



20.065

**Message
concernant l'approbation d'un protocole modifiant
la convention contre les doubles impositions
entre la Suisse et le Koweït**

du 26 août 2020

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

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

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

26 août 2020

Au nom du Conseil fédéral suisse:

La présidente de la Confédération, Simonetta Sommaruga
Le chancelier de la Confédération, Walter Thurnherr

Condensé

La convention contre les doubles impositions avec le Koweït a été signée en 1999 et n'a jamais été révisée. Depuis lors, la politique des États contractants s'est développée et des standards en matière des conventions contre les doubles impositions ont été établis.

Pour ces raisons, les États contractants ont en août 2016 entamé des négociations en vue de réviser la convention contre les doubles impositions. Le protocole de modification qui en a résulté a reçu un accueil favorable des cantons et associations économiques intéressées.

Le protocole de modification a été signé le 6 novembre 2019.

Message

1 Présentation de l'accord

1.1 Contexte, déroulement et résultats des négociations

La Suisse et le Koweït sont liés par une convention en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et la fortune¹ (ci-après «CDI-KW»). Signée le 16 février 1999, elle n'a jamais été révisée.

Afin d'adapter la CDI-KW aux politiques actuelles des États contractants et aux standards internationaux, les États contractants ont tenu des négociations en août 2016. Ces négociations ont mené à l'apposition des paraphes sur un projet d'un protocole de modification de la CDI-KW (ci-après «protocole de modification»).

Les cantons et les associations économiques intéressées ont été consultés en janvier 2017 sur la conclusion du protocole de modification et ont accueilli celui-ci favorablement. Le protocole de modification de la CDI-KW a été signé le 6 novembre 2019.

1.2 Appréciation

La CDI-KW a été signée le 16 février 1999. Depuis, la politique de la Suisse et celle du Koweït en matière d'élimination de la double imposition s'est développée de sorte que d'importantes améliorations de la convention ont pu être convenues dans le cadre du protocole de modification.

Les améliorations portent notamment sur les dispositions régissant l'imposition des dividendes et des intérêts. Ainsi, l'exonération de l'impôt à la source a pu être convenue pour les dividendes versés à des sociétés détenant une participation déterminante. De même, l'exonération de l'impôt à la source pour les intérêts a pu être convenue dans plusieurs cas, par exemple pour les intérêts sur un prêt bancaire, sur une dette résultant de la vente à crédit ou sur un prêt entre sociétés. Ces règles facilitent les investissements et les échanges économiques entre les deux pays.

En outre, le protocole de modification comprend une clause d'arbitrage. Cela permet d'augmenter la sécurité du droit en vue d'éliminer effectivement la double imposition.

De plus, le protocole de modification met en œuvre la norme minimale relative à l'action 6 du projet de lutte contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices ou «Base Erosion and Profit Shifting» de l'OCDE (ci-après «projet BEPS») et prévient l'octroi d'avantages de la convention dans les situations d'abus². Enfin, le protocole complète la convention par une clause d'échange de renseignements sur demande conforme à la norme de l'OCDE.

¹ RS 0.672.947.61

² www.oecd.org > Fiscalité > BEPS

Le protocole de modification présente un résultat équilibré, qui contribuera au bon développement des relations économiques bilatérales.

2 Commentaires des dispositions

Art. 1 du protocole de modification relatif au titre et au préambule de la CDI-KW

Cet article remplace le titre et le préambule de la CDI- KW. Conformément à la norme minimale décrite dans l'action 6 du projet BEPS et le Modèle de convention de l'OCDE dans sa version de 2017, il est précisé, dans le titre et le préambule, que la CDI-KW vise également à prévenir la fraude et l'évasion fiscales.

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. 2 du protocole de modification relatif à l'art. 2 de la CDI-KW (Impôts visés)

Le protocole de modification actualise la liste des impôts koweïtiens visés par la CDI-KW. Dorénavant, les impôts koweïtiens comprendront l'impôt sur les dividendes provenant de parts à des sociétés cotées en bourse ainsi que l'impôt sur le bénéfice prélevé dans certaines régions dans le cadre de l'exploitation des matières premières («zone neutre»).

