



13 décembre 2019

Rapport explicatif sur la loi fédérale relative à l'exécution des conventions internationales dans le domaine fiscal (LECF)

Révision totale de la loi fédérale concernant l'exécution des conventions internationales conclues par la Confédération en vue d'éviter les doubles impositions

Condensé

Le droit fiscal international a subi d'importants changements ces dernières années. La révision totale de la loi fédérale du 22 juin 1951 concernant l'exécution des conventions internationales conclues par la Confédération en vue d'éviter les doubles impositions (renommée: loi fédérale relative à l'exécution des conventions internationales dans le domaine fiscal; LECF) a pour but d'assurer à l'avenir les bases légales nécessaires à la mise en œuvre des conventions fiscales, en particulier des conventions contre les doubles impositions (CDI), en adaptant les dispositions existantes et en complétant la loi.

Contexte

La loi fédérale concernant l'exécution des conventions internationales conclues par la Confédération en vue d'éviter les doubles impositions est entrée en vigueur le 22 juin 1951 et n'a été que peu modifiée depuis. Le droit fiscal international en revanche n'a cessé d'évoluer. Par ailleurs, les activités relevant du domaine des procédures amiables se sont fortement développées ces dix dernières années. Il en résulte que les bases légales existantes ne permettent de relever que partiellement les défis actuels. La révision de la loi doit permettre de combler ses lacunes et de continuer d'assurer à l'avenir la sécurité du droit dans l'exécution des conventions.

Contenu du projet

Le principal objectif de la révision est de régler l'exécution des procédures amiables. Les procédures amiables sont des procédures entre États fondées sur une CDI ou une autre convention internationale, par lesquelles les autorités compétentes des États contractants remédient, à la demande d'un contribuable, à une imposition contraire à la convention. Comme le nombre de procédures amiables a notablement augmenté ces dernières années et comme les conséquences financières (recettes fiscales) de ces procédures peuvent être considérables, il s'impose de régler l'exécution et la mise en œuvre des procédures amiables dans la loi. Étant données les particularités des procédures amiables, la simple consultation des règles générales en matière de procédure de la Confédération ne peut se faire d'une manière satisfaisante dans tous les domaines.

En outre, la loi révisée règle autant que nécessaire le dégrèvement de l'impôt anticipé fondé sur une convention fiscale applicable, y compris les dispositions pénales nécessaires. Enfin, la compétence du Conseil fédéral d'édicter des dispositions d'exécution, telle qu'elle est prévue dans la loi en vigueur, est maintenue.

1 Contexte

1.1 Nécessité d'agir

La Suisse a conclu des conventions contre les doubles impositions (CDI) avec de nombreux pays (environ 100). Ces CDI attribuent surtout le droit d'imposer et l'échange de renseignements (assistance administrative) entre les États contractants. Le but principal des CDI est d'éviter et d'éliminer la double imposition¹.

En ce qui concerne la mise en œuvre et l'application sur le plan national de ces conventions conclues par la Suisse, il existe actuellement peu de bases légales, excepté dans le domaine de l'assistance administrative (cf. loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale; LAAF²). Dans le droit national, la loi fédérale du 22 juin 1951 concernant l'exécution des conventions internationales conclues par la Confédération en vue d'éviter les doubles impositions³ dans sa forme actuelle et les diverses ordonnances qui se fondent sur elle, règlent certaines questions de mise en œuvre et d'application des CDI.

La loi fédérale concernant l'exécution des conventions internationales conclues par la Confédération en vue d'éviter les doubles impositions est entrée en vigueur le 22 juin 1951 et n'a été que peu modifiée depuis. Elle se compose de quatre articles qui habilent le Conseil fédéral dans certains domaines mentionnés à l'art. 2 à promulguer des règles complémentaires par voie d'ordonnance. Ces bases légales ne permettent de relever que partiellement les défis actuels. En effet, dans le contexte du développement continu du droit fiscal international, les circonstances ont changé, notamment dans le domaine des procédures amiables. Ainsi, l'augmentation de l'efficacité des mécanismes de règlement des différends (procédures amiables) fait partie intégrante du projet BEPS de l'OCDE et du cadre inclusif (action 14, standard minimal) dont la Suisse fait partie. La mise en œuvre du standard minimal est régulièrement contrôlée dans le cadre d'examens par les pairs. Enfin, on trouve des règles qui nécessitent une mise en œuvre correspondante non plus seulement dans les CDI mais aussi désormais dans d'autres conventions fiscales (voir par ex. l'art. 9 de l'Accord du 26 octobre 2004 entre la Confédération suisse et l'Union européenne sur l'échange automatique d'informations relatives aux comptes financiers en vue d'améliorer le respect des obligations fiscales au niveau international⁴, «accord EAR avec l'UE»). Une révision totale de la loi s'impose donc pour tenir compte des récents développements. Il convient de conserver les dispositions encore nécessaires et de compléter la loi dans les domaines mentionnés.

1.1.1 Procédure pour éliminer une imposition non conforme à la convention (procédure amiable)

Un objectif central de la révision est de régler l'exécution des procédures amiables sur le plan national. Ce sont des procédures entre États fondées sur une convention fiscale internationale qui débouchent sur un accord de droit international public. Les autorités compétentes des États contractants essaient, à la demande d'un contribuable, de remédier à toute imposition présente ou imminente contraire à la convention (comme ces procédures sont actuellement presque exclusivement fondées sur des CDI, nous ne renvoyons qu'aux CDI et non à d'autres conventions fiscales dans ce qui suit). La procédure amiable est indépendante des procédures internes. Outre la procédure amiable ouverte sur demande du contribuable concerné, les CDI prévoient aussi d'autres procédures entre États pour résoudre les difficultés ou dissiper les doutes auxquels peuvent donner lieu l'interprétation ou l'application de la convention (voir

¹ Ce but a récemment été complété par l'élimination de la non-imposition et de l'imposition réduite résultant de la fraude ou de l'évasion fiscales, suite aux travaux de l'OCDE et du G20 dans le cadre du projet de lutte contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (Base Erosion and Profit Shifting, BEPS).

² RS 651.1

³ RS 672.2

⁴ RS 0.641.926.81

l'art. 25, par. 3, du Modèle de convention fiscale de l'OCDE «MC OCDE»). Cependant, ces procédures ne sont pas régies par les dispositions d'exécution prévues.

Les premières CDI conclues par la Suisse au cours de la première moitié du siècle passé prévoyaient déjà des procédures amiables visant à éviter ou à éliminer toute imposition contraire à la convention concernée. La Suisse exécute donc des procédures amiables depuis lors. Cependant, le nombre et surtout la portée financière de ces procédures amiables ont fortement augmenté ces quinze dernières années. Le nombre des affaires pendantes s'est multiplié pour atteindre 320 actuellement. Les recettes fiscales concernées par ces procédures peuvent avoir des conséquences considérables pour la Confédération, les cantons et les communes. Les montants peuvent être très élevés, en particulier dans les procédures concernant les prix de transfert. Ainsi, dans plus de 10 % des cas, la modification de l'assiette de l'impôt contestée s'élève à plus de 100 millions de francs, ce qui peut se répercuter en fonction du taux de l'impôt applicable sur les recettes fiscales⁵. Les raisons de cette hausse sont, d'une part, l'intensification des liens entre les entreprises et aussi les personnes physiques et, d'autre part, le développement continu du réseau de CDI et les efforts internationaux, en particulier dans le cadre du projet BEPS de l'OCDE, pour diminuer les risques liés au transfert des bénéfices des entreprises multinationales.

Les CDI elles-mêmes ne règlent que l'exécution des procédures amiables entre les États contractants. Jusqu'à présent, les questions essentielles de procédure selon le droit national (droits et obligations du contribuable, délais, mise en œuvre d'un accord amiable, etc.) ne sont pas définies par la loi en Suisse. Une pratique bien établie s'est développée au fil du temps en apportant à de nombreuses questions d'application des réponses directement fondées sur les CDI. Tant que l'ensemble des parties à la procédure (administrations fiscales cantonales, Administration fédérale des contributions [AFC], contribuable et Secrétariat d'État aux questions financières internationales [SFI] en tant qu'autorité compétente) sont parvenues à s'accorder, l'absence de bases légales n'a pas causé de problème d'application notable. Cependant, l'expérience a montré que dans certains domaines des divergences existent, en particulier entre les administrations fiscales et l'autorité compétente. Des divergences sont déjà survenues au sujet des délais de prescription applicables et de mise en œuvre de l'accord amiable.

En raison de la portée financière considérable de certains cas, un code de procédure presque entièrement fondé sur la pratique n'est plus approprié. Une inscription formelle des règles dans la loi s'impose donc. Étant donné qu'en Suisse, ces dernières années, on a aussi observé une augmentation du nombre de procédures judiciaires concernant des affaires pour lesquelles une procédure amiable a aussi été demandée en parallèle ou ultérieurement, il est nécessaire d'inscrire aussi clairement dans la loi une hiérarchie et un ordre d'exécution des procédures.

1.1.2 Autres dispositions

Dégrèvement de l'impôt anticipé

Il n'existe aujourd'hui aucune base dans une loi pour l'exécution du dégrèvement de l'impôt anticipé fondé sur une CDI ou une autre convention fiscale applicable. Certains points sont réglés dans des ordonnances. Au demeurant, une partie des dispositions de la loi fédérale du 13 octobre 1965 sur l'impôt anticipé (LIA)⁶ s'applique par analogie. Comme pour la procédure amiable, la révision impose de régler les conditions du dégrèvement dans la nouvelle LECF.

⁵ Pour de plus amples informations, voir le rapport du Contrôle fédéral des finances (CDF) du 15 août 2018 «Audit de la gestion de la procédure amiable» https://www.efk.admin.ch/images/stories/efk_dokumente/publikationen/wirtschaft_und_erwaltung/oeffentliche_finanzen_und_steuern/17453/17453BE_Endg%C3%BCltige_Fassung_V04.pdf (en allemand seulement, avec résumé en français, italien et anglais, juin 2019).

