La Convention Germano-Suisse du 15 juillet 1931 en vue d'éviter la double imposition

Autor(en): **Guggenheim, Paul**

Objekttyp: **Article**

Zeitschrift: **Zeitschrift für schweizerisches Recht = Revue de droit suisse = Rivista di diritto svizzero = Revista da dretg svizzer : Halbband II. Referate und Mitteilungen des SJV**

Band (Jahr): **51 (1932)**

PDF erstellt am: **27.05.2024**

Persistenter Link: https://doi.org/10.5169/seals-896441

Nutzungsbedingungen

Die ETH-Bibliothek ist Anbieterin der digitalisierten Zeitschriften. Sie besitzt keine Urheberrechte an den Inhalten der Zeitschriften. Die Rechte liegen in der Regel bei den Herausgebern.
Die auf der Plattform e-periodica veröffentlichten Dokumente stehen für nicht-kommerzielle Zwecke in Lehre und Forschung sowie für die private Nutzung frei zur Verfügung. Einzelne Dateien oder Ausdrucke aus diesem Angebot können zusammen mit diesen Nutzungsbedingungen und den korrekten Herkunftsbezeichnungen weitergegeben werden.
Das Veröffentlichen von Bildern in Print- und Online-Publikationen ist nur mit vorheriger Genehmigung der Rechteinhaber erlaubt. Die systematische Speicherung von Teilen des elektronischen Angebots auf anderen Servern bedarf ebenfalls des schriftlichen Einverständnisses der Rechteinhaber.

Haftungsausschluss

Alle Angaben erfolgen ohne Gewähr für Vollständigkeit oder Richtigkeit. Es wird keine Haftung übernommen für Schäden durch die Verwendung von Informationen aus diesem Online-Angebot oder durch das Fehlen von Informationen. Dies gilt auch für Inhalte Dritter, die über dieses Angebot zugänglich sind.

Ein Dienst der *ETH-Bibliothek*
ETH Zürich, Rämistrasse 101, 8092 Zürich, Schweiz, www.library.ethz.ch

http://www.e-periodica.ch

La Convention Germano-Suisse du 15 juillet 1931 en vue d'éviter la double imposition*).

Par Paul Guggenheim,

Professeur-Adjoint à l'Institut Universitaire de Hautes Etudes Internationales de Genève.

I. Déjà avant la guerre mondiale, mais surtout depuis que celle-ci a pris fin, toute une série d'Etats, particulièrement en Europe centrale et en Europe orientale, ont conclu des conventions internationales en vue d'éviter la double imposition internationale et des traités pour l'entr'aide administrative contre l'évasion fiscale. Ces instruments diplomatiques poursuivent un double but. En premier lieu, ils prennent leur point de départ de la constatation que la double imposition internationale doit être considérée comme un état de fait fâcheux auquel il faut apporter réparation, étant donné qu'il est souvent qualifié d'injuste[1]). D'autre part, le grand développement des pré-

*) Conférence donnée à la Société genevoise de Droit et de Législation, le mardi 7 juin 1932. Les notes ont été rajoutées après.

[1]) Voir en ce qui concerne ce point, la littérature citée dans mon étude: L'imposition des successions en droit international et le problème de la double imposition, Genève 1928, p. 15, note 1. Cf. également: Message du Conseil Fédéral à l'Assemblée Fédérale concernant l'approbation de la Convention conclue entre la Suisse et l'Allemagne en vue d'éviter la double imposition en matière d'impôts directs et d'impôts sur la succession du 19 janvier 1932 (cité dans cette étude „Message"), p. 3 s. Je ne crois pas que l'idée de „justice" demande l'établissement de conventions internationales en vue d'éviter la double imposition. Ce ne sont pas des idées abstraites de justice qui exigent l'action du législateur national et du législateur international, mais ce sont des intérêts

tentions financières des Etats a eu pour résultat, surtout dans les dernières années, des transferts de capitaux de beaucoup de pays dans d'autres Etats, et, en conséquence, des évasions fiscales dont les résultats se révèlent d'autant plus désagréables qu'ils diminuent les recettes fiscales des économies nationales d'une manière souvent sérieuse. Les multiples réclamations des victimes de la double imposition d'une part, et la pression des besoins financiers des Etats d'autre part, ont de plus en plus fait naître le désir d'établir des arrangements internationaux, soit pour supprimer ou alléger la double imposition internationale, soit pour rendre la lutte contre l'évasion fiscale plus efficace[2]). La Suisse, en sa qualité d'Etat fédéral, a longtemps hésité à entrer dans l'une de ces voies ou même à combiner les deux. Il n'y a pas de doute que pour l'asile le plus important des capitaux évadés[3]) des raisons impératives n'existent

---

importants. Voir aussi à ce sujet: Griziotti, L'imposition fiscale des étrangers, Recueil des Cours de l'Académie de Droit International, t. 13, 1926, p. 39 s.; Niboyet, Les doubles impositions au point de vue juridique, Académie de Droit International, Recueil des Cours, t. 31, 1930, p. 23 ss.

[2]) Voir: Recueil des accords internationaux et des dispositions de droit interne tendant à éviter la double imposition et l'évasion fiscale (cité dans cette étude: „Recueil"), Vol. 1 (série P, S.d.N., 1928, II, 45), Vol. 2 (série P, S.d.N., 1929, II, 34), Vol. 3 (série P, S.d.N., 1930, II, 50), Vol. 4 (série P, S.d.N., 1931, II, A 29).

[3]) En effet, les traités d'assistance administrative mutuelle contre l'évasion fiscale, n'ont été conclus jusqu'à présent qu'entre Etats qui souffrent de l'évasion des capitaux nationaux ou pour lesquels le problème est, au point de vue économique, plus ou moins négligeable. De tels accords ont été conclus, par exemple, entre la France et la Belgique, le 12 août 1843, Recueil, t. 1, p. 215 s.; entre les Pays-Bas et la Belgique, le 24 mai 1845, Recueil, t. 1, p. 217; entre les Pays-Bas et le Luxembourg, le 11 octobre 1845, Recueil, t. 1, p. 217; entre la France et la Grande-Bretagne (dans le domaine des droits de succession), le 15 novembre 1907, Recueil, t. 1, p. 218; entre l'Allemagne et la Tchécoslovaquie, le 31 décembre 1921, Recueil, t. 1, p. 219 ss.; entre l'Allemagne et la Hongrie, le 6 novembre 1923, Recueil, t. 1, p. 224; entre l'Allemagne et l'Autriche, le 23 mai 1922, Recueil, t. 1, p. 224; entre

pas en faveur de la conclusion des traités d'entr'aide fiscale. Il serait même paradoxal de vouloir combler une lacune de coopération fiscale dans le domaine international auquel on n'a pas encore apporté — à tort ou à raison — des remèdes sur le terrain intercantonal et dans les rapports entre les cantons et la Confédération; car en effet, un concours administratif et judiciaire réciproque dans les affaires fiscales ne doit pas être établi entre différentes administrations fiscales, cantonales ou fédérales, à moins qu'une réglementation explicite n'ordonne le contraire.

D'autre part, les cantons suisses, depuis plus de cinquante ans, ont tenu à conclure certains accords internationaux de portée limitée, relatifs à des catégories déterminées de matières imposables. Ces traités s'appliquent autant aux successions qu'à la propriété non bâtie, qu'à la propriété bâtie, qu'aux professions industrielles et commerciales, qu'aux produits du travail de certains salariés étrangers domiciliés en Suisse, enfin qu'à l'imposition des usines de forces motrices du Rhin[4]). Par la conclusion de telles conventions, les cantons suisses poursuivent en principe une fin identique: dans un domaine limité, ils cherchent à écarter les conflits qui surgissent par la suite de l'application simultanée de différentes lois nationales

---

la Pologne et la Tchécoslovaquie, le 23 avril 1925, Recueil, t. 1, p. 225; entre la France et Monaco, le 26 juin 1925, Recueil, t. 1, p. 225; entre l'Autriche et la Tchécoslovaquie, le 12 juillet 1926, Recueil, t. 1, p. 227 ss.; entre l'Autriche et la Hongrie, le 25 juin 1928, Recueil, t. 3, p. 81; entre l'Italie et la France, le 16 juin 1930 (pas encore ratifié), Recueil, t. 3, p. 86.

