



---

# **Rapport du Département fédéral des finances sur les résultats de la consultation concernant l'accord multilatéral entre autorités compétentes portant sur l'échange des déclarations pays par pays et sur la loi fédérale sur l'échange international automatique des déclarations pays par pays des groupes d'entreprises multinationales**

23 novembre 2016

---

## Table des matières

1.	Contexte.....	4
1.1.	Introduction.....	4
1.2.	Contenu du projet.....	4
2.	Procédure de consultation et évaluation.....	5
2.1.	Procédure de consultation.....	5
2.2.	Méthode d'évaluation.....	5
3.	Principaux résultats de la consultation.....	6
3.1.	Position générale des participants.....	6
3.2.	Principales critiques des participants.....	6
4.	Évaluation de la procédure de consultation dans le détail.....	7
4.1.	Remarques positives d'ordre général des partisans.....	7
4.2.	Remarques critiques des partisans.....	8
4.3.	Remarques des opposants.....	8
4.4.	Commentaires portant sur les divers articles de loi.....	8
4.5.	Autres informations et remarques.....	15

## Abréviations et sigles des participants à la consultation

ASA	Association suisse d'assurances
ASB	Association suisse des banquiers
CdC	Conférence des gouvernements cantonaux
CDF	Conférence des directrices et directeurs cantonaux des finances
CP	Centre patronal
DFF	Département fédéral des finances
FER	Fédération des entreprises romandes
PDC	Parti démocrate-chrétien
PES	Parti écologiste suisse
PLR	PLR. Les Libéraux-Radicaux
PS	Parti socialiste suisse
UDC	Union démocratique du centre
USAM	Union suisse des arts et métiers
USS	Union syndicale suisse

## 1. Contexte

### 1.1. Introduction

L'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) et le G20 ont déployé un projet commun pour lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (projet BEPS, *Base Erosion and Profit Shifting*). En particulier, les interactions entre les différentes législations fiscales nationales ne devraient plus permettre aux contribuables de bénéficier d'une double non-imposition.

L'OCDE a publié le 19 juillet 2013 le plan d'action BEPS, qui renferme au total quinze actions. Les rapports finaux du projet BEPS ont paru le 5 octobre 2015. Les travaux qui n'étaient pas encore terminés à cette date devraient l'être d'ici fin 2016. La Suisse a activement participé à tous les groupes de travail de l'OCDE liés au projet BEPS.

Le 11 septembre 2015, le Conseil fédéral a mené une discussion sur l'approbation des résultats du projet BEPS. Il a habilité la délégation suisse à approuver les résultats à la séance du Comité des affaires fiscales de l'OCDE fixée au 21 septembre 2015.

La Suisse a signé le 27 janvier 2016 l'Accord multilatéral portant sur l'échange des déclarations pays par pays (accord EDPP). L'échange se fera entre tous les États et territoires où se situe une entité constitutive du groupe d'entreprises multinationales. L'accord EDPP se fonde à cet effet sur l'art. 6 de la Convention du Conseil de l'Europe et de l'OCDE concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale (convention sur l'assistance administrative). Pour pouvoir procéder à l'échange automatique des déclarations pays par pays, il faut au préalable activer l'accord EDPP, par notification au Secrétariat de l'Organe de coordination de l'OCDE.

### 1.2. Contenu du projet

La lutte contre l'optimisation fiscale des entreprises multinationales est devenue une préoccupation majeure de la communauté internationale. Le projet BEPS prévoit toute une série d'actions destinées à améliorer la transparence en matière d'imposition des entreprises multinationales. L'action 13 vise à réexaminer la documentation des prix de transfert. Elle montre bien qu'il est essentiel d'améliorer la transparence pour les administrations, en mettant à leur disposition les informations utiles pour évaluer les principaux risques en matière de prix de transfert transfrontaliers ainsi que les risques liés à l'érosion de la base d'imposition et au transfert de bénéfices. C'est pourquoi le rapport 2015 de l'OCDE sur la documentation des prix de transfert et la déclaration pays par pays (rapport sur l'action 13) prévoit la mise en œuvre de la déclaration pays par pays. Il s'agit d'un standard minimum, que tous les États de l'OCDE et du G20 se sont engagés à mettre en œuvre. La Suisse a activement participé à l'ensemble du projet BEPS et à l'élaboration de cette norme minimale.

La déclaration pays par pays contient des données par États et territoires relatives à la répartition mondiale des chiffres d'affaires, des impôts acquittés et d'autres chiffres-clés du groupe d'entreprises multinationales. La déclaration pays par pays fournit également des données sur les principales activités économiques des entités constitutives du groupe d'entreprises multinationales. Cette déclaration est en principe élaborée par la société mère du groupe d'entreprises multinationales et transmise, sur une base automatique, aux autorités fiscales nationales des États et territoires où le groupe d'entreprises multinationales dispose d'une entité constitutive. La déclaration pays par pays a pour but de permettre une évaluation générale des principaux risques liés aux prix de transfert transfrontaliers et d'autres risques d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices.