⁶ RS 642.21

En outre, le droit suisse ne contient pas actuellement de base juridique claire pour sanctionner pénalement le dégrèvement injustifié, la mise en péril de l'impôt anticipé dans le cadre de l'exécution régulière des dispositions de la convention y relatives dans les rapports internationaux ou les infractions concernant l'imputation de l'impôt résiduel étranger. Ces sanctions doivent être prévues aussi dans la loi.

Maintien du secret

L'AFC n'est pas le seul organe chargé de l'exécution des conventions fiscales internationales. D'autres organes (par exemple la division Fiscalité du SFI) sont compétents ou associés à l'exécution. C'est pourquoi il est important que toutes les autorités concernées soient soumises au maintien du secret. En outre, cela facilite la collaboration.

1.2 But

Le but de la LECF est de créer une base légale dans des domaines importants de l'application des conventions fiscales internationales. Ce qui importe dans ce cas est l'exécution des procédures amiables. La révision doit créer la sécurité juridique pour les contribuables, pour les autorités fiscales cantonales, l'AFC et le SFI. Condition préalable à l'exécution sans obstacle des procédures amiables en Suisse, la sécurité juridique est importante tant pour les contribuables concernés que pour la place économique suisse.

Les dispositions prévues dans le projet de loi en matière de dégrèvement de l'impôt anticipé doivent également assurer l'exécution sans obstacle des prescriptions conventionnelles. En outre, les dispositions pénales exposent les comportements répréhensibles dans le cadre du dégrèvement à des sanctions analogues aux sanctions du droit national pour des comportements comparables.

Les domaines des conventions pour lesquels il existe déjà des règles de mise en œuvre spécifiques (p. ex. LAAF) ne sont pas concernés par ces nouveaux règlements. Les procédures prévues par ces lois ne sont pas affectées par la LECF.

L'objectif du présent projet législatif est de faciliter l'application des CDI et d'autres conventions fiscales pour toutes les parties concernées (également sur le plan administratif) et de créer une sécurité juridique.

1.3 Possibilités examinées et solution retenue

L'un des objectifs de la révision est de régler l'exécution des conventions fiscales dans la loi. Certains points nécessitent une base légale inscrite formellement dans la loi. Une réglementation alternative dans une ordonnance ne serait pas en mesure de satisfaire à ces exigences.

2 Grandes lignes du projet

2.1 Nouvelles dispositions proposées

2.1.1 Procédure amiable

La révision porte principalement sur la procédure à suivre pour éviter une imposition non conforme à la convention. Dans l'exécution effective de la procédure amiable entre les États, le contribuable lui-même n'est pas partie à la procédure. Néanmoins, il a divers droits et obligations, notamment celui d'initier l'ouverture de la procédure. Il n'est pas garanti que la loi sur la procédure administrative du 20 décembre 1968 (PA)⁷, qui s'applique en principe à l'administration, conduise à une solution appropriée dans le domaine des procédures amiables, puisque la procédure amiable est censée être moins stricte que la procédure nationale quant à la forme et aux délais afin de donner aux États une marge de manœuvre accrue pour trouver une solution. C'est pourquoi dorénavant, l'ouverture d'une procédure amiable doit être régie par la loi. En outre, une décision de mise en œuvre sera nouvellement

⁷ RS 172.021

introduite pour la bonne exécution des accords amiables puisque, selon la pratique actuelle, les accords amiables ne peuvent être appliqués en Suisse que par le biais d'une révision. Grâce à cette décision de mise en œuvre, les autorités fiscales peuvent mettre en œuvre l'accord amiable, même si un arrêt ou une décision y relative est déjà entrée en force. Ce type de mise en œuvre tient compte de la nature juridique des procédures amiables selon les CDI.

2.1.2 Autres dispositions

En ce qui concerne le remboursement de l'impôt anticipé fondé sur une convention, l'exécution sera assurée, dans la procédure, en s'appuyant sur les dispositions de procédure nationale. En outre, l'exécution, également comparable à la procédure de dégrèvement nationale, est garantie par des dispositions pénales.

Enfin, de nouvelles dispositions pénales concernant l'imputation de l'impôt résiduel étranger seront inscrites dans la loi, alors qu'elle étaient auparavant inscrites dans l'ordonnance du 22 août 1967 relative à l'imputation forfaitaire d'impôt⁸.

Après la révision totale, la compétence du Conseil fédéral d'édicter des dispositions d'exécution des CDI et d'autres conventions fiscales est maintenue. Cette flexibilité reste importante pour que des mesures appropriées puissent être prises afin d'apporter une réponse aux nouveaux développements en matière de conventions fiscales.

2.2 Adéquation des moyens requis

La présente révision ne modifie pas les engagements pris par la Suisse en matière de conventions fiscales (dégrèvement de l'impôt anticipé, exécution de l'accord amiable). Indépendamment de la présente révision, ces derniers sont fondés sur les conventions. Toutefois, la révision totale vise à contribuer à garantir l'exécution des conventions, à créer la sécurité juridique et, dans la mesure du possible, à simplifier les procédures par rapport à la situation actuelle. Ainsi, il ne devrait pas y avoir de coûts réglementaires supplémentaires.

2.3 Questions liées à l'exécution

Dans le cadre de son champ d'application, cette loi assure l'exécution des CDI et d'autres conventions fiscales, clarifie les droits de procédure et contribue ainsi à un déroulement efficace de la procédure⁹.

3 Commentaire des dispositions

Titre de la loi

Différents articles des chapitres 3 à 5 ne concernent pas seulement les CDI, mais aussi d'autres conventions fiscales. Les procédures amiables aussi peuvent être fondées sur d'autres conventions, en particulier l'accord EAR avec l'UE. Il est donc nécessaire de modifier le titre de la loi.

Art. 1 Objet

Al. 1

L'al. 1 prévoit de manière générale que la présente loi régit l'exécution des CDI et d'autres conventions fiscales. Toutefois, étant donné qu'il existe déjà d'autres lois qui le font aussi dans des domaines spécifiques (LAAF, LEDPP, LEAR), il est également précisé que ces autres lois fédérales priment la LECF dans leur champ d'application. L'al. 1 assure ainsi la délimitation entre les différentes lois.

⁸ RS 672.201

⁹ Selon le rapport du Contrôle fédéral des finances (CDF) de 2018, la durée moyenne des procédures amiables est d'environ 2 ans. «Audit de la gestion de la procédure amiable» https://www.efk.admin.ch/images/stories/efk_dokumente/publikationen/wirtschaft_und_verwaltung/oeffentlich_e_finanzen_und_steuern/17453/17453BE_Endg%C3%BCtliche_Fassung_V04.pdf (en allemand seulement, avec résumé en français, italien et anglais, juin 2019).

Al. 2

L'al. 2 énumère les principaux domaines régis par la loi.

Al. 3

Si la convention applicable en l'espèce contient des dispositions dérogeant à la LECF, ces dispositions de droit international priment le droit national. En particulier dans le cas des procédures amiables, les accords contiennent parfois des dispositions qui diffèrent de celles qui sont inscrites dans la présente loi, comme par exemple les dispositions relatives au délai de mise en œuvre (cf. commentaire sur l'art. 21).

Art. 2 Champ d'application du présent chapitre

Le deuxième chapitre de la loi régit les procédures visant à éliminer une imposition non conforme à la convention (procédure amiable). La base légale matérielle des procédures amiables entre la Suisse et ses États partenaires est contenue dans les conventions elles-mêmes. Il s'agit aujourd'hui presque exclusivement de CDI, ce qui ne signifie pas pour autant que d'autres conventions fiscales ne puissent pas prévoir l'exécution de procédures amiables (cf. par exemple l'accord EAR avec l'UE). L'art. 25 du MC OCDE régit les procédures amiables. Il est généralement repris par la Suisse dans ses CDI. Les par. 1 et 2 de l'art. 25 du MC OCDE concernent les procédures amiables demandées par le contribuable dans des cas individuels et le par. 3 concerne en général les procédures amiables ou de consultation entre les États contractants non couvertes par la présente loi pour résoudre les difficultés ou dissiper les doutes auxquels peuvent donner lieu l'interprétation ou l'application de la convention.

Les procédures amiables visées à l'art. 2 se caractérisent par le fait qu'elles sont engagées à la demande d'un contribuable parce qu'une imposition non conforme à la convention a eu lieu ou est au moins imminente. L'autorité saisie de la demande ouvre ensuite la procédure entre États, pour autant que les conditions de la convention soient remplies et qu'elle ne puisse pas elle-même procéder à une correction unilatérale afin de parvenir à une imposition conforme à l'accord. L'exécution effective des procédures amiables entre les autorités des États contractants se fait alors exclusivement entre ces dernières (art. 12). Dans la plupart des cas, les conventions ne prévoient pas de procédure spécifique ni d'obligation de parvenir à un accord. Ce n'est que si l'affaire peut ensuite être évaluée par une instance d'arbitrage sur le fondement d'une clause d'arbitrage de la convention applicable qu'il est garanti qu'une solution sera trouvée.

La procédure amiable est indépendante des procédures internes. Le contribuable concerné par l'imposition contraire à la convention peut ainsi, d'une part, poursuivre la procédure interne et former recours et, d'autre part, demander l'ouverture d'une procédure amiable. En raison de la simultanéité possible des procédures, il est important de garantir qu'il n'y ait plus de double imposition ou de double non-imposition non souhaitée. C'est pourquoi il convient, avant la mise en œuvre de l'accord amiable en Suisse (art. 18 et suivants), de recueillir le consentement du ou des contribuables concernés. Le consentement à l'accord amiable constitue une renonciation au droit de recours, ce qui empêche qu'une éventuelle procédure de recours interne encore pendante n'aboutisse à un prononcé qui diverge de l'accord amiable (art. 15 et 16).

