



20.082

Message
concernant la loi fédérale relative à l'exécution
des conventions internationales dans le domaine fiscal
(Révision totale de la loi fédérale concernant l'exécution
des conventions internationales conclues par la Confédération
en vue d'éviter les doubles impositions)

du 4 novembre 2020

Madame la Présidente,
Monsieur le Président,
Mesdames, Messieurs,

Par le présent message, nous vous soumettons le projet d'une loi fédérale relative à l'exécution des conventions internationales dans le domaine fiscal (révision totale de la loi fédérale concernant l'exécution des conventions internationales conclues par la Confédération en vue d'éviter les doubles impositions), en vous proposant de l'adopter.

Nous vous prions d'agréer, Madame la Présidente, Monsieur le Président, Mesdames, Messieurs, l'assurance de notre haute considération.

4 novembre 2020

Au nom du Conseil fédéral suisse:

La présidente de la Confédération, Simonetta Sommaruga
Le chancelier de la Confédération, Walter Thurnherr

Condensé

Le droit fiscal international a subi d'importants changements ces dernières années. La loi fédérale relative à l'exécution des conventions internationales dans le domaine fiscal (LECF) a pour but de continuer d'assurer la mise en œuvre des conventions fiscales conclues par la Confédération, en particulier des conventions contre les doubles impositions, en adaptant les dispositions existantes à ces changements.

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 été que peu modifiée depuis. Le droit fiscal international en revanche n'a cessé d'évoluer. Par exemple, dans le domaine des procédures amiables, le contexte a beaucoup changé ces dernières années. Il en résulte que les bases légales ne répondent plus que partiellement aux exigences actuelles. Une révision totale de la loi doit permettre de combler ces lacunes et de continuer d'assurer la sécurité du droit dans l'exécution des conventions fiscales conclues par la Confédération.

Contenu du projet

Le principal objectif de la LECF est de régler l'exécution des procédures amiables. Celles-ci sont des procédures entre États fondées sur une convention contre les doubles impositions (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 que leurs conséquences financières (recettes fiscales) peuvent être considérables, l'exécution et la mise en œuvre de ces procédures doivent être réglées dans la loi. Étant donné les particularités des procédures amiables, se référer simplement aux règles générales en matière de procédure de la Confédération ne peut se faire d'une manière satisfaisante dans tous les domaines.

En outre, la LECF règle autant que nécessaire le dégrèvement de l'impôt anticipé fondé sur une convention fiscale applicable, y compris les dispositions pénales requises. De même, elle intègre les dispositions pénales relatives à l'imputation d'impôts étrangers prélevés à la source qui figuraient auparavant dans une ordonnance. Enfin, la compétence du Conseil fédéral d'édicter des dispositions d'exécution, telle qu'elle est prévue dans la loi en vigueur, est actualisée.

Table des matières

Condensé	8914
1 Contexte	8916
1.1 Nécessité d’agir	8916
1.1.1 Procédure pour éliminer une imposition non conforme à la convention (procédure amiable)	8917
1.1.2 Autres dispositions	8918
1.2 Objectif	8919
1.3 Solutions examinées et solution retenue	8919
1.4 Relation avec le programme de la législature et avec le plan financier, ainsi qu’avec les stratégies du Conseil fédéral	8920
1.4.1 Relation avec le programme de la législature	8920
1.4.2 Relation avec les stratégies du Conseil fédéral	8920
2 Consultation	8920
2.1 Résultats	8920
2.2 Nouveautés par rapport au projet mis en consultation	8922
3 Présentation du projet	8923
3.1 Nouvelle réglementation proposée	8923
3.1.1 Procédure amiable	8923
3.1.2 Autres dispositions	8923
3.2 Adéquation des moyens requis	8924
3.3 Mise en œuvre	8924
4 Commentaire des dispositions	8924
5 Conséquences	8948
5.1 Conséquences pour la Confédération, les cantons et les communes	8948
5.2 Conséquences sur les requérants	8949
6 Aspects juridiques	8950
6.1 Constitutionnalité	8950
6.2 Compatibilité avec les obligations internationales de la Suisse	8950
6.3 Forme de l’acte à adopter	8951
6.4 Frein aux dépenses	8951
6.5 Délégation de compétences législatives	8951
6.6 Protection des données	8951
Loi fédérale relative à l’exécution des conventions internationales dans le domaine fiscal (LECF) (Projet)	8953

