

Administration fédérale
des contributions

D 3.D.12 - Lo-my/Le

Strictement confidentiel
(non destiné à publication)

25 novembre 1963

R a p p o r t

concernant la proposition allemande de revision de la convention germano-suisse en vue d'éviter la double imposition en matière d'impôts directs et d'impôts sur les successions

I. Remarques préliminaires

1. La convention germano-suisse en vue d'éviter la double imposition du 15 juillet 1931 a été complétée par un protocole additionnel du 9 septembre 1957, après des négociations qui durèrent plusieurs années. Ce protocole additionnel (RO 1959, 336) prévoit avant tout un adoucissement de la double imposition des dividendes et des intérêts, que la convention de 1931 laissait subsister. En raison d'une modification importante du droit fiscal interne allemand, l'Allemagne a demandé en 1958 une modification du protocole additionnel de 1957, ce qui conduisit à la conclusion du protocole additionnel du 20 mars 1959 (RO 1959, 822). Les dispositions de la convention introduites par ces deux protocoles additionnels s'appliquent principalement aux impôts perçus pour la période suivant le 31 décembre 1958 (cf. l'édition officielle publiée par l'administration fédérale des contributions et la circulaire du Conseil fédéral du 2.10.1959; FF 1959 II 647). La convention ainsi révisée a été bien accueillie en Suisse.

2. Déjà peu de temps après la signature du protocole additionnel de 1959, des plaintes se firent entendre en Allemagne contre l'utilisation croissante par des contribuables allemands de la différence des taux d'impôts entre la Suisse et l'Allemagne (arbitrage fiscal). La cause de ces plaintes résidait dans le grand nombre de sociétés nouvellement créées (notamment les S.à.r.l.) avant tout dans les cantons accordant des privilèges, le transfert de domicile en Suisse de nombreuses personnes physiques possédant des fortunes et des revenus considérables ainsi que les investissements de capitaux de contribuables allemands dans des immeubles suisses. Le parlement allemand, lors de l'acceptation du budget en juin 1962, a chargé dans sa décision le gouvernement de lui présenter un rapport sur les atteintes portées à la concurrence par les transferts de siège à l'étranger et par la différence des taux d'impôt sur le plan international. Un memorandum du groupe de discussion du centre de la fraction CDU/CSU au parlement s'est également occupé de cette question et a fait l'objet d'un rapport dans la revue allemande "Aktuelle Steuerrundschau" du 26 juillet 1962. En outre, le 6 février 1963, une discussion fut provoquée au parlement allemand par une question orale concernant les conséquences financières des conventions de double imposition et l'impulsion donnée à l'évasion



fiscale par ces mêmes conventions. Il faut mentionner enfin que diverses revues allemandes ont décrit la Suisse comme un paradis fiscal, un refuge pour de nombreux contribuables allemands et siège d'innombrables sociétés contrôlées par des Allemands. De nombreux conseillers et fonctionnaires fiscaux allemands se sont exprimés dans des conférences et des articles sur l'évasion fiscale, l'arbitrage fiscal et d'autres problèmes semblables.

Il n'est donc pas étonnant que les représentants du ministère fédéral allemand des finances aient également soulevé ces questions à diverses occasions, et aient qualifié de nécessaire une révision de la convention germano-suisse de double imposition. En Suisse, on refusait de discuter ces problèmes aussi longtemps que les autorités allemandes ne pouvaient contribuer à régler les cas de double imposition, alors pendant, en partie, depuis de longues années, par la voie de la procédure amiable prévue à l'article 13 de la convention. Au cours de l'été 1963, lors de trois rencontres entre représentants de l'administration fédérale des contributions et du ministère fédéral des finances, parfois accompagnés de représentants des cantons et des "Länder" intéressés, un nombre important de cas en suspens ont pu être réglés; après cela, il fallut déférer au vœu allemand et discuter de l'objet de la requête allemande tout d'abord dans le cadre de la procédure amiable. Les 18 et 19 novembre 1963, des représentants de l'administration fédérale des contributions et du département politique fédéral, conduits par M. K. Locher, sous-directeur, se rendirent à Bonn pour cette première discussion avec une délégation des ministères fédéraux des finances et de l'économie conduite par M. Falk, directeur ministériel. La délégation suisse n'a accueilli la proposition allemande, qui est commentée ci-après, que "ad referendum", expressément.

