

10.012

**Message
concernant l'approbation d'un protocole modifiant
la Convention en vue d'éviter les doubles impositions
entre la Suisse et l'Autriche**

du 20 janvier 2010

Mesdames les Présidentes,
Mesdames et Messieurs,

Nous vous soumettons le projet d'un arrêté fédéral portant approbation du protocole du 3 septembre 2009 modifiant la Convention conclue le 30 janvier 1974 entre la Confédération suisse et la République d'Autriche en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, en vous proposant de l'adopter.

Nous vous prions d'agréer, Mesdames les Présidentes, Mesdames et Messieurs, l'assurance de notre haute considération.

20 janvier 2010

Au nom du Conseil fédéral suisse:

La présidente de la Confédération, Doris Leuthard
La chancelière de la Confédération, Corina Casanova

Condensé

Le protocole proposé, qui vise à modifier la Convention entre la Confédération suisse et la République d'Autriche en vue d'éviter les doubles impositions, prévoit l'introduction dans la Convention d'une disposition sur l'échange de renseignements conforme à la norme de l'OCDE. Par ailleurs, il prévoit de compléter la Convention par une clause d'arbitrage.

Les cantons et les milieux économiques intéressés ont approuvé la conclusion de ce protocole.

Message

1 **Considérations générales sur l'évolution de la politique conventionnelle contre les doubles impositions**

Les conventions de double imposition constituent un élément essentiel de la politique fiscale. De bons accords dans ce domaine facilitent l'activité de notre économie d'exportation, favorisent l'investissement étranger en Suisse et contribuent par là-même à la prospérité de la Suisse et de ses pays partenaires.

La politique conventionnelle de la Suisse est guidée depuis toujours par la norme de l'OCDE, la mieux à même de nous permettre d'atteindre à la prospérité. Elle vise principalement à une répartition claire des compétences en matière d'imposition des personnes physiques et morales, à un impôt résiduel aussi bas que possible sur les intérêts, les dividendes et les redevances, et d'une manière générale à prévenir tout conflit fiscal qui serait préjudiciable aux contribuables exerçant une activité internationale. De tout temps, la Suisse a dû manier le compromis pour pouvoir à la fois maintenir chez elle des conditions fiscales avantageuses et faire accepter son système fiscal par ses partenaires internationaux. En effet, en l'absence d'une légitimité internationale, la meilleure des fiscalités perdrait tout intérêt.

Le 13 mars 2009, le Conseil fédéral a décidé d'adapter l'assistance administrative en matière fiscale aux données nouvelles de la politique internationale.

2 **Contexte, déroulement et résultat des négociations**

La Convention du 30 janvier 1974 entre la Confédération suisse et la République d'Autriche en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (RS 0.672.916.31, ci-après «Convention») a été révisée pour la dernière fois par le protocole du 21 mars 2006.

Après la décision du Conseil fédéral du 13 mars 2009 de retirer la réserve de la Suisse concernant l'échange de renseignements tel qu'il est prévu par le Modèle de convention de l'OCDE et la décision similaire prise par le gouvernement autrichien le même jour, la Suisse et l'Autriche ont décidé d'ouvrir des négociations afin de compléter leur Convention de double imposition par une disposition correspondante. Conformément à la procédure habituelle en cas de révision des conventions de double imposition, la Suisse a saisi cette occasion pour proposer d'en adapter certains points à la situation actuelle. C'est ainsi qu'elle a convenu avec l'Autriche d'y inscrire une clause d'arbitrage.

Comme la Convention était déjà avantageuse pour la Suisse, qu'il n'y avait pas d'urgence à la réviser et que la Suisse était tenue de signer rapidement 12 conventions pour voir son nom retiré de la liste grise du G-20, elle a décidé de limiter la présente révision à l'art. 26 et à la clause d'arbitrage de l'art. 25. Après deux cycles de négociations, celles-ci ont été closes le 15 juillet 2009 par l'apposition des paraphe sur le protocole modifiant la Convention (ci-après «Protocole»). Celui-ci a été signé le 3 septembre 2009 à Vienne.

Les cantons et les milieux économiques intéressés ont approuvé la présente révision de la Convention.