[4]) Pour l'énumération de ces conventions internationales conclues par la Confédération pour le compte de certains cantons, voir Blumenstein, Schweizerisches Steuerrecht, t. 1, p. 164 s., Tübingen, 1926, et Message, p. 4 s. Pour le principe développé dans la jurisprudence du Tribunal Fédéral cherchant à limiter, à l'égard de l'étranger, la souveraineté fiscale cantonale en ce qui concerne les biens immobiliers, voir Blumenstein, op. cit., p. 162, et Doka, Internationale Doppelbesteuerung in der bundesgerichtlichen Praxis, Revue trimestrielle de droit fiscal suisse, t. 7, p. 20.

fiscales. Comme dans le champ intercantonal, la jurisprudence du Tribunal Fédéral se substituant à la loi fédérale prévue dans la disposition de l'article 46, al. 2, de la Constitution, qui, jusqu'à présent, n'a pas encore pu être établie, a développé le principe que le même contribuable ne doit pas se trouver imposé par le même impôt et pour un même objet d'impôt dans différents cantons, ces conventions cherchent à transporter ce postulat législatif, dans une mesure évidemment bien modeste, dans les relations internationales[5]). Et, étant donné qu'on n'a pu réaliser ce principe dans les relations intercantonales que par une répartition des différents objets d'imposition, en établissant des allégeances fiscales nettes et claires, on a dû procéder de la même manière dans le domaine international, c'est-à-dire répartir de même la matière fiscale imposable entre les Etats qui concluent la convention, en vue d'éviter ou d'affaiblir la double imposition naissant du conflit des lois fiscales nationales[6]).

II. La conclusion de conventions internationales en vue d'éviter la double imposition a pour point de départ, comme nous venons de le dire, la même conception politique que celle qui a inspiré la jurisprudence du Tribunal Fédéral relative à la prescription constitutionnelle de

---

[5]) Voir Guggenheim, op. cit. p. 16 ss.

[6]) Cf. en ce qui concerne les conflits de qualification en droit administratif international et en droit fiscal international, Neumeyer, Grundlinien des internationalen Verwaltungsrechts, Berlin 1911, p. 16 ss., ainsi que la littérature citée par Guggenheim, op. cit., p. 36, note 1 et p. 125, note 2. Il faut admettre que chaque Etat assume lui-même la qualification des biens soumis à son imposition en vertu de son droit fiscal international propre, lequel est fixé par les règles de son droit interne. Pour la Convention passée entre la Suisse et l'Allemagne, cf., par exemple, art. 2, al. 3: „La nature immobilière du bien se détermine d'après les lois de l'Etat où le bien est situé. La détermination des accessoires est régie par les lois de l'Etat où se trouve le bien immobilier." Cf. également: Herzfeld, Probleme des internationalen Steuerrechts, Vierteljahrsschrift für Steuer- und Finanzrecht, t. 6, 1932, p. 460 s. Voir aussi plus loin p. 294 s.

l'article 46, al. 2, sur les relations intercantonales. Toutefois, par la conclusion de la Convention du 17 octobre 1931 passée entre la Suisse et la Grande-Bretagne en vue d'éviter certains cas de double imposition, et particulièrement par celle conclue dans les rapports entre la Suisse et l'Allemagne du 15 juillet 1931[6a]), l'idée qui est à la base des conventions internationales contre la double imposition admise jusqu'à présent dans notre pays vient d'être, aussi bien par la forme que par le fond, sensiblement modifiée. Jusqu'à maintenant, les conventions internationales ayant une portée fiscale ont été conclues par le Conseil Fédéral pour le compte de certains cantons suisses et non pour le compte de la Confédération tout entière. Pour la première fois nous rencontrons, par la conclusion des accords indiqués, des conventions fiscales conclues pour le compte de cette dernière; c'est-à-dire que dans ce domaine aussi, nous voyons le principe accepté d'abandonner la compétence à la Confédération, et l'application de tels accords étendue à l'ensemble du pays. Plus important encore nous semble le fait que la Convention conclue avec l'Allemagne ne constitue pas un accord limité relatif à des catégories déterminées de matière imposable, comme cela a été le cas pour les conventions antérieures, mais qu'il s'agit d'une convention de portée générale réglant une grande série de cas d'application de plusieurs impôts. En effet, cet arrangement cherche à résoudre les conflits de lois fiscales dans un champ très vaste. En vertu de son article premier, entrent dans le domaine d'application, d'une part „les impôts perçus directement, en conformité des lois en vigueur de chacun des deux Etats", pour le compte de toute personne de droit public à base territoriale[7]), et, d'autre

---

[6a]) Blumenstein, Das Doppelbesteuerungsabkommen mit dem Deutschen Reich, Archives de droit fiscal suisse, t. 1, 1932, p. 3 ss. et p. 49 ss.

[7]) Voir Message, p. 11. La formule exacte employée par la Convention est la suivante: „Sont considérés comme impôts directs au sens de la présente Convention, les impôts perçus directe-

part, conformément à l'article 9, les impôts sur les successions en vigueur dans les deux pays, ainsi que ceux qui pourraient les remplacer à l'avenir, ou de nouveaux impôts de même nature.

Nous n'avons pas l'intention de nous occuper dans cette étude du problème relevant de l'interprétation du droit constitutionnel suisse qui cherche à répondre à la question de savoir si la Confédération est autorisée à conclure pour son propre compte des traités internationaux de double imposition, ou si, comme le prétendent la majorité des auteurs qui ont écrit ces derniers temps sur la matière, la compétence exclusive est, quant au fond, du ressort des cantons, en tant qu'il s'agit de l'application d'impôts cantonaux[8]). Qu'une seule observation nous soit permise. Au point de vue pratique, une limitation de l'action législative cantonale dans ce domaine se révèle particulièrement nécessaire; car, comme le démontre le message du Conseil fédéral concernant la Convention conclue avec l'Allemagne, les co-contractants de la Suisse exigent qu'un tel accord, qui englobe tout leur territoire, s'applique aussi à tout le territoire suisse. L'élaboration d'une convention où tous les vingt-cinq cantons et demi-

---

ment en conformité des lois en vigueur dans chacun des deux Etats, soit pour le compte des Etats contractants, des pays ou cantons, soit pour le compte des provinces ou unions de provinces, des districts, des communes ou des unions de communes, sur les revenus (revenus nets ou revenus bruts) ou sur la fortune ou sur l'accroissement de fortune, même si le prélèvement des impôts se fait sous la forme de contributions additionnelles." Voir aussi Blumenstein, Das Doppelbesteuerungsabkommen, op. cit., p. 14.

[8]) Voir Message, p. 8 s. Il n'apporte qu'une affirmation générale et pas de preuve à sa thèse. Voir pour la doctrine: His, De la compétence des cantons suisses de conclure les traités internationaux, spécialement concernant la double imposition, Revue de Droit international et de Législation comparée, t. 56, 1929, particulièrement p. 462 ss. Cf. en outre: Burckhardt, Kommentar der schweizerischen Bundesverfassung, 3ème édition, 1931, p. 89 ss. (argumentation de nature politique); Blumenstein, Das Doppelbesteuerungsabkommen, op. cit. p. 4 s., 49 s.

cantons sont partie contractante, serait d'autre part „particulièrement compliquée et longue, sans qu'on pût être certain qu'en fin de compte tous ratifieraient le traité“[9]). Le Conseil fédéral, avant d'agir dans le cas d'espèce, s'est d'ailleurs assuré préalablement l'agrément des gouvernements cantonaux. Par une lettre du 26 septembre 1928 adressée au Département politique fédéral, la Conférence des chefs des Départements des finances cantonaux a reconnu

> „la nécessité pratique de laisser la compétence à la Confédération, la discussion l'ayant convaincue que les négociations sur de telles conventions ne peuvent aboutir à un résultat satisfaisant pour tous les cantons que si les autorités fédérales figurent comme partie contractante et si du côté suisse, l'on peut garantir l'applicabilité des accords à l'ensemble du pays. Si l'on désire arriver à supprimer la double imposition sur le terrain international, la compétence de la Confédération doit être reconnue pour des raisons d'opportunité . . .“[10])

III. La Convention que la Suisse vient de conclure avec l'Allemagne n'a donc pas de précédent dans la politique conventionnelle de notre pays. Pour l'Allemagne cependant, elle n'a rien d'extraordinaire, étant donné que cet effort conventionnel a été précédé d'une grande série d'arrangements internationaux ayant un contenu analogue et cherchant, dans la même vaste étendue, à réaliser l'abolition de la double imposition. Même le fait d'englober dans un instrument diplomatique ce qu'on appelle, avec peu de précision technique, d'une part les „impôts directs“, et d'autre part les „impôts sur les successions“, n'est pour notre voisin du Nord qu'une innovation de pure forme, vu qu'il a conclu à différentes reprises avec le même Etat deux traités tendant à éviter la double imposition, l'un

[9]) Message, p. 9.

