



17.066

Message concernant l'approbation de la convention contre les doubles impositions entre la Suisse et le Pakistan

du 25 octobre 2017

Messieurs les Présidents,
Mesdames, Messieurs,

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

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

25 octobre 2017

Au nom du Conseil fédéral suisse:

La présidente de la Confédération, Doris Leuthard
Le chancelier de la Confédération, Walter Thurnherr

Condensé

Dans sa version actuelle, la convention contre les doubles impositions avec le Pakistan date du 19 juillet 2005. Elle ne correspond plus à la politique des deux États contractants sur plusieurs points, dont notamment l'échange de renseignements.

Pour cette raison, les États contractants ont ouvert des négociations pour une révision de la convention en 2014. Les négociations ont pu être conclues en juin 2016 par l'apposition des paraphes sur un projet de nouvelle convention.

Les cantons et associations économiques intéressées ont accueilli favorablement la conclusion de la nouvelle convention. La nouvelle convention a été signée le 21 mars 2017.

Message

1 Présentation de l'accord

1.1 Contexte, déroulement et résultats des négociations

Dans sa version actuelle, la convention contre les doubles impositions avec le Pakistan¹ date du 19 juillet 2005 (ci-après convention de 2005). Elle ne correspond plus à la politique des deux États contractants sur plusieurs points, dont notamment l'échange de renseignements. A cet égard, la convention de 2005 prévoit l'échange des renseignements nécessaires pour appliquer la convention.

Les négociations pour la révision de la convention de 2005 ont été ouvertes en 2014 et ont pu être conclues en juin 2016 par l'apposition des paraphe sur un projet de nouvelle convention en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu (ci-après CDI-PK).

La Suisse souhaitait initialement une révision partielle de la convention de 2005. Pour des raisons pratiques, le Pakistan a préféré une révision totale. La Suisse a finalement répondu favorablement à cette demande à condition que les dispositions de la convention de 2005 soient reprises telles quelles dans la CDI-PK à défaut d'un accord sur leur modification.

Les cantons et associations économiques intéressées ont accueilli favorablement la conclusion de la CDI-PK. Celle-ci a été signée le 21 mars 2017.

1.2 Appréciation

La convention en vigueur a été signée le 19 juillet 2005. Depuis lors, la politique en matière de conventions contre les doubles impositions a évolué, tant en Suisse qu'au Pakistan. Par rapport à la convention de 2005, la CDI-PK représente un net progrès dans plusieurs domaines importants.

Ces améliorations concernent en particulier les dispositions relatives à l'imposition des rémunérations provenant de prestations de services techniques et de prestations de services fournies en relation avec des redevances. Les gains en capital provenant de l'aliénation d'actions en cas de participation de 20 % ou plus ne sont désormais plus exclus du champ d'application de la convention. Ces règles facilitent le cadre général des relations bilatérales en matière d'investissements et d'échanges commerciaux.

La CDI-PK contient par ailleurs une disposition d'arbitrage qui contribue à la sécurité juridique et à la prévention effective des doubles impositions. En outre, l'imputation fictive des produits d'intérêts, actuellement prévue par la convention, a pu être supprimée.

¹ RS 0.672.962.31

La clause anti-abus de l'art. 26, 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) provient de 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. 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.

La CDI-PK présente un résultat équilibré qui contribuera au bon développement des relations économiques bilatérales.

2 Commentaires des dispositions de la convention

La CDI-PK se base, tant sur le plan formel que matériel, largement sur la convention de 2005, le Modèle de convention de l'OCDE et la politique conventionnelle de la Suisse. Les commentaires suivants se limitent aux dispositions les plus importantes de la CDI-PK et aux divergences par rapport au Modèle de convention de l'OCDE et à la politique suisse en matière de conventions.

Préambule

Le préambule est repris tel quel de la convention de 2005. Il n'est pas conforme au standard dans le domaine d'abus de conventions selon le projet BEPS. Le Pakistan n'a pas pris part aux travaux relatifs au projet BEPS et il ne s'est pas engagé lors des négociations de la CDI-PK à la mise en œuvre des résultats qui en découlent. Il est prévu d'adapter ultérieurement le préambule au standard selon le projet BEPS.

Art. 4 Résident

À l'instar de la disposition correspondante du Modèle de convention de l'OCDE, la CDI-PK précise que l'État contractant ainsi que ses subdivisions politiques et ses collectivités locales sont aussi des résidents.