Message

1 Contexte

1.1 Nécessité d'agir

Jusqu'à présent, la Suisse a conclu des conventions contre les doubles impositions (CDI) avec 100 pays environ. Ces CDI règlent surtout le droit d'imposer et l'échange de renseignements sur demande (assistance administrative) entre les États contractants. Le but principal des CDI est d'éviter et d'éliminer la double imposition. Il a récemment été complété par la suppression de la non-imposition et de l'imposition réduite résultant de la fraude ou de l'évasion fiscale, à la suite des travaux de l'Organisation de coopération et de développement économique (OCDE) et du G20 dans le cadre du projet de lutte contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS)¹.

Les bases légales régissant la mise en œuvre et l'application sur le plan national de ces conventions conclues par la Suisse sont actuellement peu nombreuses, excepté dans le domaine de l'assistance administrative (cf. loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative 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 et les diverses ordonnances qui se fondent sur elle règlent certaines questions de mise en œuvre et d'application des CDI.

Depuis 1951, la loi fédérale concernant l'exécution des conventions internationales conclues par la Confédération en vue d'éviter les doubles impositions n'a été que peu modifiée. Elle se compose actuellement de 4 articles qui habilent le Conseil fédéral à promulguer des règles complémentaires par voie d'ordonnance dans certains domaines mentionnés à l'art. 2. 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 (action 14⁴, standard minimal) et du mandat du cadre inclusif, 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 désormais des règles qui nécessitent une mise en œuvre analogue dans d'autres conventions fiscales que les CDI (cf. p. ex. l'art. 9 de l'accord du 26 octobre 2004 entre la Confédération suisse

¹ Voir www.oecd.org > Thèmes > Fiscalité > Érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices; pour de plus amples informations, voir aussi le message concernant l'approbation de la convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, FF **2018** 5443.

² RS **651.1**

³ RS **672.2**; RO **1951** 889, **2013** 231, **2017** 5517, **2019** 2413

⁴ Pour les informations concernant l'action 14, voir www.oecd.org > Thèmes > Fiscalité > Érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices > Documents clés > Action 14.

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 international⁵, 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 en droit interne. Ces procédures entre États qui visent à résoudre les différends sont fondées sur une convention fiscale internationale et débouchent sur un accord de droit international public. Les autorités compétentes des États contractants essaient, à la demande d'un contribuable, de supprimer toute imposition présente ou imminente contraire à la convention (comme ces procédures sont actuellement presque exclusivement fondées sur des CDI, nous ne renvoyons le plus souvent 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 encore 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 (cf. art. 25, par. 3, du modèle de convention fiscale de l'OCDE⁶, «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 longtemps. Cependant, le nombre et surtout la portée financière de ces procédures ont fortement augmenté ces 15 dernières années. Le nombre des affaires pendantes s'est multiplié pour atteindre près de 400 actuellement. Les recettes fiscales concernées par ces procédures peuvent avoir des conséquences considérables pour la Confédération, les cantons et les communes. Les montants peuvent en effet 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 fiscales⁷. 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

⁵ RS **0.641.926.81**

⁶ Voir www.oecd.org > Thèmes > Fiscalité > Conventions fiscales > Modèle OCDE de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune; pour de plus amples informations, voir aussi le message concernant l'approbation de la convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, FF **2018** 5443.

⁷ 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», www.cdf.admin.ch > Publications > Finances publiques & impôts > Archives finances & impôts > 4 mars 2019 (en allemand uniquement, avec résumé en français).

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 multinationales.

En droit de procédure, les CDI elles-mêmes ne règlent que l'exécution des procédures amiables entre les États contractants. Actuellement, les questions essentielles de procédure selon le droit interne (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'entendre, l'absence de bases légales n'a pas causé de problème d'application notable. Cependant, l'expérience a montré que des divergences existent dans certains domaines, en particulier entre les administrations fiscales et l'autorité compétente. Des divergences sont ainsi déjà survenues au sujet des délais de prescription applicables et de la mise en œuvre de l'accord amiable.

