



Berne, le 4 novembre 2020

Consultation concernant la loi fédérale relative à l'exécution des conventions internationales dans le domaine fiscal (LECF)

Rapport sur les résultats

Table des matières

1	Contexte	3
2	Procédure de consultation et évaluation.....	3
2.1	Procédure de consultation	3
2.2	Concept d'évaluation	4
3	Aperçu des résultats de la consultation	4
4	Avis sur les différentes dispositions	5
4.1	Remarques générales	5
4.2	Avis concernant la mise en œuvre par les cantons	5
4.3	Remarques concernant les dispositions.....	5
5	Autres requêtes	13
6	Liste des participants	15

1 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 en 1951 et n'a depuis lors subi que peu de modifications. Le droit fiscal international est en revanche soumis à une évolution constante. C'est ainsi, par exemple, que la situation en matière de procédures amiables a beaucoup changé ces dernières années. Cela a eu pour conséquence que la base légale existante ne satisfait plus entièrement aux exigences actuelles.

La LECF vise à créer une base légale pour d'importants domaines d'application des conventions internationales dans le domaine fiscal. Un accent particulier est mis sur l'exécution des procédures amiables. Les dispositions de dégrèvement de l'impôt anticipé prévues par le projet visent également à la bonne exécution des prescriptions découlant des conventions. En outre, les dispositions pénales répriment les comportements répréhensibles dans le cadre du dégrèvement par analogie avec la réglementation interne applicable aux situations concernant exclusivement la Suisse.

Le présent projet législatif vise à simplifier (aussi d'un point de vue administratif) l'application des CDI et d'autres conventions du domaine fiscal pour toutes les parties concernées et à créer la sécurité juridique.

2 Procédure de consultation et évaluation

2.1 Procédure de consultation

La procédure de consultation a été ouverte le 13 décembre 2019 et s'est achevée le 27 mars 2020. Les cantons, le Tribunal fédéral, le Tribunal administratif fédéral, les partis politiques représentés à l'Assemblée fédérale, les associations faïtières des communes, des villes et des régions de montagne qui œuvrent au niveau national, les associations faïtières de l'économie qui œuvrent au niveau national et les milieux intéressés ont été invités à y participer.

Liste des participants ayant pris position:

- 26 cantons: Argovie (AG), Appenzell Rhodes-Intérieures (AI), Appenzell Rhodes-Extérieures (AR), Berne (BE), Bâle-Campagne (BL), Bâle-Ville (BS), Fribourg (FR), Genève (GE), Glaris (GL), Grisons (GR), Jura (JU), Lucerne (LU), Neuchâtel (NE), Nidwald (NW), Obwald (OW), Saint-Gall (SG), Schaffhouse (SH), Soleure (SO), Schwyz (SZ), Thurgovie (TG), Tessin (TI), Uri (UR), Vaud (VD), Valais (VS), Zoug (ZG), Zurich (ZH);
- 2 tribunaux: Tribunal fédéral (TF), Tribunal administratif fédéral (TAF);
- 3 partis politiques: PLR. Les Libéraux-Radicaux (PLR), Parti socialiste suisse (PS), Union Démocratique du Centre (UDC);
- 4 associations faïtières de l'économie: Association suisse des banquiers (SwissBanking), economiesuisse, Union suisse des arts et métiers (usam), Union syndicale suisse (USS);
- 5 représentants des milieux intéressés: Conférence des directrices et directeurs cantonaux des finances (CDF), EXPERTsuisse, Institut für Finanzwissenschaft, Finanzrecht und Law and Economics de l'Université de Saint-Gall (IFF Uni Saint-Gall), Swiss Funds & Asset Management Association (SFAMA) et SwissHoldings.

L'Union patronale suisse et l'Union des villes suisses ont explicitement renoncé à prendre position.

2.2 Concept d'évaluation

Les avis reçus ne sont pas présentés individuellement ci-après, mais la position générale de leurs auteurs est exposée. Pour de plus amples détails, il est renvoyé aux avis publiés par la Chancellerie fédérale.

3 Aperçu des résultats de la consultation

Les participants à la consultation saluent le projet dans une large mesure, mais la plupart formulent également des réserves sur différents points.

Tous les cantons sont favorables à l'avant-projet de LECF. Cela vaut également pour la CDF. Les cantons **SZ**, **GL**, **GE** et **BE** n'ont émis aucune réserve, tandis que les autres cantons et la CDF en ont apporté certaines. Ce faisant, la majorité des cantons et la CDF se sont appuyés directement ou en substance sur la position de la Conférence suisse des impôts (CSI). En particulier, la création d'une base légale pour la mise en œuvre des procédures amiables est accueillie positivement, car elle améliorera la sécurité juridique pour les contribuables et les autorités concernées et accroîtra la qualité de la place économique suisse.

Trois partis politiques (PLR, PS et UDC) ont pris position. Le **PLR** approuve le projet sur le principe, mais suggère quelques améliorations. Le **PS** approuve lui aussi le projet de LECF quant à son principe. Tout comme le Conseil fédéral, il pense qu'une réglementation juridique est indispensable pour exécuter et mettre en œuvre les procédures amiables en raison de leur nombre et des conséquences financières sur les recettes fiscales. Le PS demande toutefois que le Conseil fédéral présente un concept rigoureux précisant les pays avec lesquels la Suisse entend conclure des conventions contre les doubles impositions (CDI) et, surtout, comment elle souhaite procéder avec les États qui enfreignent systématiquement les droits de l'homme. Il conditionne son approbation de la LECF au fait que le Conseil fédéral élabore, pour conclure des CDI non seulement dans la région MENA (Moyen-Orient et Afrique du Nord), mais de manière générale, un concept strict et des règles claires sur les relations avec les pays qui violent les droits de l'homme et les droits fondamentaux.

