



Schweizerische Eidgenossenschaft
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra

Swiss Confederation

Département fédéral des finances DFF

Secrétariat d'Etat aux questions financières internationales SFI

22 août 2018

Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices

Protocole modifiant la convention contre les doubles impositions entre la Suisse et le Royaume-Uni

Résultat de la consultation

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.....	6
3.	Position générale des participants.....	6
4.	Analyse par thème.....	6
4.1.	Aspects fondamentaux en cas d'adoption des dispositions sur la procédure d'arbitrage (6 ^e partie de la convention BEPS).....	6
4.2.	Coûts des procédures d'arbitrage (art. 25 de la convention BEPS).....	8
4.3.	Position de la Suisse par rapport aux conséquences sur les CDI de la convention BEPS.....	8
4.4.	Délégation de compétence pour la notification des futures CDI.....	9
4.5.	Mise en œuvre des standards minimaux se rapportant aux conventions fiscales.....	9
5.	Autres demandes et remarques.....	9

Abréviations et sigles des participants à la consultation

ASB	Association suisse des banquiers
CdC	Conférence des gouvernements cantonaux
CDF	Conférence des directrices et directeurs cantonaux des finances
CP	Centre Patronal
CSI	Conférence suisse des impôts
DFP	Département fédéral des finances
economiesuisse	economiesuisse, Fédération suisse des entreprises
EXPERTsuisse	Association suisse des experts en audit, fiscalité et fiduciaire
FER	Fédération des Entreprises Romandes
PDC	Parti démocrate-chrétien
PLR	PLR. Les Libéraux-Radicaux
SP	Parti socialiste suisse
SwissHoldings	Fédération des groupes industriels et de services en Suisse
UDC	Union démocratique du centre
Union patronale	Union patronale suisse
USS	Union syndicale suisse

1. Contexte

1.1. Introduction

Étant donné que la lutte contre l'évasion fiscale des sociétés multinationales est devenue une préoccupation majeure de la communauté étatique internationale, l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) a lancé en 2013, en collaboration avec le G20, un projet de lutte contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (*Base Erosion and Profit Shifting*, BEPS). Le plan d'action BEPS regroupant quinze actions et visant à s'attaquer à la réduction excessive du bénéfice imposable et au transfert artificiel de bénéfices dans des États prévoyant une imposition faible ou nulle a été adopté en 2013, et les travaux techniques en découlant se sont terminés en 2015 par la publication de plusieurs rapports.

Certains de ces rapports contiennent des propositions de dispositions visant à modifier les conventions actuelles contre les doubles impositions (CDI). Dans l'intention de mettre en œuvre ces modifications rapidement et économiquement, un groupe d'experts a été chargé, dans le cadre du plan d'action BEPS, d'examiner la possibilité de créer un instrument multilatéral pour modifier les CDI bilatérales (action 15). Dans son rapport, ce groupe d'experts a conclu qu'un instrument multilatéral était souhaitable et possible.

L'élaboration de cet instrument a été entreprise par un groupe de plus de 100 États et territoires (Groupe ad hoc), parmi lesquels la Suisse. En novembre 2016, ce groupe a adopté la Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (convention BEPS).

Une partie des dispositions concernant les CDI contenues dans cette convention sont des standards minimaux que tous les États membres de l'OCDE et du G20 ainsi que de nombreux autres États et territoires se sont engagés à mettre en œuvre. Ces standards correspondent fondamentalement à la politique actuelle de la Suisse relative aux CDI. Ils font aussi l'objet de négociations bilatérales menées par la Suisse sur des CDI. Pour s'assurer que ces standards sont mis en œuvre et qu'aucun État ou territoire n'obtiendra un avantage concurrentiel en ne les appliquant pas, leur mise en œuvre sera contrôlée au moyen d'examen par les pairs (*peer reviews*).

