 2 contient une disposition concernant les entités fiscalement transparentes proposée dans l'action 2 du projet BEPS, qui a été insérée dans la version du Modèle de convention de l'OCDE mise à jour en novembre 2017. La disposition suit le concept conçu dans le rapport de l'OCDE sur les sociétés de personnes⁴.

La première phrase du par. 2 règle l'octroi des avantages de la CDI-ZM lorsqu'un revenu est payé à une entité considérée comme transparente par l'un des États contractants ou par les deux. Elle accorde le bénéfice de la CDI-ZM, pour autant que ce revenu soit traité, dans un État contractant, comme un revenu d'un résident de cet État contractant aux fins d'imposition. Si tel n'est pas le cas, les avantages prévus par la CDI-ZM ne seront pas applicables. Selon cette clause, la CDI-ZM sera par exemple applicable à un intérêt versé par une entreprise en Zambie à une société en commandite en Suisse, pour autant que les associés de cette dernière soient fiscalement résidents de Suisse. A défaut d'une telle règle, certaines situations de double non-imposition pourraient survenir.

La seconde phrase du par. 2 préserve le droit de l'État de résidence d'une telle entité, ou des membres ou des associés d'une telle entité, d'imposer les revenus qu'il attribue à cette entité ou à ces membres ou associés, indépendamment de l'attribu-

⁴ OCDE, L'application du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes, Paris, 1999.

tion faite par l'autre État contractant. Cette clause préserve par exemple le droit d'imposition de la Suisse, si une personne résidente de Suisse est membre d'un *trust* étranger, pour autant que la Suisse considère ce *trust* comme transparent et qu'il n'y ait pas d'établissement stable à l'étranger.

Selon la conception suisse, par analogie avec ce qui est prévu en droit interne suisse, les sujets de droit des placements collectifs de capitaux sont en principe considérés comme transparents. Par conséquent, le droit aux avantages conventionnels se détermine selon la qualité des investisseurs. Certains États considèrent cependant que de tels sujets de droit sont des sujets fiscaux autonomes auxquels il convient d'attribuer les revenus du placement collectif de capitaux. Si la Zambie suivait cette approche, la Suisse devrait l'accepter en vertu du par. 2 et accorder entièrement les avantages de la CDI-ZM sans prendre les investisseurs en considération, pour autant que le sujet de droit satisfasse par ailleurs aux autres conditions pour bénéficier des avantages conventionnels. Cela entraînerait, d'une part, un traitement fiscal différent des placements collectifs de capitaux par les deux États et, d'autre part, la possibilité pour des investisseurs ne pouvant pas bénéficier eux-mêmes d'une convention contre les doubles impositions conclue par la Suisse, d'investir dans un placement collectif zambien et de se voir appliquer les avantages de la CDI-ZM.

Le par. 1 du protocole à la CDI-ZM précise donc que les placements collectifs de capitaux constitués dans l'un des États contractants ont droit aux avantages conventionnels dans la mesure où les porteurs de parts sont des résidents de ce même État (let. a). En Suisse, sont concernés les fonds de placement contractuels et les sociétés d'investissement à capital variable (let. b). Une société en commandite de placements collectifs n'est pas considérée comme résidente de Suisse aux fins de la CDI-ZM, mais est habilitée à faire valoir les avantages conventionnels pour le compte des associés résidents de Suisse (let. c).

Art. 2 Impôts visés

Comme la Zambie ne prélève pas d'impôt sur la fortune, la CDI-ZM ne couvre que les impôts sur le revenu. Conformément à la politique conventionnelle de la Suisse, la CDI-ZM ne s'applique pas à l'impôt anticipé sur les gains de loterie.