En raison de la portée financière considérable de certains cas, une procédure presque entièrement fondée sur la pratique n'est plus appropriée. Une inscription formelle des règles dans une loi s'impose donc. Étant donné qu'on a observé en Suisse ces dernières années une augmentation du nombre de procédures judiciaires concernant des cas pour lesquelles une procédure amiable a 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 et dispositions pénales

Il n'existe aujourd'hui aucune base légale au sens formel 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)⁸ s'applique par analogie. Comme pour la procédure amiable, il est nécessaire de régler les principes du dégrèvement dans la nouvelle LECF.

En outre, le droit suisse ne contient actuellement aucune base légale pour sanctionner sur le plan international le dégrèvement injustifié de l'impôt anticipé qui s'appuierait sur une convention ou la mise en péril de l'exécution régulière de la convention en ce qui concerne l'impôt anticipé. Il n'y a pas non plus de base légale pour punir les infractions concernant l'imputation de l'impôt résiduel étranger. Ces sanctions doivent elles aussi être prévues dans la loi.

⁸ RS 642.21

Maintien du secret

L'AFC n'est plus le seul organe chargé de l'exécution des conventions fiscales internationales. D'autres organes (par exemple la division Fiscalité du SFI) sont également compétents ou sont associés à l'exécution. C'est pourquoi il est important que toutes les autorités concernées soient tenues au secret. La collaboration entre autorités s'en trouve facilitée.

1.2 Objectif

La LECF crée une base légale pour des domaines importants de l'application des conventions fiscales internationales, notamment l'exécution des procédures amiables. La révision doit créer la sécurité juridique pour les contribuables, 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 compétitivité économique de la Suisse.

Les dispositions prévues dans le projet 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 à celles du droit national pour des situations 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 les nouvelles prescriptions: les procédures prévues par ces lois ne sont pas affectées par la LECF.

L'objectif du présent projet 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 Solutions examinées et solution retenue

L'un des objectifs de la LECF 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.

1.4 Relation avec le programme de la législature et avec le plan financier, ainsi qu'avec les stratégies du Conseil fédéral

1.4.1 Relation avec le programme de la législature

Le projet a été annoncé dans le message du 29 janvier 2020 sur le programme de la législature 2019 à 2023⁹. Il n'aura pas de conséquences sur le plan financier.

1.4.2 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 et saisit les chances qu'offre le numérique». Conformément à l'objectif 3, qui lui est subordonné, la Suisse crée un environnement économique optimal. Les CDI sont importantes pour la place économique suisse car elles permettent d'éviter la double imposition. Une mise en œuvre sans obstacle de ces conventions sur le plan national, comme le prévoit la présente révision totale, contribue de manière significative à leur efficacité.

2 Consultation

Le projet a été mis en consultation du 13 décembre 2019 au 27 mars 2020. Au total, 40 avis ont été rendus. Au surplus 2 invités à la consultation ont explicitement renoncé à donner leur avis¹⁰.

2.1 Résultats

Les participants à la consultation approuvent le projet presque unanimement. Ils apprécient particulièrement que la réforme accroisse la sécurité juridique tant pour les contribuables que pour les autorités fiscales compétentes.

Les avis favorables contiennent néanmoins des critiques ou des objections portant en particulier sur les points suivants:

- a. Champ d'application du chapitre sur la procédure amiable (art. 2): il est parfois suggéré d'intégrer dans le champ d'application de la loi les procédures d'accord préalable en matière de prix de transfert entre sociétés associées (APP; en anglais *Advance Pricing Arrangements*).
- b. Autorité compétente (art. 3) et information des autorités fiscales (art. 10): de nombreux participants approuvent la possibilité que l'avant-projet (AP) donne aux autorités fiscales de faire part au SFI de leur avis sur une procédure amiable. Certains soulignent toutefois que ce type de procédure peut

⁹ FF 2020 1709 1822

¹⁰ Voir le rapport sur les résultats de la consultation, www.admin.ch > Droit fédéral > Procédures de consultation > Procédures de consultation terminées > 2019 > DFF.

avoir un impact considérable sur la situation financière des collectivités concernées. Ils réclament donc une collaboration accrue avec l'autorité fiscale lors de la préparation (mandat de négociation) ou de l'exécution (participation aux négociations) des procédures amiables.