L'objet des procédures amiables régies par la présente loi est donc, à chaque fois, un cas individuel concret. En revanche, les procédures amiables ou de consultation entre la Suisse et un autre État contractant générales n'entrent pas dans le champ d'application de la présente loi (cf. art. 25, par. 3, MC OCDE). Ces dernières s'effectuent exclusivement entre les États contractants sans qu'un contribuable n'en fasse la demande et ne nécessitent pas d'autres dispositions de procédure interne. Elles sont en effet régies par les dispositions des conventions. Enfin, les procédures d'accord préalable en matière de prix de transfert entre sociétés associées (*Advance Pricing Arrangements* ou APP)

n'entrent pas dans le champs d'application de la LECF. Dans le cadre de ces procédures, les autorités compétentes déterminent les prix de transfert applicables entre sociétés associées pour les périodes fiscales à venir en se fondant sur l'art. 25, par. 3, MC OCDE). Toutefois, selon la convention, les États ne sont pas tenus d'exécuter de telles procédures. Elles sont donc comparables aux décisions préalables (*rulings*) rendues dans le cadre de procédures fiscales nationales. Bien que les APP soient conclus à la demande d'un contribuable, ils ne remplissent pas le critère de l'imposition présente ou imminente contraire à la convention. C'est pourquoi la présente loi ne règle pas les APP et aucune disposition les régissant n'est nécessaire.

Alors que les bases juridiques de l'exécution des procédures amiables sont les conventions internationales, le deuxième chapitre de la LEPC est destiné à en assurer l'exécution selon les procédures du droit national.

Art. 3 Autorité compétente

Selon l'art. 8, al. 2, let. c, du règlement d'organisation du DFF du 15 juin 2016, l'autorité compétente pour l'exécution des procédures amiables est le SFI. En conséquence, cette compétence est également prévue par la loi.

Art. 4 Requérant

Le requérant est la personne qui demande l'exécution d'une procédure amiable. La demande peut également concerner des personnes associées ou plusieurs personnes (par exemple, société mère et filiale, couple marié), en particulier dans le cadre d'un groupe.

Art. 5 Demande

La convention fiscale applicable indique dans quel État une procédure amiable peut être demandée. En cas de demande d'ouverture d'une procédure amiable en Suisse, la procédure entre États est précédée d'une procédure dite d'ouverture en Suisse. L'objectif de l'ouverture de la procédure est de vérifier si les conditions préalables à l'exécution d'une procédure amiable sont remplies.

Al. 1

Selon l'al. 1, une demande doit être soumise au SFI. Étant donné que le texte exige le dépôt de la demande, une demande orale est exclue. Une demande doit donc être «déposée» sous forme de texte et aucune demande orale ne peut être «déposée». Ces exigences formelles sont conformes à la pratique actuelle.

Al. 2

La demande doit satisfaire à certaines exigences minimales. Elles sont énumérées dans le présent alinéa. Comme il s'agit d'états de fait internationaux, seul le contribuable dispose généralement des renseignements sur les procédures fiscales dans les deux États. Ces renseignements doivent être présentés afin que le SFI puisse commencer à traiter la demande.

Le SFI publie une notice contenant des informations sur la forme et le contenu de la demande d'ouverture d'une procédure amiable. Ce document n'a pas d'effet contraignant mais il facilite le dépôt d'une demande.

Al. 3

La demande doit être établie dans une langue officielle suisse ou en anglais.

Al. 4

Si la demande ne satisfait pas aux exigences du présent article ou si les conclusions ou les motifs ne sont pas énoncés avec la clarté nécessaire, le SFI demande au requérant de combler les lacunes. Un délai lui est fixé pour ce faire.

Art. 6 Obligation de collaborer

Tout au long de la procédure pour éviter l'imposition non conforme à la convention, le requérant doit fournir au SFI les renseignements et les documents nécessaires. Pour la procédure d'ouverture, cette obligation est réglée à l'art. 6. Cette obligation, que l'on retrouve dans la plupart des lois fiscales, est importante pour que le SFI puisse clarifier les faits de l'affaire. Souvent, seul le requérant est en possession des documents pertinents.

La procédure d'accord amiable se déroule entre les États contractants. Dans cette procédure entre les États contractants, il n'y a pratiquement pas de règles sur la répartition du fardeau de la preuve. Il est donc particulièrement important que le requérant fournisse à l'autorité compétente tous les renseignements demandés afin que celle-ci puisse obtenir une vue d'ensemble des faits pertinents de l'affaire. S'il ne le fait pas ou insuffisamment dans le cadre de l'ouverture de la procédure, la demande est rejetée (cf. art. 7 infra).

Art. 7 Non-entrée en matière

L'art. 7 énumère divers motifs pour lesquels la demande du requérant est rejetée. Le SFI en informe le requérant par écrit.

En principe, le seuil d'exigence pour l'ouverture d'une procédure amiable doit être fixé à un niveau bas. Ce n'est que si certaines conditions essentielles ne sont pas remplies que la procédure entre les États contractants n'est pas ouverte.

Let. a

La let. a couvre toutes les exigences que la convention applicable impose pour l'ouverture et l'exécution de la procédure amiable. De nombreuses CDI, par exemple, prévoient que l'affaire doit être soumise dans un délai de trois ans à compter de la première notification des mesures entraînant une imposition non conforme à la convention. Si ce délai n'est pas respecté, une procédure amiable ne peut plus être ouverte. De même, il n'y a pas d'ouverture de procédure s'il n'y a pas (ou pas encore) d'imposition contraire à la convention ou s'il n'y a pas l'imminence d'une telle imposition (demandes prématurées).

Let. b

Cette lettre couvre les cas dans lesquels la demande ne remplit pas les conditions de fond essentielles et ceux dans lesquels les lacunes n'ont pas été comblées dans le délai imparti.

Let. c

Si, malgré les questions posées, par manque de renseignements, le SFI n'est pas en mesure de se forger une opinion sur le bien-fondé de la demande et, le cas échéant, dans quelle mesure l'imposition contraire à la convention a lieu dans son propre État ou dans l'autre État, le refus de l'accès à la procédure amiable peut être justifié. Comme mentionné à l'art. 6, il est particulièrement important dans une procédure internationale que le requérant transmette tous les renseignements nécessaires dans la mesure où il en a connaissance et agisse de bonne foi.

Art. 8 Frais et indemnités

Le traitement de la demande d'ouverture d'une procédure amiable ne donne lieu à aucun frais pour le requérant. Aucune indemnité n'est prononcée.

Art. 9 Droit procédural applicable

Sauf disposition contraire de la LECF, la PA s'applique en Suisse dans le cadre de l'ouverture de la procédure. À ce stade de la procédure, le requérant a la qualité de partie, ce qui justifie l'application de la PA. La procédure amiable étant une procédure fiscale, la PA n'est applicable que dans une mesure limitée, comme le prévoit l'art. 2, al. 1, PA.

Dans la phase ultérieure de la procédure, la procédure amiable proprement dite entre les États (art. 12 et suivants), le requérant n'a plus la qualité de partie. La procédure se déroule uniquement sur la base de la CDI entre les autorités des États. Par conséquent, la PA ne s'applique que lors de l'ouverture de la procédure, mais pas dans la procédure entre les États contractants.

Art. 10 Information des autorités fiscales

Al. 1

Le SFI informe les autorités fiscales suisses compétentes de toutes les procédures amiables les concernant. Dans certains cas, cela peut également être le cas uniquement après la clôture de la procédure, si l'imposition en Suisse n'est pas contestée entre les États et que seul l'autre État doit corriger sa taxation. De tels cas se produisent occasionnellement et d'un point de vue procédural, il est avantageux qu'ils puissent être résolus directement avec l'autre État à l'occasion sans qu'il soit nécessaire de procéder au préalable à une consultation interne.

Al. 2

Si l'imposition en Suisse est concernée dans un cas de procédure amiable, l'autorité fiscale compétente pour les impôts qui font l'objet de la procédure amiable a la possibilité de présenter ses observations. L'avis de l'administration fiscale est un élément important de la position de la Suisse vis-à-vis de l'autre État contractant. En tant qu'autorité responsable de la taxation, l'administration fiscale connaît les faits spécifiques de l'affaire et dispose des documents pertinents. Si nécessaire, le SFI attire l'attention de l'administration fiscale sur l'urgence de l'affaire.

Art. 11 Assistance administrative

Afin de clarifier les circonstances pertinentes de l'affaire, il est important que le SFI obtienne les renseignements nécessaires. Il peut également être important que l'autorité fiscale compétente obtienne des renseignements complémentaires du SFI dans le cadre de l'exécution. Par conséquent, l'art. 11 régit l'assistance administrative entre les autorités. Sur le fond, l'art. 11 correspond à des normes comparables dans différentes lois fiscales fédérales (cf. art. 112 LIFD).

L'art. 11 ne régit que l'assistance administrative entre autorités suisses. L'assistance administrative internationale est régie par les dispositions correspondantes des conventions (par exemple, une CDI). Ces dernières peuvent, dans certaines circonstances, restreindre l'assistance administrative interne. Si elles contiennent des dispositions spécifiques sur l'échange de renseignements et si ces dispositions restreignent l'utilisation des renseignements reçus, elles priment l'assistance administrative générale prévue à l'art. 11, conformément à l'art. 1, al. 3, LECF.

Art. 12 Statut et obligation de collaborer du requérant

Alors que la section 2 traite de l'ouverture de la procédure en Suisse, la section 4 s'applique indépendamment du fait que la procédure amiable a été demandée en Suisse ou dans un autre État.

Les procédures visant à éviter une imposition non conforme à la convention ont pour but, comme leur nom l'indique, d'éviter une imposition contraire à la convention. La procédure prévue aux art. 12 et suivants est la procédure amiable en vigueur entre les États à proprement parler. La base de cette procédure est toujours une convention correspondante et non la présente loi. Du point de vue du droit international, la procédure amiable doit être considérée comme un moyen diplomatique de régler les différends. Cette procédure, fondée sur le droit international, se déroule exclusivement entre les deux États contractants. Dans la plupart des conventions, les deux États ne sont pas tenus d'adopter une procédure fixe, mais simplement de tenter de parvenir à un accord (cf. art. 25, par. 2, MC OCDE: «l'autorité compétente s'efforce»). Les autorités compétentes disposent donc d'une grande marge de manœuvre quant à la manière d'aborder la procédure. Il s'agit d'une procédure spéciale qui ne peut être comparée à une procédure de recours nationale.

