

**Message
concernant une convention de double imposition
avec l'Etat du Koweït**

du 12 mai 1999

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

Nous vous soumettons un projet d'arrêté fédéral approuvant une convention en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et la fortune avec l'Etat du Koweït, signée le 16 février 1999, en vous proposant de l'adopter.

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

12 mai 1999

Au nom du Conseil fédéral suisse:

La présidente de la Confédération, Ruth Dreifuss
Le chancelier de la Confédération, François Couchepin

Condensé

Le 16 février 1999 la Suisse et l'Etat du Koweït ont signé une convention de double imposition. S'il est vrai que, depuis la fin de la guerre du Golfe, les affaires des entreprises suisses au Koweït sont restées relativement modestes, on s'attend à moyen terme, à une augmentation des investissements directs dans ce pays. Outre le fait qu'elle évitera les doubles impositions, la convention offre une certaine protection sur le plan fiscal aux entreprises qui procèdent à des investissements. Elle protégera en effet les entreprises suisses de distorsions de concurrence, liées à des mesures fiscales, par rapport à leurs concurrents des Etats industrialisés. La convention de promotion et de protection des investissements conclue à la fin de 1998 entre la Suisse et le Koweït contribuera également à promouvoir les échanges économiques entre les deux pays. Enfin, il ne faut pas manquer de relever que la conclusion d'une convention en la matière aura également des conséquences positives sur la place financière suisse au sein de laquelle les investisseurs institutionnels importants du Koweït pourront développer leurs activités d'investissement grâce à des conditions fiscales favorables.

La présente convention s'inspire en grande partie du Modèle de l'Organisation de Coopération et de Développement Economiques (OCDE) ainsi que la pratique conventionnelle suisse. Les cantons et les organisations économiques intéressées ont approuvé cette convention.

Message

1 Genèse

Au regard du territoire et de la population, le Koweït est l'un des plus petits Etats de la région du Golfe. Il dispose cependant d'importants moyens financiers provenant des activités pétrolières. Le Koweït place ses avoirs depuis de nombreuses années sur les marchés financiers européens, nord-américains et du Pacifique sous la surveillance de la «Kuwait Investment Authority» (KIA). Le «Kuwait Investment Office» (KIO) joue un rôle central en la matière: responsable de la stratégie d'investissement, il est alimenté par des fonds prélevés sur le revenu net annuel du commerce pétrolier, jusqu'à concurrence de 10 % dudit revenu. Ce fond est destiné à garantir les conditions matérielles des générations futures lorsque les gisements de pétrole seront épuisés. Les revenus des autres agences d'investissements s'ajoutent aux bénéfices de la production pétrolière pour constituer le budget public. Bien que fortement réduits par les dettes de guerre et les travaux de reconstruction, les avoirs à l'étranger de l'Etat koweïtien sont encore estimés à plus de 50 milliards de dollars US.

Après le boom économique qui a suivi immédiatement la libération du pays, le Koweït est entré dans une phase de consolidation. Seule une petite partie des investissements est faite au Koweït même; les revenus pétroliers sont placés depuis quelques années par le KIO en priorité à l'étranger. Il est évident que pour un tel investisseur, les impôts à la source prélevés dans les principaux Etats industrialisés sur les revenus du capital (dividendes et intérêts) constituent un obstacle considérable. Depuis un certain temps déjà, le Koweït s'efforce de lever cet obstacle ou du moins d'en atténuer les effets notamment par la conclusion de conventions de double imposition. C'est ainsi que de tels accords ont été conclus avec la France en 1982, avec l'Allemagne et l'Italie en 1987, et tout dernièrement avec l'Autriche.

Au milieu des années 80, le Koweït a fait également part à la Suisse de son désir d'entamer des négociations en vue de la conclusion d'une convention de double imposition. Un premier tour de négociations a eu lieu à Berne en mars 1988 et s'est poursuivi en janvier 1990 au Koweït. La suite des négociations, prévue pour la fin de 1990, a dû être repoussée en raison de la guerre du Golfe. C'est à l'occasion de la troisième série de négociations, qui a eu lieu à Berne du 24 au 26 mai 1994, qu'un projet de convention a pu être paraphé, toutefois sous réserve suisse. En particulier, deux dispositions concernant l'imposition des établissement stables ont été accueillies avec scepticisme lors de la procédure de consultation par les milieux économiques intéressés. Les divergences n'ont pu être éliminées par correspondance, ce qui a nécessité un dernier tour de négociations. Finalement, le 4 décembre 1996, des précisions acceptables pour les deux parties contractantes ont été adoptées et paraphées. La convention a été signée le 16 février 1999 à Koweït City.

