

CIRCULAIRE

du

Conseil fédéral aux gouvernements des cantons concernant la convention (texte révisé) entre la Suisse et la République fédérale d'Allemagne en vue d'éviter la double imposition

(Du 2 octobre 1959)

Fidèles et chers Confédérés,

La convention conclue le 15 juillet 1931 entre la Confédération suisse et le Reich allemand en matière d'impôts directs et d'impôts sur les successions (RS 12, 556; message du Conseil fédéral du 19 janvier 1932, FF 1932, I, 41) a été modifiée et complétée par les protocoles additionnels du 6 juillet 1956 (RO 1957, 707; message du Conseil fédéral du 2 novembre 1956, FF 1956, II, 625), du 9 septembre 1957 (RO 1959, 336; message du Conseil fédéral du 27 septembre 1957, FF 1957, II, 603) et du 20 mars 1959 (RO 1959, 822; message du Conseil fédéral du 3 avril 1959, FF 1959, I, 1025). Le protocole additionnel de 1956 est entré en vigueur le 9 octobre 1957, celui de 1957, le 20 avril 1959 et celui de 1959, le 25 septembre 1959.

En raison des modifications importantes que ces protocoles additionnels ont apportées au texte de la convention de 1931, nous exposerons ci-après les effets que la convention révisée exerce sur le droit fiscal interne de la Suisse. Cet exposé remplace les circulaires du 28 mars 1934 (texte non publié) et du 10 juillet 1934 (FF 1934, II, 852) relatives à la convention germano-suisse en vue d'éviter la double imposition. L'administration fédérale des contributions a préparé une édition officielle de la convention.

I. Champ d'application de la convention révisée

1. Quant aux impôts, la convention révisée s'applique aux impôts directs sur le revenu et sur la fortune, y compris les impôts sur les bénéfices en capital et les bénéfices immobiliers, ainsi que sur les augmentations de valeur et de fortune (mais non aux impôts perçus à la source sur les gains faits dans les loteries) et aux impôts sur les successions (art. 1^{er}, 1^{er} et 2^e al.; art. 9, 1^{er} et 3^e al.; protocole final ad art. 1 et 9). Les impôts allemands et les impôts fédéraux suisses tombant sous le coup de la conven-



tion au moment de la signature du protocole additionnel de 1957 sont énumérés, alors que les impôts que perçoivent les cantons, les districts, les cercles et les communes suisses sont décrits d'une manière générale; en cas de doute, on peut se renseigner auprès de l'administration fédérale des contributions à Berne.

Les impôts directs extraordinaires sur le revenu et sur la fortune, en particulier les prélèvements uniques sur la fortune, tombent aussi sous le coup de la convention, conformément à l'article premier, 1^{er} alinéa, du protocole additionnel du 6 juillet 1956 concernant la péréquation allemande des charges (RO 1957, 707).

2. Quant aux personnes, la convention révisée s'applique à tous les contribuables ayant leur domicile dans l'un des deux États ou dans les deux États (art. 1^{er}, 3^e al.; art. 9, 2^e al.).

3. Les dispositions insérées dans la convention par les protocoles additionnels de 1957 et de 1959 s'appliquent en Suisse pour la première fois (protocole 1957, chapitre IV, 2^e al.; protocole 1959, chapitre V, 2^e al.):

- a. Aux impôts perçus par voie de retenue (à la source) sur les dividendes et les intérêts qui sont échus après le 31 décembre 1956;
- b. Aux impôts perçus par voie de retenue (à la source) sur les dividendes qu'une société mère suisse touche de sa filiale allemande et qui sont échus après le 30 juin 1959 (11^e et 12^e al. du protocole final ad art. 6);
- c. Aux autres impôts sur le revenu et sur la fortune qui sont perçus pour la période suivant le 31 décembre 1958;
- d. Aux impôts frappant les successions des personnes décédées après le 31 décembre 1958.

Constituent une exception les dispositions concernant le taux global (protocole final ad art. 2 à 12), l'imposition des sommes versées à titre d'indemnité pour les dommages provenant d'actes de guerre ou de persécutions politiques (4^e al., lettre b, du protocole final ad art. 5) et l'imputation fiscale en Allemagne; ces dispositions s'appliquent déjà aux impôts perçus pour la période suivant le 31 décembre 1956 (protocole 1957, chapitre IV, 3^e al.).

Les dispositions de la convention de 1931 qui vont à l'encontre des protocoles additionnels de 1957 et de 1959, ainsi que le protocole additionnel du 11 janvier 1934 et les protocoles des négociations du 7 septembre 1940 et du 2 novembre/8 décembre 1943, sont remplacés par les protocoles additionnels de 1957 et de 1959; en revanche, le protocole additionnel du 6 juillet 1956 reste en vigueur.

4. Quant au territoire, la convention révisée s'applique à tout le territoire de la République fédérale d'Allemagne, y compris le *Land Berlin* (échange de notes, du 9 septembre 1957, concernant le protocole additionnel

de 1957 et protocole additionnel de 1959, chapitre III) et la Sarre [art. 93, 2^e al., chiffre 2, de la loi sarroise du 12 juin 1957 concernant les mesures fiscales à prendre en Sarre, selon le texte du § 23 de la loi sarroise, du 3 juillet 1959, concernant la modification et l'abrogation du droit fiscal sarrois (*Journal officiel de la Sarre* 1959, p. 1065)].

