

CIRCULAIRE

du

Conseil fédéral aux gouvernements des cantons concernant les conventions en vue d'éviter les doubles impositions conclues par la Suisse avec la Norvège, la Finlande et le Danemark

(Du 20 septembre 1957)

Fidèles et chers Confédérés,

Les conventions suivantes conclues par la Suisse avec la Norvège, la Finlande et le Danemark, en vue d'éviter les doubles impositions, sont entrées en vigueur, lors de l'échange des instruments de ratification:

- a. Les conventions signées le 7 décembre 1956 entre la Confédération suisse et le Royaume de Norvège, en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, ainsi qu'en matière d'impôts sur les successions (entrées en vigueur le 3 juillet 1957;) RO 1957, 715 et 728.
- b. Les conventions signées le 27 décembre 1956 entre la Confédération suisse et la République de Finlande, en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, ainsi qu'en matière d'impôts sur les successions (entrées en vigueur le 31 mai 1957;) RO 1957, 738 et 752.
- c. Les conventions signées le 14 janvier 1957 entre la Confédération suisse et le Royaume du Danemark, en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, ainsi qu'en matière d'impôts sur les successions (entrées en vigueur le 26 août 1957;) RO 1957, 763 et 778.

Les conventions ont été commentées dans notre message à l'Assemblée fédérale du 25 janvier 1957 (FF 1957, I, 229); on se bornera dans l'exposé qui suit à compléter ce qui a été dit quant aux effets des conventions sur le droit fiscal interne suisse.

Dodis



**A. Conventions en vue d'éviter
les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune
avec la Norvège, la Finlande et le Danemark**

(appelées ci-après: conv. Nor., conv. Fin. et conv. Dan.)

(Les références aux articles conventionnels sans autre précision concernent
les trois conventions.)

I. CHAMP D'APPLICATION

1. Quant aux impôts, les trois conventions s'appliquent à tous les impôts ordinaires et extraordinaires sur le revenu et sur la fortune, y compris les impôts grevant les bénéfices obtenus lors de l'aliénation de biens mobiliers ou immobiliers (bénéfices en capital et bénéfices immobiliers), ainsi que les augmentations de valeur et de fortune (art. 1^{er}, § 1 et § 2; § 2 et § 3 du protocole final [PF] ad art. 1^{er}), à l'exception toutefois des impôts sur les gains faits dans les loteries (§ 3 du PF ad art. 1^{er}).

Les impôts auxquels s'appliquent actuellement les trois conventions sont énumérés, pour chacune d'elles, dans deux annexes; en cas de doute, on peut se renseigner auprès de l'administration fédérale des contributions.

2. Quant aux personnes, les conventions s'appliquent à tous les contribuables (personnes physiques ou morales, sociétés de personnes sans personnalité juridique, etc.) des Etats contractants (art. 1^{er}, § 1). La restriction figurant dans la convention avec le Danemark (§ 4 du PF ad art. 1^{er} conv. Dan.) au sujet des fidéicommiss, ainsi que des fiefs et des majorats danois, est sans importance pour la Suisse.

D'après la législation interne norvégienne, finlandaise et danoise, de même qu'en vertu du droit fiscal de certains cantons, une succession non partagée est considérée comme sujet fiscal particulier. C'est pourquoi les trois conventions énoncent (§ 4 du PF ad art. 1^{er} conv. Nor. et conv. Fin.; § 5 du PF ad art. 1^{er} conv. Dan.) que le revenu provenant d'une succession, ou la fortune qui en fait partie, peut être imposé selon les dispositions de la convention, et sous réserve de la procédure amiable, auprès de l'acquéreur dans un des Etats contractants, dans la mesure où la succession non partagée n'est pas elle-même imposée, pour le revenu et la fortune en question, dans l'autre Etat contractant où le défunt avait son dernier domicile.

3. Les conventions s'appliquent en Suisse pour la première fois:

- a. Aux impôts perçus par voie de retenue à la source sur les revenus de capitaux mobiliers qui sont échus en l'année civile 1956 (art. 12, lit. a, conv. Nor.; art. 13, lit. a, conv. Fin. et conv. Dan.);

b. Aux autres impôts suisses sur le revenu et sur la fortune qui sont perçus pour la période postérieure au 31 décembre 1956 (art. 12, lit. c, conv. Nor.; art. 13, lit. c, conv. Fin. et conv. Dan.).

En Norvège, en Finlande et au Danemark, la première application des conventions dépend du droit interne (art. 12, lit. b, conv. Nor.; art. 13, lit. b, conv. Fin. et conv. Dan.).

4. Quant aux territoires, la convention avec la Norvège ne s'applique pas au Spitzberg, à Jan Mayen et aux possessions norvégiennes hors d'Europe (art. 1^{er}, § 4, conv. Nor.). La convention avec le Danemark — sous réserve d'un arrangement particulier — ne s'applique pas aux Iles Féroë et au Groenland (art. 1^{er}, § 4, en corrélation avec l'art. 11 conv. Dan.).