Si elle évite les doubles impositions, la convention offre également une certaine protection sur le plan fiscal aux entreprises qui sont actives ou qui investissent au Koweït. La convention protégera en effet, sur le marché koweïtien, les entreprises suisses de distorsions de concurrence liées à des mesures fiscales par rapport à leurs concurrentes des Etats industrialisés.

Afin de mieux comprendre les différentes solutions contenues dans les dispositions de la convention, il est nécessaire de se pencher sur les particularités économiques et juridiques du Koweït.

Le Koweït ne dispose pas d'un système fiscal comparable à celui des pays industrialisés occidentaux. Conformément à la tradition islamique, le Koweït prélève un impôt religieux, la «Zakat». Cet impôt n'est prélevé qu'auprès des musulmans. De façon simplifiée, cet impôt sur les revenus commerciaux et industriels représente environ 2,5 % de la fortune. Le produit de cet impôt sert avant tout au soutien financier des classes sociales défavorisées. Il n'existe semble-t-il aucun besoin (à l'heure actuelle) de prélever d'autres impôts, tels que les connaissent les pays occidentaux industrialisés. Jusqu'à présent, le Koweït a pu couvrir ses dépenses publiques par les recettes de l'activité pétrolière – y compris l'imposition des sociétés pétrolières – et de ses investissements à l'étranger. Des discussions sont cependant en cours depuis un certain temps sur la façon dont le système fiscal koweïtien pourrait être modernisé en vue d'une augmentation des recettes fiscales. Outre la «Zakat» (qui s'applique aux musulmans), les personnes physiques – indépendamment de leur résidence – ne sont assujetties à aucun impôt sur le revenu ou sur la fortune.

En revanche, les sociétés sont assujetties à un impôt sur le bénéfice prélevé à un taux progressif pouvant aller jusqu'à un maximum de 55 %, conformément au «Kuwait Income Tax Decree» de 1955. Cette loi a été édictée afin de pouvoir imposer les sociétés de capitaux étrangères actives au Koweït dans le secteur pétrolier. Le Koweït ne disposait pas encore d'un droit des sociétés, de sorte qu'aucune société koweïtienne ne pouvait être créée. Bien qu'entre-temps un droit des sociétés ait vu le jour, la loi sur l'impôt sur le bénéfice n'a jamais été revue entièrement. C'est toujours la version de 1955 qui, mises à part quelques modifications mineures, a été adaptée par voie d'interprétation aux nouvelles conditions économiques. Il en découle que l'état du droit positif en matière fiscale reste difficile à cerner et se caractérise par une forte insécurité juridique.

Bien que les sociétés qui exercent une activité commerciale au Koweït soient en principe assujetties à l'impôt koweïtien sur le bénéfice – quel que soit leur pays de résidence –, cet impôt ne frappe en réalité que les sociétés étrangères. Cela signifie que lorsqu'une société constituée d'après le droit koweïtien a pour actionnaire un étranger, seule la partie du bénéfice qui échoit à cet actionnaire étranger est soumise à l'impôt, à condition que cet actionnaire soit une société. Toutefois, les personnes physiques et les sociétés résidentes des Etats du Conseil de coopération arabe du Golfe ne sont pas soumises à l'impôt koweïtien sur le bénéfice. De plus, seules les sociétés anonymes de droit koweïtien sont tenues à une contribution égale à 5 % de leurs bénéfices à la fondation koweïtienne pour le développement de la science (Kuwait Foundation of Advancement of Science, KFAS), indépendamment de la composition de leur actionariat. Pour une société de droit koweïtien, cette contribution représente soit le seul impôt auquel elle est assujettie, soit, en cas de participation étrangère, un impôt additionnel qui vient s'ajouter à l'impôt sur le revenu dû sur la part de l'actionnaire étranger.

