Ce texte est une version provisoire. Des modifications rédactionnelles sont encore possibles. Seule la version qui sera publiée dans la Feuille officielle (www.admin.ch/ch/f/ff/) fait foi.

12.0xx

Message

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

du

Messieurs les Présidents,
Mesdames, Messieurs,

Nous vous soumettons, en vous proposant de l’adopter, un projet d’arrêté fédéral portant approbation de la convention du 8 octobre 2012 entre la Suisse et le Turkménistan en vue d’éviter les doubles impositions en matière d’impôts sur le revenu et sur la fortune.

Nous vous prions d’agréer, Messieurs les Présidents, Mesdames, Messieurs, l’assurance de notre haute considération.

Au nom du Conseil fédéral suisse:

La présidente de la Confédération, Eveline Widmer-Schlumpf
La chancelière de la Confédération, Corina Casanova

Condensé

La convention avec le Turkménistan en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune a été signée à Berne le 8 octobre 2012.

Cette convention contribuera au bon développement des relations économiques bilatérales avec un pays qui occupe une position intéressante non seulement sur le plan géopolitique mais encore dans le domaine de l'approvisionnement énergétique. De manière générale des résultats satisfaisants ont pu être atteints, comme en ce qui concerne l'imposition des établissements permanents et les bénéfices d'entreprises.

Pour l'essentiel, la convention suit le modèle de convention fiscale élaboré par l'Organisation pour la Coopération et le Développement Economiques ainsi que la pratique suisse en la matière.

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

Message

1 Considérations générales sur l'évolution de la politique conventionnelle contre les doubles impositions

Les conventions contre les doubles impositions constituent un élément essentiel de la politique fiscale. De bons accords dans ce domaine facilitent les activités de l'économie suisse d'exportation, favorisent l'investissement étranger en Suisse et contribuent par là-même à la prospérité de la Suisse et de ses pays partenaires.

La politique conventionnelle de la Suisse est guidée depuis toujours par la norme de l'OCDE, la mieux à même de nous permettre d'atteindre la prospérité. Elle vise principalement à une répartition claire des compétences en matière d'imposition des personnes physiques et morales, à un impôt résiduel aussi bas que possible sur les intérêts, les dividendes et les redevances, et de manière générale, à prévenir tout conflit fiscal qui serait préjudiciable aux contribuables exerçant une activité internationale. De tout temps, la Suisse a dû manier le compromis pour pouvoir à la fois maintenir chez elle des conditions fiscales avantageuses et faire accepter son système fiscal par ses partenaires internationaux. En effet, en l'absence d'une légitimité internationale, la meilleure des fiscalités perdrait tout intérêt.

2 Contexte, déroulement et résultats des négociations

Le Turkménistan est riche en ressources naturelles, en particulier en gaz naturel (quatrième plus importante réserve au monde) ainsi qu'en pétrole. Le pays, bien qu'étant en grande partie couvert de déserts, a une économie encore fortement axée sur l'agriculture. Le Turkménistan est un des grands producteurs de coton au niveau mondial.

Le Turkménistan fait partie du groupe de vote présidé par la Suisse au FMI, à la Banque mondiale, à la BERD ainsi qu'au GEF (Global Environment Facility).

Un Accord du 18 mai 2008 entre la Suisse et le Turkménistan concernant la promotion et la protection réciproque des investissements est entré en vigueur le 2 avril 2009, marquant ainsi la volonté des deux pays de garantir à leurs investisseurs une sécurité juridique accrue et d'œuvrer à un climat favorable aux placements de capitaux étrangers. Un accord de commerce et coopération économique entre les deux pays est actuellement en cours de négociation.

La Suisse et le Turkménistan ont entamé en 1999 des négociations en vue de conclure une convention contre les doubles impositions. Une deuxième ronde de négociations a eu lieu en 2004. Ces négociations n'ont toutefois pu reprendre qu'en décembre 2011 où elles ont abouti, le 15 décembre 2011, à l'apposition des paraphes sur un projet de convention. La convention a été signée à Berne le 8 octobre 2012.

