

Berne, le 27 août 1971

R a p p o r t

sur les relations fiscales entre la Suisse et les pays en voie de développement1. Introduction

Depuis quelques années, l'aide aux pays dits en voie de développement est reconnue comme l'une des tâches prioritaires de notre temps; le Conseil fédéral, dans plusieurs messages aux Chambres fédérales, est revenu avec force sur ce thème (voir p.ex. FF 1961 I 1013). La forme la plus connue de cette coopération est l'aide directe par laquelle la Suisse met à disposition des pays en développement des fonds destinés à financer certains projets précis que le pays en développement souhaite promouvoir : c'est ainsi que les Chambres fédérales ont récemment été invitées à ouvrir au Conseil fédéral un crédit cadre de 400 mio. de francs (FF 1971 I 253). A côté de cette aide directe, d'autres formes d'aide peuvent intervenir, telles que l'octroi de préférences tarifaires pour aider les pays en développement à écouler leurs produits en Suisse (FF 1971 I 705). Mais selon la conception suisse, l'aide au développement ne peut pas être le seul fait des pouvoirs publics mais doit également être le fait de l'économie privée qui, par ses investissements, peut contribuer efficacement à l'essor économique des pays en développement. Toutefois, la Confédération a le devoir de faciliter ces investissements privés, p.ex. en concluant avec les pays en développement des accords sur la protection des investissements (FF 1963 I 1217; RO 1964, 73) ou en accordant sa garantie contre les risques de l'investissement (FF 1969 II 961; RO 1970, 1130); la conclusion de conventions de double imposition peut être une autre forme d'appui donné aux investissements privés suisses dans les pays en voie de développement et, par là-même, une forme d'aide indirecte au développement.

Il y a longtemps déjà que les pays industrialisés se sont rendus compte des entraves sérieuses que la double imposition de la fortune et du revenu pouvait représenter pour les échanges économiques généraux. Actuellement, les pays en développement font une expérience analogue en constatant qu'il ne suffit pas

d'attirer par divers moyens les investissements privés des pays industrialisés, mais qu'il faut encore que ces investissements et leurs revenus ne soient pas obérés par une fiscalité d'autant plus dévorante qu'elle est double (impôts à la source dans le pays en développement, importateur de capitaux, brevets, know-how, etc. et impôts levés par voie de taxation en Suisse).

Dans ces conditions, on ne s'étonnera pas de voir les pays en développement venir proposer aux pays industrialisés la conclusion de conventions de double imposition. De par sa position dans le monde économique et financier, notre pays est l'un des premiers à être sollicité de la sorte. C'est ainsi que des conventions ont déjà été conclues avec le Pakistan (du 30 décembre 1959, complétée par un Protocole du 15 juin 1962; RO 1960, 1058 et 1964, 698), l'Espagne (du 26 avril 1966; RO 1967, 306) et l'Irlande (du 8 novembre 1966; RO 1968, 471). Mais d'autres Etats d'Europe (Grèce, Portugal) et d'outre-mer (l'Argentine, le Brésil, Ceylan, l'Inde, la Malaisie, les Philippines, Singapour, la Trinité-et-Tobago, la Zambie) se sont manifestés. A côté de ces initiatives provenant des Gouvernements des Etats intéressés, des milieux industriels suisses se sont plaints des entraves que représentent dans leurs relations commerciales avec certains pays, notamment la Grèce et la Turquie, les taux d'impôts élevés pratiqués par les pays en développement et la double imposition.