II. Dispositions essentielles

1. Le système des règles de rattachement suivi dans la convention du 15 juillet 1931 est maintenu, c'est-à-dire que la convention révisée réserve aussi à chaque Etat contractant le droit exclusif d'imposer certains groupes d'objets (exceptions: art. 6; art. 9, 3^e al., ainsi que le 4^e al. du protocole final ad art. 1^{er} et 9). Pour délimiter la compétence en matière d'imposition, les principes suivants s'appliquent en particulier:

A. Impôts directs

(impôts sur le revenu et sur la fortune)

- 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 la convention n'établit pas de règle dérogatoire, notamment les redevances de licences (clause générale, art. 7);
 - les créances garanties par hypothèque (y compris les obligations d'emprunt) et les revenus qui en proviennent (art. 2, 4^e al.);
 - les revenus des professions libérales, en tant que le bénéficiaire n'a pas de centre stable d'activité dans l'Etat où il travaille (art. 4, 1^{er} al.; voir lettre *d*, 1^{re} et 2^e subdivisions, ci-après);
 - les revenus que les frontaliers retirent d'une activité dépendante exercée en vertu d'un engagement de droit privé ou public (art. 4, 2^e al.; 3^e al. du protocole final ad art. 5; voir lettre *d*, 3^e subdivision, et lettre *e*, 1^{re} subdivision, ci-après);
 - les retraites, les pensions de veuves et d'orphelins, ainsi que les autres allocations ou avantages pécuniaires alloués en raison de services privés antérieurs (1^{er} al. du protocole final ad art. 4);
 - les revenus du travail que touchent les équipages des bateaux et des aéronefs, dans la mesure où l'Etat où se trouve la direction de l'entreprise n'impose pas ces revenus (2^e al. du protocole final ad art. 4; voir lettre *d*, 4^e subdivision, ci-après);
 - les revenus provenant d'une activité dépendante de personnes qui ne séjournent que passagèrement pendant un temps n'excédant pas 183 jours au total au cours d'une année civile dans l'Etat où elles travaillent et qui sont rétribuées, pour leur activité exercée pendant

ce temps, par un employeur domicilié dans l'Etat où elles habitent et non par un établissement stable appartenant à cet employeur et situé dans l'Etat où elles travaillent (3^e al. du protocole final ad art. 4; voir lettre *d*, 3^e subdivision, ci-après);

- les revenus du travail, les retraites, les pensions de veuves et d'orphelins ainsi que les autres versements ou avantages pécuniaires alloués en raison de services ou d'emplois antérieurs du personnel de l'administration des chemins de fer, de la poste, du télégraphe et des douanes des deux Etats, travaillant dans les régions frontalières (1^{er} al. du protocole final ad art. 5);
- les valeurs mobilières (y compris les créances garanties par hypothèque [art. 2, 4^e al.], mais à l'exclusion des participations à des sociétés à responsabilité limitée et à des sociétés coopératives [art. 3, 4^e al.; voir lettre *c*, 2^e subdivision, ci-après]) et les revenus qui en proviennent (art. 6, 1^{er} al.); demeurent réservés l'imposition des revenus de valeurs mobilières par voie de retenue (à la source), ainsi que le remboursement de ces impôts et l'imputation fiscale (art. 6, 3^e et 5^e al.; voir chiffre 5 et chapitres IV et V, ci-après).

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. 2, 1^{er} al.);
- les droits auxquels s'appliquent les dispositions du droit privé concernant la propriété foncière, ainsi que les droits d'usufruit sur les biens immobiliers (art. 2, 2^e al.);
- les revenus provenant de l'aliénation de biens immobiliers (1^{er} al. du protocole final ad art. 2);
- le capital immobilier servant à une exploitation (protocole final ad art. 2 et 10).

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

- les exploitations commerciales, industrielles ou artisanales de tout genre, ainsi que les revenus qui en proviennent (art. 3, 1^{er} al.; voir cependant lettre *c*, ci-après);
- les participations à une entreprise constituée sous forme de société et les revenus qui en proviennent, à l'exception des parts de mines (*Kuxe*), des actions, des parts sociales et autres papiers-valeurs (art. 3, 4^e al.); à ces participations appartiennent, outre les participations à des sociétés de personnes (sociétés simples, sociétés en nom collectif ou en commandite, *offene Handelsgesellschaften* du droit allemand), les parts à des sociétés à responsabilité limitée et à des sociétés coopératives;

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

- les revenus des professions libérales s'il existe, dans cet Etat, un centre stable d'activité (art. 4, 1^{er} al.);
- les revenus qui proviennent de représentations publiques et que touchent des acteurs (théâtre, radio, télévision, cinéma), des sportifs professionnels et des artistes exerçant une profession libérale (art. 4, 1^{er} al., 3^e phrase);
- les revenus provenant d'une activité dépendante, si l'engagement n'est pas de droit public (art. 4, 1^{er} al.; voir cependant lettre *a*, 4^e et 7^e subdivisions, ci-dessus, pour les frontaliers et les personnes exerçant temporairement leur activité dans cet Etat pour le compte d'un employeur de l'Etat de leur domicile);
- 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. On considère comme lieu de travail le lieu où se trouve la direction de l'entreprise (2^e al. du protocole final ad art. 4; voir cependant lettre *a*, 6^e subdivision, ci-dessus, si l'Etat où se trouve le lieu de travail ne fait pas usage de son droit d'imposition).

e. Sont imposés dans l'Etat du débiteur:

- les revenus provenant de traitements, retraites, salaires ou autres versements alloués en raison de services ou d'emplois actuels ou antérieurs par l'Etat, un pays, une province, une commune ou une autre personne morale de droit public (art. 5; voir cependant lettre *a*, 4^e et 8^e subdivisions, ci-dessus);
- les sommes allouées sur les deniers publics en raison d'obligations militaires actuelles ou antérieures, y compris les allocations d'entretien accordées aux proches des personnes appelées au service militaire (4^e al., lettre *a*, du protocole final ad art. 5);
- les pensions, rentes viagères et autres allocations, périodiques ou non, que l'un des deux Etats ou une autre personne morale de droit public de l'un des deux Etats verse à titre d'indemnité pour un dommage provoqué par des actes de guerre ou des persécutions politiques (4^e al., lettre *b*, du protocole final ad art. 5).

