

CONFIDENTIELNon destiné à publication

Administration fédérale  
des contributions

---

D 3.GR.12  
1.7.1975

## R a p p o r t

sur les négociations entre la Suisse et la Grèce  
concernant la conclusion d'une convention de double imposition

---

I. Historique

Les premiers pourparlers techniques concernant la conclusion d'une convention générale de double imposition eurent lieu à la demande de la Grèce du 30 septembre au 5 octobre 1963 à Berne. Le projet commun de convention alors élaboré s'inspirait du projet de convention de l'OCDE de 1963 et comprenait, dans la mesure où un accord avait pu être acquis, des solutions relativement favorables à la Suisse. En 1963, la Suisse n'était toutefois pas encore en mesure de prendre en considération de manière appropriée, lors de la taxation du contribuable suisse, les impôts restant acquis à la Grèce sur les dividendes, les intérêts et, éventuellement, les redevances de licences ainsi que les négociateurs grecs le demandaient. Cette possibilité existe depuis l'introduction de l'imputation forfaitaire d'impôt (ACF du 22.8.1967; RS 672.201).

A l'origine, il était envisagé de reprendre les négociations avec la Grèce en automne 1967. Pour des divers motifs, surtout en raison de la situation politique, cela ne fut pas possible. Les représentants de l'industrie suisse ont à maintes reprises souligné l'intérêt qu'ils attachaient à une réglementation des relations fiscales avec la Grèce. Entre temps, la Grèce avait conclu des conventions de double imposition avec tous les Etats industrialisés importants (les Etats-Unis, la Grande-Bretagne, la Suède, la France, l'Italie, la République fédérale d'Allemagne, la Belgique et l'Autriche). Par décision du 4 juin 1973, le Conseil fédéral autorisait le Département fédéral des finances et des douanes à donner suite à une proposition grecque de reprendre les négociations. Le Gouvernement grec proposa officiellement en juillet 1974 de poursuivre les pourparlers.

La deuxième phase des négociations eut donc lieu à Athènes du 19 au 23 mai 1975. La délégation suisse était conduite par M. Locher, Directeur de l'administration fédérale des contributions, tandis que M. Zacoboulos, Directeur général de l'administration fiscale grecque, dirigeait la délégation grecque.

La convention modèle de l'OCDE de 1963 révisée était à la base des discussions. La délégation grecque présenta cependant à son sujet des réserves et des propositions de modifications conduisant pour la Suisse à des solutions en partie moins favorables que les résultats acquis en 1963 ne le laissaient espérer.

## II. Résultats des conversations

On ne mentionnera par la suite que les dispositions qui s'écartent de manière essentielle de la convention modèle de l'OCDE et de la pratique conventionnelle suisse suivie jusqu'ici. En raison du fait qu'aucune solution n'a pu être convenue sur de nombreux points, on renonce à joindre un projet.

### Titre et préambule

La Grèce souhaiterait inclure dans la convention la "prévention de l'évasion fiscale". La Suisse s'est opposée à cette demande (cf. également les remarques relatives à l'article 26).

### Article 2: Impôts

Tombent sous le coup de la convention, du côté suisse les impôts perçus sur le revenu et sur la fortune, du côté grec l'impôt sur le revenu des personnes physiques et des personnes morales, la cotisation à l'assurance agricole et tous les autres impôts et taxes perçus sur le revenu et sur la fortune (actuellement, la Grèce ne perçoit pas encore d'impôt sur la fortune).

La Grèce a accepté pour examen la demande suisse d'inclure également dans la convention les impôts extraordinaires.

### Article 3: Définitions

Les Sàrl constituées selon le droit grec sont traitées du point fiscal comme des sociétés de personnes; chaque associé est assujéti à l'impôt sur

le revenu pour sa part de bénéfice. Les dispositions particulières destinées à éviter une superposition des deux souverainetés fiscales n'ont pas encore pu être arrêtées.

#### Article 5: Etablissement stable

Comme elle l'avait déjà fait en 1963, la délégation suisse a proposé que les chantiers de construction ou de montage ne soient pas traités d'établissements stables tant que leurs durées n'excèdent pas 24 mois. La Grèce a accepté cette proposition pour examen.

#### Article 7: Bénéfices des entreprises

Le problème de l'imposition des bénéfices acquis par une Sàrl n'est pas encore réglé (cf. remarques relatives à l'article 3).