II. DISPOSITIONS ESSENTIELLES

1. Les conventions suivent en principe le système des règles de rattachement, c'est-à-dire qu'elles réservent à chaque Etat contractant le droit exclusif d'imposer certains groupes d'objets (exceptions: § 5 du PF ad art. 2 conv. Dan.; art. 9 conv. Nor. et conv. Dan.; art. 10 conv. Fin.). Pour délimiter la compétence en matière d'imposition, les principes suivants ont été adoptés:

a. Sont imposés dans l'Etat où a son domicile (siège) la personne à laquelle appartient la fortune ou qui touche le revenu:

- Tout revenu et toute fortune pour lesquels les conventions n'établissent pas de règle dérogatoire (clause générale; art. 2, § 1). Pour les biens mobiliers grevés d'usufruit, c'est l'Etat où est domicilié l'usufruitier qui est compétent, dans les conventions avec la Norvège et la Finlande (§ 4 du PF ad art. 2 conv. Nor. et conv. Fin.); dans la convention avec le Danemark (§ 5 du PF ad art. 2 conv. Dan.), chacun des deux Etats s'est réservé le droit d'imposer ces biens selon sa propre législation — sous réserve de la procédure amiable;
- Les créances garanties par gage immobilier et les revenus qui en proviennent (art. 3, § 2);
- Les revenus provenant de l'aliénation ou de l'octroi de licences pour l'utilisation de droits d'auteurs dans le domaine littéraire, musical et artistique, ainsi que dans le domaine industriel (brevets, marques, échantillons et modèles, constructions techniques, procédés et expériences techniques, formules, recettes, etc.), y compris les indemnités pour la location de films ou l'utilisation d'équipements industriels, commerciaux ou scientifiques, de même que la fortune constituée par des droits de ce genre (§ 1 du PF ad art. 2; voir cependant ci-dessous lettre c, 4^e subdivision);

- Les revenus des professions libérales, en tant que le bénéficiaire exerce son activité dans l'autre Etat sans y utiliser une installation permanente dont il dispose de façon régulière (art. 6, § 1; voir ci-dessous lettre *d*, 1^{re} subdivision). Avec le Danemark, cette règle est aussi applicable aux revenus provenant de l'exercice indépendant de la profession d'acteur, musicien, artiste, sportif professionnel, etc. (art. 6, § 1, en corrélation avec le PF ad art. 6 conv. Dan.; en ce qui concerne la Norvège et la Finlande, voir ci-dessous lettre *d*, 2^e subdivision);
- Les revenus du travail d'une personne employée totalement ou principalement à bord de bateaux ou d'aéronefs appartenant à une entreprise de navigation maritime, intérieure ou aérienne (art. 7, § 2; voir cependant ci-dessous lettre *d*, 4^e subdivision);
- Les revenus du travail d'une personne exerçant une activité lucrative dépendante qui travaille passagèrement, c'est-à-dire pendant un temps n'excédant pas 183 jours en une année civile (art. 7, § 3, conv. Nor. et conv. Fin.) ou pendant un temps n'excédant pas une année (art. 7, § 3, conv. Dan.), pour le compte d'un employeur domicilié dans le même Etat qu'elle. Avec la Norvège et la Finlande, une réglementation différente a été adoptée pour l'imposition des artistes exerçant une activité lucrative dépendante (voir ci-dessous lettre *d*, 2^e subdivision);
- Les retraites, les pensions de veuve ou d'orphelin et les autres allocations ou avantages appréciables et argent qui sont accordés en raison des services antérieurs d'une personne ayant exercé une activité lucrative dépendante (art. 7, § 4). Une règle différente a été prévue avec la Finlande pour les pensions de droit public (voir ci-dessous lettre *e*);
- Les tantièmes, jetons de présence et autres allocations versés aux membres du conseil d'administration ou de surveillance de sociétés anonymes, sociétés en commandite par actions, sociétés à responsabilité limitée et sociétés coopératives, ou aux gérants de sociétés à responsabilité limitée en leur qualité (pour les allocations versées en une autre qualité, voir ci-dessous lettre *f*), dans la convention avec le Danemark (art. 8, § 1, conv. Dan.). Avec la Norvège et la Finlande, on a choisi une autre réglementation (voir ci-dessous lettre *f*);
- Les capitaux mobiliers et les revenus qui en proviennent (art. 9, § 1, conv. Nor. et conv. Dan., et art. 10, § 1, conv. Fin., en corrélation avec l'art. 2, § 1). Mais on a réservé l'imposition des revenus de capitaux mobiliers par voie de retenue à la source dans l'autre Etat, ainsi que le dégrèvement de ces impôts en faveur du créan-

cier (art. 9, § 2, conv. Nor.; art. 10, § 2, conv. Fin. et art. 9, § 2 et § 3, conv. Dan.; cf. chiffre 7 et IV ci-dessous).

b. Sont imposés au lieu de situation de la chose :