[10]) Voir Message, p. 7; les arguments juridiques indiqués dans le message, p. 8, ne sont, d'autre part, comme le démontre Blumenstein, op. cit., p. 5, nullement convaincants.

se référant aux impôts directs, l'autre, aux droits de succession[11]). La raison pour laquelle le Gouvernement allemand est depuis plus de dix ans disposé à conclure de telles conventions est d'autant plus étonnante qu'il cherche d'autre part, sciemment, à faire entrer dans sa prétention fiscale tous les objets d'imposition qui peuvent être directement ou indirectement contrôlés par l'administration fiscale allemande. Au point de vue du droit positif, sa compétence découle du § 7 du Code fiscal allemand (Reichsabgabenordnung)[12]) qui prévoit que le Gouvernement du Reich peut établir, avec l'approbation du Conseil du Reich (Reichsrat), des règles en vue de la compensation de l'imposition interne avec celle de l'étranger. Ces dispositions peuvent déroger au contenu de la législation fiscale allemande.

1° Toutes les conventions conclues récemment par l'Allemagne avec d'autres Etats, par conséquent aussi celles conclues avec la Suisse, se caractérisent par l'idée fondamentale qu'elles cherchent à répartir les différentes sources fiscales entre l'Etat de la situation du bien, c'est-à-dire le lieu où le bien se trouve, et l'Etat du domicile du titulaire du bien en vue. Il s'agit donc d'une répartition

---

[11]) Voir, par exemple, dans les relations entre l'Allemagne et l'Autriche, Traité en vue d'assurer la péréquation des impôts intérieurs, et notamment, d'éviter la double imposition en matière d'impôts directs: Recueil, t. 1, 1928, p. 15, et Traité en vue d'éviter la double imposition dans le domaine des droits de succession, Recueil, t. 1, p. 100. Voir, en outre, Arrêté allemand en vue de supprimer la double imposition en matière d'impôts directs au regard de la Ville libre de Dantzig, Recueil, t. 1, p. 162, et Arrêté allemand en vue de supprimer la double imposition en matière d'impôts de succession vis-à-vis du Reich allemand, Recueil, t. 1, p. 158.

[12]) Voir, à ce sujet, Becker, Die Reichsabgabenordnung, 6ème édition, Berlin 1928, § 7, p. 83. Voir aussi pour la renonciation à l'impôt dans des cas d'espèce, en vertu du pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale; Becker, op. cit., p. 254 ss.; Hensel, Steuerrecht, 2ème édition, Berlin, 1927, p. 38 s.; Bühler, Allgemeines Steuerrecht, Berlin 1927, p. 219 s.

de l'objet d'imposition et non du produit de l'impôt. Cette politique conventionnelle repose sur un postulat législatif mis en valeur par des travaux scientifiques de finance publique qui cherchent à trouver une imputation objective des biens soumis à l'imposition, correspondant à leur allégeance économique[13]). Il n'est naturellement pas facile de déterminer l'allégeance fiscale d'un certain bien, car l'allégeance économique n'est pas toujours dénouée de toute ambiguité[14]). D'autre part, le principe scientifique qui cherche à constater l'allégeance fiscale d'après des principes économiques, se trouve réduit dans son importance par le fait que la faculté de prélever l'impôt sur certains biens n'existe normalement, dans le domaine de l'imposition, qu'au profit d'un Etat déterminé. Cet Etat, vu sa faculté de toucher l'impôt, n'abandonnera pas facilement celui-ci à un second Etat, dont le bien dépendrait plutôt économiquement, mais qui ne dispose pas de moyens pour faire entrer l'impôt. Le même fait permet d'ailleurs de suppléer à la détermination insuffisante de l'allégeance fiscale d'un bien en faisant appel à la règle qui désigne l'Etat susceptible de prélever le plus facilement l'impôt.

A. Si pour un même bien, l'allégeance économique et la plus grande facilité du prélèvement se trouvent concorder, la compétence fiscale d'un certain Etat déterminé sera elle-même donnée sans équivoque.

a) C'est la raison pour laquelle toutes les conventions de double imposition ayant une portée générale, par conséquent aussi celle conclue par la Suisse avec l'Allemagne, admettent en principe que les biens immobiliers (y compris les accessoires) et le revenu en provenant, ne sont im-

[13]) Schanz, Zur Frage der Steuerpflicht, Finanz-Archiv, 1892, p. 420 ss.; Dorn, Das Recht der internationalen Doppelbesteuerung für Steuer- und Finanzrecht, 1ère année de la Vierteljahrschrift für Steuer- und Finanzrecht, p. 213 ss.; Seligman, Double Taxation and International fiscal Cooperation, New York, 1928, p. 88 ss.

[14]) Une excellente description de cette difficulté est faite par Seligman, op. cit., p. 17 ss.

posés que dans l'Etat où ces biens sont situés (art. 2, al. 1); „sont assimilés aux biens immobiliers les droits auxquels s'appliquent les dispositions du droit privé concernant la propriété foncière, les droits d'usufruit sur des biens immobiliers, ainsi que les droits garantis par des biens immobiliers (notamment les créances garanties par des hypothèques) ou qui grèvent de tels biens" (art. 2, al. 2). Dans le domaine des droits de succession (art. 10), la Convention germano-suisse admet le même principe[15]).

b) Les biens immobiliers ne sont pas les seuls pour lesquels l'imputation fiscale, au profit de la situation du bien, se recommande aussi bien en vue de l'allégeance économique incontestable, que par la faculté de son contrôle et de son exécution. La même solution s'impose pour „les exploitations commerciales, industrielles et professionnelles de tout genre, ainsi que les revenus en provenant" qui ne doivent être taxés „que dans l'Etat où l'entreprise a son établissement" (art. 3, al. 1). La Convention étend avec raison cette réglementation, même au cas dans lequel „l'entreprise étend son activité sur le territoire de l'autre Etat, sans y avoir un établissement". La même règle est admise dans la jurisprudence du Tribunal Fédéral pour les relations intercantonales[16]).

c) Sont assimilées aux exploitations, les participations à des entreprises constituées sous forme de sociétés, en tant qu'elles ne consistent pas en actions, parts sociales ou autres valeurs (art. 3, al. 4). En d'autres termes, les associés et les commanditaires de la société suisse au nom collectif ou de la „offene Handelsgesellschaft" allemande, ainsi que de la société en commandite, doivent payer les

[15]) Article 10: „Les biens immobiliers, y compris les accessoires, ne sont soumis aux impôts sur les successions que dans l'Etat où ils se trouvent . . ." Voir, en outre, Protocole final, ad article 2, alinéa 1; en ce qui concerne l'imposition de l'accroissement de la fortune immobilière, cf. Blumenstein, Das Doppelbesteuerungsabkommen, op. cit. p. 16.

[16]) Voir Blumenstein, Schweizerisches Steuerrecht, op. cit., p. 148 ss.; Das Doppelbesteuerungsabkommen, op. cit., p. 50.

impôts correspondant à leur part de la fortune de la société et du bénéfice qu'ils retirent de son activité, au lieu où la société est située et non à leur domicile individuel[17]).

d) Entrent ensuite dans la même catégorie „les entreprises de navigation maritime, de navigation intérieure et de navigation aérienne". En vertu de l'art. 3, al. 6, ces entreprises, „ainsi que les revenus en provenant ne sont imposés que dans l'Etat où se trouve la direction de l'entreprise"[18]).

e) Le principe du droit fiscal moderne admettant que l'imposition devrait avoir lieu autant que possible au lieu de la source du revenu, c'est-à-dire à l'endroit où se fait l'acquisition du bien, plutôt qu'au lieu de la consommation, endroit qui se confond dans la plupart des cas avec le domicile du contribuable, a été également étendu „au revenu du travail, y compris celui des professions libérales", qui „ne sera imposé que dans l'Etat sur le territoire duquel s'exerce l'activité personnelle dont provient le revenu" (art. 4, al. 1). Toutefois cette règle n'est valable qu'avec une importante exception, qui correspond d'ailleurs dans son contenu aux dispositions actuelles du droit fiscal suisse et à la Convention du 24 mars 1923 conclue entre l'Allemagne et les cantons limitrophes. Conformément à l'alinéa 2 de l'art. 4, „le revenu des personnes au service d'autrui qui ont leur domicile près de la frontière dans l'un des deux Etats et qui travaillent à proximité de la frontière dans l'autre Etat (frontarliers), n'est soumis à l'impôt que dans l'Etat où le contribuable a son domicile". (Voir encore les dérogations prévues dans le Protocole final, ad art. 4 et ad art. 5, al. 3.)

f) Enfin, il est encore prévu en principe que „les revenus provenant de traitements, de retraites, de salaires

---

[17]) Voir Message, p. 14 s. Aux termes du protocole des négociations du 15 juillet 1931, les parts d'une société à responsabilité limitée appartiennent à la catégorie des biens dont la possession ne constitue pas un établissement. Voir Message, p. 49.