Le *zakat* ainsi que la contribution versée à la Fondation koweïtienne pour l'encouragement de la science ont été rayés de la liste. Les taxes mentionnées s'élèvent chacune à 1 % et sont prélevées sur la part aux bénéfices des sociétés qui revient aux citoyens koweïtiens. Le Koweït prévoit d'introduire un impôt sur le bénéfice indépendant de la nationalité ou de la confession du contribuable de 10 %. La suppression de ces deux genres d'impôts ne devrait donc pas avoir de conséquences pour les résidents de la Suisse.

Art. 4 du protocole de modification relatif à l'art. 4 de la CDI-KW (Résident)

La définition en vigueur de la résidence des personnes physiques exige la nationalité du Koweït et exclut de la convention les nombreuses personnes de nationalité étrangère vivant et travaillant au Koweït. Pour cette raison, le protocole de modification remplace la définition de la résidence pour le Koweït. Comme dans d'autres États du Golfe, la difficulté consiste en ce qu'à défaut d'assujettissement général des personnes à l'impôt, la règle du Modèle de convention de l'OCDE ne peut s'appliquer.

Finalement, il a été convenu que, comme dans le droit de la migration koweïtien, toute personne physique séjournant pendant une période d'au moins 183 jours au total pendant l'année fiscale et les sociétés incorporées au Koweït sont des résidents du Koweït. Cette solution est similaire à celle convenue dans les conventions que la Suisse a conclues avec le Qatar³ et les Émirats arabes unis⁴ en vue d'éviter les doubles impositions.

Art. 5 du protocole de modification relatif à l'art. 9 (Entreprises associées) CDI-KW

La CDI-KW est complétée par une disposition qui fait obligation aux États contractants de procéder tous deux à des ajustements en cas de redressement des bénéfices. Le libellé de cette disposition est conforme au Modèle de convention de l'OCDE (art. 9, par. 2).

Cette disposition n'aura en principe aucune conséquence pratique sur la Suisse: celle-ci ne sera pas tenue de procéder automatiquement à des ajustements en cas de redressement des bénéfices par des autorités fiscales étrangères. Elle ne devra y procéder que si les redressements découlent d'une procédure amiable entre les autorités compétentes du Koweït et de la Suisse.

La modification de cette disposition correspond à la recommandation de bonne pratique de l'action 14 du projet BEPS et à la politique suivie par la Suisse pour les conventions de ce domaine.

Art. 6 et 7 du protocole de modification relatif aux art. 10 et 11 de la CDI-KW (Dividendes et intérêts)

Pour les dividendes versés à des sociétés et provenant de participations d'au moins 10 %, à condition que la participation ait été détenue pendant un an au moins, le droit d'imposer revient exclusivement à l'État dont la société bénéficiaire est un résident. Le taux d'impôt résiduel général de 15 % reste inchangé pour le surplus.

Pour les intérêts, de nombreuses exonérations de l'imposition dans l'État de la source ont été convenues. Cela concerne en particulier les intérêts sur un prêt bancaire, sur une dette résultant de la vente à crédit de biens ou de services, les intérêts sur un prêt entre sociétés et les intérêts versés aux États contractants et à leurs banques centrales. Ces paiements d'intérêts pourront être imposés exclusivement dans l'État de résidence du bénéficiaire.

Art. 8 du protocole de modification relatif à l'art. 13 de la convention (Gains en capital)

Le protocole de modification adapte l'art. 13 de la CDI-KW à la politique suisse en matière de conventions et au Modèle de convention de l'OCDE. Les gains provenant de l'aliénation de parts de sociétés, dont plus de 50 % de la valeur sont tirés directe-

³ Convention du 24 septembre 2009 entre la Confédération suisse et l'État du Qatar en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu; RS **0.672.965.61**.

⁴ Convention du 6 octobre 2011 entre la Confédération suisse et les Émirats Arabes Unis en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu; RS **0.672.932.51**.

ment ou indirectement de biens immobiliers situés dans un État contractant, peuvent être imposés par cet État (par. 4). Dans un tel cas, la Suisse en tant qu'État de résidence de la personne qui aliène les parts accorde l'exemption uniquement s'il est prouvé que les bénéfices ont effectivement été imposés au Koweït (art. 23, par. 2).