2. Travaux effectués sur le plan international

Plusieurs organismes internationaux (gouvernementaux ou non) ont également reconnu, depuis quelques années, l'importance du problème de la double imposition entre pays industrialisés et pays en développement.

a. En 1961 déjà, le Comité fiscal de l'Organisation de Coopération et de Développement Economiques (OCDE) commençait l'étude du problème et publiait, en 1965, un rapport (disponible en langues anglaise et française) intitulé "Mesures fiscales pour encourager les investissements privés dans les pays en voie de développement"; ce document a été analysé par l'administration fédérale des contributions dans son 5e rapport sur l'activité du Comité fiscal de l'OCDE du 16 septembre 1963, p. 9 ss. L'OCDE présente toutefois l'inconvénient, pour de telles études, d'être considérée comme le "club des riches"; des propositions précises de sa part auraient donc pu être tenues pour des concessions unilatérales octroyées par les pays industrialisés aux pays en développement sans que

ces derniers aient eu la possibilité de faire valoir leur point de vue. Aussi fallait-il, pour poursuivre ces travaux, trouver un cadre plus large.

b. En 1968, le Secrétaire général de l'Organisation des Nations Unies, en exécution d'une résolution votée le 4 août 1967 par le Conseil Economique et Social des Nations Unies (ECOSOC), désignait un groupe d'experts chargés de rechercher les moyens de faciliter la conclusion de conventions fiscales entre pays industrialisés et pays en développement. Ce groupe est composé d'experts en matière fiscale qui siègent à titre personnel et non comme représentants de leurs gouvernements; les pays industrialisés et en développement y sont représentés paritairement; Monsieur Kurt Locher, directeur de l'administration fédérale des contributions, a été invité à en faire partie. Ce groupe a siégé à deux reprises à Genève en 1968 et en 1970; il s'est basé pour ces études sur le projet de convention de l'OCDE mais n'a pas encore abouti à des propositions précises d'amendement de ce projet. Deux rapports sur ces sessions ont été publiés par les soins de l'ONU qui sont disponibles dans les langues officielles de l'ONU, dont l'anglais et le français. La prochaine session de ce groupe de travail est prévue pour l'automne 1971 à Genève.

c. L'Association fiscale internationale (IFA), organisme non gouvernemental, s'est également préoccupée à plusieurs reprises au cours de ses congrès annuels des relations fiscales entre pays industrialisés et en développement : voir "Cahiers de droit fiscal international", Vol. 44, "Mesures unilatérales tendant à éviter la double imposition, particulièrement en ce qui concerne les aspects fiscaux des relations entre pays exportateurs de capitaux et pays en cours de développement"; 48b "Les mesures fiscales à prendre par les pays exportateurs de capitaux en vue d'encourager les investissements dans les pays en voie de développement"; 53 "Les rapports entre les structures des systèmes fiscaux et le développement économique dans les pays en voie de développement".

d. La Chambre de Commerce Internationale (CCI), organisme non gouvernemental, s'est elle aussi penchée sur les divers aspects de cette question; on pourra se référer notamment à sa résolution du 22 mars 1966 reproduite dans sa publication No 241 : "Politiques fiscales au service du commerce et du développement".

3. Position de la Suisse

Mis en face de cette nouvelle évolution dans le domaine de la fiscalité internationale, notre pays n'a pas l'intention de forcer la conclusion d'innombrables conventions de double imposition avec des pays d'outre-mer; par le jeu de l'exonération pour établissements stables et immeubles à l'étranger et du privilège holding (art. 55 et 59 AIN et dispositions correspondantes des législations cantonales), le droit interne suisse accorde déjà des facilités non négligeables aux investisseurs suisses. Mais notre pays ne peut pas non plus demeurer passif ni décliner les offres d'ouverture de négociations qui lui sont présentées par des pays en développement. C'est ainsi que la Suisse a non seulement conclu des conventions avec le Pakistan, l'Espagne et l'Irlande mais a encore entamé des négociations avec d'autres pays au sujet desquelles nous avons déjà rapporté dans le passé (Grèce, rapport du 4 novembre 1963; Portugal, du 6 janvier 1969; Argentine, du 10 février 1967; Brésil, du 3 mars 1966; Ceylan, du 10 novembre 1958; Inde, du 10 juillet 1959; Singapour, du 15 janvier 1969).