Art. 5 Établissement stable

La disposition correspond à celle de la convention de 2005, sauf le par. 3 selon lequel un chantier de construction ou de montage doit désormais dépasser une durée de 9 mois (actuellement 6 mois) pour pouvoir être considérés comme un établissement stable. En plus, la fourniture de services pendant 183 jours au cours d'une période de 12 mois constitue aussi un établissement stable dans l'État où l'activité est exercée. Si un établissement stable comprend la fourniture de services, les paie-

ments y relatifs ne sont plus traités à l'art. 13 (rémunérations pour prestations de services techniques).

D'après la CDI-PK, sont également considérées désormais comme un établissement stable une installation ou une structure utilisées pendant plus de 90 jours pour l'extraction ou l'exploitation de ressources naturelles. Cette disposition correspond à celle que l'on trouve dans la CDI entre la Suisse et l'Inde².

Le par. 5 et la disposition du protocole relative à l'art. 5 de la convention actuelle ont été repris tels quels dans la CDI-PK, de sorte qu'un entrepôt de marchandises ne peut être considéré comme un établissement stable que si un agent jouissant d'un statut dépendant livre régulièrement des marchandises pour le compte de l'entreprise à partir de ce dépôt.

Art. 7 Bénéfices des entreprises

La disposition concernant l'imposition des bénéfices des entreprises correspond à celle de la convention de 2005. Elle ne prévoit donc pas encore les critères d'attribution des bénéfices de la disposition correspondante du Modèle de convention de l'OCDE dans la version de 2010 (*Authorized OECD Approach* ou AOA). Le ch. 2 du protocole à la convention concernant les bénéfices des entreprises, repris de la convention en vigueur de 2005, prescrit que l'État de l'établissement stable peut uniquement imposer la partie du bénéfice qui correspond à la contribution de l'établissement stable à la négociation, la conclusion ou l'exécution des contrats.

Art. 8 Navigation maritime et aérienne

S'agissant des bénéfices provenant de l'exploitation de navires, la CDI-PK reprend le principe du droit d'imposition partagé prévu par la convention de 2005.

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

La CDI-PK reprend de la convention de 2005 les taux résiduels auxquels les États de source peuvent imposer les dividendes, intérêts et redevances.

La définition des redevances a par contre été modifiée. Les rémunérations pour les services fournis en relation avec des redevances ne seront plus considérées à l'avenir comme des redevances. Ce type de rémunération tombe désormais sous le coup de l'art. 7 ou de l'art. 13 CDI-PK.

Art. 13 Rémunérations pour prestations de services techniques

La disposition concernant l'imposition des rémunérations pour prestations de services techniques correspond à celle de la convention de 2005. De nouveau, une disposition du protocole à la convention (ch. 4) restreint le droit de prélever un impôt à la source tant que la Suisse ne prélève pas d'impôt à la source sur les rémunérations pour prestations de services techniques. Tant que cette condition est remplie, l'impôt de l'État de source ne pourra pas dépasser 7 % de la rémunération brute.

² RS 0.672.942.31

Art. 14 Gains en capital

La disposition de la CDI-PK concernant les gains en capital a été harmonisée avec celle du Modèle de convention de l'OCDE.

Les gains provenant de l'aliénation de parts d'une société, dont plus de 50 % de la valeur est tirée directement ou indirectement de biens immobiliers situés dans l'un des États contractants, peuvent être imposés dans ce dernier (par. 4). Dans un tel cas, la Suisse en tant qu'État de résidence de la personne qui aliène les parts accorde l'exemption s'il est prouvé que les bénéficiaires ont effectivement été imposés au Pakistan (art. 22, par. 2, let. a).

Ce mode d'imposition entraverait sensiblement le négoce des actions des sociétés immobilières cotées en bourse et c'est la raison pour laquelle, conformément à la politique conventionnelle suisse, une exception a été convenue pour cette catégorie de titres. Une autre exception est prévue pour les sociétés dont les actifs sont constitués pour plus de 50 % de biens immobiliers situés dans l'un des États contractants et qui exercent leurs activités industrielles ou commerciales dans les immeubles en question. Par exemple, les gains en capital provenant de l'aliénation d'actions dans une société de fabrication dont la valeur est constituée à raison de plus de 50 % de biens fonciers ne relève pas de cette disposition si elle utilise les immeubles pour son activité industrielle.

