

5517

MESSAGE

du

**Conseil fédéral à l'Assemblée fédérale
concernant l'approbation des conventions passées entre la Suisse et
le royaume de Suède en vue d'éviter les doubles impositions dans
le domaine des impôts sur le revenu et sur la fortune
et dans celui des impôts sur les successions**

(Du 19 octobre 1948)

Monsieur le Président et Messieurs,

Le 16 octobre 1948, la Suisse et la Suède ont signé à Stockholm deux conventions en vue d'éviter les doubles impositions dans le domaine des impôts sur le revenu et sur la fortune d'une part et dans celui des impôts sur les successions d'autre part. Nous avons l'honneur de les soumettre à votre approbation.

I

1. Depuis la deuxième guerre mondiale, il arrive plus souvent que diverses législations fiscales entrent en conflit; les charges fiscales se sont accrues dans tous les Etats, les systèmes fiscaux sont devenus plus compliqués; en particulier, l'application plus fréquente de la méthode de l'imposition à la source a entraîné de nombreuses possibilités nouvelles d'imposition multiple d'un seul et même objet par des souverainetés fiscales concurrentes. Cette concurrence légale ne touche pas seulement les entreprises qui ont à l'étranger des succursales ou des sociétés filiales, mais tous les contribuables que d'importants intérêts économiques lient à l'étranger. Il ne faut donc pas s'étonner que les grandes associations économiques suisses se prononcent en faveur de la conclusion de conventions en vue d'éviter ou de limiter la double imposition internationale.

2. Les premières conventions internationales en vue d'éviter les doubles impositions auxquelles la Suisse a pris part n'ont pas été conclues par la Confédération en son nom propre, mais en vertu des articles 9 et 10 de la constitution fédérale, au nom d'un ou de plusieurs cantons.



Les *conventions cantonales* de ce genre encore aujourd'hui en vigueur sont les suivantes :

- a. Déclaration du 27 août 1872 échangée entre la Grande-Bretagne et la Suisse (canton de Vaud) sur la perception des droits de succession et de legs;
- b. Arrangement du 29 août/8 septembre 1910/22 février 1935 entre la France (Alsace-Lorraine) et la Suisse (canton de Bâle-Ville) en vue d'éviter la double imposition du revenu des employés ou ouvriers, ainsi que des médecins;
- c. Arrangement du 15 octobre 1910/22 février 1935 entre la France (Alsace-Lorraine) et la Suisse (canton de Bâle-Campagne) en vue d'éviter la double imposition du revenu des employés ou ouvriers, ainsi que des médecins;
- d. Arrangement du 2/16 août 1911/22 août 1921/22 février 1935 entre la France (Alsace-Lorraine) et la Suisse (canton de Soleure) en vue d'éviter la double imposition des employés ou ouvriers, ainsi que des médecins;
- e. Arrangement du 24 juillet/18 septembre 1919 entre la France et la Suisse concernant la réciprocité du traitement des sommes affectées à des œuvres de bienfaisance en matière d'impôt sur les successions (échange de notes entre la légation de Suisse à Paris et le ministère français des affaires étrangères au sujet du legs Marcel Benoist en faveur de la Confédération);
- f. Arrangement du 26 août/9 octobre 1925 entre le Liechtenstein et la Suisse (canton des Grisons) sur la double imposition du produit du travail;
- g. Déclaration de réciprocité concernant les droits de succession sur les legs affectés à des buts d'utilité publique ou de charité, échangées entre le gouvernement du Reich allemand et
 - le canton d'Appenzell Rh.-Int., du 16 avril 1927,
 - le canton d'Appenzell Rh.-Ext., du 18 juin 1927,
 - le canton d'Uri, du 23 avril 1927,
 - le canton d'Unterwald-le-Bas, du 30 juillet 1927,
 - le canton de St-Gall, du 24 mars/7 août 1928,
 - le canton de Bâle-Campagne, du 3 avril 1928;
- h. Arrangement du 20 juillet 1929 entre l'Allemagne et la Suisse (canton d'Argovie) en vue d'éviter la double imposition des usines hydrauliques du Rhin;
- i. Arrangement du 15 mai 1931 entre l'Allemagne et la Suisse (canton de Zurich) en vue d'éviter la double imposition des usines hydrauliques du Rhin;
- k. Arrangement du 18 octobre 1935 entre la France et la Suisse (cantons de Berne et de Neuchâtel) en vue d'éviter la double imposition du produit du travail;

La Confédération ne s'est mise que relativement tard à conclure en son propre nom avec l'étranger des conventions en vue d'éviter les doubles impositions. Sa compétence en ce domaine était au début contestée; se fondant sur l'article 3 de la constitution fédérale et sur une pratique suivie sans opposition pendant des dizaines d'années, les cantons prétendaient se réserver le droit de conclure des conventions de ce genre. Depuis la convention passée par la Confédération avec l'Allemagne, cette question de compétence a été décidée en faveur de la Confédération (voir le message du Conseil fédéral du 19 janvier 1932 concernant la convention germano-suisse en vue d'éviter la double imposition; FF 1932, I, 41 s., spécialement 47 s.). A part les motifs tirés du droit international, des raisons de nature diverse, singulièrement des raisons d'ordre pratique et d'ordre économique, justifient que les conventions avec les Etats étrangers en vue d'éviter les doubles impositions soient conclues par la Confédération, en sa compétence propre et avec effet obligatoire pour tout le territoire de la Suisse. La conclusion de conventions générales de ce genre offre un intérêt pour l'ensemble de l'économie du pays, parce que les conflits internationaux dans le domaine fiscal peuvent, bien que de façon diverse, affecter tous les cantons et parce que l'élimination de ces conflits est un devoir de justice fiscale. Depuis que la Confédération s'est vue obligée de développer son droit fiscal, elle est en outre directement intéressée à côté des cantons aux mesures servant à garantir les sources fiscales qui lui sont attribuées.

Les *conventions*, actuellement en vigueur, qui ont été *conclues par la Confédération* avec des Etats étrangers en vue d'éviter les doubles impositions sont les suivantes:

a. Conventions spéciales:

La convention du 17 octobre 1931 avec la *Grande-Bretagne* en vue d'éviter certains cas de double imposition (agences) (RO 48, 365; FF 1932, I 92).

b. Conventions générales:

aa. La convention du 15 juillet 1931 avec l'*Allemagne* (avec protocole additionnel du 11 janvier 1934) en vue d'éviter la double imposition en matière d'impôts directs et d'impôts sur les successions (RO 50, 106; FF 1932, I 41, 1934 II 852), complétée par les conventions complémentaires du 7/13 septembre 1940 (RO 56, 1748), du 15 juin 1942 (RO 58, 701) et du 2 novembre/8 décembre 1943 (RO 60, 167). Sur l'extension territoriale actuelle de la convention avec l'Allemagne, les directeurs cantonaux des finances ont été renseignés par l'administration fédérale des contributions le 15 novembre 1947;

bb. La convention du 13 octobre 1937 avec la *France* en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts directs (RO 55, 266; FF 1937, III 516 s.);

cc. Le protocole de négociations du 17 avril 1946 avec l'*Autriche* concernant le maintien provisoire dans les relations austro-suisse des règles établies par la convention germano-suisse en vue d'éviter la double imposition (voir le rapport du Conseil fédéral sur sa gestion en 1946, p. 279);

dd. La convention du 5 octobre 1942 avec la *Hongrie* en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts directs (FF 1943, 745). Bien que cette convention ne soit pas encore formellement en vigueur, les deux Etats l'appliquent déjà; l'échange des instruments de ratification est imminent.

3. La Suède a conclu jusqu'ici des conventions générales en vue d'éviter les doubles impositions avec l'Allemagne (1928 et 1935), la Finlande (1931), le Danemark (1932), les Pays-Bas (1935), la Hongrie (1936), la France (1936) et les Etats-Unis d'Amérique (1939). La Suède est en outre liée par une série de conventions spéciales (concernant les entreprises de navigation et les agences), par exemple avec la Grande-Bretagne, la Belgique, l'Irlande, l'Islande et les Etats-Unis.

II

1. Le fait que le droit fiscal d'un Etat étranger étend ses effets au delà de ses frontières ne suffit pas à lui seul à justifier le désir de conclure une convention en vue d'éviter les doubles impositions. Pour s'y déterminer, il faut plutôt considérer si les contribuables suisses ont réellement besoin que la double imposition soit supprimée entre la Suisse et un autre Etat et si les sacrifices qu'une convention de ce genre impose au détenteur de la souveraineté fiscale en Suisse sont proportionnés aux avantages qu'on se promet.

Au cours des dix dernières années, les autorités fiscales fédérales ont eu connaissance de nombreux cas où des contribuables suisses se sont vus contraints de payer des impôts sur le même objet tant en Suisse qu'en Suède. Ainsi, diverses maisons suisses qui ont fait utiliser des brevets en Suède se sont vues exposées à une double imposition sensible en raison de l'imposition préalable à la source des rendements de licences provenant de Suède. Il faut en outre mentionner les plaintes de l'association suisse des banquiers à cause de l'assujettissement aux impôts suédois sur le revenu et sur la fortune de dépôts d'actions entretenus par des banques suisses dans des banques correspondantes suédoises (1937—1938). En 1943, l'impôt suédois à la source perçu dès le 1^{er} mars au taux de 20 pour cent sur les dividendes d'actions suédoises versés aux actionnaires étrangers amena une double imposition sensible des porteurs d'actions suédoises domiciliés en Suisse. La même année, la Suède se mit à frapper les rendements bruts provenant de licences d'un impôt de défense nationale de 12 pour cent. D'autre part, la légation de Suisse en Suède, après l'institution de l'impôt.

anticipé suisse, releva plusieurs fois l'urgence d'une convention avec la Suède en vue d'éviter les doubles impositions dans l'intérêt de l'importante colonie suisse qui se trouve en ce pays.

2. L'opportunité de dispositions internationales contractuelles contre la double imposition fut aussi souvent reconnue par les autorités suédoises compétentes. Déjà en 1938, le ministère suédois des affaires étrangères avait déclaré officiellement, au nom de son gouvernement, à la légation de Suisse en Suède que ce pays était disposé à négocier avec la Suisse la conclusion d'une convention en vue d'éviter les doubles impositions. En diverses occasions, cette demande fut de nouveau exprimée. La raison évidente en est en bonne partie le développement des impôts fédéraux à la source sur les rendements de capitaux (droit de timbre sur les coupons et impôt anticipé).

3. Immédiatement après la fin de la guerre, l'idée d'une convention entre la Suisse et la Suède pour éviter les doubles impositions est devenue particulièrement actuelle pour les raisons suivantes. A la fin de 1945, divers milieux d'éditeurs et d'auteurs suisses, qui faisaient traduire et éditer des ouvrages en Suède, aux Etats-Unis d'Amérique et en Grande-Bretagne, se plaignirent d'une double imposition des rémunérations provenant de leurs droits d'auteur. Ils rappelaient en outre l'inégalité de droit résultant de ce que les auteurs étrangers dans la même situation ne sont soumis en Suisse à aucun impôt. Le département politique fédéral chercha donc à savoir, par l'entremise des légations suisses à Stockholm, à Washington et à Londres, si les Etats en question seraient disposés, en échange d'une déclaration de réciprocité de la part de la Suisse, à renoncer à l'imposition des indemnités de licences versées à des bénéficiaires domiciliés en Suisse. L'enquête de nos représentants à l'étranger n'eut cependant qu'un résultat négatif, en ce sens que les trois gouvernements interrogés déclarèrent que la question de l'imposition des licences pouvait être seulement résolue de façon satisfaisante dans des conventions générales internationales en vue d'éviter les doubles impositions. Les autorités suédoises, en particulier, exprimèrent à la fin d'octobre 1946 leur désir d'engager aussitôt que possible des négociations à ce sujet et demandèrent l'envoi d'un avant-projet suisse d'une convention générale en vue d'éviter les doubles impositions.

4. Le 7 mars 1947, le Conseil fédéral approuva cet avant-projet, que le comité de la conférence des directeurs cantonaux des finances et les grandes associations économiques avaient trouvé propre à servir de base aux négociations. Le gouvernement suédois se déclara prêt à entreprendre les négociations sur la base de ce projet.

