

10.070

Message

**concernant l'approbation d'une Convention
entre la Suisse et le Tadjikistan en vue d'éviter les doubles impositions
en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune**

du 25 août 2010

Mesdames les Présidentes,
Mesdames et Messieurs,

Nous vous soumettons le projet d'un arrêté fédéral portant approbation de la Convention entre la Suisse et le Tadjikistan en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, en vous proposant de l'adopter.

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

25 août 2010

Au nom du Conseil fédéral suisse:

La présidente de la Confédération, Doris Leuthard
La chancelière de la Confédération, Corina Casanova

Condensé

La Suisse et le Tadjikistan ont ouvert en 2004 des négociations en vue de conclure une convention contre les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune. Ces négociations ont été closes en 2006. En raison cependant de certains changements d'organigramme, les paraphes n'ont été apposés qu'en juin 2009. La Convention entre la Suisse et le Tadjikistan en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune a finalement été signée le 23 juin 2010.

Cette Convention est destinée à prévenir la double imposition et offre ainsi à la Suisse et à son économie des avantages importants au regard de l'évolution des relations économiques entre les deux pays; elle contribuera en outre à préserver et à développer les investissements directs suisses au Tadjikistan.

La Convention suit pour l'essentiel le Modèle de convention de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE), ainsi que la politique conventionnelle de la Suisse qui avait cours au moment des négociations.

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

Table des matières

Condensé	5296
1 Présentation de la Convention	5298
1.1 Contexte, déroulement et résultat des négociations	5298
1.2 Appréciation	5299
2 Commentaire des dispositions de la Convention	5300
3 Conséquences financières	5304
4 Constitutionnalité	5304
 Arrêté fédéral portant approbation d'une convention entre la Suisse et le Tadjikistan en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (<i>Projet</i>)	 5307
Convention entre la Confédération suisse et la République du Tadjikistan en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune	 5309

Message

1 Présentation de la Convention

1.1 Contexte, déroulement et résultat des négociations

Les relations bilatérales entre la Suisse et le Tadjikistan couvrent de nombreux domaines. Depuis 1991, la Suisse accompagne les pays d'Asie centrale, parmi lesquels le Tadjikistan, dans la phase de transition qui a succédé à l'écroulement de l'Union soviétique. Elle les aide à remédier aux carences de leurs infrastructures et à maîtriser leurs problèmes écologiques, ainsi qu'à mettre en place des structures propices au développement de la démocratie, de l'état de droit et d'une économie de marché. Cette coopération est aussi profitable à la Suisse, car elle apporte des marchés de fournitures ainsi que des mandats à ses entreprises.

La Suisse est l'un des principaux bailleurs de fonds du Tadjikistan. Parallèlement à l'aide humanitaire, la Direction du développement et de la coopération (DDC) et le Secrétariat d'Etat à l'économie (SECO) soutiennent le développement de la distribution d'eau et d'électricité. La Suisse contribue au financement de divers projets pour moderniser l'infrastructure, introduire de nouvelles méthodes de gestion et mettre sur pied des institutions durables. La Suisse soutient aussi des projets dans les domaines de la promotion du commerce et du secteur privé, du soutien macro-économique, de l'agriculture, de la santé, de la promotion de la diversité culturelle, ainsi que du développement du système judiciaire.

La Suisse et le Tadjikistan collaborent de même étroitement dans certains domaines économiques. Le Tadjikistan a adhéré à la Banque mondiale et au Fonds monétaire international en 1993 et depuis, il est membre du groupe de vote de la Suisse au sein de ces institutions. Le 11 juin 2009, la Suisse et le Tadjikistan ont signé un accord de protection des investissements qui améliore le statut juridique des investisseurs et instaure un climat favorable à l'afflux de capitaux étrangers. Il est de plus prévu d'ouvrir des négociations avec le Tadjikistan en vue de conclure un accord de commerce et de coopération économique, qui renforcerait encore les relations économiques entre les deux pays.

