



20 avril 2016

---

# **Rapport explicatif sur la refonte de l'ordonnance sur l'assistance administrative fiscale (OAAF)**

---

# Table des matières

|  |           |
|--|-----------|
| <b>Condensé</b> .....  | <b>3</b>  |
| <b>1 Principe</b> .....  | <b>4</b>  |
| 1.1 Contexte .....   | 4         |
| 1.2 Développements internationaux concernant l'échange spontané de renseignements.....   | 5         |
| 1.3 Position de la Suisse .....  | 5         |
| 1.4 Grandes lignes du projet .....   | 6         |
| 1.5 Bases légales .....  | 7         |
| <b>2 Commentaires des dispositions de l'ordonnance</b> .....   | <b>8</b>  |
| Introduction.....  | 8         |
| Section 1: Objet.....  | 8         |
| Section 3 Échange spontané de renseignements.....  | 8         |
| Chapitre 4: Dispositions finales .....   | 14        |
| <b>3 Conséquences de la mise en œuvre de l'échange spontané de renseignements</b> .....  | <b>15</b> |
| 3.1 Dépenses pour le matériel et le personnel.....   | 15        |
| 3.2 Conséquences économiques et fiscales .....   | 16        |
| <b>4 Relation avec le programme de la législature</b> .....  | <b>16</b> |
| <b>5 Aspects juridiques</b> .....  | <b>16</b> |
| <b>Annexe</b> .....  | <b>17</b> |
| <b>Exemples d'application des art. 8 à 10, P-OAAF</b> .....  | <b>17</b> |
| Exemple 1 – Décision anticipée concernant un régime fiscal préférentiel.....   | 17        |
| Exemple 2 – Décision anticipée concernant des questions de prix de transfert.....  | 18        |
| Exemple 3 – Décision anticipée permettant une réduction unilatérale du bénéfice imposable en Suisse qui n'apparaît pas dans le bilan de droit commercial ..... | 18        |
| Exemple 4 – Décision anticipée concernant des questions d'établissement stable .....   | 19        |
| Exemple 5 – Décision anticipée relative au transfert direct ou indirect de revenus ou de fonds (appelé <i>Conduit</i> ) .....                                  | 20        |

## Condensé

***En adhérant à la convention du Conseil de l'Europe et de l'OCDE concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale (la Convention), la Suisse introduit l'échange spontané de renseignements au niveau international en matière fiscale. Cette convention et les dispositions de la loi sur l'assistance administrative fiscale destinées à la mettre en œuvre doivent entrer en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2017. La loi révisée sur l'assistance administrative fiscale prévoit que le Conseil fédéral règle le détail des obligations relatives à l'échange spontané de renseignements. La concrétisation de cet échange doit être inscrite dans l'ordonnance actuelle sur l'assistance administrative fiscale dont la refonte fait l'objet de la présente procédure de consultation.***

Bien que les bases légales pour l'échange spontané de renseignements existent dans certains Etats depuis longtemps, il n'existait jusqu'à récemment que des instructions sommaires. Dans le cadre du projet *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) de l'OCDE et du G20 l'an dernier, des recommandations spécifiques pour l'échange de renseignements spontané ont pu être établies pour la première fois. Elles constituent un standard international en ce qui concerne les décisions anticipées en matière fiscale et les instruments similaires.

*En vertu de l'art. 22a, al. 1, de la loi révisée sur l'assistance administrative fiscale, la Suisse doit se fonder aussi bien sur les normes internationales que sur la pratique des autres Etats en vue de la concrétisation de l'échange spontané de renseignements. Pour ce qui est des décisions anticipées en matière fiscale, il faut transposer les recommandations contenues dans le projet BEPS dans l'ordonnance sur l'assistance administrative fiscale. Il s'agit essentiellement d'échanger des renseignements sur les décisions anticipées en matière fiscale pour lesquelles il existe un risque d'érosion de la base d'imposition ou de transfert de bénéficiaires. L'échange spontané de renseignements n'est cependant pas limité aux décisions anticipées en matière fiscale. Toutefois, il n'y a pas, pour le moment, de recommandations au niveau international pour d'autres cas d'application. C'est pourquoi la Suisse doit notamment s'inspirer de la pratique d'autres Etats. Dans ces domaines, la concrétisation de l'échange spontané de renseignements doit être élaborée de manière évolutive en collaboration entre la Confédération et les cantons, ce qui doit garantir la formation d'une pratique d'échange spontané fondée, uniforme pour l'ensemble de la Suisse et correspondant aux normes internationales et à la pratique des autres Etats. L'ordonnance sur l'assistance administrative fiscale institue les bases d'un cadre unifié pour l'échange spontané de renseignements.*

*Le moment à partir duquel la Suisse échange spontanément des renseignements avec d'autres Etats est déterminé en lien avec les règles concernant l'applicabilité de la norme de droit international qui oblige la Suisse à échanger spontanément des renseignements. Il s'agit en principe du 1<sup>er</sup> janvier 2018 puisqu'il est prévu que la Convention soit applicable à la Suisse pour des périodes commençant à cette date. Dans le domaine de l'échange spontané de renseignements sur les décisions anticipées en matière fiscale, le projet prévoit que la décision anticipée en matière fiscale doit être applicable pendant l'année fiscale au cours de laquelle la norme de droit international instituant l'échange spontané de renseignements s'applique pour la première fois ou pendant les années fiscales suivantes. En principe, ces renseignements doivent être transmis à l'étranger dans l'année à partir de laquelle la Convention s'applique pour la première fois. Aucune information ne sera échangée sur les décisions anticipées en matière fiscale qui ont été rendues avant 2010.*

*Une estimation des coûts occasionnés par l'échange spontané de renseignements pour l'AFC et les administrations fiscales cantonales est difficile. En effet, ces coûts dépendent beaucoup du nombre de cas identifiés. Les procédures et les mesures organisationnelles dans les administrations fiscales occasionneront aussi des coûts. De même, l'analyse des renseignements provenant de l'étranger nécessite des ressources supplémentaires. L'exploitation de ces renseignements peut cependant produire des recettes fiscales supplémentaires pour les cantons et la Confédération.*

# 1 Principe

## 1.1 Contexte

Le 15 octobre 2013, la Suisse a signé la Convention du Conseil de l'Europe et de l'Organisation pour le développement et la coopération économiques (OCDE) concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale (la Convention). Actuellement, 79 Etats ont signé cette convention qui est déjà en vigueur dans 57 d'entre eux (état au 8 février 2015)<sup>1</sup>. Tous les Etats membres du G20 et de l'OCDE ont signé la Convention. En outre, son champ d'application a été étendu ces dernières années aux 15 territoires d'outre-mer et dépendances de la Couronne britannique<sup>2</sup>, ainsi qu'aux territoires des Pays-Bas et du Danemark. En raison du soutien que le G20 et l'OCDE apportent à la Convention et du grand nombre de ses Etats signataires, l'adhésion à la Convention fait partie actuellement de la norme en matière de coopération fiscale internationale.

Le Conseil fédéral a adopté le message relatif à l'approbation et à la mise en œuvre de la Convention le 5 juin 2015<sup>3</sup>. Les Chambres fédérales ont approuvé le projet le 18 décembre 2015. Le délai référendaire court toujours. La Convention doit entrer en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2017.

En adhérant à la Convention, la Suisse introduit en particulier une base de droit international pour l'échange spontané de renseignements en matière fiscale au niveau international. Les conventions contre la double imposition (CDI) et les accords d'échange de renseignements fiscaux (AERF) conclus jusqu'à présent par la Suisse n'obligent pas les Etats contractants à échanger spontanément des renseignements. La Suisse pratique cependant déjà ce genre de coopération dans d'autres domaines du droit comme l'entraide judiciaire internationale en matière pénale (cf. art. 67a de la loi fédérale du 20 mars 1981 sur l'entraide internationale en matière pénale<sup>4</sup>) ou la coopération policière (cf. art. 46 de la convention d'application de Schengen<sup>5</sup>). Actuellement déjà, des renseignements sont échangés spontanément dans les relations nationales (cf. art. 111 et 112a de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD)<sup>6</sup>, art. 39 et 39a de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID) et art. 36 et 36a de la loi fédérale du 13 octobre 1965 sur l'impôt anticipé (LIA)). Pour la Suisse, l'échange spontané de renseignements dans le cadre de l'assistance administrative internationale constitue toutefois un instrument nouveau.

À l'échelon international, il existe parfois depuis longtemps des bases juridiques en vue de l'échange spontané de renseignements dans le domaine des impôts. Cela vaut notamment pour les Etats qui ont adhéré à la Convention qui est entrée en vigueur en 1995 pour les premiers Etats (Danemark, Etats-Unis d'Amérique, Finlande, Norvège et Suède). Dans le droit de l'Union européenne aussi, il

---

<sup>1</sup> Une liste actualisée de tous les Etats et territoires est disponible sur le site: [www.oecd.org/ctp](http://www.oecd.org/ctp) > Exchange of information > Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters > Chart of Participating Jurisdictions.