f. Sont imposés dans l'Etat où se trouve leur direction les entreprises de navigation maritime, intérieure ou aérienne, ainsi que les revenus qui en proviennent (art. 3, 5^e al.); la même règle s'applique aux agences, si leur activité est liée directement à l'exploitation maritime, intérieure ou aérienne ou au service d'apport, aux participations d'entreprises de navigation maritime, intérieure ou aérienne à un pool, à une exploitation en commun ou à un organisme international d'exploitation; il

en va de même lorsque l'exploitation de ces entreprises est assurée par des bateaux ou des aéronefs affrétés ou loués (8^e al. du protocole final ad art. 3);

- g.* Sont imposées dans l'Etat où se trouve le siège de la société débitrice les rémunérations (tantièmes, jetons de présence et rémunérations fixes) que reçoivent en cette qualité les membres du conseil de surveillance ou d'administration; l'impôt ne doit pas excéder 25 pour cent de la rémunération brute, lorsque le bénéficiaire est domicilié dans l'autre Etat (4^e al. du protocole final ad art. 4).

B. Impôts sur les successions

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

- les biens immobiliers, y compris les accessoires (art. 10);
- les droits auxquels s'appliquent les dispositions du droit privé concernant la propriété foncière, ainsi que les droits d'usufruit sur les biens immobiliers (art. 10 rapproché de l'art. 2, 2^e al.);
- le capital immobilier servant à une exploitation (art. 10; protocole final ad art. 2 et 10).

- b.* Les biens de la succession non compris sous lettre *a* ci-dessus sont imposés dans l'Etat où le défunt avait son domicile à la date du décès ou, à défaut de domicile, sa résidence durable (art. 11, 1^{er} al., lettre *a*). Si ces conditions sont remplies dans chacun des deux Etats, l'Etat où le défunt avait le centre de ses intérêts personnels et professionnels est compétent pour l'imposer. S'il n'est pas possible de déterminer ce centre d'intérêts, on se référera à la nationalité (art. 11, 1^{er} al., lettre *b*).

2. Les dispositions relatives au domicile des personnes physiques, qui s'appliquent aussi aux personnes sous tutelle (1^{er} al. du protocole final ad art. 8), se fondent en premier lieu sur le critère objectif de l'habitation permanente et de la demeure régulière (art. 8, 1^{er} al.). Lorsque ces conditions objectives sont remplies simultanément dans chacun des deux Etats, on considère comme Etat du domicile l'Etat où se trouve le centre des intérêts personnels et professionnels du contribuable; s'il est impossible d'établir l'existence d'un tel centre, le droit à l'imposition est partagé après entente entre les autorités supérieures des administrations compétentes (art. 8, 2^e al.). Lorsqu'une habitation permanente et une demeure régulière ne se trouvent dans aucun des deux Etats, on considère comme domicile le lieu où le contribuable a sa résidence durable, c'est-à-dire où il réside dans des conditions qui permettent de conclure qu'il n'y séjournera pas uniquement de façon temporaire (art. 8, 3^e al.). En cas de transfert de domicile, l'assujettissement à l'impôt qui s'attache au domicile cesse à la fin du mois au cours duquel le transfert a eu lieu (3^e al. du protocole final ad art. 8).

Le domicile des personnes morales, ainsi que celui des établissements et des collectivités de personnes qui sont imposables comme tels, se trouve au lieu de leur siège. Le domicile des fondations et autres masses de biens se trouve au lieu de leur direction (art. 8, 4^e al.).

3. Est réputée établissement stable (art. 3, 2^e al.), au sens de la convention, une installation permanente de l'entreprise où s'exerce, en tout ou en partie, son activité. La convention énumère comme tels: le siège de l'entreprise, le siège de la direction, les succursales, les usines et ateliers, les bureaux d'achat et de vente, les dépôts de marchandises, les représentations permanentes, ainsi que les autres lieux d'exploitation commerciale ayant le caractère d'installation permanente. Est réputé siège de la direction le lieu où s'exerce, en totalité ou pour une part essentielle, la direction de l'entreprise (2^e al. du protocole final ad art. 3).

Ne constituent pas des établissements stables:

- a. Le fait d'avoir des relations d'affaires par l'entremise d'un représentant absolument indépendant (1^{er} al., 1^{re} phrase, du protocole final ad art. 3);
- b. Le fait d'avoir un représentant (agent) qui, travaillant constamment sur le territoire d'un Etat pour le compte de personnes physiques ou morales de l'autre Etat, n'est cependant qu'un simple intermédiaire et n'est pas autorisé à conclure des affaires pour la maison qu'il représente (1^{er} al., 2^e phrase, du protocole final ad art. 3);
- c. Le fait qu'un représentant indépendant au sens de la lettre *a* ci-dessus ou un agent au sens de la lettre *b* ci-dessus entretient un dépôt de marchandises de l'entreprise qu'il représente (notamment un dépôt en commission et un dépôt chez des agents intermédiaires) (7^e al. du protocole final ad art. 3);
- d. La participation à une entreprise sous forme de parts de mine (*Kuxe*), d'actions, de parts sociales et d'autres papiers-valeurs, même si cette possession confère une influence sur la direction de l'entreprise, à moins que, pour exercer cette influence, il n'existe auprès de l'entreprise indigène une installation permanente de l'entreprise étrangère (3^e al. du protocole final ad art. 3). Cette même règle vaut aussi pour les participations à une société à responsabilité limitée, bien que celles-ci soient traitées, conformément à l'article 3, 4^e alinéa, comme des participations à une société de personnes;
- e. 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 par le fabricant, à moins que l'entreprise qui opère le dépôt n'entretienne une installation permanente (4^e al. du protocole final ad art. 3).

