

**Confidentiel – n'est pas destiné à la publication****Rapport****sur la conclusion d'une convention contre les doubles impositions  
entre la Suisse et la Turquie en matière d'impôts sur le revenu****1. Situation**

La Suisse et la Turquie ont entamé en 1986 des négociations en vue de conclure une convention contre les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu. La Turquie, bien que membre de l'Organisation de Coopération et de Développement Economiques (OCDE) suit une politique conventionnelle vis-à-vis des autres Etats membres de l'OCDE qui s'écarte sur certains points sensibles du Modèle OCDE de convention fiscale. Ces négociations difficiles ont été interrompues à plusieurs reprises en raison de la divergence des politiques conventionnelles respectives. De ce fait, la Turquie est demeurée le seul Etat de l'OCDE avec lequel la Suisse n'avait pas encore conclu de convention contre les doubles impositions.

La Turquie est un Etat d'environ 72 Millions d'habitants qui occupe une position particulière entre l'Europe et l'Asie. Compte tenu de sa taille, de son potentiel économique et de sa situation géostratégique, la Turquie est un partenaire d'une importance, mais aussi d'une complexité croissante pour la Suisse. Elle a entamé des négociations d'adhésion avec l'Union européenne en octobre 2005, dont la durée et l'issue sont encore, pour diverses raisons, toutefois incertaines à l'heure actuelle. Ces négociations d'adhésion devraient vraisemblablement marquer les relations bilatérales entre la Suisse et la Turquie dans divers domaines. En particulier, l'extension à la Turquie du marché intérieur communautaire devrait être avantageuse pour l'économie suisse.

La Suisse est liée à la Turquie par un accord de libre-échange conclu entre l'AELE et la Turquie entré en vigueur en 1992, par un Accord de protection des investissements du 3 mars 1988 et par une convention de commerce du 13 décembre 1930. Compte tenu des importantes perspectives de croissance, le marché turc présente un fort potentiel pour les exportations suisses. Actuellement, la Suisse exporte vers la Turquie des biens et des services pour un montant annuel de 2 Milliards CHF. Près de 50% de ces exportations concernent le secteur chimique et pharmaceutique et 30% celui des machines (machines textiles notamment).

S'agissant des importations en Turquie, la Suisse est au huitième rang des fournisseurs étrangers. En 2004, la Suisse figurait au sixième rang des investissements directs étrangers. En mai 2006, la Turquie a fait part à un niveau politique de son intérêt à la poursuite des négociations de double imposition, dont la dernière (cinquième) ronde avait eu lieu à Berne en octobre 2004. Une sixième ronde de négociations a eu donc lieu à Ankara en date des 17 et 18 octobre 2006. Elle a abouti à l'apposition des paraphes, après 20 ans de négociations, sur un projet de convention contre les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu.

Dans l'ensemble, le résultat de ces négociations se situe au niveau des solutions retenues dans les conventions conclues par la Turquie avec les autres Etats de l'OCDE qui ont un niveau de développement économique comparable à celui de la Suisse. Il respecte toutefois la position spécifique de la Suisse en matière d'entraide administrative.

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 de droit fiscal international et de double imposition.

## **2. Aperçu des dispositions du projet**

Le projet de convention suit largement, tant sur le plan formel que matériel, le Modèle de convention élaboré par l'Organisation pour la Coopération et le Développement Économiques (OCDE) ainsi que la pratique suisse en la matière. C'est pourquoi, nous nous contenterons de commenter les principales différences par rapport à ce modèle ainsi qu'à signaler les particularités de la convention par rapport à la pratique conventionnelle suisse.

### *Article 2 – Impôts visés*

Le champ d'application du projet de convention ne couvre que les impôts sur le revenu puisque la Turquie ne connaît pas d'impôt sur la fortune.

Les gains provenant de loteries, paris et jeux sont exclus du champ d'application matériel conformément à la pratique conventionnelle suisse (paragraphe 5).

### *Article 3 – Définitions et Article 4- Résident*

La lettre f) du paragraphe 1 de l'article 3 précise la notion de siège (« head office (registered office) ») en tant que lieu d'enregistrement, par renvoi respectivement, au Code suisse des obligations et au Code turc du Commerce. Cette précision résulte de l'insertion de cette notion au paragraphe 1 de l'article 4 dans la liste des critères figurant comme exemples de critères de rattachement pour la définition de « résident » d'un Etat contractant. Cet ajout demandé par la Turquie a été estimé acceptable du côté suisse puisqu'il constitue un critère de nature

analogue au sens de la disposition précitée de l'article 4. Par ailleurs, il est précisé au chiffre 1 du protocole que le siège de la direction effective correspond aux critères combinés du lieu de l'exercice d'activités industrielles ou commerciales substantielles ainsi que de la direction et contrôle de ces activités.

#### *Article 5 – Établissement stable*

Dans le cadre du paquet global et final de négociations, une période de 6 mois a été retenue au paragraphe au paragraphe 3 comme constitutive d'un établissement stable pour les chantiers de construction et de montage ainsi que pour les activités de surveillance y relatives. Les services rendus localement pendant une durée supérieure à six mois sont imposables dans l'Etat de la source, solution atypique pour un Etat membre de l'OCDE mais concession incontournable pour la conclusion des négociations.