Al. 1

Il résulte des conventions conclues à ce jour et de l'art. 12 du présent projet de loi que le requérant n'est pas partie à la procédure amiable et ne participe pas directement à la procédure entre les États contractants. Toutefois, la procédure est ouverte à sa demande et il a la possibilité de présenter d'autres observations et documents à l'autorité compétente de sa propre initiative. Il peut également obtenir des renseignements sur l'état d'avancement de la procédure.

En principe, la procédure se déroule donc uniquement entre les autorités compétentes des deux États. La communication entre les autorités est soumise à la confidentialité¹⁰ et il n'y a pas de disposition permettant au requérant de consulter le dossier¹¹. Toutefois, il n'y a aucune restriction à la consultation des éléments du dossier que le contribuable a lui-même mis à disposition. L'accord entre les États de ne pas permettre au requérant de participer à la procédure vise à faciliter la recherche de solutions par les autorités compétentes, en particulier de compromis. Inévitablement, l'une ou l'autre autorité compétente, voire les deux, devra s'écarter de sa position initiale au cours de la procédure afin de remédier à l'imposition contraire à la convention dont se plaint le requérant. La confidentialité de la procédure facilite ce processus. Elle empêche également qu'un compromis ne crée un précédent (une décision préjudicielle) dans un cas particulier.

Le caractère confidentiel de la procédure internationale de règlement des différends signifie que le requérant ne peut se voir accorder l'accès aux dossiers de cette procédure entre les États contractants. Cette restriction semble justifiée, puisque la procédure amiable, contrairement à la procédure d'assistance administrative par exemple, est demandée par le requérant lui-même, en connaissance du fait que, selon la convention, il s'agit d'une procédure entre les États contractants à laquelle il n'est pas lui-même partie. Par conséquent, tout résultat des négociations ne sera mis en œuvre qu'avec le consentement du contribuable (art. 15).

Al. 2

L'al. 2 prévoit à nouveau que le requérant est tenu de fournir des renseignements et de soumettre d'autres documents à ce stade de la procédure également. Toutefois, une visite des lieux, dans les locaux du requérant, le cas échéant avec l'autorité de l'autre État (visites sur place), n'est possible, dans le cadre de la procédure amiable, qu'avec l'accord du requérant.

¹⁰ CF. «confidentiality of government to government communication» in OECD Manual on effective Mutual Agreement Procedures, Best Practice No 14.

¹¹ Voir également art. 25, c. m. 61, des commentaires du MC OCDE.

Art. 13 Délégation de la conduite des négociations

L'art. 13 vise les états de fait dans lesquels la délimitation des bénéfices entre un établissement stable et une société du groupe fait l'objet d'un litige. L'établissement stable n'étant pas considéré comme un résident, conformément aux dispositions des CDI appliquées aujourd'hui, l'État de l'établissement stable ne peut pas directement convenir avec l'État de la société du groupe de la délimitation des bénéfices dans le cadre d'une procédure amiable. De tels états de fait ne sont pas encore couverts par les conventions fiscales. La CDI est applicable entre l'État de résidence de la société du groupe et l'État de résidence de la société mère de l'établissement stable. Toutefois, dès lors que l'État de résidence de la société mère peut ne pas avoir d'intérêt (notamment fiscal) dans une procédure amiable parce que seule l'imposition dans l'État de l'établissement stable est concernée par l'imposition contraire à la convention, ces états de fait peuvent conduire à des résultats insatisfaisants.

La délégation de compétence de négociation prévue dans le présent article, permet aux États dont les intérêts fiscaux sont concernés d'exécuter effectivement la procédure entre eux ou au moins d'être associés à cette dernière. L'al. 1 s'applique si, par exemple, la Suisse, en tant qu'État de résidence de la société mère, souhaite déléguer la conduite des négociations à l'État de l'établissement stable. La possibilité de déléguer ne change rien au fait que, dans ce cas, l'accord doit être conclu finalement par le SFI conformément à l'art. 14. L'al. 2 permet au SFI de participer aux négociations afin de sauvegarder les intérêts fiscaux de la Suisse, même si seul l'établissement stable est situé en Suisse. Il va sans dire que de telles délégations ne sont possibles que si tous les États concernés sont d'accord ou peuvent offrir leur aide.

Art. 14 Clôture de la procédure amiable

Al. 1

La procédure entre les États contractants s'achève par la conclusion d'un accord amiable entre les autorités compétentes des États contractants concernés. Le SFI informe ensuite le requérant en Suisse du résultat des négociations.

Al. 2

Un accord amiable est un accord de droit international entre les autorités de deux États et n'est pas adressé au requérant comme une décision. Par ailleurs, ni la conclusion ni le contenu de l'accord ne peuvent faire l'objet d'un recours interne.

Aucune mention ou disposition spéciale de la présente loi n'est requise pour les procédures d'arbitrage en vertu des CDI. Il est possible que la convention applicable prévoit, dans certaines circonstances, la possibilité d'un arbitrage si les autorités compétentes des États contractants ne parviennent pas à s'entendre sur une solution dans un certain délai. Toutefois, un tel arbitrage n'est pas une procédure indépendante, mais une composante de la procédure amiable. Une décision arbitrale rendue doit être exécutée par les autorités compétentes des États contractants au moyen d'un accord amiable, ce qui signifie que finalement, en Suisse, c'est un accord amiable et non une décision arbitrale qui doit être exécuté.

Art. 15 Approbation de la mise en œuvre

Dans les articles précédents du présent chapitre, il est fait référence au requérant. Dans le cadre de la mise en œuvre de la solution amiable, il peut toutefois arriver, notamment pour les prix de transfert entre sociétés associées, que la mise en œuvre en Suisse concerne une société associée et non la société du groupe qui est un résident de l'étranger et qui a soumis la demande d'ouverture d'une procédure d'arbitrage. C'est pourquoi, les articles suivants se réfèrent à la «personne concernée».

Al. 1

Si l'accord amiable nécessite une modification de l'imposition en Suisse, il ne sera mis en œuvre, conformément à l'art. 15, qu'avec le consentement de la personne concernée (le ou les requérants ou, le cas échéant, une personne associée, telle qu'une filiale). Si plusieurs personnes sont concernées et doivent donner leur consentement, le consentement de toutes les personnes est requis pour que la mise en œuvre soit obligatoire. Dans la plupart des cas, la nécessité du consentement fait déjà partie de l'accord amiable entre les États. Dans ces cas, l'al. 1 n'a pas une signification indépendante.

En cas de refus de consentement de la personne concernée (ou de l'une des personnes concernées), l'imposition antérieure établie par l'administration fiscale reste en force en Suisse et l'accord amiable n'est pas mis en œuvre.

Al. 2

Le consentement à l'accord amiable constitue une renonciation au droit de recours. La renonciation à tout recours est nécessaire pour éviter qu'à la suite d'un recours il ne résulte une trop faible imposition. Si une personne concernée devait former un autre recours (interne) en rapport avec l'objet réglé par l'accord amiable, une non-imposition (ou une double non-imposition) injustifiée pourrait en résulter si elle obtenait gain de cause, car un des États n'aurait plus le droit d'imposer par application de l'accord amiable et l'autre en vertu de l'arrêt judiciaire. La renonciation au droit de recours ne couvre que les recours relatifs à l'objet de l'accord amiable.

La renonciation au droit de recours ne s'applique pas aux recours formés contre la mise en œuvre de l'accord amiable par les autorités fiscales. Ainsi, la personne concernée par la mise en œuvre de l'accord amiable ne renonce pas au droit de faire examiner la mise en œuvre par un tribunal (cf. art. 19, al. 4, infra). En résumé, aucun recours ne peut donc être formé contre l'accord amiable lui-même (art. 14, al. 2) ni, après que la personne concernée a donné son consentement à la mise en œuvre de l'accord, en rapport avec l'objet régi par l'accord amiable (art. 15, al. 2). En revanche, les voies de droit ordinaires sont ouvertes contre la mise en œuvre incorrecte de l'accord amiable (art. 19, al. 4).

Art. 16 Convention interne

Les CDI prévoient qu'après réception d'une demande d'ouverture d'une procédure amiable, l'État requis doit d'abord examiner s'il peut remédier à l'imposition contraire à la convention sans l'aide de l'autre État. L'existence d'une base juridique suffisante pour qu'une solution soit apportée de manière unilatérale dans les affaires non litigieuses lorsqu'un recours interne n'est plus possible est parfois contestée en Suisse. Même s'il est manifeste et incontesté qu'une correction doit être effectuée en Suisse, une procédure amiable doit encore être exécutée dans ces cas pour conclure un accord amiable entre les États. Cela entraîne des efforts administratifs et des retards.

L'art. 16 permet désormais, dans ces cas manifestes, d'effectuer une correction nationale de l'imposition précédente sans devoir ouvrir une procédure amiable. Si les autorités fiscales et le SFI sont convenues sans aucun doute qu'une correction doit être effectuée en Suisse, par exemple parce que, selon la CDI applicable, un revenu ne peut pas être imposé en Suisse ou ne peut l'être que partiellement et que l'état de fait n'est pas litigieux ou est susceptible d'être immédiatement prouvé, ils peuvent effectuer une telle correction sans faire appel à l'autre État. La possibilité d'une convention interne représente une simplification administrative par rapport à la pratique actuelle. L'autorité compétente veille à ce que l'autre État soit informé de la convention interne. Comme dans le cas d'un accord amiable, la convention interne nécessite le consentement de la personne concernée (al. 2) et ce consentement est associé à une renonciation au droit de recours en rapport avec l'objet régi par l'accord amiable (par. 3).

Art. 17 Frais et indemnités

La procédure amiable a pour objet d'établir l'imposition telle qu'elle est voulue par les États contractants en vertu de la convention applicable. Le requérant n'est pas partie à la procédure amiable. La pratique internationale veut donc que la procédure soit gratuite pour le requérant¹². La loi prévoit par conséquent que l'autorité compétente n'impose pas de frais au requérant dans le cadre de la procédure amiable.

