Confidentiel – n'est pas destiné à la publication**Rapport****sur la conclusion d'une convention de double imposition entre la Suisse et le Qatar en matière d'impôts sur le revenu**

1. Situation

Le Qatar est membre de l'Organisation Mondiale du Commerce depuis 1996. Il est également membre du « Gulf Co-operation Council (GCC) Customs Union », en vigueur depuis 2003 et constituant entre les six membres (Bahrain, Koweït, Oman, Qatar, Arabie Saoudite et les Emirats Arabes Unis) une union douanière à un tarif unifié de 5 % (biens importés estimés à US\$ 100 mia. par année). En outre, le Qatar et les autres membres GCC 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 du Qatar, au même titre que la plupart des pays du Golfe, 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 (Qatar Investment Authority, établissement public chargé d'investir une partie du revenu du pétrole, disposait d'environ US\$ 60 mia. en septembre 2008) et le Qatar se montre désireux d'investir à l'étranger, notamment en Europe. En outre, depuis quelques années, le Qatar, 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.

La Suisse est liée au Qatar par un accord de promotion et protection des investissements du 12 novembre 2001 (RS 0.975.265.6). Actuellement, la Suisse exporte vers le Qatar des biens et des services pour un montant annuel de 506 millions CHF. Une grande partie de ces exportations concerne le secteur des produits de luxe (bijoux et montres), le secteur chimique, pharmaceutique et celui des machines. S'agissant des investissements directs en Suisse, Qatar Holding LLC, filiale entièrement détenue par le Qatar Investment Authority, est un des actionnaires du Crédit Suisse pour un montant d'environ CHF 6 mia. et détient 9.9% du droit de vote. Ainsi, les importantes perspectives de croissance et la capacité d'investissement du Qatar vers l'étranger grâce aux avoirs des fonds souverains, confirment d'une part, l'importance du Qatar comme partenaire économique et commercial et, d'autre part, l'intérêt des investissements réciproques.

Le Qatar a fait savoir à plusieurs reprises son souhait de conclure avec la Suisse une convention contre les doubles impositions en matière d'impôt sur le revenu. Après consultation en 2004 de divers milieux suisses, l'AFC était arrivée à la conclusion qu'un tel accord n'était pas prioritaire vu que les concessions allaient, dans une large mesure, à sens unique (dégrèvement unilatéral de l'impôt anticipé faute de symétrie fiscale due à l'absence de retenue à la source au Qatar).

Toutefois, au vu des investissements du Qatar en Suisse (notamment la prise de participation dans le Crédit Suisse) ainsi que l'importance économique accrue des Pays du

Golfe, d'une part, et des effets de la crise financière internationale d'autre part, il a été considéré comme opportun de donner une suite positive à la demande d'ouverture des négociations dans les meilleurs délais. Ainsi, une première ronde de négociations a eu lieu du 2 au 6 février 2009 à Berne. Le 6 février 2009, un projet de convention a pu être paraphé.

Le 13 mars 2009, le Conseil fédéral s'est engagé à adopter, dans ses conventions contre les doubles impositions, le standard de l'Organisation de Coopération et de Développement Economiques (ci-après «OCDE») en matière d'échange de renseignements, à savoir l'article 26 du Modèle de Convention 2005 de cette organisation. Il a donc retiré la réserve de la Suisse à cet article du Modèle de Convention OCDE.

Conformément à cet engagement, la Suisse a décidé d'entamer des nouvelles négociations avec le Qatar pour inclure une disposition relative à l'assistance administrative conformément à l'art. 26 du Modèle de convention de l'OCDE dans le projet de convention paraphé en février 2009. Ces négociations se sont achevées avec un nouveau parape du projet de convention le 13 août 2009.

Avant de proposer au Conseil fédéral de signer ce projet de convention, nous voulons donner l'occasion aux cantons et aux associations économiques intéressées de donner leur avis sur le contenu de cette nouvelle convention. Le texte du projet est disponible en langue anglaise à l'AFC, division des affaires internationales.

2. Commentaire du projet paraphé

Afin de mieux comprendre les différentes solutions contenues dans les dispositions de la convention, il est nécessaire d'exposer brièvement les particularités économiques et juridiques du Qatar.