En plus de la convention BEPS, la consultation avait aussi pour objet le protocole modifiant la CDI entre la Suisse et le Royaume-Uni signé le 30 novembre 2017 (désigné ci-après «protocole modifiant la CDI-GB»), qui transpose la convention BEPS dans les relations bilatérales entre la Suisse et le Royaume-Uni. Le protocole modifiant la CDI-GB fait l'objet d'un message séparé qui est soumis aux Chambres fédérales pour approbation. Vous trouverez ci-après un résumé des résultats de la consultation sur le protocole modifiant la CDI-GB (voir ch. 3).

1.2. Contenu du projet

La Suisse a participé activement au projet BEPS et à l'élaboration de la convention BEPS en particulier. Elle a contribué à lui donner la souplesse nécessaire à ses yeux pour que sa mise en œuvre soit en accord avec la politique de la Suisse relative aux CDI. Du fait que la convention BEPS prévoit la possibilité d'émettre des réserves, elle n'oblige pas à reprendre des dispositions qui ne constituent pas des standards minimaux.

Pour l'essentiel la Suisse met en œuvre, avec la convention BEPS, les standards minimaux en matière de prévention de l'utilisation abusive des conventions et d'accroissement de l'efficacité des mécanismes de règlement des différends. Conformément à sa politique en matière de

CDI¹, la Suisse a en outre opté pour l'ajout d'une clause d'arbitrage dans ses CDI qui entrent dans le champ de la convention BEPS. L'ajout d'une clause d'arbitrage au sens de la convention BEPS non seulement se substitue le cas échéant aux clauses existantes, mais aussi complète les CDI dépourvues d'une telle clause, à condition que l'État partenaire de la Suisse concerné ait également opté pour l'ajout d'une telle clause.

Lors de la signature de la convention BEPS, la Suisse a indiqué à titre provisoire qu'elle entendait modifier sur la base de la convention ses CDI conclues avec l'Afrique du Sud, l'Argentine, l'Autriche, le Chili, l'Inde, l'Islande, l'Italie, le Liechtenstein, la Lituanie, le Luxembourg, la Pologne, le Portugal, la Tchéquie et la Turquie.

2. Procédure de consultation et évaluation

2.1. Procédure de consultation

Ont été invités à participer à la consultation: les gouvernements des 26 cantons, la Conférence des gouvernements cantonaux (CdC), treize partis politiques, trois associations faîtières des communes, des villes et des régions de montagne œuvrant au niveau national, huit associations faîtières de l'économie œuvrant au niveau national et 34 représentants de milieux intéressés. Un certain nombre de participants ne se sont positionnés que par rapport à la convention BEPS. D'autres ont exprimé leur avis sur les deux projets en même temps (convention BEPS et protocole modifiant d'ici la CDI-GB).

Sur l'ensemble des invités, ont participé à la consultation: 24 cantons (AI, AR, AG, BE, BL, BS, FR, GE, GL, JU, LU, NE, NW, OW, SG, SH, SZ, TG, TI, UR, VD, VS, ZG, ZH), la CDF, quatre partis politiques (PDC, PLR, PS, UDC), l'association faîtière des villes, quatre associations faîtières de l'économie qui œuvrent au niveau national (Union patronale, economiesuisse, ASB, USS) et quatre représentants des milieux intéressés (CP, EXPERTsuisse, SwissHoldings, Union des Banques cantonales suisses).

En outre, deux participants qui n'ont pas été invités officiellement ont exprimé leur avis; il s'agit de la Swiss-American Chamber of Commerce et de la FER).

La plupart des cantons se rallient expressément (BE, FR et LU) ou pour l'essentiel (AR, AI, BS, BL, GE, JU, NW, SG, SH, SZ, TG, VD, VS, ZG, ZH) à l'avis de la CDF du 9 février 2018. Deux cantons (OW et UR) ont renoncé à prendre position du fait qu'ils partagent l'avis de la CDF.

