

06.043

**Message  
concernant un protocole modifiant la Convention  
de double imposition avec la République d'Autriche**

du 24 mai 2006

---

Messieurs les Présidents,  
Mesdames et Messieurs,

Nous vous soumettons un projet d'arrêté fédéral relatif à l'approbation d'un protocole, signé le 21 mars 2006, modifiant la Convention de double imposition en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune conclue avec la République d'Autriche, en vous proposant de l'adopter.

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

24 mai 2006

Au nom du Conseil fédéral suisse:

Le président de la Confédération, Moritz Leuenberger  
La Chancelière de la Confédération, Annemarie Huber-Hotz

---

## Condensé

*La modification apportée par le présent protocole à la Convention en vue d'éviter les doubles impositions conclue avec l'Autriche prévoit que les frontaliers ne feront plus l'objet d'une imposition spéciale et qu'ils seront désormais généralement soumis à l'impôt à la source de l'Etat dans lequel ils exercent leur travail. La Convention révisée prévoit en outre une baisse de l'impôt à la source sur les redevances, qui sera ramené de 5 % à 0 %, et un report de l'imposition des gains en capital non réalisés en cas de départ de l'Autriche; elle clarifie la situation en ce qui concerne l'imposition des artistes et étend l'assistance administrative aux cas de fraude fiscale et d'imposition des sociétés holding. Enfin, elle instaure une assistance restreinte en matière de recouvrement des impôts sur les revenus provenant d'une activité lucrative dépendante exercée en Suisse.*

# Message

## 1 Présentation du protocole

### 1.1 Contexte, déroulement et résultat des négociations

La réglementation concernant les frontaliers adoptée dans 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 (RO 1974 2105, désignée ci-après par «la Convention») prévoit que les frontaliers sont imposés au lieu de leur domicile. L'Etat du lieu de travail peut cependant prélever sur leur salaire un impôt de 3 % au plus par voie de retenue à la source. Dans ce cas, l'Etat dont le frontalier est un résident impute l'impôt prélevé sur son propre impôt frappant ces revenus. Est considéré comme frontalier au sens de la Convention la personne qui se rend normalement à son lieu de travail, situé à proximité de la frontière dans l'autre Etat contractant, chaque jour ouvrable, et rentre à son domicile situé près de la frontière dans l'Etat dont elle est un résident. Si ces critères ne sont pas remplis, le salaire que reçoit cette personne n'est imposable que dans l'Etat du lieu de travail; l'Etat de résidence doit alors accorder l'exonération de l'impôt. Aucune réglementation particulière concernant les frontaliers n'est en revanche prévue pour les revenus de l'activité lucrative exercée par les employés des services publics. Ils peuvent être imposés dans les deux Etats, l'Autriche évitant la double imposition en imputant le montant de l'impôt perçu en Suisse sur son propre impôt. Au mois de décembre 2004, environ 7000 frontaliers autrichiens travaillaient en Suisse, alors que seule une bonne centaine de frontaliers suisses exerçaient leur activité lucrative en Autriche.

Au cours de l'automne 2003, le gouvernement autrichien a émis le souhait d'entamer des négociations sur une nouvelle réglementation de l'imposition des frontaliers, soulignant que l'accord sur la libre circulation des personnes conclu entre la Suisse et l'Union européenne (RS 0.142.112.681) avait modifié quelque peu la situation. Contrairement à la réglementation inscrite dans la Convention, l'accord sur la libre circulation des personnes, en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> juin 2002, admet également qu'une personne qui retourne à son domicile au moins une fois par semaine (résident à la semaine) est un frontalier. L'Autriche a donc souligné que, en raison de l'accord sur la libre circulation des personnes, les frontaliers autrichiens pourraient facilement contourner la réglementation instaurée par la Convention en installant leur domicile secondaire en Suisse: ils pourraient dès lors faire valoir qu'ils ne retournent pas chaque jour à leur domicile en Autriche, ce qui leur permettrait de ne plus être soumis à l'imposition généralement plus élevée dans cet Etat. Dans certains cas, des frontaliers ont tenté de prouver qu'ils avaient un domicile secondaire en Suisse en présentant des attestations de complaisance fournies par des connaissances. Une nouvelle réglementation de l'imposition des frontaliers devrait permettre de remédier à la situation créée par l'application de l'accord sur la libre circulation des personnes.