Les négociations de double imposition avec des pays en développement posent toutefois à la Suisse des problèmes nouveaux et particuliers. Ces Etats considèrent en effet que le projet de convention de l'OCDE, qui sert de base aux négociateurs suisses, est inadapté à leur situation et doit être modifié et complété sur divers points. Le projet de l'OCDE est en effet conçu pour régler les relations fiscales entre pays industrialisés, membres de l'OCDE, dont les échanges commerciaux et financiers sont plus ou moins équilibrés : on a donc pu se mettre d'accord, au sein de l'OCDE, sur des solutions relativement libérales pour les points les plus importants. Dans les relations entre pays industrialisés et en développement en revanche, les échanges économiques se font pratiquement à sens unique de telle sorte que les solutions libérales élaborées par l'OCDE sont mal adaptées à cette nouvelle situation. Par ailleurs, les pays en développement ne disposent que de peu de matière imposable. Pour cette raison, leurs impôts sont souvent très élevés et ces pays montrent peu d'empressement à les réduire. A leur avis, il incombe plutôt à l'autre Etat contractant, Etat de domicile de l'investisseur, de renoncer à l'imposition des investissements et de leurs revenus ou à limiter cette imposition dans une mesure importante pour promouvoir les investissements dans les pays en développement. De nombreux pays en développement ont certes pris des mesures unilatérales pour attirer les investissements

étrangers soit d'une manière générale soit dans certains secteurs économiques. Ils renoncent, en général pour une période relativement courte, à l'imposition totale de certaines entreprises ou de certains investissements ou de leur rendement (régime connu sous le nom de "tax holidays"). Dans les négociations de double imposition avec des Etats exportateurs de capitaux, ces pays en développement souhaitent avant tout s'assurer que leurs dégrèvements fiscaux pour de nouveaux investissements profitent entièrement à l'investisseur étranger et ne sont pas réduit à néant par une imposition dans l'Etat de domicile de l'investisseur.

La Suisse doit s'efforcer d'adapter quelque peu sa politique traditionnelle pour tenir compte de la situation fiscale particulière de ses partenaires en développement. Le Conseil fédéral s'est exprimé à ce sujet dans son message du 18 mars 1960 aux Chambres fédérales concernant l'approbation de la convention avec le Pakistan (FF 1960 I 1193) : "Le fait que la Suisse est en principe d'accord d'engager avec les pays en développement des négociations relatives aux conventions en vue d'éviter les doubles impositions ne signifie pas pour autant que la priorité du droit de percevoir l'impôt soit tacitement reconnue à l'Etat de la source, et que l'on renonce purement et simplement aux principes éprouvés du droit fiscal international de la Suisse. ... Du point de vue fiscal, l'adoption d'une telle attitude en Suisse entraînerait des pertes de recettes qu'on ne saurait envisager, vu la balance excédentaire, pour la Suisse, du rendement des capitaux, de l'assurance et des redevances de licences". Ces règles de conduite demeurent valables aujourd'hui encore pour les négociateurs suisses.

A l'issue de négociations qui ont eu lieu en 1970 et 1971 avec trois des pays mentionnés ci-dessus, à savoir le Portugal, Singapour et la Trinité-et-Tobago, des projets presque complets de conventions ont pu être élaborés. Aucun de ces projets n'a toutefois pu être paraphé, certains points litigieux n'ayant encore pu être réglés à la satisfaction des deux parties : avec le Portugal et Singapour, le régime d'imposition des intérêts et avec la Trinité-et-Tobago quelques points rédactionnels secondaires. Ces trois textes permettront toutefois d'illustrer les particularités de conventions de double imposition avec des pays en développement et la politique que la Suisse pourrait suivre à l'avenir également dans de telles négociations.

Les trois projets sont joints au présent rapport. Ils n'existent actuellement qu'en une seule langue officielle suisse, les projets avec le Portugal et la Trinité-et-Tobago en français, le projet avec Singapour en allemand.

Avec un quatrième pays, Ceylan, un projet a été paraphé à la demande de ce pays à fin juin 1970; toutefois des réserves avaient été formulées qui depuis lors ont pu être éliminées à une exception près (clause d'échange d'informations). Ce projet ne s'occupe toutefois que de l'imposition des entreprises et des revenus du travail. Sur ces points, il suit dans une large mesure le projet de convention avec Singapour. Le texte n'a été établi que dans une langue officielle suisse, l'allemand.