L'**UDC** soutient les procédures amiables entre États pour éviter d'éventuelles impositions contraires à une convention, mais le parti souligne que c'est le développement constant du droit fiscal international qui constitue le cœur du problème, car certains États veulent modifier les règles de l'imposition à leur avantage et encouragent l'instauration d'une surveillance permanente des citoyens. De plus, la Suisse adopte un nombre incalculable de normes qui favorisent la transposition du droit étranger dans le droit national. Pour toutes ces raisons, l'UDC rejette catégoriquement l'évolution actuelle du droit fiscal international, même si le parti est tout à fait favorable aux mécanismes de protection des citoyens et des entreprises suisses tels que les procédures amiables.

Comme le PS, l'**USS** constate que la loi ne définit pas clairement les conditions de conclusion des CDI par la Suisse ni les cas dans lesquels ces conventions seraient éventuellement exclues.

Les quatre associations faîtières de l'économie et les cinq représentants des milieux intéressés considèrent les mesures proposées comme opportunes et soutiennent le projet, mais ils critiquent parfois certains points de la révision. L'**usam** est favorable au projet sans la moindre réserve. **SwissHoldings** salue la révision totale prévue. Les procédures amiables visant à éviter les doubles impositions ou d'autres impositions contraires à une convention revêtent une grande importance pour ses membres. **SwissBanking** apporte également son soutien au projet, notamment en ce qui concerne la sécurité juridique accrue pour les contribuables. La **SFAMA**, quant à elle, ne s'est exprimée que sur l'imputation des impôts étrangers prélevés à la source.

4 Avis sur les différentes dispositions

4.1 Remarques générales

Plusieurs participants à la consultation (principalement l'**IFF Uni Saint-Gall**) ont réclamé une clarification de certains termes utilisés dans la loi et des titres des articles pour faciliter l'application de l'acte et éviter les malentendus.

4.2 Avis concernant la mise en œuvre par les cantons

En ce qui concerne la mise en œuvre de la loi par les cantons, la plupart des avis se sont focalisés sur les procédures amiables. S'exprimant au sujet de l'art. 20 LECF, plusieurs cantons (**AG, AI, AR, BL, BS, FR, GR, LU, NE, NW, OW, SH, SO, TG, UR, VS, ZG, ZH**) ainsi que la **CDF** indiquent, de manière similaire, que de nombreux cantons, en raison de leurs systèmes de taxation et de perception partiellement automatisés, ne pourraient mettre en œuvre un accord amiable qu'en émettant une nouvelle décision de taxation (avec les facteurs fiscaux nouvellement déterminés sur la base de l'accord amiable). Ils estiment que ce fait doit être dûment pris en considération dans le projet (cf. ci-dessous les remarques supplémentaires concernant l'art. 20). En ce qui concerne le délai de prescription de la mise en œuvre, les cantons susmentionnés (auxquels s'ajoutent **JU, SG** et **VD**) relèvent que, pour des années fiscales très anciennes, une mise en œuvre peut s'avérer difficile voire impossible (cf. ci-dessous les remarques supplémentaires concernant l'art. 21).

4.3 Remarques concernant les dispositions

Art. 2

Selon le **canton VD**, la formulation proposée ne définit pas assez clairement les procédures qui ne sont pas assujetties à la loi en vertu de l'art. 25, par. 3, du Modèle de convention fiscale de l'Organisation de coopération et de développement économiques (MC OCDE; y c. les accords préalables en matière de prix de transfert entre sociétés associées [APP], notamment lors de l'examen des périodes fiscales déjà écoulées [*roll back*]). Une clarification correspondante ou une exclusion explicite du champ d'application de la loi serait souhaitable.

economiesuisse, Expertsuisse et l'**IFF Uni Saint-Gall** aimeraient et trouveraient judicieux que le nouveau chapitre 2 «Procédure amiable visant à éviter une imposition non conforme à la convention» s'applique également aux APP, dans la mesure où cela est compatible avec le sens et le but des dispositions de ce chapitre.

Art. 3

L'**IFF Uni Saint-Gall** indique que l'autorité compétente pour l'exécution des procédures amiables est certes le Secrétariat d'État aux questions financières internationales (SFI), mais que l'autorité suisse de taxation devrait, sur demande, pouvoir participer aux négociations et contribuer activement à une solution amiable. Ainsi, la participation de cette autorité à la procédure ne se limiterait pas à la fourniture d'informations (art. 10 et 11).

Art. 5

Le **canton TG** propose un délai de 90 jours à compter de la découverte de la double imposition pour déposer la demande.

L'**IFF Uni Saint-Gall** suggère de supprimer l'exigence concernant l'indication des moyens de preuve à l'art. 5, al. 2. De plus, un délai pour combler les lacunes (30 jours) devrait être prévu à l'al. 4.

Art. 6

SwissHoldings, economiesuisse et l'**IFF Uni Saint-Gall** soulignent de manière similaire que le requérant peut uniquement mettre à disposition les informations se trouvant dans sa sphère d'influence. Dans le même temps, le requérant ne peut raisonnablement pas anticiper les faits qui ont une importance pour la procédure amiable. Enfin, la norme ne saurait aller au-delà de ce que les autorités peuvent exiger sur le plan national (cf. à ce sujet l'art. 126 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct [LIFD], p. ex.). Par conséquent, la disposition devrait être adaptée afin que les renseignements soient fournis «sur demande du SFI». De plus, le message du Conseil fédéral devrait préciser que la fourniture de renseignements ne concerne que des informations exigibles sur le plan juridique, et cela pour autant que leur obtention ne nécessite pas des moyens disproportionnés.