La mise en œuvre de l'échange automatique des déclarations pays par pays par la Suisse repose sur trois nouvelles bases juridiques, à savoir:

- la Convention du 25 janvier 1988, telle qu'amendée par le Protocole du 1<sup>er</sup> juin 2011. La Convention a été approuvée par l'Assemblée fédérale le 18 décembre 2015 et doit entrer en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2017;
- l'Accord multilatéral entre autorités compétentes portant sur l'échange des déclarations pays par pays (*Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-by-Country Reports*, accord EDPP). Il est soumis à l'Assemblée fédérale pour approbation et fait l'objet du présent projet;
- la loi fédérale sur l'échange international automatique des déclarations pays par pays des groupes d'entreprises multinationales (LEDPP). Elle aussi est soumise à l'Assemblée fédérale pour approbation et fait l'objet du présent projet.

## **2. Procédure de consultation et évaluation**

### **2.1. Procédure de consultation**

Les gouvernements des 26 cantons, la Conférence des gouvernements cantonaux (CdC), treize partis politiques, trois associations faïtières des communes, des villes et des régions de montagne œuvrant au niveau national, huit associations faïtières de l'économie œuvrant au niveau national et 35 représentants de milieux intéressés ont été invités à participer à la consultation.

Parmi les participants invités, 24 cantons (AG, AI, AR, BE, BL, BS, FR, GE, GL, LU, NE, NW, OW, SG, SH, SO, SZ, TG, TI, UR, VD, VS, ZG, ZH), la CDF, cinq partis politiques (PDC, PLR, PES, PS, UDC), quatre associations faïtières de l'économie (Economiesuisse, ASB, USS, USAM), ainsi que sept représentants des milieux intéressés (Alliance Sud, CP, Expertsuisse, Forum OAR, ASA, SwissHoldings, Union des banques cantonales suisses) se sont exprimés.

En outre, la FER, la Chambre de commerce des deux Bâle, Scienceindustries et Swatch Group ont pris position.

FR, GE, SZ et UR se rallient à la position de la CDF, que TI approuve également pour l'essentiel.

L'Union des banques cantonales suisses renonce également à donner son avis et souscrit à la position de l'ASB. La Chambre de commerce des deux Bâle partage pour l'essentiel l'avis d'Economiesuisse.

Six participants invités à se prononcer (Tribunal fédéral, Tribunal administratif fédéral, Union patronale suisse, Union des villes suisses, Fondation de la protection des consommateurs, Commission des OPA) ont renoncé à donner leur avis ou n'ont fait aucune remarque.

### **2.2. Méthode d'évaluation**

Le présent rapport ne reproduit pas l'intégralité des avis exprimés. Il s'attache plutôt à dégager la position générale des participants.

### 3. Principaux résultats de la consultation

#### 3.1. Position générale des participants

Les participants à la consultation sont majoritairement favorables au projet.

Les 24 cantons ayant répondu sont tous d'accord avec le projet, du moins sur le principe. Il en va de même pour la CDF.

Sur cinq partis politiques, deux approuvent le projet (PDC, PLR) et deux y souscrivent partiellement (PES, PS), alors que l'UDC le rejette.

Parmi les 14 organisations s'étant exprimées, 13 approuvent en principe le projet; Alliance Sud approuve le projet sous certaines réserves.

#### 3.2. Principales critiques des participants

Les principales critiques des participants à la consultation sont les suivantes:

- **Dispositions pénales (art. 24 à 27 LEDPP):** selon AG, AI, BL, BS, GL, NW, OW, SG, SH, SO, TG, VD, VS, ZG, ZH, le PDC, la CDF, Economiesuisse, l'USS, Expertsuisse, l'ASA, SwissHoldings et Scienceindustries, les sanctions prévues contre les personnes physiques ont beau faire sens dans l'optique du droit pénal commun, elles s'avèrent dans la pratique inapplicables et pesantes. Il convient donc de biffer les dispositions correspondantes et d'introduire une disposition pénale reprenant l'art. 181 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), afin de prévoir la punissabilité des personnes morales. En outre, les amendes infligées seraient excessives. Les sanctions au sens de l'art. 24 LEDPP ayant un caractère d'amende d'ordre, il serait judicieux de s'en tenir à une exécution simple, pour des raisons d'économie de procédure. Dans la pratique, l'état de fait de portée générale réglé à l'art. 26 LEDPP serait largement suffisant dans l'application, et donc il est justifié de l'ériger en norme pour toutes les infractions.

- **Compétence d'approbation (art. 28 LEDPP)**

Economiesuisse, l'ASB, l'USS, SwissHoldings et Scienceindustries approuvent le fait que le Conseil fédéral puisse décider, en vertu de l'art. 28, avec quels États la Suisse entend procéder à l'échange des déclarations pays par pays. Par le biais de l'activation bilatérale, il est garanti que les autorités du pays étranger n'obtiennent lesdites déclarations qu'à condition de respecter les garanties inscrites dans l'accord EDPP.

Le PS et Alliance Sud souhaitent étendre l'échange automatique des déclarations pays par pays à tous les États ayant signé l'accord EDPP.

