

**Rapport explicatif
sur la conclusion d'une convention entre la Suisse et Oman
en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts
sur le revenu**

du 15 février 2013

Confidentiel – n'est pas destiné à la publication

1 Présentation de la convention

1.1 Contexte, déroulement et résultat des négociations

Le Sultanat d'Oman (ci-après désigné par « Oman ») est membre de l'Organisation Mondiale du Commerce depuis l'an 2000. Il est également membre du Conseil de coopération des Etats arabes du Golfe (CCG), en vigueur depuis 2003 et constituant entre les six membres (Arabie Saoudite, Bahreïn, Emirats Arabes Unis, Koweït, Oman et Qatar) une union douanière, ainsi qu'un marché commun depuis 2008. En outre, Oman et les autres membres du CCG ont signé le 22 juin 2009 avec les Etats de l'AELE, dont la Suisse, un accord de libre-échange ainsi que des accords agricoles bilatéraux.

L'économie d'Oman, au même titre que la plupart des pays du Golfe persique, est largement dépendante de l'état des réserves de pétrole. Les avoirs provenant des revenus de pétrole, sous la forme de fonds dits « souverains », sont considérables (le Fonds National de Réserve Générale d'Oman disposait d'environ US\$ 8 mia. début 2008) et Oman se montre désireux d'investir à l'étranger, notamment en Europe. Disposant d'importantes réserves de gaz naturel, cet Etat souhaite réduire sa dépendance au pétrole en investissant massivement dans l'industrie gazière. En outre, depuis quelques années, Oman, soucieux de se diversifier en se tournant à la fois vers l'industrie et les services, a mis en place une politique de privatisation de l'économie afin de favoriser l'émergence d'un secteur privé.

En 2011, la Suisse a exporté vers Oman des biens pour un montant total de CHF 168 millions. Une grande partie de ces exportations concerne le secteur des produits de luxe (bijoux et montres), le secteur chimique et pharmaceutique ainsi que celui des machines. Les exportations omanies vers la Suisse ont atteint CHF 2,5 millions environ en 2011 et consistent surtout en cuir et caoutchouc. Pour les entreprises suisses, il existe de nombreuses opportunités d'investir à Oman, notamment dans le domaine de la construction d'infrastructures (ports, etc.) et dans celui du tourisme (hôtels, etc.) Ainsi, les importantes perspectives de croissance et la capacité d'investissement d'Oman vers l'étranger grâce aux avoirs de son fond souverain, confirment l'intérêt des investissements réciproques.

Divers accords existent déjà entre la Suisse et Oman : un accord de promotion et de protection réciproque des investissements a été conclu le 17 août 2004 (RS 0.975.261.6). Un accord en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur les revenus provenant du transport aérien international a été signé le 3 novembre 2007 et est entré en vigueur le 1^{er} juin 2009 (RS 0.672.961.65). Par ailleurs, Oman et les autres membres du CCG ont signé le 22 juin 2009 avec les Etats membres de l'AELE, dont la Suisse fait partie, un accord de libre-échange ainsi que des accords bilatéraux agricoles.

Etant donné l'importance économique accrue des Pays du Golfe persique, d'une part, et la conclusion de conventions contre les doubles impositions avec les Emirats Arabes Unis, le Koweït et le Qatar, d'autre part, il a été considéré comme opportun d'étendre le réseau conventionnel suisse dans la région du Golfe. Ainsi, une ronde de négociations a eu lieu du 1^{er} au 3 novembre 2010 à Berne et un projet de convention a pu être paraphé à cette occasion. Au vu des enseignements tirés de l'examen par les pairs au sein du Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements, le Conseil fédéral a décidé le 13 février 2011 d'inclure dorénavant dans les conventions contre les doubles impositions une clause assurant que l'échange de

renseignements à des fins fiscales soit appliqué de manière à ne pas faire obstacle à un échange effectif de renseignements. Des contacts ont dès lors été repris avec la partie omanie aux fins d'adapter la convention sur ce point. Le projet de convention ainsi amendé a été paraphé par correspondance le 16 mai 2012.

Avant de proposer au Conseil fédéral de signer cette convention, nous voulons donner la possibilité aux cantons et aux associations économiques intéressées de se prononcer sur son contenu.