Les bénéficiaires issus de l'aliénation d'actions qui sont rattachés à une participation supérieure à 20 % du capital d'une société sont désormais aussi couverts par la CDI-PK et sont imposables uniquement dans l'État de résidence de l'aliénateur (par. 5).

Art. 19 Pensions

Les pensions et autres versements de capitaux poursuivant le même but (cf. ch. 5 du protocole à la CDI-PK) sont, à l'exception des pensions du service public qui sont réglés à l'art. 20, exclusivement imposables dans l'État de résidence, à l'instar de la convention de 2005. Cependant, dans la mesure où l'État de résidence n'impose pas une pension, l'État de la source peut désormais subsidiairement imposer la pension. Dans la mesure où le Pakistan n'impose en principe pas les pensions, la Suisse peut prélever un impôt à la source sur des prestations de la prévoyance professionnelle (2^e pilier) versées à des bénéficiaires au Pakistan.

Art. 22 Élimination des doubles impositions

L'imputation fictive d'impôt pour intérêts actuellement prévue par la convention de 2005 n'est plus prévue par la CDI-PK. Par conséquent, l'imputation forfaitaire ne s'applique plus qu'aux impôts réellement payés au Pakistan.

Art. 24 Procédure amiable

Les dispositions régissant la procédure amiable ont pu être complétées par une clause d'arbitrage selon laquelle les litiges pour lesquels aucun accord n'est trouvé dans un délai de 3 ans doivent être soumis à une instance d'arbitrage, si le contri-

buable concerné en fait la demande. La sentence arbitrale lie les États contractants, à moins qu'une personne directement concernée ne la rejette ou que les autorités compétentes et les personnes directement concernées ne conviennent d'une autre solution dans les 6 mois.

Les coûts de la procédure d'arbitrage sont supportés par la personne qui a requis la procédure amiable (ch. 6 du protocole à la CDI-PK).

Art. 25 Échange de renseignements

La CDI-PK comprend une disposition sur l'échange de renseignements conforme à la norme internationale. Les commentaires qui suivent portent donc uniquement sur quelques points de l'art. 25 CDI-PK et des dispositions du protocole qui le précisent (ch. 7).

Comme dans les CDI que la Suisse a conclues avec plusieurs autres États, et comme le préconise le Modèle de convention de l'OCDE, les dispositions sur l'échange de renseignements visent tous les impôts.

Le Pakistan a été informé, lors des négociations, qu'aucune suite ne serait donnée aux demandes d'assistance administrative fondées sur des données acquises illégalement.

Les dispositions de l'art. 25 sont précisées dans le protocole à la convention (ch. 7). En particulier, ce dernier détaille les conditions qu'une demande de renseignements doit remplir (let. b). Il faut notamment identifier le contribuable concerné (ce renseignement peut découler de tout élément qui permet une identification) et mentionner, s'ils sont connus, le nom et l'adresse de la personne (par ex. une banque) présumée détenir les renseignements. En outre, le protocole à la CDI-PK précise que ces conditions ne doivent pas être interprétées de manière formaliste (let. c).

D'après la norme internationale en la matière, l'échange de renseignements est limité à des demandes concrètes. Selon la norme révisée de l'OCDE, sont également considérées comme telles les demandes concrètes qui visent un groupe de contribuables défini précisément, dont il faut penser qu'ils n'ont pas rempli leurs obligations fiscales dans l'État requérant. La CDI-PK permet de donner suite à ce type de demande. L'identification peut se faire par le nom et l'adresse de la personne concernée, mais aussi par d'autres moyens, par exemple la description d'un comportement. Cette interprétation est basée sur la clause d'interprétation (let. c, en relation avec 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 exigences procédurales permettant de donner suite aux demandes groupées sont réglées dans la loi du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative fiscale³.

L'art. 25 de la CDI-PK ne prévoit ni l'échange spontané ni l'échange automatique de renseignements. Si la Suisse et le Pakistan veulent étendre leur coopération à l'échange automatique de renseignements, un accord additionnel, soumis à l'appro-

³ RS 651.1

bation de l'Assemblée fédérale, sera nécessaire. Le Pakistan a communiqué son intérêt pour l'échange automatique de renseignements avec la Suisse.