II. Les propositions allemandes

La délégation allemande a déclaré que chaque Etat est libre, en principe, de construire son système fiscal et de déterminer la charge fiscale en fonction de ses propres besoins. Elle estime toutefois qu'il y a des limites à cette liberté, dues à l'étroit entrelacement économique et financier existant notamment entre les pays industriels européens. En particulier, une différence de charges fiscales aussi prononcée que celle existant entre la République fédérale et la Suisse n'est à la longue plus supportable, surtout lorsque, d'une part, cette différence est accentuée par les mesures internes des cantons suisses (privilèges fiscaux accordés aux sociétés de siège, de domicile, d'assistance, holdings, "base companies" etc.) et que, d'autre part, sa mise à contribution est encouragée par la convention de double imposition en vigueur, qui consacre la méthode de l'exemption. En République fédérale, le malaise et le mécontentement à l'égard du "paradis fiscal suisse" ne font que croître dans les milieux politiques, économiques et dans l'opinion publique; dans d'autres Etats membres de la CEE, un ton beaucoup plus rigoureux a encore été employé. La conviction est largement établie que la convention germano-suisse favorise l'évasion du capital allemand vers la

Suisse, et ainsi l'évasion fiscale en Allemagne. Les autorités allemandes doivent faire quelque chose contre cet état de fait, afin de tranquilliser l'opinion publique; en sus de mesures internes allemandes, la révision de la convention est une des démarches envisagées.

On peut résumer et décrire les demandes allemandes comme suit:

1. Mesures contre les agissements annulant ou rendant illusoire l'assujettissement illimité en Allemagne

Les autorités allemandes aspirent au maintien de l'assujettissement illimité et total en Allemagne. Il faut éviter par la révision de la convention que les personnes ou les sociétés assujetties de manière illimitée en Allemagne modifient ou organisent leurs rapports de façon à pouvoir réduire fortement leur charge fiscale en faisant appel à la convention. Les modifications suivantes doivent servir ce but:

a) Modification de la définition du domicile pour les personnes physiques (art. 8, 1er al.)

Selon la loi allemande concernant l'impôt sur le revenu (§ 1, 1er al.), les personnes physiques sont assujetties à l'impôt de manière illimitée, c'est-à-dire pour leur revenu allemand et étranger, lorsqu'elles ont en Allemagne leur domicile ou un lieu de séjour ordinaire. Selon le § 14 de la loi modifiant la législation fiscale ("Steueranpassungsgesetz"), il y a un lieu de séjour ordinaire là où le contribuable ne séjourne pas seulement passagèrement. Si le séjour en Allemagne dure plus de six mois, cela constitue toujours un lieu de séjour ordinaire constitutif de l'assujettissement illimité. En outre, on considère qu'ont un lieu de séjour ordinaire en Allemagne les propriétaires et les directeurs, ainsi que les membres de conseils de surveillance ou d'administration d'entreprises allemandes exerçant une fonction de direction, alors même que ces personnes dirigent ces entreprises allemandes depuis l'étranger. Aux termes de l'article 8, 1er alinéa, de la convention, est considéré comme domicile au sens de la convention le lieu où le contribuable possède une habitation permanente et séjourne régulièrement; une personne n'est plus assujettie de manière illimitée en Allemagne lorsqu'elle possède une habitation permanente en Suisse, bien qu'elle dirige depuis celle-ci son entreprise en Allemagne. Pour éviter cela, l'Allemagne désire modifier l'article 8, 1er alinéa, de la convention en vigueur et l'adapter à l'article 4, 1er alinéa, du projet de convention de l'OCDE. En cas de double domicile, on ne devra plus donner la préférence soit au domicile allemand, soit au domicile suisse, mais plutôt éviter la double imposition en imputant les impôts perçus dans l'Etat de la source sur ceux de l'autre Etat (rappel des solutions que la Suisse a admises dans ses conventions avec la Grande-Bretagne et les USA).

