



Du 29 septembre 2017 (état au 17 octobre 2018)

Commentaire de l'ordonnance sur l'échange international automatique des déclarations pays par pays des groupes d'entreprises multinationales (OEDPP)

Table des matières

Condensé	3
Commentaire des dispositions	4
Art. 1 Contenu de la déclaration pays par pays	4
Art. 2 Possibilités de choix	5
Art. 3 Seuil au-dessus duquel une déclaration pays par pays doit être établie	5
Art. 4 Obligation d'une autre entité constitutive résidente de Suisse de fournir la déclaration pays par pays	6
Art. 5 Attribution des déclarations pays par pays et procédure d'appel.....	6
Art. 6 Organisation et administration du système d'information.....	7
Art. 7 Catégories de données personnelles traitées	7
Art. 8 Destruction des données.....	8
Art. 9 Demandes de suspension de l'échange automatique des déclarations pays par pays avec un État partenaire	8
Art. 10 Entrée en vigueur	8
Conséquences de la mise en œuvre de l'échange automatique des déclarations pays par pays pour la Confédération, les cantons et les communes.....	8

Condensé

En 2013, l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) a lancé conjointement avec les pays du G20 un projet visant à lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (Base Erosion and Profit Shifting, BEPS). L'échange automatique des déclarations pays par pays fait partie des normes minimales découlant du projet BEPS. Les bases légales de l'échange des déclarations pays par pays sont l'accord multilatéral du 27 janvier 2016 entre autorités compétentes portant sur l'échange des déclarations pays par pays (accord EDPP)¹ et la loi fédérale du 16 juin 2017 sur l'échange international automatique des déclarations pays par pays des groupes d'entreprises multinationales (LEDPP)². Par l'ordonnance du 29 septembre 2017 sur l'échange international automatique des déclarations pays par pays des groupes d'entreprises multinationales (OEDPP)³, le Conseil fédéral assume les compétences qui lui sont déléguées dans différents articles de la LEDPP.

Contexte

Le 16 juin 2017, l'Assemblée fédérale a approuvé l'accord EDPP et adopté la LEDPP. Les bases légales de l'échange des déclarations pays par pays ont ainsi été créées. L'accord EDPP, la LEDPP et l'OEDPP sont entrés en vigueur le 1^{er} décembre 2017. Les groupes d'entreprises multinationales basés en Suisse doivent donc établir une première déclaration pays par pays pour l'année fiscale 2018. La Suisse et ses États partenaires pourront ainsi échanger des déclarations pays par pays à partir de 2020. Pour les périodes fiscales antérieures à 2018, les groupes d'entreprises peuvent fournir spontanément des déclarations pays par pays, que l'Administration fédérale des contributions (AFC) transmet aux États partenaires à partir de 2018 selon les modalités de l'accord EDPP.

La déclaration pays par pays contient des informations relatives à la répartition mondiale des chiffres d'affaires et des impôts acquittés, ainsi que d'autres chiffres-clés des groupes d'entreprises multinationales, par État et territoire, et des données sur les principales activités économiques des entités constitutives d'un groupe. 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 et d'autres risques liés à l'érosion de la base d'imposition et au transfert de bénéfices. Selon le standard de l'OCDE, mis en œuvre à travers l'accord EDPP ou de futurs accords internationaux prévoyant un échange automatique de déclarations pays par pays, les informations de la déclaration pays par pays sont destinées uniquement aux autorités fiscales et ne sont pas publiées.

Les États de l'OCDE et du G20 détermineront fin 2020 au plus tard s'il convient de modifier le contenu de la déclaration pays par pays en vue d'exiger la communication de données supplémentaires ou différentes. Ils discuteront également de la modification du seuil du chiffre d'affaires annuel consolidé qui déclenche l'obligation de fournir la déclaration pays par pays et, donc, de l'augmentation du pourcentage de groupes d'entreprises multinationales soumis à l'obligation de déposer une déclaration pays par pays.

Contenu de l'ordonnance

L'OEDPP contient les dispositions d'exécution du Conseil fédéral concernant la LEDPP.

