

CONFIDENTIEL

Non destiné à publication

R a p p o r t

sur les négociations italo-suisse de double imposition

I.

L'Italie est, à part la Principauté du Liechtenstein, le seul pays voisin avec lequel la Suisse n'a pas conclu de convention de double imposition. Des négociations entre la Suisse et l'Italie au sujet d'une convention de double imposition ont débuté au cours des années 1928/29 et se sont poursuivies après la deuxième guerre, à la suite de l'introduction de l'impôt italien extraordinaire sur la fortune de 1947, au cours des années 1950, 1957 et 1961/62, jusqu'ici toujours sans résultat. Les raisons de ces échecs doivent être recherchées d'une part dans les différences fondamentales existant entre les législations fiscales suisse et italienne, cette dernière étant essentiellement fondée sur les principes de la territorialité et de la source, et, d'autre part, dans l'absence de concessions de la part de l'Italie motivée par des arguments tenant à la balance des paiements.

Par delà l'accord du 31 juillet 1935, réalisé par échange de notes, entre la Suisse et l'Italie concernant l'exonération fiscale des écoles suisses en Italie et italiennes en Suisse (RS 12, 386), seules deux questions fiscales ont pu être réglées entre les deux Etats après la guerre: en 1956, un accord put être conclu sur le traitement des ressortissants suisses et des sociétés constituées en Suisse pour leurs éléments italiens de fortune dans le cadre de l'impôt italien extraordinaire sur la fortune de 1947; cet accord n'a pu toutefois voir le jour qu'après que la Suisse ait en 1955 lié son agrément de reviser l'accord italo-suisse de sécurité sociale à cette question et qu'une procédure d'arbitrage entre les deux pays ait été engagée, au cours de laquelle un Règlement sur le traitement de cette question fiscale put voir le jour (RO 1957, 44). Le 31 juillet 1958 enfin, on procéda à un échange de notes italo-suisse relatif à l'imposition des entreprises de navigation maritime et aérienne (RO 1961, 413).

En avril 1967, l'Italie arrêta une nouvelle réglementation sur l'imposition à la source des dividendes distribués par des sociétés italiennes et accorda aux actionnaires domiciliés à l'étranger, sous certaines conditions, une possibilité de remboursement partiel de l'impôt italien à la source (imposta cedolare) de 30 %. Comme les sociétés holding suisses en particulier étaient exclues de cette possibilité unilatérale de remboursement de l'impôt italien à la source, on tenta, du côté suisse, de convenir pour ces

actionnaires d'une réglementation particulière. Le Ministère italien des finances rejeta cette proposition mais se déclara prêt à reprendre les conversations interrompues depuis 1962 sur une convention générale de double imposition et de rechercher alors une solution également pour le "Cedolare". Les premières conversations officieuses entre des experts fiscaux suisses et italiens de fin mai 1968 à Berne montrèrent une certaine amélioration par rapport à la position négative maintenue jusqu'alors par l'Italie dans la question d'une convention de double imposition. C'est pourquoi, le Conseil fédéral, par décision du 9 décembre 1968, chargea l'administration fédérale des contributions de poursuivre les conversations officieuses engagées à fin mai 1968 dans le but d'élaborer un projet de convention sans clause d'entr'aide administrative et de lui faire rapport en temps utile par l'intermédiaire du Département des Finances et des Douanes. Il fut décidé simultanément de lier des concessions suisses éventuelles dans d'autres domaines (p.ex. assurance maladie, achats de matériel militaire et autres) à la condition que l'Italie donne son accord à une convention de double imposition acceptable pour la Suisse (signature et approbation parlementaire, échange des instruments de ratification). En septembre 1969, une nouvelle série de conversations officieuses eut lieu à Rome entre experts fiscaux; la poursuite des conversations était envisagée pour avril 1970 à Berne. En mars 1970 toutefois, la partie italienne renonça à court terme à honorer cette date, ceci sur instruction des Ministères des Affaires étrangères et des Finances. Le motif de cette attitude italienne était d'une part la réforme totale imminente du système fiscal italien influencée par le Traité instituant la CEE (riforma tributaria) mais d'autre part également les divergences de vues entre la Suisse et l'Italie dans la question des travailleurs étrangers (initiative Schwarzenbach, etc.).

II.

Selon le procès-verbal du 22 juin 1972, la Commission mixte instituée par l'Accord italo-suisse sur l'émigration de 1964 a confié à une commission spéciale italo-suisse d'experts fiscaux l'étude de plusieurs questions fiscales soulevées par la partie italienne et touchant les travailleurs italiens en Suisse.