- c. Obligation de collaborer (art. 6) et non-entrée en matière (art. 7): selon certains participants, le requérant ne devrait être tenu de renseigner et de remettre des documents que sur demande. De plus, le seuil pour l'entrée en matière doit être très bas. Enfin, des délais doivent être fixés pour le déroulement de la procédure d'ouverture. D'autres participants demandent au contraire que la décision de non-entrée en matière tienne compte du comportement du requérant pendant la procédure de taxation.
- d. Statut et obligation de collaborer du requérant (art. 12): plusieurs participants demandent que les conséquences d'une collaboration déficiente du requérant soient clarifiées. D'autres suggèrent de préciser ce que l'on entend par visite des lieux.
- e. Procédure amiable et procédures (voies de droit) nationales – approbation de la mise en œuvre (art. 15): contrairement à la pratique actuelle, certains participants ne souhaitent plus que la personne concernée puisse attendre l'issue des procédures en cours parallèlement avant d'approuver l'accord amiable. D'autres proposent que les procédures soient totalement suspendues pendant la procédure amiable.
- f. Décision de mise en œuvre (art. 19): certains participants indiquent qu'il est inutile de régler la mise en œuvre à l'aide d'une décision correspondante. Jusqu'à présent, la révision servait à la mise en œuvre et cette procédure a fait ses preuves. D'autres participants soulignent que le processus menant à la décision de mise en œuvre doit être compatible avec les systèmes et les procédures internes des autorités fiscales pour éviter des charges superflues.
- g. Décisions et prononcés entrés en force (art. 20): plusieurs participants veulent que le message clarifie le rapport entre les prononcés entrés en force et les accords amiables ou les décisions de mise en œuvre.
- h. Limitation de la durée de l'obligation de mise en œuvre (art. 21): ce sujet a mis en évidence les intérêts contraires des participants à la consultation. Certains réclament une mise en œuvre de l'accord amiable illimitée dans le temps, tandis que d'autres pensent que le délai proposé dans l'AP est trop long.
- i. Dégrèvement de l'impôt anticipé (art. 24 à 27): quelques participants suggèrent de compléter le projet par des dispositions plus détaillées sur la procédure de dégrèvement. D'autres proposent de préciser que la procédure de remboursement doit être aussi simple et rapide que possible.
- j. Dispositions pénales (art. 28 à 33): certains participants estiment que seule une infraction intentionnelle devrait être punissable, mais pas une infraction par négligence. D'autres souhaitent que le montant minimum de l'amende soit porté à 100 000 francs. Enfin, quelques participants conseillent d'atten-

dre la révision complète du droit pénal en matière fiscale pour définir les dispositions pénales.

k. Autres points

- Imputation des impôts étrangers prélevés à la source: certains participants souhaitent adapter l'art. 35, al. 1, let. c, de l'AP pour permettre à davantage d'établissements stables en Suisse d'imputer des impôts étrangers prélevés à la source. D'autres aimeraient qu'il soit précisé que les détenteurs de placements collectifs 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.
- Règles complémentaires pour éviter les conséquences au niveau de l'impôt anticipé: selon certains participants, il faudrait empêcher que les corrections du bénéfice n'aient des effets sur l'impôt anticipé. La pratique actuelle devrait être inscrite dans la loi et étendue à d'autres cas.
- Impact sur la péréquation financière (RPT): plusieurs participants craignent que les corrections majeures induites par une procédure amiable portant sur des années fiscales très lointaines n'aient un impact financier considérable sur les collectivités concernées. Cet impact serait renforcé si les corrections ne pouvaient plus être prises en compte dans la RPT.