L'Union des Banques cantonales suisses indique que les banques cantonales se sont penchées sur le projet et expriment leur avis à travers la prise de position de l'ASB. L'Union des Banques cantonales suisses soutient la position de l'ASB et renonce donc à donner son avis séparément. L'Union patronale renonce également à prendre position, car le projet entre, conformément au partage des tâches avec economiesuisse, dans la compétence de cette dernière.

Cinq participants (AG, GL, NE, Union des villes suisses, USS) ont renoncé à prendre position et n'ont pas de remarques à faire.

¹ La Suisse a conclu une clause d'arbitrage au sens de l'art. 25, par. 5, du Modèle de convention de l'OCDE dans ses CDI avec les États et territoires suivants: Afrique du Sud, Albanie, Allemagne, Australie, Autriche, Belgique, Espagne, Estonie, France, Grèce, Hong Kong, Islande, Kazakhstan, Liechtenstein, Luxembourg, Malte, Norvège, Pays-Bas, Pologne, République Slovaque, Royaume-Uni, Slovaquie, Suède et Uruguay.

2.2. Méthode d'évaluation

Les avis reçus font l'objet d'une analyse par thème et ne sont donc pas présentés individuellement. Il s'agit plutôt de dégager la position générale des participants. C'est pourquoi, pour les détails, il est renvoyé aux avis publiés par la Chancellerie fédérale.

3. Position générale des participants

Dans leur majorité, les participants à la consultation sont favorables aux deux projets.

Le PLR, le PS, economiesuisse, SwissHoldings, Swiss-American Chamber of Commerce et la FER soutiennent expressément et sans réserve la convention BEPS.

Un canton (TI) et l'ASB sont favorables à la convention BEPS, mais demandent que l'on renonce à la délégation de compétence au Conseil fédéral pour ce qui est de la transposition de la convention BEPS dans d'autres CDI.

D'autres participants (CDF, PDC, AI, AR, AG, BE, BL, BS, FR, GE, GL, JU, LU, NE, NW, OW, SG, SH, SZ, TG, UR, VD, VS, ZG, ZH) sont fondamentalement favorables à la convention BEPS, mais demandent que l'on renonce à l'option concernant les dispositions sur la procédure d'arbitrage (6^e partie de la convention BEPS).

L'UDC rejette la convention BEPS, mais est en revanche expressément favorable à la procédure d'arbitrage prévue par la convention.

Bien qu'EXPERTsuisse s'oppose au principe même de la plupart des dispositions de la convention BEPS du point de vue matériel, notamment pour des raisons de technique fiscale, elle approuve le projet, estimant que la Suisse n'a, dans les faits, pas d'autre choix que d'accepter la convention BEPS telle qu'elle est.

Les participants qui ont donné leur avis sur le protocole modifiant la CDI-GB y sont favorables (AI, BL, BS, BE, JU, LU, NE, NW, SG, SH, SZ, TG, UR, VS, VD, ZG, ZH, CDF, PLR, PS, economiesuisse, ASB, CP, SwissHoldings, FER, Swiss-American Chamber of Commerce). L'UDC annonce qu'elle examinera en détail le protocole modifiant la CDI-GB à l'occasion des débats parlementaires.

4. Analyse par thème

4.1. Aspects fondamentaux en cas d'adoption des dispositions sur la procédure d'arbitrage (6^e partie de la convention BEPS)