<sup>2</sup> Anguilla, Aruba, Bermudes, Curaçao, Gibraltar, Groenland, Guernesey, Îles Caïmans, Îles Féroé, Île de Man, Îles Turques-et-Caïques, Îles Vierges britanniques, Jersey, Montserrat et Saint Martin.

<sup>3</sup> Message du 5 juin 2015 relatif à l'approbation de la Convention du Conseil de l'Europe et de l'OCDE concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale et à sa mise en œuvre (modification de la loi sur l'assistance administrative fiscale) («Message relatif à la convention sur l'assistance administrative») (FF 2015 5121).

<sup>4</sup> RS 351.1

<sup>5</sup> Convention d'application de l'Accord de Schengen du 14 juin 1985 entre les gouvernements des États de l'Union économique Benelux, de la République fédérale d'Allemagne et de la République française relative à la suppression graduelle des contrôles aux frontières communes, Journal officiel n° L 239 du 22/09/2000 p. 0019 à 0062.

<sup>6</sup> RS 642.11

existe des bases juridiques en vue de l'échange spontané d'informations dans le domaine fiscal depuis 1977 (cf. art. 4 de la directive 77/799/CEE<sup>7</sup>).

## 1.2 Développements internationaux concernant l'échange spontané de renseignements

Les autorités de l'Etat qui renseigne disposent d'un grand pouvoir d'appréciation pour appliquer l'échange spontané de renseignements. De plus, la pratique d'un Etat est aussi en rapport avec ses ressources. L'échange spontané de renseignements est pratiqué de manière différente à l'échelon international. En 2006, l'OCDE a tenté une première fois d'obtenir une pratique plus uniforme de ses Etats membres et a adopté un manuel dans lequel l'échange spontané de renseignement devait être concrétisé<sup>8</sup>. Jusqu'à l'année passée, il n'existait toutefois pas de recommandations ou de précisions internationales.

Une concrétisation spécifique de l'échange spontané de renseignements a été élaborée dans le cadre du projet de l'OCDE et du G20 de lutte contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS). Le 5 octobre 2015, l'OCDE a publié des recommandations faisant partie du projet BEPS pour renforcer la transparence dans le domaine des décisions anticipées en matière fiscale et des instruments semblables (rulings)<sup>9</sup>. Les chefs d'Etat et de gouvernement des Etats du G20 ont pris connaissance des résultats du projet BEPS les 15 et 16 novembre 2015. Ces résultats comprennent des recommandations qui constituent un standard international régissant un domaine d'application de l'échange spontané de renseignements et visant certaines catégories de décisions anticipées en matière fiscale présentant un risque particulier et pouvant servir à la planification fiscale agressive d'entreprises multinationales. Tout comme pour les autres résultats du projet BEPS, l'OCDE contrôlera la mise en œuvre au niveau national.

Parallèlement aux travaux de l'OCDE, l'Union européenne (UE) a également entrepris des démarches pour augmenter la transparence dans le domaine des décisions anticipées en matière fiscale. Le 8 décembre 2015, le Conseil de l'UE a adopté la directive 2015/2376/UE<sup>10</sup> instituant l'échange automatique d'informations sur les décisions fiscales anticipées en matière fiscale. Cet échange doit commencer au sein de l'UE le 1<sup>er</sup> janvier 2017.

## 1.3 Position de la Suisse

La Suisse souscrit aux normes internationales concernant la transparence en matière fiscale. La stratégie du Conseil fédéral pour une place financière suisse compétitive comprend notamment le respect des normes relatives à l'échange de renseignements. La Suisse participe aussi activement à leur développement (cf. par. ex. élaboration de la norme sur l'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers<sup>11</sup>). En qualité de membre de l'OCDE, la Suisse a également participé au

---

<sup>7</sup> Directive 77/799/CEE du Conseil du 19 décembre 1977, concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des États membres dans le domaine des impôts directs, Journal Officiel n° L 336 du 27/12/1977 p. 0015 – 0020.

<sup>8</sup> Consultable à l'adresse suivante: [www.oecd.org](http://www.oecd.org) > Thèmes > Fiscalité > Echange de renseignements > Le CAF approuve le nouveau manuel sur l'échange de renseignements.

<sup>9</sup> OCDE (2015), *Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance, Action 5 – 2015 Rapports finaux*, projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris.

<sup>10</sup> Directive 2015/2376/UE du Conseil du 8 décembre 2015 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligation d'informations dans le domaine fiscal, Journal Officiel no L 332 du 18/12/2015, p. 1.

<sup>11</sup> Message du 5 juin 2015 relatif à l'approbation de l'accord multilatéral entre autorités compétentes concernant l'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers et à sa mise en œuvre (Loi fédérale sur l'échange international automatique de renseignements en matière fiscale) (FF 2015 4975, p. 4979).

projet BEPS et, en particulier, à la conception du standard relatif à l'échange spontané de renseignements sur les décisions anticipées en matière fiscale et a introduit dans les débats des demandes importantes pour la Suisse.

Par la Convention, la Suisse s'oblige à échanger spontanément des renseignements aussi en matière fiscale. Le standard concernant l'échange spontané de renseignements sur les décisions anticipées en matière fiscale développé dans le cadre du projet BEPS constitue une concrétisation de cette obligation. En mettant en œuvre l'échange spontané de renseignements sur les décisions anticipées en matière fiscale, la Suisse agit dans le cadre de son obligation de droit international et s'inspire en l'occurrence du standard international (cf. art. 22a, al. 1, 2<sup>e</sup> phrase, de la loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale<sup>12</sup>, loi sur l'assistance administrative fiscale; LAAF).

Bien qu'actuellement il existe uniquement un standard international en lien avec les décisions anticipées en matière fiscale, l'obligation d'échanger spontanément des renseignements n'est pas limitée à ce domaine. L'art. 7 de la Convention constitue la base légale matérielle de l'échange spontané de renseignements<sup>13</sup>. La loi sur l'assistance administrative fiscale révisée prévoit que le Conseil fédéral règle le détail des obligations relatives à l'échange spontané de renseignements (cf. art. 22a, al. 1, 1<sup>re</sup> phrase, LAAF). A cet égard, il doit prendre en considération tant les normes internationales que les pratiques des autres Etats (cf. art. 22a, al. 2, 2<sup>e</sup> phrase, LAAF). La Suisse doit donc mettre en œuvre l'échange spontané de renseignements comme il est pratiqué à l'échelon international. La Suisse ne connaîtra réellement la manière dont les autres Etats pratiquent l'échange spontané de renseignements que lorsqu'elle recevra de l'étranger des renseignements transmis spontanément. Ce ne sera le cas que lorsque la Convention sera applicable pour la Suisse. C'est pourquoi il faut renoncer pour le moment à régler exhaustivement tous les cas pouvant déboucher sur un échange spontané de renseignements. Cela ne signifie cependant pas pour autant qu'il ne faut pas échanger spontanément des renseignements entretemps. Le choix des cas pertinents se fera donc dans une première phase en fonction des bases existantes actuellement (Commentaire de l'OCDE sur les dispositions de la Convention<sup>14</sup>, commentaires du message relatif à l'approbation de la Convention et à sa mise en œuvre<sup>15</sup>, Manuel de l'OCDE sur l'échange de renseignements<sup>16</sup>). Les autorités concernées de la Confédération et des cantons doivent collaborer afin d'assurer une mise en œuvre uniforme dans toute la Suisse de l'échange spontané de renseignements (cf. chap. 2, commentaire de l'art. 5). De même, les aspects organisationnels et procéduraux doivent être réglés de manière uniforme dans toute la Suisse.

En résumé, la refonte de l'ordonnance sur l'assistance administrative fiscale concrétise l'échange spontané de renseignements sur les décisions anticipées en matière fiscale. Dans tous les autres cas, l'échange spontané de renseignements doit avoir lieu sur les bases actuelles. La Confédération et les cantons collaboreront pour concrétiser davantage cet échange. Le projet permettra de créer les bases nécessaires aux mesures organisationnelles de la Confédération et des cantons.

## 1.4 Grandes lignes du projet

Ce projet concrétise le domaine de l'échange spontané de renseignements sur les décisions anticipées en matière fiscale. La première section du projet d'ordonnance ne comprend qu'une disposition

---

<sup>12</sup> RS 651.1

<sup>13</sup> FF 2015 5121, p. 5142.

<sup>14</sup> Consultable sur le site: [www.ocde.org](http://www.ocde.org) > Thèmes > Fiscalité > Echange de renseignements > Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale > Rapport explicatif révisé de la Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale telle qu'amendée par le protocole de 2010.

<sup>15</sup> FF 2015 5121, p. 5140 s.