4. Lorsqu'une entreprise entretient des établissements stables dans les deux Etats, chacun ne peut imposer que la fortune servant à l'établissement stable sis sur son territoire et les revenus qui proviennent de l'activité de cet établissement (art. 3, 3^e al.). En règle générale, lors de la répartition de la fortune et du revenu, il convient de tenir particulièrement compte du siège de l'entreprise, en tant qu'une partie essentielle de la direction en dépende (5^e al. du protocole final ad art. 3). Dans un arrangement spécial, les autorités supérieures des administrations compétentes des deux Etats établiront les principes qui doivent gouverner la ventilation de la fortune et du revenu entre les deux Etats (6^e al. du protocole final ad art. 3).

Dans un protocole non publié des négociations, du 11 décembre 1953 (chiffre 10), ces mêmes autorités sont convenues que la convention laisse aux deux Etats le choix de la méthode de répartition (directe ou indirecte). Lors de l'application de la méthode indirecte, il faut accorder un préciéput raisonnable au siège de l'entreprise dans lequel s'exerce une partie essentielle de la direction de l'entreprise, conformément au 5^e alinéa du protocole final ad article 3. Lors de l'application de la méthode directe, il faut admettre en déduction, pour chaque établissement stable, toutes les dépenses qui peuvent lui être équitablement attribuées, y compris les frais de gestion et d'administration générale.

5. Selon l'article 6, 2^e alinéa, chacun des Etats a le droit d'imposer les dividendes et les intérêts par voie de retenue (à la source).

Toutefois, les créanciers domiciliés dans l'autre Etat peuvent, à certaines conditions, demander le remboursement de ces impôts perçus à la source:

a. En ce qui concerne les dividendes provenant d'actions, de parts de mine (*Kuxe*), de bons de jouissance, de parts de fondateur et d'autres parts sociales sous forme de papiers-valeurs, jusqu'à concurrence du montant excédant 15 pour cent des dividendes bruts (art. 6, 3^e al., lettre a). Exceptions:

- Si la société qui verse les dividendes est une usine hydroélectrique frontrière sur le Rhin, il y a lieu de rembourser le montant excédant 5 pour cent des dividendes bruts (4^e al. du protocole final ad art. 6).
- Si le créancier des dividendes allemands qui sont échus après le 30 juin 1959 est une société de capitaux (société anonyme, société en commandite par actions, société à responsabilité limitée) qui a son siège en Suisse et qui dispose d'au moins 25 pour cent des voix dans la société allemande versant les dividendes, il y a lieu de rembourser l'impôt allemand sur le revenu des valeurs mobilières jusqu'à concurrence du montant excédant 25 pour cent des dividendes bruts. Comme le taux de cet impôt se monte

actuellement à 25 pour cent, le remboursement est exclu. Cette restriction ne s'applique pas aux dividendes que versent des usines hydroélectriques frontalières; en outre, elle disparaît si le taux de l'impôt allemand sur le revenu des valeurs mobilières frappant les bénéficiaires non distribués ne dépasse plus de 20 pour cent au moins le taux de l'impôt frappant les bénéficiaires distribués. L'impôt allemand sur le revenu des valeurs mobilières frappant les distributions cachées de bénéficiaires et les autres distributions qualifiées *nicht berücksichtigungsfähige Ausschüttungen* ne peut être perçu qu'au taux de 10 pour cent (11^e et 12^e al. du protocole final ad art. 6; message du Conseil fédéral du 3 avril 1959, FF 1959, I, 1025).

— Aucun remboursement des impôts perçus à la source sur les versements de bénéfices des sociétés à responsabilité limitée et des sociétés coopératives n'est possible (voir chiffre 1, A, c, 2^e subdivision, ci-dessus).

- b. En ce qui concerne les intérêts d'obligations convertibles et d'obligations participant aux bénéfices, jusqu'à concurrence du montant excédant 15 pour cent (5 pour cent pour les usines hydroélectriques frontalières) du revenu brut (art. 6, 3^e al., lettre a; 4^e al. du protocole final ad art. 6).
- c. En ce qui concerne les autres intérêts, jusqu'à concurrence du montant dont l'Etat qui perçoit l'impôt à la source accorde l'imputation sur ses propres impôts à un créancier domicilié sur son territoire, mais au moins jusqu'à concurrence du montant excédant 5 pour cent des intérêts bruts (art. 6, 3^e al., lettre b).

Les créanciers peuvent demander en outre que l'Etat du domicile impute la partie non remboursable des impôts perçus à la source sur les impôts frappant ces dividendes et intérêts (art. 6, 5^e al.), mais l'imputation se limite en Suisse à l'impôt pour la défense nationale et aux dividendes et aux intérêts d'obligations convertibles et d'obligations participant aux bénéfices mentionnés sous lettres a et b ci-dessus (6^e al., lettre b, du protocole final ad art. 6).

La procédure à suivre pour le remboursement des impôts suisses et allemands perçus à la source et pour l'imputation de l'impôt allemand frappant le revenu des valeurs mobilières sur l'impôt pour la défense nationale est exposée dans les chapitres IV et V ci-après.

6. Les sommes allouées pour l'entretien, les études et la formation des étudiants qui ne séjournent dans l'un des deux Etats que pour y faire leurs études n'y sont pas imposées, si elles sont versées par des parents qui sont domiciliés dans l'autre Etat et qui y sont déjà assujettis à l'impôt (2^e al. du protocole final ad art. 8).

7. Eu égard au droit fiscal des cantons, il convient de relever la clause relative au taux global, déjà connue dans d'autres conventions suisses (droit de calculer l'impôt au taux correspondant à l'ensemble de la fortune, du revenu, de la succession, de la part héréditaire ou de toute acquisition pour cause de mort, même en cas d'assujettissement partiel à l'impôt, protocole final ad art. 2 à 12).

8. En ce qui concerne les impôts sur les successions, l'article 12 dispose que les dettes de la succession et les legs qui grèvent un objet déterminé ou qui sont garantis par cet objet peuvent être déduits de la valeur de ce dernier; la partie de ces dettes et de ces legs qui n'est pas couverte, ainsi que les autres dettes de la succession, sont réparties dans les deux Etats sur les autres actifs de la succession, dans la proportion de la valeur des actifs successoraux soumis à l'imposition dans ces Etats.