Art. 7

La plupart des cantons (**AG, AI, AR, BL, BS, FR, GR, JU, LU, NE, NW, OW, SG, SH, SO, TG, UR, VS, ZG, ZH**) et la **CDF** indiquent qu'il faudrait également prononcer la non-entrée en matière dans les cas où le requérant aurait pu identifier, avec une diligence qui pouvait être raisonnablement exigée de lui, la double imposition internationale au cours de la procédure ordinaire. Cela devrait également s'appliquer lorsque le requérant a volontairement admis la double imposition internationale. L'interdiction de l'abus de droit s'oppose elle aussi à ce que l'on empêche cette double imposition. Il faudrait donc modifier l'art. 22 LECF (intérêt rémunérateur).

SwissHoldings, economiesuisse, SwissBanking et le **PLR** souhaitent préciser que les exigences relatives à une décision de non-entrée en matière sont très strictes selon les directives de l'OCDE et que l'accès aux procédures amiables devrait être «aussi large que possible». En particulier, les décisions de non-entrée en matière découlant de l'inobservation du délai d'ouverture de trois ans devraient être prises avec une grande retenue, conformément aux prescriptions de l'OCDE. Une remarque correspondante devrait figurer dans le message.

Selon l'**IFF Uni Saint-Gall**, il conviendrait de mentionner à l'art. 7 que le prononcé du SFI doit être communiqué au requérant à l'aide d'une décision au sens de l'art. 5 de la loi fédérale sur la procédure administrative (PA) au plus tard trois mois après le dépôt de la demande.

Art. 9

Le **Tribunal administratif fédéral** estime que le projet de loi gagnerait en clarté si la possibilité d'attaquer une décision de non-entrée en matière auprès de ses services figurait explicitement dans la loi.

L'**IFF Uni Saint-Gall** aimerait préciser à l'art. 9 que l'ouverture d'une procédure amiable entraîne au niveau national la suspension de tous les recours portant sur le même objet.

Art. 10

La plupart des cantons (**AG, AI, BE, BL, BS, FR, GE, GR, JU, LU, NW, OW, SG, SH, SO, TG, UR, VD, VS, ZG, ZH**) et la **CDF** saluent le fait qu'en vertu du projet de loi, le SFI informe les

autorités fiscales compétentes des demandes de procédure amiables déposées et que ces autorités aient la possibilité de prendre position.

Les **cantons ZG** et **AR** suggèrent de prévoir également un éventuel mandat de négociation contraignant lorsque les conséquences financières inhérentes à la procédure amiable dépassent un montant total de 20 millions de francs pour le canton concerné et ses communes (proposition du canton **ZG**) ou lorsque la solution amiable éventuelle porte, de manière globale, sur une assiette de l'impôt sur les bénéfices d'au moins 25 millions de francs (soit une part communale à cet impôt d'environ 900 000 francs; proposition du canton **AR**). En matière d'impôts cantonaux et communaux, les compétences de la Confédération et des cantons convergeraient dans les relations internationales. Les accords amiables pourraient avoir un impact majeur sur les collectivités concernées. De plus, les cantons devraient rembourser rétroactivement leur part à l'impôt fédéral direct. Par ailleurs, selon le droit en vigueur, aucune correction correspondante ne serait opérée dans la péréquation financière nationale (RPT), même en cas de remboursements très importants. Dans ce contexte, les autorités fiscales compétentes ne devraient pas uniquement avoir la possibilité de prendre position; leur avis devrait également pouvoir s'accompagner d'un mandat de négociation contraignant, au moins pour les impôts cantonaux et communaux (et, le cas échéant, pour l'impôt fédéral direct compte tenu de la part des cantons de 21,2 %).

Le **canton TI** pense lui aussi que les cantons devraient participer davantage à la procédure.

De manière similaire, le **canton SO** demande que les cantons soient associés de manière adéquate à la préparation des mandats de négociation et aux négociations proprement dites dans le cadre de pourparlers internationaux qui concernent les domaines de compétence des cantons.

Le **canton VD** propose que l'autorité fiscale compétente soit consultée et intégrée à la procédure dès la décision d'entrée en matière (art. 7).

Art. 11

Selon l'**IFF Saint-Gall**, on ignore dans quelle mesure les collectivités et les établissements pourraient participer à une procédure amiable; il faudrait donc supprimer ce passage.

Art. 12

Le **canton VD** déplore que, contrairement aux dispositions régissant l'ouverture de la procédure, l'art. 12 ne prévoit aucune sanction si le requérant viole son obligation de collaborer.

SwissHoldings, **ExpertSuisse** et **economiesuisse** suggèrent de préciser la réglementation concernant la visite des lieux.

L'**IFF Uni Saint-Gall** déclare que le droit d'être entendu doit également être garanti dans une procédure amiable (art. 12, al. 1). Certes, aucun droit de consultation des dossiers ne devrait être accordé au requérant, mais les principes généraux du droit d'être entendu devraient néanmoins être respectés. En d'autres termes, le requérant devrait pouvoir prendre position, notamment sur les avis des autres autorités compétentes. De plus, l'art. 12, al. 2, devrait préciser que la visite des lieux vise la perception sensorielle directe de faits probants par les autorités suisses compétentes et, le cas échéant, par celles de l'autre État, mais qu'elle ne saurait servir en particulier à obtenir d'autres moyens de preuve, voire à interroger le requérant en Suisse.

Art. 15

Concernant les art. 15 et 16, le **Tribunal fédéral** souligne que l'on ignore la portée de l'exclusion des voies de droit aux art. 15, al. 2, et 16, al. 3. Le contribuable pourrait très bien accepter l'accord amiable ou la convention interne, car il approuve une certaine répartition fiscale entre la Suisse et un État étranger, mais contester le montant de la taxation pour la part revenant à la Suisse sans que cela empêche la bonne mise en œuvre de l'accord amiable (art. 19, al. 4). Dans ce cas, une voie de droit contre la taxation devrait être admise.