En raison de cette situation juridique particulière, l'existence d'une convention de double imposition n'est en soi que partiellement nécessaire. L'absence d'imposition au Koweït a pour conséquence qu'une double imposition des mêmes revenus auprès d'un même contribuable n'interviendra pas souvent. Cette absence d'imposition au

Koweït pourrait faire craindre que des personnes domiciliées dans des Etats tiers tentent d'obtenir le bénéfice de la convention par personne interposée, ou que l'on aboutisse à une absence d'imposition totale dans les deux Etats. Cette crainte est toutefois considérablement tempérée par le droit koweïtien des sociétés qui, afin d'empêcher une prise de participation majoritaire par des étrangers, prescrit que 51 % du capital des sociétés de droit koweïtien doivent être détenus par des citoyens koweïtiens. En ce qui concerne les personnes physiques, les dispositions de la convention, tiennent compte de cette particularité, en ce sens que dans le cas du Koweït, seuls les citoyens koweïtiens qui sont domiciliés seront considérés comme des résidents au sens de la convention.

La présente convention s'efforce de concilier tant les intérêts suisses que les intérêts koweïtiens, compte tenu de toutes les particularités de droit et de fait du cas d'espèce. Cela a nécessité l'introduction de quelques règles spéciales, plus particulièrement à propos de la résidence (art. 4), mais également en ce qui concerne les méthodes pour éviter les doubles impositions (art. 23) et la clause de non-discrimination (art. 24). Au reste, la convention respecte le Modèle élaboré par l'Organisation de Coopération et de Développement Economiques (OCDE), et les usages suisses en matière de conventions. Les commentaires qui suivent se limitent aux particularités principales qui dérogent à ce modèle et à ces usages.

Art. 2 Impôts visés

La convention vise les impôts directs sur le revenu et sur la fortune, à l'exception de l'impôt anticipé suisse sur les gains de loterie.

Du côté koweïtien, la convention s'applique selon le par. 3 à l'impôt sur le bénéfice des sociétés, à la contribution prélevée sur le bénéfice des sociétés par actions en faveur de la KFAS et à la «Zakat».

Si, à l'avenir, le Koweït prélevait d'autres impôts de nature analogue ou en remplacement des impôts susmentionnés, ces derniers tomberaient sous le coup de la convention en application du par. 4 de ce même article.

Art. 4 Résident

Du côté koweïtien, la qualité de résident n'est reconnue à des personnes physiques selon le par.1, let. a) qu'aux citoyens koweïtiens ayant leur domicile au Koweït. Cette restriction se justifie du fait que le Koweït ne connaît pas d'imposition des personnes physiques (à l'exception de la «Zakat» pour les musulmans). Les sociétés sont considérées comme résidentes du Koweït lorsqu'elles y sont enregistrées en tant que telles.

Selon le par. 2, les institutions gouvernementales sont considérées comme des résidents. Est considérée comme institution gouvernementale une institution constituée par le gouvernement aux fins de l'exercice de fonctions publiques, lorsque les autorités compétentes des Etats contractants la reconnaissent comme telle dans le cadre d'une procédure amiable.

Au sens d'une solution amiable préalable, le protocole énumère, s'agissant de l'art. 4, une série d'entités qui ont été constituées sous le régime du droit public, qui sont dans la propriété de l'Etat du Koweït, contrôlées entièrement par ce dernier et qui sont par conséquent des institutions gouvernementales au sens de l'art. 4, par. 2,

let. b) de la convention. D'autres personnes morales peuvent être reconnues dans le cadre de la procédure amiable comme institutions gouvernementales.

Art. 5 Etablissement stable

Le Koweït voulait qu'un établissement stable soit constitué lorsque la durée d'un chantier de construction ou de montage excède six mois. La Suisse n'a accepté cette solution jusqu'à ce jour qu'avec des pays en développement. Il ne pouvait être question de l'accepter dans la convention avec le Koweït. Finalement, un accord a été réalisé sur une durée de neuf mois (par. 3).

La proposition du Koweït qui souhaitait que les prestations de services d'une durée supérieure à six mois soient considérées comme un établissement stable a pu être rejetée.

Un représentant indépendant qui exerce son activité exclusivement ou presque exclusivement pour une seule entreprise n'est plus considéré comme représentant indépendant au sens de la convention (par. 6).

Une disposition du protocole précise en outre qu'il y a lieu d'admettre qu'un représentant dispose d'un pouvoir de conclure des contrats lorsqu'il négocie tous les éléments et toutes les particularités d'un contrat pour l'entreprise, et que seule l'apposition formelle de la signature du contrat a lieu dans l'Etat du siège de l'entreprise.

Art. 7 Bénéfices des entreprises

La convention suit le principe fixé dans le Modèle de Convention de l'OCDE selon lequel les bénéfices d'une entreprise ayant un établissement stable dans l'autre Etat contractant ne peuvent y être taxés que dans la mesure où ils se rattachent effectivement à cet établissement stable.