- Les biens immobiliers, y compris les accessoires, ainsi que les revenus qui en proviennent (art. 3, § 1);
- Les exploitations agricoles et forestières (y compris le cheptel mort ou vif) et les revenus qui en proviennent (art. 3, § 1);
- Les droits auxquels s'appliquent les dispositions du droit privé concernant la propriété foncière, ainsi que les droits d'usufruit sur les biens immobiliers, à l'exception des créances de toute nature garanties par gage immobilier (art. 3, § 2);
- Les droits à des indemnités fixes ou variables pour l'exploitation de gisements minéraux, sources et autres richesses du sol, ainsi que ces indemnités elles-mêmes (art. 3, § 2; § 1 du PF ad art. 3);
- Les biens immobiliers faisant partie du capital d'exploitation des entreprises (§ 2 du PF ad art. 3);
- Les revenus provenant de l'aliénation de biens immobiliers, de droits et usufruits concernant des biens immobiliers, ainsi que d'exploitations agricoles ou forestières (§ 1 du PF ad art. 3);
- Les biens mobiliers placés dans des installations permanentes et affectés à l'exercice d'une profession libérale (art. 6, § 2).

c. Sont imposés dans l'Etat où se trouve un établissement stable :

- Les exploitations commerciales, industrielles ou artisanales de tout genre, y compris les entreprises financières, de transport et d'assurances, ainsi que les revenus qui en proviennent (art. 4, § 1);
- Les bénéfices obtenus lors de l'aliénation totale ou partielle d'une exploitation (art. 4, § 1);
- Les participations apparentes ou tacites à des entreprises constituées sous forme de société (comme une société simple, une société en nom collectif ou en commandite, ainsi qu'une communauté d'intérêts du droit danois), à l'exception des participations ayant la forme d'actions, bons de jouissance ou papiers-valeurs analogues et de parts à des sociétés coopératives ou à des sociétés à responsabilité limitée (art. 4, § 4);
- Les droits de licences qui constituent un élément de la fortune commerciale de l'établissement stable d'une exploitation commerciale, industrielle ou artisanale, et les revenus de ces droits qui font partie du rendement de cet établissement stable (§ 1 du PF ad art. 2 en corrélation avec l'art. 4; voir cependant ci-dessus lettre a, 3^e subdivision).

d. Sont imposés dans l'Etat où se trouve le lieu de travail :

- Les revenus des professions libérales, si le bénéficiaire exerce son activité dans cet Etat en y utilisant une installation permanente dont il dispose de façon régulière (art. 6, § 1);
 - Les revenus provenant de l'exercice dépendant ou indépendant de la profession d'acteur, de musicien, d'artiste, de sportif professionnel, etc., dans les conventions avec la Norvège et la Finlande (§ 2 du PF ad art. 6 conv. Nor. et conv. Fin.; PF ad art. 7 conv. Nor. et conv. Fin.). Avec le Danemark, il existe une réglementation spéciale (voir ci-dessus lettre a, 4^e subdivision, ainsi que 6^e subdivision);
 - Les revenus provenant d'une activité lucrative dépendante, comme les traitements, salaires et rémunérations analogues (art. 7, § 1), si le bénéficiaire n'a pas de domicile dans l'autre Etat et n'exerce pas, dans l'Etat où il travaille passagèrement, une activité pour le compte d'un employeur domicilié dans le même Etat que lui (voir ci-dessus lettre a, 6^e subdivision). Avec la Finlande, des règles particulières ont été prévues pour l'imposition des revenus provenant d'un emploi de droit public (voir ci-dessous lettre e);
 - Les revenus du travail d'une personne employée totalement ou principalement à bord de bateaux ou d'aéronefs appartenant à une entreprise de navigation maritime, intérieure ou aérienne, à condition que l'Etat du domicile ne fasse pas usage de son droit d'imposer, conformément à la lettre a, 5^e subdivision, ci-dessus. Le lieu de travail est celui où se trouve la direction effective de l'entreprise (art. 7, § 2).
- e. Les traitements, pensions et rémunérations analogues de droit public sont imposés dans l'Etat du débiteur des revenus, dans la convention avec la Finlande. Avec la Norvège et le Danemark, les règles applicables sont celles prévues pour les revenus provenant d'une activité lucrative dépendante (voir ci-dessus lettre a, 6^e et 7^e subdivisions, ainsi que lettre d, 3^e subdivision).
- f. Les tantièmes, jetons de présence et autres allocations versés aux membres du conseil d'administration ou de surveillance de sociétés anonymes, sociétés en commandite par actions, sociétés à responsabilité limitée et sociétés coopératives, ou aux gérants de sociétés à responsabilité limitée sont imposés dans l'Etat où se trouve le siège de la société, avec la Norvège et la Finlande (art. 8, § 1, conv. Nor. et conv. Fin.). Dans la convention avec le Danemark, on a

prévu des règles spéciales (voir ci-dessus lettre *a*, 8^e subdivision). Les allocations que lesdites personnes reçoivent en une autre qualité (par exemple les honoraires d'un conseil juridique ou le salaire d'un directeur) sont imposées conformément aux dispositions applicables aux revenus des professions libérales (art. 6, § 1; voir ci-dessus lettre *a*, 4^e subdivision, et lettre *d*, 1^{re} subdivision) ou aux revenus provenant d'une activité lucrative dépendante (art. 7, § 1; voir ci-dessus lettre *d*, 3^e subdivision).