Le Qatar a un système fiscal de territorialité et impose uniquement les personnes ou les sociétés étrangères (autre que les Etats du Conseil de coopération arabe du Golfe) qui exercent une activité commerciale au Qatar. Cela signifie également que lorsqu'une société constituée d'après le droit du Qatar a pour actionnaire un étranger, seule la partie du bénéfice qui échoit à cet actionnaire étranger est soumise à l'impôt. L'impôt sur les bénéficiers est actuellement de 35% et à cet impôt s'ajoute une redevance « sport and social programs » de 2.5% que supportent les entreprises cotées en bourse. Toutefois, les personnes physiques ne sont pas soumises à l'impôt qatari sur le revenu.

Jusqu'à présent, le Qatar a pu couvrir les dépenses publiques essentiellement par des recettes de l'activité pétrolière et par les rendements de ses investissements à l'étranger. Des discussions sont cependant en cours depuis un certain temps sur la façon dont le système du Qatar pourrait être modernisé en vue d'une augmentation des recettes fiscales.

En raison de cette situation particulière, l'existence d'une convention contre les doubles impositions n'est en soi que partiellement nécessaire. L'imposition limitée au Qatar a pour conséquence qu'une double imposition des mêmes revenus auprès d'une même personne contribuable, à l'heure actuelle, n'interviendra pas souvent. Une éventuelle non imposition au Qatar pourrait faire craindre que des personnes domiciliées dans des Etats tiers tentent d'obtenir le bénéfice de la convention par une personne interposée. C'est pourquoi une disposition générale prévoyant des consultations en vue d'éviter des cas d'abus a été introduite dans le protocole de la convention. En ce qui concerne les personnes physiques, les dispositions de la convention prévoient que dans le cas du Qatar, seules les personnes physiques, qui possèdent leur foyer d'habitation permanent, leur centre des intérêts vitaux ou leur séjour habituel au Qatar, ce qui implique une présence substantielle dans cet Etat, seront considérées comme des résidents au sens du projet de convention.

Le projet de convention s'efforce de concilier tant les intérêts suisses que les intérêts du Qatar, compte tenu de toutes les particularités du cas d'espèce. Cela a nécessité l'introduction de quelques règles spéciales, plus particulièrement à propos de la résidence (article 4), des pensions (article 18) mais également en ce qui concerne les méthodes pour éviter les doubles impositions (article 22). Au reste, le projet de convention suit en grande partie, tant sur le plan formel que matériel, le Modèle de convention de l'Organisation de Coopération et de Développement Economiques (ci-après « Modèle OCDE ») ainsi que la pratique suisse en la matière. Les commentaires qui suivent se limitent aux particularités principales qui dérogent à ce modèle et à la pratique suisse.

Article 2 - Impôts visés

Le projet de convention s'applique aux impôts sur le revenu, puisque le Qatar 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 conventionnelle suisse.

Article 3 - Définitions générales

La délégation Qatari a demandé de reprendre l'ancien texte de l'art. 3 par. 2 du Modèle de Convention OCDE qui ne fait pas mention expresse de renvoi au droit fiscal de l'Etat qui applique la convention pour interpréter une expression qui n'est pas définie dans la convention si le contexte n'exige pas une interprétation différente. Selon les explications de la délégation Qatari, ce texte pourrait poser problème lors de la procédure d'approbation des Ministres, puisqu'il n'y a pas de hiérarchie entre les différentes lois au Qatar. Toutefois, l'interprétation de l'article 3 par.2 n'est pas remise en cause, il s'agit plutôt d'une question de formulation qui ne modifie pas la portée matérielle de cette disposition.

Article 4 – Résident

Comme mentionné ci-dessus, le Qatar n'impose pas ses résidents (personnes physiques) à l'heure actuelle et les bénéfices attribués à des personnes qataris. A l'instar de ce qui a été prévu dans la convention avec les Emirats arabes unis, des critères distincts sont prévus pour les résidents du Qatar et les résidents de Suisse. S'agissant du Qatar, une personne physique 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 au Qatar, ce qui implique dans tout les cas une présence substantielle dans cet Etat ; une personne morale est résidente du Qatar si elle est enregistrée au Qatar ou si sa direction effective se trouve dans cet Etat (par. 1 let. b). 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 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 également inclure les fonds de pension malgré le fait que ceux-ci soient exonérés au niveau fiscal, ce qui correspond à la politique conventionnelle actuelle suisse (par. 2 let. b) et Protocole Ad article 4).