9. Conformément à une pratique suisse éprouvée, le protocole additionnel de 1959 a introduit une clause d'égalité de traitement dans la convention (art. 12 A). Cette clause correspond aux dispositions proposées par le comité fiscal de l'Organisation européenne de coopération économique sur l'interdiction des discriminations fiscales. Cette clause est rédigée d'une manière très complète et s'applique non seulement aux impôts couverts par la convention, mais encore à tous les autres impôts prélevés par les deux Etats contractants.

III. Dispositions de procédure

Les dispositions relatives à la procédure amiable (art. 13; protocole final ad art. 13), qui peut être ouverte d'office ou à la demande du contribuable intéressé, quelle que soit sa nationalité, correspondent pour l'essentiel aux dispositions d'autres conventions conclues par la Suisse. Toutefois, pour tenir compte de l'extension du champ d'application à tous les contribuables des deux Etats contractants, on a révisé la convention de 1931, par le protocole additionnel de 1957, en ce sens que les recours ne doivent plus être adressés à l'autorité administrative supérieure de l'Etat d'origine du contribuable, mais à celle de l'Etat de son domicile. L'autorité administrative supérieure compétente en Suisse est l'administration fédérale des contributions. Dans un protocole des négociations non publié, du 11 décembre 1953 (chiffre 11), les autorités supérieures des administrations compétentes sont convenues que le contribuable ne pourra généralement faire usage de l'article 13, 1^{er} alinéa, qu'après avoir obtenu une décision judiciaire rendue en première instance dans l'autre Etat contractant.

IV. Procédure de remboursement des impôts perçus à la source sur les dividendes et les intérêts

1. Bases contractuelles du remboursement

a. Selon l'article 6, 3^e alinéa, de la convention, le créancier des dividendes et des intérêts, domicilié dans l'un des Etats, peut demander le remboursement total ou partiel des impôts que l'autre Etat contractant prélève par voie de retenue à la source (voir II, 5, ci-dessus).

b. La demande en remboursement des impôts perçus à la source, conformément à l'article 6, 3^e alinéa, doit être présentée auprès de l'autorité compétente pour le remboursement, dans les deux ans après l'expiration de l'année civile en laquelle les dividendes ou les intérêts sont échus. La demande doit contenir une attestation officielle de domicile et d'assujettissement aux impôts sur le revenu ou sur la fortune dans l'Etat du domicile (5^e al. du protocole final ad art. 6). Le droit au remboursement appartient aussi aux personnes physiques et morales qui sont exonérées de l'impôt, dans l'Etat de leur domicile, pour des motifs relevant de leur personne ou parce que leurs revenus (ou leur fortune) n'excèdent pas les montants exempts d'impôts (arrêté du Conseil fédéral du 17 avril 1959, art. 2, 2^e al. et art. 6, 2^e al.).

Les personnes faisant partie d'une représentation diplomatique ou consulaire de l'un des deux Etats et ayant la nationalité de l'Etat qui les envoie, sont considérées, quant aux droits découlant de l'article 6, comme domiciliées dans ce dernier Etat, si elles y sont astreintes au paiement d'impôts sur le revenu pour les dividendes et les intérêts qui leur échoient (7^e al. du protocole final ad art. 6). Les organisations internationales, leurs organes et leurs fonctionnaires, ainsi que le personnel des représentations diplomatiques ou consulaires d'Etats tiers, qui ne sont pas soumis, dans l'un des deux Etats, aux impôts sur le revenu pour les dividendes et les intérêts qui leur échoient n'ont pas droit au remboursement des impôts perçus à la source dans l'autre Etat (8^e al. du protocole final ad art. 6).

On ne peut faire valoir le droit au remboursement prévu à l'article 6, 3^e alinéa, lorsque les impôts perçus à la source par l'un des deux Etats doivent déjà être remboursés selon le droit interne de cet Etat (10^e al. du protocole final ad art. 6). Tel est notamment le cas pour les intérêts que des débiteurs allemands versent à des créanciers domiciliés hors de la République fédérale d'Allemagne.

Dans la procédure de remboursement, chaque Etat ouvre aux personnes qui y prétendent les mêmes voies de droit qu'aux contribuables domiciliés sur son territoire (9^e al. du protocole final ad art. 6).

c. Les autorités supérieures des administrations compétentes des deux Etats contractants se sont entendues sur les mesures nécessaires pour pro-

céder au remboursement des impôts perçus à la source (5^e al., dernière phrase, du protocole final ad art. 6). Toutefois, on a renoncé à conclure un arrangement formel sur la procédure de remboursement des impôts perçus à la source sur les dividendes et les intérêts; en lieu et place d'un tel arrangement, les deux Etats ont prévu de promulguer séparément des dispositions d'exécution suisses et allemandes. Les dispositions suisses d'exécution se fondent 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). Ces dispositions sont contenues dans l'arrêté du Conseil fédéral, du 17 avril 1959 (RO 1959, 348), concernant l'exécution de la convention germano-suisse en vue d'éviter la double imposition (procédure de dégrèvement des impôts perçus à la source sur les dividendes et les intérêts; imputation sur l'impôt fédéral pour la défense nationale), ainsi que dans l'arrêté du Conseil fédéral, du 21 septembre 1959, portant modification de l'arrêté du Conseil fédéral du 17 avril 1959 (RO 1959, 826). Ces dispositions d'exécution décrivent les modalités de la procédure de remboursement de l'impôt anticipé suisse et de l'impôt allemand sur le revenu des valeurs mobilières frappant les dividendes et les intérêts, ainsi que de l'imputation sur l'impôt fédéral pour la défense nationale de l'impôt allemand frappant le revenu des valeurs mobilières.

d. La demande en remboursement se fait au moyen des formules suivantes:

- aa. la formule R-D: *DBA/Schweiz: Kapitalertragsteuererstattung*, pour le remboursement de l'impôt allemand sur le revenu des valeurs mobilières; cette formule doit être utilisée par les créanciers, domiciliés en Suisse, de dividendes et d'intérêts allemands d'obligations convertibles et d'obligations participant aux bénéfices, et
- bb. la formule R 85, pour le remboursement de l'impôt anticipé suisse; cette formule doit être utilisée par les créanciers, domiciliés dans la République fédérale d'Allemagne, de dividendes et d'intérêts suisses.