- g.* La fortune des entreprises de navigation maritime, intérieure ou aérienne et les revenus qui en proviennent sont imposés dans l'Etat où se trouve la direction effective de l'entreprise. La même règle s'applique aux agences s'occupant du transport des personnes ou des marchandises, ainsi que dans le cas où une entreprise de navigation aérienne participe à un pool, à une exploitation en commun ou à un organisme international d'exploitation (art. 5).

2. Les dispositions relatives au domicile des personnes physiques sont fondées en premier lieu sur un élément objectif, la possibilité d'habiter de façon permanente dans un Etat. D'autres critères sont prévus à titre subsidiaire: le centre des intérêts vitaux, le séjour durable, la nationalité (art. 2, § 2 et § 3). En cas de transfert de domicile (§ 2 du PF ad art. 2), le droit d'imposer, lorsqu'il dépend du domicile, prend fin le jour du transfert avec la Norvège, à la fin du mois au cours duquel le transfert a eu lieu avec la Finlande et le Danemark.

Le domicile des personnes morales et des sociétés ou groupements de personnes sans personnalité juridique est déterminé d'après la législation interne. S'il en résulte un double domicile, on se réfère au lieu de la direction effective (art. 2, § 4, 1^{re} phrase).

Comme domicile d'une succession non partagée, on considère le dernier domicile du défunt (art. 2, § 4, 2^e phrase).

3. Un établissement stable (art. 4, § 2), au sens des conventions, est une installation permanente où s'exerce en tout ou en partie l'activité d'une entreprise. Constituent une telle installation: le siège de l'entreprise, le lieu de la direction, les succursales, les usines et ateliers, les bureaux de vente, les gisements minéraux, sources et autres richesses du sol en exploitation, ainsi que les représentations permanentes.

Ne constituent pas des établissements stables:

- a.* Le fait d'avoir des relations d'affaires par un représentant absolument indépendant, agissant en sa propre qualité et en son propre nom (art. 2, 1^{re} phrase, du PF ad art. 4);
- b.* Le fait d'avoir un représentant (agent intermédiaire) 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, 2^e phrase, du PF ad art. 4);

- c. Le fait qu'un représentant indépendant au sens de la lettre *a*, ou un agent intermédiaire au sens de la lettre *b*, détient un stock d'échantillons, un stock en consignation ou un stock de livraison de l'entreprise représentée (§ 3 du PF ad art. 4). Dans les conventions avec la Norvège et le Danemark, un tel représentant constitue toutefois un établissement stable lorsqu'il exécute en général les commandes qu'il a reçues au moyen d'un stock de l'entreprise géré par lui-même (§ 3 du PF ad art. 4 conv. Nor. et conv. Dan.).
- d. Le dépôt de marchandises par une entreprise de l'un des 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 cette dernière entreprise (§ 5 du PF ad art. 4);
- e. La participation à une entreprise sous forme d'actions, de bons de jouissance et de papiers-valeurs analogues, ainsi que de parts de sociétés coopératives et de sociétés à responsabilité limitée, même si cette possession confère une influence sur la direction de l'entreprise (par exemple relations entre société mère et société filiale; § 6 du PF ad art. 4);
- f. Un chantier de construction qui a un objet limité, c'est-à-dire qui est créé spécialement pour réaliser un ouvrage déterminé, si la durée d'exécution des travaux qui sont l'objet de ce chantier n'excède pas 12 mois (§ 1 du PF ad art. 4 conv. Nor. et conv. Fin.) ou 2 ans (§ 1 du PF ad art. 4 conv. Dan.).

4. Lorsqu'une entreprise entretient des établissements stables dans les deux Etats, chacun d'eux ne peut imposer que la fortune servant à l'établissement stable sis sur son territoire et les revenus obtenus par cet établissement (art. 4, § 3). Pour le partage de la compétence fiscale, on appliquera les règles suivantes, étant entendu que les autorités administratives compétentes des deux Etats pourront convenir d'arrangements particuliers dans des cas d'espèce ou pour certains groupes de cas (§ 11 du PF ad art. 4 conv. Nor. et conv. Dan.; § 10 du PF ad art. 4 conv. Fin.):

- a. Une partie convenable des frais généraux du siège principal sera imputée sur les résultats des divers établissements stables. A cet effet, lors de la détermination des bénéfices d'un établissement stable, on admettra la déduction de toutes les dépenses qui peuvent être équitablement attribuées à l'établissement stable, y compris les frais de gestion et d'administration générale (§ 7 du PF ad art. 4);
- b. En ce qui concerne les entreprises d'assurances, qui entretiennent des établissements stables dans les deux Etats, les bénéfices sont répartis,

après déduction d'un préciput de 10 pour cent en faveur de l'Etat où se trouve le siège, dans la proportion existant entre les primes brutes encaissées par l'établissement stable et le total des primes brutes encaissées par l'entreprise, dans les conventions avec la Norvège et le Danemark (§ 8 du PF ad art. 4 conv. Nor. et conv. Dan.). Avec la Finlande, il n'existe aucune disposition semblable; une éventuelle double imposition serait supprimée dans le cadre de la procédure amiable (protocole d'apposition des paraphe du 30 juin 1956).