Cette commission d'experts a siégé en janvier 1973 à Berne puis en mai 1973 à Lugano; les résultats de ces réunions ont été portés à la connaissance du Conseil fédéral qui, par décision du 5 septembre 1973, les a approuvés mais a donné aux négociateurs suisses les instructions suivantes.

a. Imposition à la source des travailleurs étrangers en Suisse

Il est exclu que la Confédération prescrive aux cantons une modification de leurs systèmes d'imposition à la source. En revanche, des cas de rigueur concrets peuvent être discutés avec les cantons. Des cas individuels n'ont toutefois pas encore été présentés par la partie italienne. Au surplus, le Conseil fédéral a pris connaissance du fait que, du côté suisse, on a remis le 26 juin 1973 au Président de la délégation italienne à la Commission d'experts fiscaux le rapport explicatif du 25 juin 1973 élaboré

auparavant avec les administrations cantonales compétentes des contributions sur les systèmes appliqués en Suisse pour l'imposition à la source, rapport qui avait été promis par la délégation suisse.

b. Imposition des saisonniers italiens

La Suisse rejette la demande italienne tendant à accorder aux saisonniers des réductions importantes d'impôts compte tenu du statut particulier qui leur est applicable (interdiction de faire venir leurs familles, etc.). Le système actuel de l'imposition tient compte du chiffre IV, alinéa 2, des Déclarations communes figurant dans l'Accord sur l'émigration de 1964. La délégation suisse a en revanche donné l'assurance que les cas de rigueur prouvés seraient examinés avec bienveillance. Le Conseil fédéral a entériné cette conception.

c. Imposition des enseignants italiens en Suisse

La délégation suisse est autorisée à préparer un échange de notes concernant l'exonération des enseignants italiens en Suisse et suisses en Italie pour leurs salaires. Faisant usage de cette autorisation, le texte de l'échange de notes a été mis au point lors de la réunion italo-suisse de novembre 1973 à Berne à laquelle il sera fait allusion plus bas (texte de l'échange de note en annexe 1). Actuellement, il incombe à l'Ambassade d'Italie à Berne d'adresser sa note au Département politique.¹⁾

d. Imposition des frontaliers

Le Conseil fédéral a modifié la proposition présentée par la Délégation suisse de lier strictement un accord particulier sur l'imposition des frontaliers à la conclusion d'une convention générale de double imposition. Il a au contraire décidé que les deux problèmes (convention de double imposition d'une part et imposition des frontaliers d'autre) doivent être en temps opportun dissociés. Se fondant sur ces instructions, la délégation suisse a accepté des négociations séparées sur les deux questions et a préparé un projet d'accord portant sur l'imposition des frontaliers au cours d'une réunion présidée par le Chef du Département fédéral des finances et des douanes et qui groupait les Directeurs des finances du canton du Tessin, du Valais et des Grisons et les Directeurs des administrations des contributions des mêmes cantons.

Il a été convenu de proposer aux Italiens un accord sur le modèle de celui qui a été conclu récemment entre le canton de Genève et la France. Comme plusieurs cantons sont impliqués et comme l'IDN sera couvert par l'Accord, celui-ci sera conclu par la Confédération (art. 8 Cst. fédérale) et soumis à l'approbation des Chambres fédérales (art. 85, ch. 5, Cst. fédérale).

e. Convention générale de double imposition (revenu et fortune)

Lors des pourparlers de mai 1973 à Lugano, la Délégation italienne avait fait connaître qu'elle était en principe prête à reprendre les conversations officieuses qui avaient débuté en 1968/69 concernant la conclusion d'une convention de double imposition en automne 1973 à Berne. Ces discussions ont eu lieu du 6 au 9 novembre 1973 à Berne (communiqué de presse en annexe 2).

1) L'échange de notes a entre-temps eu lieu les 27 novembre/18 décembre 1973.

III.

Ainsi qu'il ressort de ce communiqué de presse, les négociations officielles de double imposition doivent reprendre à Rome en avril 1974. Pour préparer ces négociations, nous avons élaboré un projet de convention de double imposition. Ce projet est fondé sur les projets suisse de décembre 1969 et italien de janvier 1970 élaborés en son temps en vue de la réunion prévue pour avril 1970 (cf. chiffre I, in fine, ci-dessus); il tient compte en outre des conversations officieuses de novembre 1973 à Berne et est adapté à la nouvelle législation fiscale italienne en matière d'impôts sur le revenu qui entrera en vigueur le 1er janvier 1974. Un certain nombre de questions importantes restent ouvertes. L'administration fédérale des contributions souhaiterait obtenir à leur sujet l'avis des cantons, des organisations économiques intéressées et des autres milieux touchés par une telle convention (notamment les Suisses d'Italie). Les commentaires qui suivent se rapportent seulement aux dispositions les plus importantes du projet et aux divergences existant entre les deux pays.

Les titres des articles ont été supprimés, ce qui est conforme à la pratique conventionnelle suisse la plus récente (France, Allemagne, Autriche, etc.).