Étant donné que le requérant n'est pas partie à la procédure, les indemnités pour la procédure amiable sont également exclues.

Art. 18 Principes

Les procédures amiables sont fondées sur une convention internationale. En vertu de la convention internationale, les États ont donc l'obligation de mettre en œuvre les accords amiables conclus. Les accords amiables eux-mêmes sont également des accords relevant du droit international.

Si l'accord amiable a une incidence sur l'imposition en Suisse, une nouvelle étape nationale de la procédure est nécessaire pour mettre en œuvre le résultat de l'accord amiable. Selon la pratique actuelle, cet acte de mise en œuvre ne repose pas directement sur la CDI, mais nécessite une réglementation supplémentaire dans le droit national.

Al. 1 et 2

L'art. 18, al. 1 et 2 prévoit qu'après notification par le SFI, l'accord amiable doit être mis en œuvre d'office par l'autorité fiscale compétente. La forme procédurale de la mise en œuvre dépend de l'impôt concerné, des lois fiscales correspondantes et de l'état d'avancement dans la procédure nationale. Si, par exemple, la période fiscale concernée n'a pas encore fait l'objet d'une taxation, il suffit de tenir compte de l'accord amiable dans la taxation ordinaire pour mettre en œuvre et donc exécuter l'obligation de l'État contractant en vertu de la convention. Il en va de même si une décision n'est pas encore entrée en force parce qu'un recours national est encore pendant. Dans ces cas, l'autorité fiscale peut – si le droit procédural applicable le permet – mettre en œuvre l'accord amiable par une reconsidération.

Si les moyens nationaux existants sont suffisants pour mettre en œuvre l'accord amiable en Suisse, aucune autre procédure n'est nécessaire dans la présente loi (décision de mise en œuvre).

Al. 3

Une mise en œuvre n'a lieu, quelle que soit la forme de la procédure, que si toute procédure de recours en rapport avec l'objet réglé dans l'accord amiable a été close. Le présent article concerne la renonciation aux voies de recours prévues à l'art. 15, al. 2. Il est ainsi possible de garantir que la Suisse peut s'acquitter de l'obligation qu'elle a prise envers l'autre État contractant. En revanche, si la procédure de recours n'était pas close, il y aurait un risque de nouvelle(s) double(s) imposition(s) ou de non-imposition (ou double non-imposition) si une décision de justice était rendue en Suisse sur le même objet après la conclusion et la mise en œuvre de l'accord amiable. La procédure est généralement conclue par une reconsidération ou un retrait.

¹² «Typically there are no fees charged by the competent authorities for MAP cases» in OECD Manual on effective Mutual Agreement Procedures, p. 15.

Art. 19 Décision de mise en œuvre

Al. 1

S'il n'est plus possible de mettre en œuvre d'office l'accord amiable dans le cadre d'une procédure (ou d'une procédure de taxation) en cours (voir l'art. 18, al. 1 et 2, supra), la mise en œuvre s'effectue au moyen d'une décision de mise en œuvre. L'art. 19 crée une base juridique qui permet à l'administration fiscale de mettre en œuvre les accords amiables dans tous les cas.

L'objet de la décision de mise en œuvre est l'accord amiable. Les arrêts ou décisions déjà rendus sont pris en compte dans la mesure où ils concernent des objets différents de celui de l'accord amiable. L'autorité fiscale peut inclure dans la décision de mise en œuvre toutes les circonstances et renseignements découlant de la procédure amiable. La nouvelle décision de mise en œuvre peut entraîner une augmentation ou une réduction de l'impôt initial. Étant donné que la personne concernée par l'exécution peut accepter ou non l'accord amiable, ce qu'elle ne fera que si une solution globale à son avantage a été trouvée dans les deux États, les intérêts de la personne concernée sont également sauvegardés en cas d'augmentation des impôts en Suisse.

La mise en œuvre de l'accord amiable au moyen d'une décision spéciale correspond à la conception de l'art. 25, par. 1, du MC OCDE, qui confère à la procédure amiable un caractère indépendant des procédures nationales. La procédure nationale de taxation et la procédure amiable sont deux procédures différentes avec des conditions et des règles différentes. La procédure amiable a pour but d'éviter une imposition contraire à l'accord et, en particulier, une double imposition pour la personne concernée. À cette fin, il est également possible pour l'autorité compétente de fonder sa décision sur l'équité au cas par cas.

Jusqu'à présent, la Suisse a opté pour la méthode de la révision pour la mise en œuvre des accords amiables. Selon la pratique constante, l'existence d'un accord amiable est considérée comme un juste motif (ou un juste motif tacite) de révision. Toutefois, cette façon de faire n'est qu'une construction auxiliaire pour satisfaire aux obligations en vertu de la convention internationale. D'un point de vue systématique, les dispositions de la révision ne conviennent pas toujours à la mise en œuvre des procédures amiables. Il n'est pas tout à fait clair non plus si, dans chaque cas, existe bien la nécessaire possibilité de reconnaître un accord amiable comme un juste motif (ou un juste motif tacite) de révision (cf. considérants correspondants dans les arrêts du Tribunal fédéral 2C_706/2017, consid. 3.1 et 2C_487/2017, consid. 3.1, d'après lesquels, le principe particulièrement strict de la légalité en droit fiscal n'admet pas qu'une révision soit fondée sur des motifs extra-légaux ou dépassant le cadre de la loi). En outre, en matière de révision, la procédure est soumise à d'autres restrictions. Ainsi, selon l'art. 147, al. 2, LIFD, la révision est exclue si le requérant invoque des motifs qu'il aurait pu faire valoir au cours de la procédure ordinaire s'il avait fait preuve de toute la diligence pouvant raisonnablement être exigée de lui. Les clauses des conventions conclues à ce jour ne prévoient pas une telle restriction de la procédure amiable. Le comportement de la personne concernée peut certes être pris en compte par les autorités compétentes dans le cadre de la procédure amiable. Toutefois, si les autorités compétentes concluent un accord amiable, celui-ci doit être mis en œuvre sans autre examen de l'affaire ni du comportement de la personne concernée.

La décision de mise en œuvre prévue par l'art. 19 tient compte de l'autonomie de la procédure amiable. Étant donné que les procédures amiables sont indépendantes de la procédure interne, leur mise en œuvre devrait également faire l'objet d'une décision distincte. L'obligation de la Suisse en vertu d'une convention internationale est remplie par la décision de mise en œuvre et constitue également une simplification administrative par rapport à la mise en œuvre précédente au moyen d'une révision.

Al. 2

La personne concernée par la décision de mise en œuvre doit fournir à l'administration fiscale tous les renseignements nécessaires à la mise en œuvre et présenter les documents nécessaires sur demande. L'obligation de coopérer est également indispensable à ce stade de la procédure au bon déroulement de la procédure amiable.

Al. 3

Pour les autorités fiscales, les mêmes règles de procédure s'appliquent que pour la procédure initiale. Les procédures amiables peuvent avoir une incidence sur différents genres d'impôts et, partant, relever de différentes législations fiscales. Il est donc judicieux que les autres dispositions procédurales relatives à la décision de mise en œuvre soient régies par le droit même selon lequel la taxation ou la décision initiales ont vu le jour ou, si encore aucune décision n'a été rendue, auraient vu le jour. En effet, ces dernières portent sur le même objet que la décision de mise en œuvre. Parfois, aucune décision n'a été rendue, par exemple dans les cas où un impôt a été prélevé à la source en Suisse sur les revenus d'une activité lucrative dépendante et où la double imposition n'a lieu qu'après l'expiration des délais correspondants lors de l'imposition à l'étranger. L'une des conséquences d'une décision de mise en œuvre est que les délais de procédure prévus par les lois (par exemple s'agissant du délai de prescription du droit de percevoir l'impôt) recommencent à courir en ce qui concerne la décision de mise en œuvre.

Al. 4

Une personne concernée peut former recours contre la décision de mise en œuvre. Toutefois, elle ne peut recourir que contre l'application incorrecte de l'accord amiable. En revanche, le contenu de l'accord amiable a été accepté par la personne concernée à ce stade et ne peut plus être contesté dans le cadre de la mise en œuvre. Cela découle aussi des art. 15, al. 2, et 16, al. 2. Les faits qui ont déjà été traités dans la procédure initiale et qui ne sont pas liés à la procédure amiable ne peuvent pas non plus être contestés par un recours contre la décision de mise en œuvre, car ils ne font pas l'objet de cette dernière. Seule la décision de mise en œuvre peut faire l'objet d'un recours.

Art. 20 Décisions et prononcés entrés en force

L'art. 20 précise que les décisions et prononcés entrés en force ne sont pas exécutoires dans la mesure où ils concernent l'objet régi par la décision de mise en œuvre. Ceci est important dans la mesure où la décision de mise en œuvre ne fait que mettre en œuvre l'accord amiable. Toutefois, la simultanéité de la procédure nationale et de la procédure amiable ne permet pas à la décision de mise en œuvre d'annuler les décisions entrées en force. Au contraire, elle garantit seulement que l'obligation de la Suisse en vertu du droit international de mettre en œuvre les accords amiables est remplie en disposant que, si nécessaire, une décision ou un prononcé entré en force n'est pas exécutoire. Par conséquent, l'art. 20 n'affecte pas les autres dispositions du dispositif qui ne sont pas directement liées à l'objet de l'accord amiable. Cela vaut également pour les ordonnances sur les frais et indemnités.

Art. 21 Obligation de mise en œuvre incombant à l'autorité fiscale compétente

Al. 1

Si la CDI ne contient pas de disposition propre concernant le délai de mise en œuvre d'un accord amiable, il correspond à la pratique en vigueur en Suisse d'appliquer un délai de dix ans. Ce délai, qui découle du droit en matière de révision, garantit que seules les périodes fiscales pour lesquelles un délai de 10 ans n'a pas encore expiré à la date où la demande est soumise sont couvertes par la décision de mise en œuvre.