[18]) Voir Message, p. 15 s.

ou d'autres versements alloués en raison de services ou d'emplois actuels ou antérieurs" par une „personne morale du droit public régulièrement constitué d'après la législation interne des Etats contractants ne seront imposés que dans l'Etat où se trouve le débiteur" (art. 5)[19]).

B. Beaucoup plus difficile que pour les biens dont l'allégeance économique et la plus grande facilité du prélèvement fiscal se trouvent concorder, est l'imputation fiscale des biens pour lesquels le lieu du contrôle administratif et l'endroit de l'exécution des biens sont de même unilatéralement déterminés, quoique l'allégeance économique puisse être controversée. Il s'agit ici surtout des créances garanties par hypothèques et dûment enregistrées dans les registres fonciers, des exploitations commerciales, industrielles et professionnelles de tous genres ayant des établissements dans les deux Etats, ainsi que des entreprises se trouvant dans un des deux Etats, mais dont le propriétaire ou l'associé travaillant dans l'établissement et ayant qualité d'entrepreneur a son domicile dans l'autre Etat.

a) Pour l'établissement de la Convention germano-suisse, l'allégeance fiscale des créances hypothécaires a causé les plus grandes difficultés. Ceci pour la raison que l'Allemagne[19a]), comme d'ailleurs la plupart des législations fiscales étrangères qui ont réglé ce problème dans

---

[19]) Voir, pour la dérogation à cette règle, Protocole final, ad article 5, al. 1: „. . . le personnel de l'administration des chemins de fer, de la poste, du télégraphe et des douanes des deux Etats, travaillant dans les régions frontières, ne sera imposé, pour les revenus mentionnés à l'article 5, que dans l'Etat où il a son domicile. Il en est de même pour les retraites, les pensions des veuves et orphelins et les autres versements ou avantages pécuniaires alloués en raison de services ou d'emplois antérieurs de ce personnel." Voir aussi al. 2.

[19a]) Voir cependant Traité Allemagne-Tchécoslovaquie du 31 décembre 1921, art. 2, al. 2, Recueil, t. 1, p. 10; Traité Allemagne-Autriche du 23 mai 1922, art. 2, al. 2, Recueil, t. 1, p. 16.

l'époque moderne, se prononce pour l'assimilation des créances garanties aux biens immobiliers, règle qui correspond à la tendance du droit fiscal de se transformer d'un droit personnel en droit réel (Verdinglichungsprozess). A l'admission pure et simple de la conception mise en avant par la délégation allemande, d'ailleurs appuyée par l'autorité des experts techniques de la Société des Nations qui l'ont introduite dans leur résolutions en vue d'éviter la double imposition[20]), s'opposaient les négociateurs suisses qui cherchaient à défendre le principe de l'imposition au domicile du créancier, principe correspondant à notre intérêt de pays de créanciers et qui correspond d'autre part à nos législations cantonales, ainsi qu'à la jurisprudence du Tribunal Fédéral[21]). Le résultat des négociations fut l'admission d'un compromis: en principe la thèse soutenue par l'Allemagne l'a emporté sur celle défendue par la Suisse[22]). Cependant, des exceptions d'une très grande importance ont été concédées à la Suisse. La première s'applique au cas d'une créance garantie par hypothèques appartenant à une entreprise d'exploitation commerciale, industrielle et professionnelle de tout genre: Sauf le cas ou la créance hypothécaire fait partie du capital d'exploitation de cette entreprise, l'imposition du revenu de cette créance se fera dans l'Etat où le créancier est domicilié (art. 2, al. 4). En conséquence, les revenus d'hypothèques appartenant à des banques, sociétés d'assurance suisses n'ayant pas d'établissements en Allemagne, garanties par des immeubles sis en Allemagne, ne seront imposés qu'en Suisse. Ce privilège en faveur de certaines personnes morales à l'encontre de toute personne physique se trouve dans une certaine

---

[20]) Voir Projet de Convention bilatérale tendant à éviter les doubles impositions, art. 3, Rapport des experts techniques, Genève, 1927, p. 10 et 13, C 216, M 85, 1927, II.

[21]) Blumenstein, Schweizerisches Steuerrecht, op. cit., p.136 et note 37, p. 141. Voir aussi Message, p. 12 s.

[22]) Voir article 2, al. 2. Cf. aussi article 10.

mesure compensé par la seconde exception en faveur de la thèse suisse. La Convention reconnaît d'une manière générale que „les créances garanties par hypothèques ne seront assujetties aux impôts sur la fortune que dans l'Etat où le créancier est domicilié" (art. 2, al. 5)[23]).

b) A côté des créances hypothécaires rentre dans cette catégorie, où une répartition fiscale doit être faite entre l'Etat de la situation du bien et l'Etat du domicile ou du siège, le cas dans lequel „une entreprise a des établissements dans les deux Etats. Chacun de ceux-ci n'imposera que la fortune servant à l'établissement situé sur son territoire et le revenu provenant de l'activité de cet établissement" (art. 3, al. 3). La Convention établit d'une façon purement programmatique le principe de cette répartition. Aucune concrétisation n'y est apportée. Toutefois

[23]) Toutefois, ces dispositions n'ont pas un caractère absolu. Voir Protocole final, ad article 2, al. 2: „L'exception prévue par l'article 2, 4ème alinéa, à la règle de l'imposition à l'endroit où l'immeuble est situé, sera appliquée seulement aussi longtemps et en tant que l'imposition, sous une forme quelconque, de créances de ce genre à l'endroit où l'immeuble est situé, n'existe pas dans les deux Etats." Cette norme qui vise la possibilité d'un changement de la législation suisse dans le sens de la législation allemande, ne s'applique-t-elle qu'à l'article 2, al. 4, ou aussi à l'article 2, al. 5? Le message, p. 13, admet nettement l'interprétation extensive que nous considérons erronée. L'omission d'un renvoi explicite à l'article 2, al. 5, dans la disposition mentionnée du Protocole final, a pour conséquence de ne pas étendre à d'autres règles le principe admis pour l'application de l'article 2, alinéa 4, car l'interprétation des règles de droit fiscal est de nature stricte; voir particulièrement Hensel, Die Abänderung des Steuertatbestands durch freies Ermessen und der Grundsatz der Gleichheit vor dem Gesetz, Vierteljahrsschrift für Steuer- und Finanzrecht, 1ère année, p. 48 ss. Cf. aussi les objections contre l'interprétation par „analogie" faites par Griziotti, Studi di diritto tributario, Padova 1931, p. 64 ss., qui correspondent à la doctrine italienne qui s'est beaucoup occupée de ce problème. Cf. en outre, Becker, op. cit., p. 31 ss., et pour les inconvénients existant pour certains contribuables suisses en ce qui concerne l'application de l'article 2, al. 5, les judicieuses observations de Blumenstein, Doppelbesteuerungsabkommen, op. cit. p. 18 s.

deux indications d'une certaine précision sont contenues dans le Protocole final de la Convention qui exige en premier lieu qu'on tienne, „lors de la répartition de la fortune et du revenu tout particulièrement compte du siège de l'entreprise lorsque une partie essentielle de la direction y sera concentrée" (ad art. 3, al. 5). Cette règle, qui cherche à favoriser le siège de la société, a été revendiquée par le directoire de l'Union Suisse du Commerce et de l'Industrie. Elle est également connue sous la dénomination de „préciput" dans la jurisprudence du Tribunal Fédéral en vue d'écarter la double imposition intercantonale[24]).

Il nous semble toutefois plus important d'attirer l'attention sur l'autre disposition du Protocole final. Elle prévoit l'établissement d'une convention particulière pour régler le mode de la répartition de la fortune et du revenu, lorsque l'entreprise a des établissements dans les deux Etats et que, de ce fait, l'objet d'imposition doit être partagé[24a]) (ad art. 3, al. 6). Comme l'observe le Message du Conseil Fédéral, il est techniquement difficile d'établir les normes de cette ventilation et c'est pour cette raison que la majorité des conventions conclues jusqu'à présent l'ont réservée à des accords spéciaux. Le Comité Fiscal de la Société des Nations s'occupe actuellement de ce problème. Dans une vaste enquête concernant les méthodes de ventilation des bénéfices des entreprises travaillant dans plusieurs pays, il a fait apparaître un grand nombre de méthodes différentes, mais en même temps une vaste analogie entre les principales méthodes employées par la majorité des pays[25]).

---

[24]) Message, op. cit., p. 16. Blumenstein, Schweizerisches Steuerrecht, p. 156.

[24a]) Voir les observations de Blumenstein, Das Doppelbesteuerungsabkommen, op. cit., p. 53, concernant la voie de droit constitutionnel en droit public suisse pour l'applicabilité d'une telle convention conclue par les autorités supérieures des administrations compétentes.