- c. Les transferts de bénéfices entre le siège principal et les établissements stables (§ 9 du PF ad art. 4 conv. Nor. et conv. Dan.; § 8 du PF ad art. 4 conv. Fin.) doivent être corrigés, ainsi que ceux effectués entre des entreprises juridiquement indépendantes (société mère et société filiale; § 10 du PF ad art. 4 conv. Nor. et conv. Dan.; § 9 du PF ad art. 4 conv. Fin.).

5. Les trois conventions prévoient que les revenus de capitaux mobiliers peuvent être imposés par voie de retenue à la source (art. 9, § 1, conv. Nor. et conv. Dan.; art. 10, § 1, conv. Fin.). Les impôts à la source suisses frappant ces revenus peuvent à certaines conditions faire l'objet d'une demande en remboursement partiel ou total de la part des bénéficiaires domiciliés en Norvège, en Finlande et au Danemark. De leur côté, ces trois Etats accordent un dégrèvement semblable aux bénéficiaires domiciliés en Suisse. On a prévu les règles suivantes:

- a. Dans la convention avec la Norvège (art. 9, § 2, et PF ad art. 9 conv. Nor.), l'imposition à la source est réduite à 5 pour cent des revenus de capitaux mobiliers. Actuellement, la Norvège n'impose pas les intérêts à la source.
- b. Dans la convention avec la Finlande (art. 10, § 2 et PF ad art. 10 conv. Fin.), les impôts à la source sur les dividendes ne doivent pas excéder 5 pour cent des revenus bruts, lorsque le bénéficiaire est une personne morale domiciliée dans l'autre Etat; ils ne doivent pas excéder 10 pour cent, lorsque le bénéficiaire est une personne physique, une société ou un groupement de personnes sans personnalité juridique. En ce qui concerne les intérêts, le dégrèvement s'élève au montant des impôts à la source imputé par l'Etat qui les perçoit sur ses propres impôts dus par les bénéficiaires de ces revenus domiciliés sur son territoire, mais au moins au montant excédant 5 pour cent des revenus bruts. En règle générale, la Finlande n'impose pas les intérêts à la source; si une telle imposition a toutefois lieu, elle ne peut être maintenue, vu la convention.
- c. Avec le Danemark (art. 9, § 2 et § 3, PF ad art. 9 conv. Dan.), la convention tient compte du fait qu'actuellement ce pays ne connaît

aucun impôt à la source sur les revenus de capitaux mobiliers. Au cas où le Danemark instituerait un tel impôt, il renoncerait à en frapper les dividendes et les intérêts versés en Suisse. La Suisse, de son côté, réduit déjà maintenant à 10 pour cent ses impôts à la source frappant les revenus de capitaux mobiliers. Un dégrèvement plus important serait automatiquement accordé si le Danemark décidait de prélever un impôt à la source sur les mêmes revenus.

Les règles de procédure sont exposées sous chiffre IV ci-dessous.

6. Comme dans les autres conventions conclues par la Suisse, un traitement fiscal privilégié est accordé par les trois conventions aux sommes allouées pour l'entretien, les études et la formation des étudiants, apprentis et stagiaires (§ 3 du PF ad art. 2 conv. Nor. et conv. Fin.; § 4 du PF ad art. 2 conv. Dan.).

7. Eu égard au droit fiscal des cantons, il convient de relever la clause autorisant chaque Etat contractant à calculer l'impôt au taux correspondant à l'ensemble du revenu ou à l'ensemble de la fortune, même en cas d'assujettissement partiel (§ 2 du PF ad art. 2 à 9 conv. Nor. et conv. Dan.; § 2 du PF ad art. 2 à 10 conv. Fin.), ainsi que l'interdiction d'imposer à la source les revenus que la convention soumet à l'imposition exclusive de l'autre Etat (§ 1 du PF ad art. 2 à 9 conv. Nor. et conv. Dan.; § 1 du PF ad art. 2 à 10 conv. Fin.). Il faut aussi souligner la réserve des avantages que la législation de chacun des Etats ou que des accords internationaux octroyent aux contribuables (§ 5 du PF ad art. 1^{er} conv. Nor. et conv. Fin.; § 6 du PF ad art. 1^{er} conv. Dan.), ainsi que la réserve des exonérations fiscales plus étendues dont bénéficient les fonctionnaires diplomatiques et consulaires (§ 6 du PF ad art. 1^{er} conv. Nor. et conv. Fin.; § 7 du PF ad art. 1^{er} conv. Dan.). Chaque convention contient en outre une clause d'égalité de traitement (§ 7 du PF ad art. 1^{er} conv. Nor. et conv. Fin.; § 8 du PF ad art. 1^{er} conv. Dan.).

III. DISPOSITIONS DE PROCÉDURE

Les dispositions concernant la procédure amiable (art. 10, PF ad art. 10 conv. Nor. et conv. Dan.; art. 11, PF ad art. 11 conv. Fin.), qui peut être introduite d'office ou aussi, lorsqu'il existe une double imposition effective, par le contribuable (quelle que soit sa nationalité), correspondent aux dispositions d'autres conventions conclues par la Suisse. Elles prescrivent l'obligation pour le contribuable de présenter sa réclamation, en règle générale, dans le délai d'une année après l'année civile en laquelle il a eu connaissance de la double imposition par la notification de bordereaux d'impôts ou par d'autres décisions officielles (§ 2 du PF ad art. 10 conv. Nor. et conv. Dan.; § 2 du PF ad art. 11 conv. Fin.).