Art. 4 Résident

Selon le droit zambien, une société est résidente si elle a été incorporée en Zambie ou si le *management and control* de la société est effectué en Zambie. En Suisse, l'incorporation constitue aussi un critère pour déterminer la résidence, ainsi que celui de la direction effective d'une société. Selon les explications reçues, l'expression *management and control* ne recouvre pas exactement le même contenu que la direction effective. Par conséquent, prévoir qu'en cas de conflit de résidence, l'un ou l'autre concept aurait été déterminant pour asseoir la résidence de la société n'aurait pas permis de trancher le cas. A l'instar de ce qui figure déjà dans certaines conventions conclues par la Suisse (avec le Mexique et le Royaume-Uni, p. ex.), il est ainsi prévu que les cas dans lesquels la résidence est douteuse seront réglés en procédure amiable (par. 3). En l'absence d'un accord amiable, la CDI-ZM ne sera pas applicable, à l'exception des articles sur l'élimination des doubles impositions, la non-

discrimination et la procédure amiable. En outre, il est précisé au par. 3 du protocole que les institutions de prévoyance et les organisations d'utilité publique exonérées d'impôt sont également considérées comme des résidents.

Art. 5 Etablissement stable

Dans les conventions contre les doubles impositions conclues ces dernières années par la Zambie, il est précisé que les lieux liés à l'extraction ou à l'exploitation des ressources naturelles constituent un établissement stable. Dans le premier cas, on désigne les ressources enfouies dans le sol, alors que dans le second, c'est l'exploitation des ressources naturelles sur la surface terrestre qui est visée (p. ex. l'exploitation d'une forêt). Cette distinction, dont la portée pratique devrait être négligeable, a été acceptée par la Suisse.

La CDI-ZM prévoit une période de six mois dans le cas des chantiers et des activités de surveillance y relatives, ainsi que pour les services rendus localement par des personnes employées. S'agissant de l'établissement stable d'une personne de profession indépendante, la CDI-ZM prévoit que la durée minimale d'un séjour est de six mois. Matériellement, les notions d'établissement stable et de base fixe se recouvrent, si bien que le fait de régler ce point à l'art. 5 plutôt qu'à l'art. 14, comme cela a été fait par le passé dans d'autres conventions contre les doubles impositions conclues par la Suisse, ne tire pas à conséquence. Ces résultats correspondent aux solutions convenues avec d'autres pays en développement.

Art. 7 et 9 Bénéfices des entreprises et entreprises associées

Comme la Zambie n'était pas encore prête à adhérer à la nouvelle version de l'art. 7 du Modèle de convention de l'OCDE introduite en juillet 2010, l'art. 7 est conforme aux solutions préconisées par le Modèle de convention de l'OCDE tel qu'il se présentait avant juillet 2010.

Conformément au standard minimal auquel a abouti l'action 14 du projet BEPS «Accroître l'efficacité des mécanismes de règlement des différends», les pays qui le peuvent devraient insérer dans leurs conventions fiscales la seconde phrase du par. 2 de l'art. 25, dont la teneur est la suivante: «L'accord [amiable] est appliqué quels que soient les délais prévus par le droit interne des États contractants». Lorsqu'un pays ne peut pas insérer cette phrase dans ses conventions fiscales, par exemple parce qu'il a formulé une réserve (ce qui est le cas de la Suisse), il devrait être prêt à adopter d'autres dispositions conventionnelles qui limitent le délai pendant lequel un État contractant peut effectuer un ajustement en application de l'art. 7, par. 2, ou de l'art. 9, par. 1, du Modèle de convention de l'OCDE, afin d'éviter les ajustements tardifs qui ne peuvent faire l'objet d'un allègement en vertu de la procédure amiable. Le commentaire de la version du Modèle de convention de l'OCDE mise à jour en novembre 2017 mentionne ces dispositions. Un État contractant qui opte pour l'insertion de la seconde phrase du par. 2 de l'art. 25 n'est toutefois pas tenu d'adopter de telles dispositions conventionnelles.