3 Appréciation

La convention avec le Turkménistan correspond dans une large mesure au Modèle de convention de l'OCDE et à la pratique conventionnelle suisse. Les solutions convenues ont dû toutefois tenir compte, dans certains cas comme par exemple s'agissant de l'imposition résiduelle des redevances dans l'Etat de la source, de la politique conventionnelle turkmène en la matière. De manière générale des résultats satisfaisants ont pu être atteints, comme en ce qui concerne l'imposition des établissements stables et les bénéfices d'entreprises.

La nouvelle disposition sur l'échange de renseignements correspond à la norme de l'OCDE et admet ainsi l'échange de renseignements pour des demandes concrètes, même lorsque celles-ci visent un groupe clairement défini de contribuables, dont il faut supposer, en raison de nombreux indices, qu'ils n'ont pas satisfait à leurs obligations fiscales dans l'Etat requérant. La Suisse ne répondra à des demandes en ce sens qu'à partir de l'entrée en vigueur de la loi du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative en matière fiscale[1]. Cette disposition corrobore vis-à-vis de la communauté internationale les engagements pris par la Suisse depuis 2009 en matière d'assistance administrative. Elle positionne la Suisse comme Etat coopératif dans ce domaine vis-à-vis du Turkménistan.

La convention permet de développer les relations économiques bilatérales avec un pays qui occupe une position intéressante non seulement sur le plan géopolitique mais encore dans le domaine de l'approvisionnement énergétique. Une entrée en vigueur dans les meilleurs délais possibles est donc souhaitable du point de vue suisse. Cette convention permettra de placer les entreprises suisses dans une position favorable de compétitivité par rapport aux autres entreprises étrangères présentes ou voulant investir au Turkménistan. Cette convention contribue en outre à l'extension du réseau suisse de conventions contre les doubles impositions dans les pays de l'ancien bloc soviétique.

4 Commentaire des dispositions du projet de Convention

La convention suit en grande partie, tant sur le plan formel que matériel, le Modèle de convention de l'OCDE ainsi que la pratique suisse en la matière. Les commentaires qui suivent se limitent aux principales particularités de cette convention.

Art. 2 Impôts visés

Le champ d'application matériel de la convention couvre les impôts sur le revenu et sur la fortune.

L'organisation politique interne du Turkménistan est fondée sur des « subdivisions administratives territoriales ». Le ch. 1 du Protocole à la convention (ci-après « protocole ») précise que cette expression, utilisée aux art. 2, 4, 17 et 19, s'applique dans le cas du Turkménistan.

[1] FF **2011** 5811 ; **2012** 7623

L'impôt anticipé suisse sur les gains de loterie et jeux de hasard est exclu du champ d'application matériel conformément à la pratique suisse. Dès lors, seul le droit interne de chaque Etat contractant sera applicable dans ces cas.

Art. 5 Etablissement stable

Une solution qui suit en règle générale le Modèle de convention de l'OCDE en matière d'établissement stable a pu être retenue y compris la période de 12 mois du par. 3 de l'art. 5.

Art. 7 Bénéfices d'entreprises

Cet article suit les solutions préconisées antérieurement par le Modèle de convention de l'OCDE, qui avaient été reprises par les négociateurs en 2004. Le Turkménistan n'est pas encore prêt à suivre la nouvelle version de l'art. 7 du Modèle de convention de l'OCDE introduite en juillet 2010 qui traite les établissements stables en grande partie comme des entreprises indépendantes et précise que l'attribution des bénéfices se fait selon les principes applicables en matière de prix de transfert développés pour les entreprises associées.

Art. 9 Entreprises associées

Conformément à la politique conventionnelle suisse en la matière, le libellé du par. 2 de l'art. 9 du Modèle de convention de l'OCDE a été repris, en précisant expressément le principe (habituellement contenu implicitement) du consentement de l'Etat qui doit procéder à l'ajustement correspondant.

Art. 10 Dividendes

Conformément au Modèle de convention de l'OCDE, un taux de 5% a été retenu pour des participations d'au moins 25% détenues par des sociétés dans le capital de la société distributrice. Un taux d'impôt résiduel de 15% a été fixé pour les dividendes provenant de portefeuilles d'investissement.

