

3003 Berne, le 10 février 1967

A la Conférence des directeurs
 cantonaux des finances

Aux associations économiques intéressées
 à la conclusion de conventions de
 double imposition

Négociations avec différents pays
 concernant la conclusion de con-
 ventions de double imposition

Messieurs,

Depuis le milieu de l'année 1965, des négociations sont en cours pour la re-
 vision de la convention avec l'Allemagne; d'autres négociations ont abouti à la
 revision des conventions avec la France, la Grande-Bretagne, les Pays-Bas et la
 Suède ou à la signature de nouveaux accords avec l'Irlande et l'Espagne. Nous
 vous avons orientés sur le déroulement de ces pourparlers. Outre ces négocia-
 tions, la conclusion de conventions avec une série d'autres Etats a également
 été étudiée et discutée au cours de ces deux dernières années. A ce sujet, nous
 avons l'honneur de vous communiquer ce qui suit :

1. Argentine

La conclusion avec l'Argentine d'une convention en vue d'éviter la double
 imposition présente pour la Suisse un réel intérêt économique. Cependant, les
 efforts que la Suisse a faits dans ce sens sont restés vains jusqu'ici parce que
 l'Argentine défend, en tant qu'Etat débiteur, des conceptions, en matière de
 réglementation destinée à obvier aux doubles impositions, qui s'écartent nota-
 blement de celles qui prévalent en Suisse. L'Argentine n'a conclu qu'avec deux
 Etats des conventions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, avec
 la Suède, le 3 septembre 1962, et avec l'Allemagne, le 13 juillet 1966. Cette
 dernière convention a fait l'objet d'une étude approfondie en automne 1966; nous
 sommes parvenus à la conclusion qu'elle ne pouvait servir de base valable à des
 négociations entre la Suisse et l'Argentine.

La convention entre l'Allemagne et l'Argentine prévoit les solutions sui-
 vantes pour les trois principales catégories de revenus :

- Dividendes : Bien que l'Argentine ne perçoive actuellement un impôt à la source
 sur les dividendes qu'au taux de 9,2 %, elle s'est réservé par la convention
 le droit de prélever un impôt de 15 %. L'Allemagne doit imputer sur ses impôts
 frappant les dividendes en question non l'impôt de 9,2 %, effectivement perçu
 en Argentine, mais un montant égal à 15 % des dividendes.



- Intérêts : L'impôt prélevé en Argentine sur les intérêts, qui à notre connaissance s'élève à environ 40 %, est limité à 20 % dans la convention avec l'Allemagne. Dans ce cas également, l'Allemagne ne doit pas imputer sur ses impôts la charge fiscale effective, mais un montant égal à 35 % des intérêts.
- Redevances de licences : L'impôt argentin sur les redevances, d'environ 40 %, est réduit à 15 % par la convention.

Alors que l'impôt à la source sur les dividendes reste dans un cadre acceptable, les impôts à la source sur les intérêts et les redevances dépassent la charge considérée comme supportable, ainsi qu'il ressort d'enquêtes précédentes faites auprès des cercles intéressés aux conventions de double imposition. Un accord sur cette base aurait pour conséquence qu'une double imposition serait pour ainsi dire évitée exclusivement à la charge de la Suisse. A cela s'ajoute que la convention entre l'Allemagne et l'Argentine diffère aussi sur d'autres points de la convention modèle de l'OCDE et de la pratique suivie par la Suisse. En résumé, il nous apparaît dès lors que les concessions de l'Argentine sont trop faibles et que la conclusion d'une convention sur une telle base constituerait une exigence trop élevée pour la Suisse.