1.2 Appréciation

La région du Golfe compte aujourd'hui parmi les régions les plus dynamiques du monde. La capacité d'investissement à l'étranger d'Oman est relativement importante et devrait s'orienter de plus en plus vers l'Europe. Aussi, la conclusion de cette convention vise-t-elle à renforcer la compétitivité de la Suisse, à éviter que les investissements s'orientent vers d'autres pays ou transitent par eux, et surtout à renforcer les relations économiques et commerciales entre la Suisse et Oman.

Mis à part les adaptations nécessaires pour tenir compte des particularités du droit omani, la présente convention correspond dans une large mesure au Modèle de Convention de l'OCDE et à la pratique conventionnelle suisse en matière fiscale y compris le standard international d'assistance administrative. Les solutions retenues en ce qui concerne l'imposition des dividendes et des intérêts doivent s'apprécier de manière globale, puisque cette convention améliorera les conditions fiscales des investissements d'Oman en Suisse et encouragera le maintien de ces derniers. Les conditions générales qu'elle met en place permettront de maintenir et de promouvoir les investissements directs, ce qui est bénéfique au développement économique des deux pays.

Une signature et une entrée en vigueur dans les meilleurs délais possibles sont donc souhaitables du point de vue suisse. Ce projet de convention contribue en outre à l'extension du réseau suisse de conventions contre les doubles impositions dans la région du Golfe persique.

2 Commentaire des dispositions du projet de convention

Le projet de 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 ce projet de convention.

Art. 2 Impôts visés

Le champ d'application matériel de la convention couvre uniquement les impôts sur le revenu car Oman ne prélève pas d'impôt sur la fortune.

L'impôt anticipé suisse sur les gains de loterie est exclu du champ d'application matériel conformément à la pratique suisse.

A l'instar de ce qui a été prévu dans les conventions avec les Emirats arabes unis et le Qatar, des critères distincts sont prévus pour les résidents personnes physiques d'Oman et ceux de Suisse. S'agissant d'Oman, une personne physique y est résidente si elle dispose d'un foyer d'habitation permanent, si elle a son centre d'intérêts vitaux ou si elle séjourne de façon habituelle à Oman, ce qui implique dans tous les cas une présence substantielle dans cet Etat (ch. 3, let. a) du protocole ad art. 4 de la convention). Il est entendu par présence substantielle qu'une personne physique doit passer la plupart de son temps dans cet Etat et que ses liens (familiaux, sociaux et professionnels) sont plus étroits avec cet Etat.

Selon le par. 2, les institutions gouvernementales constituées conformément au droit public, y compris les fonds souverains ou les autres fonds étatiques et la banque nationale sont considérés comme des résidents. Le fonds souverain est un fonds d'investissement financé par des fonds publics et de ce fait détenu et contrôlé par l'Etat. Le fonds souverain est donc une entité étatique à part entière qui a pour but d'investir les fonds issus de l'épargne nationale. La délégation suisse a saisi cette occasion pour stipuler expressément les fonds de pension puisque ceux-ci sont assujettis mais exonérés en droit interne, ce qui correspond à la politique conventionnelle actuelle suisse (par. 2, let. b) de la convention et ch. 3, let. a) ad art. 4 du protocole).

La définition de l'établissement stable contenue dans le projet de convention correspond à celle du Modèle de convention de l'OCDE et à la politique conventionnelle suisse. Seule la durée à partir de laquelle un chantier de construction ou de montage peut être qualifié d'établissement stable est différente : une durée excédant neuf mois suffit. La Suisse aurait préféré une durée de douze mois, mais a finalement concédé une durée plus courte dans la perspective d'un compromis contre la solution initialement présentée par Oman. En effet, Oman entendait convenir d'une durée de six mois seulement et souhaitait insérer dans le projet de convention une disposition concernant un établissement de services, ce qui a ainsi pu être évité. Avec une telle disposition, la fourniture de services dans l'autre Etat serait à elle seule constitutive d'établissement stable, même dans les cas où l'entreprise exercerait son activité sans disposer d'une installation fixe d'affaires dans l'autre Etat.

Cet article suit les solutions préconisées par le Modèle de convention de l'OCDE de 2008. Oman n'est pas encore prêt à suivre la nouvelle version OCDE de l'art. 7 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. La délégation omanie souhaitait inclure une précision clarifiant que, lors de la détermination du bénéfice imposable de l'établissement stable, les dépenses admises en déduction sont celles qui le sont conformément au droit interne de l'Etat dans lequel l'établissement stable est situé. Cette demande a été acceptée par la délégation suisse puisqu'elle ne fait que confirmer ce qui ressort de cet article et du Commentaire du Modèle de convention de l'OCDE (cf. ch. 5 du protocole ad art. 7, par. 3).