<sup>16</sup> Consultable sur le site: [www.ocde.org](http://www.ocde.org) > Thèmes > Fiscalité > Echange de renseignements > Manuel sur l'échange de renseignements > (2) l'échange spontané de renseignements.

relative à une exception de l'échange spontané de renseignements pour les cas de peu d'importance. L'ordonnance sur l'assistance administrative fiscale ne reprend pas d'autres principes généraux pour l'instant. Des principes généraux supplémentaires pourront être repris par la suite dès qu'une pratique propre à la Suisse se sera formée dans le domaine de l'échange spontané de renseignements. En revanche, le Département fédéral des finances (DFF) peut édicter des directives, si cela paraît judicieux pour le fonctionnement de l'échange spontané de renseignements (art. 22a, al. 5, LAAF).

Les cas d'application possibles de l'échange spontané de renseignements fondés sur la Convention sont variés et ne peuvent pas être déterminés exhaustivement. Un examen individuel est nécessaire pour déterminer si les conditions d'un échange spontané sont remplies dans un cas concret. Des cas d'application sont envisageables comme ceux contenus par exemple dans le Manuel de l'OCDE sur l'échange spontané de renseignements qui mentionne trois exemples où un échange spontané de renseignements serait utile pour les autorités fiscales de l'Etat partenaire (cf. à ce propos les exemples d'application dans le message relatif à la Convention)<sup>17</sup>. Dans le premier exemple, il s'agit de l'imposition d'un versement suspecté d'avoir été viré délibérément sur un compte séparé afin d'échapper à la connaissance de l'autorité fiscale. Dans le deuxième exemple, il s'agit de la non-imposition de revenus d'intérêts. Dans le troisième exemple, il s'agit d'une exonération d'impôt dans l'Etat de résidence parce que le travail a été accompli en majeure partie dans un autre Etat.

Pour garantir, en matière d'échange spontané de renseignements, une pratique fondée et uniforme dans toute la Suisse correspondant aux standards internationaux et à la pratique d'autres Etats, une collaboration étroite entre les autorités compétentes de la Confédération et des cantons est nécessaire. Le Secrétariat d'Etat aux questions financières internationales (SFI), l'Administration fédérale des contributions (AFC) et les cantons doivent assurer le développement d'une telle pratique. Pour ce faire, les autorités suisses qui identifieront les renseignements pertinents pour l'échange spontané de renseignements désignent des unités organisationnelles pour cette tâche. Les concrétisations élaborées dans le cadre de cette collaboration doivent servir de lignes directrices aux cantons et à l'AFC pour sélectionner les renseignements pertinents. En outre, l'ordonnance sur l'assistance administrative détermine ce qui doit être transmis et dans quels délais.

Avec les recommandations que l'OCDE a élaborées dans le cadre du projet BEPS, il existe déjà une concrétisation internationale de l'échange spontané de renseignements sur les décisions anticipées en matière fiscale. Les dispositions de l'ordonnance sur l'échange de renseignements sur les décisions anticipées en matière fiscale s'inspirent de ce standard. Pour l'essentiel, il faut échanger les renseignements sur les décisions anticipées en matière fiscale présentant un risque d'érosion de la base d'imposition ou de transfert du bénéficiaire. L'ordonnance comprend une définition des décisions anticipées en matière fiscale pertinentes aux fins de l'échange spontané de renseignements. Elle règle à quelles conditions et avec quels Etats il faut échanger des renseignements sur des décisions anticipées en matière fiscale. Elle détaille le contenu des renseignements à échanger sur les décisions anticipées en matière fiscale. Les délais pour la transmission sont étalés de manière à permettre le respect du standard international. Les dispositions internes procédurales sont ainsi préservées. Cela vaut aussi pour le droit transitoire. Ne doivent être échangés que les renseignements sur des décisions anticipées en matière fiscale rendues après le 1<sup>er</sup> janvier 2010 et qui sont encore applicables au moment de l'introduction du standard de droit international rendant l'échange spontané de renseignements obligatoire ou après ce moment.

## 1.5 Bases légales

D'après l'art. 22a, al. 1, LAAF, le Conseil fédéral doit régler le détail des obligations liées à l'échange spontané de renseignements en tenant compte des normes internationales et de la pratique des autres Etats. Les dispositions nouvelles à introduire dans l'ordonnance actuelle du 20 août 2014 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale (ordonnance sur l'assistance administrative fiscale; OAAF)<sup>18</sup> se fondent sur cette délégation législative.

---

<sup>17</sup> FF 2015 5121, p. 5141

<sup>18</sup> RS 651.11

L'obligation d'échanger spontanément des renseignements en tant que telle découle de l'art. 7, par. 1, de la Convention. L'art. 7, par. 1 énumère cinq cas dans lesquels des renseignements doivent être échangés spontanément. Cette disposition constitue la base juridique matérielle de l'échange spontané de renseignements au niveau international. Dans le domaine de l'échange spontané de renseignements, l'ordonnance sur l'assistance administrative fiscale constitue une concrétisation de l'échange de renseignements relatif aux décisions anticipées en matière fiscale. L'art. 7, par. 1, constitue en général une base légale suffisante pour échanger spontanément les renseignements nécessaires avec l'Etat concerné, mais laisse une marge de manœuvre pour une telle concrétisation.

## **2 Commentaires des dispositions de l'ordonnance**

### **Introduction**

L'ordonnance actuelle sur l'assistance administrative fiscale est refondue et complétée par des dispositions sur l'échange spontané de renseignements. La nouvelle ordonnance est divisée en quatre sections (1. Objet, 2. Échange de renseignements sur demande, 3. Échange spontané de renseignements, 4. Dispositions finales). La première section précise l'objet de l'ordonnance. Les dispositions relatives aux demandes groupées sont reprises sans changement dans la deuxième section, mais avec une nouvelle numérotation. L'art. 2a (Frais) en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2016 devient l'art. 4.

La section consacrée à l'échange spontané de renseignements contient des dispositions qui sont en principe valables pour l'échange spontané de renseignements en général. Les articles 8 à 10 concernent cependant uniquement les décisions anticipées en matière fiscale, c'est pourquoi elles sont signalées comme telles dans le titre.

Étant donné que la section 2 ne reprend que le droit actuel, les commentaires suivants portent uniquement sur les dispositions des sections 1, 3 et 4.

### **Section 1: Objet**

#### **Art. 1**

Cette ordonnance règle l'exécution de l'assistance administrative internationale en matière fiscale lors de l'échange de renseignements sur demande ainsi que lors de l'échange spontané de renseignements. Les deux types d'échange de renseignements ont leur base légale dans la LAAF.

### **Section 3: Échange spontané de renseignements**

#### **Art. 5 Exceptions pour les cas d'importance mineure**

L'échange spontané de renseignements exige un travail administratif tant de l'Etat qui fournit le renseignement que de celui qui le reçoit. C'est pourquoi l'autorité qui transmet les renseignements doit choisir soigneusement les renseignements à échanger par cette voie. L'art. 5, al. 1, permet d'exclure les cas d'importance mineure de l'échange spontané de renseignements, ce qui permet d'empêcher que le coût de la charge administrative interne soit supérieur aux recettes fiscales générées par une éventuelle taxation ultérieure. A cet égard, il faut évaluer les coûts pour les deux Etats. Pour ce qui est de l'estimation des coûts de l'Etat partenaire, il ne faut cependant pas partir des conditions suisses pour estimer les conditions étrangères. L'autorité suisse doit se mettre dans la situation de l'Etat qui reçoit le renseignement. Pour ce qui est de l'évaluation des recettes fiscales potentielles, il faut tenir compte du fait qu'un montant d'impôt modeste dans les conditions suisses peut constituer une recette non négligeable pour l'autre Etat concerné. En cas de doute, il faut procéder à un échange spontané de renseignements (cf. section 2).

#### **Art. 6 Collaboration des autorités**

Le projet relatif à l'ordonnance sur l'assistance administrative fiscale ne précise pas, sauf dans le domaine des décisions anticipées en matière fiscale, dans quels cas un échange spontané de renseignements doit avoir lieu. Il y a un grand nombre de circonstances dans lesquelles les conditions de

l'art. 7, par. 1, de la Convention peuvent être remplies. Théoriquement, les catégories de cas ne sont pas limitées. La réglementation de toutes ces catégories ne serait donc pas exhaustive et ne correspondrait pas non plus à l'esprit de l'échange spontané de renseignements. C'est pourquoi les services compétents de l'AFC et des administrations fiscales cantonales disposent d'une grande marge d'appréciation dans l'évaluation des cas pertinents. D'un autre côté, cela peut aussi soulever des incertitudes pour les services concernés. La mise en œuvre de l'échange spontané de renseignements pourrait aussi être différente en fonction de l'autorité concernée.