3 Appréciation

La nouvelle disposition sur l'échange de renseignements correspond à la norme de l'OCDE et satisfait aux directives fixées par le Conseil fédéral. De plus, l'institution d'une clause d'arbitrage permet d'atteindre un objectif de la politique conventionnelle actuellement suivie par la Suisse. Compte tenu du caractère déjà avantageux de la Convention, le Conseil fédéral estime que la révision d'autres dispositions n'est pas urgente. Le Protocole propose une révision équilibrée de la Convention et permettra ainsi de contribuer au bon développement des relations économiques bilatérales entre la Suisse et l'Autriche.

4 Commentaire par article

Le Protocole modifie et complète les dispositions de la Convention de double imposition de 1974. Les principales modifications sont commentées ci-après.

Art. I du Protocole relatif à l'art. 25 de la Convention (Procédure amiable)

Cet article prévoit l'introduction dans la Convention d'une clause d'arbitrage conforme au Modèle de convention de l'OCDE, ce qui répond à la politique conventionnelle de la Suisse. Pour plus de précisions concernant la procédure d'arbitrage, on se référera au message sur une nouvelle Convention de double imposition avec l'Afrique du Sud (FF 2007 6225). Dans la pratique, il a été constaté que, souvent, le délai de deux ans prévu par le Modèle de convention de l'OCDE ne suffit pas pour mener à leur terme les procédures amiables, en particulier celles qui touchent aux prix de transfert. C'est pourquoi, à la demande de la Suisse, les parties sont convenues de porter le délai à trois ans.

Une procédure d'arbitrage est ouverte à la demande du contribuable concerné si les autorités compétentes des deux Etats contractants n'ont pas réussi à s'entendre trois ans après l'exposé du cas et à condition qu'aucun tribunal des Etats contractants ne l'ait tranché. Si aucun contribuable directement concerné ne s'oppose à la sentence arbitrale, elle est contraignante pour les Etats contractants et doit être mise en œuvre par un règlement à l'amiable. Les autorités compétentes doivent encore fixer les modalités de procédure.

Art. II du Protocole relatif à l'art. 26 de la Convention (Echange de renseignements)

Dans un contexte de globalisation des marchés financiers et surtout de crise financière, la coopération internationale en matière fiscale revêt une importance accrue. La Suisse soutient les efforts déployés dans ce domaine. Par décision du 13 mars 2009, le Conseil fédéral a annoncé que la Suisse reprendrait le standard de l'OCDE relatif à l'assistance administrative en matière fiscale. Le Conseil fédéral a également annoncé que la future politique d'assistance administrative en matière fiscale

prendra en compte le respect des droits de procédure, une assistance administrative limitée au cas par cas, des solutions transitoires équitables, une application restreinte aux impôts tombant sous le champ d'application de la convention, le principe de subsidiarité ainsi que l'élimination des traitements discriminatoires. Ces éléments sont commentés ci-après.

La disposition paraphée reprend, dans les grandes lignes, le texte de l'art. 26 du Modèle de convention OCDE. Toutefois, certaines modifications au texte du Modèle de l'OCDE ont été prévues pour limiter l'échange de renseignements aux impôts couverts par la convention, pour exclure la transmission des renseignements aux autorités de contrôle, pour rendre possible l'utilisation des renseignements à d'autres fins sous réserve de l'accord des deux Etats, et pour donner les pouvoirs nécessaires aux autorités fiscales des Etats contractants pour, d'une part, obtenir les renseignements requis de la part des banques, un autre établissement financier, un mandataire ou une personne agissant en tant que fiduciaire, et d'autre part, déterminer les droits de propriété dans une personne. Les modifications apportées aux dispositions sur l'échange de renseignements se fondent sur le commentaire du Modèle de convention de l'OCDE et correspondent au standard de l'OCDE en la matière.

Le par. 1 consacre le principe de l'échange de renseignements. Il prévoit l'échange des renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la Convention ou pour l'administration ou l'application de la législation interne relative aux impôts visés par la Convention. Comme les renseignements sont limités à ceux qui sont vraisemblablement pertinents, la «pêche aux renseignements» est exclue. En outre, l'Etat requérant est tenu d'épuiser au préalable les sources habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne avant de présenter une demande de renseignements à l'autre Etat. Pour appliquer cette disposition, il n'est pas nécessaire que le contribuable concerné soit un résident de Suisse ou d'Autriche, pour autant qu'il y ait un rattachement économique avec l'un des Etats contractants.