La Turquie suit une politique ferme et constante à l'égard des autres Etats de l'OCDE au développement économique comparable à celui de la Suisse. Une déviation de cette politique n'était de ce fait pas à attendre, la délégation turque ne disposant pas de marge de manoeuvre dans ce domaine. La Suisse ayant déjà conclu de telles clauses avec des Etats d'importance analogue (comme les Philippines ou la Thaïlande par exemple), cette concession a finalement été admise comme acceptable du côté suisse en vue de la conclusion de ces négociations.

#### *Article 7 – Bénéfices des entreprises*

La convention suit les principes du Modèle de convention de l'OCDE en ce qui concerne l'imposition des bénéfices d'entreprise.

#### *Article 8 – Entreprises de transport maritime, aérien et routier*

Cette disposition, ainsi que l'article 3, 1<sup>er</sup> paragraphe, lettre j, l'article 13, 3<sup>ème</sup> paragraphe et l'article 15, 3<sup>ème</sup> paragraphe, s'applique également aux transports routiers exploités en trafic international. Cette extension, souhaitée par la Turquie et dont la portée est plutôt limitée, figure déjà dans d'autres conventions suisses contre les doubles impositions (par exemple Bulgarie, Hongrie ou Roumanie).

#### *Article 9 – Entreprises associées*

Comme dans la plupart des conventions contre les doubles impositions conclues récemment, il a été également possible d'introduire dans cet article le texte des paragraphes 2 et 3 correspondant à la pratique suisse. Le projet de convention prévoit au paragraphe 2 que les Etats contractants peuvent se consulter en vue de trouver un accord amiable concernant des ajuste-

ments de bénéfiques. Ceux-ci 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.

#### *Article 10 – Dividendes*

Pour la Turquie, un taux limité à 5% n'était envisageable que dans les cas où l'Etat de résidence du bénéficiaire exonère les dividendes provenant de grandes participations. Elle souhaitait toutefois garantir une solution de cet ordre dans l'article même en y posant la condition de l'exonération des dividendes dans l'Etat de résidence. Le seuil de participation a pu être fixé à 20% dans ce cadre.

Par ailleurs, un impôt à la source sur les bénéfiques distribués par un établissement stable (« branch profits tax ») pourra être levé dans l'Etat de la source. Le droit interne turc prévoit une telle possibilité à un taux actuellement de 15%. Un taux d'impôt à la source réduit de 5% a été finalement convenu contre la garantie d'une exonération des bénéfiques distribués par l'établissement stable. Dans les autres cas, le taux applicable sera de 15%.

Les conditions d'exemption précitées sont posées unilatéralement pour l'octroi du taux réduit à 5% dans le cas des dividendes ou bénéfiques de source turque distribués à des résidents de Suisse. La formulation unilatérale de la condition d'exonération obéit du côté suisse à un souci de simplification administrative afin d'éviter la difficulté liée à la vérification du régime applicable en Turquie. En effet, selon le droit interne turc, une exonération des dividendes existe également dans certains cas à des conditions spécifiques.

A noter que le chiffre 2 du protocole concernant les fonds de placement turcs (« investment funds » sans personnalité morale et « investment trusts » avec personnalité morale) se borne à préciser, s'agissant de l'article 10, que les revenus distribués du côté turc par ces fonds sont considérés comme des dividendes sans préjuger du droit aux avantages à la convention pour les fonds de placement eux-mêmes. En tant que nécessaire, ce dernier point devra être par conséquent réglé ultérieurement dans le cadre d'un accord amiable conformément à la pratique suisse dans ce domaine.

Les solutions retenues à l'article 10 peuvent être considérées dans leur ensemble comme satisfaisantes.

#### *Article 11 et chiffre 3 du Protocole – Intérêts*

La solution retenue est à mettre en relation avec celle qui règle la requête turque d'une imputation de l'impôt fictif. Les taux convenus sont les suivants: 0% pour les intérêts payés à un Etat contractant ou sa Banque centrale; 5% pour les intérêts payés dans le cadre d'emprunts ou de crédits accordés, garantis ou assurés pour la promotion des exportations; 10% pour les intérêts payés à des banques et 15% dans les autres cas. Les intérêts exonérés par la législation turque seront assortis d'une imputation d'un impôt fictif limité à un taux de 5% et d'une

durée limitée à 7 ans. Cette solution concernant l'imputation de l'impôt fictif s'applique également aux intérêts provenant du leasing financier.

#### *Article 12 – Redevances*

L'Etat de la source des redevances peut prélever un impôt maximum de 10% (par. 2). Ce taux est courant dans les conventions conclues par la Suisse avec des pays peu industrialisés. Une imputation de l'impôt fictif de 10% sera accordée pendant les sept années qui suivent l'entrée en vigueur de la convention.

Compte tenu du taux de l'imposition interne turque (actuellement de 22%), ces solutions peuvent être considérées globalement comme avantageuses pour la Suisse.