Le **canton TI** pense qu'en plus de la participation prévue à l'art. 10, les cantons devraient prendre part à la procédure d'approbation de la solution amiable. Pour être contraignante, celle-ci nécessiterait non seulement l'accord de la personne concernée, mais également celui du canton en question.

SwissHoldings et **economiesuisse** considèrent que la renonciation aux voies de droit est formulée de manière trop générale. En particulier, il faudrait préciser que les éventuels recours doivent être retirés sans réserve.

Art. 16

Pour le **canton VD**, la procédure suggérée dans l'avant-projet ne doit pas permettre à un requérant qui n'aurait pas agi dans les délais ou invoqué des motifs au cours de la procédure ordinaire d'utiliser la procédure amiable pour résoudre ses problèmes fiscaux. Le SFI devrait donc solliciter l'avis des autorités fiscales au moment de la décision d'ouverture de la procédure.

ExpertSuisse et **economiesuisse** indiquent que l'art. 9, al. 2, MC OCDE prévoit la possibilité d'ajustements corrélatifs pour éviter une double imposition économique. L'ajustement corrélatif du bénéfice imposable d'une société associée dans un autre État correspond à l'ajustement primaire dans le premier État et conduit à revoir l'attribution des bénéfices entre les deux pays. Il n'est pas conditionné à une procédure amiable préalable. Si l'État contractant sollicité en vue d'un ajustement corrélatif admet les motifs et le montant de l'ajustement primaire des autorités fiscales étrangères, il est tenu de procéder à l'ajustement corrélatif. Celui-ci n'est donc pas automatique. Or, la reconnaissance d'un ajustement primaire par le SFI ne lie actuellement pas l'autorité fiscale compétente en Suisse, car il n'existe aucune base légale pour appliquer cette décision. ExpertSuisse et economiesuisse pensent donc que cette correction (purement) interne ne nécessite aucun accord entre le SFI et l'autorité fiscale compétente, mais que le SFI, en tant qu'organe suisse chargé de la mise en œuvre des CDI, pourrait décider seul, avec un effet contraignant pour cette autorité fiscale. De plus, en cas de corrections internes, le message devrait préciser explicitement que la pratique relative à l'impôt anticipé doit elle aussi s'appuyer sur ces règles. En d'autres termes, si des ajustements secondaires ne reposent pas sur une solution amiable bilatérale, mais sur l'art. 16 LECF, il ne faut pas considérer qu'il y a une prestation appréciable en argent avec des conséquences correspondantes au niveau de l'impôt anticipé. On reprendrait ainsi la pratique actuelle de l'Administration fédérale des contributions (AFC) en présence d'accords amiables.

Art. 18

Le **canton VD** constate que ni le projet de loi ni le rapport explicatif ne fixent un délai dans lequel la personne concernée devrait agir pour clore les éventuelles procédures pendantes. Étant donné qu'il existe, selon le rapport explicatif, une simultanéité entre les procédures amiables et les procédures (de recours) internes, il est possible qu'une procédure interne ar-

rive à son terme après la conclusion d'un accord amiable et que les solutions divergent. L'autorité fiscale serait alors tenue d'appliquer l'accord en dépit d'éventuels arrêts internes. La personne concernée aurait alors le choix entre deux solutions distinctes pour le même problème, ce qui lui laisserait l'opportunité de choisir la plus favorable, d'autant que l'art. 15 LECF ne précise pas dans quel intervalle de temps cette personne doit approuver l'accord amiable.

Pour ce qui est des art. 18 à 22, l'**IFF Uni Saint-Gall** déclare que la procédure actuellement appliquée pour mettre en œuvre une solution amiable en révisant la décision correspondante a fait ses preuves en pratique. Cette procédure tient également compte de la répartition des compétences inscrite dans le droit constitutionnel, puisque les autorités de taxation exécutent la mise en œuvre. Ce serait aussi le cas dans la nouvelle réglementation proposée qui introduit la décision de mise en œuvre, mais ce nouvel instrument est totalement inconnu dans la pratique actuelle de taxation. Du point de vue juridique, il s'agit là d'un artifice pour modifier une taxation entrée en force à l'aide d'une nouvelle taxation. Or, le droit existant comprend suffisamment d'outils pour changer une taxation entrée en force, de sorte que la décision de mise en œuvre ne devrait s'appliquer que de manière subsidiaire, lorsqu'il n'y a aucune taxation ou décision préalable. Au demeurant, il serait souhaitable que les cantons puissent décider de réaliser l'ajustement corrélatif par l'intermédiaire d'une révision ou d'un crédit d'impôt pour de futures périodes fiscales. De plus, les éventuels ajustements secondaires constituent un aspect important de la mise en œuvre des accords amiables. D'après la jurisprudence et la pratique, les ajustements secondaires effectués en dehors de solutions amiables ont eu des conséquences sur l'impôt anticipé (relations entre la maison mère, les filiales et les sociétés associées) ou se sont traduits par des droits de timbre d'émission. Le remboursement de l'impôt anticipé est régi par la CDI déterminante. Si le redressement réalisé à l'étranger sur la base de prix de transfert raisonnables correspond à l'interprétation suisse du principe de pleine concurrence et que des accords amiables aux résultats similaires ont été conclus dans des cas comparables, les ajustements secondaires devraient être exécutoires sans effet sur l'impôt anticipé ou le droit de timbre d'émission même en dehors de solutions amiables, notamment pour des raisons d'économie administrative.