La délégation suisse a demandé l'assurance que des sociétés de réassurance n'exerçant pas d'activité en Grèce ne seront, sous la convention, pas considérées comme ayant un établissement stable dans ce pays parce qu'elles y assument des risques. Le délégué grec a accepté d'examiner cette question.

#### Article 8: Navigation maritime et aérienne

La partie grecque souhaiterait se borner, pour des raisons pratiques (compétence de divers Ministères), à inclure dans la convention un renvoi à l'accord du 12 juin 1962 (RO 1963 1058). La Suisse préférerait reproduire l'accord en vigueur dans la convention générale et l'abroger lors de l'entrée en vigueur de la convention. Cette question sera réexaminée des deux côtés.

S'agissant de la navigation maritime, il convient de rappeler que c'est l'Etat d'immatriculation du propriétaire du navire qui est compétent pour imposer aux termes de l'accord du 12 juin 1962 (art. III, al. 1). La Grèce a réservé cette particularité dans toutes ses nouvelles conventions de double imposition.

Pour autant que les milieux intéressés ne présentent pas une demande contraire, on renoncera à inclure la navigation intérieure.

#### Article 10: Dividendes

La Grèce évite la double imposition économique en ce sens que les bénéfices distribués demeurent francs d'impôt dans le chef de la société et ne sont imposés qu'aux mains de l'actionnaire. Le taux d'impôt s'élève à 41 % (pour les actions cotées à la bourse d'Athènes, un taux réduit de 33 % a encore cours provisoirement). Dans le rapport de l'OCDE relatif à la convention modèle, on a abandonné à la Grèce la possibilité de convenir de solutions particulières dans ses conventions.

Se référant à la politique conventionnelle arrêtée depuis 1968, le délégué grec a pour l'instant refusé de donner son accord à la fixation dans la convention d'un taux déterminé (p.ex. 30 ou 35 %). Selon la conception grecque, les actionnaires domiciliés en Grèce seraient ainsi discriminés et les dividendes devraient donc pouvoir être imposés dans les deux Etats selon leurs droits internes sans dégrèvement.

La délégation suisse s'est opposée à cette argumentation, car une telle réglementation conventionnelle n'apporterait aux investisseurs suisses aucun avantage. Pour les investissements directs en tout cas, il faut rechercher une solution qui fixe un taux dans la convention qui soit inférieur à l'impôt de 41 % perçu selon le droit interne actuellement applicable. Pour l'imputation forfaitaire, on pourrait admettre alors, comme dans les conventions de la Suisse avec l'Irlande et la Malaisie, la prise en compte d'un taux de 15 % ou de 10 % du montant net des dividendes.

Si la Grèce acceptait de s'engager dans une voie de ce genre, la réglementation prévue dans la convention modèle de l'OCDE pourrait être retenue pour les distributions de sociétés suisses.

#### Article 11: Intérêts

Comme ce fut déjà le cas en 1963, la délégation grecque refusa également cette fois-ci de donner son accord à l'imposition exclusive des intérêts dans l'Etat de domicile. Certains intérêts, avant tout ceux provenant de prêts à entreprises des secteurs touristique, industriel et minier, ne sont en revanche pas imposés en vertu du droit interne grec déjà (loi 4171/1961 relative aux mesures générales tendant à promouvoir et à développer l'économie).

Les délégués des deux Etats ont donc convenu pour l'instant d'un taux d'impôt à la source de 10 % pour les intérêts normaux. La Suisse a en outre proposé d'inscrire dans la convention aussi bien les exonérations existant d'après le droit interne grec que l'exonération générale des intérêts provenant de ventes à crédit et de prêts bancaires (dans le sens du chiffre 23 du commentaire révisé relatif à l'article 11 de la convention modèle de l'OCDE). La délégation grecque a pris connaissance de cette proposition sans se prononcer à son sujet.

#### Article 12: Redevances de licences

Selon le droit interne grec, les redevances de licences sont soumises en Grèce à un impôt à la source de 17.25 % (pour les films, un taux réduit de 2.3 % ou de 4.6 % selon le mode de calcul de la redevance est applicable). La loi 4171/1961 prévoit également pour les redevances de licences une réduction du taux mentionné sous certaines conditions.