Les dispositions relatives à l'échange de renseignements s'appliquent aux renseignements concernant les années fiscales qui commencent le 1^{er} janvier de l'année civile suivant la signature de la convention ou après cette date (art. 28, par. 2, let. c). Cette disposition transitoire fait référence à celle contenue dans la CDI entre la Suisse et l'Inde. Ainsi, du point de vue temporel, elle aboutit à la même solution que pour l'échange de renseignements sur demande entre la Suisse et le Pakistan conformément à la convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, soit un échange possible pour les renseignements concernant les périodes fiscales 2018 et suivantes.

Art. 26 Droit aux avantages

Cette disposition prévoit l'introduction d'une clause anti-abus, qui se fonde sur le but principal d'un montage ou d'une transaction. Aux termes de cette clause, les avantages tirés de la CDI-PK ne sont pas accordés lorsque leur obtention constituait un des objets principaux du montage ou de la transaction, sauf s'il est démontré que l'octroi de ces avantages est conforme à l'objet ou à la finalité des dispositions correspondantes de la convention. Cette clause anti-abus est conforme à la règle PPT, que le Modèle de convention révisé de l'OCDE inclura selon les recommandations relatives à l'action 6 du projet BEPS.

La clause anti-abus est certes nouvelle, mais elle correspond, dans les grandes lignes, aux clauses que la Suisse a conclues pour éviter les abus dans un grand nombre de conventions contre les doubles impositions ces dernières années. La clause prévue en l'occurrence se différencie de celles que la Suisse a adoptées dans d'autres conventions par le fait qu'elle n'est pas limitée aux différents types de revenus, tels que les dividendes, les intérêts et les redevances. Elle s'applique en effet à toutes les dispositions de la CDI-PK. Ainsi, tout avantage tiré de la convention est soumis à la réserve concernant l'usage abusif.

Par sa formulation, la clause anti-abus de la CDI-PK se différencie de celles contenues dans d'autres conventions contre les doubles impositions conclues récemment par la Suisse sur un autre point: elle ne se limite pas aux situations où le but principal du montage ou de la transaction est de tirer des avantages de la convention; elle englobe également les situations dans lesquelles un des buts principaux est d'obtenir ces avantages. Cela ne fait cependant pas de différence significative du point de vue du résultat, car la deuxième partie de la clause prévoit que les avantages tirés de la convention sont tout de même accordés s'ils sont conformes à la finalité ou à l'objet des dispositions correspondantes. Cela devrait être en général le cas lorsque l'obtention de l'avantage n'était pas le but principal du montage ou de la transaction.

L'art. 26, par. 2, CDI-PK, correspond aux dispositions proposées dans le commentaire relatif à la règle PPT comme possibilité de complément. Selon ces dispositions, certains avantages tirés de la convention peuvent également être octroyés dans des situations d'abus au sens du par. 1, si les autorités compétentes définies dans la CDI-PK estiment que ces avantages auraient été octroyés si le montage ou la transaction dommageable selon la clause anti-abus n'avait pas eu lieu. Cette clause

garantit à un État contractant la possibilité, en cas d'usage abusif de la convention, de prendre en considération, pour déterminer les conséquences fiscales, tout état de fait qui aurait existé sans le montage ou la transaction.

3 Conséquences financières

La CDI-PK ne restreint la perception des impôts suisses par rapport à la convention de 2005 que de manière très limitée. En tant qu'État de la source, les droits d'imposition de la Suisse sont principalement limités aux types de revenu qui ne sont de toute manière pas imposables à la source en Suisse en vertu du droit national (rémunération pour des services en relation avec les redevances, gains en capital des participations dans des sociétés résidentes de la Suisse et rémunération pour des services techniques). Ces changements à charge de l'État de la source ne touchent donc pas la Suisse. Par contre, la Suisse est, en tant qu'État de résidence, en mesure de profiter des droits d'imposition étendus de l'État de résidence pour ces types de revenu. Des modifications de la CDI-PK en faveur des droits d'imposition de l'État de la source (pensions et gains en capital sur des parts dans des sociétés immobilières avec immeubles situées en Suisse) touchent la Suisse en tant qu'État de la source et État de résidence de la même façon. Des conséquences négatives de la CDI-PK, directement sur les revenus fiscaux de la Suisse ne sont donc pas prévus.

On peut s'attendre en revanche à ce que le volume des investissements directs entre les deux États contractants augmente suite à l'entrée en vigueur de la CDI-PK, renforçant ainsi en Suisse l'économie dans son ensemble et la base fiscale.

Enfin, la nouvelle convention peut être mise en œuvre dans le cadre des ressources en personnel actuelles.

