

## CIRCULAIRE N° 1

du

### Conseil fédéral aux gouvernements des cantons concernant la convention entre la Suisse et les Etats-Unis d'Amérique en vue d'éviter les doubles impositions dans le domaine des impôts sur le revenu

(Du 2 novembre 1951)

---

Fidèles et chers Confédérés,

Le 27 septembre 1951 ont été échangés à Berne les instruments de ratification de la convention conclue le 24 mai 1951 entre la Confédération suisse et les Etats-Unis d'Amérique en vue d'éviter les doubles impositions dans le domaine des impôts sur le revenu. La convention est ainsi devenue applicable avec effet rétroactif au 1<sup>er</sup> janvier 1951. Elle a été publiée dans le *Recueil officiel des lois fédérales*, 1951, p. 895, et elle a été commentée dans notre message du 29 mai (FF 1951, II, 269). L'exposé ci-après a pour but essentiel d'expliquer dans quelle mesure la convention limite la perception des impôts directs (payables sur la base d'une taxation officielle) de la Confédération, des cantons et des communes. Une circulaire ultérieure (n° 2) indiquera les effets de la convention quant aux impôts perçus à la source sur les rendements de capitaux (dividendes, intérêts; art. VI et VII de la convention) et autres revenus (droits de licence, pensions et rentes viagères privées; art. VIII et XI, 2<sup>e</sup> al., de la convention); cette seconde circulaire ne pourra être envoyée qu'après la publication des dispositions d'exécution américaines, ainsi que des dispositions d'exécution suisses concordantes, que nous avons été autorisés à édicter par l'arrêté fédéral du 22 juin 1951 concernant l'exécution des conventions internationales conclues par la Confédération en vue d'éviter les doubles impositions (RO 1951, 891).

#### I. Extension de la convention

1. Quant au *fond*, la convention n'est applicable, pour la Suisse, qu'aux impôts fédéraux, cantonaux et communaux, actuels et futurs, sur le revenu (art. I). Les impôts suisses sur la fortune ne sont pas touchés par la convention, de sorte que leur perception, dans les relations avec



les Etats-Unis, continue à être réglée exclusivement d'après la législation de la Confédération, des cantons et des communes qui est en vigueur. Il en est ainsi même lorsqu'il s'agit d'une fortune dont les rendements sont exonérés par la convention des impôts suisses sur le revenu, par exemple lorsqu'il s'agit de titres américains appartenant à un ressortissant américain domicilié en Suisse (art. XV, 1<sup>er</sup> al., lettre *b*, de la convention; voir ci-après ch. II, 3).

La convention n'énumère pas les impôts suisses sur le revenu auxquels elle s'étend; elle se borne à mentionner, à l'article I, 1<sup>er</sup> alinéa, lettre *b*, les impôts sur le revenu total ainsi que sur des parties du revenu (telles que le produit du travail, le rendement de la fortune, les bénéfices industriels et commerciaux). Il faut noter que la perception des impôts suisses sur le revenu n'est limitée par la convention que s'il s'agit de revenus pour lesquels cette dernière établit des règles de répartition précises. Comme la convention ne renferme pas de règle de ce genre pour les bénéfices en capital (à l'exception des bénéfices immobiliers; art. IX, 1<sup>er</sup> al., de la convention), ni pour les bénéfices de spéculation et de loteries, et qu'elle ne contient pas non plus de clause générale sur l'attribution des genres de revenus qui ne sont pas mentionnés spécialement, la perception des impôts suisses sur le revenu n'est en aucune façon limitée pour ces bénéfices.

2. La convention ne définit pas de façon particulière son extension quant aux *personnes*. De l'article II, 1<sup>er</sup> alinéa, lettres *e* et *f*, rapproché des autres dispositions de la convention, il ressort cependant que la convention peut être invoquée:

- a. Par les personnes physiques domiciliées dans l'un des deux Etats contractants;
- b. Par les collectivités ou autres sujets de droit qui sont constitués ou organisés selon le droit américain;
- c. Par les collectivités, établissements ou fondations ayant la personnalité juridique, ainsi que les sociétés en nom collectif ou en commandite et autres communautés de personnes sans personnalité juridique, qui sont constitués ou organisés selon le droit suisse.