C'est pourquoi une coordination entre les autorités suisses compétentes est nécessaire pour assurer une pratique suisse uniforme. Cette coordination peut avoir lieu par exemple sous la forme de groupes de travail. En l'occurrence, les administrations fiscales cantonales, l'AFC et le SFI procèdent à des échanges de vues et se mettent d'accord sur une pratique commune. Les administrations fiscales cantonales et l'AFC – dans le cadre de leur double fonction d'autorités fiscales concernées et d'autorités d'application pour l'échange spontané de renseignements – doivent veiller à une étroite collaboration. Étant donné que la pratique doit respecter le standard international, le SFI participe également à cette collaboration.

### **Art. 7 Unités organisationnelles en matière d'échange spontané de renseignements**

Les renseignements pertinents pour l'échange spontané de renseignements se trouvent à l'AFC ou dans les administrations fiscales cantonales (art. 3, let. d, LAAF). Ce sont ces autorités qui doivent identifier et annoncer les cas soumis à l'échange spontané de renseignements. Afin de permettre une collaboration coordonnée avec le Service d'échange d'informations en matière fiscale (SEI) de l'AFC et une exécution efficace de l'échange spontané de renseignements, il s'impose de désigner dans chacune de ces autorités une unité organisationnelle centrale servant de service spécialisé et d'interlocuteur en matière d'échange spontané de renseignements. La désignation d'une telle unité organisationnelle est judicieuse également au vu de la collaboration d'après l'art. 5. Il s'agira typiquement d'un état-major comme le service juridique. Les administrations fiscales cantonales et l'AFC sont cependant libres de désigner, dans leur structure administrative, le service le mieux à même d'exercer cette fonction.

Plusieurs fonctions incombent aux unités organisationnelles. Dans les relations internes, elles fonctionnent comme spécialistes de l'échange spontané de renseignements et forment les collaborateurs de leur administration fiscale sur les obligations et les procédures relatives à l'échange spontané de renseignements. En particulier, elles informent régulièrement et sous une forme appropriée des développements internationaux et de la pratique suisse de l'assistance administrative. Elles veillent à l'identification des cas dans leur administration fiscale qui doivent être échangés sur la base de la Convention, de l'ordonnance et d'autres bases légales concernant l'assistance administrative fiscale. Elles vérifient la pertinence des cas identifiés par les collaborateurs pour l'échange spontané de renseignements. Elles décident quels cas sont à transmettre au SEI de l'AFC. Elles sont le principal interlocuteur du SEI. Elles vérifient l'exactitude et l'intégralité des renseignements à transmettre. Elles représentent leur administration fiscale dans le cadre de la collaboration prévue à l'art. 5.

### **Art. 8 Définition de la décision anticipée en matière fiscale**

D'après l'art. 8, un renseignement, une confirmation ou une garantie d'une administration fiscale sont considérés comme des décisions anticipées en matière fiscale lorsque trois conditions sont remplies. Premièrement, le renseignement, la confirmation ou la garantie doivent avoir été donnés à un contribuable qui en a fait la demande. Deuxièmement, ils doivent concerner les conséquences fiscales d'un état de fait exposé par ce contribuable. Troisièmement, le contribuable doit pouvoir se référer à ce renseignement, à cette confirmation ou à cette garantie. Cette définition ne s'applique qu'à l'exécution de l'échange spontané de renseignements. Elle comprend les décisions anticipées en matière fiscale au sens étroit et les instruments qui ont une portée semblable. Les renseignements, confirmations ou assurances revêtant la forme de réglementations générales et abstraites, comme les circulaires ou les notices qui ne s'adressent pas à des bénéficiaires particuliers, ne sont pas soumis à l'échange de renseignements car, dans ces cas, il n'y a pas d'état de faits concret et il n'est pas possible d'identifier un Etat pour lequel le renseignement est vraisemblablement important. Les cas dans lesquels le bénéficiaire peut invoquer une décision anticipée en matière fiscale et sa définition selon l'art. 8 aux fins de

l'échange spontané de renseignements par la Suisse découlent de l'art. 9 de la Constitution fédérale (principe de la bonne foi) et de la jurisprudence du Tribunal fédéral sur la protection de la bonne foi. La forme (par ex. orale ou écrite) dans laquelle la décision est rendue n'a pas d'importance, ni si elle a été rendue avant ou après l'exécution d'une transaction relevant de cette décision. Les renseignements, confirmations ou assurances donnés pendant la procédure de taxation ne constituent pas des décisions anticipées en matière fiscale dans la mesure où elles concernent les années fiscales examinées.

### **Art. 9 Obligation d'échanger spontanément des renseignements en cas de décisions anticipées en matière fiscale**

En présence d'une décision anticipée en matière fiscale, l'al. 1 de l'art. 9 détermine à quelles conditions, un échange spontané de renseignements doit avoir lieu. Il reproduit les cinq catégories de décisions anticipées en matière fiscale<sup>19</sup> pour lesquelles il faut partir du principe que les renseignements y relatifs peuvent en principe être pertinents pour l'autre Etat selon le standard de l'OCDE. Ces catégories ont été inscrites dans le standard de l'OCDE, parce que des entreprises multinationales se sont servies par le passé de telles décisions pour éroder la base d'imposition et transférer leurs bénéfices. Une décision anticipée en matière fiscale peut remplir simultanément plusieurs conditions énumérées à l'art. 1. D'après l'art. 10, il faut, dans ce cas, renseigner tous les Etats bénéficiaires concernés.

La let. a énumère les régimes fiscaux préférentiels existant en Suisse. La décision anticipée en matière fiscale qui concerne des états de faits en rapport avec l'un de ces régimes est soumise à l'échange spontané de renseignements. L'OCDE considère que les réglementations suivantes encore applicables en Suisse sont des régimes fiscaux préférentiels: régimes fiscaux cantonaux applicables aux holdings, aux sociétés mixtes et aux sociétés de domicile (imposition selon l'art. 28, al. 2 à 4, LHID), *lizenzbox* du canton de Nidwald (imposition selon l'art. 85, al. 3 de la loi du 22 mars 2000 sur les impôts du canton de Nidwald et de ses communes<sup>20</sup>) et pratique concernant la répartition spéciale des sociétés principales (circulaire n° 8 de l'AFC du 18 décembre 2011 sur la répartition fiscale internationale des sociétés principales<sup>21</sup>). La formulation prévue dans le projet est rédigée de manière générale et comprend outre les décisions anticipées en matière fiscale en relation avec la *lizenzbox* du canton de Nidwald également les décisions anticipées en matière fiscale en relation avec la *patent box* proposée dans le cadre du projet du Conseil fédéral relatif à la réforme de l'imposition des entreprises III<sup>22</sup> qui pourraient être rendues à l'avenir. Il ressort des recommandations de l'OCDE que les renseignements concernant une décision anticipée relative à une *patent box* qui correspond au standard y relatif doivent être échangés. Pour ce qui est des sociétés principales, l'échange spontané obligatoire de renseignements se réfère à des décisions anticipées en matière fiscale qui ont pour objet la répartition fiscale internationale pour ce genre de sociétés.

La let. b vise les décisions anticipées en matière fiscale dans un contexte transfrontalier qui ont pour objet les prix de transfert ou une méthodologie relative aux prix de transfert que l'autorité fiscale suisse compétente a arrêtées sans consulter les autorités compétentes des autres Etats. Cette catégorie comprend d'une part, les accords unilatéraux en matière de prix de transfert selon les principes

---

<sup>19</sup> Il s'agit en l'occurrence des catégories suivantes:

- *Taxpayer-specific rulings related to a preferential regime;*
- *Cross-border unilateral APAs and any other cross-border unilateral tax rulings (such as ATRs) covering transfer pricing or the application of transfer pricing principles;*
- *Cross-border rulings providing for a unilateral downward adjustment to the taxpayer's taxable profits that is not directly reflected in the taxpayer's financial/commercial accounts;*
- *Permanent establishment (PE) rulings, i.e. rulings concerning the existence or absence of, and/or the attribution of profits to, a permanent establishment by the country giving the ruling;*
- *Related party conduit rulings.*

<sup>20</sup> Rechtssammlung des Kantons Nidwalden, Verweis-Nr. 521.1, consultable gratuitement sur le site [www.nw.ch](http://www.nw.ch) > Rechtspflege > Gesetzessammlung.

<sup>21</sup> Référence W02-008F, consultable gratuitement sur le site [www.estv.admin.ch](http://www.estv.admin.ch) > Impôt fédéral direct > Documentation > Circulaires.

<sup>22</sup> FF 2015 4613, p. 4641

de l'OCDE applicables aux prix de transfert<sup>23</sup> et d'autre part, et les décisions anticipées en matière fiscale qui ne remplissent pas les conditions de l'OCDE relatives à un accord en matière de prix de transfert mais qui ont un contenu similaire.