III

L'avant-projet suisse d'une convention avec la Suède, de mars 1947, réunissait dans un seul texte, comme la convention avec l'Allemagne, les

règles en vue d'éviter les doubles impositions dans le domaine des impôts directs sur le revenu et sur la fortune et dans celui des impôts sur les successions. Au début des négociations, le 19 avril 1948, la délégation suédoise présenta à son tour deux projets, l'un relatif aux impôts directs, l'autre aux impôts sur les successions. Les contre-projets suédois suivaient largement quant au fond le projet suisse. Ils étaient toutefois notablement plus détaillés, spécialement celui qui concerne les impôts sur les successions. Au cours des tractations, il se révéla que les contre-projets suédois contenaient de précieuses suggestions, auxquelles la Suisse pouvait se rallier. En particulier, on jugea opportun d'admettre la proposition suédoise de séparer le projet en deux conventions spéciales, vu que l'extension de la convention relativement aux impôts sur les successions ne pouvait être délimitée quant aux personnes de la même manière qu'au sujet des impôts sur le revenu et sur la fortune et qu'en outre la définition du domicile quant aux impôts sur les successions offrait quelques difficultés.

Le 5 mai 1948, les deux projets purent être paraphés et un protocole de cette opération fut signé; le 16 octobre 1948, les conventions ont été signées à Stockholm, pour la Suisse, par notre ministre en Suède et, pour la Suède, par M. le ministre d'Etat Erlander. La conférence des directeurs cantonaux des finances et les grandes associations économiques eurent l'occasion de donner leur avis sur les conventions après l'apposition des paraphes; tous les intéressés exprimèrent leur satisfaction au sujet de la conclusion des deux conventions.

La convention relative aux impôts sur le revenu et sur la fortune va notablement plus loin que les autres conventions signées jusqu'ici par la Suisse au sujet des impôts directs, en cherchant, sinon à supprimer complètement, du moins à ramener dans des limites supportables la double imposition résultant de l'imposition à la source des rendements de capitaux. Quant à leurs dispositions matérielles, les deux conventions se rattachent aux conventions que la Suisse a déjà conclues; elles concordent aussi largement avec les règles que la Suède a établies dans le domaine de la double imposition internationale.

Du côté suisse, on s'est efforcé dès le début de mieux disposer et de formuler de façon plus concise que dans les conventions antérieurement signées par la Suisse certaines règles en vue d'éviter les doubles impositions; on n'a pas seulement voulu enlever ainsi d'emblée tout fondement à certaines contestations qui s'étaient élevées à la suite des conventions précédentes, mais on avait aussi l'intention de faire de ces conventions un modèle servant à l'établissement avec d'autres Etats de conventions pour lesquelles les travaux préparatoires sont déjà partiellement en cours.

Selon la pratique suivie jusqu'ici par la Suisse, la définition de la double imposition interdite n'est pas donnée dans les deux conventions sous une forme constructive, mais chaque Etat contractant s'y voit attribuer,

selon le *système des règles en vue d'éviter les doubles impositions*, le droit exclusif d'imposer certains groupes d'objets fiscaux. La délimitation ainsi choisie a des effets absolus, c'est-à-dire que l'on ne considère pas si, dans le cas particulier, il y a ou non une double imposition effective (interdiction théorique de la double imposition). En revanche, le contribuable peut seulement demander l'ouverture d'une procédure amiable lorsqu'il est effectivement imposé à double dans les deux Etats.

IV

Sur le détail des dispositions des deux conventions, il y a lieu d'observer ce qui suit.

1. Convention relative aux impôts sur le revenu et sur la fortune

Article premier

Quand au *fond*, la convention est applicable non seulement aux impôts directs sur le revenu et sur la fortune (dans lesquels sont compris aussi les impôts sur les bénéfices en capitaux et sur les bénéfices immobiliers, ainsi que les impôts sur les augmentations de valeur et de fortune), mais aussi aux impôts perçus par voie de retenue à la source sur les rendements de capitaux (art. 1^{er}, 1^{er} al.). Les pouvoirs publics qui lèvent les impôts sont spécifiés au 2^e alinéa de l'article 1^{er}. Contrairement aux conventions précédemment conclues par la Suisse en ce domaine, on a renoncé à définir, dans l'article 1^{er}, la notion des impôts directs et l'on a renvoyé simplement aux catalogues des impôts suédois et suisses que renferment les annexes I et II. Les énumérations de ces deux catalogues, suivant la pratique constante en Suisse et en Suède, ne sont pas considérées comme limitatives; c'est pourquoi l'article 1^{er}, 2^e alinéa, dispose expressément que la convention doit aussi porter sur les impôts futurs de nature identique ou analogue institués pendant qu'elle est en vigueur, y compris les impôts perçus sous forme de surtaxes (centimes additionnels). Les modifications apportées à la législation fiscale d'un Etat doivent être communiquées à l'autre Etat à la fin de chaque année. Les autorités administratives supérieures des deux Etats (art. II) s'entendront pour éliminer les divergences au sujet de l'application de la convention à un impôt déterminé (1^{er} et 2^e al. du protocole final ad art. 1^{er}).

Dans l'annexe II sont énumérés les différents impôts fédéraux, en vigueur au moment de la signature de la convention, auxquels s'applique cette dernière. L'impôt pour la défense nationale, l'impôt supplémentaire perçu au même titre et l'impôt retenu sur les prestations d'assurances sur la vie y sont considérés comme des impôts directs sur le revenu et sur la fortune, tandis que le droit de timbre sur les coupons et l'impôt anticipé y figurent comme impôts à la source sur les rendements de capitaux. En revanche,

on a renoncé à énumérer dans l'annexe chacun des impôts généraux ou partiels sur le revenu et sur la fortune perçus par les cantons, cercles, districts et communes. Comme la Suède ne pouvait, pour des raisons de principe (voir art. 12), se rallier à la proposition suisse d'appliquer la convention avec effet rétroactif aux cas pendants, c'est-à-dire aux taxations n'ayant pas encore force de chose jugée au moment de l'entrée en vigueur de la convention, il n'y avait aucune raison de mentionner dans l'annexe II le second sacrifice pour la défense nationale ni l'impôt sur les bénéfices de guerre.

Dans l'annexe I manque l'impôt suédois dit de répartition (utskiftningsskatt), dû lors de la liquidation ou de la réduction du capital des sociétés anonymes suédoises. La Suisse a renoncé à l'indication de cet impôt, car on ne peut guère imaginer qu'il puisse s'ensuivre des cas proprement dits de double imposition.

La Suède n'ayant pas voulu étendre la convention à l'impôt spécial sur les loteries et paris (särskilda skatter å vinst å lotterier och vadhålling), l'impôt anticipé perçu par la Suisse sur les gains faits dans les loteries n'y rentre pas non plus (3^e al. du protocole final ad art. 1^{er}). Quant aux contributions suédoises sur les avantages et privilèges spéciaux (bevillningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter), il s'agit de contributions dues par les voyageurs de commerce étrangers (une sorte de patente), ainsi que de taxes sur l'organisation de représentations publiques (concerts, cirques, etc.).

D'après le droit fiscal suédois, les successions non partagées sont imposées comme telles non seulement pour le revenu qu'avait le défunt, mais aussi pour le revenu reçu après le décès; la succession non partagée est considérée, du point de vue fiscal, comme une personne morale suédoise, si le défunt avait en Suède au moment de son décès un domicile ou un séjour durable, sinon comme une personne morale étrangère. Ce fait a engagé tous les Etats ayant conclu avec la Suède des conventions en vue d'éviter les doubles impositions à y faire figurer une réserve correspondante à celle du 4^e alinéa du protocole final ad article 1^{er} de la présente convention. Comme non seulement la Suède, mais aussi certains cantons suisses traitent les successions non partagées comme des sujets fiscaux, la disposition y relative a été rédigée de manière qu'elle soit valable pour les deux Etats. A cette question se rapporte aussi la réserve faite au 4^e alinéa de l'article 2, d'après laquelle les dispositions de la convention sur le domicile des personnes morales ne doivent pas toucher les prescriptions de la législation des deux Etats concernant le lieu d'imposition des successions non partagées.

Sur l'*extension de la convention quant aux personnes*, suivant la tendance la plus récente du droit fiscal international et en conformité des conventions conclues par la Suisse avec la France et la Hongrie, on s'est efforcé du côté suisse de faire bénéficier de la convention tous les contribuables, quelle

que soit leur nationalité. Les négociateurs suédois défendaient l'idée que la convention ne devait être applicable qu'aux ressortissants des deux Etats contractants. La Suisse peut accepter la solution — un compromis — convenue à l'article 1^{er}, 1^{er} alinéa, qui étend la convention aux ressortissants des deux Etats et aux personnes physiques domiciliées (au sens de l'art. 2 de la convention) dans l'un des deux Etats contractants, d'autant plus qu'il n'y a pas là pour ces dernières de différence quant au fond avec l'avant-projet. Pour les personnes morales qui n'ont pas été constituées d'après les lois de l'un des deux Etats, subsiste il est vrai en théorie la possibilité d'une double imposition, par exemple lorsqu'une société anonyme étrangère possède en Suisse un établissement stable qui fait utiliser des brevets en Suède. Mais, d'une part, les intéressés ont la possibilité d'éviter cette double imposition en modifiant en conséquence leur manière d'agir et, d'autre part, des cas de ce genre peuvent être considérés par la voie de de la procédure amiable en conformité de l'article 10.

Art. 2

En conformité des conventions conclues tant par la Suisse que par la Suède, la fortune et les revenus qui ne sont pas l'objet d'une désignation spéciale sont attribués pour leur imposition à l'Etat où est domiciliée la personne qui touche ces revenus, ou à qui cette fortune appartient (art. 2, 1^{er} al.). Ce principe est placé comme une clause générale en tête des règles applicables pour éviter les doubles impositions. Cette clause s'applique aussi aux revenus de licences (royalties de brevets), qui sont considérés par le droit suédois comme des recettes provenant de la fortune immobilière ou de l'industrie, et à la fortune consistant en biens immatériels. En raison de l'importance particulière que présentent pour l'industrie suisse la question de l'imposition des licences et le principe de l'imposition au lieu de domicile, le 1^{er} alinéa du protocole final ad article 2 dispose expressément que les revenus provenant de l'aliénation ou de l'octroi de licences pour l'utilisation de droits d'auteurs, brevets, marques, échantillons et modèles ou de procédés de fabrication, formules, etc. ne peuvent être imposés que dans l'Etat où le bénéficiaire est domicilié. Cette disposition est reprise du § 2 du protocole final ad article 6 de la convention franco-suisse en vue d'éviter les doubles impositions. Bien que la convention ne le dise pas expressément, les licences qui sont accordées par un établissement stable, ainsi que les revenus en provenant, ne sont pas imputés au siège principal, mais à l'établissement stable.

Le 2^e alinéa de l'article 2 précise ce qu'il faut entendre par *domicile*, dans la mesure où le droit à l'imposition dépend d'après la convention du domicile (et non du lieu de situation, de l'établissement stable, du lieu de travail, de l'Etat où se trouve le siège de l'entreprise, etc.).

Pour le domicile des personnes physiques (art. 2, 2^e et 3^e al.), on doit considérer tout d'abord l'élément objectif de la possibilité d'habiter en

un lieu de façon permanente (maison, habitation, chambre d'hôtel). Lorsqu'une personne physique possède un logement dans les deux Etats, son domicile est à l'endroit où se trouve le centre de ses intérêts vitaux, ou, comme le disent les Suédois, son foyer réel. Si les autorités administratives supérieures ne peuvent s'entendre sur le centre des intérêts vitaux, on prend pour base le lieu de séjour durable ou, à son défaut, la nationalité. Il en est de même lorsqu'il n'y a de possibilité d'habiter de façon permanente dans aucun des deux Etats. Pour le transfert du domicile, est déterminante l'expiration du jour où s'est accompli ce transfert (2^e al. du protocole final ad art. 2).

D'après l'article 2, 4^e alinéa, les *collectivités* et les *établissements*, indépendants et voués à un but spécial, du droit privé (voir l'art. 55 du code civil) ou du droit public ont leur domicile au sens de la convention là où se trouve leur siège. Il faut entendre par là leur siège statutaire ou le lieu où ils sont administrés (art. 56 du code civil). Les fondations, en revanche, ont leur domicile au lieu où se trouve leur direction. Les sociétés en nom collectif ou en commandite assujetties à l'imposition comme telles sont assimilées aux collectivités quant au domicile.