2. Remboursement de l'impôt allemand sur le revenu des valeurs mobilières

a. La République fédérale d'Allemagne prélève actuellement à la source l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières qui frappe, au taux de 25 pour cent, les dividendes et les intérêts d'obligations convertibles et d'obligations participant aux bénéfices et, au taux de 30 pour cent, les intérêts provenant d'autres obligations.

En vertu de l'article 6, 3^e alinéa, de la convention, le créancier de dividendes et d'intérêts allemands d'obligations convertibles et d'obligations participant aux bénéfices peut demander le remboursement de l'impôt allemand sur le revenu des valeurs mobilières jusqu'à concurrence du montant qui excède 15 pour cent (5 pour cent lorsque la société qui verse les

dividendes ou les intérêts est une usine hydroélectrique frontière) du rendement brut:

- aa. s'il avait son domicile en Suisse au moment de l'échéance des dividendes ou des intérêts (5^e al., 3^e phrase, du protocole final ad art. 6; art. 6, 1^{er} al., lettre a, ACF) et
- bb. si les dividendes ou les intérêts en cause (les titres dont ils proviennent) sont soumis en Suisse aux impôts sur le revenu (sur la fortune) (5^e al., 3^e phrase, du protocole final ad art. 6; art. 6, 1^{er} al., lettre b, ACF).

b. Le remboursement de l'impôt allemand sur le revenu des valeurs mobilières n'entre pas en ligne de compte pour:

- Les dividendes qui sont échus après le 30 juin 1959 et qui sont versés à une société de capitaux ayant son domicile en Suisse et disposant d'au moins 25 pour cent des voix dans la société allemande qui verse les dividendes (11^e et 12^e al. du protocole final ad art. 6);
- Les versements de bénéfices des sociétés à responsabilité limitée et des sociétés coopératives ayant leur siège dans la République fédérale d'Allemagne; les participations à ces entreprises et les revenus qui en proviennent sont soumis exclusivement aux impôts allemands sur le revenu et sur la fortune, selon l'article 3, 4^e alinéa, de la convention.

Actuellement, il n'y a pas lieu de demander le remboursement de l'impôt allemand sur le revenu des valeurs mobilières en se fondant sur l'article 6 de la convention (10^e al. du protocole final ad art. 6; art. 6, 4^e al., ACF) pour:

- Les intérêts (à l'exception des intérêts d'obligations convertibles et d'obligations participant aux bénéfices), car la République fédérale d'Allemagne rembourse déjà, selon sa législation interne, l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, pour autant qu'il ait été perçu, aux créanciers qui ne sont pas domiciliés sur son territoire (§ 13, 2^e al., de l'ordonnance allemande d'application concernant l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières);
- Les distributions afférentes aux certificats de sociétés d'investissement, car ces rendements ne sont pas imposés à la source à l'heure actuelle.

c. La demande en remboursement de l'impôt allemand sur le revenu des valeurs mobilières doit être faite sur la formule R-D: *DBA/Schweiz: Kapitalertragsteuerstattung*, que l'on peut se procurer auprès de l'administration fédérale des contributions à Berne.

On ne peut faire figurer sur la même demande que des droits au remboursement dont connaît le même bureau allemand des finances. Il convient donc de remplir des formules séparées lorsque différents bureaux allemands des finances sont compétents. Dans chacun des onze *Länder* de la Répu-

blique fédérale, un bureau est compétent pour recevoir les demandes en remboursement, à savoir:

Baden-Württemberg:	Finanzamt Stuttgart-Körperschaften
Bayern:	Finanzamt München-Körperschaften
Berlin:	Hauptfinanzamt für Körperschaften, Berlin-Charlottenburg
Bremen:	Finanzamt Bremen-Mitte
Hamburg:	Finanzamt für Körperschaften, Hamburg
Hessen:	Finanzamt Frankfurt (Main)-Hamburger Allee
Niedersachsen:	Finanzamt Hannover-Nord
Nordrhein-Westfalen:	Finanzamt Düsseldorf-Altstadt
Rheinland-Pfalz:	Finanzamt Ludwigshafen (Rhein)
Saarland:	Finanzamt Saarbrücken
Schleswig-Holstein:	Finanzamt Kiel-Nord

L'administration fédérale des contributions, les administrations cantonales des impôts et les banques suisses renseigneront sur les bureaux allemands des finances qui intéressent les sociétés allemandes les plus importantes.

Dans la mesure du possible, le requérant réunira dans une seule demande les différents droits au remboursement qu'il peut faire valoir au cours d'une année civile et pour lesquels le même bureau des finances est compétent. Les droits qui sont afférents à deux années et dont connaît le même bureau des finances peuvent être réunis dans une seule demande (art. 8, 2^e al., ACF).

d. Le requérant doit soumettre deux exemplaires de la demande remplie et signée à l'autorité fiscale cantonale compétente. Celle-ci en garde un et apporte sur l'autre, qu'elle rend au requérant, l'attestation nécessaire concernant le domicile, l'imposition en Suisse et le contrôle de l'imposition des dividendes et des intérêts (ou de la fortune) indiqués dans la demande (art. 8, 3^e al., ACF).

e. Le requérant doit remettre la demande visée par l'autorité fiscale cantonale, ainsi que les pièces justificatives, au bureau allemand des finances compétent, avant l'expiration de la deuxième année civile suivant celle en laquelle les rendements sont échus.

f. Le bureau allemand des finances compétent décide du remboursement. Si la demande en remboursement est totalement ou partiellement rejetée, le requérant peut utiliser les voies de droit ordinaires: recours auprès du bureau des finances, appel au tribunal fiscal (*Finanzgericht*) et recours auprès du tribunal fiscal fédéral (*Bundesfinanzhof*) (9^e al. du protocole final ad art. 6). La procédure amiable selon l'article 13 de la convention demeure réservée.

g. L'administration fédérale des contributions à Berne renseigne sur toutes les questions que soulève la procédure de remboursement.