La let. c vise les décisions anticipées en matière fiscale dans un contexte transfrontalier permettant une réduction unilatérale du bénéfice imposable en Suisse qui n'apparaît pas dans les comptes annuels. En particulier, en font partie deux types de pratique fiscale qui peuvent conduire à une sous-imposition ou à une non-imposition, si ces pratiques ne font pas l'objet d'un échange de renseignements. D'une part, ce sont les décisions anticipées en matière fiscale fixant une réduction unilatérale des bénéfices d'une société d'un groupe, car l'autorité fiscale compétente les considère comme trop élevés et, par conséquent, non conformes à des relations entre tiers (*excess profit rulings*). D'autre part, cette catégorie comprend des décisions anticipées en matière fiscale dans lesquelles, par exemple, une déduction fictive d'intérêts est accordée à une société du groupe sur un prêt sans intérêt accordé par une autre société du groupe (*informal capital rulings*). Dans ces deux cas, l'adaptation ne s'opère que dans le bilan fiscal et n'apparaît pas dans les comptes annuels (cf. exemple d'application en annexe). En outre, le standard de l'OCDE prévoit que dans ces cas l'échange spontané de renseignements doit également être effectué même si aucune décision anticipée spécifique en matière fiscale n'a été rendue. En Suisse, le principe selon lequel les comptes de résultats commerciaux servent de base à la détermination du bénéfice imposable prévaut, pour autant qu'aucune règle correctrice fiscale expresse autorise une dérogation au bilan de droit commercial (principe de l'autorité du bilan).

Dans la mesure où elles ne sont pas déjà visées par les lettres précédentes, la let. d vise les décisions anticipées en matière fiscale qui constatent l'existence ou l'inexistence d'un établissement stable en Suisse ou à l'étranger ou l'attribution de bénéfices à des établissements stables.

Dans la mesure où elles ne sont pas déjà visées par les lettres précédentes, la let. e vise les décisions anticipées en matière fiscale qui portent sur un état de faits qui concerne un arrangement de flux transfrontaliers au moyen du transfert de revenus ou de fonds à une entreprise associée dans un autre Etat en passant par une ou plusieurs entités suisses. Ces arrangements aboutissent à une sous-imposition ou à une non-imposition dans l'un des Etats concernés (cf. exemple d'application en annexe).

Le standard de l'OCDE prévoit que l'OCDE peut aussi prévoir ultérieurement un échange spontané de renseignements sur d'autres décisions anticipées en matière fiscale qui aboutissent à une réduction de la base d'imposition et à des transferts de bénéfices («*Any other type of ruling that in the absence of spontaneous information exchange gives rise to BEPS concerns*»). L'adoption de catégories supplémentaires suppose toutefois des décisions correspondantes au sein de l'OCDE et n'est donc pas prévue dans la présente ordonnance.

L'al. 2 reprend la définition d'entreprises associées fixée dans le standard de l'OCDE. Des entreprises sont considérées comme associées si l'une d'elle détient une participation d'au moins 25 % dans l'autre ou si un tiers détient une participation d'au moins 25 % dans les deux entreprises. Une personne est considérée comme participant à une entreprise, si elle détient directement ou indirectement un certain pourcentage correspondant à une part correspondante des droits de vote, du capital-actions ou du capital social de cette société. D'après cette définition, deux entreprises ou plus sont considérées comme associées lorsqu'elles sont la propriété d'une personne qui, elle-même, n'est pas une entreprise (comme une fondation). Cette quote-part minimale de participation ne vaut qu'aux fins de l'échange spontané de renseignements sur des décisions anticipées en matière fiscale (des CDI peuvent par exemple prévoir d'autres quotes-parts).

En outre, l'al. 3 dispose qu'il n'est pas pertinent pour l'exécution d'un échange de renseignements que l'état de faits exposé dans la décision anticipée se soit réellement produit. D'après la conception du

---

<sup>23</sup> [www.ocde.org](http://www.ocde.org) > thèmes > fiscalité > prix de transfert > principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales ou [www.ocde.org/fr/prix de transfert](http://www.ocde.org/fr/prix-de-transfert).

standard de l'OCDE, le fait que la décision anticipée a pour effet de protéger la bonne foi à l'égard du contribuable suffit à fonder la pertinence du renseignement pour l'autre Etat.

#### **Art. 10 Etats destinataires des décisions anticipées en matière fiscale**

L'al. 1 dispose que, pour toutes les catégories de décisions anticipées visées à l'art. 8, il faut procéder à un échange de renseignements avec les autorités compétentes de l'Etat du siège de la société qui exerce le contrôle direct et avec celles de l'Etat de la société-mère. La société-mère et la société qui exerce le contrôle direct sont déterminées selon les dispositions du droit de la société anonyme du code des obligations (CO)<sup>24</sup>.

L'al. 2 détermine, conformément au standard de l'OCDE, pour quelles catégories de décisions anticipées en matière fiscale il faut procéder à un échange spontané de renseignements et avec quels autres Etats.

S'il existe une décision anticipée au sens de l'art. 9, al. 1, let. a, soit une décision relative à un « régime fiscal », il faut procéder à un échange de renseignements avec les Etats de siège des entreprises associées avec lesquelles le contribuable conclut des transactions qui entraînent pour lui une imposition conformément à la décision anticipée.

Il faut également procéder à un échange de renseignements avec les Etats du siège des entreprises associées avec lesquelles la société assujettie à l'impôt conclut des transactions qui génèrent pour elle des revenus provenant d'entreprises associées qui sont imposés conformément à la décision anticipée en matière fiscale. Cette règle s'applique également par analogie en relation avec des établissements stables.

Dans la mesure où il existe une décision anticipée en matière fiscale sur des questions de prix de transfert (art. 9, let. b) ou sur certaines méthodes en vue d'abaisser le bénéfice imposable (art. 9, let. c), il faut procéder à un échange de renseignements avec les Etats de siège des entreprises associées avec lesquelles la société assujettie à l'impôt effectue des transactions qui sont l'objet de la décision anticipée.

S'il existe une décision anticipée sur des questions d'établissements stables (art. 9, let. d), il faut procéder à un échange de renseignements avec l'Etat où se trouve l'établissement stable étranger ou avec l'Etat de siège de l'entreprise dont l'activité crée un établissement stable en Suisse.

S'il existe une décision anticipée sur certains arrangements en vue du transit de paiements ou de revenus (art. 9, let. e), il faut procéder à un échange de renseignements avec les Etats du siège des entreprises associées qui effectuent directement ou indirectement des paiements aux contribuables et avec l'Etat de siège du bénéficiaire final de ces paiements. Les recommandations de l'OCDE à cet égard précisent qu'en règle générale le bénéficiaire est la société mère.

Les al. 1 et 2, respectivement les let. a à d de l'al. 2, s'appliquent cumulativement. Si une décision anticipée remplit plusieurs des conditions de l'art. 9, le renseignement est transmis à tous les Etats qui ont le droit de le recevoir selon l'art. 10, al. 2. Toutefois, le même renseignement ne doit être transmis qu'une fois à un Etat déterminé (cf. exemple d'application en annexe).

L'application de l'art. 10 suppose qu'il existe une base légale pour l'échange de renseignements avec les Etats bénéficiaires. D'après le standard de l'OCDE, on part du principe que l'Etat bénéficiaire s'engage à respecter le standard. D'après l'art. 10, al. 3, le SEI peut donc limiter la transmission des renseignements aux Etats qui s'engagent à respecter le standard de l'OCDE concernant l'échange spontané de renseignements relatif aux décisions anticipées en matière fiscale. Actuellement, les Etats

---

<sup>24</sup> RS 220

membres de l'OCDE<sup>25</sup>, du G20<sup>26</sup> et les autres Etats associés<sup>27</sup> sont considérés comme de tels Etats. En revanche, il importe peu qu'un Etat rende réellement des décisions anticipées en matière fiscale soumises au standard et procède donc effectivement à un échange spontané de renseignements.

### **Art. 11 Renseignements à transmettre au SEI**

L'art. 11 énumère les renseignements à transmettre au SEI. Seuls leurs éléments pertinents sont transmis à l'étranger (cf. commentaire de l'art. 13).

L'al. 1 énumère les renseignements que l'unité organisationnelle compétente pour l'échange spontané de renseignements doit transmettre en présence d'une décision anticipée au sens de l'art. 8 en relation avec l'art. 9. Les let. b à l reproduisent les renseignements énumérés dans le modèle de formulaire<sup>28</sup> élaboré par l'OCDE. Les let. a (copie de la décision anticipée), m (liste des Etats destinataires) et n (autres indications) comprennent des renseignements qui pourraient être utiles au SEI pour procéder au contrôle formel des renseignements à transmettre, pour la définition des Etats destinataires ou en cas de demande ultérieure par l'Etat bénéficiaire. Leur transmission spontanée à l'étranger n'est pas prévue.

L'al. 2 énumère les renseignements à transmettre au SEI pour autant que l'autorité fiscale compétente en dispose. Ces renseignements sont ensuite transmis aux Etats destinataires.

