09.028

**Message
concernant l'approbation de la convention contre
les doubles impositions avec le Ghana**

du 6 mars 2009

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

Nous vous soumettons un projet d'arrêté fédéral portant approbation de la convention en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu, sur la fortune et sur les gains en capital signée le 23 juillet 2008 avec le Ghana, en vous proposant de l'adopter.

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

6 mars 2009

Au nom du Conseil fédéral suisse:

Le président de la Confédération, Hans-Rudolf Merz
La chancelière de la Confédération, Corina Casanova

Condensé

Une convention en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu, sur la fortune et sur les gains en capital a été signée le 23 juillet 2008 avec le Ghana.

Le Ghana vise depuis un certain nombre d'années à améliorer de manière significative son niveau d'intégration économique sur le plan international et également sur le plan régional. Dans ce contexte, ce pays cherche à étendre son réseau de conventions contre les doubles impositions. L'occasion a été saisie du côté suisse et, après deux rondes de négociations, un projet de convention contre les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu, sur la fortune et sur les gains en capital a été paraphé.

La convention contient des règles qui assurent une solide protection contre la double imposition et apporte des avantages importants en faveur du développement des relations économiques bilatérales; elle contribuera à maintenir et promouvoir les investissements directs suisses.

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

Message

1 Présentation de la convention

1.1 Contexte, déroulement et résultats des négociations

Le Ghana vise depuis un certain nombre d'années à améliorer de manière significative son niveau d'intégration économique sur le plan international et également sur le plan régional. En Afrique de l'Ouest, il occupe une position de plate-forme d'accès aux économies des pays voisins. Dans ce contexte, ce pays cherche à étendre son réseau de conventions contre les doubles impositions. Cette occasion a été saisie du côté suisse pour entamer des négociations en vue de la conclusion d'une convention contre les doubles impositions.

Ces négociations, entamées en mai 2006, ont abouti en mars 2008 à l'apposition des parafes sur un projet de convention en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu, sur la fortune et sur les gains en capital. Cette convention a été approuvée par les cantons et les milieux économiques intéressés. Elle a été signée à Accra le 23 juillet 2008.

1.2 Appréciation

Un accord concernant la promotion et la protection réciproque des investissements a été conclu le 8 octobre 1991 entre la Suisse et le Ghana (RS 0.975.236.3). Un certain nombre d'entreprises suisses sont présentes au Ghana notamment dans le secteur agro-alimentaire et des services. Selon des données ghanéennes, au cours des dix dernières années la Suisse a occupé le 12^e rang des investisseurs directs étrangers en ce qui concerne le nombre de ces investissements mais elle se classe en revanche au 4^e rang (derrière les Etats-Unis, la Malaisie et la Grande-Bretagne) en ce qui concerne le volume financier de ces investissements.

Avant tout exportateur de matières premières, agricoles (cacao) ou minérales (or, bauxite, manganèse, diamants par exemple), le Ghana détient des réserves pétrolières et gazières d'une certaine importance dont l'exploitation devrait s'intensifier. Il offre des opportunités intéressantes de développement économique, notamment pour les entreprises suisses. Une convention contre les doubles impositions apportera par conséquent une sécurité juridique bienvenue dans le domaine fiscal.

Dans l'ensemble, cette convention contient des solutions favorables et les conditions cadres qu'elle pose permettront de maintenir et promouvoir les investissements directs, ce qui est bénéfique au développement économique des deux pays. Elle contribuera également à étendre le réseau conventionnel suisse en Afrique; enfin, elle crée un précédent qui peut être considéré comme propice vis-à-vis des Etats de cette région du monde.

2

Commentaire des dispositions de la convention

La convention suit largement, tant sur le plan formel que sur le plan matériel, le modèle de convention fiscale élaboré par l'Organisation pour la Coopération et le Développement Economiques (OCDE) ainsi que la pratique suisse en la matière. C'est pourquoi seules les principales différences par rapport à ce modèle seront commentées et seules les particularités de la convention par rapport à la pratique conventionnelle suisse seront signalées.

Art. 2 Impôts visés

La convention couvre les impôts sur le revenu, sur la fortune et sur les gains en capital. Le Ghana connaît un impôt sur le revenu et un impôt distinct sur les gains en capital. Comme dans les autres conventions contre les doubles impositions conclues par le Ghana, le champ d'application matériel de la présente convention s'étend donc également de manière expresse aux impôts sur les gains en capital, de manière à éviter l'exclusion de l'impôt ghanéen sur les gains en capital du champ matériel de la convention.

L'impôt anticipé suisse sur les gains de loterie est exclu du champ d'application matériel conformément à la pratique conventionnelle suisse (par. 5). Il en ira de même, le cas échéant, des gains de loterie ghanéens.

