

06.070

**Message
concernant une Convention de double imposition
avec la République islamique du Pakistan**

du 13 septembre 2006

Messieurs les Présidents,
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 signée le 19 juillet 2005 avec la République islamique du Pakistan ainsi que le protocole s'y rapportant, en vous proposant de l'adopter.

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

13 septembre 2006

Au nom du Conseil fédéral suisse:

Le président de la Confédération, Moritz Leuenberger

La chancelière de la Confédération, Annemarie Huber-Hotz

Condensé

La convention de double imposition conclue en 1959 avec le Pakistan, et modifiée sur certains points en 1962, est la première convention de ce type que la Suisse a conclue avec un pays en développement. Elle doit maintenant être entièrement révisée et remplacée par une nouvelle convention.

Cette nouvelle convention suit en grande partie, tant sur le plan formel que matériel, le Modèle de convention de l'OCDE et respecte les principes de la pratique conventionnelle suisse. Dans cette convention, la Suisse a pu convenir avec le Pakistan de solutions pour éviter les doubles impositions qui offrent à la Suisse et à l'économie suisse une base solide dans les relations bilatérales. Sur certains points, il a été nécessaire de prendre en considération la situation économique du Pakistan en tant que pays en développement. La nouvelle convention a été modernisée. Elle devrait contribuer à renforcer les relations économiques bilatérales entre les deux pays et favoriser les investissements directs des entreprises suisses au Pakistan.

Message

1 Présentation de la convention

1.1 Contexte, déroulement et résultats des négociations

Le Pakistan compte environ 152,1 millions d'habitants (estimation 2004) et s'étend sur une surface de 796 100 km². Ce pays est encore dans une situation difficile, tant au niveau politique qu'économique. Le gouvernement a donc fait de la stabilité économique et de la croissance un de ses objectifs prioritaires dans sa lutte contre la pauvreté.

Selon les chiffres du commerce extérieur de 2004, les exportations de la Suisse se montaient à 340,2 millions de francs alors que les importations en Suisse atteignaient 42,2 millions de francs. Les exportations comprennent surtout des machines et des produits chimiques et pharmaceutiques, alors que les importations portent principalement sur le textile et, juste derrière, sur les produits agricoles. Les entreprises suisses des branches de la chimie, de la pharmaceutique et du textile sont présentes sur place. Depuis le 6 mai 1996, la Suisse et le Pakistan sont liés par un accord sur la protection des investissements.

Le Pakistan est un pays prioritaire de la DDC, qui consacre chaque année 15 millions de francs à ce pays.

La Convention de double imposition conclue en 1959 avec le Pakistan, et modifiée sur certains points en 1962, est la première convention de ce type que la Suisse a conclue avec un pays en développement. Elle doit maintenant être entièrement révisée et remplacée par une nouvelle convention.

La demande de révision vient du Pakistan et date de 1982. Les négociations ont donc débuté en 1983. Après 6 rounds de négociations, un projet a été paraphé en 1994. Lors de la procédure de consultation qui eu lieu en 1995, des réserves ont été soulevées par rapport à deux dispositions de la convention. La première concernait une disposition du protocole qui, par le renversement du fardeau de la preuve, aurait entraîné un renforcement du principe de la force d'attraction de l'établissement stable et la seconde l'attribution au Pakistan du droit d'imposer les gains réalisés sur la vente de parts dans des paquets d'actions représentant 20 % ou plus du capital d'une société pakistanaise.

Sur la base des résultats de cette consultation, la Suisse a présenté au Pakistan des propositions de modification de ces deux dispositions et a demandé que soient engagées des négociations supplémentaires. Ces négociations ont débuté en novembre 1998, à Berne, et se sont terminées quatre ans plus tard au cours d'un round supplémentaire de négociation à Islamabad, à l'occasion duquel le présent projet de convention et celui du protocole s'y rapportant ont été paraphés en date du 15 octobre 2002. La signature du projet de convention, repoussée plusieurs fois, a finalement eu lieu le 19 juillet 2005 à Islamabad.