L'OEDPP fixe le contenu de la déclaration pays par pays et le seuil à partir duquel une déclaration pays par pays doit être établie. Elle définit en outre les tâches de l'AFC, fournit des précisions concernant son système d'information et contient d'autres dispositions nécessaires à l'exécution de la LEDPP.

¹ RS 0.654.1

² RS 654.1

³ RS 654.11

Elle charge les entreprises qui tombent dans le champ d'application de la LEDPP de l'exécution. Vu que cette exécution aura principalement lieu en dehors de l'administration fédérale, une procédure de consultation devrait être menée en vertu de l'art. 3, al. 1, let. e, de la loi du 18 mars 2005 sur la consultation⁴. Aucune procédure de consultation n'a toutefois été menée sur l'OEDPP, car l'accord EDPP et la LEDPP ont fait l'objet d'une consultation du 13 avril au 13 juillet 2016. Le Département fédéral des finances (DFF) connaît donc l'avis des milieux intéressés sur les points à régler dans l'ordonnance⁵.

Commentaire des dispositions

L'OEDPP s'applique en principe aux déclarations pays par pays portant sur les périodes fiscales à compter de 2018. Elle est aussi applicable aux déclarations remises spontanément concernant des périodes fiscales antérieures à l'entrée en vigueur de la LEDPP.

Art. 1 Contenu de la déclaration pays par pays

En vertu de l'art. 3, al. 2, LEDPP, le Conseil fédéral fixe le contenu de la déclaration pays par pays compte tenu des normes internationales en la matière. Cette délégation de compétences permet à la Suisse d'adapter à l'évolution des normes internationales les données qui doivent figurer dans la déclaration pays par pays conformément aux recommandations formulées dans le rapport de l'OCDE sur la documentation des prix de transfert et la déclaration pays par pays (rapport sur l'action 13). Cette prérogative est essentielle notamment en vue de la révision de 2020, qui pourrait conduire à modifier ou à ajouter certaines données à la déclaration pays par pays.

Le contenu de la déclaration pays par pays défini à l'art. 1 et dans l'annexe de l'OEDPP correspond aux données prévues dans le rapport sur l'action 13 (cf. annexe III du rapport sur l'action 13). Certains termes de la traduction allemande du rapport sur l'action 13 ont été remplacés dans l'OEDPP et dans son annexe par les termes correspondants utilisés en Suisse. La version française a été adaptée en conséquence.

Les termes et expressions suivants de la traduction française du rapport ont été remplacés par leurs équivalents, de sens identique, utilisés en Suisse:

Rapport sur l'action 13:	OEDPP:
Exercice fiscal considéré	Période fiscale déclarable
Chiffre d'affaires: partie indépendante	Chiffre d'affaires résultant des transactions avec des entreprises non associées
Chiffre d'affaires: partie liée	Chiffre d'affaires résultant des transactions avec des entreprises associées
Bénéfice (perte) avant impôts	Bénéfice ou perte avant impôts
Impôts sur les bénéfices acquittés (sur la base des règlements effectifs)	Impôts sur les bénéfices acquittés sur la base des règlements effectifs
Impôts sur les bénéfices dus – année en cours	Impôts sur les bénéfices dus de l'année en cours
Bénéfices non distribués	Bénéfices non distribués avant affectation des bénéfices
Juridiction de constitution ou d'inscription dans le registre du commerce, si elle diffère de la juridiction fiscale de résidence	Juridiction fiscale selon la loi de laquelle l'entité constitutive a été fondée ou inscrite au registre du commerce, si elle diffère de la juridiction

⁴ RS 172.061

⁵ Le rapport sur les résultats de la consultation peut être consulté à l'adresse suivante : www.admin.ch > Droit fédéral > Procédures de consultation > Procédures de consultation terminées > 2016 > DFF.