Par conséquent, les personnes physiques non domiciliées dans l'un des deux Etats contractants, ainsi que les sociétés ou autres sujets de droit constitués ou organisés d'après le droit d'autres Etats, ne peuvent se réclamer de la convention.

Savoir si et dans quel Etat contractant une personne physique est domiciliée, une société ou un autre sujet de droit est constitué ou organisé, c'est une question qui se règle d'après la législation interne de chacun des deux Etats, conformément à l'article II, 2<sup>e</sup> alinéa, car la convention ne contient aucune disposition contractuelle à ce sujet. En cas de doute, des renseignements peuvent être demandés à l'administration fédérale des

contributions, qui de son côté, le cas échéant, élucidera les questions d'interprétation contestées, avec les autorités administratives américaines compétentes, dans la procédure amiable prévue à l'article XVII, 2<sup>e</sup> alinéa, de la convention.

3. Au point de vue *territorial*, la convention vaut pour l'ensemble du territoire suisse, mais non pour la principauté de Liechtenstein.

4. Quant à son extension dans le *temps*, on notera que la convention est applicable pour la première fois aux années fiscales commençant le 1<sup>er</sup> janvier 1951 ou après cette date. L'échange des instruments de ratification ayant eu lieu avant le 1<sup>er</sup> octobre 1951, la réserve de l'article XX, 1<sup>er</sup> alinéa, concernant les impôts à la source sur les dividendes et intérêts (art. VI, 1<sup>er</sup> et 3<sup>e</sup> al., et VII) est devenue sans objet.

## II. Valeur absolue pour la Suisse des règles de rattachement prévues dans la convention

1. Les articles III à XIV de la convention précisent dans lequel des deux Etats contractants doivent être imposés différents éléments du revenu. Les Etats-Unis se sont réservé, à l'article XV, 1<sup>er</sup> alinéa, lettre *a*, le droit d'exiger les impôts fédéraux sur le revenu (y compris les surtaxes et les impôts sur les superbénéfices), selon leur législation interne, de tous leurs ressortissants, personnes physiques domiciliées sur leur territoire et sociétés ou autres sujets de droit constitués ou organisés d'après le droit américain, et d'éviter la double imposition, par la voie de l'imputation fiscale, en déduisant les impôts sur le revenu perçus en Suisse sur les revenus suisses de leurs contribuables. Au contraire, pour les détenteurs suisses de la souveraineté fiscale, les principes de répartition prévus par la convention ont la valeur de *règles de rattachement absolues*, excluant même la double imposition virtuelle (art. XV, 1<sup>er</sup> al., lettre *b*, de la convention).

2. Conformément à la prescription de l'article XV, 1<sup>er</sup> alinéa, lettre *b*, les autorités fiscales suisses doivent donc renoncer à prendre comme base de calcul les éléments du revenu provenant des Etats-Unis que reçoivent leurs contribuables (c.-à-d. les personnes domiciliées en Suisse et les sociétés ou autres sujets de droit constitués ou organisés selon le droit suisse), à moins que la convention n'exonère ces revenus de l'impôt des Etats-Unis (comme les droits de licence, le produit du travail, les pensions et rentes viagères privées; art. VIII, X, 1<sup>er</sup> al., et XI, 2<sup>e</sup> al., de la convention) ou ne les mette au bénéfice d'une réduction du taux d'impôt (comme les dividendes et intérêts; art. VI et VII de la convention). Elles ne doivent donc mettre en compte que pour la fixation du taux d'impôt applicable (art. XV, 1<sup>er</sup> al., lettre *b*, dernière phrase, de la convention) les éléments du revenu qui, d'après la convention (voir chapitre III, ci-après), sont soumis à la

souveraineté fiscale des Etats-Unis (comme les bénéfiques des établissements stables en Amérique, les revenus de la propriété foncière américaine, les revenus du travail en Amérique — à moins que ces revenus ne soient exonérés en Amérique en vertu de l'art. X, 1<sup>er</sup> al. —, les traitements et pensions que versent les collectivités publiques américaines).