Le gouvernement autrichien a ajouté que l'absence d'assistance au niveau du recouvrement des créances fiscales posait problème. Ainsi, un nombre assez conséquent de frontaliers autrichiens disposant de moyens financiers suffisants pour payer l'impôt échapperaient à l'imposition en Autriche en ne déclarant aucun revenu ou

aucune fortune. Etant donné qu'ils ne touchent pas de revenus provenant d'une activité lucrative en Autriche, il n'est pas non plus possible de saisir leur salaire (comme c'est le cas pour les personnes dont l'employeur est autrichien). Les conjoints de frontaliers peuvent également échapper à l'imposition de cette manière. En Autriche, les personnes mariées sont imposées individuellement: si le revenu de chacun des conjoints est soumis à l'impôt sur le revenu, cet impôt ne grève pas le revenu du ménage. Le droit autrichien ne prévoyant pas de responsabilité solidaire, il n'y a aucune possibilité, dans ces cas, de saisir le revenu ou la fortune du conjoint qui travaille en Autriche ou qui dispose d'une fortune et/ou des rendements de cette fortune. Pour remédier à cette situation, le gouvernement autrichien demande l'introduction d'une nouvelle disposition permettant de garantir les droits du fisc sur les salaires réalisés en Suisse par les personnes résidant en Autriche qui exercent une activité lucrative dépendante en Suisse.

Lors des entretiens du 19 et du 20 février 2004, la Suisse s'est déclarée prête à prendre en considération les préoccupations de l'Autriche. Elle a toutefois clairement indiqué qu'une suppression de la notion fiscale de «frontalier» dans la Convention devrait être compensée par une extension du droit d'imposition de l'Etat du lieu de travail.

Lors de la dernière série de négociations du 28 avril 2005, la Suisse et l'Autriche ont décidé, d'un commun accord, de supprimer la notion de «frontalier» et d'accorder un droit d'imposition intégral à l'Etat dans lequel l'activité rétribuée (au sens de l'art. 15, par. 1) est exercée. Pour compenser les pertes de recettes que subit l'Autriche en raison du changement de système, la Suisse rétrocède 12,5 % de ses recettes provenant des salaires des résidents autrichiens exerçant une activité lucrative dépendante sur son territoire. En ce qui concerne l'assistance en matière de recouvrement, la Suisse s'est également déclarée prête à répondre à la demande de l'Autriche en réduisant les possibilités pour les frontaliers d'éviter l'impôt sur les revenus de leur activité lucrative dépendante. D'autres nouvelles dispositions ont été introduites: l'imposition à taux 0 des paiements de redevances, une réglementation en vue d'éviter les cas de rigueur en cas de déménagement et d'imposition par l'Autriche, un ajout à la disposition sur l'imposition des artistes ainsi qu'une clause d'assistance administrative.

Les cantons et les milieux intéressés à la conclusion de conventions en vue d'éviter les doubles impositions ont jugé favorablement cette nouvelle réglementation. Seule la disposition concernant une assistance limitée en matière de recouvrement a rencontré un certain scepticisme.

## **1.2 Appréciation**

Le protocole améliore nettement la situation de l'Etat dans lequel l'activité lucrative est exercée et prend également en considération les demandes que la Suisse a formulées, sur d'autres points, au cours des négociations.

*Art. I*

Conformément à la pratique conventionnelle suisse avec les pays industrialisés, l'impôt à la source sur les redevances a été ramené de 5 % à 0 %.

La notion de redevances a été harmonisée avec celle du modèle de convention de l'OCDE. Les versements effectués pour le leasing ne sont désormais plus considérés comme des redevances.

*Art. II*

D'après le droit autrichien, les gains provenant de l'aliénation d'une participation d'au moins 1 % à une société sont imposés en principe même lorsque l'aliénation n'a pas effectivement eu lieu mais que le contribuable a pris des mesures qui entraînent une perte du droit d'imposer de l'Autriche par rapport à d'autres Etats. Dans ce cas, les gains non réalisés compris dans les parts aliénées sont imposés, qu'ils soient versés ou non. Afin de garantir que l'imposition au moment du déménagement ne soit pas effectuée sur la seule base d'un changement de domicile pour s'installer en Suisse, une réglementation adéquate a été ajoutée à l'art. 13, par. 4, de la Convention.