[25]) Voir l'enquête publiée par la Société des Nations: „L'imposition des entreprises étrangères et nationales." Etude sur

c) Une répartition de l'objet d'imposition, entre l'Etat où se trouve l'établissement d'une entreprise et le lieu du domicile du propriétaire ou de l'associé travaillant dans l'établissement et ayant qualité d'entrepreneur ou de co-entrepreneur, est enfin prévue de cette façon, que „la partie du revenu correspondant à une rétribution équitable de cette activité ne sera imposée que par l'Etat du domicile" (art. 3, al. 5). Dans ce cas également le problème de la ventilation joue un rôle considérable.

C. Jusqu'à présent, nous avons envisagé les états de fait dans lesquels l'imputation fiscale doit être établie en faveur de l'Etat de la situation des biens ou en faveur de celui où, en vue de l'allégeance économique controversée, une répartition de l'imposition doit avoir lieu entre les deux Etats ayant conclu la Convention. Il existe enfin une troisième catégorie d'objets d'imposition. Il s'agit des biens dont l'allégeance économique peut être discutée, mais pour lesquels la faculté de contrôle et d'exécution n'existe pas, en général, sans l'aide active de l'Etat du domicile, exception faite du cas d'une entr'aide ou d'une assistance administratives, qui n'est pas réalisable dans les relations germano-suisses. On a donc avec raison accepté la compétence fiscale exclusive de l'Etat du domicile du contribuable pour les biens suivants:

a) Valeurs mobilières et leurs revenus (art. 6, al. 1). Appartiennent à cette catégorie, conformément au Message du Conseil Fédéral: „Les papiers-valeur, les créances, avoirs et dépôts auprès des banques et des caisses d'épargne, les parts sociales, les prêts et d'autres placements de capitaux

---

la législation fiscale et les méthodes de ventilation, des bénéfices des entreprises travaillant dans plusieurs pays, Genève 1932. Cf. également Comité fiscal, Document C 415, M 171, 1931, II A, p. 5 s. L'enquête entreprise sera „étendue à de nouveaux pays d'Europe et d'outre-mer, de façon à atteindre les pays les plus importants au point de vue économique ou ceux dont la législation en matière de ventilation offre des caractéristiques spéciales. Des renseignements détaillés seront, en même temps, demandés aux autres pays."

semblables."[26]) Y entrent évidemment aussi les actions, les parts de mines et toutes autres valeurs qui ne constituent pas une telle participation à une entreprise qu'un établissement particulier au profit du possesseur de ces valeurs a été établi[27]).

b) Dans une dernière disposition qui vise particulièrement les licences, il est dit que „la fortune et les revenus non mentionnés aux articles précédents ne sont imposés que dans l'Etat où le contribuable a son domicile" (art. 7)[27a]).

2° A. Pour assurer l'exécution des conventions tendant à éviter la double imposition internationale et ayant une portée générale, il apparaît indispensable de circonscrire quelles prétentions étatiques, quels impôts doivent être considérés comme applicables, comme régis par le traité. C'est pour cette raison que les accords de ce genre énumèrent d'une façon assez précise les impôts qui sont pris en considération par la convention et en revanche ils mentionnent également les impôts qui ne doivent pas bénéficier du contenu de l'accord intervenu. La Convention germano-suisse a admis en principe qu'elle doit être appliquée à deux différentes catégories d'impôts, c'est-à-dire aux impôts directs et aux impôts sur la succession. Cette division ne nous semble pas très heureuse au point de vue théorique, étant donné que le contenu de la notion d'„impôt direct" est très controversé dans les sciences du droit fiscal et des

---

[26]) Cf. Message, p. 18; voir aussi p. 14, pour une entreprise possédant par exemple toutes les actions d'une entreprise établie dans l'autre Etat et contrôlée par elle.

[27]) Voir Protocole Final, ad article 3, alinéa 3.

[27a]) D'après le Protocole final, ad art. 4 et 7, les tantièmes des membres d'un conseil de surveillance ou d'administration seront imposés dans l'Etat du domicile du contribuable, tandis que les rémunérations des directeurs et employés, dans l'Etat sur le territoire duquel s'exerce l'activité personnelle dont provient le revenu.

finances publiques[28]). Il semblerait donc utile de ne pas avoir recours à cette notion dans un instrument législatif qui se base sur la considération de faits internationaux; car elle ne peut être comprise et interprétée que selon son contenu dans un ordre juridique de droit interne[29]). Cependant, au point de vue pratique, la division admise dans la Convention germano-suisse n'est pas de très grande importance, vu que les puissances contractantes ont tenu à énumérer d'une façon aussi précise que possible, bien que non limitativement, les différents impôts auxquels la Convention doit être appliquée et, de même, à mentionner explicitement les impôts pour lesquels elle n'entre pas en ligne de compte[30]). D'autre part, le traité cherche à définir d'une manière théoriquement peu heureuse et peu pratique ce qu'il entend par „impôt direct"[31]). Cette définition dérive de la conception développée par l'administration prussienne au cours de la seconde moitié du XIXe siècle. Elle cherche à grouper les impôts sur le revenu, sur la fortune, sur l'accroissement de la fortune, ainsi que certains impôts réels sous la dénomination d'„impôts directs", tandis qu'elle considère les impôts sur la consommation et sur la circulation comme impôts indirects. Malheureusement, il n'est pas toujours aisé de savoir si un impôt entre dans l'une ou dans l'autre des deux catégories. Par exemple,

---

[28]) Voir Guggenheim, op. cit., p. 30, note 1 et la littérature citée, ainsi que l'énumération des différentes définitions de la notion de l'impôt direct par Ball, Einführung in das Steuerrecht, 4ème édition, Mannheim 1927, p. 6 s.; Griziotti, op. cit., p.90 ss; voir aussi: Entscheidungen und Gutachten des Reichsfinanzhofs, t. 14, p. 73 ss.

[29]) Du même avis: Dorn, Die internationale Doppelbesteuerung und ihre Milderung durch die Nachkriegsabkommen Deutschlands, Steuer und Wirtschaft, t. IV, p. 1043.

[30]) Voir article 1, alinéa 2, article 9; Protocole final, ad articles 1 et 9, alinéa 1, annexe A et catalogue des impôts B. Voir aussi Message, p. 11, et les observations de Blumenstein, Das Doppelbesteuerungsabkommen, op. cit., p. 12 ss.

[31]) Article 1, alinéa 1. Voir ci-dessus, p. 279 s.

l'impôt sur la succession, étant donné qu'il est un complément aux impôts de circulation entre vifs, peut aussi bien être classé parmi les impôts de circulation (impôts indirects) que parmi les impôts sur la fortune, parce qu'il est une avant-charge de valeurs consolidées prélevées à certaines époques, ou parmi les impôts sur l'accroissement de la fortune, en tant qu'il cherche, au moment de la dévolution des biens, à grever l'accroissement de la fortune[32]).

B. Néanmoins l'énumération donnée à l'alinéa 2 du 1er article, celle établie à l'alinéa 1 de l'art. 9, ainsi que les impôts des cantons, districts et communes de la Confédération suisse catalogués dans les annexes A et B de la Convention permettent de circonscrire les impôts visés par celle-ci. Il est d'ailleurs explicitement prévu que le nouvel impôt fédéral de guerre extraordinaire fait également partie des impôts envisagés par la Convention[33]). D'autre part, restent explicitement en dehors de la Convention: le droit du timbre fédéral sur les coupons et la „Körperschaftssteuer" allemande, en tant que ces impôts sur le revenu des capitaux acquis dans le pays même sont perçus à la source par voie de retenue[34]). Cette exception a dû être admise pour des raisons d'ordre technique. Si l'on avait renoncé aux impôts perçus à la source sur le revenu des capitaux, il aurait fallu recourir à un système compliqué

---

[32]) Shultz, The Taxation of Inheritance, Boston and New York 1926, p. 3 ss.; Guggenheim, op. cit., p. 28 s.

[33]) Protocole final, ad articles 1 et 9, alinéa 2.