IV. PROCÉDURE POUR OBTENIR LE DÉGRÈVEMENT DES IMPÔTS PERÇUS A LA SOURCE SUR LES REVENUS DE CAPITAUX MOBILIERS

1. Bases contractuelles du dégrèvement

a. D'après les trois conventions (art. 9 conv. Nor. et conv. Dan.; art. 10 conv. Fin.), le bénéficiaire des revenus de capitaux mobiliers domicilié dans l'un des Etats contractants a le droit d'être dégrévé des impôts perçus à la source dans l'autre Etat sur ces revenus (voir ci-dessus II, 5). En ce qui concerne les conditions à remplir pour pouvoir demander le dégrèvement, les trois conventions prévoient les mêmes règles; en revanche, elles déterminent de manière différente le montant du dégrèvement et la procédure à suivre pour l'obtenir.

b. Le droit au dégrèvement des impôts perçus à la source dans les Etats contractants est lié à la condition que le bénéficiaire des revenus présente une attestation de domicile (siège) et d'assujettissement aux impôts sur le revenu et sur la fortune dans l'Etat du domicile (art. 9, § 2, conv. Nor.; art. 10, § 2, conv. Fin.; art. 9, § 2 et § 3 conv. Dan.).

Le droit au dégrèvement appartient cependant aussi aux personnes physiques et morales qui sont exonérées, pour des motifs relevant de leur personne, dans l'Etat où elles ont leur domicile, ou dont le revenu et la fortune n'excèdent pas les montants exempts d'impôts, si au moment de la mise en paiement des revenus imposés à la source ces personnes avaient la jouissance des capitaux mobiliers dont proviennent lesdits revenus (l'art. 3, § 1 des arrangements avec la Norvège et la Finlande le prévoit expressément).

Les membres des représentations diplomatiques ou consulaires de l'un des Etats contractants qui résident dans l'autre Etat ou dans un Etat tiers et qui possèdent la nationalité de l'Etat qui les envoie sont considérés, quant au dégrèvement auquel ils ont droit, comme ayant leur domicile dans ce dernier Etat, s'ils y sont astreints au paiement d'impôts sur les capitaux mobiliers et sur leurs revenus soumis dans l'autre Etat à un impôt perçu par voie de retenue à la source (§ 6, lit. *a*, du PF ad art. 9 conv. Nor. et conv. Dan.; § 6, lit. *a*, du PF ad art. 10 conv. Fin.). Les organisations internationales, leurs organes et fonctionnaires, ainsi que le personnel des représentations diplomatiques ou consulaires d'un Etat tiers, qui ont leur domicile ou qui résident dans l'un des Etats contractants et y sont exonérés d'impôts sur les capitaux mobiliers ou sur leurs revenus, n'ont pas droit au dégrèvement des impôts perçus dans l'autre Etat par voie de retenue à la source (§ 6, lit. *b*, du PF ad art. 9 conv. Nor. et conv. Dan.; § 6, lit. *b*, du PF ad art. 10 conv. Fin.).

Sont réservés les droits au dégrèvement des impôts à la source accordés

par la législation de l'Etat qui perçoit l'impôt (§ 8 du PF ad art. 9 conv. Nor. et conv. Dan.; § 8 du PF ad art. 10 conv. Fin.).

L'Etat qui perçoit l'impôt à la source ouvre aux personnes qui en demandent le dégrèvement les mêmes voies de droit qu'à ses propres contribuables (§ 7 du PF ad art. 9 conv. Nor. et conv. Dan.; § 7 du PF ad art. 10 conv. Fin.).

c. Les autorités administratives compétentes des Etats contractants se sont entendues sur la procédure à suivre pour obtenir le dégrèvement prévu par les conventions. Avec la Norvège et la Finlande, des arrangements ont été conclus, le 3 juillet 1957 et le 17 juin 1957, «au sujet de la procédure de dégrèvement des impôts perçus par voie de retenue à la source sur les revenus de capitaux mobiliers» (RO 1957, 733 et RO 1957, 756; ci-dessous: arrangement Nor. et arrangement Fin.). Les dispositions suisses d'exécution de la convention avec le Danemark se trouvent dans l'arrêté du Conseil fédéral du 20 septembre 1957 (RO 1957, 783; ci-dessous: arrêté Dan.), fondé sur 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). Les arrangements et l'arrêté, qui règlent les modalités de la procédure (conditions, obligations des bénéficiaires des revenus et des autorités fiscales des deux Etats, voies de droit, mesures pour empêcher les abus), s'appliquent pour la première fois aux impôts perçus à la source sur les revenus de capitaux mobiliers qui sont échus en l'année civile 1956.