Les étudiants, apprentis et stagiaires ne sont assujettis à aucun impôt sur le revenu, dans l'Etat où ils vaquent à leurs études ou à leur formation pratique, pour les sommes qui leur viennent de l'autre Etat, si ces sommes leur sont allouées par des proches, des bourses ou des institutions semblables qui se trouvent dans l'autre Etat. La condition de l'exonération n'est donc pas que celui qui alloue les sommes en question soit assujetti à l'impôt dans l'autre Etat; en revanche, il doit s'agir de sommes servant à l'entretien, aux études ou à la formation du bénéficiaire (3^e al. du protocole final ad art. 2).

Art. 3

Les biens immobiliers, y compris les accessoires et le cheptel mort ou vif servant à une exploitation agricole ou forestière, ainsi que les revenus qui en proviennent, sont imposés au lieu de situation de la chose (art. 3, 1^{er} al.). Quant à la question de savoir quels éléments de la fortune sont considérés comme biens immobiliers et accessoires ou comme biens mobiliers, sont déterminantes, d'après l'article 3, 3^e alinéa, de la convention, les lois de l'Etat où ces biens sont situés (pour la Suisse, voir les art. 644, 645, 655 et suivants du code civil).

Les droits auxquels s'appliquent les dispositions du droit privé concernant la propriété foncière, ainsi que les droits d'usufruit sur des biens immobiliers, à l'exception des créances garanties par gage immobilier, sont assimilés aux biens immobiliers (art. 3, 2^e al.; 1^{er} al. du protocole final ad art. 3). Par droits d'usufruit sur des biens immobiliers, il faut entendre aussi les droits à des indemnités fixes ou variables (royalties) pour l'utilisation de mines (y compris les carrières) et autres gisements

minéraux. Les droits et usufruits ainsi entendus sont les droits réels restreints du code civil (servitudes foncières, art. 730 et suivants; usufruit, art. 745 et suivants; droit d'habitation, art. 776 et suivants; droit de superficie et droit à une source sur fonds d'autrui, art. 779 et 780; autres servitudes, art. 781; charges foncières, art. 782 et suivants du code civil).

Les augmentations de valeur et de fortune portant sur des biens immobiliers, ainsi que les bénéfices du commerce immobilier professionnel ou occasionnel, sont aussi imposables dans l'Etat où les biens sont situés (art. 1^{er}, 1^{er} al., lettre a; 1^{er} al. du protocole final ad art. 3). Dans les relations internationales, il ne serait guère opportun de faire, comme dans la pratique intercantonale, une distinction entre la vente occasionnelle et professionnelle d'immeubles (voir FF 1937, III, 520).

Les créances de toute nature garanties par gage immobilier, ainsi que les revenus de ces créances, sont toujours imposées au domicile du créancier, conformément au droit en vigueur en matière de double imposition intercantonale et comme dans la convention avec la France (2^e al. du protocole final ad art. 3). Est toutefois réservé le droit de l'Etat où le débiteur a son domicile d'imposer par voie de retenue à la source les revenus provenant de ces créances (art. 9).

Art. 4

L'article 4 de la convention a une importance particulière pour les milieux intéressés aux relations économiques avec la Suède, car il délimite la souveraineté fiscale pour les entreprises commerciales, industrielles et artisanales. Les exploitations agricoles et forestières n'entrent pas ici en ligne de compte; elles sont imposées d'après les règles concernant les biens immobiliers (art. 3). Les entreprises de navigation maritime, intérieure et aérienne ne sont imposées, pour leur revenu et leur fortune, que dans l'Etat où se trouve la direction de l'entreprise; l'article 4, 5^e alinéa, correspond à une pratique éprouvée en Suisse. La compétence pour imposer les autres entreprises commerciales et industrielles doit appartenir, comme dans les autres conventions conclues par la Suisse en vue d'éviter les doubles impositions, à l'Etat sur le territoire duquel l'entreprise possède un établissement stable. Par établissement stable, il faut entendre, d'après l'article 4, 2^e alinéa, une installation permanente de l'entreprise où s'exerce en tout ou en partie l'activité de cette entreprise. Les établissements stables énumérés ensuite à titre d'exemples sont ceux de l'article 6 de l'arrêté relatif à l'impôt pour la défense nationale, complétés par l'adjonction du siège de l'entreprise, des mines et autres gisements minéraux en exploitation, ainsi que des installations pour la construction de bâtiments lorsque la durée de construction excède douze mois.

On doit traiter comme des exploitations les participations à des entreprises constituées sous forme de sociétés (art. 4, 4^e al.). Ainsi, par exemple, l'associé indéfiniment responsable ou à responsabilité limitée d'une société

en nom collectif ou en commandite suisse qui est domicilié en Suède doit payer exclusivement en Suisse l'impôt sur sa part à la fortune de la société et au rendement commercial. Mais il n'y a pas constitution d'un domicile fiscal secondaire pour les participations sous forme d'actions, de parts sociales de sociétés coopératives et de sociétés à responsabilité limitée, de bons de jouissance, d'obligations avec participation aux bénéfices, etc. Sur ce point, la convention avec la Suède s'écarte de celle qui a été conclue avec l'Allemagne, qui assimile la participation à une société à responsabilité limitée non pas à la participation à une société anonyme, mais à la participation à une société en nom collectif (ATF 66, I 273). Il n'y a pas non plus d'établissement stable au sens de la présente convention, même si la possession d'actions, de parts sociales de sociétés coopératives ou de sociétés à responsabilité limitée, ainsi que la participation sous forme de papiers-valeurs, confère une influence sur la direction de l'entreprise (4^e al. du protocole final ad art. 4). Comme dans les autres conventions conclues par la Suisse, la convention avec la Suède repousse donc aussi la théorie dite organique, ce qui est confirmé par le rappel de la relation entre société mère et société filiale (4^e al. du protocole final ad art. 4, *in fine*).

De même, le fait de n'avoir des relations d'affaires que par un représentant absolument indépendant ou par un agent intermédiaire ne constitue pas à lui seul un établissement stable. Un représentant est considéré comme absolument indépendant lorsqu'il se présente sous une raison de commerce indépendante (raison individuelle, société de personnes, personne morale) et qu'il conclut ses affaires en son propre nom, même agissant pour le compte d'autrui. On considère en particulier comme représentants indépendants les commissionnaires et les courtiers. La caractéristique d'un agent intermédiaire est qu'il exerce son activité d'intermédiaire au nom et pour le compte d'un tiers, c'est-à-dire au nom et pour le compte de son mandant domicilié dans l'autre Etat (1^{er} al. du protocole final ad art. 4).

Les stocks de marchandises (stocks en consignation, stocks d'échantillons) qu'une entreprise de l'un des deux Etats entretient chez un représentant absolument indépendant, établi dans l'autre Etat contractant, ne sont pas non plus un établissement stable de l'entreprise représentée; ce fait résulte *a contrario* du 2^e alinéa du protocole final ad article 4, rapproché de l'article 4, 2^e alinéa. De même, un stock qu'un entrepreneur de l'un des Etats contractants laisse à un entrepreneur de l'autre Etat pour la transformation et la réexpédition de ces marchandises ne constitue pas non plus un établissement stable du mandant (3^e al. du protocole final ad art. 4). En revanche, un stock de livraison administré par un agent intermédiaire, s'il ne s'agit pas d'un simple stock d'échantillons, est considéré comme un établissement stable du mandant (2^e al. du protocole final ad art. 4).

Lorsqu'une entreprise entretient des établissements stables dans les deux Etats, chacun d'eux ne peut imposer que la fortune servant à l'établiss-

sement stable sis sur son territoire et seulement les revenus provenant de l'activité de cet établissement (art. 4, 3^e al.). Pour la ventilation dans les cas particuliers, la convention ne se borne pas, comme celles qui ont été conclues par la Suisse avec la France et la Hongrie, à réserver seulement des arrangements particuliers, mais elle établit pour des cas déterminés des règles spéciales de ventilation (5^e à 8^e al. du protocole final ad art. 4).

Ainsi, le siège de l'entreprise où est concentrée une partie essentielle de la direction doit recevoir, tant lors de l'imposition de la fortune que lors de celle du revenu, un préciput généralement de 10 pour cent, mais au plus de 20 pour cent (5^e al. du protocole final ad art. 4). Pour les entreprises d'assurances, on a établi, en tenant compte d'une requête présentée par les sociétés suisses d'assurance, un préciput uniforme de 10 pour cent (6^e al. du protocole final ad art. 4).

Mise à part la question du préciput, le revenu imposé par l'Etat où se trouve l'établissement stable ne doit pas être plus élevé que le montant des bénéfices obtenus par l'établissement stable, y compris, le cas échéant, les répartitions de bénéfice dites dissimulées (7^e al. du protocole final ad art. 4). Le principe de l'adjonction au revenu des répartitions de bénéfice dissimulées est applicable non seulement aux établissements stables, mais aussi aux entreprises juridiquement indépendantes qui ont entre elles la relation de société mère à société fille; les doubles impositions qui en résulteraient seront éliminées selon la procédure fixée à l'article 10 (8^e al. du protocole final ad art. 4).

Pour les entreprises d'assurances, on répartit le revenu imposable soit en partageant le gain total de l'entreprise dans la proportion existant entre les primes brutes encaissées par l'établissement stable et le total des primes brutes encaissées par l'entreprise (ce qui correspond à la pratique inter-cantonale), soit en appliquant aux primes brutes encaissées par l'établissement stable des coefficients fondés sur les résultats moyens des grandes entreprises de la même branche d'assurance dans l'Etat où se trouve l'établissement stable. Le 6^e alinéa du protocole final ad article 4 correspond textuellement au § 4, 2^e alinéa, du protocole final ad article 3 de la convention franco-suisse en vue d'éviter les doubles impositions. Les négociateurs suédois eurent quelque peine à se rallier à cette réglementation, car la législation suédoise sur l'imposition des sociétés d'assurance est actuellement en révision. Ils ne donnèrent leur assentiment au 6^e alinéa du protocole final ad article 4 que parce que, à l'époque des négociations, aucune société d'assurance suisse n'entretenait d'établissement stable en Suède. Dans le protocole d'apposition des paraphe du 5 mai 1948, a par conséquent été introduite une réserve, en vertu de laquelle la disposition précitée sera l'objet de nouvelles négociations dès que la nouvelle réglementation de la législation suédoise sur l'imposition des sociétés d'assurances, qui est actuellement en préparation, le fera paraître indiqué.

L'expérience apprend qu'il est extraordinairement malaisé en pratique d'inscrire dans une convention en vue d'éviter les doubles impositions, à part les dispositions spéciales mentionnées, des arrangements généraux sur la ventilation de la fortune et du revenu lorsque la même entreprise a des établissements stables dans les deux Etats. C'est pourquoi le 9^e alinéa du protocole final ad article 4 prévoit que les autorités administratives supérieures des deux Etats s'entendront, dans chaque cas d'espèce ou pour certains groupes de cas, sur le partage de la compétence fiscale au sens de l'article 4, 3^e alinéa.

Art. 5

Les revenus des professions libérales sont imposés, d'après le droit fiscal international tant de la Suisse que de la Suède, dans l'Etat sur le territoire duquel la personne en question exerce son activité personnelle en utilisant une installation permanente (salle de consultation, bureau, etc.) dont elle dispose de façon régulière (art. 5, 1^{er} al.). Les acteurs (théâtre, radio, film), les musiciens, les artistes, etc. sont toutefois imposés au lieu de travail, sans que l'on considère s'il existe une installation permanente dont ils disposent de façon régulière (2^e al. du protocole final ad art. 5).

Il est précisé, au 2^e alinéa de l'article 5, que les biens mobiliers (bibliothèques, appareils, meubles, etc.) placés dans des installations permanentes qui servent à l'exercice d'une profession libérale ne sont pas imposés d'après l'article 4 (Etat où se trouve l'établissement stable), mais d'après l'article 2, 1^{er} alinéa, dans l'Etat où se trouve le domicile de la personne exerçant l'activité à but lucratif en question.