Le par. 2 est consacré au principe de confidentialité. Cette disposition vise l'Etat requérant et prévoit que les renseignements obtenus ne peuvent être communiqués qu'aux personnes ou autorités concernées par l'établissement ou le recouvrement des impôts couverts par la convention, par les procédures et poursuites concernant ces impôts, ou encore par les décisions sur les recours relatifs à ces impôts. Il s'ensuit que ces renseignements peuvent aussi être communiqués au contribuable ou à son représentant. La dernière phrase prévoit que les renseignements reçus ne peuvent être utilisés à d'autres fins, sauf si cette possibilité est prévue par les lois des deux Etats contractants et si l'Etat qui fournit les renseignements donne son consentement. Ainsi, cette disposition permet d'utiliser les renseignements obtenus dans le cadre d'une autre procédure pénale, tout en respectant les droits de procédure de la personne concernée. Cette disposition permet d'éviter de devoir transmettre les mêmes informations en donnant suite à des demandes de renseignements réitérées à des fins différentes. Dans tous les cas, le consentement de l'Etat qui fournit les renseignements est requis.

Le par. 3 contient certaines limitations à l'échange de renseignements en faveur de l'Etat requis. Il est prévu que l'Etat requis n'est ni tenu de prendre des mesures administratives allant au-delà des limites prescrites par sa propre législation ou par sa pratique administrative, ni de prendre des mesures administratives qui ne seraient pas autorisées par la législation ou par la pratique administrative de l'Etat requérant. Dans le cas de la Suisse, cela implique que le droit d'être entendu ainsi que les droits de

recours sont protégés. En outre, l'Etat requis n'est pas obligé de fournir des renseignements qui ne peuvent être obtenus selon sa propre législation ou sa propre pratique administrative ou qui ne peuvent être obtenus selon la législation ou la pratique administrative de l'Etat requérant. Enfin, l'Etat requis peut refuser de communiquer des renseignements qui seraient contraires à l'ordre public ou qui révéleraient un secret commercial, ce qui pourrait être le cas lorsque l'Etat requérant ne prend pas toutes les mesures propres à garantir que les renseignements concernés seront effectivement tenus secrets.

Le par. 4 prévoit que l'Etat requis a l'obligation de se procurer et de communiquer les renseignements même dans le cas où il n'a pas besoin des renseignements demandés pour l'application de sa propre législation fiscale. Ainsi, l'échange de renseignements n'est pas limité aux seuls renseignements qui présentent un intérêt pour les autorités fiscales de l'Etat requis.

Le par. 5 contient des dispositions particulières concernant les renseignements qui sont détenus par les banques, les autres intermédiaires ou qui concernent les droits de propriété dans une personne. De tels renseignements doivent être échangés nonobstant les limitations prévues au par. 3. L'Etat requis doit également pouvoir obtenir et transmettre les renseignements demandés même lorsque ces renseignements ne sont pas disponibles en vertu de sa propre législation ou de sa pratique administrative. Par conséquent, la Suisse ne peut refuser de communiquer des renseignements en invoquant uniquement le secret bancaire. Toutefois, cette disposition suppose que les renseignements demandés soient disponibles. Des demandes concernant les droits de propriété dans des sociétés sous forme d'actions au porteur ne doivent par conséquent être satisfaites que si ces informations peuvent être obtenues effectivement par les autorités de l'Etat requis, nonobstant d'éventuelles restrictions de droit interne.

Dans les cas de fraude fiscale, la Suisse possède, en vertu de sa procédure pénale de droit interne, les moyens nécessaires pour obtenir les renseignements visés au par. 5. L'échange de renseignements prévu par le Protocole ne présuppose plus toutefois l'existence d'une fraude fiscale. Afin de permettre aux Etats contractants d'assurer la mise en œuvre des nouvelles obligations conventionnelles, la dernière phrase du par. 5 constitue la base légale nécessaire pour leur donner les pouvoirs de procédure dont ils ont besoin pour obtenir les renseignements demandés. La procédure applicable fera l'objet d'une ordonnance du Conseil fédéral. La question de savoir si l'ordonnance devra par la suite être remplacée par une loi est actuellement à l'examen.