Les entités déclarantes doivent utiliser le schéma XML de l'OCDE⁶ pour transmettre leurs déclarations pays par pays à l'AFC, y compris les déclarations qu'elles remettent spontanément concernant des périodes fiscales antérieures à l'entrée en vigueur de la LEDPP. Ce schéma est expliqué dans le guide d'utilisation de l'OCDE de mars 2016⁷. L'AFC publiera des informations détaillées sur la transmission des déclarations dans une directive technique et communiquera en temps voulu comment les déclarations spontanées devront lui être remises.

Art. 2 Possibilités de choix

L'OCDE a défini dans l'annexe III de son rapport sur l'action 13 les termes et expressions utilisés dans la déclaration pays par pays. Le 29 juin 2016, elle a publié pour la première fois des instructions – qu'elle complète et remanie régulièrement – contenant des recommandations sur la mise en œuvre de la déclaration pays par pays afin de préciser ces termes et expressions⁸. Bien que la Suisse participe à l'élaboration de ces instructions, l'OEDPP fait référence aux instructions du 13 septembre 2018⁹ (désignées ci-après «instructions»), le but étant de s'assurer qu'il est clair pour toutes les parties concernées quelle version est déterminante pour quelle année fiscale.

Certaines recommandations des instructions prévoient plusieurs possibilités de mise en œuvre (les États peuvent par exemple choisir quelle normes comptables sont applicables à la définition du groupe [cf. recommandations sur le choix des normes et principes comptables pour déterminer l'existence d'un groupe et l'appartenance à ce groupe]). Étant donné que ces instructions s'adressent en principe aux États – et non aux entreprises –, il leur incombe de mettre en application les recommandations. Le Conseil fédéral ne veut pas défavoriser certaines entreprises en restreignant les différentes possibilités de mise en œuvre présentées dans les recommandations, raison pour laquelle l'art. 2 OEDPP dispose que les entités déclarantes peuvent exploiter ces possibilités et garantit ainsi une application aussi large que possible en Suisse des recommandations de l'OCDE.

Art. 3 Seuil au-dessus duquel une déclaration pays par pays doit être établie

Comme la révision de 2020 pourrait conduire à revoir ce seuil, celui-ci n'est pas précisé dans l'accord EDPP.

Selon le rapport sur l'action 13, les groupes d'entreprises multinationales présentant un chiffre d'affaires annuel consolidé de plus de 750 millions d'euros ou un montant équivalent en monnaie nationale au 1^{er} janvier 2015 sont visés par l'obligation de fournir une déclaration pays par pays aux autorités fiscales. En Suisse, la conversion de ce seuil en date du 1^{er} janvier 2015 conduit à un seuil de chiffre d'affaires annuel consolidé s'élevant à 900 millions de francs suisses.

Selon l'art. 6, al. 2, LEDPP, le Conseil fédéral fixe le seuil de chiffre d'affaires au-dessus duquel les groupes d'entreprises multinationales sont tenus d'établir une déclaration pays par pays, en tenant compte des normes internationales.

Le Conseil fédéral n'est pas tenu de réviser le seuil en fonction des fluctuations monétaires. La date de conversion recommandée dans les instructions (cf. recommandation relative aux fluctuations

⁶ Le schéma XML de l'OCDE peut être consulté gratuitement sur le site Internet de l'AFC à l'adresse www.estv.admin.ch > Droit fiscal international > Informations spécialisées > Country-by-Country-Reporting CbCR > Publications > Documents de l'OCDE.

⁷ Le guide d'utilisation de l'OCDE, complété en septembre 2017, peut être consulté gratuitement sur le site Internet de l'AFC à l'adresse www.estv.admin.ch > Droit fiscal international > Informations spécialisées > Country-by-Country-Reporting CbCR > Publications > Documents de l'OCDE.

⁸ Complétées en décembre 2016, avril, juillet, septembre et novembre 2017, ainsi qu'en février et septembre 2018.