Une disposition du protocole précise que les rémunérations pour l'usage d'équipements industriels, scientifiques ou commerciaux (leasing), de même que les rémunérations de prestations de services et les activités de surveillance tombent sous le coup de l'art. 7.

A la demande de la Suisse, une disposition supplémentaire a été introduite dans le protocole, à savoir que les bénéfices d'un établissement stable doivent être déterminés uniquement en fonction des revenus qui sont effectivement attribuables à l'établissement stable et non pas en fonction des bénéfices totaux de l'entreprise.

Art. 9 Entreprises associées

Cet article correspond à l'art. 9, par. 1, du Modèle de Convention de l'OCDE.

Art. 10 Dividendes

Le Koweït insistait pour obtenir une exonération totale des dividendes dans le pays de la source, solution que cet Etat a pu introduire dans ses conventions avec la France, l'Italie (actions isolées) et l'Autriche. Une solution analogue ne pouvait être acceptée par la Suisse, vu le déséquilibre évident des investissements dans ce domaine.

Finalement, il a été convenu d'un impôt résiduel de 15 % au profit de l'Etat de la source. Ce taux correspond à celui qui figure dans la convention de double imposition entre le Koweït et l'Allemagne.

Art. 11 Intérêts

L'impôt en faveur de l'Etat de la source est limité à 10 %, conformément aux recommandations de l'OCDE. Les autres dispositions de cet article correspondent également au Modèle de Convention de l'OCDE.

Art. 12 Redevances de licences

S'agissant des redevances de licences, la convention prévoit un impôt à la source de 10 %. Toutefois, une disposition du protocole précise que l'impôt à la source prévu par la convention ne s'appliquera pas tant qu'un des Etats contractants ne prélève pas d'impôt à la source sur les redevances de licences, de sorte que ces dernières ne seront imposables que dans l'Etat de résidence du bénéficiaire.

Art. 17 Artistes et sportifs

Conformément à la pratique conventionnelle suisse, le principe de l'imposition au lieu de l'activité vaut également pour les revenus versés à d'autres personnes que l'artiste ou le sportif en rémunération de leur activité (par. 2). Cependant, à l'instar des solutions contenues dans les autres conventions conclues par la Suisse, l'imposition prévue par le par. 2 n'intervient pas lorsqu'il peut être prouvé que ni l'artiste ou le sportif, ni des personnes qui leur sont associées, participent aux bénéfices de ces autres personnes.

Art. 20 Etudiants et stagiaires

Le par. 2 de cet article contient une clause de non-discrimination concernant les étudiants et les stagiaires de l'autre Etat contractant en relation avec les exonérations et les allègements fiscaux.

Art. 23 Elimination des doubles impositions

Le Koweït applique la méthode de l'imputation. La Suisse pratique sa méthode habituelle de l'exonération sous réserve de progressivité. La Suisse n'accorde cependant l'exonération que si les revenus ou les éléments du patrimoine en question sont effectivement imposés au Koweït. Pour la partie non récupérable de l'impôt à la source, sur les dividendes et les intérêts (éventuellement sur les redevances de licences à l'avenir, cf. remarque ad art. 12), la Suisse accorde l'imputation forfaitaire d'impôt.

Art. 24 Non-discrimination

Comme le Koweït ne prélève pour sa part aucun impôt sur le revenu ou sur la fortune des personnes physiques, mais qu'il soumet par ailleurs ses ressortissants musulmans à la «Zakat», la clause de non-discrimination du par. 1 a du être restreinte. Cette dernière se limite à mentionner que les citoyens d'un Etat contractant ne peuvent pas subir une charge fiscale plus lourde que les citoyens de l'autre Etat contractant.

Les particularités déjà mentionnées du droit fiscal koweïtien concernant les sociétés aboutissent à l'adoption d'une disposition concernant les établissements stables, laquelle prévoit une égalité de traitement par rapport à des entreprises d'Etats tiers (par. 2). Cette même règle vaut pour les entreprises dont le capital est partiellement ou entièrement détenu par des personnes résidentes de l'autre Etat contractant ou qui sont contrôlées par ces dernières. Dans ce cas également, la clause de non-discrimination se limite à garantir l'égalité de traitement par rapport à des entreprises d'Etats tiers (par. 3).