Art. 5 Etablissement stable

Le Ghana souhaitait introduire un rattachement assez large de l'imposition en faveur de l'Etat de la source. Il a demandé qu'un établissement stable soit considéré comme constitué pour les chantiers de construction ou de montage, y compris les activités de surveillance y relatives, dès neuf mois, ainsi que pour les prestations de services rendues par une entreprise ou par des indépendants dès 183 jours au cours d'une période de 12 mois. Dans un compromis en relation avec les art. 12 (redevances et services) et 14 (professions indépendantes), il a été convenu que l'imposition des services de gestion, des services techniques et des services de conseil seraient réglés dans le cadre de l'art. 12 et de l'art. 14. En contrepartie, il a pu être fixé au par. 3 que les chantiers de construction et de montage (mais sans les activités de surveillance y relatives) constituent un établissement stable lorsque leur durée excède neuf mois.

Art. 7 Bénéfices des entreprises

Les principes du Modèle de convention de l'OCDE, selon lesquels l'imposition des bénéfices d'un établissement stable ne peut porter que sur les bénéfices qui lui sont imputables, sont fixés au ch. 1 du protocole à la convention. Comme dans d'autres conventions suisses de double imposition, le par. 3 de l'art. 7 précise que seules sont admises en déduction des bénéfices d'un établissement stable les dépenses justifiées commercialement. Le ch. 2 du protocole précise dans ce contexte que les dépenses prouvées comme étant fictives ne sont pas admises en déduction.

Art. 9 Entreprises associées

Ainsi que dans la plupart des conventions de double imposition conclues récemment, le texte des par. 2 et 3 est formulé de manière conforme à la pratique suisse. La convention prévoit au par. 2 que les Etats contractants pourront se consulter sur

d'éventuelles rectifications de bénéfiques. Ces ajustements ne peuvent avoir lieu qu'au cours d'une période maximum de cinq ans à compter de l'année où les revenus qui font l'objet du redressement ont été réalisés. Cette restriction du délai de prescription n'est pas applicable en cas de fraude ou d'omission volontaire (par. 3).

Art. 10 Dividendes

Les dividendes provenant de participations d'au moins 10 % détenues par des sociétés sont soumis à un impôt résiduel de 5 % dans l'Etat de la source. L'impôt à la source résiduel est de 15 % dans tous les autres cas.

Art. 11 Intérêts

L'Etat de la source des intérêts peut percevoir un impôt limité à 10 % (par. 2). Toutefois, au par. 3 des exceptions prévoient une imposition exclusive dans l'Etat de résidence lorsque les intérêts sont versés en liaison avec la vente à crédit d'équipement industriel, commercial ou scientifique ou de marchandises entre entreprises et sur les prêts consentis par une banque.

Art. 12 Redevances et services

L'Etat de la source des redevances peut prélever un impôt maximum de 8 % (par. 2). Le leasing étant exclu de la définition des redevances, les rémunérations qui en découlent tombent sous l'art. 7, ce que confirme le ch. 3 du protocole. La portée de l'art. 12, selon le compromis précité sur l'imposition des services trouvé aux art. 5 (établissement stable), 12 (redevances et services) et 14 (professions indépendantes), est étendue aux services de gestion, aux services techniques et aux services de conseil. Une telle solution figure déjà dans d'autres conventions suisses contre les doubles impositions (comme par exemple avec l'Inde, le Pakistan ou Sri Lanka). Toutefois, d'une part, l'imposition dans l'Etat de la source est limitée à 8 % et, d'autre part, ce droit d'imposition de l'Etat de la source ne concerne que les rémunérations de services rendus dans un Etat contractant versées à une personne physique. Dans les cas de paiements liés à des activités de surveillance relatives au montage lié à une vente de machines, les règles générales des art. 7 (bénéfices d'entreprise) ou 14 (professions indépendantes) sont applicables selon les cas. Sont également exclus de cette imposition à la source de 8 %, les paiements effectués à une personne physique, lorsque celle-ci dispose d'une base fixe dans l'Etat de la source où qu'elle y exerce une activité pendant une période supérieure à 9 mois au cours d'une période de 12 mois. Dans ces deux dernières situations, c'est la règle de l'assujettissement limité au titre de cette base fixe ou de ce séjour qui l'emporte.

Art. 13 Gains en capital

Le par. 4 prévoit, à l'instar d'autres conventions suisses de double imposition, que les gains provenant de l'aliénation d'actions dans une société dont la fortune est, directement ou indirectement, composée principalement de biens immobiliers situés dans un Etat contractant sont imposables dans cet Etat. Du côté suisse, il a été fixé dans l'article sur les méthodes pour éliminer les doubles impositions (art. 24, par. 2, let. a) que la Suisse ne doit exonérer de tels gains qu'après justification de l'imposition au Ghana.