- **Transmission des déclarations pays par pays relatives aux périodes fiscales antérieures à l'entrée en vigueur de la loi (art. 29 LEDPP):**

AI, BL, BS, GL, NW, OW, SG, SH, TG et VS approuvent la création d'une base légale pour la transmission volontaire des déclarations pays par pays au sens de l'art. 29. Cependant, ils ne voient pas dans quelle mesure la notion d'État contractant de l'art. 29 va au-delà de la définition légale de l'État partenaire figurant à l'art. 2, let. b, LEDPP. De même, il n'est pas clair si l'application de cette disposition se limite à l'établissement des déclarations pays par pays volontaires ou si elle englobe aussi leur échange. Dans

ce cas, l'échange des déclarations pays par pays volontaires devrait se baser sur les dispositions actuellement en vigueur (p. ex. convention concernant l'assistance administrative en matière fiscale).

#### **4. Évaluation de la procédure de consultation dans le détail**

##### **4.1. Remarques positives d'ordre général des partisans**

La CDF, AI, AR, BL, BS, GL, OW, SG, SH, TG, TI VD, VS, ZH et pour l'essentiel aussi SO, NW, UR, ZH, ZG, l'USAM et le CP soulignent que la Suisse s'est engagée, dans le cadre des travaux de l'OCDE, pour un échange de renseignements allégé et plus praticable. La CDF approuve notamment le fait de se limiter au respect du standard minimum d'échange des déclarations pays par pays et de renoncer à un *Swiss finish*, la préservation du secret fiscal helvétique dès lors que les déclarations pays par pays sont exclusivement destinées aux autorités fiscales et ne seront pas publiées, le fait que l'AFC transmette les déclarations pays par pays aux autorités fiscales cantonales, ainsi que le fait de ne pas renoncer à la réciprocité dans le cadre de l'accord EDPP.

En outre, les cantons susmentionnés et Expertsuisse se félicitent de la sécurité juridique apportée aux sociétés concernées par la conclusion de l'accord EDPP et par la création des bases juridiques correspondantes. De telles mesures contribuent à préserver l'attrait de la Suisse, à maintenir la réputation de sa place économique compétitive et son rayonnement international. Les mêmes participants conviennent encore de la nécessité, notamment face aux pressions internationales exercées de tous côtés sur la Suisse et aux dispositions adoptées par l'OCDE, de mettre rapidement en place les mesures d'échange réciproque des déclarations pays par pays. Dans une optique de sécurité juridique et de protection des données, l'engagement conventionnel à respecter les principes de confidentialité et de spécialité est également salué.

Le PDC, l'ASA, SwissHoldings, Scienceindustries, l'ASB, Economiesuisse, Expertsuisse et la FER approuvent également le fait de se limiter au standard minimum et la renonciation à un échange volontaire plus étendu, portant également sur les fichiers principaux et les fichiers locaux. Une telle solution comporterait des risques selon SwissHoldings et Scienceindustries: p. ex., en cas de publication du fichier principal par un État étranger, on ne saurait pas si c'est à la Suisse ou au groupe helvétique lésé de poursuivre cet État. En outre, l'échange automatique des fichiers principaux et des fichiers locaux pourrait inciter l'OCDE, d'ici quelques années déjà, à étendre le standard minimum pour prescrire l'échange de documents supplémentaires.

L'ASB signale que les charges administratives s'alourdiraient, si le standard international devait se développer et la déclaration pays par pays ne plus suffire comme standard minimum. Une éventuelle extension de l'obligation de communiquer le fichier principal et le fichier local devrait faire l'objet d'une adaptation de loi. Economiesuisse et Expertsuisse préconisent aussi de s'en tenir au standard minimum dans ce domaine, afin d'éviter tout surcroît de charges excessif pour les entreprises concernées et pour les administrations fiscales. À leurs yeux, il faudrait limiter autant que possible la surcharge administrative résultant des nouveautés – pour les entreprises comme pour l'administration.

Le PLR se félicite que la Suisse ait pu influencer le standard minimum, en ce sens qu'une publication des données n'est pas prévue et qu'il ne faudra livrer des informations que dans une mesure limitée.

La FER juge important, comme le prévoit le projet, de ne pas renoncer à la réciprocité dans le cadre de l'accord EDPP.

Economiesuisse, l'ASA, SwissHoldings et Scienceindustries approuvent l'art. 29, qui prévoit la transmission des déclarations pays par pays relatives aux périodes fiscales antérieures à l'entrée en vigueur de la LEDPP, soit aux exercices 2016 et 2017. L'USS approuve que le Conseil fédéral puisse décider avec quels États la Suisse souhaite échanger des déclarations pays par pays (art. 28).

#### **4.2. Remarques critiques des partisans**

Le PLR et Economiesuisse déplorent que le projet BEPS occasionne à nouveau du travail administratif pour les entreprises suisses, et exigent de le limiter autant que possible.