Ces accords et la présente Convention contre les doubles impositions créeront des conditions économiques favorables et permettront de dynamiser des échanges commerciaux encore modestes. En 2009, la Suisse a réalisé des exportations pour un montant de 2,4 millions de francs vers le Tadjikistan et des importations en provenance de ce pays pour 30 000 francs. En outre, la Suisse y a réalisé en 2008 des investissements pour un montant de 34,7 millions de francs. Actuellement, ces échanges consistent principalement en importations de coton et d'aluminium tadjiks par les entreprises suisses et en exportations suisses de produits chimiques, d'instruments de précision, de machines et appareils, ainsi que de produits agricoles.

Désireux d'étendre sa coopération avec la Suisse, le Tadjikistan lui a fait part dès 1999 de son souhait de conclure avec elle une convention de double imposition. Il a toutefois fallu attendre l'année 2004 pour l'ouverture des négociations à proprement parler. Elles se sont déroulées du 16 au 19 août 2004 à Douchanbe, capitale du Tadjikistan, à l'invitation du ministère tadjik des affaires étrangères.

Les deux Etats se sont entendus sur toutes les dispositions de l'accord, sauf sur l'art. 4, par. 2, let. b) concernant la durée de séjour minimale, pour lequel le Tadjikistan voulait s'écarter du Modèle de convention de l'Organisation de coopération et de développement économiques concernant le revenu et la fortune (Modèle de convention de l'OCDE). Cette divergence a empêché la Convention d'être paraphée immédiatement, mais un compromis à rechercher par voie de correspondance devait permettre d'y remédier.

Ce compromis a finalement été trouvé, en mars 2006, après plusieurs échanges de lettres et plusieurs visites de l'ambassadeur de Suisse auprès des instances compétentes à Douchanbe. Le texte de la Convention rédigé en langues anglaise et russe devait ensuite être paraphé mais, en raison de changements d'organigramme dans les deux pays, les travaux de traduction et de rédaction ont pris plus de temps que prévu, ce qui explique que les paraphes n'aient été apposés sur ces versions que le 11 juin 2009.

Lors des négociations de Douchanbe, le Tadjikistan n'avait manifesté aucun intérêt à l'ajout d'une clause sur l'échange de renseignements, consistant à l'époque en la «petite clause d'entraide». Après la décision du Conseil fédéral du 13 mars 2009 de retirer la réserve que la Suisse avait émise au sujet de l'échange de renseignements tel qu'il était prévu par le Modèle de convention de l'OCDE, la Suisse a néanmoins demandé au Tadjikistan s'il souhaitait qu'une clause en ce sens figure dans la Convention. Celui-ci a toutefois expressément préféré une entrée en vigueur rapide de la Convention, les deux pays étant convenus que cette clause pourra au besoin être ajoutée par la suite.

Après que les cantons et les milieux économiques intéressés en ont approuvé la conclusion, la Convention en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, y compris son protocole, a été signée à Douchanbe le 23 juin 2010.

1.2 Appréciation

Les échanges commerciaux entre la Suisse et le Tadjikistan sont relativement modestes. Grâce à la conclusion de la Convention de double imposition, les relations économiques existant entre les deux pays vont gagner en stabilité. Les conditions créées par la Convention sont propres à maintenir et à favoriser les investissements directs étrangers, ce qui profite au développement économique des deux pays. En particulier, l'accord permet aux entreprises suisses de ne pas être fiscalement désavantagées par rapport à des entreprises d'autres pays qui auraient conclu une convention contre les doubles impositions avec le Tadjikistan.

Dans les grandes lignes, la Convention est conforme à la politique conventionnelle que pratiquait la Suisse au moment où les négociations se sont terminées. Elle contient des solutions globalement avantageuses, mais aucune disposition sur l'échange de renseignements, limité par conséquent aux renseignements nécessaires à la bonne application de la Convention. Le Tadjikistan a renoncé expressément à une clause sur l'échange de renseignements conforme à la norme de l'OCDE, préférant une entrée en vigueur rapide de l'accord.