Art. 11 Intérêts

En dépit de l'insistance suisse, pour obtenir des exonérations ou au moins un taux d'impôt résiduel réduit à 5% pour certaines catégories d'intérêts comme par exemple dans le cas des intérêts de vente à crédit d'équipements industriel, commercial ou scientifique ou des intérêts de prêts bancaires, la partie turkmène ne s'est pas avérée prête à modifier sa politique conventionnelle à ce sujet.

Dans le cadre du compromis global il a été prévu un taux d'impôt résiduel de 10%, sans exonérations. Ce taux correspond au Modèle de convention de l'OCDE.

Art. 12 Redevances

Cette disposition prévoit un taux résiduel de 10%. S'agissant de la définition des redevances, la délégation suisse a pu obtenir la suppression du leasing, contrairement aux vœux turkmènes. Les rémunérations de leasing tombent ainsi sous l'art. 7.

Art. 13 Gains en capital

Le par. 4 prévoit, à l'instar d'autres conventions suisses contre les doubles impositions, que les gains provenant de l'aliénation d'actions ou d'autres droits analogues dans une société dont les actifs sont, directement ou indirectement, composées principalement de biens immobiliers situés dans un Etat contractant, sont imposables dans cet Etat. Du côté suisse, il est rappelé dans l'article sur les méthodes pour éliminer les doubles impositions (art. 23, par. 1, let. a) que la Suisse ne doit exonérer de tels gains qu'après justification de l'imposition au Turkménistan.

Art. 14 Professions indépendantes

Comme dans d'autres conventions suisses contre les doubles impositions, en sus du critère de la base fixe, un critère de rattachement supplémentaire pour imposition est prévu (let. b du par. 1) en faveur de l'Etat du lieu d'activité en cas de séjour d'au moins 183 jours au cours de l'année fiscale considérée.

Art. 17 Artistes et sportifs

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. Cette règle s'applique sauf dans les cas où il n'y a manifestement pas d'abus (pas de participation directe de l'artiste ou du sportif aux profits).

Par ailleurs, l'imposition dans l'Etat d'exercice de l'activité est exclue lorsque l'activité des artistes et sportifs est subventionnée de manière substantielle par des fonds publics.

Art. 18 Pensions

Conformément à la pratique conventionnelle suisse, le ch. 4 du protocole confirme expressément le point de vue suisse selon lequel les art. 18 et 19 s'appliquent, s'agissant des pensions, également aux prestations en capital.

Art. 23 Elimination des doubles impositions

Le Turkménistan applique la méthode de l'imputation pour éviter la double imposition.

La Suisse pratique sa méthode habituelle de l'exonération sous réserve de progressivité. Conformément à sa politique, la Suisse conserve cependant la possibilité d'imposer les gains en capital provenant de la vente des sociétés immobilières si ces gains n'ont pas été effectivement imposés au Turkménistan. L'imputation forfaitaire est prévue pour les dividendes, intérêts et redevances.

Art. 25 Procédure amiable

Cette disposition suit en grande partie le Modèle de convention de l'OCDE mais ne contient pas de clause d'arbitrage. Conformément à sa politique conventionnelle, la Suisse réclamait l'introduction d'une telle clause. Toutefois, le Turkménistan ne pouvait pas accepter cette proposition qui ne correspond pas à sa politique conven-

tionnelle. La convention ne prévoit que le recours à la procédure amiable entre les autorités compétentes.

Art. 26 Echange de renseignements

Dans un contexte de globalisation des marchés financiers et surtout de crise financière, la coopération internationale en matière fiscale revêt une importance accrue. La Suisse soutient les efforts déployés dans ce domaine. En retirant sa réserve à l'art. 26 du Modèle de convention de l'OCDE, la Suisse s'est engagée politiquement à reprendre la norme internationale dans ce domaine

La disposition reprend, pour l'essentiel, le texte de l'art. 26 du Modèle de convention de l'OCDE. Quelques modifications lui ont été apportées pour limiter le champ d'application matériel aux impôts visés par la convention et pour donner expressément aux Etats contractants le droit d'appliquer les mesures de contrainte nécessaires à l'exécution des demandes de renseignements envers une banque, un autre établissement financier, un mandataire ou une personne agissant en tant qu'agent fiduciaire et à la détermination des rapports de participation. Ces modifications sont compatibles avec la norme internationale en matière d'assistance administrative.