3. Remboursement de l'impôt anticipé suisse

L'impôt anticipé suisse est remboursé aux créanciers allemands selon la procédure suivie depuis des années dans les relations avec d'autres pays liés à la Suisse par des conventions en vue d'éviter 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 formules R 85 que lui ont remises les possesseurs, domiciliés dans la République fédérale d'Allemagne, de papiers-valeurs suisses (art. 5, 1^{er} al., ACF). Elle notifie sa décision par écrit au requérant et transmet le montant qu'elle doit rembourser à l'adresse indiquée dans la demande (art. 5, 2^e al., ACF). L'autorité suprême de justice fiscale qui décide en cas de conflit au sujet du remboursement est le Tribunal fédéral suisse (art. 5, 4^e al., ACF).

V. Imputation de l'impôt allemand frappant le revenu des valeurs mobilières sur l'impôt fédéral pour la défense nationale

1. Bases juridiques

L'impôt allemand sur le revenu des valeurs mobilières perçu par voie de retenue (à la source) sur les dividendes et les intérêts d'obligations convertibles et d'obligations participant aux bénéfices (ci-après dénommés dividendes allemands), pour lesquels l'article 6, 3^e alinéa, lettre *a*, de la convention ne prévoit pas de remboursement, doit être imputé, à la demande des créanciers domiciliés en Suisse, sur l'impôt fédéral pour la défense nationale frappant ces dividendes et intérêts (art. 5, 5^e al.; 6^e al., lettre *b*, du protocole final ad art. 6).

Les dispositions suisses d'exécution concernant l'imputation fiscale figurent au 3^e chapitre de l'arrêté du Conseil fédéral, du 17 avril/21 septembre 1959, déjà mentionné au chapitre IV, chiffre 1, lettre *c*, supra. Cet arrêté ne contient que les principes de l'imputation fiscale. Afin de permettre de simplifier la procédure et de l'adapter en tout temps aux besoins de la pratique, l'article 11, 1^{er} alinéa, de l'arrêté dispose que le département fédéral des finances et des douanes peut édicter les dispositions d'exécution nécessaires à l'imputation fiscale et ordonner, d'une manière générale ou pour des catégories définies de contribuables, un mode de calcul simplifié ou forfaitaire en vue de l'imputation. Le département fédéral des finances et des douanes a fait usage de cette possibilité et a institué, dans l'ordonnance du 18 avril 1959, une imputation fiscale forfaitaire pour la 10^e période de l'impôt pour la défense nationale (années fiscales 1959 et 1960)

(RO 1959, 456). Le département fédéral des finances et des douanes a partiellement modifié cette ordonnance, aux fins de simplifier l'imputation fiscale, dans une nouvelle ordonnance du 21 septembre 1959 (RO 1959, 828).

2. Droit à l'imputation fiscale

Seuls ont droit à l'imputation fiscale les créanciers de dividendes allemands, qui ont leur domicile en Suisse au sens de l'article 8 de la convention. L'imputation fiscale présuppose que les dividendes allemands sont soumis à l'impôt allemand sur le revenu des valeurs mobilières, réduit selon l'article 6, 3^e alinéa, de la convention. L'imputation fiscale peut aussi être demandée pour les dividendes qui sont échus après le 30 juin 1959 et qui, selon le 11^e alinéa du protocole final ad article 6, ne bénéficient plus d'une réduction effective de l'impôt allemand sur le revenu des valeurs mobilières. En revanche, on ne peut demander l'imputation fiscale pour les versements de bénéfices de sociétés allemandes à responsabilité limitée, car, selon l'article 3, 4^e alinéa, de la convention, ceux-ci sont exonérés des impôts suisses sur le revenu; l'imputation fiscale n'est pas accordée non plus pour les distributions afférentes aux certificats de sociétés allemandes d'investissement, car ces distributions ne sont pas soumises, à l'heure actuelle, à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières dans la République fédérale d'Allemagne, ainsi que pour les intérêts (à l'exception des intérêts d'obligations convertibles et d'obligations participant aux bénéfices).

En outre, l'imputation fiscale présuppose que l'impôt pour la défense nationale frappe les dividendes allemands, c'est-à-dire qu'ils sont compris dans le revenu ou le rendement moyen déterminant pour le calcul de l'impôt pour la défense nationale. Cet impôt est normalement fixé pour une période de deux ans (période de taxation, art. 7, 1^{er} al., de l'arrêté concernant l'impôt pour la défense nationale) sur la base de la moyenne annuelle du revenu acquis durant les deux années précédant la période de taxation (période de calcul, art. 41 et 58 dudit arrêté). Aussi la partie non remboursable de l'impôt allemand sur le revenu des valeurs mobilières, qui a été déduit des dividendes touchés durant une année civile, est-elle imputée non pas sur l'impôt pour la défense nationale dû pour cette même année, mais sur l'impôt pour la défense nationale est fixé pour la période de taxation dont la période de calcul inclut l'année d'échéance des dividendes. En conséquence, l'imputation a lieu, pour la première fois, sur l'impôt pour la défense nationale perçu pour la 10^e période (années fiscales 1959 et 1960); cette imputation concerne l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières qui a été déduit des dividendes allemands échus durant les années 1957 et 1958.