Le PES, le PS et Alliance Sud exigent l'introduction de la documentation des prix de transfert selon la structure à trois niveaux proposée par l'OCDE (fichier principal, fichier local et déclaration pays par pays). Le PS ajoute que la LEDPP sera dépourvue de mordant, puisque la Suisse se contentera des standards minimums de l'action 13 du BEPS. Par conséquent, les pays non membres de l'OCDE, soit presque tous les pays à revenu intermédiaire de la tranche supérieure ou inférieure ainsi que les pays à revenu faible selon la classification de la Banque mondiale, ne profiteraient guère de l'échange des déclarations pays par pays de la Suisse. Alliance Sud souscrit pour l'essentiel à ces affirmations du PS dans sa propre réponse.

#### **4.3. Remarques des opposants**

L'UDC refuse globalement le projet car les nouvelles règles complexes de mise en œuvre et de surveillance mobilisent toujours davantage de ressources des entreprises et des autorités fiscales et restreignent leur marge de manœuvre. En outre, la masse de données supplémentaires à analyser aboutit à un lourd surcroît de travail.

#### **4.4. Commentaires portant sur les divers articles de loi**

##### **Article 2**

##### **Let. c:**

Selon SwissHoldings, Economiesuisse et Expertsuisse, la société mère exerçant le contrôle (let. f) n'est pas nécessairement la société astreinte à établir les comptes consolidés en vertu des normes suisses de présentation des comptes. Pour Expertsuisse, il peut en découler une ambiguïté quant à l'obligation d'établir la déclaration pays par pays visée à l'art. 6, qui prévoit qu'à la fois le groupe et la société mère doivent être résidents en Suisse.

##### **Let. e:**

SwissHoldings, Economiesuisse, Expertsuisse et Scienceindustries jugent suffisante une référence générale à l'assujettissement subjectif au sens des art. 50 et 51, al. 1, let. b, LIFD. Le renvoi à la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts des cantons et des communes (LHID; RS 642.14) serait d'ailleurs incorrect sous l'angle de la systématique du droit, puisque l'assujettissement se fonde sur les lois cantonales. Le renvoi à la LHID doit donc être supprimé.

## **Let. f et g:**

SwissHoldings, Economiesuisse et Scienceindustries exigent une clarification supplémentaire, car la let. g concrétise pour la Suisse la notion abstraite de société mère, mais le lien territorial, en analogie avec la let. e, est manquant.

## **Article 3**

### **Al. 2:**

SwissHoldings et Scienceindustries s'opposent à ce que le Conseil fédéral corrige par voie d'ordonnance les imprécisions du standard international; la Suisse devrait au contraire exploiter pleinement la marge de manœuvre qu'il lui offre. Expertsuisse veut également limiter autant que possible la normalisation du contenu des déclarations pays par pays et laisser les entreprises pallier l'imprécision du standard international en ce qui concerne certains chiffres-clés ou leur interprétation dans un cas d'espèce – indépendamment du choix de régler le contenu de la déclaration pays par pays au niveau de la loi ou de l'ordonnance. SwissHoldings souhaite soumettre à l'approbation formelle du législateur suisse les nouveautés découlant de l'adaptation du standard international par l'OCDE, afin qu'elles deviennent contraignantes pour les groupes suisses.

Economiesuisse suggère de vérifier si la LEDPP devrait inclure une liste exhaustive des données nécessaires en vertu du rapport final sur l'action 13 du projet BEPS.

Le Forum OAR critique la volonté de régler le contenu requis d'une déclaration pays par pays au niveau d'une ordonnance et non pas dans la loi. Faute de procédure de consultation, personne n'aurait son mot à dire. Il est également reproché que le Conseil fédéral soit habilité à effectuer dans ce domaine des adaptations aux standards internationaux applicables en la matière. Des ajustements automatiques aux futures dispositions prévues dans un nombre indéterminé de normes bafoueraient clairement le principe de la sécurité juridique.

L'ASB aimerait réduire la délégation de compétence prévue à l'art. 3, al. 2, en la fondant non pas sur les normes internationales en général, mais sur les éléments indiqués dans le rapport concernant l'action 13. D'où les changements suivants proposés:

*«<sup>1bis</sup> Ne font pas partie de la déclaration pays par pays le fichier principal et le fichier local selon le rapport de 2015 défini à la section 1, par. 1, let. i, de l'accord EDPP.*

*<sup>2</sup> ... L'al. <sup>1bis</sup> demeure réservé.»*

## **Article 4**

Le PS et Alliance Sud veulent imposer l'usage de l'anglais pour l'établissement de la déclaration pays par pays. Swatch Group propose la formulation suivante:

*«<sup>4</sup> ... en anglais, et si souhaité en complément dans une langue officielle de la Confédération».*

## **Article 5**

Swatch Group souhaite que les données des entités constitutives figurant dans la déclaration pays par pays puissent être indiquées dans la monnaie nationale, afin d'éviter toute distorsion lors de la conversion des devises. À ses yeux, les comparaisons au fil du temps ainsi qu'entre pays sont de toute façon impossibles: les systèmes comptables varient localement, et donc les

charges et revenus des entités constitutives sont à chaque fois présentés de manière différente. À supposer qu'une devise unique soit utilisée, il faudrait indiquer les taux de conversion utilisés, avec d'autres précisions en la matière. En outre, il faudrait définir un taux de conversion fixe, afin que les données restent comparables au fil du temps.