L'al. 3 énumère les renseignements qu'il est possible de transmettre facultativement. Contrairement à l'al. 2, il n'y a aucune obligation de transmettre ces renseignements même s'ils existent. Si une autorité fiscale transmet ces renseignements, ils sont transmis, le cas échéant, aux Etats destinataires.

L'al. 4 énumère les renseignements ne concernant pas une décision anticipée que l'unité organisationnelle compétente pour l'échange de renseignements doit dans tous les cas transmettre. En revanche, les let. c (liste des Etats) et d (autres informations) ne sont utiles que pour l'évaluation du cas et leur transmission à l'étranger n'est pas prévue.

### **Art. 12 Délais**

L'art. 12 règle les délais nationaux applicables à la transmission des renseignements nécessaires à l'échange spontané de renseignements. Cette disposition précise aussi clairement que les renseignements doivent être transmis systématiquement.

En présence d'une décision anticipée en matière fiscale, les renseignements doivent être transmis au plus tard dans les 60 jours suivant le prononcé de la décision. D'après le standard de l'OCDE, c'est l'établissement de la décision qui est déterminant, pas sa mise en œuvre effective (cf. commentaire de l'art. 9), c'est pourquoi on se réfère à la date d'établissement. Ce délai doit garantir la transmission immédiate des décisions anticipées en matière fiscale au SEI et permettre ainsi de respecter le standard de l'OCDE.

Dans d'autres cas où il faut échanger spontanément des renseignements, il peut être justifié d'attendre de savoir si la taxation de l'état de faits concerné a lieu effectivement conformément à la décision anticipée. En principe, les renseignements correspondants pourraient présenter un intérêt auparavant déjà pour d'autres autorités fiscales, mais la qualité des renseignements à transmettre est meilleure si on attend l'entrée en force de la taxation et le nombre des rectifications nécessaires diminue (cf. art. 14). Globalement, la charge administrative peut donc être réduite. Un délai de 60 jours à compter de l'entrée en force de la taxation s'applique alors à la transmission.

---

<sup>25</sup> Allemagne, Australie, Autriche, Belgique, Canada, Chili, Corée, Danemark, Espagne, États-Unis, Estonie, Finlande, France, Grande-Bretagne, Grèce, Hongrie, Irlande, Islande, Israël, Italie, Japon, Luxembourg, Mexique, Norvège, Nouvelle-Zélande, Pays-Bas, Pologne, Portugal, République slovaque, République tchèque, Slovaquie, Suède, Suisse, Turquie.

<sup>26</sup> États membres du G20, mais pas de l'OCDE: Afrique du Sud, Arabie-Saoudite, Argentine, Brésil, Chine, Indes, Indonésie, Russie.

<sup>27</sup> Colombie, Lettonie.

<sup>28</sup> Annexe C au rapport de l'OCDE *Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables en prenant en compte la transparence et la substance, Action 5 – 2015 Rapports finaux*, OCDE/G20 projet Érosion de la base d'imposition et transfert de bénéficiaires, Publication OCDE, Paris.

### **Art. 13 Transmission aux Etats destinataires**

D'après l'al.1, en accord avec le standard de l'OCDE, les renseignements sur les décisions anticipées en matière fiscale doivent être transmis aux Etats destinataires dans les trois mois suivant leur réception par l'autorité compétente de l'Etat dans lequel la décision a été rendue. Ce délai se prolonge pour autant que l'exécution de mesures prévues aux nouveaux art. 22b, 22c et 22d, LAAF (garanties de procédure des personnes concernées ou des personnes habilitées à recourir) l'exige. Il s'agit en particulier de l'information des personnes habilitées à recourir, du droit de participer et de consulter le dossier de ces personnes et de la procédure à appliquer.

Le SEI procède à un examen sommaire des renseignements qui lui ont été transmis et de leur exhaustivité. Si les renseignements sont manifestement erronés ou incomplets, le SEI peut sans autres procéder à une rectification. De plus, dans le cadre de la procédure mentionnée précédemment (cf. en particulier l'art. 22c en relation avec l'art. 15 et l'art. 22d en relation avec l'art. 17 LAAF), le SEI peut modifier les renseignements à transmettre ou vérifier exceptionnellement la pertinence de l'échange spontané de renseignements.

En accord avec le standard de l'OCDE, la décision anticipée en tant que telle n'est pas transmise à l'étranger. Seuls sont transmis les renseignements sur cette décision. De même, les autres renseignements qui ne sont nécessaires qu'au contrôle par l'AFC des renseignements communiqués ne sont pas transmis non plus. Sont donc transmis uniquement les renseignements mentionnés à l'art. 11, al. 1, let. b à l et aux par. 2 et 3. Dans les autres cas, les renseignements sont transmis aux Etats bénéficiaires d'après l'art. 11, al. 4, let. a et b.

En application de l'art. 22d en relation avec l'art. 17, al. 4, LAAF, le SEI informe les unités organisationnelles compétentes pour l'échange spontané de renseignements sur le prononcé et le contenu de la décision concernant la transmission des renseignements à l'étranger.

### **Art. 14 Renseignements erronés ou sans pertinence**

Si elle a déjà transmis au SEI des renseignements qui s'avèrent ultérieurement erronés ou qui pour d'autres raisons ne sont pas pertinents pour la taxation du contribuable concerné, l'unité organisationnelle pour l'échange spontané de renseignements en informe immédiatement le SEI. S'il a déjà transmis les renseignements concernés aux Etats destinataires, le SEI examine si leur rectification est nécessaire et, le cas échéant, transmet les renseignements rectifiés aux Etats destinataires concernés (al. 2). S'il n'a pas encore transmis les renseignements aux Etats destinataires, le SEI tient compte des renseignements reçus ultérieurement lors de la transmission.

## **Chapitre 4: Dispositions finales**

### **Art. 15 Abrogation d'un autre acte normatif**

L'ordonnance actuelle du 20 août 2014 sera abrogée à l'entrée en vigueur de la nouvelle ordonnance sur l'assistance administrative fiscale. Les dispositions de l'ordonnance actuelle sont reprises sans changement (cf. ch. 2, introduction).

### **Art. 16 Dispositions transitoires**

L'al. 1 détermine quels sont les renseignements des décisions anticipées en matière fiscale qu'il faut échanger. Pour des raisons d'économie administrative et de faisabilité pratique, le standard de l'OCDE prévoit un échange de renseignements restreint aux décisions anticipées en matière fiscale existantes. En l'occurrence, les décisions anticipées en matière fiscale rendues avant le 1<sup>er</sup> janvier 2010 sont exclues de l'échange de renseignements. Les décisions anticipées en matière fiscale rendues après le 1<sup>er</sup> janvier 2010 sont soumises à l'échange de renseignements si elles étaient encore applicables le 1<sup>er</sup> janvier 2014 ou après cette date. Cela ne vaut cependant que pour les Etats qui disposaient à cette date d'une base légale pour l'échange spontané de renseignements. Le standard de l'OCDE admet que les Etats qui ne disposaient pas encore d'une telle base légale au 1<sup>er</sup> janvier 2014 peuvent adapter ces restrictions temporelles dans leur législation nationale. Cette mesure d'exception contenue dans le standard de l'OCDE est consignée à l'al. 1. La Suisse ne disposera d'une

base légale pour l'échange spontané de renseignements qu'avec l'art. 7 de la Convention. Pour ce qui est de son applicabilité, on se réfèrera au commentaire de l'art. 28 dans le message relatif à l'approbation de la Convention<sup>29</sup>.

L'al. 2 fixe les modalités et les délais pour l'échange de renseignements sur les décisions anticipées en matière fiscale visées à l'al. 1. En accord avec le standard de l'OCDE, il précise tout d'abord que l'administration fiscale compétente ne doit transmettre que les renseignements dont elle dispose déjà (cf. art. 3, let. d, LAAF). Une nouvelle prise de contact avec les contribuables concernés afin de compléter les renseignements à transmettre à l'AFC conformément à l'art. 11, n'est par conséquent pas nécessaire. Pour la collecte des renseignements, l'autorité fiscale compétente peut se limiter aux documents dont elle dispose (déclaration d'impôt, documentation sur les prix de transfert, etc.) et aux autres sources accessibles sans dépense administrative excessive. En général, les informations disponibles publiquement sont accessibles sans dépense excessive. Dans la mesure où elle ne possède pas tous les renseignements énumérés à l'art. 11, al. 1 et 2, l'administration fiscale compétente transmet les renseignements dont elle dispose et en informe le SEI. Pour que le SEI puisse effectuer la transmission aux Etats bénéficiaires dans les délais, il est indispensable que l'autorité fiscale compétente transmette systématiquement les renseignements disponibles sur une décision anticipée en matière fiscale, c'est-à-dire dès qu'ils ont été complétés. L'administration fiscale compétente transmet les renseignements sur toutes les décisions anticipées en matière fiscale visées par l'al. 1 dans le délai de neuf mois à compter du début de l'applicabilité de la norme de droit international permettant à la Suisse d'échanger spontanément des renseignements.