2.2 Nouveautés par rapport au projet mis en consultation

En plus des diverses précisions de fond et de forme suggérées par les participants à la consultation, le projet prévoit désormais, par rapport à l'AP, que les autorités fiscales compétentes peuvent exiger un entretien avec le SFI sur les principales questions liées aux états de faits et au droit. La requête des cantons d'être intégrés davantage à cette procédure est ainsi prise en considération. Pour diverses raisons, une intégration encore plus grande des cantons, comme cela a été demandé par d'aucuns, n'a pas été prise en considération dans le projet. Parmi ces raisons, on peut notamment rappeler que les conventions exigent l'indépendance de l'autorité qui exécute la procédure amiable.

De plus, le projet comprend une nouvelle disposition qui précise le délai de prescription des créances issues de la décision de mise en œuvre (art. 19).

En outre, l'art. 35, al. 2, let. c, AP a été adapté à la nouvelle systématique en matière d'imputation d'impôt.

Au demeurant, le Conseil fédéral estime que la plupart des remarques formulées lors de la consultation peuvent être prises en compte en modifiant ou en complétant les explications dans le message. Étant donné que l'exécution nationale des procédures amiables est réglementée pour la première fois dans une loi au sens formel, la consultation a mis en lumière le besoin d'explications approfondies dans le message.

Cela concerne en particulier le champ d'application (art. 2) et la section 5 du chap. 2 (mise en œuvre de l'accord amiable; art. 18 ss).

Enfin, les participants à la consultation avaient des avis opposés sur certains points (p. ex. art. 21). Le présent projet propose un compromis judiciaire.

3 Présentation du projet

3.1 Nouvelle réglementation proposée

3.1.1 Procédure amiable

La révision porte principalement sur la procédure à suivre pour éviter une imposition non conforme à la convention applicable. L'exécution effective de la procédure amiable entre les États s'appuie directement sur la convention applicable. 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 fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative du (PA)¹¹, qui s'applique en principe à l'administration, conduite 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 est créée 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 sont déjà entrés en force. Ce type de mise en œuvre tient compte de la nature juridique des procédures amiables selon les CDI.

3.1.2 Autres dispositions

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

Enfin, de nouvelles dispositions pénales concernant l'imputation de l'impôt résiduel étranger seront inscrites dans la loi, alors qu'elles figuraient auparavant dans l'ordonnance du 22 août 1967 relative à l'imputation d'impôts étrangers prélevés à la source¹².

La LECF maintient la compétence du Conseil fédéral d'édicter des dispositions d'exécution des CDI et d'autres conventions fiscales. Cette flexibilité reste impor-

¹¹ RS 172.021

¹² RS 672.201

tante pour que des mesures appropriées puissent être prises afin d'apporter une réponse aux nouveaux développements en matière de conventions fiscales.

3.2 Adéquation des moyens requis

La LECF 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. Ainsi, il ne devrait pas y avoir de coûts réglementaires supplémentaires.

3.3 Mise en œuvre

En vertu de son champ d'application, la loi assure l'exécution des CDI et d'autres conventions fiscales, clarifie les droits de procédure et contribue ainsi à l'efficacité de la procédure¹³.

Les autorités fiscales cantonales, principalement, sont chargées de mettre en œuvre les accords amiables (art. 18), car elles ont fixé les impôts à corriger. Lors de la consultation, presque tous les cantons ont précisé que cette mise en œuvre devait être compatible avec leurs systèmes et leurs procédures internes. Le présent message précise donc que le projet accorde aux cantons une grande flexibilité dans la mise en œuvre d'un accord amiable (art. 19). Il précise en outre que le SFI doit tenir compte déjà lors de l'exécution de la procédure amiable des éventuels problèmes annoncés par les autorités compétentes (art. 21). Dès lors, la mise en œuvre du projet ne devrait nécessiter aucune nouvelle mesure significative par rapport à la pratique actuelle. Elle devrait au contraire se traduire par certains allègements administratifs.

4 Commentaire des dispositions

Titre de la loi

Plusieurs articles des cha. 3 à 5 ne concernent pas que les CDI, mais également 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.

¹³ Selon un rapport du CDF de 2018, la durée moyenne des procédures amiables est d'environ 2 ans, www.cdf.admin.ch > Publications > Finances publiques & impôts > Archives finances & impôts > 4 mars 2019 (en allemand seulement, avec résumé en français, italien et anglais, juin 2019).