Le délai commence à courir à compter de la notification du prononcé ou de la décision initiale relative à l'objet de la décision de mise en œuvre et expire à la date du dépôt de la demande par le requérant dans l'État qui est responsable de l'ouverture conformément à

la convention. Le délai n'expire donc pas à la date de la mise en œuvre d'un accord amiable. La procédure amiable peut prendre plusieurs années, selon les cas et les États concernés. Le requérant ne devrait pas avoir à supporter le risque de cette procédure parfois longue. Cela se justifie d'autant plus qu'il n'est pas partie à la procédure entre les États contractants et n'a donc aucune influence sur celle-ci (cf. art. 12 et suivants).

La conséquence de la période de 10 ans prévue à l'art. 21, est qu'une décision de mise en œuvre peut encore être prise de nombreuses années après la fin de la période fiscale concernée. Étant donné que les situations internationales sont parfois complexes et que, surtout dans d'autres États, un contrôle fiscal n'est effectué qu'après plusieurs années, une application généreuse du délai de mise en œuvre des accords amiables est appropriée afin de pouvoir effectivement éviter une imposition contraire à la convention. Dans la mesure du possible, il convient d'éviter que les personnes assujetties à l'impôt en Suisse ne subissent finalement une double imposition.

Bien que l'art. 1, al. 3 le prévienne pour la loi tout entière, il convient de mentionner expressément ici que les CDI contiennent des normes qui priment l'art. 21 sur le délai de mise en œuvre. La Convention du 26 février 2010 entre la Confédération suisse et le Royaume des Pays-Bas en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu¹³ prévoit, par exemple, à l'art. 25, par. 2, conformément au MC OCDE, une application «quels que soient les délais prévus par le droit interne des États contractants». Le délai prévu à l'art. 21 ne s'applique donc pas, par exemple, aux procédures amiables entre la Suisse et les Pays-Bas.

Al. 2

Il peut y avoir des cas où une procédure amiable est ouverte en raison d'une double imposition imminente sans qu'une décision ait été rendue (par exemple, pour le remboursement de l'impôt anticipé, voir art. 26). Dans ces cas, la période visée à l'al. 1 ne commencerait jamais à courir. C'est pourquoi l'al. 2 prévoit également un délai de mise en œuvre limité pour les cas où aucune décision n'a été rendue initialement.

Art. 22 Intérêt rémunérateur

Si la personne concernée par la décision de mise en œuvre a droit au remboursement des impôts déjà payés sur le fondement de la décision de mise en œuvre et si la loi fiscale applicable (cf. art. 19, al. 3) prévoit le paiement d'intérêts, un tel paiement n'est dû que si les conditions prévues aux let. a ou b ne sont pas remplies. L'obligation de payer des intérêts moratoires est un principe juridique général. Toutefois, en cas de comportement contraire au principe de la bonne foi, ce principe ne s'applique pas. La personne concernée par la mise en œuvre n'a donc pas droit à des intérêts si une procédure amiable est devenue nécessaire parce qu'elle a agi intentionnellement ou par manque de diligence ou si elle a provoqué le retard dans le remboursement des impôts payés en trop par son comportement. La let. a se réfère aux cas dans lesquels une procédure de taxation a eu lieu initialement. La let. b se réfère aux procédures amiables qui ont dû être exécutées parce que, dans le cadre d'une procédure d'imposition à la source, la personne concernée, intentionnellement ou par manque de diligence (par exemple, dépassement de délais) ou par manque de diligence (par exemple, manque de coopération), n'a pas bien exécuté les procédures prévues.

Art. 23 Frais et indemnités

Tous les frais liés à la mise en œuvre de l'accord amiable peuvent être mis à la charge de la personne concernée par la mise en œuvre, dans la mesure où celle-ci aurait pu éviter la procédure amiable si elle avait fait preuve de toute la diligence qui pouvait raisonnablement être exigée d'elle. Outre les frais de la procédure de mise en œuvre, ces

¹³ RS 0.672.963.61

frais peuvent également inclure les frais de justice liés aux faits concernés par la mise en œuvre, à condition qu'ils aient été encourus par l'administration fiscale uniquement en raison du manque de diligence de la personne concernée par la mise en œuvre.

Le calcul des frais se fonde sur les dispositions procédurales applicables (art. 19, al. 3).

Il n'existe aucun droit à des dépens dans le cadre de la procédure de mise en œuvre.

Art. 24 Organisation

Remarque préliminaire

Les art. 24 à 27 se fondent sur les principes de la procédure de dégrèvement de l'impôt anticipé en faveur d'un bénéficiaire national selon la LIA. Cela concerne non seulement le remboursement de l'impôt prélevé à la source, mais aussi la réduction du taux de l'impôt prélevé à la source selon la CDI. C'est pourquoi la notion générique du dégrèvement est employée, lorsqu'elle est appropriée.

La jurisprudence en matière de dégrèvement sur la base d'une convention fiscale a montré à plusieurs reprises dans le passé qu'en l'absence d'une base juridique, en particulier dans la procédure de remboursement, il y a une véritable lacune qui doit être comblée par les principes de procédure de la LIA (voir arrêt du Tribunal fédéral 2C_249/2018, consid. 3.4 avec références supplémentaires). Toutefois, l'application des principes procéduraux de la LIA au dégrèvement de l'impôt anticipé en vertu d'une convention fiscale est sans cesse remise en question par les requérants, c'est pourquoi l'inscription des principes procéduraux dans la présente loi doit créer la clarté et la sécurité juridique.

Art. 24

L'AFC est compétente pour l'exécution de la procédure de dégrèvement de l'impôt anticipé fondé sur une CDI. Elle adopte des directives générales et prend les dispositions nécessaires dans les cas individuels. L'AFC règle les modalités pour faire valoir le droit au dégrèvement de l'impôt anticipé (par exemple, la désignation des formulaires à utiliser par les contribuables, formulaires électroniques, le cas échéant). Elle détermine en outre la plateforme à utiliser pour la transmission électronique des demandes de remboursement. Elle détermine également les questionnaires et les pièces justificatives (preuves) à joindre aux demandes.

Art. 25 Obligation de collaborer

L'art. 25 précise que le requérant qui sollicite un dégrèvement de l'impôt anticipé fondé sur une CDI doit coopérer à l'examen de sa demande. Il est soumis aux mêmes obligations de renseigner que dans le cadre de la LIA. L'obligation de renseigner est étendue et concerne non seulement la détermination des faits pour lesquels le fardeau de la preuve incombe au requérant, mais aussi la détermination des faits pour lesquels le fardeau de la preuve incombe à l'AFC dans le cadre du devoir d'examen des autorités.

La demande est rejetée si les renseignements sont inexacts ou incomplets (al. 2). La disposition de l'art. 26, al. 2 s'applique par analogie.

Art. 26 Communication et décision

L'AFC examine les demandes de dégrèvement de l'impôt anticipé fondé sur une convention internationale et demande au requérant ou à son représentant autorisé de lui fournir tous les renseignements et preuves supplémentaires nécessaires. Si le résultat de l'examen ne correspond pas à la demande, l'AFC apporte les corrections nécessaires (par exemple en raison de fautes d'orthographe ou de calcul) et informe le requérant des raisons de la correction. Si le requérant n'est pas d'accord avec la correction et si le différend ne peut être réglé d'une autre manière, il peut demander une décision à l'AFC.

Le dégrèvement de l'impôt anticipé non fondé sur une telle décision, qui a été accordé, par exemple, sur la base d'un simple examen sommaire de la demande, de manière analogue à la disposition de la LIA, est accordé sous réserve d'un réexamen ultérieur dans les trois années suivant l'octroi du dégrèvement. Dans le cadre d'une procédure pénale conformément à l'art. 28, ce délai peut être prolongé en conséquence.

Art. 27 Délais applicables aux demandes de remboursement

Al. 1

L'art. 27 reprend les dispositions de l'art. 32 LIA et précise ainsi, conformément à la jurisprudence actuelle, que les délais de péremption qui y sont prévus s'appliquent également à la demande de remboursement fondé sur une CDI, sauf si cette dernière en dispose autrement (art. 1, al. 3). Toute personne qui demande un remboursement de l'impôt anticipé fondé sur une CDI doit donc le faire dans les mêmes délais que la personne qui demande le remboursement fondé sur la LIA. La demande de remboursement doit donc être présentée à l'AFC dans les trois ans suivant la fin de l'année civile au cours de laquelle la prestation imposable est échue.

Al. 2

Si l'impôt anticipé n'est payé et transféré qu'à la suite d'une contestation de l'AFC (par ex. suite à la compensation d'une distribution dissimulée de bénéfiques à l'occasion d'un contrôle de domicile) et si le délai selon l'al. 1 a déjà expiré ou si moins de 60 jours restent entre le paiement de l'impôt et son expiration, un nouveau délai de 60 jours commence à courir à la date du paiement de l'impôt jusqu'au dépôt de la demande.

Art. 28 Remboursement injustifié de l'impôt anticipé suisse

Art. 29 Mise en péril de l'impôt anticipé suisse

Si une personne domiciliée en Suisse obtient un remboursement injustifié de l'impôt anticipé suisse ou met en péril l'exécution de l'impôt anticipé, ce comportement peut être sanctionné pénalement sur la base des art. 61 à 67 LIA parce que la créance (injustifiée) est fondée sur la LIA. Si, en revanche, un résident de l'étranger obtient de manière injustifiée le remboursement de l'impôt anticipé suisse, il se fonde sur une convention fiscale internationale entre la Suisse et un autre pays. Par conséquent, les dispositions pénales de la LIA ne peuvent s'appliquer à ce résident. Actuellement, le droit suisse ne prévoit pas de base juridique claire pour sanctionner pénalement un remboursement injustifié ou la mise en péril de l'application légale de la convention en matière d'impôt anticipé. Ces infractions sont généralement commises par des résidents d'États étrangers. Toutefois, elles peuvent également être commises par des résidents de la Suisse au profit de résidents d'États étrangers: les tiers (par exemple les consultants résidents de la Suisse) peuvent obtenir un remboursement injustifié «au profit d'une autre personne». Étant donné que le remboursement dans ces cas est également fondé sur une convention internationale, les dispositions pénales de la LIA ne peuvent être appliquées à ces tiers.