*Art. III*

La disposition spéciale de l'art. 15, par. 4, de la Convention concernant les frontaliers est abrogée. Par conséquent, le droit d'imposer les salaires revient en principe exclusivement à l'Etat du lieu de travail. La manière dont l'Etat de résidence évite la double imposition est réglée à l'art. V du protocole.

*Art. IV*

D'après l'art. 17 de la Convention, le droit d'imposer les revenus des artistes et des sportifs revient à l'Etat dans lequel ceux-ci exercent leur activité. Cet Etat peut également imposer les revenus des artistes et des sportifs lorsque ces revenus sont attribués non pas à l'artiste ou au sportif lui-même, mais à une autre personne (par ex. une société). D'après le par. 2, cette disposition ne s'applique cependant pas s'il est établi que ni l'artiste ni le sportif ni des personnes qui lui sont associées ne participent directement aux bénéfices de cette autre personne ou lorsque cette autre personne n'a aucune influence directe sur l'activité de l'artiste ou du sportif dans l'Etat où il exerce son activité. Il est expressément indiqué que l'art. 17 ne s'applique pas aux gains des personnes qui organisent seulement les prestations de l'artiste ou du sportif (mise à disposition, promotion).

Le par. 3 exclut les manifestations sponsorisées par les pouvoirs publics de l'Etat de résidence de l'artiste ou du sportif du champ d'application de l'art. 17. Dans ce cas, ces revenus ne peuvent être imposés que dans l'Etat de résidence. De même, l'art. 17 ne s'applique pas non plus aux orchestres, aux compagnies théâtrales, aux ballets et autres, pour autant qu'ils exercent une activité sans réaliser de gains pendant une longue période.

#### *Art. V*

L'art. 23 règle la méthode que doit appliquer l'Etat de résidence pour éviter la double imposition. Selon les dispositions actuelles de l'art. 15, par. 4, les deux Etats contractants appliquent la méthode d'imputation aux salaires des frontaliers. Les salaires des personnes qui ne sont pas des frontaliers sont exonérés. Comme les dispositions concernant les frontaliers (art. 15, par. 4) sont abrogées par le protocole, l'art. 23 de la Convention prescrit que l'Autriche applique dorénavant la méthode de l'imputation aux revenus des activités salariées (selon l'art. 15, par. 1). Suite à l'introduction de l'imposition intégrale (non limitée à 3 % pour les frontaliers) par l'Etat du lieu de travail, on s'attend à une diminution des recettes fiscales de l'Autriche; la Suisse s'est donc engagée à verser 12,5 % des recettes fiscales provenant de l'imposition des revenus du travail salarié (au sens de l'art. 15, par. 1) au ministère autrichien des finances en compensation de ces pertes. En tant qu'Etat de résidence, la Suisse évite la double imposition en exonérant les revenus provenant d'une activité lucrative exercée en Autriche. Etant donné le nombre restreint de frontaliers suisses qui travaillent en Autriche, le versement par l'Autriche d'une compensation financière à la Suisse n'est pas envisagé. Si la proportion des frontaliers devait considérablement évoluer entre les deux Etats, le protocole prévoit à l'art. 23, par. 2, que la question d'une compensation fiscale bilatérale doit être négociée.