Art. 6

Pour les revenus provenant d'un engagement chez un employeur privé, on considère en principe, dans les relations internationales, le lieu de travail comme lieu d'imposition (art. 6, 1^{er} al.). En revanche, les pensions (retraites, pensions de veuves ou d'orphelins), ainsi que les autres allocations ou avantages appréciables en argent qui sont accordés en raison d'un engagement antérieur, ne sont imposables que dans l'Etat où le bénéficiaire est domicilié (art. 6, 2^e al.). Sont réservées dans les deux cas les dispositions de l'article 8 (revenus du travail et retraites en raison d'une fonction publique). D'autre part, aux rentes versées par une société d'assurances privée s'applique la clause générale de l'article 2, 1^{er} alinéa (imposition dans l'Etat où le bénéficiaire est domicilié).

D'après le protocole final ad article 6, les monteurs suisses qui séjournent passagèrement en Suède pour des travaux de montage au service de leur employeur suisse ne doivent être imposés qu'en Suisse pour la rémunération de leur travail, à moins que le mandant suédois de leur employeur suisse ne les paie ou ne leur verse leur salaire par ordre de leur employeur.

Art. 7

Comme l'article 8 de la convention franco-suisse, l'article 7, 1^{er} alinéa, réserve l'imposition des tantièmes, jetons de présence et autres allocations accordées aux membres du conseil d'administration des sociétés anonymes à l'Etat où la société est domiciliée (art. 2, 4^e al.). Les allocations en raison de services que les membres du conseil d'administration reçoivent effectivement à un autre titre (par ex. honoraires d'avocat-conseil, rémunération de directeur ou de gérant) sont traitées selon le cas d'après les règles concernant l'imposition des revenus de professions libérales (art. 5) ou celles qui s'appliquent à l'activité lucrative dépendante (art. 6).

Art. 8

Contrairement à la rémunération du travail provenant d'un engagement privé (art. 6), les traitements et salaires de fonctionnaires, retraites, pensions, etc. qui sont accordés par l'un des Etats contractants ou par une personne morale du droit public de cet Etat sont imposés d'après l'article 8 au lieu de leur provenance, c'est-à-dire dans l'Etat qui en est le débiteur.

Protocole final ad articles 2 à 8

Le 1^{er} alinéa reconnaît expressément le droit de chacun des deux Etats contractants à calculer le taux d'impôt d'après le revenu total et la fortune totale du contribuable. Si d'autre part la convention ne renferme pas de dispositions sur la déduction proportionnelle des dettes quant à la fortune et des intérêts passifs quant au revenu, c'est parce que la question de ces déductions doit se régler exclusivement d'après le droit interne de chacun des Etats contractants (ATF 62, I, 95).

La perception par voie de retenue à la source n'est autorisée que dans les limites fixées par l'article 9. Les revenus qui sont soumis à l'imposition directe en Suisse ne peuvent pas même être soumis en Suède aux impôts dits préalables, qui se perçoivent à la source (2^e al.); les impôts préalables perçus contrairement à cette disposition seront remboursés par la Suède. Le protocole d'apposition des paraphe du 5 mai 1948 précise en outre ce qui suit: si l'imposition de revenus de ce genre qui sont en Suède l'objet de la taxation de l'année 1949 est attribuée à la Suisse par la convention, les impôts y afférents qui ont été payés préalablement en Suède en 1948 seront remboursés selon la procédure prévue par la législation suédoise.

Dans le 3^e alinéa, à la demande de la Suède, on a fait une réserve au sujet des privilèges du personnel diplomatique et consulaire.

Art. 9

Jusque peu avant la deuxième guerre mondiale, le droit international en matière de double imposition se bornait à établir des règles pour éviter

les doubles impositions dans le domaine des impôts directs sur le revenu et sur la fortune et dans celui des impôts sur les successions. En particulier, on se résignait à la double imposition résultant de la perception à la source des impôts sur les rendements de capitaux; c'est-à-dire que chaque Etat contractant se réservait — contrairement au principe de l'imposition exclusive de la fortune en capital et de ses revenus par l'Etat où le contribuable est domicilié — le droit de frapper les rendements de capitaux dont les débiteurs sont domiciliés sur son territoire par la voie de la retenue à la source. Le droit international de la Suisse en la matière a suivi cette pratique (voir art. 6, 2^e al., des conventions de la Suisse avec l'Allemagne et avec la Hongrie; art. 9, § 3, de la convention franco-suisse).

Cependant, depuis 1937, l'imposition à la source des rendements de capitaux a été considérée dans diverses conventions internationales en vue d'éviter les doubles impositions. On a cherché de trois manières différentes à éviter la double imposition qui frappe les rendements de capitaux soumis à l'imposition à la source dans l'Etat où se trouve leur débiteur:

a. Dans les conventions de la France avec la Suède (convention complémentaire du 5 mai 1939; art. 9*bis*) et les Etats-Unis d'Amérique (du 25 juillet 1939/31 décembre 1944; art. 14), il est accordé au créancier par l'Etat où il est domicilié, en considération de l'impôt à la source retenu par l'Etat où se trouve le débiteur, une réduction d'impôt (ou une imputation des impôts à la source retenus par l'Etat où se trouve le débiteur). La double imposition est donc corrigée après coup dans l'Etat même où le créancier est domicilié (méthode corrective).

b. Dans les conventions des Etats-Unis d'Amérique avec le Canada (du 30 décembre 1936; art. 1^{er}) et avec la Grande-Bretagne (du 16 avril 1945; art. VI, XIII), l'Etat où se trouve le débiteur renonce, en revanche, au moins partiellement, vis-à-vis du contribuable domicilié dans l'autre Etat, à percevoir les impôts à la source, ce qui évite d'avance la double imposition ou tout au moins la ramène à des limites supportables (méthode préventive).

c. Dans les conventions de la Suède avec les Etats-Unis d'Amérique (du 23 mars 1939; art. VII et XIV, lettre b, ch. 2), avec la Norvège (du 21 juin 1947; art. 7) et avec le Danemark (du 6 mai 1932; échange de notes du 3 mars 1944), les deux méthodes (sous lettres a et b ci-dessus) sont combinées: d'une part, l'imposition à la source dans l'Etat où se trouve le débiteur est limitée à 10 ou 5 pour cent; d'autre part, l'Etat où est domicilié le créancier accorde une déduction d'impôt d'au moins 5 pour cent sur le rendement brut des capitaux. Ainsi la double imposition est réduite à un minimum ou même (dans les relations entre la Suède et le Danemark) complètement supprimée (méthode combinée).

Il semble incontestable que, pour la Suisse, des intérêts notables engagent à rechercher l'élimination ou la limitation de la double imposition

internationale des rendements de capitaux frappés à la source. Les grandes organisations économiques suisses ont d'ailleurs présenté à ce sujet des suggestions répétées et concordantes.

Si la Suisse a observé jusqu'ici une certaine réserve quant à l'extension aux impôts à la source des conventions en vue d'éviter les doubles impositions, c'est essentiellement pour les deux raisons suivantes: d'une part des préventions d'ordre technique (voir les messages du Conseil fédéral du 19 janvier 1932, du 20 décembre 1937 et du 7 septembre 1943 au sujet des conventions conclues par la Suisse avec l'Allemagne, la France et la Hongrie; FF 1932, I, 57—58; 1937, III, 526—527; 1943, 742), d'autre part l'infériorité de la situation de la Suisse dans les négociations de ce genre, étant donné qu'un objet de compensation convenable faisait défaut tant que l'imposition à la source n'était pas notable en Suisse. Jusqu'en 1941, le seul impôt à la source perçu par la Suisse sur les rendements de capitaux était le droit de timbre sur les coupons. Son taux modique de 2 et 3 pour cent (4 et 6% de 1936 à 1944; uniformément de 5% à partir de 1945) était peu approprié à servir d'objet d'échange vis-à-vis des taux beaucoup plus élevés des impôts étrangers à la source.

Mais, depuis le 1^{er} janvier 1945, la Suisse retient à la source, par la voie de l'impôt anticipé (25%) uni au droit de timbre sur les coupons (5%), 30 pour cent du rendement brut des capitaux versé par des débiteurs suisses aux créanciers domiciliés à l'étranger; sa situation est donc essentiellement plus forte dans les négociations internationales et il lui est possible désormais de songer à se défendre contre les impôts étrangers à la source perçus sur les rendements de capitaux. En outre, les solutions adoptées à l'étranger démontrent que les objections d'ordre technique faites auparavant contre l'extension des conventions aux impôts à la source ne sont plus absolument soutenables aujourd'hui.

Il est aussi hors de doute que la méthode dite préventive est celle qui protège le plus efficacement les contribuables suisses qui doivent bénéficier des avantages d'une convention en vue d'éviter les doubles impositions; en d'autres termes, la double imposition doit être éliminée déjà dans l'Etat où se trouve le débiteur, par la renonciation à la perception ou par le remboursement de l'impôt à la source et non pas seulement par une correction faite après coup par l'Etat où le créancier est domicilié. Le fait que la Suède applique déjà la méthode préventive dans ses relations avec les Etats-Unis, le Danemark et la Norvège a fait paraître indiqué de chercher à éliminer aussi sur cette base la double imposition entre la Suisse et la Suède.

L'article 9, 2^e alinéa, accorde à chacun des deux Etats, pour les rendements de capitaux mobiliers revenant à des personnes domiciliées dans l'autre Etat, une imposition à la source s'élevant au maximum à 5 pour

cent du rendement brut et prescrit le remboursement du montant d'impôt en excédent, par l'Etat qui l'a perçu, à la demande du bénéficiaire du revenu. Cette limitation, vu que les deux Etats n'ont pas développé de la même manière l'imposition à la source, ne doit cependant s'appliquer que dans la mesure où l'Etat où est domicilié le créancier, aussi bien que celui où se trouve le débiteur des rendements de capitaux, soumettent à l'imposition à la source des rendements de capitaux de même nature. La Suède n'a pour l'instant qu'un impôt à la source de 20 pour cent sur les dividendes d'actions. A partir du 1^{er} janvier 1949, il y aura donc lieu de rembourser cinq sixièmes des impôts suisses à la source (droit de timbre sur les coupons et impôt anticipé), s'élevant au total à 30 pour cent du rendement de capital, qui échoient sur les versements de dividendes au débit de bénéficiaires domiciliés en Suède. Les impôts à la source échus sur les intérêts d'obligations et d'avoirs en banque suisses ne seront pas remboursés aux créanciers domiciliés en Suède, tant que la Suède ne retient aucun impôt à la source sur les intérêts des obligations suédoises.

Le projet suisse initial ne prévoyait le remboursement que pour le montant d'impôt excédant 10 pour cent du rendement de capital. La Suède, de son côté, demanda d'abord que l'on complète la méthode préventive par la méthode dite correctrice, en ce sens que l'Etat où le créancier est domicilié lui accorderait une réduction de l'impôt sur le revenu s'élevant à 5 pour cent du montant brut des rendements de capitaux provenant de l'autre Etat. La Suisse ne pouvait accéder à cette contre-proposition.

L'imposition des rendements de capitaux mobiliers au domicile du bénéficiaire correspond à la nature de ces revenus. Elle est la règle absolue dans les relations suisses internes. Elle doit aussi prévaloir sur l'imposition à la source dans les relations internationales; c'est pourquoi elle est stipulée dans toutes les conventions conclues jusqu'ici par la Suisse en vue d'éviter les doubles impositions et elle est précisément réservée à l'article 9, 1^{er} alinéa, de la présente convention avec la Suède. Si la perception d'un impôt à la source dans l'Etat où se trouve le débiteur entraîne une double imposition internationale, cette dernière ne peut, au sentiment de la Suisse, être éliminée aux frais de l'impôt direct levé par l'Etat où le créancier est domicilié, mais supprimée ou diminuée par la renonciation à la perception ou par la réduction de l'impôt à la source; en d'autres termes, le dégrèvement quant aux impôts à la source perçus par un Etat doit être obtenu par l'octroi de la réciprocité de la part de l'autre Etat. En outre, l'obligation de réduire les impôts directs de l'Etat où est domicilié le créancier entraînerait des complications de la taxation (départ des dividendes provenant de l'autre Etat contractant dans les comptes annuels et dans les déclarations d'impôt). De plus, dans les relations suisses internes, il faudrait résoudre une question délicate, savoir si et, le cas échéant, comment l'obligation de réduire l'impôt direct devrait être répartie entre les différentes

souverainetés fiscales (Confédération, cantons et communes) ou s'il faudrait l'imposer à une seule souveraineté fiscale et à laquelle.

Pour ces motifs, la Suisse a accordé et la Suède accepté le remboursement des impôts retenus à la source sur les rendements de capitaux qui excèdent 5 (au lieu de 10) pour cent de la prestation imposable, sous réserve de la réciprocité.