Art. 19

Le **canton VD** constate que l'interaction entre les art. 18, al. 2, et 19 LECF est floue. La formulation de l'art. 19 permet de nouveau à la personne concernée de choisir la solution la plus avantageuse lorsqu'une procédure interne est également menée. Cela tient au fait que celle-ci n'est pas suspendue pendant la procédure amiable. Au vu de l'art. 19, le canton VD comprend que deux décisions devraient être rendues: une décision de taxation, puis une décision de mise en œuvre de l'accord amiable. On s'assurerait ainsi que la personne concernée, si elle attaque la décision de mise en œuvre, ne peut pas invoquer des motifs qu'elle aurait déjà pu faire valoir dans la procédure ordinaire, la décision d'imposition restant en vigueur. Toute autre interprétation de l'art. 19 LECF permettrait, par l'intermédiaire de la décision de mise en œuvre, un examen de la décision ordinaire sur la base d'éléments qui n'ont aucun lien avec l'accord amiable, puisqu'en vertu de l'art. 19, al. 3 et 4, LECF, la décision de mise en œuvre est assujettie aux mêmes dispositions procédurales et ouvre les mêmes voies de droit que la décision de taxation, allant ainsi à l'encontre des principes régissant la procédure en droit fiscal.

Concernant les art. 19 et 20, le **Tribunal fédéral** estime problématique la conception selon laquelle une taxation interne en contradiction avec l'accord amiable demeure, mais n'est pas exécutoire, en particulier si le montant de l'impôt en question a déjà été versé. En effet, dans le sens ordinaire du mot, l'exclusion de l'applicabilité implique uniquement l'exclusion d'une

procédure de poursuite. Or, si une taxe a déjà été payée sur la base d'une décision entrée en force, il n'y a aucun droit au remboursement tant que cette décision n'a pas été abrogée. Une solution conduisant à une révision de la taxation semble donc plus conforme au système. Le cas échéant, on pourrait aussi inscrire explicitement dans la loi qu'un impôt indûment réglé est remboursé.

Art. 20

Plusieurs cantons (**AG, AI, AR, BL, BS, FR, GR, LU, NE, NW, OW, SH, SO, TG, UR, VS, ZG, ZH**) et la **CDF** indiquent de manière similaire (cf. aussi ch. 4.2) qu'une nouvelle décision de taxation remplacerait la précédente, qui serait éventuellement déjà entrée en force. Il va de soi que la décision remplacée n'est plus exécutable. En revanche, si l'accord amiable est mis en œuvre dans une nouvelle décision qui détermine seulement les impôts crédités ou imputés de manière subséquente au contribuable, la décision initiale demeure valable. Elle devrait cependant rester intégralement exécutable, une compensation avec le montant à créditer en vertu de la décision de mise en œuvre étant réalisée le cas échéant. Il convient donc de supprimer l'art. 20 LECF. Par ailleurs, ces participants à la consultation doutent qu'un accord amiable puisse être mis en œuvre s'il est contraire à l'arrêt d'un tribunal (fédéral). En l'état actuel des choses, la jurisprudence ne précise pas si un accord amiable prime cet arrêt. Eu égard à la séparation des pouvoirs, il semble logique qu'un accord amiable ne permette pas de déroger à un arrêt du Tribunal fédéral.

Le canton **VD** propose lui aussi de supprimer l'art. 20. Compte tenu de la durée de la procédure amiable et du délai de prescription absolu de la taxation (15 ans), il est inopportun de limiter *a posteriori* l'applicabilité d'une décision, d'autant plus que l'art. 22 LECF prévoit des intérêts rémunérateurs.

Le **Tribunal administratif fédéral** déclare que la prescription n'a été traitée ni dans le projet de loi ni dans le rapport. De plus, la loi ne fournit aucune indication sur ce qu'il advient de la créance fiscale entre l'entrée en vigueur du prononcé et le dépôt d'une demande de procédure amiable, ni sur la suspension ou l'interruption éventuels qui pourraient résulter de cette demande. En outre, l'expression «dans la mesure où il concerne l'objet de la décision de mise en œuvre» peut avoir plusieurs interprétations: signifie-t-elle que le prononcé n'est plus exécutable à partir du moment où une décision formant titre exécutoire est rendue ou, au contraire, que la simple possibilité de rendre une décision sur la mise en œuvre d'un accord amiable empêcherait d'emblée l'applicabilité d'une créance publique?

Art. 21

Plusieurs cantons (**AG, AI, AR, BL, BS, FR, GR, JU, LU, NE, NW, OW, SG, SH, SO, TG, UR, VD, VS, ZG, ZH**) et la **CDF** soulignent de manière similaire que la conclusion d'une procédure amiable peut durer plusieurs années. Le fait que l'obligation de mise en œuvre ne soit pas limitée dans le temps pendant la procédure amiable crée une insécurité juridique tant pour les contribuables que pour les autorités. La Confédération, les cantons et les communes devraient dès lors rembourser des recettes fiscales significatives pour des périodes fiscales remontant plus de dix ans en arrière. Cela ne semble pas approprié. De plus, lors de la conclusion de procédures amiables concernant ces périodes fiscales, les autorités fiscales n'auraient souvent plus les documents importants pour la décision et ne seraient même plus en mesure d'édicter de nouveau les décisions initiales, car les systèmes de taxation alors utilisés ne seraient plus opérationnels. En outre, la liquidation d'une personne morale assujettie à l'impôt qui serait intervenue dans l'intervalle pourrait, par exemple, compliquer la perception. L'art. 21, al. 1, LECF devrait être limité afin que l'autorité fiscale compétente ne mette plus en œuvre un

accord amiable qui deviendrait contraignant plus de dix ans après la notification de la décision ou du prononcé (cf. aussi ch. 4.2).