#### *Art. VI*

Comme c'est le cas pour la Convention conclue avec l'Allemagne, l'art. 26 comprendra désormais une disposition qui permet l'échange d'informations, non seulement pour l'application correcte de la Convention, mais également pour l'application du droit interne dans les cas de fraude fiscale. La Suisse accorde également une entraide judiciaire à l'Autriche, sur la base de la loi fédérale du 20 mars 1981 sur l'entraide internationale en matière pénale (RS 351.1), en cas d'escroquerie en matière fiscale. Ainsi, la nouvelle formulation de l'art. 26 n'entraîne matériellement aucune extension de l'obligation de coopération internationale en matière fiscale. Toutefois, les deux Etats contractants peuvent désormais s'accorder une assistance administrative. Contrairement aux dispositions de la Convention avec l'Allemagne, l'assistance administrative ne pourra être accordée que si la procédure pénale prévue en cas de fraude fiscale a été ouverte préalablement. D'après le protocole, il y a fraude fiscale en cas de comportement frauduleux considéré par le droit des deux Etats contractants comme un délit entraînant une peine privative de liberté. Etant donné que les faits doivent être punissables dans les deux Etats contractants, l'assistance administrative n'entre en considération que si l'acte considéré aurait constitué une fraude fiscale s'il avait été commis en Suisse. Le protocole établit clairement qu'il doit y avoir un lien direct entre le comportement frauduleux et les mesures d'assistance demandées. Enfin, cet article exclut les mesures servant uniquement à la recherche de preuve («Fishing expeditions»).

Conformément à la position qu'elle a adoptée dans le cadre des travaux sur les pratiques fiscales dommageables menés par l'OCDE, la Suisse accordera de plus l'assistance administrative, comme elle le fait avec la Norvège, sur une base réciproque, pour répondre aux besoins du droit interne autrichien, pour autant qu'il s'agisse de fournir des renseignements concernant une société holding au sens de l'art. 28, al. 2, de la loi sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes. La disposition du protocole relative à l'art. 26 indique clairement que seules peuvent être échangées les informations dont disposent les autorités fiscales.

L'application de mesures d'investigation supplémentaires n'est pas obligatoire. Le secret bancaire n'est pas affecté par l'assistance accordée dans les cas concernant des sociétés holding.

#### *Art. VII*

La Convention révisée contient une nouvelle disposition inscrite à l'art. 26a. Cette disposition porte sur une assistance limitée en matière de recouvrement des créances fiscales envers des employés autrichiens. La Suisse est prête à garantir à l'Autriche une assistance au recouvrement sous forme d'une saisie sur salaire lorsque le recouvrement porte sur une taxation entrée en force des rémunérations qu'un résident autrichien a touchées du travail salarié qu'il a exercé en Suisse. Cependant, elle n'accorde cette assistance que si le frontalier a pris des mesures visant à éluder l'impôt. Ce serait le cas si un frontalier possédait de la fortune en dehors de l'Autriche et serait donc en mesure de payer les impôts dus. L'octroi de l'assistance administrative implique que l'Autriche ait elle-même épuisé toutes les possibilités de recours aux mesures de sûreté ou d'exécution forcée dont elle dispose légalement et administrativement.

Dans le passé, la Suisse a toujours refusé d'intégrer des dispositions sur le recouvrement des créances fiscales étrangères dans ses conventions. Un changement s'amorce cependant avec la conclusion des bilatérales II avec l'UE, la Suisse étant prête, depuis l'accord sur la lutte contre la fraude, à accorder une assistance dans le domaine du recouvrement des créances entrant dans le champ d'application de l'accord (art. 24) (soit pour les impôts indirects selon la terminologie européenne). La révision de la Convention avec l'Autriche apporte des avantages qui contrebalancent largement les désavantages de l'assistance en matière de recouvrement. Les conséquences d'une telle disposition sur les relations entre la Suisse et l'Autriche devraient être assez limitées, car cette disposition est directement liée à la nouvelle réglementation de l'imposition des rémunérations du travail salarié, et son champ d'application est très restreint. L'assistance en matière de recouvrement est accordée uniquement dans le cadre des impôts grevant les salaires des employés autrichiens, et ces derniers doivent avoir cherché à éluder l'impôt autrichien. Les autres revenus et éléments de fortune ne sont pas concernés par l'assistance en matière de recouvrement.

#### *Art. IX*

Cet article règle l'entrée en vigueur. Le protocole entrera en vigueur dès l'échange des instruments de ratification, et ses dispositions seront applicables dès le 1<sup>er</sup> janvier 2006. L'application rétroactive de cette disposition permet de s'assurer que la hausse des recettes fiscales prévue suite à l'entrée en vigueur de la nouvelle réglementation sera sensible dès 2006. Dans les cas où la charge fiscale globale d'un contribuable est supérieure suite au changement de système, la nouvelle réglementation ne sera appliquée qu'à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2007.

