



20.066

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

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'une convention contre les doubles impositions entre la Suisse et le Bahreïn, 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

Bahreïn est une économie importante du Moyen-Orient avec une diversification avancée par rapport aux références régionales. Le Bahreïn dispose d'un secteur industriel et des services développés. La Suisse est un partenaire de commerce important du Bahreïn.

Plusieurs conventions ont été conclues dans le domaine économique entre la Suisse et le Bahreïn, mais les deux États n'ont pas conclu, jusqu'à présent, de convention de portée générale en vue d'éviter les doubles impositions.

Pour cette raison, les États contractants ont entamé, en avril 2015, des négociations portant sur la conclusion d'une convention contre les doubles impositions. Celles-ci ont abouti en janvier 2019.

Les cantons et associations économiques intéressées ont accueilli favorablement la conclusion de la convention. Celle-ci a été signée le 23 novembre 2019.

Message

1 Présentation de la convention

1.1 Contexte, déroulement et résultats des négociations

Le Bahreïn est membre de l'Organisation mondiale du commerce depuis 1995. Il fait également partie du Conseil de coopération du Golfe (CCG), dont les six membres (Arabie saoudite, Bahreïn, Émirats arabes unis, Koweït, Oman et Qatar) forment une union douanière depuis 2003.

Le Bahreïn dispose d'une économie diversifiée par rapport aux autres pays de la région. En 2017, le secteur industriel a contribué à hauteur de 39,3 % au produit intérieur brut, la plus grande part revenant à la pétrochimie et à la production d'aluminium. Le secteur des services représente 60,4 % du produit intérieur brut. Destination prisée par les touristes à l'échelle régionale, le Bahreïn occupe surtout une position dominante, à une plus grande échelle, parmi les places financières proposant des assurances et des prestations financières conformes à la charia.

Les recettes de la vente de produits pétroliers sont gérées par le fonds étatique *Mumtalakat Holding Company*. Ce fonds dispose actuellement d'une fortune de près de 19 milliards de dollars, qu'il investit dans le pays et à l'étranger.

En 2014, la Suisse était le 11^e partenaire du Bahreïn en matière d'importations. Elle y a exporté des marchandises pour une valeur de 244,5 millions de francs, dont 30,6 % de montres, 28,9 % de produits agricoles, 17,9 % de machines et 12,5 % de produits pharmaceutiques.

Il existe entre la Suisse et le Bahreïn un accord du 4 février 1986 relatif au trafic aérien de lignes¹. Dans le domaine économique, les deux pays ont conclu un accord en vue de l'exonération réciproque des impôts sur le revenu et sur la fortune provenant des activités de transport aérien et maritime international², le 9 novembre 2004, et un accord de libre-échange (entre les États de l'AELE et les États membres du Conseil de coopération des États arabes du Golfe)³, le 22 juin 2009. Il n'existe cependant pas encore de convention générale entre les deux pays visant à éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune.

Pour ces raisons, des négociations sur la conclusion d'une convention contre les doubles impositions ont été entamées en avril 2015. Elles ont été menées à terme en 2016 en paraphant un projet de convention en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales (ci-après «CDI-BH»). Le processus d'approbation au Bahreïn prenant beaucoup de temps, le projet a finalement été complété par les dispositions relatives aux normes minimales élaborés dans le cadre du projet de l'OCDE de lutte

1 RS 0.748.127.191.66

2 RS 0.672.916.65

3 RS 0.632.311.491

contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (ci-après «projet BEPS») ⁴ en janvier 2019.

Les cantons et associations économiques intéressées ont été consultés en septembre 2016 et en octobre 2019 sur la conclusion de la CDI-BH et l'ont accueillie favorablement. La CDI-BH a été signée le 23 novembre 2019.

1.2 Appréciation

La région du Golfe est aujourd'hui l'une des régions les plus dynamiques du monde. Les capacités d'investissement du Bahreïn à l'étranger sont considérables, et ses capitaux devraient affluer de plus en plus vers l'Europe. Dernièrement, le Bahreïn a signé des conventions contre les doubles impositions avec de nombreux États européens qui prévoient des taux d'imposition très avantageux pour les investissements. La conclusion de la CDI-BH permettra de renforcer la compétitivité de la Suisse et d'éviter, en outre, que les investissements ne soient dirigés vers d'autres pays ou gérés depuis ces autres pays.