La Grèce souhaiterait obtenir dans la convention un taux d'impôt à la source de 10 % qui pourrait toutefois être réduit à 5 % dans les cas où la société créancière n'est pas intéressée à la société débitrice. La délégation suisse a rejeté cette exigence et le préjudice de la société mère;

elle a proposé un taux général de 5 % pour autant qu'une réglementation satisfaisante soit trouvée pour les dividendes et les intérêts. Ce taux correspond au demeurant à la réserve apportée par la Grèce à la règle de l'imposition exclusive au domicile du créancier contenue dans la convention modèle de l'OCDE. Le délégué grec a pris note de la demande suisse sans se prononcer à son sujet.

#### Article 23: Méthodes

Côté grec, la double imposition est évitée par le système de l'imputation. La demande suisse d'exonérer de l'impôt grec les bien-fonds sis en Suisse dans l'intérêt des Suisses de l'étranger domiciliés en Grèce a été rejetée par le délégué grec qui a fait état de la pratique conventionnelle de son pays.

Pour la Suisse, le principe demeure celui de l'exonération, l'imputation forfaitaire d'impôt étant prévue pour les impôts à la source sur les dividendes, intérêts et redevances restant acquis à l'autre Etat.

La Grèce voudrait inscrire dans la convention le principe de l'imputation fictive totale ("matching credit") de tous les impôts qui d'après la législation interne grecque ne sont pas perçus ou qui ne sont perçus qu'à un taux réduit mais qui pourraient, d'après la convention, être perçus à la charge de personnes domiciliées en Suisse; ce privilège concernerait en particulier les intérêts exonérés d'après la loi mentionnée 4171/1961 et les redevances de licences imposées à un taux réduit. La délégation suisse a rejeté une imputation fiscale fictive si large et a noté que la concession d'un "matching credit" limité (restant dans le cadre de la politique conventionnelle) ne pourrait être envisagée que si la Grèce acceptait une réglementation satisfaisante pour les dividendes, intérêts et redevances.

#### Article 25: Procédure amiable

La Grèce souhaite qu'une procédure amiable soit soumise dans un délai de trois ans aux autorités compétentes de l'Etat de domicile du contribuable en cas d'une imposition non conforme à la convention. La Suisse a accepté cette demande pour examen.

#### Article 26: Echange d'informations

La délégation grecque a exigé l'inclusion d'une clause sur l'échange d'informations conforme à la version de l'OCDE en invoquant les tendances à l'évasion fiscale existant très largement dans la mentalité hellénique. Selon la conception grecque, une convention favorise surtout la Suisse en raison du flux unilatéral des investissements de telle sorte que la prise en considération de cette demande grecque est légitime.

Du côté suisse, cette exigence a été rejetée. Au reproche grec selon lequel la Suisse avait déjà concédé une clause d'échange de renseignements à de nombreux autres Etats, il fut répondu qu'un arrangement sur ce sujet avec la Grèce n'était pas d'emblée exclu, mais qu'une clause limitée en matière d'échange d'informations ne pourrait être envisagée que si la convention était avantageuse dans son ensemble pour la Suisse et excluait en particulier l'imputation fictive d'impôt.

### III. Appréciation des résultats des négociations

Les résultats obtenus dans cette deuxième phase des négociations montrent que la politique conventionnelle grecque s'est au cours des dernières années fortement écartée des conceptions suisses concernant le droit fiscal international. La Grèce s'en tient en particulier à un partage approprié de la substance fiscale entre les deux Etats et motive l'évolution de ses conceptions par les modifications - apparemment liées au changement de régime - des conditions d'obtention des investissements étrangers. Par rapport à l'attitude observée en 1963 par notre partenaire, il est frappant de constater le poids que la Grèce attache aujourd'hui à une clause d'échange d'informations. Comme la délégation grecque n'a pas pris position sur les contre-propositions suisses concernant les points principaux ou ne l'a fait que de manière évasive et comme elle a renvoyé la discussion à la prochaine phase des négociations, il est également difficile de déterminer où se trouvent les limites de la marge de manoeuvre de la Grèce.

Un accord sur l'imposition des dividendes distribués par des sociétés grecques revêt une importance déterminante. La Suisse est prête à prendre en considération dans toute la mesure du possible les particularités de l'imposition des sociétés en droit fiscal grec; la solution offerte par la Grèce ne représente cependant pas une base pour une réglementation équilibrée. Si une concordance de vues est possible sur ce point, des solutions acceptables devraient, selon toute vraisemblance, être trouvées pour les autres questions encore ouvertes. La Suisse soumettra par écrit à l'administration fiscale grecque de nouvelles contre-propositions pour examen qui seront fondées sur les résultats de la présente consultation et qui pourront le cas échéant être discutées lors de la prochaine phase des négociations.