Le projet n'est disponible qu'en langue italienne; en cas de divergences rédactionnelles portant sur certains termes ou expressions, on s'en est généralement tenu à la version préparée par l'Italie.

Article 2 (Liste des impôts)

Le § 3, let. a, donne la liste des nouveaux impôts italiens en vigueur au 1.1.1974. Le § 5 comprend l'exclusion habituelle de l'impôt anticipé sur les gains de loteries.

Article 4 (Domicile fiscal)

La dernière phrase du § 1, proposée par la Suisse et non encore acceptée définitivement par l'Italie, tend à assurer l'application de la convention aux sociétés de personnes. Le § 5 comprend, à la demande de l'Italie, l'exclusion des avantages de la convention des bénéficiaires apparents et des personnes physiques imposées à forfait; le texte retenu est celui de la convention franco-suisse de 1966; il est néanmoins possible que les Italiens demandent celui de la convention germano-suisse de 1971, plus extensif; la Suisse ne pourra alors pas refuser.

Article 7 (Bénéfices des entreprises)

Le § 5 proposé par la Suisse tend à rendre obligatoire pour les entreprises d'assurance l'application de la méthode dite indirecte (répartition proportionnelle des bénéfices); les compagnies suisses d'assurance attachent une grande importance à cette clause. Toutefois, les Italiens la refusent en déclarant que ce système est étranger à leur législation interne, que les autorités fiscales locales n'ont aucune pratique de ce système et qu'elles éprouveraient par conséquent de grandes difficultés à l'appliquer correctement; en outre, cette répartition proportionnelle revient à faire supporter à l'Italie une partie des pertes subies dans d'autres pays par les

compagnies d'assurance, ce que les Italiens considèrent comme illogique. La Suisse maintiendra sa proposition, mais il est peu probable qu'elle puisse finalement la faire passer.

Article 10 (Dividendes)

a. Taux: Les taux de 5/15 % que la Suisse maintient pour le principe dans son projet n'ont pas de chance d'être acceptés par l'Italie. Dans la meilleure des hypothèses, il faudra se contenter des taux de 10 et 15 %; mais il est également possible que les Italiens s'en tiennent fermement à leur proposition d'un taux général de 15 % pour tous les dividendes. La question se pose dès lors de savoir si l'importance que l'on attache en Suisse à une convention de double imposition avec l'Italie est suffisante pour justifier dans les rapports filiale - société mère un taux que la Suisse n'a jusqu'à présent jamais accepté, même dans des relations avec des pays en voie de développement.

b. Nominativité: Dans le cas où une banque ou une société nominée suisse a acquis des actions de sociétés italiennes et les remet à des tiers, soit directement soit sous forme de certificats suisses, c'est la banque ou la société nominée qui figure dans le registre italien des actionnaires. Il semble que les Italiens souhaitent que la demande de remboursement de l'impôt sur les dividendes soit alors présentée par la banque ou la société nominée qui indiquerait dans la demande les noms et adresses des bénéficiaires effectifs des dividendes. Une telle procédure diffère de la méthode mise au point avec divers pays (notamment la France, la Grande-Bretagne et l'Afrique du Sud) selon laquelle le bénéficiaire effectif suisse des dividendes remplit la demande de remboursement, la banque dépositaire attestant que le dividende pour lequel on demande un dégrèvement a bien été versé au titulaire net de l'impôt étranger à la source. Cette question de procédure devrait toutefois être réglée dans l'article 29 du projet (questions de procédure) ou même dans un protocole des négociations.

c. Force attractive de l'établissement stable: L'Italie a pratiquement renoncé, pour les dividendes, les intérêts et les redevances, au principe de la force attractive de l'établissement stable. Le § 4 est donc conforme au modèle de l'OCDE.

Article 11 (Intérêts)

La Suisse maintient sa proposition d'un taux de 10 %. Il est toutefois douteux que l'Italie accepte de descendre en dessous de 15 %. D'autre part il existe différents cas où des intérêts italiens sont pas soumis à un impôt italien à la source (p.ex. titres de l'Etat, des provinces et des communes). Comme dans le cas des dividendes, il faudra donc se demander si l'importance que l'on attache à une convention avec l'Italie justifie l'acceptation d'un taux dépassant 10 %. Comme indiqué ci-dessus, la force attractive de l'établissement stable ne figure plus au § 4.

Article 12 (Redevances)

Le taux de 5 % avait pratiquement été accepté par les deux délégations en 1969 et n'a pas été remis en cause par l'Italie en novembre dernier. La force attractive de l'établissement stable (§ 4) est également abandonnée.

Article 15 (Professions dépendantes; frontaliers)

Le dernier paragraphe se borne à réserver l'accord particulier entre la Suisse et l'Italie (encore à conclure) au sujet des frontaliers (voir chiffre II. d, ci-dessus).