Actuellement, le Bahreïn ne dispose pas d'un système fiscal complet. Néanmoins, on s'attend à ce que ses gisements de pétrole et de gaz soient épuisés dans un avenir proche et que le pays mette un jour un système fiscal complet. La Suisse estime qu'il est opportun de conclure maintenant une convention contre les doubles impositions avec le Bahreïn, puisque le climat de négociation devrait devenir moins favorable à l'avenir.

Les conditions de la CDI-BH sont similaires aux dispositions d'autres conventions que la Suisse a conclues avec des États du Conseil de coopération du Golfe. Grâce à cette convention, les entreprises suisses se trouveront dans une position concurrentielle sur le marché du Bahreïn si le pays introduit un impôt général sur le revenu et sur les bénéfices.

La clause anti-abus de l'art. 28, 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»), correspond à la norme minimale qui est décrite dans le rapport sur l'action 6 projet BEPS. Elle vise à éviter que des avantages soient octroyés au titre de la convention dans des situations d'abus. Enfin, la CDI-BH respecte la norme internationale en matière d'échange de renseignements sur demande et aussi la norme minimale en matière des procédures amiables selon le rapport sur l'action 14 du projet BEPS.

La CDI-BH place les entreprises suisses dans une position concurrentielle dans le domaine des impôts directs par rapport aux entreprises étrangères actives au Bahreïn. Elle garantit la sécurité juridique et un cadre conventionnel, qui auront un effet favorable sur l'évolution des relations économiques bilatérales.

⁴ Consultable sous www.oecd.org > Thèmes > Fiscalité > BEPS

2 Commentaires des dispositions de la convention

Dans l'ensemble, la CDI-BH suit, tant sur le plan formel que matériel, le Modèle de convention de l'OCDE ainsi que la pratique conventionnelle de la Suisse. 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.

Titre et préambule

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 dans le préambule, que la CDI-BH 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 Impôts visés

Actuellement, le Bahreïn impose uniquement les bénéfices résultant de la prospection et de l'extraction de pétrole et de gaz naturel ainsi que du raffinage du pétrole sur son territoire. Les dispositions du par. 4 garantissent que les impôts sur le revenu et sur la fortune qui pourraient être instaurés à l'avenir tomberont aussi sous le coup de la convention.

Conformément à la politique conventionnelle de la Suisse, la CDI-BH ne s'applique pas à l'impôt anticipé sur les gains de loterie, comme il est précisé au ch. 1 du protocole à la CDI-BH.

Art. 4 Résident

Étant donné qu'il n'existe pas d'assujettissement général à l'impôt au Bahreïn, le critère permettant de déterminer si une personne physique est un résident du Bahreïn n'est pas l'assujettissement illimité à l'impôt dans le pays, comme le prévoit le par. 1 du Modèle de convention de l'OCDE, mais le fait que la personne y a un foyer d'habitation permanent, le centre de ses intérêts vitaux ou son séjour habituel. Pour les sociétés, le critère déterminant est le fait qu'elles ont été créées au Bahreïn ou qu'elles y ont leur siège de direction effective. Cette solution est similaire à celle

convenue dans les conventions que la Suisse a conclues avec le Qatar⁵ et les Émirats arabes unis⁶ en vue d'éviter les doubles impositions.

Il est précisé au ch. 3 du protocole que les organisations d'utilité publique exonérées d'impôt et les institutions de prévoyance sont également considérées comme des résidents.

Art. 5 Établissement stable

Le par. 2 de l'art. 5 du Modèle de convention de l'OCDE contient une liste d'exemples d'établissements stables au sens du par. 1. Le Bahreïn a demandé que les raffineries, les points de vente et les entrepôts mis à disposition de tiers soient ajoutés à cette liste. Étant donné que ces trois éléments représentent des bases fixes et que, partant, ils sont englobés dans la définition générale de l'établissement stable du par. 1, cet ajout n'a pas de conséquences matérielles.