La protection de la Suisse contre l'utilisation abusive de ses conventions fiscales internationales et la protection de l'assiette fiscale suisse exigent qu'un remboursement injustifié de l'impôt anticipé suisse sur la base d'une convention internationale soit puni par les mêmes sanctions pénales qu'un remboursement injustifié ou la mise en péril de l'exécution de l'impôt anticipé sur la base de la LIA. C'est pourquoi les art. 28 et 29 prévoient expressément que ces faits sont constitutifs d'infractions pénales. Les art. 28 et 29 constituent l'adoption des art. 61 et 62 de la LIA. Toutefois, les faits sanctionnés en droit pénal dans le domaine des conventions internationales ne recouvrent pas entièrement les faits punissables en droit interne. Afin de préserver le principe de précision de la base légale, les dispositions n'ont donc été adoptées que dans la mesure où elles sont pertinentes pour le remboursement injustifié de l'impôt anticipé suisse. En particulier, les actes suivants ont été adoptés à partir des dispositions pénales de la LIA:

Le remboursement injustifié et effectif de l'impôt anticipé à des personnes à l'étranger constitue une soustraction d'impôt au sens de l'art. 61, let. c, LIA (art. 28).

Si l'administration fiscale reconnaît que la demande de remboursement aurait conduit à un remboursement injustifié et refuse le remboursement, l'exécution conforme au droit de la convention internationale et donc de l'impôt anticipé suisse sont en péril (art. 29) si

- de fausses déclarations ont été faites dans la demande de remboursement et/ou des faits substantiels ont été dissimulés et/ou des pièces justificatives inexactes ont été présentées (art. 62, al. 1, let. c, troisième phrase, LIA) et/ou
- le requérant a fourni des renseignements inexacts sur demande (art. 62, al. 1, let. d, LIA) et/ou
- des demandes de remboursement auxquelles le requérant n'a pas droit ou qui ont déjà été satisfaites (art. 62, al. 1, let. e, LIA) ont été présentées.

L'inscription de l'art. 63 LIA (violation de l'obligation du transfert) n'est pas nécessaire dans la présente loi, puisque le transfert de l'impôt anticipé est effectué par le débiteur résident de la Suisse, qui est soumis aux dispositions et dispositions pénales de la LIA. Enfin, en raison de l'inopportunité de la sanction, il est renoncé à la possibilité d'infliger des amendes pour inobservation de prescriptions d'ordre au sens de l'art. 64 LIA.

Enfin, l'application des dispositions de droit matériel de la loi fédérale du 22 mars 1974 sur le droit pénal administratif (DPA)¹⁴ est réservée. Si, par exemple, les comportements punissables en vertu de la présente loi consistent à astucieusement induire en erreur l'administration, les peines prévues pour les délits ou crimes visés à l'art. 14 DPA sont applicables.

Il n'y a pas de questions spécifiques concernant le déroulement de la procédure qui ne sont pas déjà connues aujourd'hui dans les procédures pénales administratives et qui ne sont pas déjà réglées par la loi. Si une personne résidente d'un État étranger est concernée, elle est renvoyée à la base des art. 34 et 103 DPA.

Art. 30 Imputation injustifiée de l'impôt résiduel étranger

Art. 31 Mise en péril des impôts suisses sur le revenu ou sur le bénéficiaire

Auparavant, les dispositions pénales relatives à l'imputation des impôts étrangers résiduels étaient inscrites dans l'ordonnance relative à l'imputation forfaitaire d'impôt¹⁵. En effet, l'ordonnance relative à l'imputation forfaitaire d'impôt était le seul ensemble de règles dans ce domaine. L'imputation d'un impôt résiduel étranger sur les impôts suisses et les dispositions pénales y afférentes sont directement liées à l'application des conventions fiscales internationales en Suisse.

Contrairement à la restitution de l'impôt anticipé suisse demandée par des personnes à l'étranger, les résidents de la Suisse bénéficient d'un dégrèvement ou d'une exonération de la double imposition par imputation de l'impôt à la source étranger résiduel (selon la convention) sur les impôts directs suisses.

Pour la première fois, la LECF offre un cadre juridique dans lequel la sanction pénale des infractions liées à l'imputation injustifiée d'un impôt résiduel étranger sur les impôts directs fédéraux, cantonaux et communaux peut être intégrée. C'est pourquoi les dispositions

¹⁴ RS 313.0

¹⁵ RS 672.201

pénales sont transférées de l'ordonnance relative à l'imputation forfaitaire d'impôt à la LECF. Les dispositions pénales seront ainsi élevées sur le plan de la loi qui reflétera plus clairement le principe de la légalité. L'imputation injustifiée d'impôts étrangers résiduels ne constitue ni un remboursement ni un autre avantage de l'impôt anticipé (art. 61 et suivants LIA), ni une taxation incomplète ou omise de manière injustifiée (art. 175 et suivants LIFD). Il n'est donc pas possible de modifier le classement des infractions pénales existantes (comme dans les art. 28 et 29), mais les dispositions pénales spéciales existantes de l'ordonnance relative à l'imputation forfaitaire d'impôt doivent être adoptées.

Enfin, en raison de l'inopportunité de la sanction, il est renoncé à la possibilité d'infliger des amendes pour inobservation de prescriptions d'ordre au sens de l'art. 23 de l'ordonnance relative à l'imputation forfaitaire d'impôt.

Art. 32 Dénonciation à l'AFC

L'imputation de l'impôt résiduel est examinée et décidée dans le cadre des procédures, notamment de taxation des administrations fiscales cantonales. À cet égard, l'AFC est seule responsable de la surveillance. C'est pourquoi les infractions surviennent particulièrement dans les procédures devant une autorité cantonale (autorité de taxation ou autorité judiciaire). Étant donné que l'AFC est compétente en matière pénale, il est prévu que les autorités cantonales aient l'obligation de dénoncer les infractions à l'AFC.

Art. 33 Procédure pénale et compétence

Enfin, l'art. 33 précise que la DPA est applicable par analogie avec l'art. 67, al. 1, LIA afin de clarifier la compétence d'exécution de la procédure (AFC) et la loi applicable (DPA).

Art. 34 Maintien du secret

L'art. 34 garantit que les personnes sont soumises au maintien du secret si elles sont chargées de l'exécution d'une CDI ou d'une autre convention fiscale ou de la présente loi ou sont appelées à l'exécuter.

L'art. 34, al. 2 garantit toutefois que les renseignements peuvent être transmis et communiqués s'il existe une base dans une convention applicable ou dans le droit fédéral. La base juridique suffisante garantit également le respect des exigences en matière de protection des données.

Art. 35 Dispositions d'exécution

La compétence du Conseil fédéral pour édicter des dispositions d'exécution a été reprise de la loi existante. Les dispositions qui n'étaient plus nécessaires ont été supprimées et l'article a été restructuré. Même après la révision totale, le Conseil fédéral reste compétent pour édicter des dispositions d'exécution pour la mise en œuvre des conventions fiscales. Cela est nécessaire pour être en mesure de réagir rapidement aux changements dans les relations entre les États qui ont une incidence sur la mise en œuvre des conventions.

Let. a

Au lieu du remboursement de l'impôt prélevé à la source, on parle maintenant de dégrèvement pour permettre à la fois le remboursement de l'impôt prélevé à la source et la réduction du taux résiduel d'impôt prélevé à la source prévu par la CDI.

Suppression de la let. b existante

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 impositions¹⁶ («ordonnance sur les abus»), qui se fonde sur cette lettre, a été maintenue

¹⁶ RS 672.202

à ce jour en raison de l'absence de base juridique pour poursuivre les demandes de remboursement injustifiées en droit pénal. Cette lacune sera comblée avec l'entrée en vigueur de la loi révisée. L'ordonnance sur les abus peut être abrogée et la let. b supprimée dans le même temps.

Suppression de la let. f existante

Cette lettre peut être supprimée puisque les dispositions pénales des ordonnances ont été inscrites dans la LECF.

Art. 36 Abrogation et modification d'autres actes

Modification de l'art. 83 de la loi sur le Tribunal fédéral¹⁷:

Let. y

Le recours devant le Tribunal fédéral est irrecevable contre les décisions du Tribunal administratif fédéral liée à une procédure amiable. Cela s'applique aux recours qui ont pour objet des décisions de l'autorité compétente dans le cadre d'une procédure amiable. Ne sont pas concernées par cette restriction les décisions, telles que les décisions de mise en œuvre rendues par une autorité fiscale conformément aux art. 18 et suivants. Selon l'art. 19, al. 4, ces décisions peuvent, selon les lois fiscales applicables, être contestées jusque devant le Tribunal fédéral.

Art. 37 Disposition transitoire

En principe, aucune disposition transitoire spéciale n'est nécessaire pour que la loi entre en vigueur. Ce n'est que pour éviter les chevauchements dans les procédures de mise en œuvre des accords amiables que l'art. 37 dispose que les art. 18 à 24 s'appliquent uniquement aux accords amiables communiqués par le SFI à l'autorité fiscale compétente après l'entrée en vigueur de la présente loi.

3.1 Entrée en vigueur

La LECF devrait entrer en vigueur au second semestre 2021.