Ce mode d'imposition entravant sensiblement le négoce des actions des sociétés immobilières cotées en bourse, une exception a été convenue pour ces cas, conformément à la politique suisse en matière de conventions. Une autre exception est prévue pour les sociétés qui exercent leurs activités industrielles ou commerciales dans les immeubles en question. Les bénéfices tirés de la vente d'une société industrielle, par exemple, dont la valeur serait constituée pour plus de 50 % d'actifs immobiliers ne serait pas concernés par cette disposition si elle exerce son activité industrielle dans ces locaux.

*Art. 9 du protocole de modification relatif à l'art. 18 de la CDI-KW
(Pensions et rentes)*

Le nouvel art. 18 de la CDI-KW concernant les pensions et autres versements de capitaux poursuivant le même but (cf. art. 14 du protocole de modification relatif au nouveau par. 6 du protocole à la CDI-KW) maintient le droit d'imposition exclusif de l'État de résidence. En raison de l'absence d'assujettissement des personnes physiques au Koweït, un droit d'imposition subsidiaire a été conféré à l'État de la source pour les cas dans lesquels l'État de résidence n'impose pas une pension.

*Art. 10 et 11 du protocole de modification relatif aux art. 23 et 24 de la CDI-KW
(Elimination des doubles impositions et non-discrimination)*

Les changements des art. 23 et 24 CDI-KW en relation avec les méthodes pour éliminer la double imposition et avec la non-discrimination sont faits afin d'adapter ces articles du point de vue technique aux changements des art. 10 et 11 DI-KW relatifs aux dividendes et intérêts. Ces changements n'ont pas de conséquences matérielles.

*Art. 12 du protocole de modification relatif à l'art. 25 de la CDI-KW
(Procédure amiable)*

Les dispositions régissant la procédure amiable sont complétées par le protocole de modification avec une clause d'arbitrage selon laquelle les litiges pour lesquels aucun accord n'est trouvé dans un délai de trois ans doivent être soumis à une instance d'arbitrage, si le contribuable concerné en fait la demande et si aucun tribunal judiciaire ou administratif d'un État contractant n'a rendu une décision. 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 un délai de six mois.

*Art. 13, al. 2, du protocole de modification relatif au nouvel art. 26 de la CDI-KW
(Échange de renseignements)*

Le protocole de modification ajoute à la CDI-KW une disposition sur l'échange de renseignements conforme à la norme internationale et diverses clarifications dans le protocole à la CDI-KW (voir art. 14, al. 4, du protocole de modification relatif au nouveau par. 7 du protocole à la CDI-KW).

L'échange de renseignements est applicable pour les impôts couverts par la CDI-KW.

Les dispositions du nouvel art. 26 sont précisées dans le protocole à la CDI-KW (par. 7). En particulier, ce dernier spécifie dans le détail 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 convention 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 le standard révisé de l'OCDE, font également partie de ces demandes les requêtes qui visent un groupe de personnes définies précisément, dont il faut supposer qu'elles n'ont pas rempli leurs obligations fiscales dans l'État requérant. Le protocole de modification permet de donner suite à de telles demandes. 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 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 aux demandes groupées sont réglées dans la loi du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative fiscale⁵.

L'art. 26 de la CDI-KW ne prévoit ni l'échange spontané ni l'échange automatique de renseignements.

*Art. 13, par. 3, du protocole de modification relatif au nouvel art. 27 de la CDI-KW
(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 (*«principal purpose test rule»* ou *«règle PPT»*). Aux termes de ce paragraphe, les avantages tirés de la convention ne sont pas accordés lorsque l'obtention de ces avantages 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 convention. Ainsi, tout avantage tiré de la convention est soumis à la réserve concernant l'usage abusif.

Par sa formulation, la clause anti-abus adoptée dans la convention se différencie de celles contenues dans d'autres accords conclus récemment par la Suisse sur un autre point: elle ne se limite pas aux situations où l'objet principal du montage ou de la transaction est de tirer des avantages de la convention; elle englobe également les situations où un des objets 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 quand même accordés s'ils sont conformes à la finalité ou à l'objet des dispositions correspondantes. Ce devrait être en général le cas lorsque l'obtention de l'avantage n'était pas l'objet principal du montage ou de la transaction.