Article 5 – Etablissement stable

La délégation qatari souhaitait inclure dans le par. 2 une let. f) pour inclure un point de vente ainsi que les activités de prospection et d'exploitation de ressources naturelles à la let. g). Au par. 3, s'agissant des chantiers, une durée de 6 mois a été proposée par les qataris qui couvre également les projets de montage et les activités de supervision ainsi qu'une disposition pour la fourniture de services dans le sens du Modèle de Convention de l'ONU. Finalement, la délégation Qatari souhaitait également étendre la notion d'établissement stable aux sociétés d'assurances dans un nouveau paragraphe (6). Seront finalement convenus dans le paquet final d'accepter une grande partie des demandes formulées par la délégation qatari. Toutefois, la fourniture de services est déplacée et incluse dans le cadre plus général des activités indépendantes à l'art. 14. En outre, au par. 7, une dernière phrase a été rajoutée qui reprend le texte du Modèle de Convention de l'ONU et clarifie le cas quand un agent ne peut être considéré comme indépendant.

Article 7 - Bénéfices des entreprises

Au par. 3, la délégation qatari souhaitait inclure une phrase qui clarifie que les dépenses en déduction sont celles qui sont permises par le droit interne de l'Etat dans lequel l'établissement stable est située. 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 OCDE. Cette modification n'a par conséquent pas de portée matérielle. Aucune autre modification n'est apportée à cette disposition et suit donc le Modèle de Convention OCDE.

Article 10 – Dividendes

Seront finalement convenus dans le paquet final un taux de 0% pour les dividendes payés par une société suisse à l'Etat ou à des institutions étatiques (notamment les fonds souverains) et les fonds de pension. Les dividendes payés à un fonds souverain ou à un fonds étatique sont considérés comme versés à l'Etat puisque ces fonds appartiennent et sont contrôlés par l'Etat.

Un taux de 5% est prévu pour les sociétés détenant plus de 10% du capital de la société distributrice; 10% pour les personnes physiques détenant plus de 10% du capital de la société distributrice ; et 15% pour les autres cas accompagné dans le protocole d'une disposition générale prévoyant la possibilité pour les autorités compétentes de se consulter pour éviter les cas d'abus de la convention. En outre, le protocole (chif. 1) spécifie également que les art. 10 et 11 ne seront pas applicables, si la création de la construction juridique ou opération juridique avait pour motif essentiel de pouvoir bénéficier des avantages fiscaux prévus par ces articles.

Dans la définition de la notion de dividendes prévue au par. 3, la référence aux actions ou bons de jouissance, parts de mine et parts de fondateur a été supprimée à la demande de la délégation qatari pour la raison que ces termes ne sont pas connus dans leur droit national. Toutefois, une telle modification n'a pas de portée matérielle puisque la définition prévue dans le projet de convention est très large.

Article 11 – Intérêts

Conformément à la politique conventionnelle suisse, le droit d'imposition des intérêts a été attribué de manière exclusive à l'Etat de résidence. Il est accompagné d'une disposition du protocole permettant, comme pour les dividendes, des consultations en vue d'éviter des cas d'abus de la convention.

Article 12 - Redevances

La délégation qatari avait formulé une demande de suivre le Modèle de Convention de l'ONU avec le partage du droit d'imposition. Un projet de loi au Qatar prévoit d'introduire une imposition à la source sur les redevances à un taux de 5%. Toutefois, la délégation suisse n'a pas accepté cette proposition et lors du paquet final des négociations, la délégation qatari a retiré sa proposition.

Article 14 – Professions indépendantes

Dans le cadre des discussions au sujet de l'art. 5 concernant la demande qatari d'inclure une disposition pour la fourniture de services au sens du Modèle de Convention de l'ONU, il a été finalement convenu de rajouter une disposition en ce sens qui prévoit un droit d'imposition à l'Etat de source pour les indépendants qui y séjournent plus de 183 jours pendant une période de douze mois. Toutefois, le droit d'imposition est limité aux revenus attribués aux activités exercées dans l'Etat de source.