Les dispositions de l'art. 26 sont précisées dans le *protocole final*. Le ch. 2, let. a consacre le principe de subsidiarité: les Etats contractants sont tenus d'épuiser tous les moyens ordinaires dont ils disposent selon leur droit de procédure fiscale avant de déposer une demande de renseignements. La pêche aux renseignements, c'est-à-dire les enquêtes entreprises sans objet précis dans l'espoir d'obtenir des renseignements pertinents fiscalement, est expressément exclue (ch. 2, let. b).

Le protocole final fixe en détail les exigences auxquelles une demande de renseignements doit répondre (ch. 2, let. c). Elle doit permettre une identification claire du contribuable concerné ainsi que de la personne (par ex. une banque) présumée détenir les renseignements. De plus, l'Etat requérant doit préciser de quels renseignements il a besoin, à quelles fins fiscales et pour quelle période fiscale. La

demande d'échange de renseignements devra être effectuée par écrit et adressée par l'autorité compétente de l'Etat requérant à l'autorité compétente de l'Etat requis.

Ces exigences limitent l'échange de renseignements à des demandes concrètes concernant des cas précis. De plus, l'obligation d'un Etat contractant d'échanger des renseignements spontanément ou automatiquement est expressément exclue. Les Etats contractants gardent néanmoins la possibilité d'échanger des renseignements spontanément ou automatiquement dans le cadre de l'assistance administrative internationale si leur droit national le prévoit (ch. 2, let. d).

Enfin, le ch. 2, let. e garantit les droits de procédure des contribuables. En Suisse, le contribuable concerné peut attaquer la décision finale de l'Administration fédérale des contributions concernant l'échange de renseignements en formant un recours devant le Tribunal administratif fédéral, lequel tranche définitivement la cause. Le recours a un effet suspensif: c'est pourquoi, s'il est fait recours, les renseignements ne pourront être communiqués que si le recours est rejeté et une fois que la décision de rejet est entrée en force.

L'Autriche a proposé de limiter aux seuls cas visés au par. 5 (renseignements des banques, etc.) la non-obligation des Etats contractants de procéder à un échange de renseignements automatique ou spontané: l'Autriche pratique en effet a priori l'échange spontané de renseignements, mais uniquement s'il repose sur une obligation de droit international. Cette limitation n'étant pas acceptable pour la Suisse, les parties ont adopté le texte proposé par la Suisse.

En outre, l'Autriche a proposé d'indiquer dans le protocole final que la disposition sur l'échange de renseignements s'interpréterait non seulement selon les principes fixés dans le protocole final, mais aussi selon le commentaire du Modèle de convention de l'OCDE et la note technique du secrétariat de l'OCDE de mars 2009 sur l'échange de renseignements. La Suisse n'était pas opposée par principe à cette demande, mais souhaitait préciser quelle était l'édiction déterminante du commentaire du Modèle de convention de l'OCDE. En raison de la révision régulière de ce commentaire, il se pourrait en effet, sans cette précision, que celui-ci contienne des passages allant au-delà des intentions de la Suisse et de l'Autriche. Etant donné qu'il n'est pas d'usage de renvoyer dans un protocole à des moyens d'interprétation, la Suisse a proposé que la disposition proposée fasse l'objet d'un échange de notes au niveau ministériel. Les parties ont finalement adopté la procédure proposée par la Suisse. Les moyens interprétatifs ont été précisés avec indication de la date dans un échange de notes au niveau ministériel, qui fait partie de la Convention. L'échange de notes a été signé en même temps que le Protocole, soit le 3 septembre 2009.

Art. IV du Protocole (Entrée en vigueur)

Les dispositions du protocole modifiant la Convention entrent en vigueur le premier jour du troisième mois suivant le mois au cours duquel a eu lieu l'échange des instruments de ratification. La nouvelle disposition sur l'échange de renseignements s'applique aux années fiscales commençant le 1^{er} janvier de l'année suivant l'année civile de son entrée en vigueur ou après cette date. Elle s'applique donc exclusivement aux renseignements relatifs à des revenus que le contribuable concerné a réalisés à cette date ou après cette date ou à l'état de sa fortune à cette date ou après cette date. La disposition actuelle sur l'assistance administrative limitée aux renseignements nécessaires à la bonne application de la Convention et à l'application du

droit national aux sociétés holding et aux cas de fraude fiscale, continue de s'appliquer aux années antérieures.