## **Article 6**

### **Al. 1:**

Economiesuisse tient à ce qu'il soit expressément indiqué que le fichier principal et le fichier local ne font pas partie de la déclaration pays par pays.

Le PS et Alliance Sud préconisent par contre le complément suivant:

*«<sup>1</sup> ... sont tenus d'établir un fichier principal, un fichier local et une déclaration pays par pays.»*

### **Al. 2:**

Le PS propose d'abaisser le seuil à 800 millions de francs, ou alors de reprendre en Suisse le seuil de 750 millions d'euros défini par l'OCDE. Selon l'USAM, le seuil ne doit pas descendre en dessous de 900 millions de francs, sinon un bien plus grand nombre d'entreprises se verraient contraintes d'établir des déclarations pays par pays.

Alliance Sud appelle de ses vœux un seuil dix fois plus bas. Un chiffre d'affaires consolidé de 40 millions correspondrait à la valeur définissant une grande entreprise dans l'UE. Economiesuisse, SwissHoldings et Scienceindustries souhaitent que le seuil figure dans la loi. Les adaptations majeures découlant de modifications du standard international devraient être soumises à l'approbation du législateur suisse, avant de devenir contraignantes pour les groupes suisses.

L'USS juge utile que le Conseil fédéral fixe le contenu précis de la déclaration pays par pays, et qu'il puisse l'adapter en cas de besoin aux développements internationaux. Cette délégation de compétence est particulièrement utile aux yeux de l'USS, parce que les pays de l'OCDE et du G20 décideront à la fin de 2020 dans quelle mesure il y a lieu d'amender ou de compléter les données de la déclaration pays par pays.

Le Forum OAR critique la volonté de fixer le seuil au niveau d'une ordonnance et non pas dans la loi. Faute de procédure de consultation, personne n'aurait son mot à dire. Il est également reproché que le Conseil fédéral soit habilité à effectuer dans ce domaine des adaptations aux standards internationaux applicables en la matière. Des ajustements automatiques aux futures dispositions prévues dans un nombre indéterminé de normes bafoueraient clairement le principe de la sécurité juridique.

## **Article 8**

Selon AI, AR, BL, GL, NW, SH, TG et VS, la conception du mécanisme secondaire s'avère appropriée. Le CP et Expertsuisse sont en principe d'accord avec le mécanisme secondaire. Expertsuisse souhaite toutefois que l'AFC en fasse une application restrictive.

Le PDC relève que les art. 8, 9 et 12 vont au-delà du standard minimum. Le mécanisme secondaire a beau s'avérer judicieux dans certains cas, il faudrait néanmoins restreindre les dispositions susmentionnées, pour éviter toute extension des obligations ou possibilités de communiquer au-delà du standard minimum figurant dans l'accord EDPP.

Economiesuisse, SwissHoldings et Scienceindustries préconisent que la Suisse réexamine en détail si l'art. 8 est nécessaire, sachant qu'il ne fait pas l'objet du standard minimum international. Il n'est pas clair non plus pour Economiesuisse dans quelle mesure le mécanisme secondaire procure des avantages fiscaux à la Suisse. Par contre, la compétence accordée à l'AFC péjorerait l'attrait de la place économique pour les groupes opérant à l'échelon international. Elle pourrait par exemple servir de légitimation aux États étrangers souhaitant appliquer le même mécanisme secondaire à l'égard des groupes suisses déployant des activités à l'étranger. Enfin, il convient de souligner que seule l'acceptation de l'emploi du mécanisme secondaire à l'étranger – et non son usage sur son propre territoire – fait partie intégrante du standard minimum décrit dans le rapport final concernant l'action 13 BEPS.

Comme seule l'acceptation de l'usage du mécanisme secondaire à l'étranger fait partie intégrante du standard minimum, l'ASA exige de biffer l'art. 8.

Le PES, le PS et Alliance Sud jugent au contraire le mécanisme secondaire trop restrictif, avec pour effet qu'un échange de déclarations pays par pays n'aurait probablement lieu qu'avec quelques pays de l'OCDE.

Alliance Sud préconise de compléter l'art. 8 comme suit:

*«... de lui fournir le fichier principal et/ou le fichier local et la déclaration pays par pays dans les cas suivants:*

*c. l'entité constitutive résidente de Suisse est la société mère d'un groupe d'entreprises multinationales, et l'État de résidence d'une autre entité constitutive dudit groupe n'est pas un État partenaire de la Suisse;*

*d. l'entité constitutive résidente de Suisse n'est pas la société mère d'un groupe d'entreprises multinationales, et l'État de résidence de ladite société mère n'est pas un État partenaire de la Suisse».*

Le PS est également favorable à l'introduction de ces let. c et d. L'USAM prie instamment la Suisse de veiller à ce que les autres pays participants n'abusent pas de ce mécanisme secondaire, ce qui entraînerait encore plus de bureaucratie.