2. Le dégrèvement des impôts à la source norvégiens

a. Actuellement la Norvège ne prélève un impôt à la source, de 25 pour cent, que sur les dividendes versés à des actionnaires domiciliés à l'étranger. En vertu de la convention (art. 9, § 2, conv. Nor.), les actionnaires domiciliés et contribuables en Suisse peuvent demander la réduction de cet impôt à 5 pour cent. Le dégrèvement a lieu par voie de diminution de la retenue d'impôt à la source ou de remboursement de l'impôt perçu en trop (art. 1^{er}, § 2, arrangement Nor.).

b. Le dégrèvement doit être demandé dans une lettre adressée au débiteur des dividendes. On n'a pas prévu de formule spéciale nécessitant une attestation des autorités suisses. Si le dividende a été versé au bénéficiaire sous déduction de l'impôt total à la source, le débiteur est tenu de rembourser la différence (art. 9, § 2, arrangement Nor.). L'administration norvégienne des contributions, qui est informée en vertu de la législation interne de tous les paiements de dividendes n'ayant pas subi la déduction de l'impôt total à la source, porte annuellement à la connaissance de l'administration fédérale des contributions, en mentionnant le montant de chaque dividende, les noms et adresses des bénéficiaires ayant leur domicile en Suisse dont les dividendes ont subi la retenue au taux réduit à 5 pour cent (art. 9, § 3, arrangement Nor.). Ces indications seront communiquées

d'une manière appropriée aux cantons, en vue de l'examen des impôts normalement dus.

3. Le dégrèvement des impôts à la source finlandais

a. La Finlande perçoit actuellement sur les dividendes un impôt de 30 pour cent acquitté par paiement anticipé, qui est ensuite imputé sur les impôts sur le revenu et sur la fortune dus conformément au droit fiscal finlandais par le bénéficiaire. En règle générale, il n'y a aucune retenue sur les intérêts.

En vertu de la convention (art. 10, § 2, conv. Fin.), les bénéficiaires ayant leur domicile (siège) en Suisse peuvent demander que seul un impôt à la source de 5 pour cent (personnes morales; art. 1^{er}, § 2, lit. b, arrangement Fin.), ou de 10 pour cent (personnes physiques, sociétés ou groupements de personnes sans personnalité juridique; art. 1^{er}, § 2, lit. c, arrangement Fin.) soit prélevé sur leurs dividendes et que leurs intérêts soient dégrévés de tout impôt à la source (voir aussi art. 1^{er}, § 2, lit. a, arrangement Fin.).

b. Le dégrèvement des impôts à la source finlandais doit être demandé au moyen de la formule $\frac{N:o 234}{R-SF 1}$ que l'on peut se procurer auprès de l'administration fédérale des contributions. La demande ne peut se rapporter qu'à des revenus provenant de titres de même nature, émis par le même débiteur finlandais (art. 9, § 1, arrangement Fin.). Elle doit être rédigée en trois exemplaires et présentée à l'autorité fiscale cantonale dont relève le requérant (art. 9, § 2, arrangement Fin.); celle-ci examine si les conditions requises sont remplies (domicile et imposition; voir ci-dessus chiffre 1, lettre b), et délivre une attestation sur deux exemplaires de la demande qu'elle rend au requérant. Elle conserve le troisième exemplaire (art. 9, § 3, arrangement Fin.). Si elle constate après coup que l'attestation qu'elle a délivrée n'est pas fondée, elle doit en informer l'administration fédérale des contributions, laquelle à son tour en donne connaissance au ministère finlandais des finances (division des contributions) (art. 13 arrangement Fin.).

c. Le requérant peut envoyer les deux exemplaires de la demande attestés par l'autorité cantonale, avant l'échéance des intérêts, ou dans un délai de trois semaines après l'échéance des dividendes, au débiteur finlandais; en conséquence, celui-ci ne perçoit pas l'impôt finlandais à la source sur les intérêts, ou il ne le perçoit qu'au taux réduit sur les dividendes, et il en fait l'attestation sur l'un des deux exemplaires qu'il rend au requérant (art. 10, § 1 et § 2, arrangement Fin.). Si les délais qui viennent d'être mentionnés n'ont pas été observés ou si le débiteur finlandais ne tient pas compte de la demande présentée à temps, le requérant peut obtenir le remboursement total ou partiel de l'impôt à la source finlandais en remettant les deux exemplaires de la demande, dans un délai de deux ans sui-

vant l'année civile au cours de laquelle les revenus imposés sont échus, à l'autorité provinciale finlandaise compétente dont relève le débiteur ou, à l'intention de cette autorité, au ministère des finances (division des contributions), ou encore à l'administration fédérale des contributions (art. 11, § 1, arrangement Fin.). L'autorité provinciale finlandaise compétente peut demander des renseignements et preuves complémentaires au requérant directement, ou éventuellement à l'administration fédérale des contributions par l'entremise du ministère des finances (division des contributions) (art. 11, § 2, arrangement Fin.). Sa décision peut être portée dans un délai de 30 jours suivant la remise de la décision à la poste finlandaise, par voie de recours, devant la cour suprême administrative à Helsinki (art. 11, § 3, arrangement Fin.).