Enfin, à la demande du Koweït, une disposition particulière a été insérée afin de préciser que la clause de non-discrimination ne peut être étendue à des avantages ou des privilèges qui pourraient être accordés à des Etats tiers, ou à leurs ressortissants, sur la base d'accords douaniers, de libre échange, ou sur la base d'accords régionaux ou sous-régionaux concernant l'imposition ou le transfert de capitaux.

Echange de renseignements

La convention ne comprend pas de clause d'échange de renseignements. Dans un échange de lettres, il est toutefois précisé que pour la Suisse, une disposition particulière sur l'échange de renseignements est superflue, puisque même une formule expresse ne pourrait prévoir, conformément au but de la convention, que l'échange des renseignements nécessaires à une application régulière et propres à empêcher une utilisation abusive de la convention. De tels renseignements peuvent déjà être échangés dans le cadre des dispositions conventionnelles existantes concernant la procédure amiable, la réduction des impôts perçus par voie de retenue à la source, etc.

Art. 27 Entrée en vigueur

S'agissant des impôts à la source, les dispositions de la présente convention sont applicables pour la première fois aux prestations versées ou créditées le premier janvier de l'année de signature de la convention, ou après cette date. En ce qui concerne les autres impôts, la convention sera applicable aux périodes fiscales qui commencent le 1^{er} janvier de l'année de la signature, ou après cette date. Cette rétroactivité restreinte a été convenue sur demande koweïtienne.

3 Conséquences financières

Dans toute convention de double imposition, les deux Etats contractants renoncent à certaines recettes fiscales. Pour la Suisse, ces pertes résultent en particulier du remboursement partiel de l'impôt anticipé et, dans la mesure où les bases légales seraient modifiées dans ce domaine en droit interne koweïtien, de l'imputation de l'impôt à la source koweïtien prélevé conformément aux art. 10 et 11, sur les dividendes et les intérêts. Le manque à gagner résultant du remboursement partiel de l'impôt anticipé à des résidents du Koweït devrait revêtir une certaine importance. En revanche, l'imputation forfaitaire d'impôt introduite par l'arrêté du Conseil fédéral du 22 août 1967 n'aura pas d'incidence, du moins pour le moment, sur les finances publiques suisses.

Dans l'ensemble, la convention introduit toutefois des avantages considérables. Elle supprimera les distorsions de concurrence possibles dont souffrent encore les entreprises suisses par rapport à celles d'autres Etats européens présentes sur le marché

koweïtien, et elle contribuera généralement au développement de la coopération économique, ce qui constitue l'un des buts principaux de la politique économique extérieure suisse. Par ailleurs, les conventions de double imposition sont conclues avant tout dans l'intérêt des contribuables et favorisent la coopération économique, qui est l'un des buts principaux de la politique de la Suisse en matière de commerce extérieur. Enfin, la convention maintient l'attrait de la place financière suisse pour les investisseurs koweïtiens.

4 Constitutionnalité

La base constitutionnelle de cette convention est donnée par l'art. 8 de la constitution qui accorde à la Confédération le droit de conclure des traités avec l'étranger. L'Assemblée fédérale est compétente pour approuver la convention en vertu de l'art. 85, ch. 5, de la constitution. La convention est conclue pour une durée indéterminée mais peut être dénoncée en tout temps dans un délai de six mois pour la fin de chaque année civile. La convention ne prévoit pas d'adhésion à une organisation internationale, ni n'entraîne une modification unilatérale du droit. L'arrêt fédéral n'est donc pas soumis au référendum facultatif en vertu de l'art. 89, ch. 3, de la constitution.

5 Conclusions

Mises à part les adaptations aux particularités du droit koweïtien, la convention correspond dans une large mesure au Modèle de Convention de l'OCDE et à la pratique conventionnelle suisse en matière de conventions. En comparaison avec d'autres conventions que le Koweït a conclues, les solutions retenues, en particulier en ce qui concerne l'imposition des dividendes, intérêts et redevances de licences, sont avantageuses pour la Suisse. La convention offre ainsi des améliorations substantielles aux entreprises suisses actives au Koweït. Par ailleurs, dans le cadre de l'appréciation globale, la convention améliorera les conditions fiscales des investissements koweïtiens en Suisse et évitera très vraisemblablement leur retrait éventuel. Enfin, la convention devrait exercer une influence favorable sur le développement ultérieur des relations économiques bilatérales entre le Koweït et la Suisse.