2. Australie

Les tentatives de conclure une convention de double imposition avec l'Australie remontent à plusieurs années, mais n'ont jamais abouti. Les autorités australiennes déclarèrent en juin 1964 ne pas pouvoir conclure une convention entraînant des concessions à la charge de leur pays uniquement. Elles nous adressèrent néanmoins en septembre 1965 un projet d'accord en langue anglaise qui, bien que suivant dans son économie le modèle de l'OCDE, s'en écartait toutefois considérablement sur de nombreux points importants. En effet, aux termes de ce projet, chaque Etat peut imposer sans restriction les revenus provenant de son territoire, notamment les dividendes, intérêts et redevances, les revenus des entreprises de navigation maritime et aérienne, les revenus du travail. Nous avons soumis ce projet aux associations économiques intéressées à la conclusion de conventions de double imposition, ainsi qu'aux administrations cantonales de quelques cantons en leur demandant une prise de position. Les réponses fournies nous ont confirmés dans notre opinion, à savoir qu'actuellement il n'existait guère de chances d'arriver à conclure avec l'Australie une convention qui corresponde dans ses grandes lignes à la pratique suisse ou au modèle proposé par l'OCDE. En mai et septembre 1966, on a toutefois communiqué aux autorités australiennes, par la voie diplomatique, que la Suisse se déclarait prête à introduire avec l'Australie des discussions sur la conclusion d'une convention de double imposition, mais que d'importantes modifications dans le sens du modèle de convention de l'OCDE devraient être apportées au projet australien. On y faisait également remarquer que, eu égard au niveau relativement bas des impôts en Suisse, une impulsion au développement des investissements en Australie reposait avant tout sur une réduction des impôts australiens. Il est peu probable que des discussions débutent prochainement.

3. Brésil

A la fin du mois de février 1966, des pourparlers techniques ont eu lieu à Berne avec une délégation brésilienne afin de discerner les possibilités d'éviter les doubles impositions avec le Brésil. Nous vous avons fait part des résultats par un rapport du 3 mars 1966. Les discussions n'ont pas été poursuivies jusqu'ici.

4. Italie

a) Ces dernières années, les tentatives, émanant de départements fédéraux comme de l'économie suisse, n'ont pas manqué afin que les négociations avec l'Italie soient reprises en vue de conclure une convention de double imposition. Cependant, auprès des organes compétents en Italie, il n'existe apparemment aucune inclination pour la conclusion d'une convention générale avec notre pays.

b) Par contre, l'Italie s'est plainte de l'imposition des travailleurs italiens en Suisse. On sait que cette question a déjà été soulevée précédemment lors des négociations sur une convention de double imposition, ainsi qu'à l'occasion de la conclusion des accords d'émigration. L'accord du 18 août 1964 relatif à l'émigration des travailleurs italiens en Suisse (RO 1965, 406) ne contient aucune disposition fiscale. Par contre, une déclaration suisse lui est annexée (chiffre IV des déclarations communes) qui traite d'une part de l'imposition à la source en Suisse et d'autre part du calcul du revenu annuel déterminant pour le taux de l'impôt qu'acquittent les travailleurs saisonniers. Le département fédéral des finances et des douanes a informé, le 20 juillet 1965, les directions cantonales des finances de la teneur de cette déclaration.

A la demande du gouvernement italien, la Commission mixte italo-suisse, instituée par ledit accord relatif à l'émigration, s'est également occupée de ces questions fiscales dans la séance qu'elle a tenue à Lugano en avril 1966. Le protocole du 27 avril 1966 relève à ce sujet :

14.- Charges fiscales des travailleurs italiens

La délégation italienne fait remarquer que les travailleurs italiens en Suisse sont soumis à des limitations en ce qui concerne la possibilité de se faire rejoindre par leurs épouses et enfants et, par conséquent, que leurs familles ne bénéficient pas des services publics suisses. La délégation italienne estime partant que ces travailleurs doivent jouir d'un régime particulier en matière d'impôts.

Cette situation concerne les travailleurs saisonniers et les travailleurs frontaliers, qui ne sont en aucun cas autorisés à se faire rejoindre en Suisse par leurs familles, ainsi que la plupart des travailleurs à l'année, qui n'ont pas encore rempli les conditions pour se faire rejoindre par leurs familles.

La délégation italienne, en soulignant l'existence du problème et son importance surtout du point de vue éthico-social, constate que le principe de l'égalité dans le domaine des impôts, appliqué à ces travailleurs, ne paraît pas équitable pour autant qu'il n'est pas permis à leurs familles de jouir des services dont bénéficient tous les autres contribuables.

La délégation italienne est dès lors de l'avis que, tant que ces limitations restent en vigueur, il faut assurer à ces travailleurs italiens une contre-partie adéquate.

Elle souligne qu'une solution pourrait consister dans le fait d'accorder une réduction sensible des impôts pour les travailleurs qui ne sont pas autorisés à se faire rejoindre par leurs familles.

Il s'agit d'une solution qui découle des principes de droit international fiscal.

La délégation italienne propose aussi comme alternative la possibilité d'avoir recours à une réglementation de la taxation des salaires sur la base de l'art. 15 de la convention modèle de l'OCDE contre la double imposition fiscale, avec les adaptations nécessaires et notamment en étendant d'une façon adéquate la durée du travail après laquelle les salaires deviennent imposables dans le pays où le revenu est produit.