Article 18 – Pensions

Il est prévu un droit d'imposition dans l'Etat de la source afin d'éviter une double non imposition, puisque les contributions pour la retraite sont déductibles en Suisse et que les pensions versées à des retraités ayant pris résidence au Qatar n'y seront pas imposées.

Article 20 - Etudiants

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.

Article 22 - Elimination des doubles impositions

Le Qatar 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 au Qatar.

En ce qui concerne les pensions, une imputation sur les impôts suisses est accordée pour les résidents suisses qui recevraient des pensions provenant du Qatar et imposées dans cet Etat. Cette situation est d'ordre théorique à l'heure actuelle.

Articles 23 - Non-discrimination

Compte tenu du système fiscal particulier au Qatar, la délégation qatari souhaitait inclure une disposition selon laquelle la non imposition des nationaux qataris ne pouvait pas être considéré comme une discrimination au sens de cet article. La délégation suisse ne voulait pas inclure une telle disposition à cet article et à titre de solution de compromis cette disposition a été incluse dans le protocole (chif. 5).

Article 25 - Echange de renseignements

Par décision du 13 mars 2009, le Conseil fédéral a annoncé que la Suisse reprendrait le standard de l'OCDE relatif à l'assistance administrative en matière fiscale. Le Conseil fédéral a également annoncé que la future politique d'assistance administrative en matière fiscale prendra en compte le respect des droits de procédure, une assistance administrative limitée au cas par cas, des solutions transitoires équitables, une application restreinte aux impôts tombant sous le champ d'application de la convention, le principe de subsidiarité ainsi que l'élimination des traitements discriminatoires. Ces éléments sont commentés ci-après.

L'article 25 nouveau suit, dans les grandes lignes, le texte de l'article 26 du Modèle de convention OCDE. Toutefois, certaines modifications au texte du Modèle de l'OCDE ont été prévues notamment pour donner les pouvoirs nécessaires aux autorités fiscales des Etats contractants pour obtenir les renseignements requis de la part des banques, un autre établissement financier, un mandataire ou une personne agissant en tant que fiduciaire ainsi que pour déterminer les droits de propriété dans une personne. Les modifications apportées aux dispositions sur l'échange de renseignements se fondent sur le commentaire du Modèle de convention de l'OCDE et respectent le standard de l'OCDE en la matière.

Le premier paragraphe est consacré au principe de l'échange de renseignements. Il prévoit l'échange des renseignements 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. Les renseignements limités à ceux qui sont pertinents exclut la pêche aux renseignements. En outre, l'Etat requérant est tenu d'épuiser au préalable les sources habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne avant de présenter une demande de renseignements à l'autre Etat (principe de subsidiarité). Pour appliquer cette disposition, il n'est pas nécessaire que le contribuable concerné soit un résident de Suisse ou du Qatar pour autant qu'il y ait un rattachement économique avec l'un des Etats contractants.

Le deuxième paragraphe consacre le principe de confidentialité et prévoit que les renseignements obtenus ne peuvent être communiqués qu'aux personnes ou autorités concernées par l'établissement, par le recouvrement des impôts visés au paragraphe 1, ou par les procédures et poursuites concernant ces impôts ou par les décisions sur les recours relatifs à ces impôts. Il s'ensuit que ces renseignements peuvent également être communiqués au contribuable ou à son représentant.

Le troisième paragraphe contient certaines limitations à l'échange de renseignements en faveur de l'Etat requis. Il est prévu que l'Etat requis ne sera pas tenu d'aller au-delà des limites prescrites par sa propre législation et par sa pratique administrative. Dans le cas de la Suisse, cela implique que le droit d'être entendu ainsi que les droits de recours sont protégés. En outre, l'Etat requis n'est pas obligé de prendre des mesures administratives qui ne seraient autorisées par la législation ou les pratiques de l'Etat requérant, ni de communiquer des renseignements qui ne pourraient être obtenus sur la base de la législation ou dans le cadre de la pratique administrative normale de l'Etat requérant. Enfin, l'Etat requis peut refuser de communiquer des renseignements qui seraient contraires ou heurteraient l'ordre public ou qui révélerait un secret commercial, ce qui pourrait être le cas, lorsque les renseignements transmis ne sont pas tenus secrets de manière suffisante dans l'autre Etat contractant.