Les réglementations énoncées à l'art. II du protocole visant à éviter les cas de rigueur lors de déménagements sont applicables rétroactivement aux changements de domicile intervenus à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2004. Les demandes de renseignements peuvent être déposées pour tout délit de fraude commis dans les années suivant l'entrée en vigueur.

### 3

## Conséquences financières

La nouvelle réglementation de l'imposition des revenus du travail salarié va entraîner une hausse des recettes fiscales pour la Suisse. Alors que la Suisse ne peut prélever actuellement que 3 % sur les revenus des résidents autrichiens qui exercent un travail salarié en Suisse (frontaliers), elle pourra désormais imposer intégralement ces rémunérations. Même en considérant la compensation de 12,5 % des recettes fiscales que la Suisse s'est engagée à verser à l'Autriche, la Confédération, les cantons et les communes encaisseront nettement plus de recettes fiscales qu'avec la réglementation actuelle. De même, l'exonération des redevances de l'impôt autrichien s'avère un changement positif, la Suisse ne devant plus procéder à l'imputation forfaitaire de l'impôt perçu. Bien que l'impôt à la source sur les redevances soit déjà également nul en vertu de l'art. 15 de l'accord sur la fiscalité de l'épargne conclu avec la CE, le champ d'application de cette disposition est restreint du fait notamment que seules les entreprises associées tombent sous le coup de cette disposition. S'ajoute le fait que la solution conclue avec la CE n'est valable que tant que l'accord sur la fiscalité de l'épargne est en vigueur. C'est pourquoi la politique conventionnelle de la Suisse vise à intégrer, dans les conventions conclues avec les Etats de l'UE, les taux 0 fixés par l'accord sur la fiscalité de l'épargne pour les dividendes provenant de participations importantes ainsi que pour les intérêts et les redevances.

### 4

## Constitutionnalité

Le présent protocole se fonde sur l'art. 54 de la Constitution (Cst.), qui attribue à la Confédération la compétence en matière d'affaires étrangères. L'Assemblée fédérale est compétente pour approuver le protocole en vertu de l'art. 166, al. 2, Cst. Le protocole soumis à approbation fait partie intégrante de la Convention de 1974; cette Convention est conclue pour une durée indéterminée, mais elle peut être dénoncée à tout moment pour la fin d'une année civile moyennant un préavis de six mois. Elle n'implique pas d'adhésion à une organisation internationale. Conformément à l'art. 141, al. 1, let. d, ch. 3, Cst., les conventions qui contiennent des dispositions importantes fixant des règles de droit ou dont la mise en œuvre exige l'adoption de lois fédérales sont sujettes au référendum facultatif en matière de traités internationaux depuis le 1<sup>er</sup> août 2003. Conformément à l'art. 22, al. 4, de la loi fédérale du 13 décembre 2002 sur l'Assemblée fédérale (RS 171.10), on considère qu'une disposition inscrite dans un traité international fixe des règles de droit lorsqu'elle prévoit des dispositions générales et abstraites d'application directe qui créent des obligations, confèrent des droits ou attribuent des compétences.

Afin de se doter d'une pratique cohérente en ce qui concerne le ch. 3 récemment introduit dans l'art. 141, al. 1, let. d, Cst., et d'éviter que des accords similaires ne soient sujets de façon répétée au référendum, le Conseil fédéral a établi, dans le message du 19 septembre 2003 relatif à la convention en vue d'éviter les doubles impositions conclue avec Israël, qu'il présenterait désormais au Parlement les traités internationaux n'entraînant pas de nouveaux engagements importants pour la Suisse par rapport aux traités déjà conclus en proposant de ne pas les soumettre au référendum facultatif. Conformément à la pratique, le présent protocole est soumis au référendum facultatif selon l'art. 141, al. 1, let. d, ch. 3, Cst., car il contient une

disposition sur l'assistance au recouvrement des créances d'impôts étrangères qui, même si son champ d'application est trèsrestreint, implique que la Suisse s'engage à accorder une entraide administrative d'un nouveau genre, engagement qu'elle n'a encore pris avec aucun autre Etat partie à une convention.