4 Conséquences

4.1 Conséquences pour la Confédération, les cantons et les communes

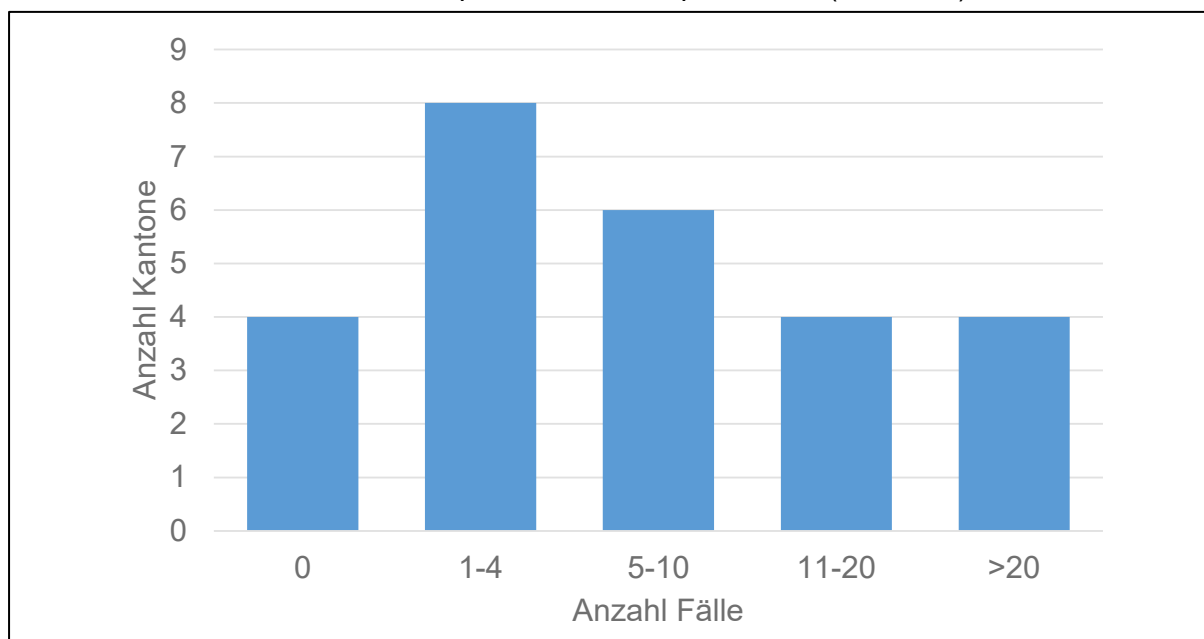
La plupart des cantons sont concernés par au moins une procédure amiable. En mai 2019, seuls quatre cantons n'avaient aucune affaire pendante (voir Illustration 1). Les quatre cantons de Zurich, Vaud, Bâle-Ville et Genève, qui représentent ensemble environ 45 % de toutes les procédures amiables, ont actuellement le plus grand nombre de procédures amiables en cours. Cependant, un nombre élevé de cas ne signifie pas nécessairement des risques élevés pour les recettes fiscales d'un canton. Au contraire, même un petit nombre de cas peut présenter des risques importants pour les recettes fiscales d'un canton. Au total, plusieurs milliards de francs suisses de substrat fiscal sont en jeu dans les quelque 320 affaires pendantes¹⁸. Avec le nombre de cas, le substrat fiscal disponible a également augmenté depuis la crise financière.

¹⁷ **RS 173.110**

¹⁸ Selon le rapport du Contrôle fédéral des finances (CDF) de 2018, le substrat fiscal disponible des 350 affaires pendantes alors s'élevait à env. 8 milliards de francs au plus. «Audit de la gestion de la procédure amiable»
https://www.efk.admin.ch/images/stories/efk_dokumente/publikationen/_wirtschaft_und_v_erwaltung/oeffentliche_finanzen_und_steuern/17453/17453BE_Endg%C3%BCltige_Fassung_V04.pdf (en allemand seulement, avec résumé en français, italien et anglais, juin 2019).

La révision totale permet d'uniformiser dans toute la Suisse l'exécution des procédures amiables et la résolution des différends fiscaux internationaux et de renforcer la sécurité juridique. Par exemple, le même délai pour la mise en œuvre d'un accord amiable (art. 21), qui correspond à la pratique de longue date du DFF, s'appliquera désormais partout. En conséquence, certains cantons devront adapter leur pratique et augmenter la limitation en faveur des contribuables. En dehors de cela, il ne faut pas s'attendre à d'autres effets pour la Confédération, les cantons et les communes. En particulier, la LECF ne devrait pas accélérer la croissance du nombre des procédures amiables ni augmenter les dépenses administratives ou les pertes de recettes. Les avantages découlant de la sécurité juridique accrue attendue ne peuvent être quantifiés.

Illustration 1: répartition des cas par canton (mai 2019)



Source : DFF

Les dispositions relatives au dégrèvement de l'impôt anticipé aussi constituent principalement une inscription de la pratique actuelle de l'AFC dans la loi. Pour l'AFC, les dépenses administratives ne devraient pas augmenter non plus. Les avantages découlant de la sécurité juridique accrue attendue ne peuvent pas non plus être quantifiés.

Enfin, les nouvelles dispositions pénales assurent l'exécution des conventions sur le remboursement de l'impôt anticipé et l'imputation de l'impôt résiduel étranger. Il ne faut pas s'attendre à ce que les procédures pénales qui seront ouvertes sur la base de ces dispositions entraînent une augmentation substantielle des dépenses par rapport aux autres procédures exécutées par la division compétente de l'AFC.

4.2 Conséquences sur les requérants (personnes physiques et personnes morales)

Les demandes d'ouverture d'une procédure amiable peuvent être soumises tant par des personnes physiques que par des personnes morales. Sur les 320 cas actuellement pendants, un peu plus de la moitié concernent des personnes physiques.

En principe, la procédure amiable reste gratuite pour les requérants. Ceci, associé à la sécurité juridique accrue des procédures amiables, garantit que les procédures amiables sont ouvertes pour des raisons légitimes. La réglementation uniforme des délais de prescription revêt une importance particulière. La limite de 10 ans pour la mise en œuvre des accords amiables est un délai de prescription approprié. La possibilité de mettre les frais de mise en œuvre d'un

accord amiable (art. 23) à la charge du requérant et la perte du droit du requérant au paiement de tout intérêt dû (art. 22) dans les procédures amiables évitables incitent à éviter les procédures amiables et à limiter la charge administrative pour les autorités fiscales.

5 Relation avec le programme de la législature et avec les stratégies du Conseil fédéral

5.1 Relation avec le programme de la législature

Le projet n'a été annoncé, ni dans le message du 27 janvier 2016¹⁹ sur le programme de la législature 2015 à 2019, ni dans l'arrêté fédéral du 14 juin 2016²⁰ sur le programme de la législature 2015 à 2019. La raison en est que les travaux de révision totale n'ont commencé qu'après l'achèvement de la planification législative.

5.2 Relation avec les stratégies du Conseil fédéral

Le projet correspond à la ligne directrice 1 du programme de législature: «La Suisse assure durablement sa prospérité». Conformément à l'objectif 2, qui lui est subordonné, la Suisse crée un environnement économique optimal à l'intérieur du pays et renforce ainsi sa compétitivité. Les CDI sont importantes pour la place économique suisse car elles permettent d'éviter la double imposition. Une mise en œuvre uniforme de ces conventions sur le plan national, comme le prévoit la présente révision totale, contribue de manière significative à leur efficacité.

6 Aspects juridiques

6.1 Constitutionnalité

La LECF règle l'exécution des CDI et d'autres conventions fiscales qui ne relèvent ni de la compétence législative des cantons ni de celle d'une autre autorité fédérale. La LECF repose sur l'art 173, al. 2, de la Constitution (Cst.)²¹, qui prévoit que l'Assemblée fédérale traite tous les objets qui relèvent de la compétence de la Confédération et qui ne ressortissent pas à une autre autorité fédérale.

La procédure amiable est un moyen diplomatique de règlement des différends. Selon la forme actuellement prévue dans les conventions (presque exclusivement des CDI), les deux États s'efforcent d'éliminer l'imposition contraire à la convention au moyen d'un accord de droit international public. Dans les conventions, le contribuable ne se voit pas accorder le statut de partie dans la procédure amiable. Pour la LECF, cela signifie que, conformément à l'art. 12, le requérant n'est pas partie à l'exécution de la procédure amiable et ne peut pas participer à la procédure entre les États contractants. En outre, son droit de consulter les dossiers de cette procédure entre les États contractants est limité. Cette restriction est justifiée par le fait que la confidentialité de la procédure entre les États contractants permet aux États de rechercher plus facilement des solutions pour des cas spécifiques et d'améliorer ainsi la situation du contribuable. La confidentialité est un élément important pour de nombreux États partenaires et nécessaire afin qu'une procédure d'accord amiable puisse être exécutée. Dans ce contexte, il convient également de noter que la mise en œuvre de l'accord amiable dépend du consentement de la personne concernée.

6.2 Compatibilité avec les engagements internationaux de la Suisse

L'objectif du projet est de permettre à la Suisse de remplir les obligations qui lui incombent en vertu de ses obligations découlant des accords internationaux, en particulier en ce qui concerne les procédures amiables dans le cadre des CDI et d'autres conventions fiscales.

6.3 Forme de l'acte

La révision totale est sujette au référendum (art. 141, al. 1, let. a, Cst.).

¹⁹ FF 2016 981

²⁰ FF 2016 4999

²¹ RS 101

6.4 Frein aux dépenses

Le projet n'est pas soumis au frein aux dépenses prévu à l'art. 159, al. 3, let. b, Cst., car il ne contient ni dispositions relatives à des subventions ni bases pour la création d'un crédit d'engagement ou d'un plafond de dépenses.

6.5 Délégation de compétences législatives

En vertu de l'art. 35, le Conseil fédéral est compétent, même après la révision, pour édicter des dispositions d'exécution pour la mise en œuvre d'une convention fiscale. Certains des domaines énumérés à l'al. 2 sont supprimés par la révision, car ils ne sont plus actuels ou sont réglés par la loi elle-même. Cela a également pour conséquence que certaines ordonnances du Conseil fédéral édictées sur la base de la loi fédérale concernant l'exécution des conventions internationales conclues par la Confédération en vue d'éviter les doubles impositions dans sa version actuelle peuvent être abrogées en tout ou en partie. À cet égard, la révision totale n'entraînera aucune nouvelle délégation de compétences législatives au Conseil fédéral.

6.6 Protection des données

La révision totale ne soulève pas de nouvelles questions en matière de protection des données.