⁹ Les instructions de l'OCDE peuvent être consultées gratuitement sur le site Internet de l'AFC à l'adresse www.estv.admin.ch > Droit fiscal international > Informations spécialisées > Country-by-Country-Reporting CbCR > Publications > Documents de l'OCDE.

monétaires) est celle du 1^{er} janvier 2015. Selon les recommandations de l'OCDE, un groupe d'entreprises multinationales dont la société mère suisse n'atteint pas le seuil de 900 millions de francs ne devrait pas être soumis, dans un autre État dont le seuil a été fixé dans une autre monnaie (p. ex. 750 millions d'euro), à l'obligation de remettre une déclaration pays par pays en raison des fluctuations monétaires.

Même lorsqu'il atteint le seuil de 900 millions de francs, un groupe d'entreprises multinationales ne doit pas fournir de déclaration si le seuil fixé en monnaie nationale de l'État de résidence de la société mère n'est pas atteint et qu'il correspond à 750 millions d'euros, valeur au 1^{er} janvier 2015.

Art. 4 Obligation d'une autre entité constitutive résidente de Suisse de fournir la déclaration pays par pays

Aux termes de l'art. 8, al. 1, LEDPP, l'AFC peut, dans certaines circonstances et après expiration des délais de transmission définis dans la convention applicable, prescrire à toute autre entité constitutive résidente de Suisse appartenant à un groupe d'entreprises multinationales de lui fournir une déclaration. Selon l'art. 4 OEDPP, le groupe décide quelle entité constitutive résidente de Suisse appartenant au groupe remettra la déclaration. Si l'entité constitutive sollicitée ne fournit pas elle-même la déclaration, l'AFC lui demande de lui communiquer dans les 30 jours quelle entité constitutive fournira la déclaration.

Art. 5 Attribution des déclarations pays par pays et procédure d'appel

Al. 1 et 2

Dans le cadre de l'échange des déclarations pays par pays, l'AFC constitue la plaque tournante pour l'échange des renseignements avec les juridictions partenaires ainsi qu'avec les administrations fiscales cantonales. Elle affecte aux administrations fiscales cantonales les renseignements transmis automatiquement par les États partenaires et par les entités déclarantes établies en Suisse. Pour les entités, le numéro d'identification fiscale revêt une grande importance en tant que critère incontestable d'affectation. En Suisse, il s'agit en l'occurrence, conformément aux dispositions de l'art. 2, al. 1, let. k, LEDPP, du numéro d'identification des entreprises suisses (IDE) selon la loi du 18 juin 2010 sur le numéro d'identification des entreprises¹⁰.

Pour pouvoir affecter aux cantons les renseignements transmis de l'étranger et de Suisse, l'AFC a besoin de recevoir dans les deux mois suivant la fin de l'année civile le numéro d'identification fiscale de toutes les entités constitutives résidentes d'un canton au sens de l'art. 2, let. e, LEDPP. L'expression «entité constitutive résidente de Suisse» est précisée dans cette même disposition.

Conformément à l'art. 32, al. 1, de l'ordonnance du 23 novembre 2016 sur l'échange international automatique de renseignements en matière fiscale (OEAR)¹¹, les cantons doivent déjà communiquer à l'AFC le numéro d'identification des entreprises de toutes les entités qui y sont assujetties à l'impôt à titre illimité. Comme les établissements stables ne doivent pas être annoncés dans le cadre de l'échange automatique de renseignements (EAR), l'art. 5, al. 1, OEDPP garantit qu'ils sont annoncés dans le cadre de l'échange des déclarations pays par pays. Si l'annonce faite aux fins de l'EAR englobe également les établissements stables assujettis à l'impôt dans le canton au sens de l'art. 2, let. e, ch. 2, elle peut servir d'annonce commune aux fins à la fois de l'EAR et de l'échange des déclarations pays par pays. De cette manière, on évite les redondances.

Seuls peuvent être retenus comme critères d'attribution les renseignements requis pour identifier l'entité en exécution de la convention applicable et échangés par les États partenaires. Le numéro d'identification des entreprises constitue un critère d'attribution, de même notamment que le nom et le siège de l'entité.