[34]) Voir Message, p. 11. Il est d'ailleurs intéressant de constater que le Message classe implicitement le droit de timbre fédéral sur les coupons parmi les „impôts directs". En effet, il s'agit d'un impôt fédéral sur les recettes provenant du capital et non, comme il est souvent prétendu, d'un impôt sur la circulation. L'opinion correcte est émise par S. Schneider, Handbuch der Finanzwissenschaft, t. 3, Tübingen 1929, p. 148 ss.; Blumenstein, Das Doppelbesteuerungsabkommen, op. cit., p. 10. Cf. également Fleiner, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, Tübingen 1923, p. 681.

de restitution basé sur des certificats[35]). En outre la Convention ne concerne ni l'imposition des donations et des libéralités à but déterminé entre vifs, ni les cas interdits par la jurisprudence du Tribunal Fédéral dans lesquels, soit la succession, soit l'héritier ou le légataire, est soumis exclusivement aux impôts sur les successions perçus dans l'un des deux Etats (art. 9, al. 2). En conséquence, lorsque par exemple la législation d'un canton n'imposera pas les objets en vue, bien qu'elle aurait en principe la compétence, conformément à la Convention, de prélever un impôt successoral, l'Allemagne aura le droit de le faire en vertu de la loi du 22 août 1925 sur l'impôt successoral; car ces dispositions admettent l'imposition illimitée à la seule condition que le défunt ait eu ou que le donataire ait son domicile en Allemagne[35a]).

C. Le fait que la Convention laisse en dehors de sa réglementation certains impôts n'a cependant pas un caractère absolu. Bien qu'elle ne prévoie pas une répartition légale de ces quelques contributions publiques explicitement non comprises dans son cadre, elle admet dans son art. 13, al. 2, que par voie administrative, une entente peut être recherchée en ce qui concerne la soumission de ces états de fait aux règles de la Convention[36]).

3° Dans les ordres juridiques nationaux, on attache l'allégeance fiscale des personnes et des biens soumis à l'imposition à certaines relations existant entre le contri-

---

[35]) Voir article 6, alinéa 2, et Message, p. 11. Sur le mécanisme du fonctionnement du système des certificats, voir les articles très instructifs de Haristoy, Revue de Science et de Législation financières, 1928, p. 285 ss., et 1927 (extrait du numéro du 4ème trimestre), p. 6 ss.

[35a]) Il s'agit du cas le plus important dans lequel le système de répartition fiscale des objets d'imposition diffère, pour le domaine des relations germano-suisses, de la jurisprudence que le Tribunal Fédéral admet dans les relations intercantonales.

[36]) Voir aussi Protocole final, ad articles 1 et 9, alinéa 3: „Les autorités supérieures des administrations compétentes des deux Etats s'entendront pour éclaircir des doutes."

buable, le bien et l'Etat qui exige la contribution. De tels liens d'attache (Anknüpfungsmomente) sont, par exemple, comme nous l'avons d'ailleurs déjà indiqué lorsque nous parlions de la répartition de l'objet de l'imposition, le domicile du contribuable, la situation des biens, le lieu de l'établissement de l'entreprise. Il faut encore ajouter deux notions qui jouent un rôle important dans le domaine des droits de succession: „le centre des intérêts personnels et professionnels du défunt", ainsi que la „nationalité" de celui-ci. Ces règles d'attachement délimitant le domaine fiscal des Etats doivent être définies dans leur contenu par la Convention qui cherche à éviter la double imposition même, étant donné qu'il n'existe pas de normes de droit coutumier international qui, en cas de collision entre les différentes règles nationales d'attachement, jugent du conflit qui s'élève en ce qui concerne la délimitation de l'allégeance fiscale des contribuables et des biens imposables[37]).

A. Certes, dans le domaine des futures relations germano-suisses, la notion d'attachement fiscal la plus importante sera le domicile. Une très grande série de biens appartenant à un contribuable visé par la convention devra être imposée à ce lieu. Il fallait donc définir cette notion dans le traité même, d'autant plus que le droit fiscal suisse et le droit fiscal allemand admettent, dans leurs systèmes de droit, des conceptions différentes pour la définition du domicile[38]). La Convention donne cette définition dans son art. 8, c'est-à-dire dans le chapitre qui traite des impôts directs; mais il ressort du renvoi fait à l'art. 11, al. 2,

---

[37]) Guggenheim, op. cit., p. 35 ss., 41, 80, 123 s.

[38]) Voir pour la Suisse, Blumenstein, Schweizerisches Steuerrecht, op. cit., p. 32 ss.; pour l'Allemagne, Code fiscal (Reichsabgabenordnung), § 62, et Bühler, op. cit., p. 123 ss. Le droit fiscal suisse fait coïncider la notion de droit fiscal avec celle du droit civil (Code civil, art. 23—26), tandis que le droit fiscal allemand a introduit une notion autonome. La Convention, dans son article 8, alinéa 1, donne à la notion du domicile un contenu se composant de certains éléments de fait, sans qu'il soit

que la disposition de l'art. 8 vise également les droits de succession.

L'art. 8, al. 1, part du principe qu'est considéré comme domicile „le lieu où le contribuable possède une habitation permanente et séjourne régulièrement"[39]. Comme l'admettent le Code civil allemand et le Code fiscal allemand, cette notion du domicile n'exclut pas la possibilité d'un double domicile. Pour ce dernier cas, deux solutions alternatives sont prévues à l'al. 2 de l'art. 8. En premier lieu, sera considéré „comme Etat de domicile, celui où se trouve le centre des intérêts personnels et professionnels du contribuable". Seulement, „s'il est impossible d'établir l'existence d'un tel centre", le droit à l'imposition „est partagé selon entente entre les autorités supérieures des administrations compétentes des deux Etats"[40]. Au domicile se substitue „la résidence durable" pour le cas, dans lequel il n'existe pas de domicile au sens de la Convention. La „résidence durable" est définie comme le lieu où le contribuable réside „dans des conditions qui permettent de conclure à son intention de ne pas y séjourner uniquement de façon temporaire" (art. 8, al. 3)[41].

Pour les personnes morales, il fallait enfin prévoir une définition particulière de leur domicile. La Convention admet la notion, un peu incolore, de leur „siège" et elle

---

nécessaire de recourir à l'étude des intentions du contribuable. Par là, elle diffère aussi bien du droit fiscal suisse que du droit fiscal allemand.

[39]) Cette solution n'est toutefois admise qu'en principe. Deux exceptions importantes la rendent moins absolue. Voir Protocole final, ad article 8, alinéa 1 et 2 (domicile de saison, domicile d'étudiant).

[40]) Cette disposition ressemble à celle prévue dans les notes ministérielles échangées entre la Suède et l'Allemagne s'appliquant à la Convention en vue d'éviter la double imposition du 25 avril 1928; Recueil, t. 1, p. 73.

[41]) Correspondant à la notion du Code fiscal allemand, § 63; cf. Becker, op. cit., p. 140 s. Voir concernant la notion du droit fiscal suisse de la „résidence"; Blumenstein, Schweizerisches Steuerrecht, op. cit., p. 34.

étend cette solution aux „collectivités de personnes, aux établissements, aux fondations et autres masses de biens imposables comme tels“[42]).

L'allégeance fiscale qui cherche à élucider la notion de domicile au sens de la Convention s'applique, comme nous l'avons déjà mentionné, également aux droits de succession[43]). Il fallait toutefois prévoir une allégeance fiscale spéciale pour le cas dans lequel ni le domicile, ni la résidence durable, ni enfin le centre des intérêts personnels du défunt ne pouvaient apporter une lumière sur l'imputation de la fortune à un ordre juridique déterminé. Pour ce cas exceptionnel, la Convention admet la soumission „aux impôts sur les successions dans l'Etat dont le défunt était ressortissant au moment de sa mort“ (art. 11, al. 1, b, dernière phrase). Pour cette norme d'attachement, la Convention a abandonné exceptionnellement ses principes directeurs, c'est-à-dire le principe de l'allégeance économique, ainsi que celui du contrôle et de l'exécution des biens et elle les remplace par le principe suranné de l'allégeance politique. Toutefois, lorsqu'il s'agit de contribuables

---

[42]) Article 8, al. 4. Voir Message, p. 19. Cf. Pugliese, L'imposizione delle imprese di carattere internazionale, Padova 1930, p. 133. Toutefois, la disposition de l'article 8, al. 4, ne peut pas entrer en ligne de compte, quand l'article 3, al. 1 et 3, doit être appliqué; car dans ces cas, la notion d'établissement se substitue à la notion du siège. La dernière notion est en conséquence, dans la plupart des cas pratiques, inapplicable.

[43]) Article 11, al. 2. Il n'a donc pas été tenu compte de la juste observation du Rapport présenté par le Comité des experts techniques sur la double imposition et l'évasion fiscale, Genève 1927, C 216, M 85, 1927, II, p. 21: „Il est évident que la conception du domicile qui convient à un droit perçu une fois pour toutes lors du décès, implique une résidence plus longue que celle qui sert de base à un impôt annuel tel que l'impôt sur le revenu. Il est peu probable qu'un Etat quelconque prétende exercer le droit de percevoir un impôt successoral sur l'ensemble des biens d'une personne décédée sous prétexte qu'au moment de sa mort, elle résidait sur son territoire, alors que son foyer permanent et sa véritable allégeance économique se trouvaient ailleurs.“

qui cherchent à ne supporter aucun impôt et qui, pour cette raison, n'ont ni domicile, ni résidence durable, il semble peut-être justifié d'accepter la nationalité comme allégeance fiscale, la fortune échappant en fait aux autres liens fiscaux[44]). C'est la raison pour laquelle il est probablement difficile d'abandonner complètement la conception de l'allégeance politique particulièrement dans le domaine des droits de succession.