4. Le remboursement des impôts à la source suisses aux personnes ayant leur domicile (siège) en Norvège, en Finlande ou au Danemark

Le remboursement des impôts suisses perçus à la source sur les dividendes et intérêts versés à des bénéficiaires norvégiens, finlandais ou danois est effectué selon la procédure qui a toujours été suivie dans les relations avec les Etats liés à la Suisse par des conventions contre la double imposition. La seule autorité suisse participant à cette procédure est l'administration fédérale des contributions. Elle a notamment l'obligation de vérifier le bien-fondé et l'exactitude des demandes sur formule R 87 (Norvège), R 88 (Finlande) et R 89 (Danemark) que lui remettent, par l'intermédiaire des autorités fiscales norvégiennes, finlandaises ou danoises, les bénéficiaires de revenus suisses de capitaux mobiliers qui sont domiciliés dans l'un des trois Etats cocontractants. L'administration fédérale des contributions notifie le résultat de son examen dans une décision adressée au requérant et, si la demande est agréée, elle lui transmet le montant qu'elle doit rembourser, en observant les prescriptions en vigueur concernant le service réglementé des paiements. L'autorité suprême de justice fiscale qui décide en cas de conflit au sujet du remboursement est le Tribunal fédéral suisse (art. 6, arrangements Nor. et Fin.; art. 5, arrêté Dan.).

B. Conventions en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur les successions avec la Norvège, la Finlande et le Danemark

(appelées ci-après: conv. Nor.-succ., conv. Fin.-succ. et conv. Dan.-succ.)

(Les références aux articles conventionnels sans autre précision concernent les trois conventions.)

I. CHAMP D'APPLICATION

1. Quant aux impôts, les trois conventions s'appliquent à tous les impôts perçus pour cause de mort, en vertu de la législation interne des

Etats contractants, sur la masse successorale ou sur les parts héréditaires (art. 1^{er}, §§ 2 à 4). La convention avec la Norvège s'applique en outre à l'impôt norvégien sur les libéralités faites à titre d'avances (art. 1^{er}, § 3, lit. a, et § 4 du PF ad art. 1^{er} conv. Nor.-succ.).

2. Quant aux personnes et quant aux territoires, les trois conventions prévoient les mêmes dispositions que les conventions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (art. 1^{er}, § 1; art. 1^{er}, § 5 en corrélation avec l'art. 6 conv. Dan.-succ.; voir ci-dessus A, I, 2).

3. Quant au temps, les trois conventions s'appliquent aux successions des personnes décédées le jour de l'échange des instruments de ratification ou après ce jour (art. 7 conv. Nor.-succ. et conv. Fin.-succ.; art. 8 conv. Dan.-succ.). Ainsi, la convention avec la Norvège s'applique dès le 3 juillet 1957, celle avec la Finlande dès le 31 mai 1957 et celle avec le Danemark dès le 26 août 1957.

II. DISPOSITIONS ESSENTIELLES

1. Pour répartir la compétence fiscale, les trois conventions prévoient les règles de rattachement suivantes:

a. Sont imposés au lieu de situation de la chose:

- Les biens immobiliers, y compris les accessoires (art. 2, § 1);
- Les exploitations agricoles ou forestières, y compris le cheptel mort ou vif (art. 2, § 1);
- Les droits auxquels s'appliquent les dispositions du droit privé concernant la propriété foncière, ainsi que les droits d'usufruit sur les biens immobiliers, à l'exception des créances de toute nature garanties par gage immobilier (art. 2, § 2);
- Les droits à des indemnités fixes ou variables pour l'exploitation de gisements minéraux, sources et autres richesses du sol (art. 2, § 2).

b. Les biens successoraux qui n'ont pas été mentionnés sous lettre a ci-dessus (art. 3, § 1) sont imposés dans l'Etat où le défunt avait son dernier domicile.

2. Le dernier domicile du défunt est déterminé d'après les dispositions des conventions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (art. 3, § 2 et § 3; voir ci-dessus A, II, 2).

3. Les trois conventions prévoient que les dettes de la succession sont déduites selon le rapport existant entre les parties des éléments bruts de l'actif de la succession qui sont soumises à l'imposition dans chaque Etat contractant et le total de la fortune brute laissée par le défunt (art. 4).

4. Les clauses concernant la progression fiscale (PF ad art. 2 et 3), la réserve d'avantages particuliers (§ 5 du PF ad art. 1^{er} conv. Norv.-succ.; § 4 du PF ad art. 1^{er} conv. Fin.-succ. et conv. Dan.-succ.) et la procédure amiable (art. 5, PF ad art. 5) concordent avec les dispositions analogues des conventions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune. En outre, on a réservé les privilèges plus étendus qui, selon le droit des gens, peuvent appartenir aux fonctionnaires diplomatiques et consulaires dans l'Etat où ils sont accrédités (§ 6 du PF ad art. 1^{er} conv. Nor.-succ.; § 5 du PF ad art. 1^{er} conv. Fin.-succ. et conv. Dan.-succ.).

* * *

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

Berne, le 20 septembre 1957.

Au nom du Conseil fédéral suisse:

Le président de la Confédération,
Streuli

11754

Le chancelier de la Confédération,
Ch. Oser