Art. 10 à 12 Dividendes, intérêts et redevances

Le droit interne omani ne prévoit pas de retenues à la source pour les dividendes et les intérêts, mais une retenue à 10% pour les redevances.

En matière de dividendes, le projet de convention prévoit un taux de 0% pour les dividendes payés par une société d'un Etat contractant à l'autre Etat contractant, à l'une de ses subdivisions politiques ou à sa banque nationale, à une institution de prévoyance, ou, s'agissant d'Oman, à un fonds souverain. Le cercle des institutions de prévoyance bénéficiaires est fixé dans le protocole (cf. ch. 2 ad art. 3, par. 1, let. i). En Suisse, il s'agit des institutions du 1^{er} pilier, du 2^e pilier et du pilier 3A. Un taux résiduel de 5% est prévu pour les sociétés détenant au moins 10% du capital de la société distributrice. Dans tous les autres cas, le taux résiduel pour les dividendes est limité à 15%.

Le droit d'imposition des intérêts a été attribué à l'Etat de résidence. Toutefois, une retenue à la source au taux de 5% au maximum a été insérée en faveur de l'Etat de la source. Le projet de convention contient néanmoins un large catalogue d'exceptions. Comme pour les dividendes, il s'agit des paiements effectués à l'autre Etat contractant, à l'une de ses subdivisions politiques ou à sa banque nationale, à une institution de prévoyance, ou, s'agissant d'Oman, à un fonds souverain. Les institutions de prévoyance suisses sont les institutions du 1^{er} pilier, du 2^e pilier et du pilier 3A. Les intérêts versés en relation avec un prêt bancaire, avec un prêt entre sociétés et les intérêts payés en liaison avec une créance provenant de la vente à crédit sont également exonérés d'impôt à la source.

S'agissant des redevances, Oman n'a pas été en mesure d'accepter la proposition suisse tendant à l'imposition exclusive de ces revenus dans l'Etat de résidence du bénéficiaire. En effet, depuis l'introduction par Oman d'une retenue à la source de 10% sur les redevances, toutes les conventions conclues comprennent désormais une retenue minimum de 8%. Dans le cadre du compromis final, la Suisse a accepté l'introduction d'une retenue à la source de 8% excluant les prestations de services techniques. Le protocole stipule par ailleurs une clause de la nation la plus favorisée, spécifiant qu'en cas de conclusion par Oman avec un Etat tiers d'une convention réduisant le taux de retenue à la source sur les redevances ou restreignant la portée de la notion de redevance, la solution plus favorable s'appliquera automatiquement à la Suisse (ch. 7 du protocole ad art. 12).

Le chiffre 1 du protocole contient des dispositions visant à empêcher l'utilisation abusive de la convention. La let. a) prévoit la possibilité pour les autorités compétentes de se consulter pour éviter les cas d'abus de la convention. En outre, les dispositions concernant les dividendes, intérêts et redevances ne sont pas applicables lorsque le principal objectif d'une personne dans l'organisation de ses affaires est de bénéficier des avantages conventionnels prévus pour ces revenus (let. b). Cette solution s'inscrit dans le développement de la politique et de la pratique conventionnelle de la Suisse contre l'utilisation abusive des conventions contre les double impositions.

Art. 18 Pensions et autres prestations de retraite similaires

Comme les pensions versées à des retraités ayant pris résidence à Oman n'y sont pas imposées, le projet de convention permet à la Suisse de conserver le droit d'imposer

ces revenus. Cette solution vaut tant pour les prestations du 2^e pilier que pour celles du 3^e pilier A.

Art. 22 Elimination des doubles impositions

Oman applique la méthode de l'imputation.

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 à Oman. L'imputation forfaitaire est prévue pour les dividendes, intérêts et redevances.

Art. 24 Procédure amiable

La proposition suisse d'introduire une clause d'arbitrage ne correspond pas à la politique omanie, pas plus que celle d'insérer une clause de la nation la plus favorisée prévoyant l'application automatique de la clause suivie par la Suisse au cas où Oman concéderait l'arbitrage dans un accord avec un Etat tiers. Pour cette raison, le projet de convention ne contient pas de disposition concernant l'arbitrage.

