

Confidentiel – n'est pas destiné à la publication**Rapport****sur la conclusion d'un protocole modifiant la convention
de double imposition avec la République d'Autriche en matière d'impôts
sur le revenu et sur la fortune**

1. Situation

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 CDI-A) 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 selon le Modèle de convention de l'OCDE et la décision similaire du 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'adapter certains points de la convention aux circonstances actuelles, notamment une réduction de 20 à 10 % de la participation qui détermine l'obtention de l'exonération des dividendes, l'exonération des dividendes pour les institutions de prévoyance, une disposition sur la prise en compte fiscale des cotisations pour la prévoyance et le remplacement du renvoi à l'ACF de 1962 contre les abus (RS 672.202) par une réglementation des abus dans la convention. Dans le cadre des négociations, il est apparu qu'en cas d'adoption de ces propositions, l'Autriche aurait dû exiger la renégociation de la réglementation applicable aux frontaliers respectivement la compensation fiscale convenue lors de la révision de 2006. En pratique, la réglementation révisée entraîne en Autriche une perte de recettes fiscales bien plus élevée que prévue initialement. Une modification des règles applicables aux frontaliers aurait nettement étendu la portée de la révision envisagée et mis en danger une réglementation avantageuse pour la Suisse. Vu que la convention est déjà avantageuse pour la Suisse et que la nécessité d'une révision est relativement faible, la Suisse a décidé de limiter la présente révision à l'article 26 et à la clause d'arbitrage de l'article 25. Les négociations se sont terminées le 15 juillet 2009, après deux rondes de négociations, par l'apposition des paraphe sur le protocole de révision de la convention.

Avant de proposer au Conseil fédéral de signer ce protocole, nous souhaitons donner aux cantons et aux milieux économiques intéressés la possibilité de prendre po-

sition sur son contenu. Le texte du protocole de révision est disponible en langue allemande auprès de l'AFC, division des Affaires internationales.

2. Remarques sur les dispositions du protocole

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

Article I du protocole de révision relatif à l'article 25 de la convention (Procédure amiable)

Cet article prévoit l'introduction dans la convention d'une clause d'arbitrage inspirée du Modèle de convention de l'OCDE. Cette disposition est conforme à la pratique conventionnelle de la Suisse. Pour plus de précisions concernant la procédure d'arbitrage, on se réfèrera au message sur une nouvelle Convention de double imposition avec l'Afrique du Sud (FF 2007 6225). La pratique montre cependant que, souvent, les procédures amiables ne sont pas terminées dans le délai de deux ans prévu par le Modèle de convention de l'OCDE, en particulier dans le domaine des prix de transfert. A la demande de la Suisse, il a été convenu de porter ce délai à 3 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 décision du Tribunal arbitral, elle est contraignante pour les Etats contractants et doit être mise en œuvre par un règlement à l'amiable. Les autorités compétentes doivent encore régler les questions de procédure.

Article II du protocole de révision relatif à l'article 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 dans 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'article 26 du Modèle de convention de l'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, exclure la transmission des renseignements aux autorités de contrôle, rendre possible l'utilisation des renseignements à d'autres fins sous ré-

serve de l'accord de deux Etats, ainsi que donner les pouvoirs nécessaires aux autorités fiscales des Etats contractants pour obtenir les renseignements requis de la part des banques, un autre établissement financier, un mandataire ou une personne agissant en tant que fiduciaire ainsi que pour déterminer les droits de propriété d'une personne. Les modifications apportées aux dispositions sur l'échange de renseignements sont également prévues dans le commentaire du Modèle de convention de l'OCDE et respectent le standard de l'OCDE en la matière.

Le premier paragraphe est consacré au 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. La limitation aux renseignements qui sont vraisemblablement pertinents exclut la pêche aux renseignements. 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 deuxième paragraphe est consacré au principe de la 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, le recouvrement des impôts couverts par la convention, ou par les procédures et poursuites concernant ces impôts, ou 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 distincts de la personne concernée en Suisse. 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. La convention avec l'Espagne contient déjà une disposition semblable.

S'agissant du paragraphe 3, cette disposition contient certaines limitations à l'échange de renseignements en faveur de l'Etat requis. Il est prévu que l'Etat requis ne sera pas tenu d'aller au-delà des limites prescrites par sa propre législation et par sa pratique administrative. 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 prendre des mesures administratives qui ne seraient autorisées par la législation ou les pratiques de l'Etat requérant, ni de communiquer des renseignements qui ne pourraient être obtenus sur la base de la législation ou dans le cadre de la pratique administrative normale de l'Etat requérant. Enfin, l'Etat requis peut refuser de communiquer des renseignements qui seraient contraires ou heurteraient l'ordre public ou qui révélerait un secret commercial, ce qui pourrait être le cas, lorsque les renseignements transmis ne sont pas tenus secrets de manière suffisante.