Comme la Zambie a accepté ces dispositions conventionnelles, l'art. 7, par. 8, de la CDI-ZM prévoit que les bénéfices attribuables à un établissement stable d'une entreprise de l'un des États contractants ne peuvent plus être ajustés après un délai

de 5 ans à compter de la fin de l'exercice fiscal au cours duquel les bénéfices auraient été attribuables à l'établissement stable. Parallèlement, l'art. 9, par. 3, prévoit qu'un État contractant ne doit pas inclure dans les bénéfices d'une entreprise, et imposer en conséquence, les bénéfices qui auraient été réalisés par l'entreprise mais qui ne l'ont pas été du fait des conditions mentionnées au par. 1, après 5 ans à compter de la fin de l'exercice fiscal au cours duquel ces bénéfices auraient dû être réalisés par l'entreprise. Ces dispositions ne sont pas applicables dans les cas de fraude, de négligence grave ou de manquement délibéré.

L'adoption de ces deux dispositions permet à la Suisse de mettre en œuvre la solution alternative proposée par l'action 14 du projet BEPS.

Art. 8 Transport international

A la demande de la Zambie, le titre de cet article a été adapté. Comme le critère du rattachement au lieu de la direction effective pour imposition n'est pas connu en droit interne zambien (cf. art. 4), il est prévu que les bénéfices provenant de l'exploitation, en trafic international, de navires et d'aéronefs ne sont imposables que dans l'État de résidence de l'entreprise.

Art. 10, 11 et 12 Dividendes, intérêts et redevances

La CDI-ZM prévoit un taux d'impôt résiduel général sur les dividendes de 15 %, et un taux d'impôt résiduel réduit de 5 % si le bénéficiaire effectif est une société qui détient directement au moins 10 % du capital de la société qui paie les dividendes. Une exonération dans l'État de la source est prévue pour les dividendes versés à la banque nationale ou à une entité entièrement détenue par l'autre État contractant. La Zambie n'a pas pu se rallier aux propositions suisses visant à exonérer les dividendes payés à des institutions de prévoyance soumises à la loi fédérale du 25 juin 1982 sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité⁵. Par conséquent, l'exonération dans l'État de la source ne concerne que les institutions de prévoyance étatiques (en Suisse, il s'agit de celles du 1^{er} pilier).

S'agissant des intérêts, un taux résiduel de 10 % est prévu, avec une exonération dans l'État de la source dans les cas suivants: les intérêts versés aux banques nationales, aux entités entièrement détenues par l'autre État contractant et aux institutions de prévoyance étatiques (en Suisse, il s'agit de celles du 1^{er} pilier).

En ce qui concerne les redevances, un taux zéro n'était pas acceptable pour la Zambie (le taux de l'impôt à la source sur les redevances versées à des non-résidents est de 20 % en droit interne zambien). Le compromis trouvé prévoit un taux de 5 %. Toutefois, le *leasing* est exclu de ce champ et tombe ainsi sous l'art. 7.

Art. 13 Gains en capital

Cet article correspond à la pratique conventionnelle suisse. Son par. 4 prévoit, à l'instar d'autres conventions contre les doubles impositions conclues par la Suisse, que les gains provenant de l'aliénation d'actions d'une société dont la fortune est,

⁵ RS 831.40

directement ou indirectement, composée pour plus de 50 % de biens immobiliers situés dans un État contractant, sont imposables dans cet État. Deux exceptions figurent à cette règle en ce qui concerne les gains provenant de la cession d'actions cotées en bourse et d'actions d'une société qui tirent plus de 50 % de leur valeur de biens immobiliers dans lesquels la société en question exerce son activité. Dans ces deux cas, les gains ne sont imposables que dans l'État de résidence de l'aliénateur. Du côté suisse, il a été fixé dans la disposition sur les méthodes pour éliminer les doubles impositions (art. 22, par. 1, let. a) que la Suisse ne doit exempter de tels gains qu'après justification de l'imposition en Zambie.