1.2

Appréciation

La convention révisée est le fruit de longues, et parfois âpres, négociations avec le Pakistan. Les solutions adoptées en vue d'éviter les doubles impositions reflètent l'évolution qu'ont connue les deux pays au cours des quatre décennies qui ont suivi l'entrée en vigueur de l'ancienne convention. Sur certains points soumis à révision, il a fallu tenir compte des souhaits particuliers exprimés par le Pakistan et liés à sa situation de pays en développement. La nouvelle convention a été modernisée par rapport à l'ancienne. En effet, la Suisse a pu convenir de solutions pour éviter les doubles impositions qui lui offrent, ainsi qu'à son économie, une base solide dans les relations bilatérales. Cette nouvelle convention devrait par ailleurs contribuer à renforcer les relations économiques bilatérales entre les deux pays et favoriser les investissements directs des entreprises suisses au Pakistan.

2

Commentaire des articles de la convention

La convention suit en grande partie, tant sur le plan formel que matériel, le Modèle de l'Organisation de Coopération et de Développement Economiques (OCDE) ainsi que la pratique conventionnelle suisse. C'est pourquoi, nous nous contenterons de commenter les principales divergences par rapport à ce modèle et à signaler les particularités de la convention par rapport à la pratique conventionnelle suisse.

Art. 2 Impôts visés

Le Pakistan ne prélevant pas d'impôt sur la fortune, le champ d'application de la convention porte exclusivement sur les impôts grevant le revenu.

Art. 5 Etablissements stables

Un entrepôt en relation avec une personne qui fournit des facilités d'entreposage pour des tiers constitue un établissement stable (par. 2, let. f).

Les chantiers de construction ou de montage constituent un établissement stable si leur durée dépasse six mois (par. 3).

Il y a également établissement stable lorsqu'un représentant dispose d'un entrepôt appartenant à l'entreprise (par. 5, let. b).

Dans le cadre de l'assurance, l'encaissement des primes et l'assurance de risques locaux suffisent pour constituer un établissement stable. La réassurance fait cependant exception.

Un représentant travaillant exclusivement pour une seule entreprise n'est pas considéré comme exerçant une activité indépendante.

Art. 7 Bénéfices des entreprises

Sur la base des résultats d'une première consultation, les négociations ultérieures ont permis de pallier les lacunes du point 2a du projet de protocole négocié en 1994 portant sur l'art. 7 et concernant le renversement du fardeau de la preuve pour l'attribution des bénéfices aux établissements stables et de remplacer la disposition de cet article par une nouvelle disposition. Cette dernière et le par. 1 de l'art. 7

renforcent désormais le principe selon lequel l'établissement stable se voit attribuer la part des bénéfices de l'entreprise qu'il a contribué à réaliser, même si d'autres parties de l'entreprise ont également participé à la réalisation de ces bénéfices. Ainsi, les réserves soulevées lors de la consultation ont pu être prises en considération.

Pour déterminer les bénéfices d'un établissement stable, sont admises en déduction les dépenses exposées aux fins poursuivies par l'entreprise (y compris les dépenses de direction et les frais généraux d'administration) qui seraient déductibles si l'établissement stable était une entreprise distincte, dans la mesure où ces dépenses peuvent être imputées raisonnablement à cet établissement stable, qu'elles aient été exposées dans l'Etat où est situé cet établissement ou ailleurs (par. 3).

Pour ce qui est de la déductibilité de certains versements spéciaux de l'établissement stable au siège principal, le protocole précise que les Etats contractants appliquent les principes inscrits dans les commentaires sur le Modèle de convention de l'OCDE.

Art. 8 Navigation maritime et aérienne

Bien que la Suisse ait pu imposer le principe de l'imposition de l'entreprise de transport aérien dans l'Etat où se trouve son siège de direction effective, elle a dû accorder au Pakistan un partage de l'impôt sur les bénéfices réalisés par les entreprises de transport maritime. Cette disposition, qui s'écarte du Modèle de convention de l'OCDE, a été accordée par la Suisse à d'autres pays en développement (notamment à l'Indonésie et au Sri Lanka).

Art. 9 Entreprises associées

Cet article reprend la réglementation contenue dans l'art. 9, par. 1, du modèle de convention suisse.

Art. 10 Dividendes

Pour les participations, l'impôt en faveur de l'Etat de la source est limité à 10 % lorsque la participation est au moins égale à 20 % du capital de la société qui verse les dividendes. Les négociations ultérieures ont permis de réduire le taux résiduel de 12 % fixé en 1994 de 2 points de pourcentage. Dans tous les autres cas, l'impôt à la source est au maximum de 20 %.