Art. 14 Indépendants

Comme dans d'autres conventions suisses de double imposition, un critère alternatif à la base fixe, fixé sur la durée du séjour dans l'Etat de la source des revenus, a été concédé pour l'imposition des professions indépendantes. Une activité indépendante exercée durant un total de 9 mois au cours d'une période de douze mois dans un Etat contractant y créera donc également un rattachement économique au titre d'un assujettissement limité des activités indépendantes.

Art. 15 Dépendants

Cette disposition suit les principes habituels en la matière mais s'en écarte sur un point à la demande du Ghana, soucieux de donner des conditions cadres favorables, en matière d'imposition des salaires obtenus lors de chantiers de construction ou de montage et des activités de surveillance y relatives. Comme dans d'autres conventions conclues par le Ghana, notamment avec les Pays-Bas, la règle de l'imposition du salaire dans le seul Etat de résidence l'emporte sur celle du par. 2, pour la période de 9 mois au cours de laquelle le chantier de construction ou de montage ne constitue pas un établissement stable.

Art. 17 Artistes et sportifs

Conformément à la pratique conventionnelle suisse, l'imposition au lieu où un artiste ou un sportif exerce son activité s'applique également aux revenus attribués à une autre personne que l'artiste ou le sportif lui-même, sauf lorsqu'il peut être démontré qu'il n'existe pas de liens entre cette autre personne et l'artiste ou le sportif. Par ailleurs, l'imposition dans l'Etat d'exercice de l'activité est exclue lorsque l'activité des artistes et des sportifs est subventionnée directement ou indirectement ou pour une large part par des fonds publics provenant de l'autre Etat contractant.

Art. 23 Dégrèvements

Comme la Grande-Bretagne, par exemple, le Ghana connaît dans certains cas, le principe de l'imposition sur la seule base des revenus ou gains en capital effectivement remis sur le territoire ghanéen (*remittance basis*). Afin d'éviter des lacunes d'imposition, une disposition a été introduite qui prévoit que les dégrèvements conventionnels ne peuvent être alors octroyés que proportionnellement au montant effectivement remis dans l'Etat de résidence lorsque cet Etat connaît un tel principe dans sa législation. Bien que formulée bilatéralement, cette disposition ne concerne que les revenus de source suisse distribués à un résident du Ghana. Ce principe ne s'applique pas aux collectivités publiques.

Art. 24 Elimination des doubles impositions

Le Ghana appliquera la méthode de l'imputation pour éviter la double imposition. Dans le cas des dividendes provenant de participations dès 10 %, le Ghana accorde une imputation de l'impôt sous-jacent sur les bénéfices (*underlying tax credit*).

La Suisse applique la méthode de l'exonération avec réserve de la progressivité et accorde le cas échéant l'imputation forfaitaire d'impôt pour les dividendes, les intérêts, les redevances et services.

contiennent des dispositions importantes fixant des règles de droit ou dont la mise en œuvre exige l'adoption de lois fédérales sont sujettes au référendum en matière de traités internationaux (depuis le 1^{er} août 2003). Conformément à l'art. 22, al. 4, de la loi du 13 décembre 2002 sur le Parlement (RS 171.10), on considère qu'une disposition inscrite dans un traité international fixe des règles de droit lorsqu'elle prévoit des dispositions générales et abstraites d'application directe qui créent des obligations, confèrent des droits ou attribuent des compétences. Afin de se doter d'une pratique cohérente en ce qui concerne l'art. 141, al. 1, let. d, ch. 3, de la Constitution et d'éviter que des accords similaires ne soient soumis de façon répétée au référendum, le Conseil fédéral a précisé, dans le message du 19 septembre 2003 relatif à la convention contre les doubles impositions avec Israël (FF 2003 5903 5910), qu'il accompagnerait dorénavant les accords qu'il présenterait au Parlement de la proposition de ne pas les soumettre au référendum en matière de traités internationaux, pour autant que ces accords n'entraînent pas de nouveaux engagements pour la Suisse. La convention crée des conditions avantageuses en particulier en ce qui concerne l'imposition des dividendes, des intérêts et des redevances. L'assistance administrative accordée pour l'application régulière de la convention correspond à la pratique traditionnelle de la Suisse.

La convention n'entraîne pas de nouvel engagement qui puisse être jugé important pour la Suisse. Elle ne contient pas de disposition importante au sens de l'art. 141, al. 1, let. d, ch. 3, de la Constitution par rapport à ce qui a déjà été convenu avec d'autres Etats. L'arrêté fédéral portant approbation de la convention avec le Ghana n'est par conséquent pas sujet au référendum prévu à l'art. 141, al. 1, de la Constitution.