b) Maintien de l'assujettissement illimité en Allemagne en cas de transfert de domicile en Suisse

L'Allemagne examine la question de savoir si les personnes physiques qui ont quitté complètement et définitivement leur domicile en Allemagne ne devraient pas être soumises encore pendant trois à cinq ans à l'assujettissement illimité; dans ce cas, les impôts payés au nouveau domicile étranger seraient imputés sur les impôts allemands.

c) Modification de la définition du domicile pour les sociétés (art. 8, 4e al.)

Selon le § 1 de la loi allemande concernant l'impôt sur les sociétés, les sociétés de capitaux, etc., qui ont leur direction ou leur siège dans la République fédérale sont assujetties de manière illimitée à l'impôt sur les sociétés. Selon l'article 8, 4e alinéa, de la convention, de telles sociétés de capitaux ont leur domicile au sens de la convention au lieu où se trouve leur siège. De l'avis allemand, une société de capitaux n'ayant que son siège statutaire en Suisse mais sa direction effective en République fédérale devrait rester assujettie de manière illimitée en Allemagne, ou alors être exclue de l'application de la convention.

d) Remplacement de la méthode de l'exemption par celle de l'imputation

La convention germano-suisse attribue la souveraineté fiscale, pour la fortune immobilière, les établissements stables, les participations à des sociétés de personnes et les S.à.r.l., les revenus d'une activité indépendante avec un centre stable d'activité et les revenus d'une activité dépendante (à l'exception des revenus des frontaliers, des monteurs et autres), en principe à l'Etat où le bien est situé, où se trouve le centre stable d'activité, respectivement le lieu de travail; l'Etat de domicile du contribuable doit, dans ces cas, exempter la fortune et les revenus de ses propres impôts. Ceci permet aux personnes physiques et morales domiciliées en Allemagne, qui ont des biens immobiliers ou un établissement stable en Suisse, ou qui y ont leur centre stable d'activité ou leur lieu de travail, de profiter de la différence actuelle des charges fiscales et d'obtenir d'importants dégrèvements fiscaux. C'est pourquoi l'Allemagne désire remplacer en ce qui la concerne la méthode dite de l'exemption par la méthode de l'imputation d'impôt; les contribuables assujettis de manière illimitée selon le droit allemand seront, dans ces cas, imposés totalement en Allemagne, également pour leur fortune et leur revenu suisses, mais les impôts suisses acquittés seraient imputés sur les impôts allemands.

2. Sociétés suisses holdings ou "base companies"

Les délégués allemands se sont référés au grand nombre de sociétés d'assistance, de domiciliation, holdings, "base companies" et autres, qui ont été créées en Suisse ces dernières années pour le compte d'intérêts étrangers. Ils voient en premier lieu dans

ces créations de sociétés la tendance à soustraire des impôts au fisc allemand, sans que des impôts sur le revenu proportionnés soient acquittés en Suisse, en raison des privilèges fiscaux consentis à ces sociétés. On se plaint à la fois en Allemagne de ce que des contribuables allemands accumulent leurs revenus étrangers (et souvent aussi allemands) dans ces sociétés et échappent ainsi à l'imposition en Allemagne, comme aussi de ce que des contribuables d'Etats tiers puissent exiger, en invoquant la convention germano-suisse, des dégrèvements d'impôts allemands perçus à la source sur des revenus qui sont accumulés dans de telles sociétés.