Sont favorables à l'adoption des dispositions sur la procédure d'arbitrage (6^e partie de la convention BEPS) le PLR, l'UDC, economiesuisse, l'ASB, la FER, Swiss-American Chamber of Commerce et SwissHoldings. Le PLR et l'UDC considèrent qu'une convention d'arbitrage est importante pour les entreprises suisses et constitue une nette amélioration par rapport à la procédure amiable appliquée actuellement dans le cadre des CDI. D'après economiesuisse et SwissHoldings, les clauses d'arbitrage permettent non seulement de faciliter le règlement des différends, mais aussi d'atténuer le risque – augmenté par le BEPS – de double imposition des entreprises internationales. D'autres participants (FER, Swiss-American Chamber of Commerce) soulignent que l'adoption de clauses d'arbitrage contribue à renforcer la sécurité juridique et encourage les entreprises à garder leur substance économique (et, donc, fiscale) en Suisse à long terme. Pour SwissHoldings, la transposition, en application de la convention BEPS, de la clause d'arbitrage dans la CDI avec l'Italie constitue un progrès significatif au vu de l'importance de ce partenaire commercial pour la Suisse. Enfin, economiesuisse et la FER

soulignent que les clauses d'arbitrage déploieraient aussi des effets favorables sur la durée des procédures amiables.

La CDF s'oppose à l'adoption des dispositions sur la procédure d'arbitrage (6^e partie de la convention BEPS). Elle reconnaît que les clauses d'arbitrage sont conformes à la politique de la Suisse en matière de CDI, mais rejette leur adoption automatique dans le cadre d'un accord multilatéral. Elle considère que de telles clauses ne doivent être conclues que dans le cadre de CDI bilatérales, après une évaluation soigneuse des chances et des risques qu'elles impliquent. En reprenant les règles de la convention BEPS, la Suisse se priverait de la possibilité de choisir les États avec lesquels elle souhaite appliquer une clause d'arbitrage. D'après la CDF, la Suisse s'exposerait à un risque financier considérable: certains États pratiquant une fiscalité élevée pourraient en effet exiger le remboursement de tous les impôts acquittés durant de nombreuses années, au motif qu'il manque de la substance en Suisse, que cette dernière est insuffisante ou que les prix de transfert appliqués n'étaient "pas corrects". Actuellement, une entreprise risque de s'exposer à une double imposition (partielle) en cas de litige et est donc incitée à se défendre vigoureusement et coûte que coûte contre les créances rétroactives. En cas d'adoption des dispositions sur la procédure d'arbitrage, l'entreprise elle-même ne courra plus de risque financier, car celui-ci sera pleinement répercuté sur les États concernés. Cette situation est particulièrement choquante lorsque l'entreprise s'est elle-même mise en péril en exploitant des zones d'incertitude ou en recourant à une optimisation fiscale à outrance. C'est pourquoi la CDF recommande au moins, à titre de proposition subsidiaire, de limiter la clause d'arbitrage aux périodes fiscales à venir.

La plupart des cantons (AR, AI, BE, BS, BL, FR, GE, JU, LU, NW, SG, SH, SZ, TG, VD, VS, ZG, ZH) et le PDC adhèrent expressément à l'opinion de la CDF concernant la 6^e partie de la convention BEPS.

Dans sa prise de position, SwissHoldings donne son avis sur les motifs, énoncés par la CDF, du rejet de l'adoption de la 6^e partie de la convention BEPS:

- En vertu du droit en vigueur, la Suisse est déjà tenue, dans le cadre de la procédure amiable, d'éviter la double imposition en effectuant des ajustements corrélatifs lorsqu'un pays étranger procède à un ajustement motivé des bénéficiaires, sauf si l'entreprise a fait preuve de mauvaise foi.
- L'adoption d'une clause d'arbitrage ne change rien aux intérêts des entreprises: celles-ci ont intérêt, aussi bien en cas de procédure amiable qu'en cas de procédure d'arbitrage, à fournir aux autorités fiscales suisses tous les arguments et moyens de preuve leur permettant – dans la mesure où cela est conforme au droit international – de soumettre leurs bénéficiaires à l'impôt en Suisse et non pas dans un pays étranger à fiscalité plus élevée.
- L'existence d'une clause d'arbitrage mettrait fin aux pratiques énoncées par la CDF des États à fiscalité élevée. En effet, dès lors qu'une CDI contient des clauses d'arbitrage, les États étrangers sont tenus, à la demande du tribunal d'arbitrage, de corriger rétroactivement les ajustements non justifiés. Les clauses d'arbitrages contribueront ainsi à augmenter l'attrait de la Suisse pour les entreprises. En fin de compte, la Confédération, les cantons et les communes pourraient donc enregistrer une augmentation de leurs recettes.
- D'après SwissHoldings, l'argument de la CDF selon lequel les entreprises sont nombreuses à déclarer des bénéficiaires trop élevés en Suisse n'est pas correct. SwissHolding estime que les investisseurs n'apprécient guère les pratiques (fiscales) risquées, ces dernières entraînant souvent une baisse de leurs cours boursiers. Il est donc improbable que les directions des groupes d'entreprises cotés en bourse recourent régulièrement à de telles pratiques. Certains cas isolés de pratiques – sans doute condamnables pour certaines – ne doivent