D'après l'al. 3, le SEI transmet ces renseignements aux Etats bénéficiaires dans les douze mois suivant le début de l'applicabilité de la norme de droit international permettant à la Suisse d'échanger spontanément des renseignements. Ce délai se prolonge dans la mesure où l'exécution des mesures prévues aux art. 22b à 22d LAAF (information des personnes habilitées à recourir, droit de participation, droit de consulter le dossier, procédure) l'exige.

#### **Art. 17 Entrée en vigueur**

L'ordonnance révisée doit entrer en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2017. Le moment à partir duquel la Suisse doit échanger spontanément des renseignements avec un Etat déterminé se base cependant sur l'applicabilité de la norme de droit international pour l'échange spontané de renseignements.

### **3 Conséquences de la mise en œuvre de l'échange spontané de renseignements**

#### **3.1 Dépenses pour le matériel et le personnel**

La mise en œuvre de l'échange spontané de renseignements en tant que nouvelle forme pour la Suisse de l'assistance administrative entraîne des coûts supplémentaires pour l'AFC et les administrations fiscales cantonales. Une estimation de ce surcoût est actuellement difficile car il dépend du nombre de cas identifiés pour lesquels des renseignements devront être échangés spontanément. En particulier, on ignore actuellement le nombre des décisions anticipées en matière fiscale qui seront soumises à l'échange spontané de renseignements.

Pour ce qui est de ces décisions, il faut prendre en considération que seules certaines d'entre elles sont soumises à l'échange spontané de renseignements. Les administrations fiscales cantonales et l'AFC, dans une moindre mesure, devront les identifier. Le processus à exécuter, de même que la mise en œuvre occasionneront des coûts tant pour les administrations fiscales cantonales que pour l'AFC (par ex. formation).

En plus des renseignements à transmettre, les renseignements que la Suisse recevra de l'étranger dans le cadre de l'échange spontané de renseignements devront être évalués et analysés, ce qui engendrera un surcoût en particulier pour les administrations fiscales cantonales, mais aussi pour l'AFC.

---

<sup>29</sup> FF 2015 5153

Ces renseignements peuvent toutefois se traduire aussi par une augmentation de recettes fiscales en raison d'une meilleure application de la législation fiscale suisse. Une estimation de ces recettes est toutefois impossible.

L'exécution de l'échange spontané de renseignements occasionnera des coûts surtout pour le SEI. Les cas identifiés seront communiqués au SEI qui transmettra les renseignements nécessaires aux Etats destinataires. Pour chaque cas identifié, les personnes concernées et les autres personnes habilitées à recourir disposent de l'ensemble des garanties de procédure (information, droit de participation, droit de consulter le dossier, notification d'une décision finale, etc.). Cette procédure ainsi que la prise en charge de ces nouvelles tâches (identification des cas, surveillance des cantons, exploitation des renseignements reçus de l'étranger, etc.) mènera à une charge supplémentaire imposante pour l'AFC et déclenchera un besoin de postes en conséquence. Une partie des postes sera compensé au sein du département.

Pour ce qui est des coûts liés à l'adaptation et au développement du système informatique, notamment en ce qui concerne la transmission des renseignements aussi bien au SEI qu'à l'étranger, aucune estimation précise n'est encore possible à l'heure actuelle.

### **3.2 Conséquences économiques et fiscales**

Pour ce qui est des conséquences économiques et fiscales de la mise en œuvre de l'échange spontané de renseignements, on se référera aux commentaires du ch. 6.2 du message relatif à la Convention.

## **4 Relation avec le programme de la législature**

Le projet correspond à la ligne directrice 1 «La Suisse assure durablement sa prospérité» et, en particulier, à l'objectif 2 «La Suisse crée un environnement économique optimal à l'intérieur du pays et renforce ainsi sa compétitivité» du message du Conseil fédéral du 27 janvier 2016 sur le programme de la législature 2015 à 2019.

## **5 Aspects juridiques**

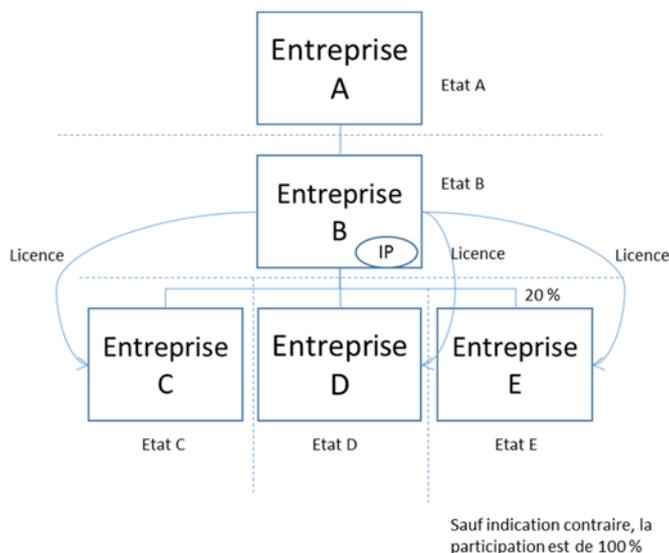
Le présent projet se fonde sur la délégation législative de l'art. 22a, al. 1, LAAF (cf. commentaires du ch. 8.3 du message relatif à la Convention). L'échange spontané de renseignements en tant que tel se fonde sur l'art. 7, par. 1, de la Convention (cf. ch. 1.5).

## Annexe

### Exemples d'application des art. 8 à 10, P-OAAF

Les exemples suivants se fondent sur les exemples de l'OCDE et doivent clarifier l'application des art. 8 à 10 de la présente ordonnance. On part du principe que les conditions de l'échange spontané de renseignements entre les Etats concernés requises par le droit international sont remplies et que l'Etat qui fournit les renseignements dispose des dispositions légales correspondant à celles de la LAAF et de la présente ordonnance.

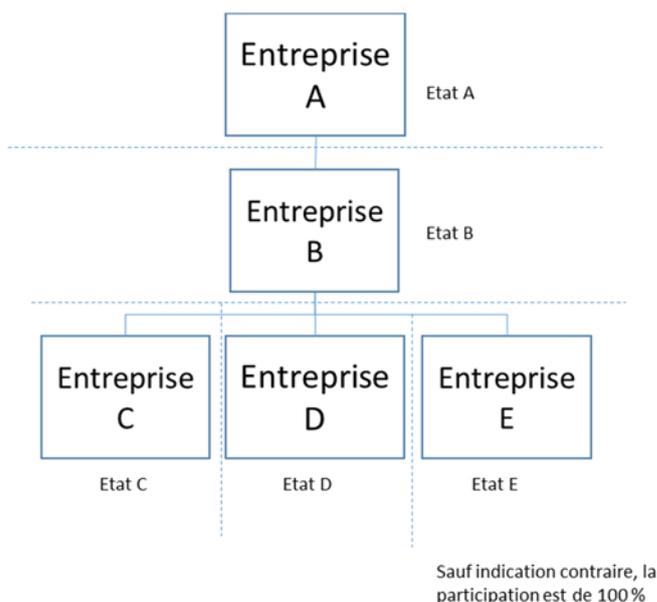
#### Exemple 1 – Décision anticipée concernant un régime fiscal préférentiel



L'Etat B accorde un régime fiscal préférentiel à certains revenus générés par des biens immatériels (IP). L'entreprise B qui a son siège dans l'Etat B concède une licence sur un bien immatériel éligible à l'IP à ses filiales C et D, qui ont leur siège dans les Etats C et D ainsi qu'à l'entreprise E qui a son siège dans l'Etat E. L'entreprise B est le propriétaire unique des entreprises C et D et détient une participation de 20 % à l'entreprise E. L'entreprise B obtient de l'autorité fiscale compétente de l'Etat B une décision anticipée confirmant que les redevances de licence versées par les entreprises C, D et E bénéficient du régime fiscal préférentiel.

En l'occurrence, l'Etat B est tenu de fournir spontanément des renseignements sur la décision anticipée aux Etats C et D car ce sont les Etats de siège d'entreprises associées avec lesquelles l'entreprise B effectue des transactions relevant de la décision anticipée. L'Etat B est également tenu de transmettre spontanément des renseignements sur la décision anticipée à l'Etat de siège du holding, l'Etat A qui, dans le cas présent, est également l'Etat de siège de l'entreprise qui exerce le contrôle direct. En revanche, l'Etat B n'est pas tenu de transmettre des renseignements sur la décision anticipée à l'Etat E car la participation de l'entreprise B à l'entreprise E n'atteint pas le seuil de 25 %.