4 Aspects juridiques

4.1 Constitutionnalité

La CDI-PK se fonde sur l'art. 54 de la Constitution (Cst)⁴ qui attribue à la Confédération la compétence en matière d'affaires étrangères. En vertu de l'art. 166, al. 2, Cst., l'Assemblée fédérale est compétente pour approuver la CDI-PK.

4.2 Forme de l'acte à adopter

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)⁵, sont réputées

⁴ RS 101

⁵ RS 171.10

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-PK peut néanmoins être dénoncée à tout moment pour la fin d'une année civile moyennant un préavis de six mois. Elle ne prévoit pas d'adhésion à une organisation internationale. Sa mise en œuvre n'exige pas l'adoption de lois fédérales.

La CDI-PK crée des obligations et confère des droits à la Suisse. Elle contient en particulier des dispositions mettant en œuvre pour la première fois certains développements issus du projet BEPS de l'OCDE, dont notamment la nouvelle règle PPT. L'assistance administrative est également élargie au standard international en la matière, ce qui correspond à la politique conventionnelle récente dans ce domaine. La CDI-PK est par conséquent réputée fixant des règles de droit importantes selon les art. 22, al. 4, LParl et 141, al. 1, let. d, ch. 3, Cst.

L'arrêté fédéral portant approbation de la CDI-PK est ainsi sujet au référendum au sens de l'art. 141, al. 1, let. d, ch. 3, Cst.

4.3 Délégation de compétence

A la suite d'une analyse réalisée par l'Office fédéral de la justice⁶, le Conseil fédéral a décidé, le 22 juin 2016, que le fait qu'un traité international ne créait pas d'obligations plus étendues que des traités au contenu similaire et déjà conclus par la Suisse n'était plus considéré comme déterminant lors de l'examen de son assujettissement au référendum. Il a en outre chargé les départements d'élaborer des normes de délégation sectorielles, soit au Conseil fédéral soit à l'Assemblée fédérale, de la compétence de conclure par arrêté fédéral simple des traités internationaux dans les domaines qui relèvent de leur compétence et qui le nécessitent. Ces normes de délégation doivent figurer dans un acte qui, lui, est sujet au référendum.

La CDI-PK apporte des adaptations conformes à la politique conventionnelle suisse tout en mettant en œuvre certains développements issus du projet BEPS. A l'avenir, de nombreuses conventions contre les doubles impositions seront modifiées, voire conclues en réglant de manière comparable les problématiques de droit fiscal international. Dans ce cadre, il est proposé que par arrêté fédéral portant approbation de la CDI-PK, l'Assemblée fédérale soit autorisée à approuver par voie d'arrêté fédéral simple, les conventions contre les doubles impositions futures qui régleront d'une manière comparable les mêmes domaines que ceux contenus dans la CDI-PK. Cela permettra d'exclure du référendum facultatif, à l'avenir, la conclusion et la révision de conventions contre les doubles impositions qui suivent un schéma similaire, conforme à la politique conventionnelle suisse. En revanche, si la Suisse convenait, dans

⁶ Rapport de l'OFJ du 29 août 2014 sur l'évolution de la pratique adoptée par le Conseil fédéral et l'Assemblée fédérale, depuis 2003, en matière de référendum facultatif des traités internationaux: www.ejpd.admin.ch > Actualité > News > 2016 > Référendum facultatif en matière «d'accords standards».

un accord ultérieur, de dispositions allant au-delà de celles prévues par la CDI-PK, leur arrêté d'approbation serait sujet au référendum.

4.4 Procédure de consultation

Selon l'art. 3, al. 1, let. c, de la loi du 18 mars 2005 sur la consultation (LCo)⁷, une consultation est organisée pour les traités internationaux qui sont soumis au référendum prévu par l'art. 140, al. 1, let. b ou sujets au référendum prévu par l'art. 141, al. 1, let. d, ch. 3 de la 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 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-PK a été soumise à une procédure d'orientation. Dans ce cadre, en date du 21 octobre 2016, une note explicative a été adressée aux cantons et aux milieux économiques intéressés à la conclusion des conventions contre les doubles impositions. La CDI-PK a été bien accueillie et n'a pas rencontré d'opposition. Par conséquent, les positions des milieux intéressés sont connues et documentées. En vertu de l'art. 3a, al. 1, let. b, LCo, il était dès lors possible de renoncer à une consultation.

⁷ RS 172.061