3. Pour les *personnes physiques* qui possèdent la *nationalité américaine* et qui ont leur domicile en Suisse, cette stricte application des règles de rattachement par la Suisse n'entraînerait encore aucun dégrèvement de la double charge pesant sur les revenus américains du fait des impôts suisses et américains sur le revenu. En effet, les ressortissants américains, même s'ils ont leur domicile à l'étranger, restent soumis entièrement aux impôts fédéraux américains sur le revenu pour l'ensemble de leurs revenus américains et étrangers (à l'exception de certains revenus du travail obtenus à l'étranger). Dans les cas de ce genre, la Confédération, les cantons et les communes doivent renoncer à percevoir leurs impôts sur le revenu pour tous les revenus provenant de source américaine et soumis à l'impôt fédéral américain sur le revenu (comme les dividendes, intérêts, rentes, pensions, droits de licence, etc., américains) que touchent les ressortissants américains domiciliés en Suisse. En revanche, les ressortissants américains domiciliés en Suisse restent soumis aux impôts suisses sur le revenu pour les revenus qu'ils reçoivent de sources autres que de source américaine, ainsi que pour les revenus du travail qu'ils obtiennent en exerçant en Suisse un travail personnel, et cela même si le contribuable est rémunéré par un employeur américain. La Suisse s'est en outre réservé le droit de fixer le taux d'impôt d'après l'ensemble des revenus de ces contribuables, même si elle ne peut en imposer qu'une partie (art. XV, 1<sup>er</sup> al., lettre *b*, dernière phrase, de la convention). En outre, les ressortissants américains libérés des impôts suisses sur le revenu restent entièrement assujettis aux impôts suisses sur la fortune (voir ch. I, 1, ci-dessus).

### III. Les différentes règles de répartition prévues par la convention

1. Les *bénéfices industriels et commerciaux* qu'une entreprise d'un Etat exploitant une fabrique, un commerce, une mine, des affaires financières ou des assurances obtient dans l'autre Etat sont exempts de l'imposition dans cet autre Etat si l'entreprise n'y possède pas d'établissement stable. Il faut noter qu'une entreprise suisse possédant un établissement stable aux Etats-Unis y est assujettie aux impôts pour tous ses revenus provenant de source américaine (art. III, 1<sup>er</sup> al., lettre *a*, rapproché de l'art. II, 1<sup>er</sup> al., lettre *h*, de la convention), donc non seulement pour le rendement commercial de l'établissement stable en Amérique, mais aussi pour les dividendes, intérêts, rendements de loyers, droits de licence, etc., américains, et cela sans considérer si les actions, créances, brevets, etc. font partie ou non du capital d'exploitation de l'établissement stable en Amé-

rique. En Suisse, dans les cas de ce genre, on devra tenir compte de l'imposition aux Etats-Unis en considérant les revenus américains de l'entreprise seulement pour fixer le taux d'impôt, mais non pas pour déterminer la base du calcul de l'impôt (art. XV, 1<sup>er</sup> al., lettre *b*; voir ch. II, 2, ci-dessus). D'autre part, l'établissement stable que possède en Suisse une société américaine est assujéti en Suisse pour tout le revenu qui peut lui être attribué, sans considérer si ce revenu provient de source suisse ou étrangère (art. III, 1<sup>er</sup> al., lettre *b*, rapproché de l'art. II, 1<sup>er</sup> al., lettre *h*, de la convention).

Lorsqu'une entreprise d'un Etat possède un établissement stable dans l'autre Etat, les autorités fiscales de cet autre Etat peuvent, pour déterminer les bénéfices imposables de l'établissement stable, attribuer à celui-ci tous les bénéfices qu'il aurait pu obtenir s'il était une entreprise indépendante (art. III, 3<sup>e</sup> al., de la convention); d'autre part, on doit admettre la déduction des dépenses de l'établissement stable, y compris une partie convenable des frais généraux de direction et d'administration de l'ensemble de l'entreprise (art. III, 4<sup>e</sup> al., de la convention). En cas de difficultés, les autorités compétentes auront à s'entendre à ce sujet (art. III, 5<sup>e</sup> al., de la convention).