La nouvelle politique de la Suisse en matière d'échange de renseignements n'exige pas que soit obligatoirement insérée dans toutes les conventions une clause conforme à la norme de l'OCDE. D'autre part, en l'absence de convention de double imposition entre la Suisse et le Tadjikistan, et donc de cadre contraignant permettant de régler les questions fiscales bilatérales, les pays ont tous deux intérêt à la conclusion rapide d'un tel accord. Il sera toujours temps de négocier ultérieurement l'ajout dans la Convention d'une clause sur l'échange de renseignements.

2 Commentaire des dispositions de la Convention

La Convention de double imposition suit en grande partie le Modèle de convention de l'OCDE, tant formellement que matériellement, ainsi que la pratique de la Suisse en la matière. C'est pourquoi seules sont commentées ci-après les dispositions qui s'écartent sensiblement dudit Modèle ou de la pratique conventionnelle de la Suisse, ou qui méritent une attention particulière.

Art. 2 Impôts visés

Les impôts tadjiks visés par la Convention sont l'impôt sur le bénéfice des personnes morales, l'impôt sur le revenu des personnes physiques ainsi que l'impôt sur la fortune des personnes morales et des personnes physiques. Au Tadjikistan, des impôts sont perçus à l'échelon de l'Etat fédéral et des communes. La liste des impôts visés correspond à celle qui figure dans la convention conclue entre le Tadjikistan et l'Allemagne.

Conformément au par. 5, les impôts prélevés à la source sur les gains de loterie n'entrent pas dans le champ d'application de la Convention. Cela correspond à la pratique conventionnelle de la Suisse, selon laquelle l'impôt anticipé prélevé sur les gains de loterie, de paris et de jeux est exclu du champ d'application matériel de ce type de convention. Le Tadjikistan lui-même ne perçoit aucun impôt sur les gains de loterie.

Art. 4 Résident

Lorsque le droit national considère une personne physique comme un résident tant en Suisse qu'au Tadjikistan et que son statut de résident au sens de la Convention ne peut être attribué à aucun des Etats contractants, ni en raison de son foyer d'habitation permanent ni en raison du centre de ses intérêts vitaux, les parties se référeront à son lieu de séjour habituel (art. 4, par. 2, let. b). A cet égard, le Tadjikistan a exigé l'ajout d'un complément au libellé du Modèle de convention de l'OCDE. Dans le régime juridique tadjik, une personne physique n'est imposée que si elle a séjourné 183 jours au moins dans le pays au cours d'une année civile. Pour cette raison, le Tadjikistan aurait souhaité préciser la notion de séjour habituel et indiquer qu'il s'agit d'un séjour d'une durée d'au moins 182 jours. Dans un premier temps, la Suisse s'y est opposée, considérant que cette formulation était inappropriée (personne ne peut séjourner plus de 182 jours dans deux Etats différents au cours de la même année civile). Comme le Tadjikistan tenait à cette précision, les deux parties ont fini par s'accorder sur une définition aux termes de laquelle, au sens de la Convention, toute personne qui séjourne dans l'un des deux Etats pendant au moins 90 jours est réputée y séjourner de façon habituelle. Cette formulation est nouvelle

pour la Suisse, mais la plupart des conventions de double imposition conclues récemment par le Tadjikistan contiennent une disposition semblable.

En Suisse, un séjour aux fins d'exercer une activité lucrative fonde l'assujettissement illimité à l'impôt après 30 jours (art. 3, al. 3, let. a, de la loi fédérale du 13 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct; RS 642.11). La durée de séjour minimale prévue dans la Convention peut de ce fait mener, en principe, à une restriction du droit d'imposer de la Suisse. Cependant, comme, dans le contexte international des Etats avec lesquels la Suisse a conclu une convention de double imposition, le séjour au regard du droit fiscal est d'importance secondaire, cette réglementation ne devrait presque pas avoir de conséquence pour la Suisse.