pas être invoqués pour justifier la renonciation à l'instrument efficace que sont les clauses d'arbitrage.

SwissHoldings et economiesuisse rejettent également la proposition subsidiaire de la CDF qui consiste à n'appliquer la procédure d'arbitrage qu'aux années à venir.

4.2. Coûts des procédures d'arbitrage (art. 25 de la convention BEPS)

Certains cantons (AI, BL, SG, TG, VD, VS, ZH) s'opposent à ce que les coûts de la procédure d'arbitrage soient portés par les États contractants et ce, même dans les cas où l'accord amiable, qui concrétise la décision rendue par la commission d'arbitrage, est rejeté par la personne concernée (voir art. 25 de la convention BEPS). Ces cantons demandent que les coûts soient assumés en vertu du principe de causalité. Ces cantons s'opposent également au fait que la personne ou l'entreprise concernée puisse rejeter l'accord amiable, qui concrétise la décision de la commission d'arbitrage, et qu'elle ait le droit de porter le litige devant un tribunal (voir art. 19, par. 4, let. b, de la convention BEPS).

4.3. Position de la Suisse par rapport aux conséquences sur les CDI de la convention BEPS

Quatre participants (CDF, PDC, economiesuisse, ASB) soutiennent la position de la Suisse en ce qui concerne les conséquences de la convention BEPS. Ils estiment que la teneur des CDI concernées par la convention doit être adaptée à la convention.

La CDF considère également que la Suisse ferait fausse route si elle adoptait la position qui veut que les dispositions de la convention BEPS ne soient pas transposées dans les CDI, mais que cette convention et les CDI coexistent telles quelles. Cette position est en effet contraire à la pratique de la Suisse en matière de législation et de publication des actes. En outre, elle entraînerait une diminution de la sécurité juridique, de la clarté et de la lisibilité et ce, non seulement pour les contribuables justiciables et les autorités fiscales et les tribunaux suisses, mais aussi pour ce qui est des relations avec les États partenaires. La réduction, dans un premier temps, de la charge administrative induite par le fait que les conventions ne doivent pas être renégociées pourrait entraîner, dans un deuxième temps, une augmentation de la charge administrative liée aux procédures amiables et aux procédures d'arbitrage.

Le PDC est également d'avis que les CDI doivent être modifiées directement d'après la convention BEPS et que cette dernière doit déployer des effets comparables à ceux d'un protocole de modification. Il estime que cette position est conforme à la conception suisse du droit. Le PLR regrette que les États concernés n'arrivent pas à se mettre d'accord sur la question si la convention BEPS doit être transposée directement dans les CDI ou non. Le PLR est néanmoins favorable, même si cela exige que la Suisse introduise les standards minimaux au moyen de révisions bilatérales avec une partie des États, à ce que les mesures BEPS qui concernent les CDI soient également mises en œuvre avec ces États.