L'expression *établissement stable* au sens de la convention (art. II, 1<sup>er</sup> al., lettre *c*) s'entend des succursales, bureaux, fabriques, usines ou ateliers, magasins ou autres installations permanentes. En revanche, une entreprise d'un Etat n'est pas encore considérée comme possédant un établissement stable dans l'autre Etat lorsqu'elle y a seulement:

- a. Un intermédiaire sans pleins pouvoirs pour conclure des affaires et sans stock de livraison. Ce qui est décisif, c'est uniquement l'étendue des pouvoirs (simple pouvoir de transmettre des affaires, mais non de les conclure) et l'absence d'un stock de l'entreprise représentée. Peu importe la forme juridique que revêt la représentation (mandat ou contrat de travail);
- b. Des relations d'affaires par l'intermédiaire d'un commissionnaire, courtier, agent d'affaires ou autre représentant indépendant, agissant dans les limites ordinaires de ses propres affaires. Un commissionnaire qui prend en consignation des marchandises de son mandant n'est pas considéré comme représentant indépendant au sens de la convention;
- c. Des relations d'affaires par l'intermédiaire d'une société filiale;
- d. Une installation permanente pour l'achat de biens et de marchandises;
- e. De simples lieux d'entrepôt utilisés de façon occasionnelle et temporaire;
- f. Un magasin servant à livrer, mais non à exposer des marchandises, même si un représentant de l'entreprise dans cet autre Etat, qui ne dispose pas lui-même du stock de marchandises, reçoit des commandes et les transmet à l'entreprise pour être acceptées.

2. Les *revenus* qu'une entreprise tire de l'exploitation de *bateaux ou d'aéronefs* sont soumis à l'imposition là où ces bateaux ou aéronefs sont immatriculés (art. V de la convention).

3. D'après l'article IX, 1<sup>er</sup> alinéa, de la convention, doivent être imposés au *lieu de situation de la chose* :

- a. Les revenus de biens immobiliers, à l'exception des intérêts des créances garanties par gage immobilier ;
- b. Les bénéfices provenant de la vente ou de l'échange de biens immobiliers ;
- c. Les redevances (« royalties ») pour l'exploitation de mines, puits de pétrole, carrières ou autres ressources naturelles.

Lors de l'imposition des revenus de biens immobiliers par l'Etat où ces biens sont situés, le contribuable domicilié dans l'autre Etat peut, en se fondant sur l'article IX, 2<sup>e</sup> alinéa, de la convention, demander que l'impôt soit calculé sur la base du revenu net, c'est-à-dire comme si, pendant l'année fiscale, il avait possédé un établissement stable dans l'Etat où sont situés les biens immobiliers. Cette disposition n'a, il est vrai, une importance pratique que si les revenus de biens immobiliers sont imposés sous forme d'une retenue proportionnelle à la source, ce qui est le cas par exemple pour les redevances de mines en Amérique.

4. Les *revenus du travail* sont traités de la manière suivante :

- a. Les revenus du *travail dépendant au service d'un employeur privé*, les revenus des *professions libérales*, ainsi que les *rémunérations de l'activité exercée comme administrateur*, sont imposés en principe au lieu de travail. Cette règle souffre cependant les exceptions suivantes :

- Tout d'abord, les personnes physiques domiciliées dans l'un des deux Etats peuvent séjourner dans l'autre Etat jusqu'à 183 jours pendant une année civile, sans y être imposées pour les revenus dont il est question ci-dessus, si elles ont un rapport de service ou un contrat avec un employeur qui est domicilié dans l'Etat où elles sont elles-mêmes domiciliées, ou qui est une société ou un autre sujet de droit constitué ou organisé dans cet Etat, ou si les revenus du travail dont il s'agit n'excèdent pas 10 000 dollars (art. X, 1<sup>er</sup> et 2<sup>e</sup> al., de la convention). Cette réglementation est aussi applicable sans restriction aux acteurs, musiciens, sportifs, etc., car l'article X, 4<sup>e</sup> alinéa, de la convention a été déclaré par les deux Etats comme nul et non avenu dans le protocole du 27 septembre 1951 concernant l'échange des instruments de ratification.
- D'autre part, les professeurs ou instituteurs domiciliés dans l'un des deux Etats peuvent séjourner pendant deux années au total dans l'autre Etat pour y enseigner dans un établissement d'instruction, sans y être assujettis aux impôts pour les revenus provenant de cette activité (art. XII de la convention).