Enfin, le chiffre 4 du projet de protocole précise que les gains réalisés lors de la cession de droits tombant sous la définition du paragraphe 3 de l'article 12 sont couverts par l'article 13 (gains en capital) à moins qu'il ne soit prouvé que le paiement concerné n'a pas été effectué au titre d'une véritable cession de propriété.

#### *Article 13 – Gains en capital*

Les gains en capital sont présentement exonérés en Turquie, sous réserve de quelques exceptions (parts dans des fonds de placement par exemple). En dépit de cette situation, la politique conventionnelle turque est demeurée inchangée et vise l'insertion dans cette disposition d'une clause attribuant le droit d'imposition dans l'Etat de la source des gains spéculatifs, réalisés au cours d'une période de 12 mois entre la date d'acquisition et de cession. Ce droit de l'Etat de la source n'est reconnu par la Suisse qu'en cas d'imposition effective (art. 22, par. 1, a).

#### *Article 14 – Professions indépendantes*

La lettre b de l'alinéa 1 institue une condition supplémentaire au droit d'imposer de l'Etat du lieu de l'activité, à savoir un séjour de plus de 183 jours au cours d'une période de 12 mois, laquelle est applicable également en l'absence de base fixe.

#### *Articles 18 et 19 – Pensions*

L'article 18 suit les principes du Modèle OCDE. Comme dans d'autres conventions suisses contre les doubles impositions, les rentes sont couvertes en sus des pensions.

Conformément à la pratique conventionnelle suisse, le chiffre 5 du projet de protocole confirme expressément le point de vue suisse selon lequel les articles 18 et 19 du projet de convention s'appliquent, s'agissant des pensions, également aux prestations en capital.

### *Article 20- Etudiants*

Comme dans d'autres conventions suisses contre les doubles impositions, le paragraphe 2 garantit l'égalité de traitement entre étudiants provenant de l'autre Etat contractant et étudiants résidents s'agissant de bourses ou de rémunérations non couvertes par le paragraphe 1.

### *Article 23 – Élimination des doubles impositions*

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 et les redevances. Comme déjà indiqué ci-dessus, l'imputation de l'impôt fictif pour les intérêts et redevances a été limitée à 7 ans après l'entrée en vigueur de la convention et à 5% pour les intérêts et le leasing financier ainsi qu'à 10% pour les redevances.

Il convient de noter que, selon les autorités turques, toutes les mesures ministérielles de réduction ou de suppression d'impôt à la source sont des mesures considérées comme des incitations au développement économique et doivent de ce fait être prises en compte pour l'imputation de l'impôt fictif. Pour cette raison, la formulation retenue à ce sujet dans cet article est libellée de manière générale.

### *Article 26 – Echange de renseignements*

La délégation turque souhaitait une clause d'échange de renseignements élargie à l'application du droit interne en particulier pour lutter contre l'évasion fiscale. Par la suite, elle s'est déclarée prête à limiter ses prétentions aux solutions accordées par la Suisse dans le cadre de l'Accord sur la fiscalité de l'épargne avec les Etats membres de l'Union européenne (entraide administrative dans les cas de fraude fiscale ou d'infractions équivalentes). Cette position n'était pas acceptable pour la Suisse qui ne s'est engagée dans ce sens par l'Accord sur la fiscalité de l'épargne qu'avec les seuls Etats membres de l'Union européenne. Finalement, dans le cadre du compromis global prenant en compte l'ensemble des résultats de cette négociation, une clause concernant l'échange sur demande des renseignements nécessaires d'une part à l'application de la convention et, d'autre part, du droit interne dans les seuls cas de fraude fiscale, a été accordée. Une telle disposition a déjà été accordée par la Suisse à d'autres Etats. Le chiffre 6 du projet de protocole rappelle les principes suivis par la Suisse s'agissant de la nécessité de la réalisation d'une fraude fiscale au sens du droit suisse, de la nécessité d'un lien direct, du principe de réciprocité et d'une présentation plausible des faits. Cette entraide aura lieu pour les infractions commises après l'entrée en vigueur. La solution retenue en matière d'échange de renseignements permet d'ancrer avec la Turquie, les engagements pris par la Suisse dans le rapport adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE en 2000 sur l'amélioration de l'accès aux informations bancaires à des fins fiscales.

*Article 28 – Entrée en vigueur*

La convention entrera en vigueur à la date de l'échange des instruments de ratification et ses dispositions seront applicables dès le 1<sup>er</sup> janvier qui suit cette date.

**3. Appréciation et conclusion**

Dans l'ensemble, ce projet de convention contient des solutions qui se situent au niveau des solutions convenues par la Turquie avec les autres Etats de l'OCDE au développement économique comparable à celui de la Suisse. Des solutions plus favorables ne pouvant plus être attendues, il convenait de prendre en considération les intérêts économiques suisses et de conclure ces négociations. Cette convention comblera la seule lacune dans le réseau suisse des conventions au sein des Etats membres de l'OCDE et ancrera la politique adoptée en 2000 par la Suisse en matière d'échange de renseignements dans ce contexte. La convention contribuera au développement des relations économiques bilatérales.