4. Concessions suisses

La présente analyse des concessions possibles de la Suisse se limite aux points principaux suivants : définition de l'établissement stable (art. 5 OCDE), imposition des dividendes, intérêts et redevances de licences (art. 10 - 12 OCDE), statut des étudiants et professeurs (art. 20 OCDE) et matching credit.

a. La définition de l'établissement stable présente une importance certaine dans les conventions de double imposition puisqu'elle permettra à l'Etat contractant d'imposer ou non certaines représentations, agences, etc. qu'une société suisse entretient dans cet Etat. Compte tenu des relations à peu près équilibrées existant entre eux, les Etats membres de l'OCDE ont pu se mettre d'accord sur une définition libérale de l'établissement stable; les pays en développement la considèrent en revanche comme trop étroite et voudraient l'élargir. En particulier des chantiers de construction ou de montage devraient être considérés comme des établissements stables après six mois déjà (Singapour et Trinité-et-Tobago, art. 5 al. 2) au lieu de 12 mois selon l'OCDE; en outre, l'exercice de la surveillance sur ces chantiers devait à lui seul être également considéré comme établissement stable (Singapour, al. 4). De plus, certaines autres situations, notamment des locaux de vente ou des entrepôts, devraient être traités d'établissement stables (Trinité-et-Tobago, al. 2, lettres c et e). Enfin, les représentants doivent être considérés comme "établissements stables" non seulement lorsqu'ils ont pouvoir de conclure des contrats pour le compte de

l'entreprise, mais encore lorsqu'ils entretiennent des stocks de marchandises servant à effectuer des livraisons (Singapour, al. 5, lettre b et Trinité-et-Tobago, al. 4 lettre b). Ces dérogations au projet de l'OCDE devraient être acceptables pour la Suisse, mais notre pays ne devrait pas aller plus loin dans les concessions.

b. L'imposition des dividendes, intérêts et redevances de licences représente dans toutes les négociations le point central des discussions. La Suisse devrait là aussi pouvoir s'écarter quelque peu des recommandations de l'OCDE. Ces revenus ne circulent pratiquement que dans un sens et les pays en développement souhaitent exercer à leur égard un droit d'imposition aussi élevé que possible.

Pour les dividendes versés par une filiale à une société mère suisse, le taux maximum que la Suisse devrait concéder aux pays en développement est de 10 % (Portugal, Singapour, Trinité-et-Tobago, art. 10, al. 2, lettre a; déjà concédé à l'Espagne) au lieu de 5 % selon le projet OCDE. Pour les autres dividendes (qui ne représentent que peu d'importance pratique dans les relations avec les pays en développement), la Suisse entend ne pas dépasser le taux de 15 % préconisé par l'OCDE (Portugal et Singapour, art. 10, al. 2, lettre b), sauf si l'Etat partenaire accepte d'abaisser substantiellement le taux de participation (OCDE 25 %) ouvrant droit à l'application du taux réduit dans les relations mère-filiale : tel est le cas du projet Trinité-et-Tobago (art. 10 al. 2 lettre b) où le taux d'impôt au profit de l'Etat de la source est élevé à 20 % alors que le taux de participation est réduit à 10 %; dans de telles circonstances, les dividendes frappés de l'impôt de 20 % ne représentent plus que des montants insignifiants.

Pour les intérêts, la Suisse n'entend en aucun cas aller au-delà du taux de 10 % au profit de l'Etat de la source fixé dans le modèle OCDE (Portugal, Trinité-et-Tobago, art. 11 al. 2). Elle s'efforcera même d'obtenir l'exonération de certaines catégories d'intérêts par l'Etat de la source (Portugal, art. 11, al. 2bis).