Le **Tribunal administratif fédéral** met en évidence l'interaction entre la décision de taxation initiale et la décision de mise en œuvre. La systématique de l'art. 21 se distingue des autres dispositions relatives aux délais qui figurent dans la législation fiscale. La contradiction entre ces deux types de délais nécessiterait une clarification dans le projet de loi (p. ex. en indiquant que la LECF est une loi spéciale qui déroge sur ce point aux règles générales de vérification des décisions de taxation).

Concernant la prescription énoncée à l'art. 21, **SwissHoldings** et **economiesuisse** renvoient aux directives de l'OCDE. L'accès aux procédures amiables et la mise en œuvre des accords amiables devraient présenter des obstacles aussi faibles que possible. Le MC OCDE précise même que les solutions amiables sont appliquées quels que soient les délais prévus par le droit interne des États contractants. Si une convention ne comporte aucun délai de prescription différent, ces solutions devraient donc toujours être mises en œuvre, contrairement à la pratique en vigueur en Suisse. Au regard du droit international, la conclusion d'une solution amiable oblige la Suisse à appliquer cette solution sans tenir compte des délais fixés dans son propre droit interne.

ExpertSuisse salue le fait que les art. 19 et 21 LECF apportent une clarification sur l'application temporelle des solutions amiables sous la forme d'une disposition légale formelle et renforcent dès lors la sécurité juridique. De plus, ExpertSuisse demande que l'on renonce totalement à cette limitation temporelle de dix ans. Selon le droit en vigueur et contrairement à la pratique existante, une solution conclue entre des États dans le cadre d'une procédure amiable initiée après l'échéance d'un éventuel délai de révision doit aujourd'hui déjà être mise en œuvre en Suisse en raison de la primauté du droit international.

Art. 23

ExpertSuisse déplore que la formulation actuelle de l'art. 23 LECF autorise pratiquement l'autorité fiscale compétente à décider à sa libre appréciation des coûts qui seront effectivement répercutés sur la personne concernée. Étant donné que la Suisse est tenue, depuis le projet BEPS de l'OCDE, de maintenir des obstacles aussi faibles que possible pour accéder aux procédures amiables, cet article et son effet dissuasif semblent dépassés. Il est recommandé de supprimer purement et simplement l'art. 23 LECF. Dans tous les cas, la documentation (message) devrait préciser que la question d'une diligence pouvant raisonnablement être exigée (pour éviter une procédure) ne se pose pas en soi pour déterminer des prix de transfert appropriés. Le choix de prix de transfert dans une fourchette donnée relève toujours de la libre appréciation des contribuables, ce qui exclut l'application d'un critère de diligence.

Art. 24 à 27

SwissHoldings souligne que la Suisse accueille de nombreux sièges sociaux de grandes entreprises internationales. En tant que lieu d'implantation majeur de grands groupes, la Suisse doit également répondre à certaines obligations, notamment celle de prévoir dans un État de droit une procédure claire, moderne et transparente pour rembourser l'impôt anticipé aux investisseurs étrangers. Ceux-ci ne devraient pas découvrir les étapes de la procédure de remboursement de cet impôt ainsi que les droits et obligations des requérants dans une simple ordonnance ou fiche d'information, mais dans une loi au sens formel. Les explications rudimentaires fournies aux art. 24 à 27 ne remplissent pas les exigences d'une législation moderne. Comment engager la procédure? Quelles conditions une demande électronique doit-

elle satisfaire? Quels sont en détail les documents devant être remis? Dans quel délai l'autorité doit-elle répondre à la demande? Dans quels cas la banque peut-elle agir en tant que suppléante? Le projet de loi n'apporte aucune réponse à ces questions, ni à de nombreuses autres questions également essentielles pour les actionnaires.

SwissBanking déclare que la situation des contribuables suisses et celle des contribuables étrangers ne sont pas comparables. Il serait donc utile de préciser dans la LECF que la procédure de remboursement devrait être aussi simple et rapide que possible.

Le **PLR** réclame une procédure plus claire pour le remboursement de l'impôt anticipé aux investisseurs étrangers. Les explications figurant aux art. 24 à 27 seraient insuffisantes en pratique. D'après de nombreuses CDI, l'impôt anticipé sur les versements de dividendes à des investisseurs étrangers est remboursable à concurrence de 20 %. En d'autres termes, 15 % reviennent aux pouvoirs publics, ce qui représente une source de revenus significative (qui se chiffre en milliards). Les investisseurs étrangers devraient donc pouvoir bénéficier d'une certaine sécurité juridique pendant la procédure. Cela consoliderait l'attrait de la Suisse en tant que lieu d'investissement et garantirait dès lors des recettes fiscales.

Selon l'**IFF Uni Saint-Gall**, le message du Conseil fédéral devrait préciser que la fourniture de renseignements concerne uniquement des informations exigibles sur le plan juridique, et cela pour autant que leur obtention ne nécessite pas des moyens disproportionnés.

ExpertSuisse apprécie que l'art. 27 LECF reprenne les dispositions de l'art. 32 de la loi fédérale sur l'impôt anticipé (LIA) et indique ainsi clairement, conformément à la jurisprudence du Tribunal fédéral, que les délais de prescription mentionnés s'appliquent également à un droit au remboursement fondé sur une CDI, dans la mesure où celle-ci ne comprend aucune prescription divergente.