5 Conséquences financières

Le Protocole instituant, d'une part, une assistance administrative pour appliquer le droit national de l'Etat requérant et, d'autre part, un accès aux renseignements bancaires à des fins fiscales, l'une et l'autre sur demande, il pourrait certes être considéré d'une certaine manière comme préjudiciable pour la place économique suisse et, indirectement, pour les recettes fiscales du pays. Cependant, au vu des efforts internationaux pour uniformiser les conditions de l'assistance administrative dans l'ensemble des Etats («global level playing field») et pour assurer l'efficacité de l'échange de renseignements au moyen d'un mécanisme de contrôle adéquat, la nouvelle situation ne devrait pas avoir d'incidences particulières pour la Suisse.

Il en va de même de la clause d'arbitrage, qui garantit au contribuable une meilleure protection contre les risques de double imposition. Il est vrai qu'une sentence arbitrale peut entraîner, dans le cas particulier, des pertes fiscales pour la Suisse: mais l'adoption d'une clause d'arbitrage renforce l'attrait de notre place économique, ce qui, indirectement, pourra avoir des effets positifs sur les recettes fiscales de la Suisse.

Les cantons et les milieux économiques intéressés ont approuvé le Protocole. Globalement, celui-ci contribue à renforcer le bon développement des relations économiques bilatérales et, par-là même, à permettre à la Suisse d'atteindre ses principaux objectifs en matière de commerce extérieur.

6 Constitutionnalité

Le Protocole se fonde sur l'art. 54 de la Constitution (Cst.) qui attribue la compétence en matière d'affaires étrangères à la Confédération. Aux termes de l'art. 166, al. 2, Cst., c'est l'Assemblée fédérale qui est compétente pour l'approuver. Une fois approuvé, il deviendra partie intégrante de la Convention de 1974. Conclue pour une durée indéterminée, celle-ci peut néanmoins être dénoncée à tout moment pour la fin d'une année civile moyennant le respect d'un délai de six mois. Elle ne prévoit pas d'adhésion à une organisation internationale. Cependant, depuis le 1^{er} août 2003, conformément à l'art. 141, al. 1, let. d, ch. 3, Cst., les traités qui contiennent des dispositions importantes fixant des règles de droit ou dont la mise en œuvre nécessite l'adoption de lois fédérales sont soumis au référendum facultatif. Conformément à l'art. 22, al. 4 de la loi du 13 décembre 2002 sur l'organisation du Parlement (RS 171.10), sont réputées fixer des règles de droit les dispositions générales et abstraites d'application directe qui créent des obligations, confèrent des droits ou attribuent des compétences. Afin d'assurer l'uniformité de l'application de l'art. 141, al. 1, let. d, ch. 3, Cst., et pour éviter de soumettre au référendum des traités d'une portée semblable, le Conseil fédéral a relevé, dans son message du 19 septembre 2003 sur la Convention de double imposition avec Israël, qu'il proposerait au Parlement de ne pas soumettre au référendum facultatif les traités qui ne contiennent pas d'engagements supplémentaires importants pour la Suisse par rapport à des conventions antérieures.

En ce qui concerne l'instauration en faveur des contribuables de la possibilité de demander un arbitrage dans des cas de double imposition, la convention avec l'Afrique du Sud contient déjà une disposition semblable. Par contre, la nouvelle disposition sur l'échange de renseignements conforme au Modèle de convention de l'OCDE, qui prévoit une assistance administrative élargie, constitue une nouveauté dans la pratique conventionnelle de la Suisse. La nouvelle Convention contiendra donc des dispositions importantes au sens de l'art. 141, al. 1, let. d, ch. 3, Cst. entraînant des obligations supplémentaires par rapport aux engagements convenus précédemment avec d'autres Etats. En conséquence, l'arrêté fédéral portant approbation du Protocole devra être soumis au référendum facultatif.