Avec Singapour, aucune solution définitive n'a encore pu être trouvée. La proposition suisse tendant à limiter l'impôt dans l'Etat de la source à 10 % en général et à 5 % pour des investissements dans certaines entreprises aurait été acceptée par Singapour si la Suisse s'était déclarée d'accord avec l'exoné-

ration des revenus provenant d'avoirs gouvernementaux de tout impôt dans l'Etat de la source. Cette proposition, qui au demeurant a déjà été présentée par d'autres Etats en développement, doit au premier chef permettre aux pays en développement de placer leurs fonds en Suisse en franchise d'impôt. Mais ce n'est pas là le but principal d'une convention. Du côté suisse, on craint que cette disposition particulière ne favorise le placement en Suisse de réserves de devises. A la demande de la Banque Nationale Suisse, les négociateurs suisses ont donc décliné de telles réglementations particulières. En revanche, ils accepteraient naturellement la confirmation du principe du domicile pour tous les intérêts. Un tel projet a également été présenté dans les négociations avec Singapour mais a finalement avorté, Singapour craignant que cette réglementation favorise le flux des capitaux et le transfert d'avoirs étrangers vers la Suisse. La proposition de Singapour, reprise dans le texte joint, selon laquelle les intérêts sont imposables entièrement dans les deux Etats, l'Etat débiteur imputant sur son impôt l'impôt acquitté dans l'Etat de domicile du créancier, peut difficilement être acceptée par la Suisse.

S'agissant enfin des redevances de licences, l'OCDE a admis que les conventions bilatérales passées avec ses Etats membres les moins industrialisés (notamment l'Espagne, le Portugal, la Grèce, le Luxembourg) pourraient, en dérogation du principe retenu à l'art. 12 al. 1 de la convention modèle, prévoir un taux de 5 % au profit de l'Etat de la source (Portugal art. 12 al. 2; déjà concédé à l'Espagne). Cette règle doit normalement être étendue aux pays en développement d'outre-mer. Mais la Suisse a déjà concédé un taux de 10 % (en principe provisoire) au profit du Japon; il lui est dès lors difficile de ne pas admettre le même taux au profit de pays en développement (Trinité-et-Tobago, art. 12 al. 2). Singapour s'est déclaré prêt à renoncer à l'imposition des redevances de licences (à l'exception toutefois des droits d'auteurs pour la propriété intellectuelle); la Suisse doit cependant, à titre de contre-prestation, accorder un "matching credit" de 5 % (voir point d. ci-dessous). Ceylan pour sa part serait prêt à réduire de moitié son impôt sur les redevances de licences de manière unilatérale et sans contre-prestation particulière de la Suisse, non pas toutefois dans la convention elle-même, mais dans un échange de lettres joint.

Les taux évoqués ci-dessus pour les dividendes, intérêts et redevances doivent être considérés comme des taux maximums.

c. Les pays en développement ne disposent en général que d'une infrastructure universitaire insuffisante; ils cherchent par conséquent à envoyer leurs ressortissants les plus doués fréquenter les universités et hautes écoles des pays industrialisés, notamment en Suisse. Ces étudiants ne jouissent en général que de ressources financières modestes et doivent fréquemment exercer un emploi pour améliorer leurs revenus. Les pays en développement souhaitent que le produit de ce travail soit exonéré des impôts suisses. La Suisse est prête à donner suite à ce vœu (comme elle l'a déjà fait dans ses conventions avec l'Espagne, le Pakistan, l'Irlande, ainsi qu'avec la Suède) : l'exonération doit toutefois rester dans certaines limites pour ne pas créer une trop grande discrimination entre étudiants suisses (qui peuvent se trouver dans une situation analogue et doivent acquitter normalement leurs impôts sur le produit de leur travail) et étudiants étrangers. L'exonération ne vaudra en particulier que pour un emploi n'excédant pas au total 12 mois (en une ou plusieurs périodes) et pour un revenu ne dépassant pas Fr. 12'000.-- (Portugal, art. 20 al. 2; Singapour et Trinité-et-Tobago, art. 19 al. 2).