Il y a lieu de se demander pourquoi le créancier étranger de rendements de capitaux imposés à la source ne peut pas avoir droit au remboursement de la retenue totale. Du point de vue suisse, il semble justifié d'imposer une contribution aux charges publiques au créancier du rendement de capitaux étrangers qui ont trouvé dans notre pays un refuge, qui y sont placés de façon sûre et fructueuse et qui y jouissent de notre protection. Il a paru juste de tenir compte tant du motif de politique fiscale qui a interdit en matière d'impôt anticipé le remboursement aux créanciers domiciliés à l'étranger que de l'importance accordée en vue de la réforme des finances fédérales au rendement net de l'imposition à la source. En outre, le droit de timbre fédéral sur les coupons, perçu à la source en plus de l'impôt anticipé, est considéré comme une imposition générale préalable qui doit toucher également tous les créanciers du rendement et qui, pour cette raison, ne peut être non plus remboursé aux personnes soumises à la seule souveraineté fiscale de la Suisse. Enfin, il faut observer que les conventions conclues entre d'autres Etats afin d'éviter les doubles impositions ne prévoient généralement pas la renonciation totale de l'Etat où se trouve le débiteur à l'imposition à la source des rendements de capitaux.

L'expression employée à l'article 9 « revenus de capitaux mobiliers » est précisée au 1^{er} alinéa du protocole final ad article 9.

Sur la *procédure de remboursement* elle-même, l'article 9, 2^e alinéa, et les alinéas 2 à 4 du protocole final ad article 9 ne renferment que quelques principes importants. Ainsi, l'actionnaire d'une société anonyme suédoise qui est domicilié en Suisse peut, dans un délai de 2 ans après l'expiration de l'année civile en laquelle le dividende est échu, demander à l'autorité fiscale suédoise, sur la base d'une attestation officielle de domicile et d'assujettissement aux impôts directs en Suisse, le remboursement de l'impôt suédois frappant les dividendes qui est échu sur ses actions suédoises. La Suisse et la Suède sont toutes deux d'avis que la convention ne doit pas offrir le moyen de se soustraire à toute prestation fiscale. C'est pourquoi le remboursement d'impôts à la source sur les revenus de capitaux mobiliers par l'Etat qui lève ces impôts n'est accordé qu'au créancier de ces rendements qui satisfait à son devoir fiscal concernant les revenus en question dans l'Etat où il est domicilié. C'est à quoi servent les attestations officielles mentionnées à l'article 9, 2^e alinéa, de la convention.

Au surplus, il appartient aux autorités administratives supérieures de s'entendre sur la procédure de remboursement, la forme de la demande, les pièces justificatives et les mesures à prendre pour éviter les demandes abusives de remboursement. Des négociations sont déjà en cours à ce sujet; les intéressés s'adresseront à l'administration fédérale des contributions, qui les renseignera sur les formalités à observer.

Art. 10 et 11

Dans toutes les conventions en vue d'éviter les doubles impositions conclues par la Suisse et par la Suède, il est prévu une procédure amiable entre les autorités administratives supérieures des deux Etats contractants. Le droit d'un contribuable à y recourir dépend de l'existence effective d'une double imposition (art. 10, 1^{er} al.). Contrairement à la pratique suivie jusqu'ici par la Suisse, cette procédure est ouverte non seulement aux ressortissants suisses et suédois, mais à tous les contribuables domiciliés dans l'un des deux Etats, quelle que soit leur nationalité. La réclamation doit être présentée à l'autorité fiscale compétente de l'Etat où le contribuable a son domicile. L'autorité administrative supérieure est, pour la Suisse, le département fédéral des finances et des douanes (administration fédérale des contributions) et, pour la Suède, le ministère royal des finances (art. 11).

L'usage suivi jusqu'ici par la Suisse de désigner conjointement comme autorité de conciliation l'administration fédérale des contributions et le département politique fédéral n'a pas répondu à ce qu'on en attendait; en outre, il est contraire à la pratique habituelle à l'étranger. Dès qu'il s'agit de s'entendre sur l'interprétation et l'application d'une convention concrète en vue d'éviter les doubles impositions entre les contractants, les administrations des finances des deux Etats y sont tout particulièrement désignées. Que le département des finances, ou l'administration fédérale des contributions chargée par lui de veiller aux intérêts suisses que protègent les conventions en vue d'éviter les doubles impositions, se mette en rapport avec le département politique et avec les directions cantonales des finances, cela va de soi. Il est tout aussi évident que le département politique fédéral doit avoir l'occasion de collaborer à la recherche d'une réglementation portant non seulement sur des cas particuliers mais ayant une valeur générale (pour certains groupes de cas) qui n'est pas prévue expressément dans la convention (art. 10, 2^e al.). En outre, il appartiendra au département politique, dans les cas où les efforts de conciliation des deux autorités administratives financières n'ont pu aboutir, de s'entendre avec le ministère suédois des affaires étrangères pour trouver une solution par la voie diplomatique.

L'établissement d'une prescription d'ordre sur l'ouverture de la procédure amiable (2^e al. du protocole final ad art. 10), ainsi que la désignation

des autorités administratives supérieures dans la convention elle-même (art. 11), constituent, dans le domaine des conventions internationales conclues par la Suisse, une innovation née de considérations pratiques.

Art. 12 à 14

Après l'échange des instruments de ratification, qui doit se faire à Berne et qui sera vraisemblablement possible au printemps de 1949, la convention entrera en vigueur avec effet rétroactif au 1^{er} janvier 1949 (art. 14). La Suède n'a pas admis l'application de la convention aux cas pendants de la période précédant cette date. C'est pourquoi l'article 12 précise que la convention est applicable pour la première fois:

- a. Aux impôts perçus par voie de retenue à la source sur les rendements de capitaux qui échoient en l'année civile 1949 et qui n'ont pas déjà été payés auparavant. Les actionnaires de sociétés anonymes suédoises qui sont domiciliés en Suisse peuvent donc réclamer pour la première fois le remboursement du droit de timbre suédois sur les coupons qui excède 5 pour cent du dividende brut échu en 1949; en revanche, ils n'ont pas droit au remboursement du droit de timbre sur les coupons afférent aux avances sur le dividende de 1949 qui ont été versées en 1948. Il en est de même pour les demandes en remboursement des impôts à la source suisses présentées par les actionnaires de sociétés anonymes suisses qui sont domiciliés en Suède;
- b. Aux autres impôts suédois qui sont l'objet de la taxation de l'année 1949, mais non aux rappels d'impôt concernant des périodes antérieures. En droit suédois, le revenu est soumis en partie à la retenue d'impôt à la source, en partie à l'obligation de paiements d'impôt anticipés. Les retenues à la source et les paiements anticipés sont désignés sous le nom d'impôts préalables. La taxation définitive se fait seulement l'année suivante sur la base d'une déclaration d'impôt; les montants payés sous la forme d'impôts préalables sont imputés sur l'impôt dû définitivement. Contre le risque de double imposition résultant de ces paiements d'impôt anticipés, l'article 2 du protocole final ad articles 2 à 8 et la réserve faite dans le protocole d'opposition des paraphe offrent les garanties nécessaires (voir les observations relatives au 2^e al. du protocole final ad art. 2 à 8);
- c. Aux autres impôts suisses perçus pour la période suivant le 31 décembre 1948, mais non aux rappels d'impôt concernant la période précédant le 31 décembre 1948.

L'article 13 renferme des règles correspondantes à celles de l'article 12 quant à la dernière fois où la convention est applicable, au cas qu'elle soit dénoncée, dans les délais prévus à l'article 14, 3^e alinéa, par l'un des Etats contractants.

2. Convention relative aux impôts sur les successions

Article premier

Quant au *fond*, la convention concerne les impôts sur les successions perçus dans les deux Etats (art. 1^{er}, 1^{er} al.). On y considère comme tels tant les impôts sur l'ensemble de la succession que les impôts sur les parts héréditaires (art. 1^{er}, 2^e al.). En font partie les impôts suédois qui frappent les parts héréditaires ou la masse successorale (*arvsskatt och kvarlätenskapsskatt*) et les impôts sur les successions perçus par les cantons, districts, cercles et communes suisses, ainsi que les impôts futurs de nature identique ou analogue, y compris les impôts perçus sous forme de surtaxe (centimes additionnels). L'énumération contenue dans l'article 1^{er}, 3^e alinéa, n'est pas considérée comme absolue; les modifications apportées à la législation fiscale d'un Etat doivent être communiquées à l'autre Etat à la fin de chaque année; les autorités administratives supérieures des deux Etats s'entendent pour éliminer les divergences d'opinion sur les impôts auxquels la convention est applicable (1^{er} et 2^e al. du protocole final ad art. 1^{er}).

La convention n'est pas applicable aux donations et libéralités entre vifs faites dans un but déterminé, qui sont soumises aux impôts sur les donations perçus dans les deux Etats. Pour les cas de double imposition qui se présenteraient du fait que l'attribution de biens entre vifs est soumise aussi bien à l'impôt sur les donations qu'à l'impôt sur les successions, les autorités administratives supérieures peuvent s'entendre de la manière prévue à l'article 6.

L'extension de la convention quant aux personnes est limitée aux cas où le défunt possédait la nationalité suisse ou suédoise (art. 1^{er}, 1^{er} al.).

Art. 2

Les biens immobiliers, y compris les accessoires et le cheptel mort ou vif servant à une exploitation agricole ou forestière, ainsi que les droits et usufruits sur des biens immobiliers qui sont assimilés aux biens immobiliers, ne sont soumis aux impôts sur les successions que dans l'Etat où ces biens sont situés. Pour les créances garanties par gage immobilier, l'article 4 (principe du domicile) fait règle, conformément au droit fiscal suisse.

D'après le 1^{er} alinéa du protocole final ad articles 2 à 4, c'est en revanche l'Etat où le défunt avait son dernier domicile qui a le droit d'imposer les biens immobiliers faisant partie de la succession qui sont situés dans des Etats autres que les deux Etats contractants. Cette règle ne peut avoir d'effets pratiques qu'en faveur de la Suède, car, pour la Suisse, le principe de l'imposition exclusive de la fortune immobilière dans l'Etat où elle est située est appliqué indépendamment de l'existence d'une convention en vue d'éviter les doubles impositions.

Art. 3

La Suède jugeait souhaitable, selon sa pratique internationale, que les biens mobiliers placés dans un établissement stable soient soumis aux impôts sur les successions dans l'Etat où l'établissement stable est situé. L'avant-projet suisse aurait voulu soumettre ces biens, comme les autres biens mobiliers, aux impôts sur les successions au dernier domicile du défunt; en effet, en droit fiscal suisse, la souveraineté dans le domaine des impôts sur les successions ne se fonde pas sur les règles déterminantes pour l'imposition du rendement. Cependant, après avoir consulté les directeurs cantonaux des finances, nos négociateurs ont pu se rallier à la proposition suédoise. Savoir quand existe un établissement stable est une question qui se décide d'après l'article 4 de la convention relative aux impôts sur le revenu et sur la fortune.

Art. 4

Les biens mobiliers, qui font partie de la succession — lorsqu'il ne s'agit pas de biens mobiliers placés dans une exploitation (art. 3) —, y compris les créances garanties par gage immobilier et la fortune mobilière placée dans des installations permanentes servant à l'exercice d'une profession libérale dans l'un des deux Etats, ne sont soumis aux impôts sur les successions que dans l'Etat où le défunt avait son domicile au moment du décès (art. 4, 1^{er} al.). Le lieu fiscal du dernier domicile est aussi déterminant, d'après le 1^{er} alinéa du protocole final ad articles 2 à 4, pour les biens immobiliers et pour les biens placés dans une exploitation qui se trouve dans d'autres Etats.

La notion de domicile (art. 4, 2^e à 5^e al.) ne concorde pas avec celle qu'emploie la convention relative aux impôts sur le revenu et sur la fortune. Lorsque le défunt n'avait dans aucun des deux Etats la possibilité d'habiter de façon permanente, on ne considère pas tout d'abord le séjour durable, mais directement la nationalité (art. 4, 3^e al.). Le séjour durable n'est déterminant que lorsqu'il existait dans les deux Etats une possibilité d'habiter de façon permanente et que les autorités administratives supérieures ne peuvent s'entendre sur l'endroit où se trouvait le centre des intérêts vitaux du défunt. La Suisse a pu se rallier à la rédaction proposée par la Suède, car il doit être possible, dans la plupart des cas, de déterminer un endroit où le défunt pouvait habiter de façon permanente et d'appliquer ainsi l'article 4, 2^e alinéa.