Art. 17 Pensions

Les pensions, y compris les prestations en capital (par. 4 du protocole), sont imposables dans l'État de la source. Il a été tenu compte ici du fait que les pensions ne sont pas imposables en Zambie. Cette solution permet à la Suisse de maintenir son impôt à la source sur les prestations privées et publiques de la prévoyance professionnelle payées à un résident de Zambie.

Le par. 5 du protocole contient une disposition qui figure dans le commentaire du Modèle de convention de l'OCDE et qui a déjà été convenue matériellement par la Suisse avec d'autres États dans plusieurs conventions contre les doubles impositions. Elle concerne la prise en compte fiscale des contributions à la prévoyance et vise à ce que les personnes qui s'expatrient ne soient pas pénalisées lorsqu'elles continuent à verser des cotisations à un régime de retraite dans leur pays d'origine alors qu'elles travaillent dans l'autre État contractant. Dans ce cas, il y a un risque que les cotisations à la sécurité sociale et à la prévoyance professionnelle ne soient pas prises en compte fiscalement.

La CDI-ZM prévoit qu'en ce cas, les cotisations versées aux institutions de prévoyance du premier État contractant doivent être prises en compte fiscalement dans le second État aux mêmes conditions que les cotisations à la prévoyance de cet État. En Suisse, il s'agit des 1^{er} et 2^e piliers, et du pilier 3a.

En Suisse, la déduction des cotisations aux assurances sociales suisses (y compris la prévoyance professionnelle) est aujourd'hui prise en compte de manière forfaitaire dans les barèmes de l'impôt à la source. D'une manière générale, la pratique suisse en vigueur satisfait donc déjà à cette disposition.

Art. 21 Droit aux avantages

Cette disposition prévoit une clause anti-abus faisant référence aux buts principaux des montages ou transactions (règle PPT). En vertu de cette clause, si l'un des objectifs principaux d'un montage ou d'une transaction est d'obtenir les avantages de la CDI-ZM, ces avantages seront refusés sauf s'il est démontré que leur octroi est conforme à l'objet et au but des dispositions de la CDI-ZM. Cette règle PPT met en œuvre la norme minimale issue de l'action 6 du projet BEPS et a été insérée dans la version du Modèle de convention de l'OCDE mise à jour en novembre 2017.

Cette clause anti-abus est certes nouvelle, mais correspond en substance aux dispositions anti-abus qui figurent dans la plupart des conventions contre les doubles im-

sitions conclues ces dernières années par la Suisse. Cependant, la portée de cette nouvelle clause est plus large quant à son objet, car elle ne vise pas uniquement certains revenus comme les dividendes, les intérêts et les redevances, mais s'applique désormais à l'ensemble des revenus visés par la CDI-ZM. Ainsi, tout avantage de la CDI-ZM est soumis à la réserve de l'abus prévue par le présent article.

Le libellé de la présente disposition diffère de la clause anti-abus prévue dans la plupart des conventions contre les doubles impositions conclues récemment par la Suisse sur un autre point. Les situations abusives ne sont plus restreintes aux cas où *le but principal* est d'obtenir les avantages conventionnels, mais étendues aux cas dans lesquels seul *un des buts principaux* du montage est d'obtenir un avantage conventionnel. Cependant, en pratique, cette différence terminologique ne devrait pas aboutir à un résultat différent. En effet, il est précisé à la fin de la clause que s'il est établi que l'octroi de l'avantage conventionnel dans le cas particulier est conforme à l'objet et au but des dispositions pertinentes de la CDI-ZM, l'avantage conventionnel doit être accordé. Tel devrait être le cas, en principe, si la recherche de l'avantage conventionnel n'est pas le but principal du montage ou de la transaction.