De même, pour faciliter les échanges culturels, les pays en développement souhaitent que les professeurs d'un Etat invités dans l'autre Etat pour une période de deux ans au maximum soient exonérés des impôts dans cet autre Etat. La Suisse est très réticente à ce sujet : d'abord, les expériences faites avec les Etats-Unis et la Grande-Bretagne ne sont pas concluantes, ensuite on voit mal pourquoi les rémunérations (souvent importantes) touchées par ces personnes devraient échapper à une imposition normale, enfin le pays en développement qui désire attirer des professeurs suisses peut procéder à une exonération unilatérale par sa législation interne. Une clause de ce genre ne figure donc dans aucun des trois projets sous revue.

d. La clause dite de "matching credit" est considérée par les pays en développement comme la clef de voûte d'une convention de double imposition. Schématiquement, le problème est le suivant.

Pour l'élimination de la double imposition, la Suisse utilise, également à l'égard des pays en développement la méthode de l'exonération. Les éléments de fortune et les revenus qui, selon la convention, sont imposables dans l'autre Etat sont exonérés des impôts suisses. Les faveurs fiscales accordées par les pays en développement profitent donc entièrement au contribuable domicilié en Suisse.

Sont cependant exclus de l'exonération les dividendes, intérêts et redevances de licences pour lesquelles les conventions prévoient en général une imposition limitée dans l'Etat de la source que l'Etat de domicile du bénéficiaire (en l'occurrence la Suisse) doit imputer sur ses propres impôts (imputation forfaitaire en Suisse). Il arrive cependant que la législation interne de ce pays réduise unilatéralement l'impôt à la source dû sur les revenus des capitaux (dividendes et intérêts) pour inciter les capitaux à s'investir dans certains secteurs économiques que le pays en développement entend promouvoir en priorité. Si l'on s'en tient au système traditionnel d'imputation, ce dégrèvement unilatéral ne va pas bénéficier à l'investisseur suisse mais bien aux fisces suisses, résultat évidemment anormal que la clause de "matching credit" s'efforce de corriger en obligeant la Suisse à imputer sur ses propres impôts l'impôt non prélevé par le pays en développement comme s'il avait été perçu au taux prévu par la convention (imputation d'impôt fictif). Des exemples chiffrés illustreront mieux le mécanisme du matching credit.

	Cas normal	Exonération unilatérale de l'impôt par l'Etat de la source	
		Sans Matching credit	Avec Matching credit
Revenu brut	100	100	100
Impôt de l'Etat de la source selon convention (hypothèse 10 %)	10	0	0
Revenu imposable en Suisse	100	100	100
Impôts suisses totaux (hypothèse 25 %)	25	25	25
Imputation en Suisse de l'impôt étr.	10	0	10*
Impôts encaissés par les fisces suisses	— 15	— 25	— 15
Impôt total payé par l'investisseur suisse	25	25	15
	==	==	==

*Impôt fictif

Quelque fondées que puissent être les objections de principe que l'on pourrait formuler tant au sujet d'une imputation d'impôt fictif, qu'à l'égard de la politique fiscale des pays en développement accordant des privilèges fiscaux à certains investissements, la Suisse ne peut se refuser à cette concession, pour autant que le pays en développement maintienne à un niveau acceptable les taux d'impôt à la source pour les dividendes, les intérêts et les redevances de licences (lettre b. ci-dessus). Toutefois, cette concession doit être limitée à un cadre raisonnable, essentiellement aux intérêts (Portugal, art. 23 al. 5; Trinité-et-Tobago, art. 20, al 5, lère phrase). Pour les dividendes de filiales, les législations fiscales suisses (fédérale et cantonales) accordent en général un privilège holding (art. 59 AIN et dispositions correspondantes des législations cantonales) : une clause de matching credit est donc superflue dans ces cas puisque le dégrèvement unilatéral du pays en développement profitera automatiquement à l'investisseur suisse; la Suisse au demeurant est prête à confirmer le privilège holding dans la convention (Portugal, art. 23 al. 4; Singapour, art. 23 al. 7; Trinité-et-Tobago, art. 20 al. 4). En cas d'insistance du partenaire, la Suisse pourra encore prévoir un certain matching credit pour les dividendes versés à une personne physique (qui ne bénéficie évidemment pas du privilège holding), cas qui ne présente aucune importance pratique (Trinité-et-Tobago, art. 20 al. 5, dernière phrase). Dans le projet avec Singapour, l'exonération totale des redevances de licences de l'impôt de Singapour doit être compensée par l'imputation d'un impôt fictif de 5 % (art. 23 al. 5).