## **Article 10**

### **Al. 2, let. b:**

Expertsuisse est d'avis que la let. b peut être biffée. Le siège est en effet indiqué dans l'inscription au registre du commerce et la mention du lieu de l'administration effective – qui intervient dans la procédure de taxation des impôts directs – est superflue ici.

### **Al. 2, let. c:**

Pour qu'une société puisse être trouvée dans le registre du commerce, Expertsuisse préconise d'indiquer en plus de l'IDE sa raison sociale, en vue d'une identification univoque.

### **Al. 3:**

Economiesuisse, l'ASB, l'ASA et Expertsuisse invitent à biffer cette disposition: à leurs yeux, l'obligation de communiquer prévue est très étendue et injustifiée. Le rapport explicatif n'indique pas selon Economiesuisse en quoi une telle obligation s'imposerait. En cas de doute, l'AFC possède en vertu de l'art. 19 un droit à l'information, et dispose ainsi de l'instrument utile pour obtenir le cas échéant les renseignements nécessaires. L'obligation de communiquer

occasionnerait un lourd travail administratif. En outre, on ignore comment les autres entités constitutives se procureraient les renseignements nécessaires auprès des entités déclarantes. En effet, la loi n'oblige pas les entités déclarantes à renseigner les autres sociétés. La possibilité de sanctionner, par une amende de 100 000 francs au maximum, l'omission par négligence de l'obligation de communiquer doit aussi être considérée d'un œil critique.

### **Article 12**

Economiesuisse, SwissHoldings et Scienceindustries appellent de leurs vœux une disposition de loi précisant que si l'État étranger respecte le standard international, le groupe suisse n'a pas contrevenu à l'art. 271 du code pénal (CP ; RS 311.0). Si par contre l'État étranger s'en écarte et publie par exemple des déclarations pays par pays, la société mère serait tenue de ne procéder à aucun échange direct avec cet État.

Le PS et Alliance Sud invitent à préciser l'art. 12 afin par exemple que les pays en développement qui ne sont pas des États partenaires aient la possibilité de se procurer la déclaration pays par pays directement auprès de l'entité constitutive résidente sur leur territoire, sans passer par l'accord EDPP mais en faisant usage du mécanisme secondaire:

*... La société mère résidente de Suisse peut transmettre le fichier principal, le fichier local et la déclaration pays par pays à une entité constitutive résidente d'un autre État, qu'il s'agisse ou non d'un État partenaire de la Suisse.»*

### **Article 14**

#### **Al. 3:**

SO propose de reprendre la terminologie de l'art. 120, al. 4, LIFD.

### **Article 16**

Le PS et Alliance Sud doutent que les autorités recevant les déclarations pays par pays dans l'État partenaire de la Suisse disposent de ressources suffisantes pour demander des comptes en Suisse aux sociétés mères fautives. De longues procédures d'assistance administrative en seront l'inévitable résultat. Or un nouvel al. 4 permettrait d'éviter un tel scénario:

*«<sup>4</sup> L'AFC vérifie si les déclarations et fichiers remis par l'entité constitutive sont complets, sur la base des prescriptions de l'accord EDPP de l'OCDE.»*

### **Article 18**

#### **Al. 5:**

SG s'étonne que l'al. 5 ait été formulé comme disposition potestative. La mise en œuvre informatisée de l'accès aux données du système d'information ne saurait dépendre d'éventualités inconnues de l'AFC à ce jour. SG préconise en outre d'introduire une possibilité d'accès pour les cantons.

### **Article 22**

Puisque selon le rapport explicatif il n'appartient pas à l'AFC de contrôler le contenu spécifique des déclarations pays par pays, Economiesuisse et SwissHoldings exigent que l'art. 22 le mentionne explicitement. Dans ce contexte, SwissHoldings et Scienceindustries rappellent que dans bien des dossiers internationaux, la société mère déclarante est dans l'impossibilité

absolue de procéder à un examen sur le fond, parce que le droit des sociétés de nombreux États et parfois aussi leur droit pénal fixent des limites en la matière. Autrement dit, la limitation au niveau légal de la fonction de contrôle assumée permettrait de protéger l'AFC, qui est dans l'incapacité complète de vérifier si les chiffres des comptes consolidés indiqués dans la déclaration pays par pays reflètent correctement la situation du groupe.

**AI. 1:**

Expertsuisse demande des précisions sur les renseignements à publier, en tenant dûment compte de leur disponibilité et des possibilités d'accès prévues au sein du groupe. La société mère n'est pas forcément en mesure de fait ou en droit d'avoir accès, aux livres comptables des entreprises liées selon les critères fiscaux.

**AI. 2:**

Comme il n'appartient pas à l'AFC de contrôler le contenu spécifique des déclarations pays par pays fournies par les entreprises, Economiesuisse, Expertsuisse et SwissHoldings estiment que les droits accordés à l'AFC pour élucider les faits sont trop étendus et même disproportionnés au vu du but des déclarations (évaluation des principaux risques dans le contexte du projet BEPS). Les droits devraient être décrits de manière plus restrictive, et donc adaptés aux devoirs à remplir. En tout état de cause, Expertsuisse invite à biffer la let. c.