Art. 28 à 33

SwissHoldings et **economiesuisse** estiment que les faits énoncés aux art. 28 à 31 devraient se limiter aux actes intentionnels. Par exemple, l'infraction pénale énoncée à l'art. 28 s'appliquerait également aux contribuables suisses, même si ceux-ci ne voulaient pas que des contribuables étrangers obtiennent indirectement un remboursement excessif de l'impôt anticipé. Les contribuables suisses ne devraient être punissables que si l'ensemble des circonstances amène à penser qu'ils étaient au moins prêts à risquer (dol éventuel) de contribuer à un tel remboursement. Cela vaut aussi en relation avec l'art. 30. Dans ce cas également, il est essentiel de ne pas punir une simple négligence. L'imputation d'impôts étrangers prélevés à la source est exigeante sur le plan technique. On ne saurait dès lors sanctionner des contribuables qui font valoir par inadvertance une imputation trop élevée.

Le **PS** et l'**USS** considèrent que les dispositions pénales des art. 28 à 31 relatives aux impôts prélevés à la source sur des revenus de capitaux sont trop faibles. L'amende minimum devrait être portée à 100 000 francs.

L'**IFF Uni Saint-Gall** reconnaît et soutient le besoin de consolidation et l'inscription de dispositions pénales concernant le remboursement de l'impôt anticipé suisse et l'imputation de l'impôt résiduel étranger. Le projet comprend toutefois certaines questions fondamentales auxquelles seules une révision et une harmonisation du droit pénal fiscal pourraient répondre. L'IFF Uni Saint-Gall suggère donc de différer l'adoption de dispositions pénales et, le cas échéant, de charger une commission d'experts disposant d'une assise solide et comprenant des représentants de l'administration ainsi que des milieux économiques et scientifiques d'élaborer une proposition qui pourrait ensuite être intégrée dans la stratégie globale du Conseil fédéral en vue d'une future révision du droit pénal fiscal suisse.

Les art. 28 (remboursement injustifié de l'impôt anticipé suisse) et 30 (imputation injustifiée de l'impôt résiduel étranger) sanctionnent quiconque obtient, intentionnellement ou par négligence, un remboursement ou une imputation injustifié à son propre avantage ou à celui d'un tiers. La peine allant jusqu'à 30 000 francs ou, s'il en résulte un montant supérieur, jusqu'au triple de la valeur de l'avantage illicite se traduit par une amende non seulement pour le contribuable, mais également pour un tiers domicilié en Suisse (p. ex. un conseiller) lorsqu'un remboursement est obtenu par négligence. Dans certaines situations, la peine susceptible de représenter jusqu'au triple de l'avantage illicite pourrait être excessivement élevée si l'on part du principe que les autorités s'appuient sur la pratique relative aux impôts directs. Enfin, l'art. 32 exige une dénonciation à l'AFC, car l'imputation de l'impôt résiduel est vérifiée et décidée par les administrations cantonales des contributions. L'AFC n'exerce qu'une surveillance en la matière. Compte tenu de la systématique fiscale et de la répartition des compétences prévue par le droit constitutionnel, on peut dès lors s'interroger sur la nécessité de confier en l'espèce la compétence aux autorités fédérales.

Art. 34

Le **canton VD** est d'avis que les cantons devraient également avoir le droit d'être informés du déroulement de la procédure amiable et des négociations.

Art. 35

ExpertSuisse salue la modification de la formulation à l'art. 35, al. 1, let. c, LECF, qui ne fait plus référence à une «imputation forfaitaire d'impôt». Il est cependant regrettable que les conditions cumulatives selon lesquelles un établissement stable d'une entreprise étrangère doit être soumis à l'impôt ordinaire sur le bénéfice tant pour l'impôt fédéral direct que pour les impôts cantonaux et communaux n'aient pas elles aussi été supprimées. Eu égard à la formulation adoptée, les établissements stables qui bénéficient d'allègements fiscaux cantonaux au titre de l'art. 5 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID) ne peuvent pas imputer des impôts étrangers non remboursables, alors qu'une entreprise ayant son siège en Suisse pourrait le faire dans la même situation. Cette inégalité de traitement n'est pas conforme aux prescriptions des conventions.

Art. 36

Le **Tribunal fédéral** indique expressément qu'il n'a aucune objection contre la restriction prévue des recours auprès de ses services (art. 83, let. y, de la loi sur le Tribunal fédéral [LTF]).

5 Autres requêtes

SwissHoldings et **economiesuisse** estiment qu'une réglementation supplémentaire visant à prévenir les conséquences au niveau de l'impôt anticipé devrait figurer dans la loi. Les accords amiables internationaux ont pour objectif de corriger les doubles impositions en matière d'impôt sur les bénéfices. Il est également important pour les contribuables de supprimer les effets négatifs au niveau des impôts prélevés à la source, soit de l'impôt anticipé en Suisse. En particulier, il convient d'éviter que les corrections des bénéfices convenues dans le cadre de solutions amiables ne soient considérées comme des prestations appréciables en argent à une société étrangère qui seraient assujetties à l'impôt anticipé et que l'entreprise suisse ne puisse plus ensuite récupérer ce dernier. Cela pourrait se produire fréquemment en pratique, car l'impôt sur les bénéfices s'appuie sur la théorie du triangle, tandis que l'impôt anticipé repose sur la théorie du bénéficiaire direct (qui est inhabituelle sur le plan international).

SwissHoldings et economiesuisse réclament donc que les dispositions concernant la réglementation interne de la procédure amiable soient complétées par une norme sur les conséquences au niveau de l'impôt anticipé.