Afin de rendre compte de son droit fiscal actuel, le Bahreïn a demandé que toutes les activités en lien avec la prospection et l'extraction de pétrole brut ou de gaz naturel ainsi qu'avec le raffinage de pétrole brut soient considérées comme des établissements stables. La solution trouvée prévoit finalement que les activités doivent durer plus de 90 jours afin d'être considérées comme établissements stables.

Art. 7 et 9 Bénéfices des entreprises et entreprises associées

Dans sa politique conventionnelle, le Bahreïn suit, dans une large mesure, le Modèle de convention de l'OCDE dans sa version de juillet 2008. Il n'était pas disposé à convenir de la présente clause dans les termes de la version de 2010, qui met en œuvre l'approche autorisée de l'OCDE. Il est garanti néanmoins au par. 3 que les frais concernant les établissements stables peuvent être déduits dans l'État où ces établissements se situent, indépendamment du lieu où les frais sont survenus.

Les art. 7 (bénéfices des entreprises) et 9 (entreprises associées) CDI-BH prévoient un délai pour rectifier les bénéfices des établissements stables et des entreprises associées. Dorénavant, les autorités fiscales de la Suisse et du Bahreïn ne pourront redresser les bénéfices que pendant une période de cinq ans suivant la fin de la période fiscale concernée. Les recours introduits contre un redressement des bénéfices qui entraînent des retards n'affecteront pas le délai. En cas de fraude, négligence grave ou omission volontaire, les autorités fiscales pourront procéder au redressement des bénéfices, même après l'expiration de ce délai. Ce seront alors les délais prévus par le droit interne qui s'appliqueront.

En principe, la Suisse n'inscrit pas la 2^e phrase de l'art. 25, par. 2, du Modèle de convention de l'OCDE dans ses CDI, qui prévoit que les accords amiables sont appliqués quels que soient les délais prévus par le droit interne des États contractants. En raison de l'élément 3.3 du standard minimal relatif à l'action 14 du plan

⁵ Convention du 24 septembre 2009 entre la Confédération suisse et l'Etat du Qatar en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu (RS **0.672.965.61**)

⁶ Convention du 6 octobre 2011 entre la Confédération suisse et les Emirats arabes unis en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu (RS **0.672.932.51**)

d'action BEPS, la Suisse doit donc être disposé de limiter le délai pour la rectification des bénéfices comme convenu dans les art. 7 et 9 CDI-BH.

Art. 10, 11 et 12 Dividendes, revenus de créances (intérêts) et redevances

Les dispositions régissant l'imposition des dividendes, intérêts et redevances correspondent à la politique que la Suisse applique actuellement en la matière lorsqu'elle conclut des conventions avec des États du Golfe. Elles s'inspirent largement du Modèle de convention de l'OCDE.

La CDI-BH prévoit un taux d'impôt résiduel général sur les dividendes de 15 %, ainsi qu'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 une institution de prévoyance ou à un État contractant, y compris sa banque nationale et ses autorités d'investissement, comme c'est le cas dans les conventions contre les doubles impositions que la Suisse a signées avec le Qatar et les Émirats arabes unis.

Les intérêts, qui sont désignés par le terme «revenus de créances» dans la CDI-BH sur demande du Bahreïn, et les redevances ne peuvent être imposés, selon la CDI-BH, que dans l'État de résidence du bénéficiaire. Cette solution correspond également à celle convenue avec le Qatar et les Émirats arabes unis.

Art. 13 Gains en capital

À l'instar du Modèle de convention de l'OCDE, l'art. 13, par. 4, prévoit que les gains issus de la vente d'actions d'une société qui tirent directement ou indirectement plus de 50 % de leur valeur de biens immobiliers sis dans un État contractant sont imposables dans cet État. Conformément à la politique conventionnelle de la Suisse, la convention prévoit également les exceptions concernant les actions de sociétés qui exercent leur activité dans ou sur leurs biens immobiliers, ou qui sont cotées en bourse (let. a et b).

Art. 18 et 19 Pensions et fonctions publiques

Les pensions, y compris les prestations en capital (ch. 5 du protocole) ne peuvent être imposées en principe, conformément à la politique conventionnelle de la Suisse, que dans l'État de résidence. Cependant, si cet État n'impose pas les pensions, l'État de la source peut les imposer. Sont exclues de la présente clause les pensions du secteur public au sens de l'art. 19, par. 2, lequel correspond au Modèle de convention de l'OCDE.