Art. 5 Etablissement stable

Les par. 1 et 2 sont identiques à ceux du Modèle de convention de l'OCDE. Au par. 3 (chantiers), le Tadjikistan a exigé d'étendre la notion d'établissement stable aux activités de surveillance si la Suisse tenait à l'inscription d'une durée minimale de douze mois. En contrepartie, il a renoncé à l'inclusion de la propriété agricole et des installations de stockage dans la définition d'établissement stable (par. 2) et a accepté l'exception demandée par la Suisse pour les montages et installations en relation avec la livraison de machines et d'équipements (par. 4, let. f). Ce compromis était acceptable pour les deux parties.

Art. 7 Bénéfices des entreprises

La formulation de cet article correspond au libellé du Modèle de convention de l'OCDE. Dans le protocole de l'accord, il est précisé que les établissements stables sont aussi imposés sur le bénéfice net.

Art. 9 Entreprises associées

Conformément à la pratique conventionnelle de la Suisse, le par. 2 prévoit la possibilité, pour les Etats contractants, de se consulter au sujet des corrections relatives à une éventuelle imputation de bénéfices.

Le droit fiscal du Tadjikistan ignore la prescription. La vérification des taxations se limite en général aux deux à trois dernières années. Il n'y a donc pas lieu d'attendre des demandes d'imputation de bénéfices concernant des exercices antérieurs de la part des autorités tadjikes. C'est pourquoi la Suisse a donné son accord à l'absence d'une réglementation explicite sur les délais de prescription.

Art. 10 Dividendes

Au Tadjikistan, un impôt à la source de 10 à 12 % est prélevé sur les dividendes. Selon les termes de la présente Convention, l'Etat de la source est généralement autorisé à prélever un impôt équivalent à 15 % au plus du montant brut des dividendes. Lorsque la société à laquelle le dividende est versé détient au moins 20 % du capital de la société qui paie le dividende, le taux d'imposition résiduel est ramené à 5 % du montant brut des dividendes.

Art. 11 Intérêts

Pour les intérêts, la Convention prévoit – à l’instar du Modèle de convention de l’OCDE – un taux d’imposition résiduel de 10 % du montant brut des intérêts. Les effets de cette clause sont atténués par un catalogue d’exceptions (par. 3). Par conséquent, seul l’Etat du bénéficiaire peut imposer les intérêts versés:

- a) en relation avec la vente à crédit d’équipements industriels, commerciaux ou scientifiques;
- b) en relation avec la vente de marchandises à crédit par une entreprise à une autre entreprise;
- c) au titre d’un prêt octroyé par une banque, de quelque nature qu’il soit; ou
- d) à l’autre Etat contractant, à l’une de ses subdivisions politiques ou à une collectivité locale.

Pour rester fidèle à sa politique conventionnelle, la Suisse aurait voulu éviter une taxation résiduelle des intérêts. Mais le Tadjikistan voulait se réserver le droit de prélever un impôt minimal à la source. Le compromis qui a été trouvé équivaut pratiquement à une exclusion généralisée de l’imposition dans l’Etat de la source et se rapproche donc de l’objectif poursuivi par la politique conventionnelle de la Suisse. En effet, le catalogue d’exceptions couvre une grande partie des intérêts payés en Suisse.

Art. 12 Redevances

Le Tadjikistan tenait aussi à se ménager un droit d’imposer les redevances de manière limitée dans l’Etat de la source. Cet impôt s’élève à 5 % du montant brut des redevances. Cette règle se retrouve d’ailleurs dans de nombreuses conventions conclues par la Suisse avec des Etats en voie de développement. Les redevances de leasing ne sont pas considérées comme des redevances au sens du Modèle de convention de l’OCDE.