De plus, en cas d'ajustements des bénéfices internationaux dans le cadre d'accords amiables, la pratique en vigueur prévoit que les ajustements secondaires (avec un ajustement primaire et un redressement des bénéfices à l'étranger) ne soient pas considérés comme des prestations appréciables en argent assujetties à l'impôt anticipé. Ces ajustements secondaires n'ont dès lors aucun effet sur ce dernier si le SFI reconnaît le prix de transfert dans une procédure amiable. **SwissHoldings** pense qu'ils ne devraient avoir aucune incidence sur l'impôt anticipé en cas de reconnaissance du prix de transfert par le SFI dans une procédure amiable, mais aussi dans les cas ne relevant pas des accords amiables, lorsque le redressement réalisé à l'étranger sur la base de prix de transfert raisonnables correspond à l'interprétation suisse du principe de pleine concurrence et que des accords amiables aux résultats similaires ont été conclus dans des cas comparables. De même, les ajustements primaires en Suisse ne devraient avoir aucun impact sur l'impôt anticipé, indépendamment de l'existence éventuelle d'un accord amiable à ce sujet.

Par ailleurs, selon **economiesuisse**, les accords internationaux de la Confédération devraient également éviter une double imposition pour les placements détenus indirectement. Il faudrait préciser que les détenteurs de placements collectifs de capitaux qui perçoivent indirectement des revenus imposés à la source et qui sont assujettis à l'impôt en Suisse pour ces revenus ont droit à une imputation correspondante des impôts étrangers prélevés à la source. Dans la mesure du possible, cela serait mis en œuvre grâce à des allègements dans une procédure d'imputation appropriée, dont la charge administrative demeurerait faible pour les contribuables.

Le **PLR** souhaite lui aussi ajouter à l'avant-projet une réglementation supplémentaire visant à prévenir les conséquences au niveau de l'impôt anticipé. On ne saurait accepter qu'une correction des bénéfices dans le cadre de solutions amiables empêche une entreprise suisse de récupérer ultérieurement cet impôt. Si l'on évite une double imposition sur les bénéfices, il faut de manière cohérente écarter toute charge injustifiée en matière d'impôt anticipé.

La **SFAMA** considère qu'une norme de délégation fixant au Conseil fédéral des lignes directrices plus concrètes en vue d'une imputation forfaitaire d'impôt devrait être ajoutée au titre de l'art. 27 LECF et qu'en contrepartie, la délégation très générale énoncée à l'art. 35, al. 1, let. b, devrait être supprimée. Les impôts devraient être imputables lorsqu'une personne physique ou morale domiciliée en Suisse y est assujettie à l'imposition des revenus concernés. Si le contribuable perçoit indirectement ces revenus par l'intermédiaire d'autres entités transparentes au regard du droit fiscal (en particulier, placements collectifs de capitaux), l'imputation revient aux participants qui sont soumis à l'imposition suisse pour ces revenus.

L'**IFF Uni Saint-Gall** souligne que les procédures amiables peuvent concerner des périodes fiscales très éloignées dans le temps et porter sur des sommes importantes. En particulier, une correction des bénéfices déclarés par le passé qui serait défavorable aux autorités fiscales cantonales en raison de solutions amiables pourrait entraîner de graves distorsions si le potentiel de ressources du canton n'est pas adapté pour calculer la péréquation financière. Il faudrait élaborer un mécanisme qui permettrait également de prendre en compte ces corrections des bénéfices dans la RPT.

6 Liste des participants

I. Cantons

1.	Staatskanzlei des Kantons Aargau	AG
2.	Ratskanzlei des Kantons Appenzell Innerrhoden	AI
3.	Kantonskanzlei des Kantons Appenzell Ausserrhoden	AR
4.	Staatskanzlei des Kantons Bern	BE
5.	Landeskanzlei des Kantons Basel-Landschaft	BL
6.	Staatskanzlei des Kantons Basel-Stadt	BS
7.	Chancellerie d'État du Canton de Fribourg	FR
8.	Chancellerie d'État du Canton de Genève	GE
9.	Regierungskanzlei des Kantons Glarus	GL
10.	Standeskanzlei des Kantons Graubünden	GR
11.	Chancellerie d'État du Canton du Jura	JU
12.	Staatskanzlei des Kantons Luzern	LU
13.	Chancellerie d'État du Canton de Neuchâtel	NE
14.	Staatskanzlei des Kantons Nidwalden	NW
15.	Staatskanzlei des Kantons Obwalden	OW
16.	Staatskanzlei des Kantons St. Gallen	SG
17.	Staatskanzlei des Kantons Schaffhausen	SH
18.	Staatskanzlei des Kantons Solothurn	SO
19.	Staatskanzlei des Kantons Schwyz	SZ
20.	Staatskanzlei des Kantons Thurgau	TG
21.	Cancelleria dello Stato del Cantone Ticino	TI
22.	Standeskanzlei des Kantons Uri	UR
23.	Chancellerie d'État du Canton de Vaud	VD
24.	Chancellerie d'État du Canton du Valais	VS
25.	Staatskanzlei des Kantons Zug	ZG
26.	Staatskanzlei des Kantons Zürich	ZH

II. Tribunaux

27.	Tribunal fédéral	TF
28.	Tribunal administratif fédéral	TAF

III. Partis politiques représentés à l'Assemblée fédérale

29.	PLR. Les Libéraux-Radicaux	PLR
30.	Parti socialiste suisse	PS
31.	Union Démocratique du Centre	UDC

V. Associations faitières de l'économie œuvrant au niveau national

32.	economiesuisse	economiesuisse
33.	Union syndicale suisse	USS
34.	Union suisse des arts et métiers	usam
35.	Association suisse des banquiers	SwissBanking

VI. Milieux intéressés

36.	EXPERTsuisse	EXPERTsuisse
37.	Institut für Finanzwissenschaft, Finanzrecht und Law and Economics de l'Université de Saint-Gall	IFF Uni Saint-Gall
38.	Conférence des directrices et directeurs cantonaux des finances	CDF
39.	Swiss Funds & Asset Management Association	SFAMA
40.	SwissHoldings	SwissHoldings