b. Les *traitements et pensions* qu'allouent les collectivités ou établissements de *droit public* ne peuvent être imposés que dans l'Etat d'où proviennent ces revenus (Etat débiteur), à moins que le bénéficiaire du revenu ne possède la nationalité de l'autre Etat sans avoir en même temps celle de l'Etat débiteur (art. X, 3<sup>e</sup> al., XI, 1<sup>er</sup> al., et XV, 2<sup>e</sup> al., de la convention).

5. Les sommes que des étudiants et apprentis domiciliés dans l'un des deux Etats et faisant un séjour d'étude ou de formation dans l'autre Etat reçoivent de l'étranger pour leurs *études* et leur *entretien* ne sont imposables que dans l'Etat où est domicilié le bénéficiaire de ce revenu (art. XIII de la convention).

6. Quant aux *impôts à la source* perçus sur les *dividendes, intérêts, droits de licence, pensions et rentes viagères privées*, la convention permet d'éliminer ou d'atténuer de la manière suivante la double imposition subie par le bénéficiaire du revenu d'une part dans l'Etat où il est domicilié et d'autre part dans l'Etat où se trouve la source de ces revenus:

a. Si le bénéficiaire du revenu a son domicile dans l'un des deux Etats, ou s'il est une société ou un autre sujet de droit constitué ou organisé dans cet Etat, et qu'il ne possède pas d'établissement stable dans l'Etat qui perçoit l'impôt à la source,

— l'impôt perçu à la source dans l'autre Etat est réduit, s'il s'agit de dividendes, à 15 pour cent (dans les relations «holding» à 5 pour cent) du dividende brut (art. VI de la convention) et, s'il s'agit d'intérêts, à 5 pour cent de l'intérêt brut (art. VII de la convention);

— l'impôt perçu à la source dans l'autre Etat sur les droits de licence («royalties») pour la cession de biens immatériels et sur les indemnités pour la concession de films devient entièrement caduc (art. VIII de la convention).

b. Si le bénéficiaire du revenu est une personne physique domiciliée dans l'un des deux Etats, les pensions et rentes viagères privées reçues de l'autre Etat sont entièrement exemptes des impôts à la source perçus dans cet autre Etat (art. XI, 2<sup>e</sup>, 3<sup>e</sup> et 4<sup>e</sup> al., de la convention).

Sur les détails de la procédure permettant de réaliser ces réductions de taux et dégrèvements des impôts à la source, la circulaire ultérieure (n° 2) mentionnée dans l'introduction de la présente donnera des renseignements plus précis.

#### IV. Dispositions et réserves spéciales

1. Selon la pratique suisse en matière de conventions internationales, l'article IV de la convention permet d'imposer, conformément au droit interne, les *répartitions de bénéfice dissimulées* dans les relations entre des

sociétés juridiquement indépendantes (par ex. dans les relations entre société mère et société filiale).

2. D'après le droit américain, les dividendes et intérêts versés par une société non américaine sont aussi considérés comme revenus de source américaine et par conséquent soumis à l'impôt fédéral sur le revenu, si le revenu obtenu par une société de ce genre qui provient de source américaine dépasse un certain pour-cent (*imposition dite extraterritoriale*). Sur la base des articles VI et VII de la convention, les bénéficiaires de dividendes et intérêts américains qui sont domiciliés en Suisse sont, il est vrai, dégrévés des impôts américains. Mais il fallait aussi veiller, dans la convention, à ce que les Etats-Unis renoncent également à la compétence que leur droit interne leur donne en matière d'imposition, lorsqu'un bénéficiaire suisse reçoit des dividendes et intérêts américains sous la forme de dividendes et intérêts de sociétés non américaines. C'est le but de l'article XIV, 1<sup>er</sup> alinéa, de la convention, qui libère de l'imposition américaine les dividendes et intérêts versés par une société non américaine, à condition que le bénéficiaire du revenu ne possède pas d'établissement stable aux Etats-Unis et qu'il ait son domicile en Suisse ou soit une société suisse. Si l'article XIV, 2<sup>e</sup> alinéa, de la convention impose à la Suisse une restriction identique de sa compétence, ce fait n'a actuellement pas de portée pratique, mais une valeur purement déclaratoire, du moment que la Suisse ne connaît pas d'imposition extraterritoriale des dividendes et intérêts correspondant à celle des Etats-Unis.