Le par. 2 correspond aux dispositions proposées dans le commentaire relatif à la règle PPT comme possibilité de complément. Selon ces dispositions, certains avantages revendiqués au titre de la convention peuvent également être octroyés dans des situations d'abus au sens du par. 1, si les autorités compétentes 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.

Art. 15 du protocole de modification (Entrée en vigueur)

Les dispositions du protocole s'appliquent à partir du 1^{er} janvier de l'année civile suivant son entrée en vigueur. Cela vaut également pour les dispositions relatives à l'échange de renseignements qui est possible pour des renseignements relatifs aux périodes fiscales à partir du 1^{er} janvier de l'année civile suivant l'entrée en vigueur.

3 Conséquences financières

Le protocole de modification contient des restrictions additionnelles du droit d'imposer de l'État de la source des dividendes et des intérêts. La Suisse est surtout concernée en relation avec l'impositions des dividendes des participations qualifiées. On peut s'attendre cependant à ce que le volume des investissements directs entre les deux États contractants augmente suite à l'entrée en vigueur de la CDI-KW révisée, renforçant ainsi en Suisse l'économie dans son ensemble et la base fiscale.

Le protocole de modification peut être mise en œuvre avec les ressources humaines disponibles.

4 Aspects juridiques

Le protocole de modification se fonde sur l'art. 54, al. 1, de la Constitution (Cst.)⁶, aux termes duquel les affaires étrangères relèvent de la compétence de la Confédération. L'art. 184, al. 2, Cst. autorise le Conseil fédéral à signer et à ratifier les traités. En vertu de l'art. 166, al. 2, Cst., l'Assemblée fédérale est compétente pour approuver les traités, à l'exception de ceux dont la conclusion relève de la compétence du Conseil fédéral en vertu d'une loi ou d'un traité (voir également l'art. 7a, al. 1, de la loi du 21 mars 1997 sur l'organisation du gouvernement et de l'administration⁷). Dans le cas d'espèce, il n'existe pas de loi ou de traité qui délègue au Conseil fédéral la compétence de conclure un traité tel que le protocole de modification. C'est donc le Parlement qui est compétent pour l'approuver.

L'art. 141, al. 1, let. d, ch. 3, Cst. dispose qu'un traité international est sujet au référendum, entre autres, s'il contient des dispositions importantes fixant des règles de droit. Aux termes de l'art. 22, al. 4, de la loi du 13 décembre 2002 sur le Parlement (LParl)⁸, sont réputées fixer des règles de droit les dispositions générales et abstraites d'application directe qui créent des obligations, confèrent des droits ou attribuent des compétences.

Le protocole de modification contient des dispositions qui créent des obligations pour les autorités suisses et confèrent des droits à celles-ci et à des particuliers (personnes physiques ou morales). Il contient donc des dispositions importantes fixant des règles de droit au sens des art. 22, al. 4, LParl et 141, al. 1, let. d, ch. 3, Cst. L'arrêté fédéral portant approbation du protocole de modification est dès lors sujet au référendum en matière de traités internationaux conformément à l'art. 141, al. 1, let. d, ch. 3, Cst.

5 Procédure de consultation

Le protocole modifiant la CDI-KW est sujet au référendum, conformément à l'art. 141, al. 1, let. d, ch. 3, Cst. En vertu de l'art. 3, al. 1, let. c, de la loi du 18 mars 2005 sur la consultation (LCo)⁹, une consultation devait donc en principe être organisée. Une note explicative a été adressée en janvier 2019 aux cantons et aux milieux économiques intéressés à la conclusion des CDI. Le protocole de modification a été bien accueilli et sans autres commentaires. Il a été dès lors possible de renoncer à une consultation en vertu de l'art. 3a, al. 1, let. b, LCo, puisque les positions des milieux intéressés étaient connues et documentées.

6 RS 101
7 RS 172.010
8 RS 171.10
9 RS 172.061