Elle demande en tout cas que le problème puisse être approfondi par des délégations d'experts qui devront aussi déterminer quelle est la position fiscale des travailleurs italiens en Suisse à l'égard des différents impôts (fédéraux, cantonaux, communaux). On devrait notamment établir si le système de l'imposition à la source, tel qu'il est maintenant pratiqué, n'entraîne pas de discriminations au détriment des ressortissants italiens.

La délégation suisse relève que le principe de l'égalité dans le domaine des impôts est à la base de la législation suisse en la matière. Elle doit dès lors faire toute réserve envers les demandes italiennes. Elle soumettra toutefois ces dernières à l'Administration fédérale des contributions."

Bien que cela ne ressorte pas du protocole officiel, la délégation suisse à la Commission mixte n'a pas contesté l'existence des problèmes sociaux et économiques soulevés par la délégation italienne, mais bien leurs conséquences, dont on devrait tenir compte par des réductions d'impôt. Il existe aussi en Suisse d'autres personnes qui ne peuvent faire un usage complet des installations de notre pays. En outre, les exigences italiennes sortent du cadre de l'accord d'émigration. Le principe d'imposition au lieu du travail est conforme non seulement au droit interne mais également à une pratique bien établie en matière de conventions internationales. Une exception à ce principe doit non seulement être fondée, mais nécessite en outre une réglementation conventionnelle. Un accord particulier relatif à l'imposition des travailleurs italiens en Suisse a été écarté; ce n'est que dans le cadre de négociations sur une convention générale de double imposition que les demandes italiennes pourraient être étudiées.

c) Comme, au cours de l'année 1966, l'Italie ne s'est pas déclarée prête à reprendre les négociations sur une convention de double imposition, l'examen des demandes de ce pays n'a pas été non plus entrepris. Cependant, l'Ambassade d'Italie a renouvelé en novembre 1966 lesdites demandes, notamment l'étude de l'imposition à la source en Suisse.

L'administration fédérale des contributions n'a pas modifié son point de vue. Une demande visant une exonération ou une réduction générale d'impôt peut tout au plus être discutée dans le cadre de négociations sur une convention générale, et uniquement dans ce cadre. Aussi longtemps que l'Italie ne présente aucune proposition dans ce sens, il n'y a pas lieu d'entrer en matière sur les demandes italiennes. Il en va cependant différemment des conséquences de l'imposition à la source. Bien que le Tribunal fédéral ait déclaré que l'imposition à la source des travailleurs étrangers n'est aucunement contraire à l'égalité de

traitement, la Suisse ne peut écarter simplement toute discussion sur cette question. De telles discussions correspondent non seulement à l'alinéa 1 du chiffre IV des déclarations communes annexées à l'accord d'émigration, mais offrirait également l'occasion d'attirer l'attention des italiens sur la complexité du problème et sur les avantages que représentent l'introduction chez nous d'un impôt retenu à la source. Les représentants de quelques uns des cantons les plus intéressés par le problème, ainsi que des organisations suisses d'employeurs et d'employés, seraient invités à participer à ces pourparlers. Nous préférons renoncer pour le moment à procéder à de plus amples recherches et enquêtes en Suisse.

5. Japon

A la demande du gouvernement japonais, il est prévu de reprendre prochainement les négociations en vue de la conclusion d'une convention, sur la base du projet de juin 1961.

6. Afrique du Sud

Nous vous avons adressé en mars 1960 un projet de convention en matière d'impôts sur le revenu, résultat des négociations d'août 1959, et nous vous avons informés en septembre 1962 des améliorations apportées à ce projet par un échange de correspondance. Les cercles consultés ont approuvé le projet avec quelques réserves.

A l'occasion d'une tournée européenne d'une délégation de l'Afrique du Sud, le projet a fait l'objet de nouveaux travaux en été 1965. Quelques questions restées en suspens ont été réglées dans le courant de l'année 1966.