Art. 1 Objet

L'al. 1 prévoit de manière générale que la présente loi règle 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 (loi fédérale du 18 décembre 2015 sur l'échange international automatique de renseignements en matière fiscale¹⁴, loi du 16 juin 2017 sur l'échange des déclarations pays par pays¹⁵), il précise également que ces autres lois fédérales priment la LECF dans leur domaine d'application. L'al. 1 assure ainsi la délimitation entre les différentes lois.

L'al. 2 énumère les principaux domaines réglés par la loi. Comme à l'art. 2, une définition abstraite et aussi vaste que possible des procédures amiables (let. a) est utilisée, car seules les conventions applicables en définissent l'ampleur et le contenu, et la LECF ne saurait les limiter.

Selon l'al. 3, si la convention applicable en l'espèce contient des dispositions qui s'écartent de la LECF, ces dispositions de droit international priment le droit national. En particulier dans le cas des procédures amiables, les conventions contiennent parfois des dispositions qui diffèrent de celles qui sont inscrites dans la présente loi, comme par exemple des dispositions relatives au délai de mise en œuvre (cf. commentaire sur l'art. 21).

Art. 2 Champ d'application du présent chapitre

Le chap. 2 LECF règle les procédures visant à éliminer une imposition non conforme à la convention (procédure amiable). La base matérielle des procédures amiables entre la Suisse et ses États partenaires est contenue dans les conventions elles-mêmes. En revanche, ce chapitre entend garantir sur le plan national l'exécution des procédures amiables conformément au droit de procédure, dans le cadre défini par la convention applicable.

Les bases matérielles figurent aujourd'hui presque exclusivement dans les CDI, ce qui ne signifie pas pour autant que d'autres conventions fiscales ne puissent pas prévoir l'exécution de procédures amiables (cf. p. ex. l'accord EAR avec l'UE). L'art. 2 définit donc à dessein les procédures de façon très générale. Un renvoi direct à certaines conventions ou à leurs articles n'est pas judicieux en raison du grand nombre de conventions applicables et de leurs différences. L'art. 25 MC OCDE régit les procédures amiables. Il est généralement repris par la Suisse dans ses CDI (le plus souvent également à l'art. 25). Les par. 1 et 2 de l'art. 25 MC OCDE concernent les procédures amiables demandées par les contribuables dans des cas individuels, alors que le par. 3 concerne les procédures amiables de portée générale 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

¹⁴ RS 653.1

¹⁵ RS 654.1

ouvre ensuite la procédure entre États, pour autant que les conditions prévues par 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 (cf. art. 16). 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 commission 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 (voies de droit) internes. Le contribuable concerné par l'imposition contraire à la convention peut ainsi, d'une part, poursuivre la procédure interne et saisir une voie de droit et, d'autre part, demander l'ouverture d'une procédure amiable. Les procédures au sens de la présente loi n'ont pas besoin d'être coordonnées pendant le déroulement de la procédure amiable. Il incombe au contribuable et, le cas échéant, à l'autorité fiscale concernée de demander au cas par cas la suspension d'une procédure (voie de droit) encore pendante. 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 après la conclusion de l'accord amiable. C'est pourquoi il convient, avant la mise en œuvre de l'accord amiable en Suisse (art. 18 ss), de recueillir le consentement du ou des contribuables concernés. Le consentement à l'accord amiable constitue une renonciation aux voies de droit, ce qui empêche qu'une éventuelle voie de droit interne encore pendante ou nouvellement ouverte 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 de portée générale entre la Suisse et un autre État contractant 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 de droit interne. Elles sont en effet régies par les dispositions des conventions.

Les procédures d'APP n'entrent pas non plus dans le champ 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 lorsqu'aucune imposition contraire à la convention ne s'est encore produite ou, du moins, n'est imminente. Selon la convention, les États ne sont pas tenus d'exécuter de telles procédures. Par conséquent, la convention ne confère aux contribuables aucun droit (direct ou indirect) concernant l'exécution d'une procédure d'APP. Il n'est donc ni nécessaire ni judicieux de définir une procédure d'ouverture dans la présente loi. De même, la mise en œuvre de ces APP n'est pas comparable à celle des accords amiables. Les dispositions du présent projet ne conviennent dès lors pas aux procédures d'APP pour différents motifs.