Art. 22 Elimination des doubles impositions

La Zambie élimine la double imposition par la méthode de l'imputation. La Suisse pratique sa méthode habituelle de l'exemption sous réserve de progressivité. Une disposition spécifique permet à la Suisse de ne pas exempter un revenu que la Zambie exempterait, en cas de conflit de qualification, afin d'éviter des doubles non-impositions (par. 1, let. d). L'imputation forfaitaire est prévue pour les dividendes, intérêts et redevances.

Art. 24 Procédure amiable

Conformément au nouveau libellé du Modèle de convention de l'OCDE issu de l'action 14 du projet BEPS, la CDI-ZM prévoit la possibilité pour un contribuable de demander l'ouverture d'une procédure amiable soit dans son Etat de résidence, soit dans l'autre Etat contractant. Cette disposition vise à améliorer la résolution des différends. Il a par ailleurs été possible de convenir d'une clause d'arbitrage pour les cas dans lesquels la procédure amiable ne permettrait pas de parvenir à une solution mutuellement satisfaisante. A la demande de la Zambie qui suit le Modèle de convention fiscale de l'ONU sur ce point, il est prévu que la procédure d'arbitrage commence lorsqu'une autorité compétente la requiert et non pas, comme à l'accoutumée, lorsque le contribuable en fait la demande.

Art. 25 Echange de renseignements

La CDI-ZM contient une disposition concernant l'échange de renseignements conforme au standard international. Les indications ci-après concernent uniquement certains points de l'art. 25 de la CDI-ZM et les dispositions y relatives du protocole (par. 6).

Le champ d'application de l'échange de renseignements est limité aux impôts visés par la CDI-ZM.

Lors des négociations, la délégation suisse a communiqué à la délégation zambienne que la Suisse n'accordera pas d'assistance administrative en matière fiscale si la demande d'assistance administrative se fonde sur des données acquises de manière illégale.

Les dispositions de l'art. 25 sont précisées dans le protocole à la CDI-ZM (par. 6). Celui-ci règle ainsi en détail les exigences auxquelles une demande de renseignements doit répondre (let. b). Il faut notamment identifier la personne concernée (ce renseignement peut découler de tout élément qui permet une identification) et donner, pour autant qu'ils soient connus, le nom et l'adresse de la personne (p. ex. une banque) que l'État requérant présume être en possession des renseignements demandés. Le protocole à la CDI-ZM précise également que ces conditions ne doivent pas être interprétées de manière formaliste (let. c).

Conformément au standard international en la matière, l'échange de renseignements est limité à des demandes concrètes. Selon le standard révisé de l'OCDE, font également partie de ces demandes les requêtes qui visent un groupe de contribuables définis précisément, dont on peut présumer qu'ils n'ont pas satisfait à leurs obligations fiscales dans l'État requérant. La CDI-ZM permet de donner suite à ces demandes. L'identification peut se faire par le nom et l'adresse de la personne concernée, mais aussi par d'autres moyens comme par exemple la description d'un comportement. Cette interprétation est basée sur la clause d'interprétation (let. c en relation avec la let. b), qui oblige les États contractants à interpréter les exigences d'une demande de manière à permettre un échange de renseignements qui soit aussi étendu que possible, sans pour autant autoriser la pêche aux renseignements. Les conditions procédurales pour répondre en Suisse aux demandes groupées sont réglées dans la loi du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative fiscale⁶.

L'art. 25 de la CDI-ZM ne prévoit pas l'échange de renseignements spontané ou automatique.

Art. 27 Entrée en vigueur

La CDI-ZM sera applicable à partir du 1^{er} janvier de l'année civile qui suit son entrée en vigueur. Il en ira de même des dispositions sur l'échange de renseignements, qui s'appliqueront aux renseignements concernant les années fiscales qui commencent le 1^{er} janvier de l'année civile suivant l'entrée en vigueur de la CDI-ZM ou après cette date.