Art. 11 Intérêts

Le droit d'imposer les intérêts attribué à l'Etat de la source est limité à 10 %. Les intérêts provenant du Pakistan et versés pour un prêt autorisé par les autorités pakistanaises dans le cadre d'un programme de promotion des investissements sont exonérés de l'impôt à la source pakistanais.

Art. 12 Redevances et services y afférents

La Convention limite le taux de l'impôt à la source sur les redevances à 10 % et intègre, dans la notion de licences, les services liés fournis dans le cadre d'un contrat de licence.

Art. 13 Rémunérations pour prestations de services techniques

Le projet de convention prévoit d'imposer ces services à la source au taux de 10 %. Toutefois, cette règle est limitée par une disposition du protocole qui dispose que tant que la législation suisse ne prévoit pas le prélèvement d'un impôt à la source sur les rémunérations pour prestations de services, l'impôt à la source pakistanais prélevé sur ces rémunérations ne doit pas excéder 7,5 %, la base de calcul ne portant, si la preuve des dépenses est faite, que sur 80 % de la rémunération brute. Par conséquent, la charge effective de l'impôt à la source est de 6 %.

Art. 14 Gains en capital

Lors de la consultation de 1995, les critiques avaient notamment porté sur l'attribution non exclusive du droit d'imposer les bénéfices provenant de la vente de paquets d'actions représentant une participation d'au moins 20 % à une société pakistanaise et l'obligation subséquente d'imputer les impôts prélevés en Suisse. Au cours des négociations ultérieures, il s'est avéré que le Pakistan tenait particulièrement à son droit d'imposer et que la Suisse voulait, pour les raisons citées, conserver le principe de l'Etat de résidence. L'exclusion des ventes de paquets d'actions du cadre de la réglementation de la Convention contre les doubles impositions avait alors été la seule solution envisagée. Cela signifie que chaque Etat contractant peut imposer ces bénéfices selon sa législation et qu'il faut, par conséquent, admettre des cas de double imposition.

En outre, il a été possible d'éviter une double imposition en cas d'aliénation de biens mobiliers et immobiliers ainsi qu'en cas d'aliénation de navires ou d'aéronefs, en se fondant sur les règles d'attribution prévues par le Modèle de convention de l'OCDE, exception faite d'une réglementation spéciale pour les sociétés immobilières.

Art. 15 Professions indépendantes

Les revenus provenant d'une activité lucrative indépendante peuvent être imposés au lieu de travail lorsque le contribuable dispose d'une base fixe qui y est située ou lorsqu'il y séjourne au cours d'une année fiscale pendant une période ou des périodes excédant au total 183 jours.

Art. 19 Pensions

Le droit d'imposer exclusif de l'Etat de domicile est étendu à toutes les rentes viagères et aux rentes temporaires.

Art. 21 Etudiants

Conformément à la pratique contractuelle suisse avec les pays en développement, les revenus de l'activité lucrative exercée par des étudiants, des apprentis ou des stagiaires sont exonérés de l'impôt, à certaines conditions, dans l'Etat où ils séjournent, pour une période ou des périodes n'excédant pas au total douze mois.

Art. 22 Elimination des doubles impositions

Le Pakistan applique la méthode de l'imputation pour éliminer les doubles impositions.

La Suisse applique comme d'habitude la méthode de l'exemption avec réserve de progressivité. Pour les impôts à la source non remboursables sur les dividendes, les intérêts et les redevances, la Suisse accorde l'imputation forfaitaire (changement par rapport à l'ancienne convention). Pour ce qui est des intérêts qui, selon la convention, sont exonérés de l'impôt à la source pakistanaï, le contribuable peut, s'il le demande, bénéficier d'une imputation d'impôt fictif de 10 % du montant brut (par. 2, let. c).

Art. 23 Non-discrimination

Le Pakistan a tenu à s'assurer que la clause de non-discrimination n'engageait pas les Etats contractants à traiter de manière égale les résidents et les non-résidents dans le cadre de l'impôt à la source. C'est pourquoi, certaines dispositions spéciales ont été reprises dans la convention.