Art. 13 Gains en capital

Selon le par. 4, lorsqu’ils proviennent de l’aliénation de parts dans une société dont la fortune se compose, directement ou indirectement, principalement de biens immobiliers situés dans un Etat contractant (sociétés immobilières), les gains peuvent – comme le prévoient déjà d’autres conventions de double imposition signées par la Suisse – être imposés dans cet Etat. L’article sur les méthodes d’élimination des doubles impositions (art. 23) prévoit que la Suisse ne doit exonérer ces gains de l’impôt qu’après justification de leur imposition effective au Tadjikistan.

Art. 15 Revenus de professions dépendantes

Sur le fond, le Tadjikistan ne s’opposait pas à la pratique suisse qui consiste à comptabiliser les jours de séjour dans l’autre Etat par année civile, dans la clause dite «du monteur». Il a cependant proposé de se référer à l’année fiscale plutôt qu’à l’année civile. Cela n’entraîne pas de modification matérielle puisqu’au Tadjikistan l’année fiscale correspond à l’année civile.

Art. 17 Artistes et sportifs

Cette disposition s'écarte du Modèle de convention de l'OCDE: les revenus qu'elle vise et qui sont versés à une personne autre que l'artiste ou le sportif ne peuvent être imposés dans l'Etat où l'activité est exercée que lorsque l'artiste ou le sportif, ou une personne qui lui est proche, est directement intéressé aux bénéfices de cette autre personne. Cette clause a pour but de garantir que les exceptions prévues par cet article ne puissent s'appliquer que lorsque l'artiste ou le sportif a aussi sa part du bénéfice.

Art. 18 et 19 Pensions et fonctions publiques

Conformément à la pratique conventionnelle de la Suisse, le protocole mentionne expressément que la notion de pensions comprend non seulement les paiements périodiques, mais également les paiements forfaitaires (prestations versées sous forme de capital).

Art. 23 Elimination des doubles impositions

Pour éviter les doubles impositions, le Tadjikistan appliquera la méthode de l'imputation. La méthode de l'exemption avec réserve de progressivité est prévue pour les cas où un droit d'imposition exclusif est attribué à la Suisse.

Fidèle à sa pratique, la Suisse appliquera la méthode de l'exemption avec réserve de la progressivité et accordera l'imputation forfaitaire d'impôt pour les dividendes, les intérêts et les redevances. Il est toutefois précisé que lors du transfert d'actions de sociétés immobilières, cette exemption ne s'applique qu'après justification de l'imposition effective des gains au Tadjikistan.

Echange de renseignements

Conformément à la pratique constante de l'Administration fédérale des contributions, en l'absence d'une disposition sur l'échange de renseignements, celui-ci est limité aux renseignements nécessaires à la bonne application de la Convention. La procédure applicable sera dans un premier temps réglée dans une ordonnance du Conseil fédéral qui devrait entrer en vigueur le 1^{er} octobre 2010, puis dans une loi dont les travaux d'élaboration ont débuté. Cette procédure a été avalisée par les arrêtés fédéraux du 18 juin 2010 approuvant dix conventions nouvelles ou révisées contre les doubles impositions et ne nécessite pas d'être réitérée, sauf cas spécifique.

Comme l'échange de renseignements est strictement limité à l'application de la Convention, il est exclu que le Tadjikistan soumette des demandes d'assistance administrative fondées sur des données acquises de manière illégale. C'est pourquoi le Conseil fédéral ne fera pas de déclaration à l'intention du gouvernement du Tadjikistan au sens de la motion 10.3013 intitulée «Futures conventions de double imposition. Ne pas accorder l'entraide administrative lorsque les données ont été obtenues illégalement».

La Convention entrera en vigueur avec l'échange des instruments de ratification et s'appliquera comme suit:

- pour les impôts retenus à la source, sur les revenus attribués ou payés à partir du 1^{er} janvier de l'année civile suivant l'entrée en vigueur de la Convention;
- pour les autres impôts, aux années fiscales commençant à partir du 1^{er} janvier de l'année civile suivant l'entrée en vigueur de la Convention.