Protocole final ad articles 2 à 7

Le 2^e alinéa (calcul du taux d'impôt) et le 3^e alinéa (réserve des privilèges du personnel diplomatique et consulaire) répondent par analogie aux 1^{er} et 3^e alinéas du protocole final ad articles 2 à 8 de la convention relative aux

impôts sur le revenu et sur la fortune. D'après le 1^{er} alinéa, les biens de la succession qui se trouvent dans d'autres Etats doivent être réservés à l'imposition de l'Etat où le défunt avait son dernier domicile (voir les observations concernant les art. 3 et 4).

Art. 5

La réglementation de la déduction des dettes s'écarte de celle que prévoit l'article 12 de la convention germano-suisse; elle est en outre exprimée de façon notablement plus claire.

Les dettes de la succession qui sont en relation directe avec les biens immobiliers ou les biens placés dans une exploitation ou qui sont garantis par eux doivent être déduites de la valeur de ces biens. Le reste non couvert est imputé sur les autres biens imposables d'après l'article 4 dans l'Etat où les biens sont situés ou dans celui où se trouve l'établissement stable. S'il subsiste un excédent de dettes, cet excédent doit être imputé sur les biens de la succession imposables dans l'autre Etat (art. 5, 1^{er} al.).

Les autres dettes sont imputées tout d'abord sur les biens qui doivent être imposés, en vertu de l'article 4, par l'Etat où le défunt était domicilié, puis sur les biens immobiliers et les biens placés dans une exploitation qui sont situés dans l'Etat où le défunt était domicilié. S'il subsiste un excédent de dettes, cet excédent doit être déduit des biens de la succession imposable dans l'autre Etat (art. 5, 2^e al.).

Des fidéicommiss, on ne déduit que les dettes qui les grèvent ou qui sont garanties par eux (protocole final ad art. 5).

Art. 6

Les dispositions relatives à la procédure amiable sont semblables à celles de la convention relative aux impôts sur le revenu et sur la fortune.

Art. 7 et 8

La convention entre en vigueur le jour de l'échange des instruments de ratification (art. 8). Elle est applicable à tous les cas où le décès du défunt a eu lieu après cette date (art. 7, 1^{er} al.); la Suède n'a pas admis que la convention soit appliquée avec effet rétroactif aux cas pendant lors de son entrée en vigueur, c'est-à-dire aux cas où la décision fiscale n'a pas encore force de chose jugée à ce moment. Si la convention est dénoncée par l'un des deux Etats contractants, elle est applicable pour la dernière fois aux cas où le décès a eu lieu avant l'expiration du délai de dénonciation.

Les deux conventions que nous vous soumettons ont été bien accueillies par les milieux commerciaux et industriels suisses, ainsi que par les directeurs cantonaux des finances. Nous vous proposons donc de donner votre acquiescement à ces deux conventions en adoptant le projet d'arrêté ci-joint et nous saisissons cette occasion, Monsieur le Président et Messieurs, de vous présenter les assurances de notre haute considération.

Berne, le 19 octobre 1948.

Au nom du Conseil fédéral suisse:

Le président de la Confédération,

CELIO

Le chancelier de la Confédération,

LEIMGRUBER

7304

(Projet)

ARRÊTÉ FÉDÉRAL

approuvant

**les conventions signées le 16 octobre 1948 entre
la Suisse et le royaume de Suède en vue d'éviter les doubles impositions
d'une part dans le domaine des impôts sur le revenu et sur la fortune
et d'autre part dans le domaine des impôts sur les successions**

L'Assemblée fédérale de la Confédération suisse,

vu le message du Conseil fédéral du 19 octobre 1948,

arrête:

Article premier

Les conventions signées le 16 octobre 1948 entre la Suisse et le royaume de Suède en vue d'éviter les doubles impositions d'une part dans le domaine des impôts sur le revenu et sur la fortune et d'autre part dans le domaine des impôts sur les successions sont approuvées.

Art. 2

Le Conseil fédéral est chargé de l'exécution du présent arrêté.

7304

CONVENTION

entre

**la Confédération suisse et le royaume de Suède,
en vue d'éviter les doubles impositions dans le domaine des impôts
sur le revenu et sur la fortune**

La Confédération suisse et le royaume de Suède, désireux d'éviter autant que possible les doubles impositions dans le domaine des impôts sur le revenu et sur la fortune, se sont accordés pour conclure une convention.

Ont désigné à cet effet comme plénipotentiaires:

Le Conseil fédéral suisse :

M. Henry VALLOTTON, envoyé extraordinaire et ministre plénipotentiaire de la Confédération suisse à Stockholm,

Sa Majesté le Roi de Suède :

Son ministre d'Etat, M. Tage ERLANDER.

Les plénipotentiaires, après s'être communiqué leurs pleins pouvoirs et les avoir trouvés en bonne et due forme, sont convenus des dispositions suivantes:

Article premier

¹ La présente convention a pour but de protéger les personnes physiques ayant leur domicile dans l'un des deux Etats ou en ressortissant, ainsi que les personnes morales suisses et suédoises, contre les doubles impositions qui pourraient résulter de l'application simultanée des lois suisses et suédoises concernant:

- a. Les impôts directs sur le revenu et sur la fortune; la présente convention entend également sous ce terme les impôts sur les bénéfices en capital et sur les bénéfices immobiliers, ainsi que sur les augmentations de valeur et de fortune;
- b. Les impôts perçus par voie de retenue à la source sur le rendement des capitaux mobiliers.

² La convention porte sur les impôts perçus pour le compte de l'un des deux Etats, des cantons, districts, cercles, communes (de rang supérieur ou inférieur) ou associations de communes, mais en particulier sur les impôts figurant dans les annexes I (législation suédoise) et II (législation suisse), ainsi que sur les impôts futurs de nature identique ou analogue qui s'ajoutent à ces impôts ou les remplacent. Elle s'étend aux impôts perçus sous forme de surtaxe (centimes additionnels).

Article 2

¹ Sous réserve des dispositions contraires de la présente convention, le revenu et la fortune ne sont imposés que dans l'Etat où est domiciliée la personne qui touche ce revenu ou à qui cette fortune appartient.

² Une personne physique est domiciliée, au sens de la présente convention, à l'endroit où elle a la possibilité d'habiter de façon permanente. S'il existe plusieurs endroits de ce genre, est considéré comme domicile celui avec lequel les relations personnelles sont les plus étroites (centre des intérêts vitaux; foyer réel). Lorsqu'il n'est pas possible de s'entendre sur le centre des intérêts vitaux, le domicile se détermine d'après le 3^e alinéa.

³ Lorsqu'une personne physique n'a dans aucun des deux Etats la possibilité d'habiter de façon permanente, elle est réputée avoir son domicile là où elle séjourne de façon durable. Une personne séjourne de façon durable, au sens de cette disposition, là où elle réside d'une manière qui permet de conclure qu'elle a l'intention de ne pas demeurer en cet endroit de façon passagère seulement. Lorsqu'une personne physique ne séjourne pas ainsi de façon durable dans l'un des deux Etats, elle est réputée avoir son domicile dans celui dont elle a la nationalité. Si cette personne a la nationalité des deux Etats ou n'est ressortissante d'aucun des deux, les autorités administratives supérieures s'entendront à ce sujet dans chaque cas particulier.

⁴ Les personnes morales sont domiciliées, au sens de la présente convention, au lieu où se trouve leur siège s'il s'agit de collectivités ou d'établissements, au lieu où se trouve leur direction s'il s'agit de fondations. Les associations de personnes sans personnalité juridique, lorsqu'elles sont elles-mêmes assujetties à l'impôt, sont assimilées aux collectivités quant au domicile. Cette disposition ne touche pas les prescriptions de la législation des deux Etats concernant le lieu d'imposition des successions non partagées.

Article 3

¹ Les biens immobiliers (y compris les accessoires, ainsi que le cheptel mort ou vif servant à une exploitation agricole ou forestière) et les revenus qui en proviennent ne sont imposés que dans celui des deux Etats où ces biens sont situés.

² Sont assimilés aux biens immobiliers les droits auxquels s'appliquent les dispositions du droit privé concernant la propriété foncière, ainsi que les droits d'usufruit sur des biens immobiliers, y compris le droit à des indemnités fixes ou variables (royalties) pour l'utilisation de mines et autres gisements minéraux, mais à l'exception des créances de toute nature garanties par gage immobilier.

³ Les notions de bien immobilier et d'accessoire se déterminent d'après les lois de l'Etat où est situé l'objet dont il est question.

Article 4

¹ Les exploitations commerciales, industrielles ou artisanales de tout genre, ainsi que les revenus en provenant, y compris les bénéfices obtenus lors de l'aliénation totale ou partielle de l'exploitation, ne sont imposés que dans celui des deux Etats où l'entreprise a un établissement stable. Il en est ainsi même lorsque l'entreprise étend son activité sur le territoire de l'autre Etat sans y avoir un établissement stable.

² Est réputée établissement stable, au sens de la présente convention, une installation permanente de l'entreprise où s'exerce en tout ou en partie l'activité de cette entreprise. Doivent dès lors être considérés comme établissements stables: le siège de l'entreprise, le siège de la direction, les succursales, les usines et ateliers, les bureaux d'achat et de vente, les mines et autres gisements minéraux en exploitation, les représentations permanentes, ainsi que les installations pour la construction de bâtiments lorsque la durée de construction excède douze mois.

³ Si l'entreprise entretient des établissements stables dans les deux Etats, chacun d'eux imposera seulement la fortune servant à l'établissement stable sis sur son territoire et seulement les revenus obtenus par cet établissement.

⁴ Sont assimilées aux exploitations visées au 1^{er} alinéa les participations à des entreprises constituées sous forme de société, à l'exception des participations ayant la forme d'actions, de parts sociales de sociétés coopératives ou de sociétés à responsabilité limitée, de bons de jouissance, d'obligations avec participation aux bénéfices et de papiers-valeurs analogues.

⁵ Les entreprises de navigation maritime, intérieure ou aérienne, ainsi que les revenus en provenant, ne sont imposées que dans l'Etat où se trouve la direction de l'entreprise.

Article 5

¹ Les revenus des professions libérales exercées par des personnes ayant leur domicile dans l'un des deux Etats ne sont imposés dans l'autre Etat, sous réserve de l'article 7, que si la personne en question y exerce son activité lucrative personnelle en utilisant une installation permanente dont elle dispose de façon régulière.

² Les biens mobiliers placés dans des installations permanentes qui servent à l'exercice d'une profession libérale sont imposés dans l'Etat du domicile.

Article 6

¹ Sous réserve des articles 7 et 8, les revenus provenant d'une activité lucrative dépendante ne sont imposés que dans l'Etat sur le territoire duquel s'exerce l'activité personnelle d'où proviennent ces revenus.

² Sous réserve de l'article 8, les retraites, pensions de veuves ou d'orphelins et autres allocations ou avantages appréciables en argent qui sont accordés en raison des services antérieurs d'une personne ayant exercé une activité lucrative dépendante ne sont imposés que dans l'Etat où le bénéficiaire est domicilié.

Article 7

¹ Les tantièmes, jetons de présence et autres allocations qui sont accordés aux membres du conseil d'administration des sociétés anonymes ne sont imposés que dans celui des deux Etats où est domiciliée l'entreprise qui les verse.

² Les allocations en raison de services que les membres du conseil d'administration reçoivent effectivement à un autre titre sont imposées d'après l'article 5 ou 6.

Article 8

¹ Les traitements, salaires, retraites, pensions de veuves ou d'orphelins et autres allocations ou avantages appréciables en argent qui sont accordés par l'un des deux Etats ou par une personne morale du droit public de cet Etat en raison de services ou d'emplois actuels ou antérieurs ne sont imposés que dans l'Etat d'où proviennent ces revenus.

² La qualité de personne morale du droit public est définie par la législation de l'Etat où la personne morale est constituée.

Article 9

¹ Sous réserve du 2^e alinéa, le droit de chacun des deux Etats à imposer par voie de retenue à la source les revenus de capitaux mobiliers n'est pas limité par le fait que ces revenus ne sont soumis à l'imposition directe que dans l'Etat désigné à l'article 2, 1^{er} alinéa.