e. Conformément à sa politique traditionnelle, la Suisse refusera toute clause d'échange d'informations. N'étant pas demanderesse, la Suisse peut se permettre de rester ferme sur ce point. On notera cependant que le problème de l'évasion fiscale internationale préoccupe grandement les pays en développement. Le groupe d'experts de l'ECOSOC, mentionné sous chiffre 2 b. ci-dessus, s'est déjà saisi du problème.

f. Les autres dispositions des conventions présentent une importance mineure.

5. Charge financière pour la Suisse

Comme toutes les conventions de double imposition, les accords avec des pays en développement occasionneront des charges financières pour la Suisse, non pas tant par le jeu du remboursement de l'impôt anticipé (les montants à rembourser ~~seront devant être négligeables~~).

ser devant être négligeables) que par le jeu de l'imputation d'impôt (fictif ou non). En contrepartie, ces conventions assurent une certaine protection des intérêts suisses à l'étranger; leur premier but est cependant de faciliter les investissements suisses dans les pays concernés et de servir ainsi d'aide indirecte au développement.

On peut se demander dans ces conditions qui, de la Confédération ou des cantons, doit supporter le coût (sous forme de manque à gagner des fiscaux) de ces conventions. Actuellement, les deux tiers de l'imputation forfaitaire sont à la charge des cantons (et des communes) et un tiers à la charge de la Confédération (art. 20 ACF 1967). Il ne paraît pas opportun de remettre en question cette clef de répartition actuellement déjà; le coût de l'imputation forfaitaire dans le cadre des conventions avec des pays en développement restera pendant bien des années encore dans des limites étroites et n'obérera guère les finances cantonales (et communales); ce n'est que si le nombre des conventions avec des pays en développement devait augmenter et si le volume des investissements suisses dans ces pays devait s'accroître dans une proportion importante que le coût de l'imputation (fictive ou non) pourrait devenir lourd pour les cantons; une nouvelle clef de répartition pourrait alors être recherchée.

6. Conclusions

La signature de conventions de double imposition entre la Suisse et des pays en développement doit être considérée comme un élément de la politique suisse en matière d'aide au développement. Il ne faut certes pas surestimer le rôle que peuvent jouer de telles conventions dans cette vaste entreprise qu'est le sauvetage de l'économie du tiers-monde. Elles ne peuvent que présenter un caractère accessoire à d'autres mesures; on pourrait en particulier se demander si ces conventions ne sont pas le complément indispensable aux accords sur la protection des investissements.

Par ailleurs, on relèvera que l'aide directe et certaines formes d'aide indirecte au développement (p.ex. l'octroi de préférences tarifaires) revêtent un caractère exclusivement unilatéral et pourraient contribuer à renforcer une

certaine passivité de ces pays ou à leur donner une mentalité d'assistés. L'originalité des conventions de double imposition passées avec des pays en développement est de présenter au contraire un caractère bilatéral; il s'agit en effet d'accords librement négociés par deux Etats souverains et impliquant pour les deux Etats des droits et des obligations réciproques. En portant un jugement sur la valeur des conventions de double imposition conçues comme instruments d'aide indirecte au développement, cet aspect psychologique et politique ne devrait pas être négligé.

Annexes : Textes des conventions avec

- le Portugal (avril 1971); en français seulement
- Singapour (juillet 1970); en allemand seulement
- Trinité-et-Tobago (juin 1971); en français seulement
- Ceylan (juin 1970/août 1971); en allemand seulement