La revision de la convention devrait aider à changer cette situation.

a) Avant tout, les sociétés domiciliées en Suisse qui ne sont pas soumises à l'imposition normale totale en raison des privilèges accordés par les cantons, ne doivent plus pouvoir profiter des dégrèvements prévus par la convention pour les impôts allemands à la source sur les dividendes (actionnaires possédant moins de 25 % des actions) et les redevances. La réglementation édictée unilatéralement par la Suisse dans l'ACF du 14 décembre 1962 instituant des mesures contre l'utilisation sans cause légitime des conventions conclues par la Confédération en vue d'éviter les doubles impositions (RO 1962, 1680) a bien été reconnue. Mais on a relevé que, pour les sociétés qui s'adaptent aux conditions de cet arrêté, les privilèges fiscaux cantonaux ne seront pas perdus et qu'ainsi l'arbitrage fiscal considéré comme choquant subsiste. Aussi l'Allemagne considère-t-elle que d'autres mesures, voire conventionnelles, sont nécessaires:

- ou bien la définition de l'utilisation sans cause légitime est reprise dans la convention même, et toute prétention aux avantages de la convention doit être refusée pour les contribuables en cause (sans "possibilité d'adaptation");
- ou alors toutes les sociétés suisses qui ne paient pas les impôts cantonaux totaux sur leur revenu seront exclues de l'application de la convention;
- ou enfin toutes les sociétés suisses seront même exclues de l'application de la convention.

b) L'Allemagne examine en outre des mesures internes par lesquelles, s'appuyant sur la nouvelle loi fiscale Kennedy de 1962, elle pourrait attribuer aux sociétés mères allemandes les bénéfices réalisés par les sociétés filles en Suisse et les imposer en conséquence, avec imputation des impôts acquittés en Suisse.

3. Echange de renseignements

On reproche à la convention de double imposition avec la Suisse de favoriser l'évasion fiscale parce qu'elle est la seule convention allemande qui ne prévoit pas d'obligation d'échanger des renseignements. L'Allemagne désire que soit reprise dans la convention germano-suisse la disposition du projet de l'OCDE.

Les autorités allemandes espèrent, grâce à cette clause, recevoir de la Suisse des renseignements concernant les éléments de fortune et avant tout les revenus dont bénéficie en Suisse une personne assujettie de manière illimitée en Allemagne, comme par exemple les bénéficiaires des établissements stables, les intérêts payés par des débiteurs suisses, les redevances et d'autres rémunérations. Mais l'Allemagne aurait également intérêt à pouvoir faire contrôler par des enquêtes d'autorités fiscales suisses auprès du débiteur suisse le montant des droits de licences que retire en Suisse un contribuable soumis à l'assujettissement illimité.

III. Appréciation provisoire des propositions allemandes

Lors des pourparlers de Bonn, les délégués suisses ont soumis les arguments et les postulats de révision présentés par l'Allemagne à une première appréciation critique. S'appuyant sur la position adoptée concernant les propositions analogues de révision présentées par les Pays-Bas et la Suède et tenant compte des buts visés par l'ACF du 14 décembre 1962, ils se sont laissés conduire par les considérations essentielles suivantes.

Le choix et la construction du système fiscal ainsi que la fixation de la charge fiscale sont essentiellement l'affaire de chaque Etat souverain. La différence des charges fiscales ne donne lieu, en elle-même, à aucun reproche. En outre, la charge fiscale et les systèmes fiscaux ne représentent qu'un des facteurs d'influence de la concurrence. Mais si la différence de charges fiscales entre deux Etats peut être utilisée seulement grâce aux dispositions d'une convention de double imposition, ou être accentuée par ces dispositions, un partenaire de la convention a sans doute le devoir d'examiner avec soin les plaintes formulées par l'autre Etat et si possible de lui offrir son aide. Les modifications éventuelles d'une convention de double imposition ne doivent pourtant pas être apportées en ne considérant que les intérêts de l'Etat contractant qui se plaint; elles doivent être mesurées et adaptées aux circonstances et ne doivent en particulier pas léser les véritables intérêts économiques de l'autre partenaire, pour la protection desquels a été conclue la convention; elles ne doivent également pas affaiblir ou rendre illusoire les éventuelles mesures unilatérales que cet autre Etat a pu déjà prendre.