Art. 25 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'article 26 du Modèle de convention de l'OCDE, la Suisse s'est engagée politiquement à reprendre la norme internationale dans ce domaine

La disposition paraphée reprend, pour l'essentiel, le texte de l'article 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 ses moyens d'enquête 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 d'Oman. Il suffit qu'il y ait un rattachement économique avec 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. Ces renseignements peuvent aussi être communiqués au contribuable ou à son représentant.

Le par. 3 contient certaines limitations à 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 les banques ou d'autres intermédiaires, ou qui concernent les droits de propriété d'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 seraient 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. Toutefois, cette disposition suppose que les renseignements demandés soient effectivement disponibles.

Sauf en cas de fraude fiscale, la Suisse ne disposait avant l'entrée en vigueur de la loi sur l'assistance administrative fiscale du 28 septembre 2012 (FF 2012 7623) pas des moyens nécessaires pour se faire remettre les renseignements visés au par. 5. Afin de permettre aux Etats contractants d'assurer la mise en oeuvre des nouvelles obligations conventionnelles, la dernière phrase du par. 5 constitue la base légale nécessaire pour leur donner les pouvoirs ils ont besoin pour obtenir les renseignements demandés.

Le protocole mentionne expressément les principes de la subsidiarité et de l'interdiction de la pêche aux renseignements (ch. 10 ad art. 25, let. a et c).

Il prévoit les informations qui doivent figurer dans une demande de renseignements (ch. 10 ad art. 25, let.b). L'identité du contribuable concerné ainsi que, 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. Cependant, l'OCDE a maintenant développé le standard. Il prévoit maintenant que les demandes concrètes sont admises lorsqu'elles portent sur un groupe clairement

défini de contribuables, dont il faut supposer qu'ils n'ont pas satisfait à leurs obligations fiscales dans l'Etat requérant. Les conventions contre les doubles impositions déjà adaptées par la Suisse au nouveau standard permettent les demandes groupées, car leurs dispositions sur l'échange d'informations sont parfaitement conformes à la norme de l'OCDE et les dispositions du protocole relatives à l'identification des personnes concernées et des détenteurs d'informations ont été adaptées par un protocole de modification, un accord amiable ou un échange de lettres (dans la mesure où les dispositions du protocole signées ne contiennent pas encore ce standard). Les conventions de double imposition adaptées au nouveau standard comportent également une règle d'interprétation (soit déjà comprise dans le protocole initial, soit ajoutée ultérieurement), qui interdit une interprétation restrictive des exigences requises d'une demande de renseignement et exige dès lors que les demandes groupées qui respectent le nouveau standard de l'OCDE soient admises par l'autorité d'application. En droit interne suisse, les bases procédurales devaient d'abord être créées, ce qui a été fait par la loi sur l'assistance administrative fiscale du 28 septembre 2012 (FF 2012 7623), qui permet les demandes groupées.

Comme le projet de convention et le protocole y relatif sont en tout point conforme au standard de l'OCDE et que le protocole contient également la règle d'interprétation, la Suisse pourra donner suite aux demandes groupées formulées, le cas échéant, par Oman.

De plus, les Etats contractants ne sont expressément pas obligés d'échanger des renseignements spontanément ou automatiquement (ch. 10 ad art. 25, let. d). Ils ont néanmoins la possibilité de procéder à un échange spontané ou automatique de renseignements si leur droit interne le prévoit (ch. 10 ad art. 25, let. d).

Enfin, les droits de procédure des contribuables sont garantis (ch. 10 ad art. 25, let. e).

Dans le procès-verbal de négociations, il a pu être fixé que la délégation suisse a communiqué que la Suisse ne donnerait pas suite à une demande d'assistance présentée sur la base de données (bancaires) volées et que la délégation omanie a pris connaissance de cette déclaration unilatérale.

Art.27 Entrée en vigueur

La convention entrera en vigueur à la date de réception de la dernière des notifications concernant l'achèvement des procédures internes requises en vue de l'entrée en vigueur de la convention. Ses dispositions seront applicables aux périodes fiscales commençant dès le 1er janvier, ou après cette date, suivant l'entrée en vigueur. Cela vaut également pour les dispositions concernant l'échange de renseignements.