² Quant à l'impôt sur les revenus de capitaux mobiliers que l'un des deux Etats perçoit par voie de retenue à la source, le bénéficiaire de ces revenus domicilié dans l'autre Etat peut demander, dans un délai de deux ans, sur la base d'une attestation officielle de domicile et d'assujettissement aux impôts directs dans l'Etat du domicile, le remboursement du montant excédant 5 pour cent du rendement du capital, si l'Etat du domicile impose aussi à la source les revenus du même genre.

Article 10

¹ Si un contribuable fait valoir que les mesures des autorités fiscales des deux Etats lui font subir une imposition contraire aux principes de la présente convention, il a le droit de présenter une réclamation à l'Etat où il est domicilié. Si cette réclamation est reconnue fondée, l'autorité administrative supérieure de cet Etat doit, si elle ne veut pas renoncer à sa propre créance fiscale, chercher à s'entendre avec l'autorité administrative supérieure de l'autre Etat en vue d'obvier de manière équitable à la double imposition.

² Les autorités administratives supérieures des deux Etats pourront également s'entendre pour supprimer la double imposition quant aux impôts mentionnés à l'article 1^{er} dans les cas non réglés par la présente convention, ainsi que dans les cas où l'interprétation ou l'application de la présente convention donnent lieu à des difficultés ou à des doutes.

Article 11

L'autorité administrative supérieure au sens de la présente convention est, pour la Suisse, le département fédéral des finances et des douanes (administration des contributions) et, pour la Suède, le ministère royal des finances (Kungl. Finansdepartementet).

Article 12

La présente convention est applicable pour la première fois:

- a. Aux impôts perçus par voie de retenue à la source sur les rendements de capitaux qui échoient en l'année civile 1949 et qui n'ont pas déjà été payés auparavant;
- b. Aux autres impôts suédois qui sont l'objet de la taxation de l'année 1949;
- c. Aux autres impôts suisses perçus pour la période suivant le 31 décembre 1948.

Article 13

Si la dénonciation a été faite dans les délais prévus à l'article 14, la présente convention est applicable pour la dernière fois:

- a. Aux impôts perçus par voie de retenue à la source sur les rendements de capitaux qui échoient pendant l'année civile pour la fin de laquelle la dénonciation a été faite;
- b. Aux autres impôts suédois qui sont l'objet de la taxation de l'année pour la fin de laquelle la dénonciation a été faite;
- c. Aux autres impôts suisses perçus pour la période précédant l'expiration de l'année civile pour la fin de laquelle la dénonciation a été faite.

Article 14

¹ La présente convention, dont l'original est rédigé en langues allemande et suédoise, sera ratifiée, pour la Suisse, par le Conseil fédéral après approbation de l'Assemblée fédérale, et, pour la Suède, par Sa Majesté le Roi de Suède avec l'assentiment du Parlement. Les instruments de ratification seront échangés à Berne aussitôt que possible.

² Les deux textes originaux de la convention sont authentiques.

³ La convention entrera en vigueur le jour de l'échange des instruments de ratification, avec effet rétroactif dès le 1^{er} janvier 1949, et elle demeurera en vigueur aussi longtemps qu'elle n'aura pas été dénoncée par l'un des deux Etats, six mois au moins avant l'expiration d'une année civile; si la convention est ainsi dénoncée, elle cesse ses effets dès l'expiration de l'année civile.

En foi de quoi, les plénipotentiaires des deux Etats ont signé la présente convention et y ont apposé leurs cachets.

Stockholm, le 16 octobre 1948.

L. S. (signé) Henry VALLOTTON.

L. S. (signé) Tage ERLANDER.

PROTOCOLE FINAL

Lors de la signature de la convention conclue aujourd'hui entre la Confédération suisse et le royaume de Suède en vue d'éviter les doubles impositions dans le domaine des impôts sur le revenu et sur la fortune, les plénipotentiaires soussignés sont convenus des déclarations suivantes, qui font partie intégrante de la convention.

Ad article premier

¹ L'énumération, qui figure dans les annexes I et II, des impôts auxquels s'applique la présente convention n'est pas absolue. Pour mettre ces annexes à jour au fur et à mesure, les autorités administratives supérieures des deux Etats se communiqueront, à la fin de chaque année, les modifications apportées à la législation fiscale.

² Les autorités administratives supérieures des deux Etats s'entendront pour éclaircir les doutes qui pourraient s'élever quant aux impôts auxquels doit s'appliquer la présente convention.

³ En particulier, la convention ne s'applique pas:

- a. Aux impôts spéciaux suédois sur les gains faits dans les loteries et paris (särskilda skatter å vinst å lotterier och vadhållning);
- b. Aux contributions suédoises sur les avantages et privilèges spéciaux (bevillningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter);
- c. A l'impôt fédéral perçu à la source sur les gains faits dans les loteries.

⁴ Les prescriptions législatives de l'un des deux Etats concernant l'imposition des successions non partagées ne sont pas applicables dans la mesure où l'acquéreur peut être imposé dans l'autre Etat, d'après les dispositions de la présente convention, pour le revenu provenant de la succession ou pour la fortune qui en fait partie.

Ad article 2

¹ Les revenus provenant de l'aliénation ou de l'octroi de licences pour l'utilisation de droits d'auteurs, brevets, marques, échantillons et modèles ou de procédés de fabrication, formules, etc. sont imposés en conformité de l'article 2, 1^{er} alinéa. Il en est de même quant à la fortune provenant de ces droits.

² Lorsqu'un contribuable a transféré définitivement son domicile d'un Etat dans l'autre, il cesse d'être assujéti dans le premier Etat aux impôts pour lesquels le domicile fait règle, dès l'expiration du jour où s'est accompli le transfert du domicile.

³ Les étudiants, apprentis et stagiaires qui ne séjournent dans l'un des deux Etats que pour leurs études ou leur formation ne sont pas assujéttis à des impôts dans cet Etat en ce qui concerne les sommes qui leur sont allouées par des proches, des bourses ou institutions semblables qui ont leur domicile dans l'autre Etat, pour subvenir à leur entretien, à leurs études ou à leur formation.

Ad articles 2 à 8

¹ La présente convention ne limite pas le droit des deux Etats à calculer au taux correspondant à l'ensemble de la fortune ou à l'ensemble du revenu du contribuable les impôts directs sur la fortune et sur le revenu afférents aux éléments de la fortune ou du revenu qui sont réservés à leur imposition exclusive.

² Les revenus qui, d'après les dispositions de la présente convention, sont soumis à l'imposition directe dans l'un des deux Etats ne peuvent être imposés dans l'autre Etat, pas même par voie de retenue à la source. L'article 9 est réservé.

³ La présente convention ne touche pas le droit à jouir d'exonérations étendues qui peuvent être accordées aux fonctionnaires diplomatiques et consulaires selon les règles générales du droit des gens. Si l'Etat où le fon-

tionnaire est accrédité ne l'assujettit pas aux impôts directs en raison d'exonérations étendues de ce genre, l'imposition est réservée à l'Etat qui l'envoie.

Ad article 3

¹ Les dispositions de l'article 3 s'appliquent non seulement aux revenus provenant de gestion ou de jouissance directes de biens immobiliers, mais aussi à ceux qui sont obtenus par location, affermage ou toute autre jouissance de ces biens, y compris les indemnités fixes ou variables (royalties) pour l'utilisation de mines et autres gisements minéraux, ainsi que les revenus obtenus lors de l'aliénation de biens immobiliers, le cas échéant avec les accessoires compris dans l'aliénation ou le cheptel mort ou vif servant à une exploitation agricole ou forestière et compris dans l'aliénation.

² Les créances de toute nature garanties par gage immobilier, ainsi que les revenus de ces créances, sont imposées dans l'Etat où est domiciliée la personne à qui appartient ces créances ou revenus.

Ad article 4

¹ N'est pas compris dans la notion d'établissement stable au sens de l'article 4 le fait de n'avoir des relations d'affaires que par un représentant absolument indépendant, agissant en sa propre qualité et en son propre nom. Ne constitue pas non plus un établissement stable le fait d'avoir un représentant (agent) qui, bien que travaillant constamment sur le territoire d'un Etat pour une entreprise de l'autre Etat, n'est cependant qu'un simple intermédiaire et n'a pas l'autorisation de conclure des affaires au nom et pour le compte de celui qu'il représente.

² Le fait qu'un représentant (agent) au sens du 1^{er} alinéa, 2^e phrase, a un stock de marchandises de l'entreprise représentée ne constitue pas, dans l'Etat du représentant, un établissement stable de l'entreprise représentée, à moins que les commandes reçues ne soient en général exécutées au moyen de ce stock.

³ Le dépôt de marchandises par une entreprise de l'un des deux Etats auprès d'une entreprise de l'autre Etat en vue de leur transformation et de leur réexpédition, de même que leur transformation et leur réexpédition par celui qui les transforme, ne constitue pas un établissement stable de l'entreprise mandante.

⁴ Ni la possession d'actions, de parts sociales de sociétés coopératives ou de sociétés à responsabilité limitée, ni la participation sous forme de papier-valeur ne constituent un établissement stable pour le possesseur de ces valeurs, même si cette possession confère une influence sur la direction de l'entreprise (par ex. relation entre société mère et société filiale).

⁵ S'il existe dans les deux Etats des établissements stables, on accordera en règle générale, lors de la ventilation de la fortune et du revenu, un préciput de 10 pour cent au siège de l'entreprise où est concentrée une partie essentielle de la direction. S'il y a des circonstances spéciales, on peut augmenter ce préciput, mais jusqu'à 20 pour cent au plus.

⁶ Les bénéfices des entreprises d'assurances qui ont des établissements stables dans les deux Etats, après déduction d'un préciput de 10 pour cent en faveur de l'Etat où se trouve le siège de l'entreprise, sont répartis soit dans la proportion existant entre les primes brutes encaissées par l'établissement stable et le total des primes brutes encaissées par l'entreprise, soit en appliquant aux primes brutes encaissées par l'établissement stable des coefficients fondés sur les résultats moyens des grandes entreprises de la même branche d'assurance dans l'Etat où se trouve l'établissement stable.

⁷ Le revenu imposé ne peut excéder le montant des bénéfices industriels, commerciaux ou artisanaux faits par l'établissement stable, y compris, le cas échéant, les bénéfices ou avantages qui ont été retirés indirectement de l'établissement stable ou qui ont été alloués ou accordés à des actionnaires, à d'autres participants ou à des personnes leur touchant de près, soit par stipulation de prix disproportionnés, soit par une autre faveur qui n'aurait pas été octroyée à un tiers.

⁸ Les dispositions du 7^e alinéa sont applicables par analogie au calcul du revenu d'une société mère dans l'un des deux Etats et d'une société filiale dans l'autre Etat.

⁹ Au surplus, les autorités administratives supérieures conviendront, dans chaque cas d'espèce ou pour certains groupes de cas, d'arrangements particuliers concernant le partage de la compétence fiscale au sens de l'article 4, 3^e alinéa.

Ad article 5

¹ Par profession libérale, on entend en particulier les activités lucratives exercées de façon indépendante dans le domaine des sciences, des beaux-arts, des belles-lettres, de l'enseignement ou de l'éducation, ainsi que l'activité lucrative exercée de façon indépendante par les médecins, avocats, architectes et ingénieurs.

² En dérogation à l'article 5, 1^{er} alinéa, les revenus professionnels obtenus dans l'un des deux Etats par des acteurs, musiciens, artistes, etc., y sont imposés sans considérer s'il existe une installation permanente dont la personne exerçant une activité lucrative dispose de façon régulière.

Ad article 6

Si une personne employée dans l'un des deux Etats séjourne passagèrement pour des raisons professionnelles sur le territoire de l'autre Etat, son

activité n'est réputée exercée dans l'Etat où elle séjourne que si la rémunération de son travail lui est versée par le mandant de son employeur et que ce mandant soit domicilié dans l'Etat où elle séjourne.

Ad article 9

¹ L'expression « revenus de capitaux mobiliers » s'applique tant aux revenus provenant de papiers-valeurs (obligations d'emprunts et autres obligations garanties ou non par gage immobilier, titres de rente, lettres de gage, titres hypothécaires, actions, actions de jouissance, bons de jouissance, parts de fondateurs ou autres parts sociales scus forme de papier-valeur) qu'à ceux qui proviennent de prêts, dépôts, cautions en espèces ou autres avoirs en capital, ainsi que des parts sociales de sociétés à responsabilité limitée ou de sociétés coopératives.