Dans ce sens, les délégués suisses se sont déclarés prêts à collaborer en principe à trouver une solution aux difficultés présentes et à présenter un rapport correspondant aux autorités compétentes dont ils dépendent. S'agissant des divers postulats allemands de révision, on peut constater provisoirement, en résumé, ce qui suit:

Première proposition

a) Pour la Suisse, l'actuel article 8 de la convention suffit, même dans les cas cités par la délégation allemande, qui ne peuvent d'ailleurs être nombreux. Une modification selon la proposition allemande nécessite un examen minutieux, afin d'éviter que des propriétaires ou des dirigeants suisses d'entreprises allemandes, ayant depuis de longues années leur domicile en Suisse, ne soient pas brusquement soumis à un assujettissement illimité en Allemagne en vertu de l'article 14 de la loi modifiant la législation fiscale ("Steueranpassungsgesetz").

b) L'extension de l'assujettissement illimité en faveur de l'Allemagne en cas de transfert effectif du domicile en Suisse devrait rester limitée, dans le temps à trois ou cinq ans, et aux ressortissants allemands, ou ne devrait pour le moins pas être appliquée aux citoyens suisses, même doubles nationaux. La complète imputation des impôts dus au domicile suisse devrait rester assurée. Ceci correspond à la position adoptée à l'égard des propositions analogues des Pays-Bas et de la Suède.

c) La séparation du siège d'avec le lieu de la direction effective est en soi quelque chose d'artificiel qui ne mérite normalement pas de protection. Rien ne s'oppose à ce que ces cas soient totalement exclus de l'application de la convention.

d) En principe, chaque pays choisit librement la méthode par laquelle il veut éviter la double imposition, soit par l'exemption des éléments de fortune et des revenus étrangers de ses contribuables assujettis de manière illimitée, soit par l'imputation des impôts étrangers acquittés pour cette fortune ou ces revenus. La Suisse donne la préférence à la méthode de l'exemption; de nombreux autres Etats (par exemple les USA, la Grande-Bretagne, les Pays-Bas, etc.) connaissent déjà en droit interne la méthode de l'imputation d'impôt, qu'ils ont consacrée pour ce qui les concerne dans les conventions de double imposition conclues avec la Suisse. La Suisse peut d'autant moins s'opposer au postulat allemand de révision que la suppression qu'il emporte des avantages de l'arbitrage fiscal pourrait contribuer à rendre moins attractifs les investissements, indésirables du point de vue de la politique conjoncturelle, de contribuables allemands en Suisse (achats de terrains).

Deuxième proposition

a) La délégation suisse a mentionné que les réductions holding prévues dans les lois fiscales suisses (par exemple l'art. 59 AIN) représentent une mesure souhaitable, et non critiquable, pour éviter une charge fiscale multiple. Cet allègement fiscal (consenti également par de nombreux autres Etats sur le plan international) ne devrait pas avoir pour effet d'exclure les sociétés suisses des avantages de la convention. D'autre part, il a bien fallu aussi convenir que l'exemption des impôts cantonaux ordinaires sur le rendement net consentie actuellement par 18 cantons aux sociétés dites de siège, de