3 Conséquences financières

En concluant une convention de double imposition, les Etats contractants renoncent à certaines recettes fiscales, afin d'éviter la double imposition. Pour la Suisse, des pertes résulteront généralement du remboursement partiel de l'impôt anticipé sur les intérêts et les dividendes, d'une part, et de l'imputation des impôts perçus au Tadjikistan sur les intérêts, dividendes et redevances en vertu des art. 10, 11 et 12 de la Convention, d'autre part. Ces pertes, qui ne peuvent pas être chiffrées, faute de statistiques appropriées, seront cependant compensées en partie par le renforcement, grâce à la Convention, de l'attrait de la place économique suisse, ce qui devrait se traduire à moyen terme par un apport de recettes fiscales supplémentaires dans le cadre des impôts directs.

La présente Convention a permis de convenir avec le Tadjikistan des solutions pour éviter les doubles impositions, qui non seulement créent un cadre avantageux pour la Suisse et son économie dans les relations qu'elle entretient avec le Tadjikistan, mais éliminent également les désavantages concurrentiels que la Suisse pourrait connaître face à d'autres pays ayant déjà conclu une convention de double imposition avec le Tadjikistan. La Convention renforce la compétitivité de la Suisse, ce qui ne manquera pas d'entraîner pour elle des répercussions économiques et politiques positives. Globalement, elle contribue à maintenir et à développer les relations économiques bilatérales et à renforcer les investissements directs de la Suisse au Tadjikistan. Au demeurant, il convient de rappeler que les conventions contre les doubles impositions sont conclues au premier chef dans l'intérêt des contribuables et servent, de manière générale, à promouvoir la coopération économique, ce qui constitue l'un des principaux objectifs de la politique économique extérieure suisse.

Les cantons et les milieux économiques intéressés ont approuvé la conclusion de la présente Convention.

4 Constitutionnalité

La Convention est fondée sur l'art. 54 de la Constitution fédérale (Cst.) qui attribue la compétence en matière d'affaires étrangères à la Confédération. D'après l'art. 166, al. 2, Cst., l'Assemblée fédérale est compétente pour approuver la convention. Conclue pour une durée indéterminée, celle-ci peut néanmoins être dénoncée à tout moment pour la fin d'une année civile moyennant un délai de six mois. Il est à noter que la Convention ne prévoit pas d'adhésion à une organisation internationale. Cependant, depuis le 1^{er} août 2003, les traités qui contiennent des dispositions importantes fixant des règles de droit ou dont la mise en œuvre nécessite

l'adoption de lois fédérales sont sujets au référendum conformément à l'art. 141, al. 1, let. d, ch. 3, Cst. Conformément à l'art. 22, al. 4, de la loi du 13 décembre 2002 sur le Parlement (RS 171.10), 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. Par ailleurs, afin d'assurer l'uniformité de l'application de l'art. 141, al. 1, let. d, ch. 3, Cst., et pour éviter de soumettre au référendum plusieurs traités d'une portée semblable, le Conseil fédéral a annoncé, dans son message du 19 septembre 2003 sur la convention de double imposition avec Israël, qu'il proposerait au Parlement de ne pas soumettre au référendum les traités qui ne contiennent pas d'engagements supplémentaires importants pour la Suisse par rapport à des conventions antérieures.

La Convention ne contient aucune nouvelle disposition importante au sens de l'art. 141, al. 1, let. d, ch. 3, Cst. par rapport aux engagements convenus jusqu'à présent par la Suisse avec d'autres Etats. L'arrêté fédéral portant approbation de la Convention de double imposition entre la Suisse et le Tadjikistan n'est donc pas sujet au référendum selon l'art. 141, al. 1, Cst.