Le par. 1 pose le principe de l'échange de renseignements. Il prévoit l'échange des renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la convention ou pour l'administration ou l'application de la législation interne relative aux impôts visés par la convention. La limitation aux renseignements qui sont vraisemblablement pertinents exclut la pêche aux renseignements (*fishing expeditions*). En outre, l'Etat requérant est tenu de recourir à tous les moyens d'enquête dont il dispose avant de présenter une demande de renseignements à l'autre Etat. Pour l'échange de renseignements, il n'est pas nécessaire que le contribuable concerné soit un résident de Suisse ou du Turkménistan. Il suffit qu'il y ait un rattachement économique dans l'un des Etats contractants.

Le par. 2 est consacré au principe de confidentialité. Cette disposition prévoit que les renseignements obtenus ne peuvent être communiqués qu'aux personnes ou autorités concernées par l'établissement et le recouvrement des impôts couverts par la convention, par les procédures et poursuites concernant ces impôts, ou par les décisions sur les recours relatifs à ces impôts. Les autorités de surveillance ne sont pas comprises dans ces catégories. Ces renseignements peuvent donc être communiqués aussi au contribuable ou à son représentant.

Le par. 3 restreint en partie l'échange de renseignements en faveur de l'Etat requis. Il est prévu que l'Etat requis n'est tenu, ni de prendre des mesures administratives allant au-delà des limites prescrites par sa propre législation ou par sa pratique administrative, ni de prendre des mesures administratives qui ne seraient pas autorisées par la législation ou par la pratique administrative de l'Etat requérant. Pour la Suisse, cela implique notamment que le droit d'être entendu des personnes concernées ainsi que les droits de recours sont protégés. En outre, l'Etat requis n'est pas obligé de fournir des renseignements qui ne peuvent être obtenus selon sa propre législation ou sa propre pratique administrative ou qui ne peuvent être obtenus selon la législation ou la pratique administrative de l'Etat requérant. Enfin, l'Etat requis peut refuser de communiquer des renseignements qui révéleraient un secret commercial ou qui seraient contraires à l'ordre public, ce qui pourrait être le cas lorsque les renseignements transmis ne sont pas suffisamment tenus secrets.

Le par. 4 prévoit que l'Etat requis a l'obligation de déterminer et de communiquer les renseignements demandés même lorsqu'il n'en a pas besoin à ses propres fins fiscales. L'échange de renseignements n'est donc pas limité aux seuls renseignements qui présentent aussi un intérêt pour les autorités fiscales de l'Etat requis.

Le par. 5 contient des dispositions particulières concernant les renseignements qui sont détenus par des banques, d'autres intermédiaires ou qui concernent les droits de propriété dans une personne. De tels renseignements doivent être échangés nonobstant les limitations prévues au par. 3. L'Etat requis doit également pouvoir obtenir et transmettre les renseignements demandés même lorsque ces renseignements ne sont pas disponibles en vertu de sa propre législation ou de sa pratique administrative. Par conséquent, la Suisse ne peut refuser de communiquer des renseignements en invoquant uniquement le secret bancaire suisse.

Dans les cas de fraude fiscale, la Suisse possède, en vertu de sa procédure pénale interne, les moyens nécessaires pour obtenir les renseignements visés par le par. 5. L'échange de renseignements selon la présente convention ne présuppose toutefois plus l'existence d'une fraude fiscale. Afin de permettre aux Etats contractants d'assurer la mise en œuvre des nouvelles obligations conventionnelles, la dernière phrase du par. 5 constitue la base conventionnelle nécessaire pour leur donner les pouvoirs leur permettant d'obtenir les renseignements demandés.

Le protocole à la convention mentionne expressément les principes de la subsidiarité et de l'interdiction de la pêche aux renseignements (ch. 5, let. a et b).