L'ASB et economiesuisse partagent expressément la position de la Suisse en ce qui concerne les conséquences de la convention BEPS sur les CDI concernées. D'après economiesuisse, les milieux économiques sont favorables à ce que la Suisse s'adapte à la convention BEPS que les CDI avec les États qui partagent l'interprétation de la Suisse et avec lesquels le texte exact de la CDI modifiée par la convention BEPS peut être rédigé en collaboration. Pour tous les autres États, les milieux économiques préconisent la révision bilatérale des CDI.

ZG souligne que l'introduction de la convention BEPS diminue la clarté du droit fiscal international et, par conséquent, augmente les coûts d'exécution. Selon ce canton, il est donc souhaitable que le droit conventionnel traditionnel soit mis à jour aussi rapidement que possible pour rétablir la cohérence.

Le TI émet un jugement critique en ce qui concerne la procédure proposée, selon laquelle le DFF et l'État partenaire concerné sont compétents pour définir la teneur exacte des modifications qui découlent des réserves émises par la Suisse et l'État partenaire concerné.

4.4. Délégation de compétence pour la notification des futures CDI

Le PS est d'accord avec la proposition (art. 2 du projet d'arrêté fédéral portant approbation de la convention BEPS) d'après laquelle le Conseil fédéral est habilité, après consultation des commissions parlementaires de l'économie et des redevances, à notifier que d'autres CDI sont couvertes par la convention BEPS.

Par contre, l'ASB et le TI sont contre cette délégation de compétence. Ils estiment que le Parlement et les cantons devraient, comme pour toute modification d'une CDI, pouvoir décider si d'autres CDI sont couvertes par la convention BEPS.

4.5. Mise en œuvre des standards minimaux se rapportant aux conventions fiscales

Une grande majorité des cantons (AI, BL, FR, GE, JU, LU, NE, NW, SG, SZ, TG, VS, UR, ZG, ZH), la CDF, le PDC, economiesuisse, SwissHolding, le CP, la FER et l'ASB sont expressément favorables à la position du Conseil fédéral en ce qui concerne le champ d'application matériel de la convention BEPS. Ainsi, economiesuisse précise dans sa prise de position que la Suisse a contribué activement, dans le cadre de ses négociations à l'OCDE, à concevoir la convention BEPS de telle sorte que les États aient la possibilité d'émettre des réserves et, ainsi, d'accorder de manière flexible les effets de la convention à leur propre politique en matière de CDI. Grâce à cette flexibilité, la Suisse peut limiter la mise en œuvre des mesures BEPS dans le cadre des CDI aux standards minimaux, ce à quoi les milieux économiques sont très favorables.

Par contre, le PS met en doute la pertinence du champ d'application limité de la convention BEPS pour lequel la Suisse a opté. Ce parti estime qu'il n'est pas nécessaire de créer une singularité suisse et qu'il serait préférable de s'adapter tant que faire se peut au droit européen et aux standards de l'OCDE. Les réserves de la Suisse quant à la convention BEPS méritent donc d'être remises en question. Ces réserves mériteraient selon le PS des explications supplémentaires et plus précises, en particulier en ce qui concerne les art. 4, 10 et 11 de la convention BEPS.

5. Autres demandes et remarques

Compte tenu des dispositions matérielles de la convention BEPS et des derniers développements (en particulier les normes internationales les plus récentes en matière de lutte contre les abus), le TI considère que l'abrogation de l'ordonnance du 14 décembre 1962 instituant des mesures contre l'utilisation sans cause légitime des conventions conclues par la Confédération en vue d'éviter les doubles impositions (RS 672.202) serait indiquée. D'après le TI, cette ordonnance est en effet obsolète.

Le canton d'UR et la FER sont favorables à l'idée de soumettre à un examen régulier la mise en œuvre des standards BEPS minimaux relatifs aux conventions au moyen des examens par les pairs effectués par un comité de l'OCDE, le Cadre inclusif sur le BEPS (*Inclusive Framework on BEPS*). Avec ces examens, aucun État ne devrait être en mesure de tirer un avantage concurrentiel en ne mettant pas en œuvre certains standards minimaux.