**Art. 24 à 27**

Selon AG, AI, BL, BS, GL, NW, OW, SG, SH, SO, TG, VD, VS, ZG, ZH, le PDC, la CDF, Economiesuisse, l'USS, Expertsuisse, l'ASA, SwissHoldings et Scienceindustries, les sanctions prévues contre les personnes physiques risquent de s'avérer dans la pratique inapplicables et pesantes. Il faudrait donc biffer les dispositions correspondantes et introduire une disposition pénale reprenant l'art. 181 LIFD, afin de prévoir la punissabilité des personnes morales. En outre, les amendes infligées seraient excessives. Les sanctions au sens de l'art. 24 ayant un caractère d'amende d'ordre, il serait judicieux de s'en tenir à une exécution simple, pour des raisons d'économie de procédure. Dans la pratique, l'état de fait de portée générale réglé à l'art. 26 serait suffisant dans l'application, et donc il est justifié de l'ériger en norme pour toutes les infractions.

Le PS et Alliance Sud demandent d'instaurer également la punissabilité des personnes morales.

SG constate que le flou règne en cas de dénonciation spontanée. La LEDPP ne contient pas de réglementation similaire à l'art. 36 de la loi fédérale sur l'échange international automatique de renseignements en matière fiscale (LEAR). Faute d'une telle réglementation, l'art. 13 de la loi fédérale sur le droit pénal administratif (DPA; RS 313.0) doit donc s'appliquer, comme le rappelle le message à propos de l'art. 36 LEAR, en raison de l'applicabilité générale de la DPA dans ce domaine inscrite à l'art. 37 LEAR. La LEDPP prévoit d'ailleurs elle aussi à son art. 27, al. 1, que la DPA est applicable à la poursuite et au jugement des infractions à la loi. On peut donc se demander si la dénonciation spontanée au sens de l'art. 13 DPA est possible dans le champ d'application de la LEDPP. SG part du principe qu'elle ne correspond pas à l'intention du législateur et invite donc à préciser le champ d'application de la DPA dans ce sens.

Economiesuisse, Expertsuisse, l'ASA, SwissHoldings et Scienceindustries jugent les amendes trop élevées; elles seraient nettement moins élevées en Allemagne (5000 euros) ou aux États-Unis. En outre, l'art. 174 LIFD prévoit une amende de 1000 francs au plus, ou de 10 000 francs au plus dans les cas graves ou en cas de récidive. SwissHoldings estime qu'une amende de

50 000 francs au plus serait adéquate en cas d'acte intentionnel. Economiesuisse, l'ASB, l'ASA, SwissHoldings et Scienceindustries veulent renoncer à toute amende si l'acte est commis par négligence. L'ASB explique que compte tenu de l'effort exigé, les cas de négligence ne devraient pas être punissables. En outre, les autorités ont de toute façon accès aux renseignements pertinents, par le biais du mécanisme secondaire. En ce sens, cette variante d'infraction ne serait nécessaire ni à la réalisation du but de la LEDPP, ni à l'échange effectif de renseignements.

Economiesuisse, SwissHoldings et Scienceindustries jugent superflu de sanctionner les filiales suisses ayant une société mère suisse, au cas où elles ne s'acquitteraient pas de l'obligation de communiquer prévue à l'art. 10, al. 3, LEDPP. Dès lors que la société mère suisse (et non la filiale suisse) a rempli cette obligation à sa place, il faut renoncer à punir la filiale négligente.

### **Article 28**

Selon Economiesuisse, il faudrait limiter la délégation de compétence au Conseil fédéral prévue à l'art. 28, afin qu'un échange ne soit possible qu'avec des États qui remplissent les garanties définies dans la section 5, par. 1, et dans la section 8, par. 5, de l'accord EDPP. En l'occurrence, le non-respect des réglementations susmentionnées autorise à suspendre l'échange de renseignements avec l'État concerné (section 8, par. 5, accord EDPP). La délégation de compétence au Conseil fédéral prévue à l'art. 28 devrait obliger le Conseil fédéral à faire usage de cette option en pareil cas.

L'ASB voit mal sur quels critères se base la décision d'activation bilatérale du Conseil fédéral.

Le PS et Alliance Sud souhaitent étendre l'échange automatique des déclarations pays par pays à tous les États ayant signé l'accord EDPP, et proposent à cet effet de reformuler la disposition comme suit:

*«La Suisse souhaite que dès son entrée en vigueur, l'accord EDPP prenne effet à l'égard de tous ses autres États partenaires.»*

### **Article 29**

AI, BL, BS, GL, NW, OW, SG, SH, TG et VS voient mal dans quelle mesure la notion d'État contractant à l'art. 29 va au-delà de la définition légale de l'État partenaire figurant à l'art. 2, let. b, LEDPP. De même, il n'est pas clair si l'application de cette disposition se limite à l'établissement des déclarations pays par pays ayant pour objet des périodes fiscales antérieures à l'entrée en vigueur de la LEDPP ou si elle englobe aussi leur échange. Dans ce cas, l'échange des déclarations pays par pays volontaires devrait se baser sur les dispositions actuellement en vigueur (p. ex. convention concernant l'assistance administrative en matière fiscale).