L'actuel projet de décembre 1966 s'en tient très largement au modèle de convention de l'OCDE (cf. annexe). Les particularités suivantes sont à mentionner :

a) Comme l'Afrique du Sud ne prélève aucun impôt sur la fortune, le champ d'application de la convention est limité aux impôts sur le revenu, ce qui correspond aux conventions avec les Etats-Unis, la Grande-Bretagne et le Pakistan.

b) L'article 7 relatif à l'imposition des bénéfices des entreprises est complété par une disposition spéciale qui précise que les livraisons provenant de dépôts de livraison ne créent pas un établissement stable. L'Afrique du Sud s'est réservé le droit d'imposer les revenus qu'une personne domiciliée dans ce pays reçoit, directement ou indirectement, d'une société de personnes suisse dont il est membre (art. 3, § 2).

c) L'article 8 relatif à l'imposition des entreprises de navigation maritime et aérienne remplace l'échange de notes du 15 septembre/7 novembre 1955 (art. 27, § 2).

d) L'impôt sur les dividendes perçu dans l'Etat de la source est limité à 7,5 % (art. 10). Ce taux est quelque peu supérieur à celui que prévoit l'OCDE pour les dividendes de filiales (5 %), mais inférieur au taux de 15 % prévu par le modèle de convention pour les autres dividendes. L'impôt de l'Etat de la source sur les intérêts est limité à 10 %, ce qui est conforme aux recommandations de l'OCDE (art. 11). Cette disposition ne touche pas l'exonération de certains intérêts accordée par le droit de l'Afrique du Sud. La réduction de l'impôt à 10 % ne vaut que lorsque le bénéficiaire des intérêts est assujéti à l'impôt pour ces revenus dans l'Etat du domicile. Ainsi la Suisse a le droit de percevoir l'impôt anticipé au taux entier aussi longtemps que l'Afrique du Sud n'impose pas

les intérêts de sources étrangères. Pour les redevances de licences, la convention prévoit l'imposition exclusive dans l'Etat du domicile du bénéficiaire (art. 12) ce qui, également du point de vue économique, représente une confirmation précieuse de la conception suisse en cette matière.

e) Les dispositions concernant l'imposition des artistes et sportifs, ainsi que les fonctions publiques, correspondent à la convention avec la Suède.

f) En principe, les deux Etats suivent la méthode de l'exonération, c'est-à-dire que chaque Etat exonère les revenus qui sont attribués à la compétence d'imposition de l'autre Etat. Une disposition particulière existe pour les dividendes et les intérêts qui peuvent être frappés d'un impôt limité dans l'Etat de la source. L'Afrique du Sud impute l'impôt suisse sur ses propres impôts. Dans le cas inverse, la Suisse accordera un dégrèvement semblable à celui qu'elle a concédé dans toutes les conventions conclues depuis 1965.

g) Pour des raisons constitutionnelles, l'Afrique du Sud ne pouvait étendre la clause d'égalité de traitement (art. 24) à tout impôt ou contribution. L'article 26 réserve la possibilité d'une extension de la convention à d'autres territoires. Aux termes de l'article 27, la convention est applicable avec effets rétroactifs à l'année 1965.

En résumé, on peut affirmer que le projet actuel de convention, de décembre 1966, va dans une très large mesure à la rencontre de la conception défendue par la Suisse sur la manière d'éviter la double imposition dans les relations internationales. La concession d'un impôt à la source sur les intérêts, limité à 10 %, ne modifie en rien ce jugement; en effet, le droit actuel de l'Afrique du Sud permet d'éviter cette imposition dans certains cas.

7. Entreprises de navigation maritime et aérienne

Des notes ont été échangées avec la Yougoslavie (RO 1965, 373) et l'Uruguay (RO 1966, 1343) en 1965 et 1966. Il existe des projets d'arrangements avec le Nigéria, le Maroc et la Côte d'Ivoire. Des contacts en vue d'échanger des déclarations de réciprocité ont été établis avec l'Union Soviétique, le Sénégal, la Malaisie et le Japon. Au cours des travaux préparatoires, on a périodiquement sollicité l'avis des cantons intéressés.

Nous vous prions d'examiner le présent rapport et de nous communiquer vos éventuelles observations et propositions, notamment en ce qui concerne les négociations avec l'Italie et l'Afrique du Sud, jusqu'au 15 mars 1967. A défaut d'une réponse expresse manifestant votre désaccord, nous admettrons que vous vous ralliez à nos conclusions et propositions.

Veillez agréer, Messieurs, l'assurance de notre considération distinguée.

ADMINISTRATION FEDERALE DES CONTRIBUTIONS
Le Directeur:

Grosheintz

(Grosheintz)

Annexe

Projet de convention entre la Suisse et l'Afrique du Sud

(des exemplaires supplémentaires peuvent être obtenus en téléphonant au 031 61.31.55)