3 **Conséquences financières**

Dans toute convention contre les doubles impositions, les deux États contractants renoncent à certaines recettes fiscales. Le présent projet de CDI-ZM réduit notamment le taux résiduel de l'impôt à la source sur les dividendes à 15 % (5 % pour les

sociétés détenant au moins 10 % du capital de la société qui les paie) et à 10 % pour les intérêts, comme la Suisse l'a déjà fait avec de nombreux pays. Globalement, ces mesures renforcent et garantissent les conditions fiscales cadres et exercent par conséquent un effet positif pour l'économie suisse. L'inclusion d'une clause sur l'échange de renseignements n'entraîne aucune diminution directe des recettes fiscales. La CDI-ZM peut être mise en œuvre dans le cadre des ressources en personnel existantes.

4 **Constitutionnalité**

La compétence de la Confédération pour conclure la CDI-ZM se fonde sur l'art. 54, al. 1 de la Constitution (Cst.).⁷ L'approbation de la CDI-ZM relève de la compétence de l'Assemblée fédérale, conformément à l'art. 166, al. 2, Cst.

L'art. 141, al. 1, let. d, Cst. dispose qu'un traité international est sujet au référendum s'il est d'une durée indéterminée et n'est pas dénonçable, s'il prévoit l'adhésion à une organisation internationale ou s'il contient des dispositions importantes fixant des règles de droit ou dont la mise en œuvre exige l'adoption de lois fédérales. Selon l'art. 22, al. 4, de la loi du 13 décembre 2002 sur le Parlement (LParl)⁸, sont réputées fixant des règles de droit les dispositions générales et abstraites d'application directe qui créent des obligations, confèrent des droits ou attribuent des compétences. Sont considérées comme importantes les dispositions devant être édictées sous la forme d'une loi fédérale en vertu de l'art. 164, al. 1, Cst.

Conclue pour une durée indéterminée, la CDI-ZM peut néanmoins être dénoncée, après l'échéance d'un délai de cinq ans à compter de l'année cours de laquelle elle entrera en vigueur, pour la fin d'une année civile moyennant un préavis de six mois. Elle ne prévoit pas d'adhésion à une organisation internationale. Sa mise en œuvre n'exige pas l'adoption de lois fédérales.

La mise en œuvre de certains développements issus du projet BEPS de l'OCDE et du standard international de l'échange de renseignements fiscaux sur demande dans la CDI-ZM est réputée fixant des règles de droit importantes selon les art. 22, al. 4, LParl et 164, al. 1, Cst. L'arrêt fédéral portant approbation de l'accord est ainsi sujet au référendum au sens de l'art. 141, al. 1, let. d, ch. 3, Cst.

5 **Procédure de consultation**

Selon l'art. 3, al. 1, let. c, de la loi du 18 mars 2005 sur la consultation (LCo)⁹, une consultation est organisée pour les traités internationaux qui sont sujets au référendum prévu par l'art. 141, al. 1, let. d, ch. 3, Cst. Toutefois, selon l'art. 3a, al. 1, let. b, LCo, il est possible de renoncer à une procédure de consultation lorsqu'aucune information nouvelle n'est à attendre du fait que les positions des milieux

⁷ RS 101

⁸ RS 171.10

⁹ RS 172.061

intéressés sont connues, notamment parce que l'objet dont traite le projet a déjà été mis en consultation précédemment. La renonciation à la procédure de consultation doit être justifiée par des motifs objectifs (cf. art. 3a, al. 2, LCo).

La CDI-ZM a été soumise à une procédure d'information. Dans ce cadre, en date du 23 février 2017, une note explicative a été adressée aux cantons et aux milieux économiques intéressés à la conclusion des conventions contre les doubles impositions. La CDI-ZM a été bien accueillie et n'a pas rencontré d'opposition. Par conséquent, les positions des milieux intéressés sont connues et documentées. En application de l'art. 3a, al. 1, let. b, LCo, il était dès lors possible de renoncer à une consultation.