¹⁰ RS 431.03

¹¹ RS 653.11

Al. 3

Si les critères d'attribution coïncident avec les renseignements transmis automatiquement de l'étranger ou par les entités déclarantes résidentes de Suisse, l'AFC donne au canton dans lequel les entités constitutives sont assujetties à l'impôt selon l'art. 5, al. 1, OEDPP l'accès aux renseignements au moyen d'une procédure d'appel sûre et cryptée. En outre, l'AFC rappelle aux administrations fiscales cantonales les restrictions à l'utilisation des renseignements transmis et l'obligation de maintenir le secret prévues dans la convention applicable (art. 15, al. 2, LEDPP).

Al. 4

La sécurité des données concernant les renseignements transmis de l'étranger et de Suisse doit pouvoir être garantie en tout temps. C'est pourquoi il est indispensable que seuls les collaborateurs des administrations fiscales cantonales disposant d'une authentification à deux facteurs aient accès à la procédure d'appel. L'un des facteurs d'authentification doit être un élément d'identification physique, incontestable et infalsifiable, permettant d'identifier un utilisateur d'un réseau électronique (p. ex. SuisseID ou carte à puce).

Art. 6 Organisation et administration du système d'information

Pour tous les genres d'impôts de son domaine de compétence, l'AFC exploite un système d'information (cf. par ex. art. 36a de la loi fédérale du 13 octobre 1965 sur l'impôt anticipé [LIA]¹²). Toute collection de données personnelles sous forme électronique ou autres est considérée comme un système d'information. L'exploitation d'un système d'information pour l'échange des déclarations pays par pays selon l'art. 6 OEDPP est nécessaire notamment parce que d'importants volumes de données sont transmis aux fins de l'échange des déclarations.

Al. 1 et 2

Le système d'information de l'AFC pour l'échange des déclarations pays par pays est exploité soit comme système d'information autonome soit comme réseau de systèmes d'information. Cela permet de mettre en réseau plusieurs systèmes d'information de diverses unités organisationnelles de l'AFC si cela est utile pour un traitement plus efficace des données dans le domaine de l'échange des déclarations pays par pays.

Al. 3

Le système d'information est exploité sur mandat de l'AFC sur la plateforme de l'Office fédéral de l'informatique et de la télécommunication (OFIT), c'est-à-dire du fournisseur interne de prestations informatiques de l'administration fédérale. En vertu de l'al. 3, le DFF règle les modalités de l'organisation et de l'exploitation du système d'information de l'AFC.

Art. 7 Catégories de données personnelles traitées

Dans le cadre de l'échange des déclarations pays par pays, l'AFC en tant que propriétaire des données assure la fonction de plaque tournante; c'est-à-dire qu'elle transmet aux juridictions partenaires et, au moyen d'une procédure d'appel, aux administrations fiscales cantonales les données qu'elle a reçues des entités déclarantes ou des juridictions partenaires. En outre, elle utilise ces données pour le contrôle, prévu à l'art. 22 LEDPP, de l'exécution par les entités constitutives résidentes de Suisse de leurs obligations résultant de la convention applicable et pour les autres tâches qui lui sont confiées en vertu de la LEDPP. En application de l'art. 8 OEDPP, l'AFC conserve ces données pendant 20 ans au maximum.

¹² RS 642.21

Selon l'art. 7, l'AFC peut traiter les données personnelles qui lui ont été transmises sur la base de la convention applicable (art. 1, al. 1, LEDPP) et de la LEDPP. Il y a lieu de se référer aux tableaux 1 à 3 de l'annexe de l'OEDPP et au schéma XML de l'OCDE¹³ pour savoir exactement quelles données peuvent être traitées. Un aperçu des États partenaires de la Suisse et des conventions applicables dans chaque cas sera disponible sur le site Internet du Secrétariat d'État aux questions financières internationales (SFI). Le terme «traitement» doit être compris au sens de l'art. 3, let. e, de la loi fédérale du 19 juin 1992 sur la protection des données (LPD)¹⁴.