B. A côté de la notion du domicile et de ses surrogats (résidence durable, etc.), qui cherche à déterminer l'allégeance fiscale d'un certain bien soumis à l'imposition, la Convention a dû donner encore d'autres éclaircissements sur des notions de droit fiscal international employées par elle; car elle établit des règles juridiques qui ne peuvent être appliquées par les administrations fiscales des deux Etats, sans provoquer de très grandes difficultés, qu'à la condition d'une interprétation identique dans les deux pays. Parmi ces notions qui ont besoin d'être éclaircies quant à leur contenu, il faut mentionner en premier lieu celle de „l'établissement"; car, conformément aux dispositions de la Convention, l'imposition s'attache pour les exploitations commerciales, industrielles et professionnelles, en principe, à l'endroit où l'établissement est situé. Pour rendre impossible l'application de règles différentes, quant à la définition de cette notion dans les deux ordres de droit interne, il fallait mettre au clair ce qu'il faut entendre par „établissement". La Convention donne la définition de cette notion à l'al. 2 de l'article 3: „est réputé établissement . . . une installation permanente de l'entreprise, en laquelle est exercée en totalité ou en partie

[44]) Voir aussi article 2 du projet de convention bilatérale établi par le Comité des experts techniques de la S.d.N. tendant à éviter la double imposition dans le domaine des droits de succession, op. cit., p. 19. Voir les traités contenant la même clause énumérés par Guggenheim, op. cit., p. 75, note 1. Cf. également article 2 de la Convention entre la Hongrie et la Pologne en vue d'éviter la double imposition en matière de droit de succession, du 12 mai 1928; Recueil, t. 3, p. 29.

l'activité de cette entreprise." Le traité continue par une énumération des lieux qui peuvent constituer l'endroit où l'établissement se trouve: „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 et les autres lieux d'exploitation commerciale ayant le caractère d'installation permanente, ainsi que les représentations permanentes." Il découle de cette définition qu'un „établissement" au sens du droit fiscal international créé par la Convention, suppose l'existence d'une installation permanente et que les sièges quasi fictifs (boîtes aux lettres) n'auront pas le droit de percevoir une importante proportion de l'impôt à demander pour la totalité de l'objet imposable[45]).

C. Une autre définition importante établie par la Convention elle-même se trouve dans la disposition de l'al. 1 de l'article 4 qui n'admet l'imposition des professions libérales que dans l'Etat sur le territoire duquel s'exerce l'activité personnelle dont provient le revenu. Il fallait circonscire ce qu'il faut entendre par exercice d'une

---

[45]) Dans le Protocole final, ad article 3, il est apporté, aux alinéas 1 et 2, encore quelques précisions à la notion d'établissement au sens de l'article 3, al. 2 de la Convention. Voir également Protocole final, ad article 3, al. 4 (dépôts de marchandises), ainsi que les explications du Message, p. 14 s. L'article 3, al. 2 de la Convention reproduit en partie l'article 5, al. 2 du projet de convention bilatérale tendant à éviter la double imposition du Comité des experts techniques de la S.d.N., 1927, op. cit., p. 10 s. et commentaire, p. 15.

Dans les Conventions entre l'Allemagne et l'Italie (Recueil, t. 1, p. 83, Convention du 31 octobre 1925), article 3, al. 2, et dans la Convention entre l'Allemagne et la Suède, article 3, al. 2 (du 25 avril 1928, Recueil, t. 1, p. 67), „l'établissement" (Betriebsstätte) est défini d'une façon moins incolore et plus nette par „organisation productive permanente appartenant à l'entreprise". Voir pour l'analogie entre le contenu de la notion „établissement" dans la Convention et dans la jurisprudence du Tribunal fédéral: Blumenstein, Das Doppelbesteuerungsabkommen, op. cit., p. 30, 51.

profession libérale dans l'un des deux Etats. On a eu recours à la notion bien équivoque du „centre stable d'activité" (par exemple, cabinet de consultation pour un médecin).

4° Après avoir éclairci les contenus des règles d'attachement et défini des notions ayant une importance particulière pour l'application de la Convention, d'autres difficultés peuvent se produire à l'égard des collisions de normes fiscales. Il se pose particulièrement le grave problème de savoir en vertu de quelle règle il convient de qualifier les biens soumis à l'imposition de l'un ou de l'autre Etat ou des deux Etats en même temps. La Convention n'a donné une solution à ce problème que pour les biens immobiliers. Elle admet pour la détermination de ces biens „les lois de l'Etat où le bien est situé" (art. 2, al. 3). Cette réglementation est sans doute conforme à une norme générale de droit international public coutumier et de droit fiscal international indiquant que chaque Etat assume lui-même la qualification des biens soumis à son imposition conformément aux règles de son propre droit interne. Bien que l'application de la lex fori ne résout, dans ce domaine, pas plus que dans d'autres, le conflit de lois, il y a peu d'espoir qu'elle sera prochainement abandonnée dans des domaines se trouvant en étroite liaison avec les dispositions du droit administratif interne[46]).

5° La Convention ne s'explique pas en principe sur le problème de la qualification des biens soumis à l'imposition. Elle est d'autre part également complètement muette en ce qui concerne la difficile question du calcul du taux de l'impôt. Cette question ne devrait jouer, en effet, qu'un rôle pratique très subordonné dans les relations germano-suisses. Ceci pour la bonne raison que ni les fiscs suisses ni le fisc allemand ne sont censé connaître la substance des biens imputés à l'autre Etat en vue de l'imposition; car une entr'aide et assistance administratives entre les deux pays fait, comme nous l'avons déjà indiqué, complètement défaut. En conséquence, seuls les objets

[46]) Voir ci-dessus, p. 278, note 6.

imposables, en vertu de la Convention, dans chacun des domaines fiscaux, peuvent servir de base au calcul du taux de l'impôt[47]). Cette solution favorise d'autre part la répartition des biens dans divers domaines fiscaux, du fait que la progression prévue pour la plupart des impôts ne s'applique qu'à une partie et non à l'ensemble des objets soumis à l'imposition. Toutefois, il faut admettre que vu l'absence de réglementation de ce problème dans la Convention, les deux Etats ont un pouvoir discrétionnaire d'établir le calcul du taux de l'impôt afférant aux objets imposables dans leur propre domaine[48]).

6° La Convention a dû se décider à faire entrer également le problème de la déduction des dettes dans le domaine des droits de succession. Trois solutions pouvaient entrer en ligne de compte. La première réglementation consiste à répartir à chaque Etat particulier la totalité des biens, en proportion des actifs qui lui sont attribués. Cette solution est admise grosso modo dans la jurisprudence du Tribunal Fédéral en ce qui concerne les relations intercantonales[49]). Elle présente l'avantage ou l'inconvénient que les acquéreurs des héritages et des biens de succession seraient contraints à exposer aux différentes administrations fiscales, le rapport existant entre la totalité des actifs des héritages, sans que des conventions d'entr'aide et d'assistance administratives soient conclues. Les contribuables examineraient certainement ce qui leur est le plus profitable, soit la renonciation à toute déduction des

---

[47]) Ce problème joue particulièrement un rôle dans le domaine des droits de succession. Quelques conventions internationales l'ont explicitement réglé. Voir Guggenheim, op. cit., p. 82, note 1 et p. 117 ss.

[48]) Voir en ce sens la loi allemande concernant les droits de succession du 22 août 1925, § 8, II, 2. C'est le Ministre des Finances du Reich qui décide de la „Anrechnung" de l'impôt successoral étranger.