3. L'article XVIII réserve, d'une part, les privilèges plus étendus qui appartiennent aux fonctionnaires *diplomatiques et consulaires* et qui sont fondés sur l'usage international ou la pratique juridique interne (1<sup>er</sup> al.) et, d'autre part, les *allégements et avantages* que les lois fiscales de chacun des deux Etats accordent aux contribuables en vertu de leur réglementation particulière autonome (2<sup>e</sup> al.). Selon la pratique récemment suivie par la Suisse en matière de conventions, l'article XVIII, 3<sup>e</sup> alinéa, interdit à chaque Etat d'astreindre les ressortissants (ainsi que les sociétés et personnes morales) de l'autre Etat à payer des impôts autres ou plus élevés que ses propres ressortissants qui sont domiciliés sur son territoire. Ce principe d'*égalité de traitement* n'est pas limité à la perception des impôts sur le revenu auxquels s'applique la convention, mais il s'étend aux impôts de toute nature ou dénomination, quel que soit en particulier le détenteur de la souveraineté fiscale.

## V. Dispositions de procédure

1. *L'autorité administrative supérieure* au sens de la convention est, pour la Suisse, le directeur de l'administration fédérale des contributions (art. II, 1<sup>er</sup> al., lettre *g*, de la convention), qui peut communiquer directement avec



le « Commissioner of Internal Revenue », à Washington (art. XIX, 2<sup>e</sup> al., de la convention), soit pour s'efforcer de s'entendre avec lui de manière appropriée dans des cas concrets de double imposition ou lorsqu'il s'agit de questions d'interprétation ou de points douteux (voir ch. 2, ci-après), soit pour échanger des renseignements, etc. (voir ch. 3, ci-après).

2. La *procédure amiable* prévue à l'article XVII peut être introduite à la demande d'un contribuable soumis à une double imposition (1<sup>er</sup> al.) ou, sans initiative de ce genre, par les autorités administratives compétentes, afin d'éliminer les difficultés ou les doutes au sujet de l'application ou de l'interprétation de la convention (2<sup>e</sup> al.). Le contribuable peut s'adresser soit à l'autorité de l'Etat dont il est ressortissant soit à celle de l'Etat où il est domicilié.

3. *L'échange de renseignements* prévu à l'article XVI (1<sup>er</sup> al.) et le *recouvrement des impôts à la source* de l'autre Etat (2<sup>e</sup> al.) sont en étroite relation avec la procédure qui sera instituée pour dégrever des impôts à la source les rendements de capitaux, droits de licence, pensions et rentes viagères (voir ch. III, 6, ci-dessus). S'il y a lieu d'échanger des renseignements en dehors de la procédure déterminante en matière d'impôts à la source, il faudra tenir compte des précautions et restrictions statuées par l'article XVI, 1<sup>er</sup> et 3<sup>e</sup> alinéa, de la convention. Sur l'échange des renseignements, les dispositions d'exécution édictées par chaque Etat en particulier devront renfermer des prescriptions complémentaires, dont la circulaire (n<sup>o</sup> 2) mentionnée au début parlera également.

---

Nous saisissons cette occasion, fidèles et chers Confédérés, pour vous recommander avec nous à la protection divine.

Berne, le 2 novembre 1951.

Au nom du Conseil fédéral suisse:

*Le président de la Confédération,*

Ed. de STEIGER

*Le vice-chancelier,*

Ch. OSER