L'imputation de l'impôt allemand sur le revenu des valeurs mobilières est limité au montant de l'impôt pour la défense nationale qui frappe ces dividendes allemands. L'impôt pour la défense nationale frappant les dividendes allemands est calculé de telle manière que le taux qui résulte de la

taxation, au titre de l'impôt pour la défense nationale, de la totalité du revenu ou du rendement net est appliqué au montant des dividendes allemands contenu dans le revenu ou le rendement moyen de la période de calcul (art. 10, 1^{er} al., de l'ACF).

Aussi longtemps que le taux le plus élevé de l'impôt pour la défense nationale se montera à 8 pour cent, la partie non remboursable de l'impôt allemand sur le revenu des valeurs mobilières sera plus élevée que l'impôt pour la défense nationale frappant les dividendes allemands. Constituent une exception les dividendes que versent les usines hydroélectriques frontalières et pour lesquels l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières ne se monte qu'à 5 pour cent. D'une manière générale, le montant qui doit être imputé correspond ainsi à l'impôt pour la défense nationale frappant les dividendes allemands. Ce montant est déduit de l'impôt pour la défense nationale sur le revenu ou le rendement net, dû pour une année entière. Si l'assujettissement à l'impôt n'existe pas durant une année fiscale entière, le montant de l'impôt pour la défense nationale, calculé pour une année et diminué de l'imputation fiscale, n'est prélevé que pour la durée de l'assujettissement.

3. Calcul simplifié de l'imputation fiscale

Afin de simplifier la procédure et de dispenser les contribuables de la remise de demandes spéciales, le département fédéral des finances et des douanes a ordonné le 18 avril/21 septembre 1959 une imputation fiscale forfaitaire pour la 10^e période de l'impôt pour la défense nationale. Si les expériences faites se révèlent bonnes, on appliquera aussi cette imputation fiscale forfaitaire aux périodes suivantes de l'impôt pour la défense nationale.

Les duplicata, conservés par l'autorité fiscale cantonale, des demandes en remboursement (formule R-D: *DBA/Schweiz: Kapitalertragsteuererstattung*) qui ont été soumises jusqu'au 30 novembre 1959 sont considérés comme demandes d'imputation fiscale (art. 2 de l'ordonnance). Une demande spéciale n'est donc pas nécessaire, en règle générale. Sur la base des renseignements contenus dans la formule R-D et concernant les rendements bruts (chiffre 2, colonne f, de la demande), on calcule la moyenne annuelle des dividendes échus durant les années civiles 1957 et 1958 (= période de calcul de la 10^e période de l'impôt pour la défense nationale). L'imputation fiscale forfaitaire est fixée en appliquant l'une des deux formules suivantes (art. 1^{er}, 2^e et 3^e al., de l'ordonnance):

- pour les contribuables qui acquittent l'impôt pour la défense nationale calculé à un taux inférieur à 3,41 pour cent:

$$3 \times \text{la moyenne annuelle (en DM)}$$

- pour les contribuables qui acquittent l'impôt pour la défense nationale calculé à un taux de 3,41 pour cent ou davantage:

$$\frac{\text{Taux de l'impôt pour la défense nationale} \times 0,88 \times \text{la moyenne annuelle (en DM)}}{100}$$

Le chiffre de 0,88, contenu dans la deuxième formule, sert à convertir approximativement la moyenne annuelle brute en DM en moyenne annuelle nette en francs suisses déterminante pour l'imputation fiscale (85 pour cent de la moyenne annuelle brute convertie au cours de 103.50).

Exemple:

Rendements bruts:

1957 1600 DM, 1958 1420 DM, moyenne annuelle 1510 DM.

Imputation fiscale forfaitaire:

- Si le taux de l'impôt pour la défense nationale est de 2,5 pour cent:

$$\frac{3 \times 1510}{100} = 45,3 = 46 \text{ francs}$$

- Si le taux de l'impôt pour la défense nationale est de 4 pour cent:

$$\frac{4 \times 0,88 \times 1510}{100} = 53,15 = 54 \text{ francs}$$

4. Dispositions de procédure

La décision concernant l'imputation fiscale est communiquée au contribuable par écrit. Il peut user contre elle des mêmes voies de droit que contre une taxation au titre de l'impôt pour la défense nationale (art. 11 de l'ACF). Dans le délai prévu pour adresser une réclamation relative à l'imputation forfaitaire, le contribuable peut demander le calcul exact de l'imputation fiscale (art. 4 de l'ordonnance).

Dans les cas spéciaux, les administrations cantonales de l'impôt pour la défense nationale, ainsi que l'administration fédérale des contributions, renseigneront sur la manière d'imputer sur l'impôt pour la défense nationale l'impôt allemand frappant le revenu des valeurs mobilières. Cela vaut particulièrement lorsqu'une personne physique ou morale est nouvellement assujettie à l'impôt pour la défense nationale (art. 41, 4^e al., et art. 58, 4^e al., de l'arrêté concernant cet impôt), lorsqu'une personne morale demande, pour des dividendes allemands, une réduction pour participation

importante (art. 59 du même arrêté) ou lorsque des personnes physiques sont soumises à une taxation intermédiaire (art. 96 et 42 du même arrêté).

* * *

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

Berne, le 2 octobre 1959.

Au nom du Conseil fédéral suisse:

Le président de la Confédération,

P. Chaudet

Le chancelier de la Confédération,

Ch. Oser

12734

Assemblée fédérale

Le 1^{er} octobre 1959, l'Assemblée fédérale (chambres réunies a procédé à l'élection suivante.

Membre du Tribunal fédéral:

M. Emil Schmid, de Frutigen, juge d'appel, en remplacement de M. Wilhelm Stauffer, démissionnaire.

La session d'automne a été close mercredi 7 octobre 1959. Le résumé des délibérations paraîtra prochainement comme annexe à la *Feuille fédérale*.

La session d'hiver s'ouvrira lundi 7 décembre 1959.

12757