domiciliation, d'administration, d'assistance et autres, ont contribué fortement ces quatre ou cinq dernières années aux nombreuses créations de telles sociétés contrôlées par des étrangers. La fondation d'une telle société en Suisse permet aux intéressés étrangers non seulement d'accumuler en Suisse leurs revenus nationaux ou provenant d'Etats tiers et de différer ainsi l'imposition dans l'Etat de leur domicile, mais aussi d'utiliser les conventions de double imposition conclues par la Suisse avec l'Etat de leur domicile et/ou avec des Etats tiers, ce qui leur permet de faire d'importantes économies d'impôts. Il est vrai que les mesures suisses contre l'utilisation abusive des conventions de double imposition (ACF du 14.12.1962) ont mis un verrou à l'utilisation par le truchement d'intermédiaires suisses des conventions de double imposition par des personnes n'ayant pas droit aux avantages de la convention; ces mesures n'avaient toutefois pas pour but de compenser les avantages créés par les privilèges fiscaux cantonaux cités. Pour cette raison, les USA ont décidé, lors de la révision de 1962 de leur loi fiscale, d'attribuer au bénéfice des sociétés mères américaines les bénéfices réalisés par de telles sociétés suisses. Les privilèges fiscaux cantonaux exercent également une force attractive particulière pour les intéressés allemands. C'est pourquoi les plaintes allemandes sont compréhensibles. Si la Suisse ne veut pas courir le risque de perdre les avantages actuels de la convention germano-suisse, notamment la suppression de l'impôt allemand à la source sur les redevances et la remise partielle de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières sur les dividendes (les participations de plus de 25 % ne jouissent toutefois d'aucune réduction de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières; art. 6 de la convention), ou le risque que, comme l'on convenu l'Allemagne et le Luxembourg, le privilège holding proprement dit, pour les revenus de participation ne soit aussi qualifié de sous-enchère fiscale, des mesures de défense doivent être prises en considération. Pour cela, les principes de l'ACF contre l'utilisation sans cause légitime ne devraient ni être mis en cause ni repris dans la convention, à moins que ceci puisse être fait sans qu'une modification soit apportée à la conception à la base de l'ACF. Reste ainsi comme mesure bilatérale conventionnelle la solution d'exclure les sociétés qui bénéficient, grâce aux privilèges fiscaux cantonaux, d'une imposition de leur rendement net fortement différente de l'imposition ordinaire, des avantages de la convention, notamment de la réduction des impôts allemands à la source. Des mesures purement unilatérales de la Suisse, par la voie d'un concordat intercantonal sur le traitement fiscal des sociétés de domiciliation, ne pourraient suffire que si ce concordat édictait une interdiction de tels privilèges fiscaux. Pour appuyer un tel concordat, il faudrait songer à une disposition de la constitution fédérale qui autoriserait la Confédération à introduire un impôt compensatoire sur le rendement net des sociétés privilégiées par le droit cantonal (cf. l'art. 42 quater C.F. et le concordat intercantonal sur l'interdiction des arrangements fiscaux de 1948).

b) L'attribution des bénéficiaires de sociétés suisses au bénéfice des sociétés mères allemandes, selon le modèle américain, pourrait être introduite en Allemagne par une révision de la législation interne. Jusqu'où serait par là remise en vigueur la conception dite "Organtheorie", dont l'application est exclue par la convention actuelle, reste une question ouverte.

Troisième proposition

En ce qui concerne la question de l'entraide administrative dans les relations germano-suisse, la réserve suisse à l'égard de l'article correspondant du projet de l'OCDE reste valable.

IV. Conclusions

On peut être assuré que l'Allemagne adressera officiellement dans un proche avenir à la Suisse son vœu de négociations pour la révision de la convention de double imposition en vigueur et soumettra à cette occasion les postulats mentionnés sous chiffre II. Pour que le Conseil fédéral puisse prendre position face à une telle proposition, il est indispensable qu'il connaisse l'avis des autorités cantonales, des directeurs cantonaux des finances et des associations économiques quant aux questions soulevées par les propositions allemandes de révision. L'administration fédérale des contributions se réserve de convoquer les autorités intéressées des cantons et de l'économie au début de 1964 pour un débat sur les problèmes traités dans le présent rapport.

Administration fédérale
des contributions