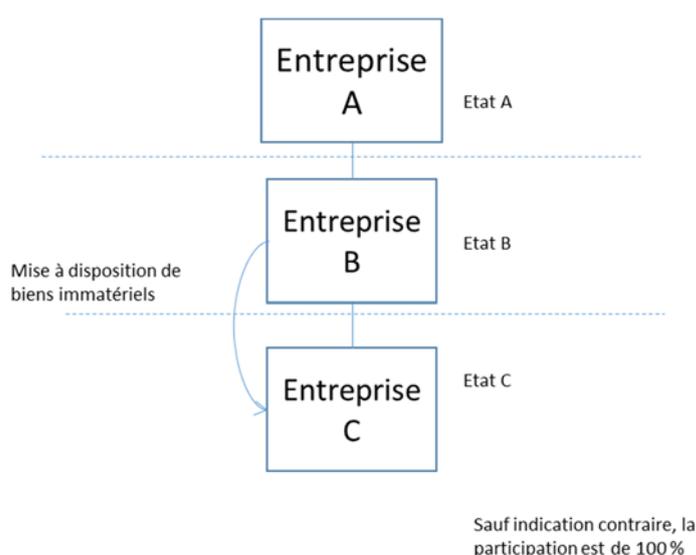
## Exemple 2 – Décision anticipée concernant des questions de prix de transfert



L'entreprise B qui a son siège dans l'Etat B vend des produits à ses filiales C, D et E qui ont leur siège dans les Etats C, D et E. L'entreprise B est le propriétaire unique de ces filiales. D'après la législation applicable de l'Etat B, les contribuables peuvent obtenir des accords préalables unilatéraux sur les prix de transfert (APA unilatéral), accords indiquant comment les chiffres d'affaires générés par la vente à des entreprises associées ont été imposés en appliquant des méthodes de prix de transfert. L'entreprise B a reçu un tel APA.

En l'occurrence, l'Etat B est tenu de transmettre spontanément des informations sur l'APA aux Etats C, D et E car ce sont les Etats de siège des entreprises associées avec lesquelles l'entreprise B effectue des transactions qui sont l'objet de l'APA. L'Etat B est aussi tenu de transmettre spontanément des renseignements sur cet accord à l'Etat A, l'Etat de siège du holding, qui, dans le cas présent, est aussi l'Etat de siège de l'entreprise qui exerce le contrôle direct.

## Exemple 3 – Décision anticipée permettant une réduction unilatérale du bénéfice imposable en Suisse qui n'apparaît pas dans les comptes annuels

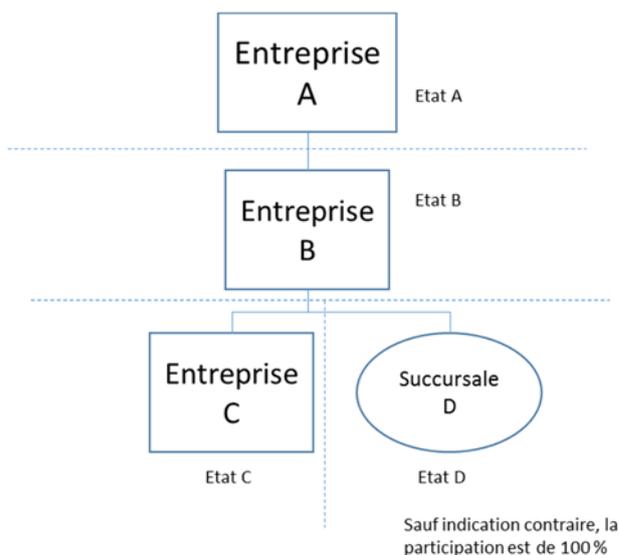


L'entreprise B qui a son siège dans l'Etat B fonde une filiale C dans l'Etat C. Elle est le propriétaire unique de cette filiale. L'entreprise B met certains biens immatériels (savoir-faire, portefeuille clients, *goodwill*) à la disposition de l'entreprise C qui ne lui verse pas d'indemnité en contrepartie. L'Etat C

applique un régime d'après lequel les cas où une entreprise qui contrôle une filiale met à la disposition de celle-ci des biens immatériels sans en recevoir une indemnité sont traités comme des apports en capital informels.

En l'occurrence, l'Etat C est tenu de transmettre spontanément des renseignements à l'Etat B car c'est l'Etat de siège d'une entreprise associée avec laquelle l'entreprise C effectue des transactions qui sont l'objet de la décision anticipée. Dans le cas présent, l'Etat B est également l'Etat de siège de l'entreprise qui contrôle directement l'entreprise C. L'Etat C est également tenu de transmettre spontanément des renseignements sur la décision anticipée à l'Etat de siège du holding, l'Etat A.

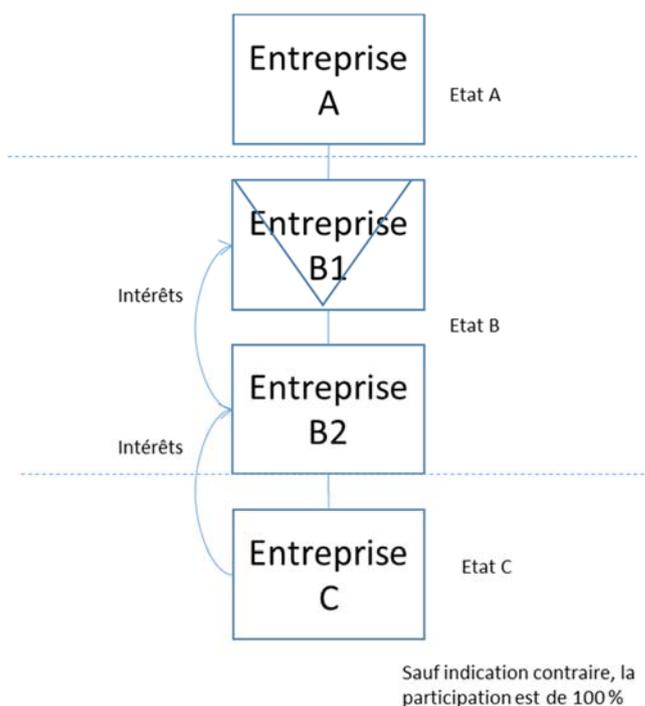
#### Exemple 4 – Décision anticipée concernant des questions d'établissement stable



L'entreprise de services financiers B qui a son siège dans l'Etat B fonde un établissement stable (succursale D) dans l'Etat D. Cette succursale exerce des activités bancaires offshore dans l'Etat D et demande le statut d'*Offshore Banking Unit* (OBU) dans l'Etat D. Un traitement préférentiel des revenus de l'OBU est accordé dans le cadre de ce statut. L'Etat D rend une décision anticipée dans laquelle il est consigné que l'entreprise B a son siège dans l'Etat B, mais qu'elle exerce son activité commerciale dans l'Etat D par l'intermédiaire d'un établissement stable en tant qu'OBU bénéficiant du statut d'OBU. La succursale D effectue des transactions financières avec l'entreprise associée C dans l'Etat C.

En l'occurrence, l'Etat D est tenu de transmettre spontanément des renseignements sur la décision anticipée à l'Etat A, l'Etat de siège du holding, et à l'Etat B, l'Etat de siège de la maison mère de l'établissement stable. L'Etat D est également tenu de transmettre spontanément des renseignements à l'Etat C car la décision anticipée portant sur le statut d'OBU est une décision anticipée en relation avec un régime fiscal préférentiel. L'Etat D doit également renseigner l'Etat C en tant qu'Etat de siège d'une entreprise associée avec laquelle le contribuable effectue des transactions bénéficiant d'un régime fiscal préférentiel dans le cadre du statut d'OBU.

### Exemple 5 – Décision anticipée relative au transfert direct ou indirect de revenus ou de fonds (appelé *Conduit*)



L'entreprise B2, une entité qui a son siège dans l'Etat B et qui est directement subordonnée à l'entreprise B1, reçoit des paiements transfrontières (en l'occurrence des intérêts versés pour un prêt) d'une entreprise C, une entreprise subordonnée active dans la production, qui a son siège dans l'Etat C. L'entreprise B2 transfère ces paiements en tant que versements d'intérêts sur un prêt à l'entreprise B1 qui a elle aussi son siège dans l'Etat B. L'entreprise B2 retient une petite marge imposable. Suivant la législation fiscale de l'Etat B, l'entreprise B1 y est traitée comme une entité fiscalement transparente et a uniquement des partenaires domiciliés à l'étranger. L'entreprise B1 échappe ainsi à l'imposition dans l'Etat B. L'entreprise B2 a reçu une décision anticipée déterminant, dans l'Etat B, l'imposition des intérêts versés.

En l'occurrence, l'Etat B est tenu de transmettre spontanément des renseignements sur la décision anticipée à l'Etat C car c'est l'Etat de siège d'une entreprise associée qui verse des paiements à l'organisation des entités concernées, les entreprises B1 et B2. L'Etat B est également tenu de transmettre spontanément des renseignements sur cette décision anticipée à l'Etat A car c'est l'Etat de siège du bénéficiaire final des paiements effectués.