Article 17 (Artistes et sportifs)

La dernière phrase a été ajoutée à la demande de l'Italie; elle cherche à éviter les abus résultant du fait que l'artiste ou le sportif apparaît formellement comme étant un salarié d'une société qu'il domine; elle correspond aux clauses figurant dans de nombreuses conventions suisses (notamment l'Allemagne). Au cas où l'Italie le proposerait, la Suisse pourrait également accepter la clause figurant dans la convention de 1971 avec l'Allemagne (art. 17 al. 2) et traitant des troupes subventionnées par les pouvoirs publics.

Article 19 (Fonctions publiques)

Au § 2, let. a, on a encore ajouté (chiffre 4), les écoles suisses en Italie; ce complément a pour but de confirmer l'exonération des enseignants suisses en Italie provisoirement convenue par l'échange de notes auquel il a été fait allusion sous chiffre II. c, ci-dessus (annexe 1).

Article 22 (Fortune)

Le § 5, demandé par les compagnies suisses d'assurances, est le complément du § 5 de l'article 7: répartition proportionnelle obligatoire de la fortune et des bénéfices des compagnies d'assurance. Les remarques figurant à l'article 7 valent "mutatis mutandis".

Article 23 (Abus)

La disposition sur les abus, identique à celle figurant dans la convention avec la France, ne peut être évitée dans une convention avec l'Italie. Contrairement à l'article correspondant de la convention avec l'Allemagne, les gains en capital ne sont pas mentionnés; s'agissant du financement (proportion 1:6; § 1, let. a), les banques sont expressément dispensées de remplir cette condition.

Article 24 (Elimination des doubles impositions)

S'agissant de la procédure d'élimination des doubles impositions, il est probable que l'Italie continuera comme par le passé d'appliquer la méthode de l'imputation; la Suisse s'efforcera d'obtenir que l'Italie applique la méthode de l'exonération au moins pour les immeubles situés en Suisse. Le sort réservé à telle requête demeure incertain.

Article 26 (Procédure amiable)

Le délai figurant à la fin du § 1 est demandé par l'Italie; le texte retenu est celui mis au point récemment par l'OCDE.

Article 27 (Echange d'informations)

Des engagements avaient été pris précédemment (1969) au sujet de cet article; il n'est plus possible de revenir en arrière. Cette clause a en outre été concédée récemment à divers pays (Allemagne, Autriche, Danemark). Le texte retenu est celui qui figure dans ces conventions et la Suisse refusera toute extension de ce texte demandée par l'Italie en novembre dernier. Inversement, la demande des Suisses d'Italie de restreindre dans toute la mesure du possible cette clause n'a guère de chance d'être retenue.

Article 29 (Questions de procédure)

Cette disposition est inspirée de l'art. 28 de la convention avec l'Allemagne et avec l'Autriche; c'est dans cet article que pourraient être réglées les questions de la "nominativité", du droit des fonds de placement de demander eux-mêmes les dégrèvements conventionnels et de procédure pour les dividendes, les intérêts et les redevances (remboursement ou réduction à la source).

Article 30 (Première application)

La convention devrait avoir effet rétroactif au 1er janvier 1974 pour qu'elle couvre les impôts italiens perçus d'après la réforme fiscale entrée en vigueur à cette date.

IV.

Tant que l'accord sur les frontaliers n'est pas signé et approuvé par les Chambres fédérales, la Suisse dispose d'un léger moyen de pression sur l'Italie pour tenter de lui faire accepter une convention de double imposition avec notre pays. Pour cette raison, nous envisageons sérieusement de pouvoir parapher un accord en avril à Rome.

Il appartient aux cantons et aux milieux économiques suisses intéressés de faire savoir clairement s'ils attachent une importance suffisante à une convention de double imposition avec l'Italie sur les bases décrites ci-dessus, tout en tenant compte du fait que la Suisse - pour des raisons politiques - sera amenée à conclure un accord particulier sur l'imposition des frontaliers même si une convention générale de double imposition n'aboutit pas.

S'agissant des points les plus importants (taux d'impôts au profit de l'Etat de la source pour les dividendes, intérêts et redevances), nous résumons la situation comme suit:

	Dividendes	Intérêts	Redevances
Hypothèse la meilleure	10/15	10	5
Hypothèse la plus mauvaise	15	15	5

Les réponses sont attendues jusqu'au 20 février 1974. Nous fondant sur ces réponses, nous demanderons au Conseil fédéral des instructions pour les négociations d'avril 1974 à Rome.

Annexes:

1. Texte de l'échange de notes concernant l'exonération des enseignants italiens en Suisse et suisses en Italie (n'existe qu'en français)
2. Communiqué de presse du 11.11.1973
3. Projet de Convention de double imposition (revenu et fortune) - N'existe qu'en italien.