Art. 23 Méthodes pour éliminer les doubles impositions

D'une manière générale, le Bahreïn évite la double imposition par la méthode de l'imputation. Conformément à sa politique conventionnelle, la Suisse évite la double imposition par la méthode de l'exemption et, pour les dividendes, par la méthode de l'imputation. Comme elle le fait d'habitude, la Suisse accorde l'exemption aux gains

issus de la vente d'actions de sociétés immobilières selon l'art. 13, par. 4, à condition que l'imposition effective dans l'autre pays contractant soit prouvée.

Art. 25 Procédure amiable

Les dispositions de l'art. 25 concernant les procédures amiables correspondent dans une large mesure à celles du Modèle de convention de l'OCDE et contiennent une clause d'arbitrage. Une déviation concerne la 2^e phrase du par. 2 de l'art. 25 (voir le commentaire des art. 7 et 9 CDI-BH).

Art. 26 Échange de renseignements

La CDI-BH contient une disposition sur l'échange de renseignements conforme à la norme internationale. Les explications ci-après ne concernent que certains points de l'art. 26 et des dispositions correspondantes du protocole (ch. 6).

Les dispositions concernant l'échange de renseignements s'appliquent aux impôts visés par la convention, comme c'est le cas dans différentes conventions contre les doubles impositions conclues par la Suisse.

Les dispositions de l'art. 26 sont précisées dans le protocole joint à la convention (ch. 6). 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 joint 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. La CDI-BH 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 fiscale⁷.

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

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

⁷ RS 651.1

civile suivant l'entrée en vigueur de la convention ou après cette date (art. 29, par. 2, let. c).

Art. 28 Dispositions diverses

L'art. 28 contient une clause visant à éviter que la CDI-BH soit utilisée de manière abusive.

Selon le par. 1, le critère déterminant est l'objet principal du montage ou de la transaction. Aux termes de ce paragraphe, les avantages revendiqués au titre d'une 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 adoptée dans la CDI-BH 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-BH. Ainsi, tout avantage tiré de la convention est soumis à la réserve concernant l'usage abusif.

Par sa formulation, la clause anti-abus prévue dans la CDI-BH 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 revendiqués au titre 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 définies dans la CDI-BH 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

Dans toute convention contre les doubles impositions, les deux États contractants renoncent à certaines recettes fiscales. La CDI-BH réduit notamment le taux résiduel de l'impôt à la source sur les dividendes. 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-BH, renforçant ainsi en Suisse l'économie dans son ensemble et la base fiscale.

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

4 Aspects juridiques

4.1 Constitutionnalité

La CDI-BH se fonde sur l'art. 54 de la Constitution (Cst.)⁸ qui attribue à la Confédération la compétence en matière d'affaires étrangères. 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.

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, entre autres, s'il contient des dispositions importantes fixant des règles de droit. Selon l'art. 22, al. 4, de la loi du 13 décembre 2002 sur le Parlement (LParl)⁹, 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.

La CDI-BH crée des obligations et confère des droits à la Suisse. Elle limite notamment l'imposition et élargit l'assistance administrative. La CDI-BH 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-BH est ainsi sujet au référendum au sens de l'art. 141, al. 1, let. d, ch. 3, Cst.

4.3 Procédure de consultation

La CDI-BH est sujette au référendum, conformément à l'art. 141, al. 1, let. d, ch. 3, Cst. En vertu de l'art. 3a, al. 1, let. c, de la loi du 18 mars 2005 sur la consultation (LCO)¹⁰, elle était donc en principe soumise à une consultation. Une procédure

⁸ RS 101

⁹ RS 171.10

¹⁰ RS 172.061

d'orientation a été organisée en septembre 2016 et octobre 2019. Dans ce cadre, une note explicative a été adressée aux cantons et aux milieux économiques intéressés à la conclusion des conventions contre les doubles impositions. La CDI-BH a été bien accueillie et n'a pas rencontré d'opposition. Par conséquent, les positions des milieux intéressés étaient connues et documentées. En vertu de l'art. 3a, al. 1, let. b, LCo, il était dès lors possible de renoncer à une consultation.