Selon TI, la relation entre les art. 12 et 29 est peu claire. Il faudrait mieux expliquer que la transmission de la déclaration pays par pays de la société mère à sa filiale étrangère avant l'entrée en vigueur de la LEDPP serait contraire à l'art. 271 CP et qu'avec l'entrée en vigueur de la LEDPP et de l'accord EDPP, l'AFC ne pourra transmettre à l'étranger que les déclarations pays par pays relatives à des périodes antérieures à l'entrée en vigueur de la loi qui lui auront été fournies volontairement par les sociétés mères (art. 29 LEDPP). En pareil cas les données figurant dans les déclarations seront soumises aux dispositions relatives à la protection des données de l'accord applicable, et dans l'hypothèse où l'accord EDPP ne serait pas en vigueur avec un pays à l'entrée en vigueur de la LEDPP, la société mère pourra malgré tout transmettre

sa déclaration pays par pays à sa filiale étrangère afin qu'elle la remette à l'autorité fiscale locale. Dans ce cas la transmission à la filiale puis à l'autorité fiscale n'entrerait pas dans le champ d'application de l'accord applicable, et donc la protection des données ne serait pas assurée.

Le PS et Alliance Sud préconisent de reformuler la disposition comme suit:

*«Art. 29 Transmission des déclarations pays par pays remises volontairement relatives aux périodes fiscales antérieures à l'entrée en vigueur de la loi*

*<sup>1</sup> L'AFC peut transmettre aux autorités compétentes des États contractants, sur la base d'une convention contre les doubles impositions ou une autre convention internationale qui prévoit un échange de renseignements en matière fiscale, les déclarations pays par pays relatives à ~~des périodes antérieures à l'entrée en vigueur de la présente loi~~ qui lui ont été fournies volontairement.*

*<sup>2</sup> Ces déclarations pays par pays peuvent être transmises par l'AFC aux États contractants à l'intention desquels l'entité déclarante les a transmises sans que ces États n'aient formulé une demande.»*

#### **4.5. Autres informations et remarques**

À propos de l'art. 13, AI, AR, BL, GL, NW, OW, SH, SO, TG, VD, VS et la CDF soulignent que la transmission – réception et envoi – des déclarations pays par pays se fera par voie électronique, et qu'elle devrait autant que possible se baser sur les canaux prévus pour l'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers.

Quant à l'art. 30, AI, AR, BL, GL, NW, OW, SH, TG, VS ZG, SwissHoldings et Scienceindustries souhaitent une entrée en vigueur aussi rapide que possible. Ainsi le régime juridique transitoire de la remise volontaire des déclarations pays par pays serait écourté autant que possible, les conditions cadres juridiques de la Suisse resteraient attrayantes et on éviterait aux groupes de subir des préjudices dans leur activité à l'étranger.

AI, AR, BL, BS, GL, NE, NW, OW, SH, SO, TG, VD, VS, ZG et la CDF rappellent que la mise en œuvre du projet aura des répercussions pour les cantons. Les cantons devront eux aussi adapter leurs systèmes informatiques et, le cas échéant, leurs procédures d'assistance administrative ou leurs procédures amiables. En outre, l'évaluation du risque de transfert de bénéficiaires et les éventuelles autres analyses menées auprès des entreprises concernées entraîneront des frais de personnel. Ces points devraient figurer dans le message.

Le PLR est d'avis qu'une procédure non bureaucratique doit être proposée en cas de conflit, pour que les entreprises ne se retrouvent pas dans la ligne de mire des autorités fiscales. Le PLR exige en outre que des règles uniformes et claires soient instaurées et dûment respectées dans tous les États de l'OCDE.

L'ASB juge important que les données puissent être tirées des systèmes existants en vue de l'établissement des déclarations pays par pays. Une éventuelle ordonnance ne devrait donc pas définir de manière trop détaillée les données à utiliser, il vaudrait mieux prévoir une solution aussi flexible que possible. Il serait également important que les déclarations pays par pays des groupes soient aussi cohérentes et significatives que possible. L'ASB juge par contre moins important que tous les groupes d'entreprises déclarants livrent leurs chiffres sous la même forme.

À supposer que le contenu de la déclaration pays par pays soit réglé dans une ordonnance, Economiesuisse juge crucial de consulter au préalable les entreprises concernées. L'ASB,

**Rapport du Département fédéral des finances sur les résultats de la consultation concernant l'accord multilatéral entre autorités compétentes portant sur l'échange des déclarations pays par pays et sur la loi fédérale sur l'échange international automatique des déclarations pays par pays des groupes d'entreprises multinationales**

l'ASA et Expertsuisse se prononcent également pour une telle consultation, lors de la mise au point de la disposition régissant le contenu des déclarations pays par pays.