De plus, il détaille les conditions auxquelles une demande de renseignements doit répondre (ch. 5, let. b). L'identité du contribuable concerné et, dans la mesure où ils sont connus, les noms et adresse de la personne (par exemple une banque) présumée être en possession des renseignements demandés sont notamment nécessaires.

Jusqu'il y a peu, selon la norme internationale en matière de demande de renseignements, l'échange de renseignements était limité à des demandes concrètes dans des cas précis. Cependant, à l'échelle internationale, des discussions ont abouti récemment à l'OCDE pour étendre cette norme et admettre les demandes concrètes, même lorsque celles-ci visent un groupe clairement défini de contribuables, dont il faut supposer, en raison de nombreux indices, qu'ils n'ont pas satisfait à leurs obligations fiscales dans l'Etat requérant. La Suisse ne répondra à des demandes en ce sens qu'à partir de l'entrée en vigueur de la loi du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative en matière fiscale. La convention correspond à ce standard étendu.

L'obligation d'un Etat contractant d'échanger des renseignements spontanément ou automatiquement est expressément exclue; néanmoins, la possibilité pour ces Etats de procéder à un échange spontané ou automatique de renseignements en matière d'assistance administrative internationale demeure si leur droit national le prévoit (ch. 5, let. c).

Enfin, les droits de procédure des contribuables sont garantis (ch. 5, let. d).

Lors de négociations du décembre 2011, la délégation suisse a informé la contrepartie du fait qu'aucune suite ne serait donnée à une demande d'assistance présentée sur la base de données (bancaires) volées.

Art. 29 Entrée en vigueur

La convention entrera en vigueur à la date de l'échange des instruments de ratification. Ses dispositions seront applicables aux périodes fiscales commençant dès le 1er janvier, ou après cette date, suivant l'entrée en vigueur.

5 Conséquences financières

Dans toute convention contre les doubles impositions, les deux Etats contractants renoncent à certaines recettes fiscales. Pour la Suisse, les pertes qui découlent de la présente convention résultent du remboursement partiel de l'impôt anticipé et de l'imputation de l'impôt à la source turkmène prélevé sur les dividendes, les intérêts et les redevances. Ces pertes, qui ne peuvent être chiffrées par manque d'instruments adéquats, seront partiellement compensées du fait que ces mesures augmenteront l'attrait de la place économique suisse, ce qui devrait se traduire par un apport de recettes supplémentaires dans le cadre des impôts directs.

Les cantons et les milieux économiques intéressés ont approuvé la convention. Dans l'ensemble, elle contribuera de manière bénéfique au maintien et au développement des relations économiques bilatérales, ce qui s'inscrit dans le cadre des buts principaux de la politique suisse en matière de commerce extérieur.

6 Constitutionnalité

La présente convention se fonde sur l'art. 54 de la Constitution, qui attribue à la Confédération la compétence en matière d'affaires étrangères. L'Assemblée fédérale est compétente pour approuver cette convention en vertu de l'art. 166, al. 2, de la Constitution. Conformément à l'art. 141, al. 1, let. d, Cst., les traités d'une durée indéterminée qui ne sont pas dénonçables, qui prévoient l'adhésion à une organisation internationale ou 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 en matière de traités internationaux. Conclue pour une durée indéterminée, la convention peut être dénoncée en tout temps pour la fin d'une année civile moyennant un préavis de six mois. La convention n'implique pas d'adhésion à une organisation internationale. Conformément à l'art. 22, al. 4, de la loi du 13 décembre 2002 sur l'Assemblée fédérale, 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.

L'assistance administrative est accordée de manière étendue, conformément au standard international dans le domaine, ce qui correspond à la politique conventionnelle suisse récente dans ce domaine.

La convention crée de nouveaux engagements importants pour la Suisse et contient ainsi des dispositions importantes 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 sur la convention contre les doubles impositions entre la Suisse et le Turk-

ménistan sera par conséquent sujet au référendum en matière de traités internationaux prévu à l’art. 141, al. 1, let. d, ch. 3, de la Constitution.