[49]) Blumenstein, Schweizerisches Steuerrecht, op. cit., p. 145 s.; Fleiner, op. cit., p. 84, et la jurisprudence citée dans ces ouvrages.

dettes, soit l'indication de la relation existant entre la totalité des passifs et la totalité des actifs; mais ils seraient ainsi très souvent portés à dévoiler vis-à-vis des administrations fiscales leur situation financière, car s'ils n'en rendaient pas compte, aucune déduction des dettes ne pourrait être faite. L'émulation à l'honnêteté serait d'autant plus grande qu'il y aurait plus de passif grevant la fortune totale. Cette solution n'est pas propre à être étendue à des relations internationales pour la raison que les ordres juridiques ne s'accordent pas sur le contenu et l'étendue de la notion de „dettes grevant l'héritage". Dans les différents ordres fiscaux, il n'y a pas concordance sur les biens devant être déduits de l'actif[50]). La seconde solution a pour contenu qu'on ne déduit que les dettes qui grèvent les biens imputés à un domaine fiscal déterminé. Toutes les autres dettes sont à déduire de la fortune à imposer dans l'Etat du domicile. Alors, les dettes qui ne sont pas couvertes par les actifs se trouvant dans l'Etat du domicile, sont à déduire de la fortune imposée par l'Etat de la situation des biens[51]). Il y a encore une troisième possibilité. Les dettes relatives à certains biens grèvent ceux-ci, le reste des passifs étant proportionnellement réparti entre les actifs imputés à chaque Etat déterminé. C'est à cette solution que s'est rallié le Comité des experts techniques de la Société des Nations qui a étudié le problème en 1927[52]). Elle est acceptée par l'art. 12 de la Convention:

„Les dettes d'une succession qui grèvent un objet déterminé ou qui sont garanties par cet objet seront défalquées de la valeur de cet objet.

Le solde non garanti de ces dettes et les autres dettes de la succession sont répartis, dans les deux Etats, sur

---

[50]) Guggenheim, op. cit., p. 122 ss.

[51]) Voir par exemple: articles 4 et 3 du Traité germano-autrichien en vue d'éviter la double imposition dans le domaine des droits de succession du 28 mai 1922, Recueil, t. 1, p. 101.

[52]) Voir article 5 du Projet de convention, op. cit., p. 19 s. et commentaire, p. 21.

les autres actifs à disposition; la répartition se fait proportionnellement à la valeur des actifs, à l'imposition desquels les deux Etats sont autorisés.

Les dispositions précédentes concernant la répartition des dettes s'appliquent par analogie à la répartition des legs."

Bien que cette réglementation ne rende pas absolument nécessaire l'entr'aide administrative, elle peut facilment y conduire.

7° Quant à l'application de la Convention, elle vise, comme il découle d'une façon implicite de l'al. 4 de la déclaration finale relative à l'art. 8, uniquement les personnes ayant la nationalité d'un des deux Etats contractants. Cette disposition est d'autant plus regrettable qu'elle ne correspond pas à l'évolution moderne des relations internationales. Déjà en 1927, la Commission sus-indiquée d'experts techniques de la Société des Nations a proposé, dans un esprit généreux, et avec beaucoup de sens pratique, d'étendre le bénéfice de tels traités à tous les contribuables des Etats les ayant conclus. C'est d'ailleurs le seul moyen pour éviter les difficultés d'interprétation provenant de l'obligation conventionnelle existant pour la Suisse vis-à-vis de beaucoup d'Etats, de traiter leurs ressortissants domiciliés dans notre pays de la même façon que les indigènes ou de leur accorder au moins la faveur de la clause de la nation la plus favorisée[53]). C'est probablement pour cette raison que la Convention prévoit, dans la même disposition, la possibilité de la conclusion d'arrangements spéciaux destinés à éviter la double imposition de personnes n'ayant la nationalité d'aucun des deux Etats[54]).

---

[53]) Voir Guggenheim, op. cit., p. 70 ss.

[54]) Protocole final, ad article 8, al. 4, et article 13, al. 2 de la Convention. Voir en outre: Blumenstein, Das Doppelbesteuerungsabkommen, op. cit., p. 60.

8° Le recours du contribuable contre les mesures des autorités fiscales de l'un ou des deux Etats qui lui font subir une double imposition est prévu à l'art. 13, al. 1, de la Convention. La procédure instituée est la suivante: le contribuable doit présenter sa réclamation auprès de l'Etat dont il est ressortissant[55]). Si cette réclamation est reconnue fondée, l'autorité supérieure de l'administration compétente de son pays, c'est-à-dire en Suisse, le Département Fédéral des Finances et des Douanes, et en Allemagne, le Ministère des Finances du Reich, engage une „procédure amiable" avec l'autorité supérieure de l'administration compétente de l'autre Etat „en vue d'obvier d'une manière équitable à la double imposition". L'introduction de cette procédure a lieu, soit à la base d'une simple requête du contribuable auprès de l'administration nationale compétente, soit en raison d'une décision directe et immédiate de l'administration fiscale nationale. La première alternative résulte du fait, qu'aussi bien en Suisse qu'en Allemagne, les droits et les obligations découlant de la Convention ont, en vertu du droit constitutionnel, en raison de la publication dans le recueil des lois, le caractère de règles de droit interne[56]).

---

[55]) Le texte de la traduction française est plus clair que l'original allemand du traité. Voir les observations si justes de Blumenstein, Das Doppelbesteuerungsabkommen, p. 65. La voie de droit du contribuable doit être déterminée par les dispositions du droit administratif interne de chaque partie contractante, vu que la Convention est tacite sur ce point.

[56]) Fleiner, op. cit., p. 757; Burckhardt, op. cit., p. 674. Concernant l'interprétation de l'article 13, al. 1, de la Convention, voir Protocole final, ad article 13: „La procédure amiable prévue à l'article 13, 1er alinéa, peut être introduite sans que le contribuable ait parcouru tous les degrés de la juridiction contentieuse. D'autre part, l'introduction de cette procédure n'empêche pas le contribuable de faire valoir les moyens de recours que lui confère la loi." Il peut, en conséquence, y avoir concurrence entre les voies de droit interne et celles de droit international. Toutefois, en pratique, cette concurrence, étant donné l'imperfection de la voie internationale, n'aura pas grande importance.

Toutefois, la Convention germano-suisse, en introduisant une instance et une procédure amiables de pure conciliation, n'admet pas un recours du contribuable à une juridiction internationale. Seule une telle procédure pourrait, en fait, assurer l'application et l'exécution certaines des droits établis dans le traité au profit des citoyens des deux Etats. Malheureusement, on a également préféré dans ce cas, comme dans tous les autres domaines du droit administratif fiscal international, l'entente discrétionnaire des bureaucraties nationales à la sanction des droits des citoyens. Les bureaucraties sont les maîtres absolus de l'application et de l'interprétation de la Convention[57]), car même au cas de la non-réussite de la procédure amiable de l'art. 13, al. 1, ce sont elles qui jugent de l'opportunité de l'introduction de la requête auprès du Conseil de conciliation ou auprès de l'instance judiciaire conformément aux

---

[57]) Voir également: article 13, alinéa 2 de la Convention: „Les autorités supérieures des administrations compétentes pourront également s'entendre pour supprimer une double imposition dans les cas non réglés par la présente Convention, ainsi que dans les cas où l'interprétation et l'application de la présente Convention donnent lieu à des difficultés ou à des doutes." L'opinion de Blumenstein, Das Doppelbesteuerungsabkommen, op. cit., p. 65 s., que cette réglementation ne peut lier les administrations cantonales, nous semble erronée. L'entente individuelle entre les administrations compétentes est autorisée par la Convention internationale. Elle découle en conséquence des droits et devoirs stipulés par les parties contractantes, bien qu'elle n'ait pas un contenu préalablement concrétisé. Mais elle prime quand même en vertu du droit international coutumier, les règles de droit prévues dans le droit interne. Voir Verdross, Die Verfassung der Völkerrechtsgemeinschaft, Wien 1926, p. 75 s.

Au même résultat arrive Burckhardt, op. cit., p. 677, qui admet, avec raison, que l'autorisation établie au profit du Conseil Fédéral pour la conclusion d'un traité international peut être insérée dans une convention existante. C'est, en effet, le cas dans l'article 13, al. 2, de la Convention germano-suisse.

dispositions du traité d'arbitrage et de conciliation germano-suisse[58]).

---

[58]) Voir articles 1 et 13 du Traité d'Arbitrage et de Conciliation germano-suisse du 3 décembre 1921, Rec. des Traités, S.d.N., t. 12, p. 280 ss. L'alinea 2 de l'article 1 du traité ne constitue pas une règle d'exclusion pour la réglementation des problèmes fiscaux par les instances prévues dans notre Convention, étant donné que la procédure amiable de l'article 13 de la Convention fiscale est une pure procédure de conciliation et non une „Schlichtung" définitive et obligatoire, telle qu'elle est supposée par la Convention d'Arbitrage et de Conciliation. Concernant l'absence des voies de droit international au profit des individus, cf., par exemple, Zellweger, Der diplomatische Schutz als Rechtsinstitution, Revue suisse de Jurisprudence, 1931, p. 273 ss.

Voir pour l'entrée en vigueur et la ratification de la Convention (la ratification par l'Allemagne n'a malheureusement pas encore eu lieu), articles 14 et 15.