Les procédures d'APP ressemblent davantage aux décisions préalables (*rulings*) rendues dans le cadre de procédures fiscales nationales. Elles doivent être aussi flexibles que possible et ne sauraient être restreintes par des règles procédurales

strictes. Elles reposent en fin de compte sur le fait que toutes les parties conviennent d'une solution applicable aux périodes fiscales à venir pour certaines questions fiscales transfrontalières (répartition des bénéfices). Les bases figurant dans les conventions applicables suffisent en l'espèce, et aucun cadre légal national n'est nécessaire pour compléter les conventions en matière de droit de procédure. Il convient cependant de préciser que les dispositions relatives aux procédures amiables peuvent également s'appliquer aux APP lorsque ces procédures englobent des périodes fiscales précédentes. Dans ce cas, au moins une partie de l'APP peut constituer une procédure amiable effective. Là encore, cela dépend de la convention applicable, de sorte qu'aucune autre disposition nationale n'est requise.

Art. 3 Autorité compétente

Actuellement, l'autorité compétente pour l'exécution des procédures amiables est le SFI. En conséquence, cette compétence est également prévue par la loi. Cette disposition s'appuie sur la compétence de la Confédération en matière d'affaires étrangères (art. 54, al. 1, de la Constitution [Cst.]¹⁶). En Suisse, la compétence accordée au SFI se traduit par une séparation entre l'autorité fiscale taxatrice et l'autorité chargée de la procédure amiable. Le standard minimal de l'action 14¹⁷ du projet BEPS de l'OCDE exige que l'autorité chargée de la procédure amiable ne soit pas simultanément l'autorité fiscale taxatrice et qu'elle en soit indépendante. En octroyant la compétence d'exécuter les procédures amiables au SFI, la Suisse satisfait au standard minimal. La présente disposition permet une réalisation et une résolution aussi indépendantes et efficaces que possible des procédures amiables, ce qui bénéficie également à la place économique suisse.

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 cette procédure est de vérifier si les conditions préalables à l'exécution d'une procédure amiable sont remplies. La convention applicable précise si la demande doit être soumise dans un certain délai. Il ne semble pas opportun de fixer un délai (court) au niveau national – dans la mesure où cette convention l'autoriserait – car cela accroîtrait le risque de doubles impositions à la charge des contribuables.

¹⁶ RS 101

¹⁷ Cf. section 2 (en particulier 2.3), p. 18 ss dans OCDE (2016), *Accroître l'efficacité des mécanismes de règlement des différends. Action 14 – Rapport final 2015*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris.

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.

Selon l'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 et, dans la mesure du possible, prouvés afin que le SFI puisse commencer à traiter la demande. Pour ne pas compliquer inutilement l'élaboration de cette dernière, la LECF ne prévoit aucune limitation des moyens de preuve légalement admis, tout comme la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct [LIFD)]¹⁸ (art. 115 LIFD) et la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID)]¹⁹ (art. 44 LHID), par exemple. La notice du SFI concernant la procédure amiable contient 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.

L'al. 3 prévoit que la demande doit être établie dans une langue officielle suisse ou en anglais.

Selon l'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 en lui fixant un délai pour ce faire. Aucun délai strict n'est indiqué dans le projet afin que le SFI puisse tenir compte des situations très diverses des procédures amiables. Les requérants sont cependant incités à améliorer leur demande aussi rapidement que possible, car il est surtout dans leur intérêt d'exécuter une procédure amiable.

Art. 6 Obligation de collaborer

Les procédures visant à éviter une imposition non conforme à la convention sont exécutées lorsqu'une telle imposition est imminente ou s'est déjà produite. À ce stade de la procédure, les autorités fiscales des États contractants ont généralement déjà effectué la taxation et perçu les impôts. À travers la procédure amiable, le requérant souhaite corriger la situation conformément aux dispositions de la convention. L'exécution de cette procédure est donc dans l'intérêt du requérant en premier lieu; c'est d'ailleurs lui qui en fait la demande. On peut donc s'attendre à ce que le requérant remette au SFI l'ensemble des informations et documents en sa possession qui sont importants pour la procédure, afin que celle-ci puisse être préparée et réalisée comme il se doit. Toute autre approche serait contraire au but de la procédure amiable. Tout au long de la procédure pour éviter l'imposition non conforme à la convention, le requérant doit dès lors fournir au SFI les renseignements et les documents nécessaires.