Art. 8 Destruction des données

En vertu de l'art. 14, al. 3, LEDPP, le droit de l'AFC de requérir l'entité déclarante de lui fournir la déclaration pays par pays se prescrit par dix ans au plus tard après la fin de l'année civile pendant laquelle celle-ci devait être remise. L'AFC doit donc conserver les données pendant au moins dix ans afin de pouvoir y accéder lorsqu'elle vérifiera si les entités constitutives ont respecté leurs obligations découlant de la convention applicable en vertu de l'art. 22 LEDPP. Dans le cas où une procédure judiciaire est engagée, les données doivent toutefois être conservées plus longtemps. La durée de conservation de 20 ans, inscrite à l'art. 8 OEDPP, correspond à la durée de conservation que l'AFC prévoit dans le domaine de l'assistance administrative. Cette correspondance est toute indiquée, car les données transmises au titre de l'échange des déclarations pays par pays sont traitées, dans certains cas, dans le cadre de demandes d'assistance administrative. De plus, la durée de conservation correspond à celle prévue dans le cadre de l'EAR. Les dispositions de la loi fédérale du 26 juin 1998 sur l'archivage sont applicables (LAr)¹⁵.

Art. 9 Demandes de suspension de l'échange automatique des déclarations pays par pays avec un État partenaire

Les demandes des entités déclarantes visées à l'art. 24 LEDPP doivent être adressées au SFI. Elles sont traitées conformément à l'art. 24, al. 2 et 3, LEDPP.

Art. 10 Entrée en vigueur

L'OEDPP est entrée en vigueur en même temps que la LEDPP, le 1^{er} décembre 2017. La modification de l'art. 2 OEDPP entre en vigueur le 1^{er} décembre 2018.

Conséquences de la mise en œuvre de l'échange automatique des déclarations pays par pays pour la Confédération, les cantons et les communes

En complément aux explications du message du 23 novembre 2016 concernant l'approbation et la mise en œuvre de l'accord multilatéral entre autorités compétentes portant sur l'échange des déclarations pays par pays¹⁶, on peut noter ce qui suit:

Avant le fonctionnement ordinaire, depuis le 1^{er} décembre 2017, les groupes d'entreprises multinationales peuvent déjà remettre spontanément à l'AFC des déclarations concernant les périodes fiscales 2016 et 2017. L'AFC transmet ensuite ces déclarations aux États partenaires dans le délai légal. Elle leur a transmis pour la première fois en juin 2018 des déclarations spontanées concernant

¹³ Le schéma XML de l'OCDE peut être consulté gratuitement sur le site Internet de l'AFC à l'adresse suivante: www.estv.admin.ch > Droit fiscal international > Informations spécialisées > Country-by-Country-Reporting CbCR > Publications > Documents de l'OCDE.

¹⁴ RS 235.1

¹⁵ RS 152.1

¹⁶ FF 2017 33

la période fiscale 2016 et leur transmettra en 2019 les déclarations spontanées portant sur la période fiscale 2017. Un poste est nécessaire à cet effet à partir de 2018.

Pour le moment, il n'est pas possible d'estimer de manière définitive les ressources humaines et les charges de biens et services nécessaires au fonctionnement ordinaire (probablement à compter de 2020). Le DFF procédera à une évaluation au printemps 2019, qu'il soumettra ensuite au Conseil fédéral pour décision.

L'introduction de l'échange des déclarations pays par pays occasionnera également des charges supplémentaires pour les autorités fiscales cantonales. La charge en personnel dépendra de la quantité de données que les autorités fiscales cantonales devront analyser. Le volume des données reçues des groupes d'entreprises multinationales basés en Suisse ainsi que le volume des données que la Suisse recevra de l'étranger auront un impact sur les coûts. À l'heure actuelle, il n'est toutefois pas possible d'estimer ces volumes car ils dépendront en partie du nombre d'États avec lesquels la Suisse appliquera l'échange des déclarations pays par pays. Quant à l'évaluation des données, elle ne donnera lieu que dans certains cas à une analyse plus approfondie des prix de transfert. Ces coûts dépendront de la qualité des données reçues et ne peuvent donc pas être estimés à ce stade. L'évaluation des données de la déclaration pays par pays pourrait conduire à un ajustement du bénéfice imposable.