Art. 25 Echange de renseignements

La demande du Pakistan, qui souhaitait que la convention prévoie un échange de renseignement étendu, a été rejetée en raison de la politique restrictive de la Suisse dans ce domaine. Les négociations ultérieures ont toutefois permis de conclure une clause d'échange de renseignements répondant aux exigences de la pratique contractuelle suisse en adoptant la même formulation que celle utilisée dans la convention de double imposition conclue avec l'Inde. L'échange de renseignements est limité aux renseignements nécessaires à la bonne application de la convention. Les renseignements échangés ne doivent servir qu'à la taxation et à la perception des impôts visés par la convention. L'échange de renseignements sur un secret commercial, d'affaires, industriel ou professionnel ou sur un procédé commercial est exclu.

Art. 27 Entrée en vigueur

La convention entre en vigueur dès l'échange des instruments de ratification. Ses dispositions sont applicables:

- pour le Pakistan, aux années fiscales commençant le 1^{er} juillet de l'année civile suivant l'entrée en vigueur de la convention ou après cette date;
- pour la Suisse, aux années fiscales commençant le 1^{er} janvier de l'année civile suivant l'entrée en vigueur de la convention ou après cette date.

La convention de double imposition de 1959/1962 avec le Pakistan est abrogée et remplacée par la nouvelle convention à son entrée en vigueur.

3 Conséquences financières

En signant une convention de double imposition, les deux Etats contractants renoncent à certaines recettes fiscales en vue d'éviter les doubles impositions, ce qui est déjà le cas avec la convention actuellement en vigueur avec le Pakistan. Cependant, la Suisse accorde désormais l'imputation forfaitaire des impôts à la source prélevés

au Pakistan sur les dividendes, les intérêts et les redevances, conformément aux art. 10, 11 et 12 de la convention. Cette concession peut entraîner une légère baisse des recettes fiscales de la Confédération, des cantons et des communes, qu'il est toutefois difficile de chiffrer par manque de données plus précises, par rapport à celles encaissées sous l'ancienne convention.

Les conséquences fiscales sont quant à elles à opposer aux avantages découlant de cette convention, notamment la promotion du commerce et les facilités d'investissement au Pakistan. Par ailleurs, on rappellera que les conventions de double imposition sont conclues dans l'intérêt des contribuables et qu'elles favorisent la coopération économique, qui constitue l'un des buts principaux de la politique suisse en matière de commerce extérieur.

4 Constitutionnalité

La convention se fonde sur l'art. 54 de la Constitution, qui attribue 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. 166, al. 2, de la Constitution.

La convention n'entre pas dans la catégorie des actes législatifs soumis au référendum obligatoire. Elle n'est pas non plus sujette au référendum facultatif sur les traités internationaux au sens de l'art. 141, al. 1, let. d, ch. 1 et 2, de la Constitution. La convention est conclue pour une durée indéterminée, mais elle peut être dénoncée en tout temps pour la fin d'une année civile moyennant un préavis de six mois. Elle n'implique pas d'adhésion à une organisation internationale.

Depuis le 1^{er} août 2003, les traités internationaux qui contiennent des dispositions importantes fixant des règles de droit ou dont la mise en oeuvre exige l'adoption de lois fédérales sont également sujets au référendum facultatif conformément à l'art. 141, al. 1, let. d, ch. 3, de la Constitution. Conformément à l'art. 22, al. 4, de la loi sur le Parlement, 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.

Si la convention contient bien des dispositions fixant des règles de droit, celles-ci ne font que restreindre le droit d'imposer de la Suisse sans créer d'obligation supplémentaire d'assujettissement. La convention respecte les principes de la politique suisse en matière de lutte contre la double imposition et n'implique aucune obligation qui outrepassse les limites des dispositions convenues avec différents autres Etats. La convention ne contient donc aucune disposition fixant des règles de droit au sens de l'art. 141, al. 1, let. d, ch. 3, de la Constitution fédérale. Son application n'exige pas non plus l'édiction d'une loi fédérale. Conformément à la pratique développée par le Conseil fédéral dans son message du 19 septembre 2003 relatif à la convention de double imposition avec Israël, l'arrêté fédéral approuvant la convention de double imposition avec la République islamique du Pakistan ne sera pas soumis au référendum facultatif en matière de traités internationaux prévu à l'art. 141, al. 1, let. d, de la Constitution.