Le paragraphe 4 prévoit que l'Etat requis a l'obligation de déterminer et d'échanger les renseignements demandés même lorsqu'il n'en a pas besoin pour appliquer 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 paragraphe 5 contient des dispositions particulières concernant les renseignements qui sont détenus par les banques ou par d'autres intermédiaires ou qui concernent les droits de propriété sur une personne morale (*lex specialis*). De tels renseignements doivent être échangés nonobstant les limitations prévues au paragraphe 3. L'Etat requis doit également pouvoir obtenir et transmettre les renseignements demandés même lorsque ces renseignements ne sont pas disponibles en raison 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 suisse. Toutefois, cette disposition suppose que les renseignements demandés sont disponibles. Par exemple, les renseignements concernant le propriétaire d'actions au porteur d'une société ne doivent et ne peuvent être transmis que si les autorités de l'Etat requis peuvent trouver de telles informations, indépendamment de toute restriction de leur législation nationale.

En cas de fraude fiscale, la Suisse dispose, avec la procédure pénale prévue par son droit interne, des moyens nécessaires pour que les renseignements visés au paragraphe 5 lui soient effectivement remis. Toutefois, les nouvelles dispositions prévoient que l'échange de renseignements ne dépendra plus de l'existence d'une fraude fiscale. La deuxième phrase constitue la base légale nécessaire aux Etats contractants pour qu'ils puissent garantir la bonne exécution de leurs obligations en vertu de la convention et leur confère les pouvoirs de procédure dont ils ont besoin pour obtenir les renseignements demandés. Pour l'instant, la procédure applicable fera l'objet d'une ordonnance du Conseil fédéral. Un groupe de travail interdépartemental est en train d'étudier si cette ordonnance devra être remplacée par une loi. Son rapport est attendu pour l'automne de cette année.

Des précisions à l'article 26 sont prévues dans le protocole final. Les principes de subsidiarité et de l'interdiction de la pêche aux renseignements sont expressément mentionnés (ch. 2, lettres a et b). En outre, la demande de renseignements doit inclure un certain nombre d'éléments (ch. 2, let. c), tels que l'identification claire du contribuable concerné ainsi que de la personne (par exemple une banque) présumée être en possession des renseignements demandés. Il s'ensuit que l'échange de renseignements est limité à des cas de demandes concrètes d'échange de renseignements dans des cas spécifiques. Il est précisé qu'aucune obligation n'incombe aux Etats contractants de procéder à un échange de renseignements spontané ou automatique, sans pour autant exclure la possibilité pour l'un des Etats contractants de procéder à un échange de renseignements spontané ou automatique en matière d'assistance internationale si sa législation nationale le prévoit (ch. 2, let. c). Enfin, les droits de procédure des contribuables sont garantis (ch. 2, let. e).

L'Autriche a proposé de limiter l'exclusion de l'engagement des Etats contractants à l'échange de renseignements automatique ou spontané aux cas visés par l'article 26, paragraphe 5 (renseignements des banques, etc.), car l'Autriche pratique en principe l'échange spontané de renseignements, mais uniquement s'il existe aussi une obligation de droit international. Cette restriction n'était pas acceptable pour la Suisse: c'est pourquoi les parties ont adopté le texte proposé par la Suisse.

En outre, l'Autriche a proposé d'introduire dans le protocole final une remarque d'après laquelle la disposition sur l'échange de renseignements s'interpréterait, outre selon les principes fixés dans le protocole final, 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. Si elle n'était pas fondamentalement opposée à cette demande, la Suisse souhaitait cependant préciser quelle était l'édition déterminante du commentaire du Modèle de convention de l'OCDE. En raison de la révision régulière de ce commentaire, il pourrait en effet contenir des passages allant au-delà des intentions de la Suisse et de l'Autriche. Etant donné que le renvoi, dans le protocole, à des moyens d'interprétation n'est pas courant, la Suisse a suggéré 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 aides à l'interprétation ont été précisées avec indication de la date dans un échange de notes au niveau ministériel, qui fait partie intégrante de la Convention.

Article IV du protocole de révision (Entrée en vigueur et application)

Les dispositions du protocole de révision entrent en vigueur le premier jour du troisième mois suivant l'échange des instruments de ratification et s'appliquent aux années de taxation qui commencent le premier janvier de l'année suivant l'entrée en vigueur ou après cette date.

3. Évaluation et conclusion

La nouvelle disposition sur l'échange de renseignements correspond aux standards de l'OCDE et respecte les objectifs fixés par le Conseil fédéral. De plus, un objet de la politique conventionnelle suisse la plus récente a été satisfait avec l'institution d'une clause d'arbitrage. Vu la réglementation déjà avantageuse de la convention, nous estimons que la révision d'autres dispositions n'est pas urgente, d'autant que cela aurait entraîné une révision des règles applicables aux frontaliers qui sont à l'avantage de la Suisse. Le présent protocole propose une révision équilibrée de la convention et permettra ainsi de renforcer le développement favorable des relations économiques bilatérales.