Le quatrième paragraphe prévoit que l'Etat requis a l'obligation d'échanger des renseignements même dans le cas où il n'a pas besoin des renseignements demandés pour l'application de sa propre législation fiscale. Ainsi, l'échange de renseignements n'est pas limité aux seuls renseignements qui présentent un intérêt pour les autorités fiscales de l'Etat requis.

Le cinquième paragraphe stipule des dispositions particulières concernant les renseignements qui sont détenus par les banques, les 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 si ces renseignements ne seraient pas disponibles en vertu de sa propre législation ou de sa pratique administrative. Par conséquent, la Suisse ne peut pas refuser de communiquer des renseignements en invoquant uniquement le secret bancaire suisse. Toutefois, cette disposition suppose que les renseignements demandés sont disponibles. Par exemple, certains renseignements concernant le propriétaire d'actions au porteur d'une société ne peuvent être transmis que si les autorités de l'Etat requis peuvent par le biais d'enquêtes trouver de telles informations. La dernière phrase constitue la base légale nécessaire afin que les Etats contractants puissent garantir qu'ils disposent des pouvoirs de procédure qui leur permettent d'obtenir les renseignements demandés, nonobstant les limitations éventuelles du droit interne.

Dans les cas de fraude fiscale, la Suisse possède, au vu de la procédure pénale de droit interne, les moyens nécessaires pour obtenir les renseignements visés par le par. 5. L'échange de renseignements selon cet article ne pose toutefois plus pour condition l'existence d'une fraude fiscale. Ainsi, afin d'assurer la mise en œuvre des nouvelles obligations conventionnelles, les Etats contractants ont créé à la dernière phrase du par. 5 la base légale nécessaire pour disposer des pouvoirs de procédure qui leur permettent d'obtenir les renseignements demandés. La procédure applicable sera l'objet d'une ordonnance du Conseil fédéral.

Des précisions à l'art. 25 sont prévues à l'art. 6 du protocole à la convention. Les principes de subsidiarité et de l'interdiction de la pêche aux renseignements sont expressément mentionnés (let. a et b). En outre, la demande de renseignements doit inclure un certain nombre d'éléments (let. c), tels que l'identification claire du contribuable concerné ainsi que de la personne (par exemple une banque) présumée être en possession des renseignements demandés. Il s'ensuit que l'échange de renseignements est limité à des cas de demandes concrètes d'échange de renseignements dans des cas spécifiques. Il est précisé qu'aucune obligation n'incombe aux Etats contractants de procéder à un échange de renseignements spontané ou automatique, sans pour autant exclure la possibilité pour l'un des Etats contractants de procéder à un échange de renseignements spontané ou automatique si sa législation nationale le prévoit (let. d). Enfin, les droits de procédure des contribuables sont garantis (let. e).

Article 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. Ces dispositions seront applicables dès le 1^{er} janvier qui suit cette date.

3. Appréciation

Le Moyen-Orient compte aujourd'hui encore parmi les régions les plus dynamiques du monde. La capacité d'investissement à l'étranger du Qatar est importante et devrait s'orienter de plus en plus vers l'Europe. A l'heure actuelle, le Qatar conclut avec de nombreux pays de l'Union européenne des conventions contre les doubles impositions contenant des taux très favorables aux investissements (pour la plupart, le taux d'impôt à la source pour les dividendes et intérêts est de 0 %). Il s'agit ainsi, par la conclusion de cette convention, de renforcer la compétitivité de la Suisse, d'éviter que les investissements aillent et/ou transitent par d'autres pays de l'Union européenne et plus particulièrement de renforcer les relations économiques et commerciales entre la Suisse et le Qatar.

Mises à part les adaptations nécessaires pour tenir compte des particularités du droit du Qatar, le projet de convention correspond dans une large mesure au Modèle de Convention de l'OCDE et à la pratique conventionnelle suisse en matière de convention. Les solutions retenues en ce qui concerne l'imposition des dividendes et des intérêts doivent s'apprécier dans le contexte global, puisque le projet de convention améliorera les conditions fiscales des investissements du Qatar en Suisse et évitera vraisemblablement leur retrait éventuel. Une telle proposition apportera une solution favorable au développement des relations économiques bilatérales avec un Etat de cette région et permettra de maintenir et promouvoir les investissements directs, ce qui est bénéfique au développement économique des deux pays.