² Le délai de deux ans prévu par l'article 9, 2^e alinéa, est réputé observé si la demande en remboursement parvient à l'autorité compétente de l'Etat qui a perçu l'impôt dans les deux ans après l'expiration de l'année civile en laquelle la prestation imposable est échue.

³ Les autorités administratives supérieures des deux Etats s'entendent sur la procédure de remboursement, en particulier sur la forme de la demande en remboursement, sur la nature des pièces justificatives que le requérant doit produire, ainsi que sur les mesures à prendre pour éviter les demandes abusives de remboursement.

⁴ L'Etat qui perçoit l'impôt ouvre aux requérants qui demandent le remboursement de l'impôt retenu les mêmes voies de droit qu'à ses propres contribuables.

Ad article 10

¹ La procédure prévue à l'article 10, 1^{er} alinéa, peut, d'une part, être introduite sans que le contribuable ait parcouru tous les degrés de la juridiction contentieuse et, d'autre part, son introduction n'empêche pas le contribuable de faire valoir les moyens de recours que lui accorde la loi.

² Le contribuable doit, en règle générale, présenter sa réclamation en conformité de l'article 10, 1^{er} alinéa, dans le délai d'une année après l'expiration de l'année civile en laquelle il a eu connaissance de l'existence d'une double imposition, soit par la notification de bordereaux d'impôt, soit par d'autres décisions administratives.

Stockholm, le 16 octobre 1948.

L. S. (signé) Henry VALLOTTON

L. S. (signé) Tage ERLANDER

ANNEXE I

(Législation fiscale suédoise)

La convention porte en particulier sur les impôts suédois suivants :

- a.* Impôt d'Etat sur le revenu (statlig inkomstkatt) et impôt sur les coupons (kuponngskatt);
- b.* Impôt d'Etat sur la fortune (statlig förmögenhetsskatt);
- c.* Impôt communal général (fastighetsskatt och kommunal inkomstkatt);
- d.* Impôt de remplacement (ersättningskatt);
- e.* Contribution à l'entretien des forêts (skogsvårdsavgift).

ANNEXE II

(Législation fiscale suisse)

La convention porte en particulier sur les impôts suisses suivants :

1. Impôts de la Confédération :
 - a.* Impôt pour la défense nationale;
 - b.* Impôt supplémentaire, perçu au titre de l'impôt pour la défense nationale, sur les revenus du travail et rendements commerciaux qui dépassent un certain montant;
 - c.* Droit de timbre sur les coupons;
 - d.* Impôt anticipé;
 - e.* Impôt retenu sur les prestations d'assurances sur la vie.
 2. Impôts directs des cantons, districts, cercles et communes :
 - a.* Sur le revenu (revenu total, produit du travail, rendement de la fortune, rendement commercial, etc.);
 - b.* Sur la fortune (fortune totale, fortune mobilière et immobilière, fortune commerciale, etc.) et sur le capital.
-

CONVENTION

entre

**la Confédération suisse et le royaume de Suède
en vue d'éviter les doubles impositions dans le domaine des impôts
sur les successions**

La Confédération suisse et le royaume de Suède, désireux d'éviter autant que possible les doubles impositions dans le domaine des impôts sur les successions, se sont accordés pour conclure une convention.

Ont désigné à cet effet comme plénipotentiaires:

Le Conseil fédéral suisse:

M. Henry VALLOTTON, envoyé extraordinaire et ministre plénipotentiaire de la Confédération suisse à Stockholm;

Sa Majesté le Roi de Suède:

Son ministre d'Etat, M. Tage ERLANDER.

Les plénipotentiaires, après s'être communiqué leurs pleins pouvoirs et les avoir trouvés en bonne et due forme, sont convenus des dispositions suivantes:

Article premier

¹ La présente convention a pour but de protéger contre les doubles impositions qui pourraient résulter, au décès d'un ressortissant de l'un des deux Etats, de la perception simultanée d'impôts sur les successions suisses et suédois.

² Par impôts sur les successions au sens de la présente convention, on entend les impôts perçus pour cause de mort, en vertu de la législation suisse ou suédoise, sur l'ensemble de la succession ou sur les parts héréditaires.

³ La convention porte en particulier sur les impôts perçus par les cantons, districts, cercles et communes suisses qui frappent les parts héréditaires ou la masse successorale et sur les impôts perçus en Suède qui frappent les

parts héréditaires ou la masse successorale (arvsskat och kvarlätenskaps-skatt), ainsi que sur les impôts futurs de nature identique ou analogue qui s'ajoutent à ces impôts ou les remplacent. Elle s'étend aux impôts perçus sous forme de surtaxe (centimes additionnels).

Article 2

Les biens immobiliers (y compris les accessoires, ainsi que le cheptel mort ou vif servant à une exploitation agricole ou forestière) ne sont soumis aux impôts sur les successions que dans l'Etat où ces biens sont situés. Est applicable par analogie l'article 3, 2^e et 3^e alinéas, de la convention conclue le 16 octobre 1948 entre les deux Etats en vue d'éviter les doubles impositions dans le domaine des impôts sur le revenu et sur la fortune.

Article 3

Les biens mobiliers et immobiliers d'une succession qui sont placés dans des exploitations commerciales, industrielles ou artisanales de tout genre ne sont soumis aux impôts sur les successions que dans l'Etat où l'entreprise a un établissement stable. Est applicable par analogie l'article 4 de la convention conclue le 16 octobre 1948 entre les deux Etats en vue d'éviter les doubles impositions dans le domaine des impôts sur le revenu et sur la fortune, ainsi que les dispositions y afférentes dans le protocole final de cette convention.

Article 4

¹ Les biens de la succession qui échappent à l'application des articles 2 ou 3, y compris les créances de toute nature garanties par gage immobilier et la fortune mobilière placée dans des installations permanentes servant à l'exercice d'une profession libérale dans l'un des deux Etats, ne sont soumis aux impôts sur les successions que dans l'Etat où le défunt avait son dernier domicile.

² Le domicile, au sens de la présente convention, est réputé se trouver dans l'Etat où le défunt avait, au moment de son décès, la possibilité d'habiter de façon permanente. S'il existe plusieurs endroits de ce genre, est considéré comme domicile celui avec lequel les relations personnelles du défunt étaient les plus étroites (centre des intérêts vitaux; foyer réel). Lorsqu'il n'est pas possible de s'entendre sur le centre des intérêts vitaux, le défunt est réputé avoir eu son domicile là où il séjournait de façon durable au moment de son décès. Lorsque le défunt ne séjournait pas non plus de façon durable dans l'un des deux Etats, il est réputé avoir eu son domicile dans l'Etat dont il avait la nationalité au moment de son décès.

³ Lorsque le défunt n'avait dans aucun des deux Etats la possibilité d'habiter de façon permanente, il est réputé avoir eu son domicile dans l'Etat dont il avait la nationalité au moment de son décès.

⁴ Une personne séjourne de façon durable, au sens de la présente convention, là où elle réside d'une manière qui permet de conclure qu'elle a l'intention de ne pas demeurer en cet endroit de façon passagère seulement.

⁵ Si le défunt avait, au moment de son décès, la nationalité des deux Etats et que son domicile doive être déterminé d'après sa nationalité, les autorités administratives supérieures s'entendront à ce sujet dans chaque cas particulier.

Article 5

¹ Chacun des deux Etats imputera les dettes qui sont en relation économique avec les biens de la succession soumis à sa souveraineté fiscale en vertu des articles 2 et 3 ou qui sont garantis par eux tout d'abord sur ces biens eux-mêmes, puis sur les biens dont l'article 4, le cas échéant, lui attribue l'imposition. S'il subsiste un excédent de dettes, cet excédent doit être imputé sur les biens de la succession imposables dans l'autre Etat.

² Les autres dettes sont imputées tout d'abord sur les biens dont l'imposition se règle d'après l'article 4, puis sur les autres biens de la succession dont les articles 2 ou 3, le cas échéant, attribuent l'imposition à l'Etat compétent en vertu de l'article 4. S'il subsiste un excédent de dettes, cet excédent doit être imputé sur les biens de la succession imposables dans l'autre Etat.

Article 6

¹ Les autorités administratives supérieures des deux Etats pourront s'entendre pour supprimer la double imposition quant aux impôts mentionnés à l'article 1^{er} dans les cas non réglés par la présente convention ou résultant de l'application de cette convention, ainsi que dans les cas où l'interprétation ou l'application de la présente convention donnent lieu à des difficultés ou à des doutes.

² Au surplus, sont applicables par analogie l'article 10, 1^{er} alinéa, et le protocole final ad article 10, ainsi que l'article 11, de la convention conclue le 16 octobre 1948 entre les deux Etats en vue d'éviter les doubles impositions dans le domaine des impôts sur le revenu et sur la fortune.

Article 7

¹ La convention est applicable à tous les cas où le décès du défunt a eu lieu après le moment désigné à l'article 8, 3^e alinéa, 1^{re} phrase.

² La convention cesse ses effets, dès l'expiration de l'année civile pour laquelle elle a été dénoncée valablement, dans tous les cas où le défunt est décédé plus tard.

Article 8

¹ La présente convention, dont l'original est rédigé en langues allemande et suédoise, sera ratifiée, pour la Suisse, par le Conseil fédéral après

approbation de l'Assemblée fédérale, et, pour la Suède, par Sa Majesté le Roi de Suède avec l'assentiment du Parlement. Les instruments de ratification seront échangés à Berne aussitôt que possible.

² Les deux textes originaux de la convention sont authentiques.

³ La convention entrera en vigueur le jour de l'échange des instruments de ratification. Elle demeurera en vigueur aussi longtemps qu'elle n'aura pas été dénoncée par l'un des deux Etats, six mois au moins avant l'expiration d'une année civile; si la convention est ainsi dénoncée, elle cesse ses effets dès l'expiration de l'année civile.

En foi de quoi, les plénipotentiaires des deux Etats ont signé la présente convention et y ont apposé leurs cachets.

Stockholm, le 16 octobre 1948.

L. S. (signé) Henry VALLOTTON

L. S. (signé) Tage ERLANDER

PROTOCOLE FINAL

Lors de la signature de la convention conclue aujourd'hui entre la Confédération suisse et le royaume de Suède en vue d'éviter les doubles impositions dans le domaine des impôts sur les successions, les plénipotentiaires soussignés sont convenus des déclarations suivantes, qui font partie intégrante de la convention.

Ad article premier

¹ L'énumération, qui figure à l'article 1^{er}, 3^e alinéa, des impôts sur les successions auxquels s'applique la présente convention n'est pas absolue. Pour mettre cette énumération à jour au fur et à mesure, les autorités administratives supérieures des deux Etats se communiqueront, à la fin de chaque année, les modifications apportées à la législation fiscale.

² Les autorités administratives supérieures des deux Etats s'entendront pour éclaircir les doutes qui pourraient s'élever quant aux impôts auxquels doit s'appliquer la présente convention.

Ad articles 2 à 4

¹ Les biens de la succession de la nature désignée à l'article 2 qui ne sont situés dans aucun des deux Etats, ainsi que les biens de la succession

de la nature désignée à l'article 3 qui ne servent pas à un établissement stable dans l'un des deux Etats sont soumis à l'article 4.

² La présente convention ne limite pas le droit des deux Etats à calculer les impôts sur les successions afférents aux parties d'une succession qui sont réservées à leur imposition exclusive au taux qui serait applicable si la succession entière ou la part héréditaire entière était imposable dans cet Etat.

³ La présente convention ne touche pas le droit à jouir d'exonérations étendues qui peuvent être accordées aux fonctionnaires diplomatiques et consulaires selon les règles générales du droit des gens. Si l'Etat où le fonctionnaire est accrédité ne l'assujettit pas aux impôts sur les successions en raison d'exonérations étendues de ce genre, l'imposition est réservée à l'Etat qui l'envoie.

Ad article 5

En dérogation à l'article 5, il ne sera imputé sur les fidéicommiss que les dettes qui les grèvent ou qui sont garanties par eux.

Stockholm, le 16 octobre 1948.

L. S. (signé) Henry VALLOTTON

L. S. (signé) Tage ERLANDER