¹⁸ RS 642.11

¹⁹ RS 642.14

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 ensuite entre les États contractants. Dans cette procédure entre les États contractants, il n'y a en principe pas de règles sur la répartition du fardeau de la preuve. Il est donc particulièrement important que le requérant fournisse tous les renseignements demandés afin que le SFI puisse se faire une vue d'ensemble des faits pertinents de l'affaire. Si le requérant ne le fait pas ou insuffisamment dans le cadre de l'ouverture de la procédure, le SFI n'entre pas en matière (cf. art. 7). Comme toute obligation de collaborer, la présente est limitée par le principe de proportionnalité.

Art. 7 Non-entrée en matière

L'art. 7 énumère divers motifs pour lesquels le SFI n'entre pas en matière sur la demande. 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.

Hormis les motifs énoncés aux let. b et c de ne pas entrer en matière sur une demande, tous les autres motifs doivent résulter directement de la convention applicable (let. a). Cette disposition est nécessaire pour que la Suisse puisse honorer ses engagements internationaux. Dès lors, si une convention prévoit un accès aussi simple que possible à la procédure (comme le font aujourd'hui les CDI), la LECF ne peut et ne saurait compliquer davantage cet accès (cf. primauté de la convention applicable au sens de l'art. 1, al. 3). En revanche, si une convention pose des conditions pour le dépôt d'une demande, celles-ci doivent être satisfaites indépendamment de la LECF. Enfin, il convient de souligner que la simple possibilité d'ouvrir une procédure ne confère pas au requérant le droit d'obtenir l'exécution et la clôture de la procédure amiable (cf. art. 12). En particulier, le comportement du contribuable pendant la procédure de taxation peut influencer sur la recherche de solutions au cours d'une procédure entre les États contractants.

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 le cas doit être soumis dans un délai de 3 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 si une telle imposition n'est pas imminente (demandes prématurées).

La let. b 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.

Selon la 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, de déterminer dans quelle mesure l'imposition contraire à la convention a lieu en Suisse ou dans l'autre État, le refus de l'accès à la procédure amiable peut être justifié.

Art. 8 Frais et indemnités

Les frais de traitement de la demande d'ouverture d'une procédure amiable ne peuvent pas être imputés au requérant. Aucune indemnité n'est prononcée.

Art. 9 Droit de procédure 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.

Les décisions que le SFI prend lors de l'ouverture d'une procédure amiable peuvent être attaquées auprès du Tribunal administratif fédéral. Dans la phase ultérieure de la procédure, la procédure amiable proprement dite entre les États (art. 12 ss), le requérant n'a en revanche plus la qualité de partie. La procédure se déroule alors 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

La section 3 règle la coopération entre les autorités dans le cadre d'une procédure amiable. Celle-ci commence généralement après le dépôt d'une demande d'exécution d'une procédure amiable (art. 5) ou dès qu'une autorité étrangère annonce au SFI le dépôt d'une telle demande et se termine par la mise en œuvre de l'accord amiable.

Selon l'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.

L'al. 2 prévoit que si l'imposition en Suisse est concernée dans un cas de procédure amiable, l'autorité fiscale compétente pour percevoir les impôts qui font l'objet de la procédure amiable a la possibilité de présenter ses observations. L'avis de l'autorité fiscale compétente 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'autorité fiscale connaît les faits spécifiques de l'affaire et dispose des documents pertinents. Si nécessaire, le SFI attire l'attention de l'autorité fiscale sur l'urgence de l'affaire.

Selon l'al. 3, l'autorité fiscale compétente peut demander au SFI un entretien sur les principales questions relatives aux états de fait et au droit concernant la procédure

amiable. Elle peut ainsi communiquer au SFI sa position dans le cadre de la préparation de la procédure amiable, mais aussi, si nécessaire, au cours de la procédure amiable. La procédure entre les États contractants est toutefois gérée, du côté suisse, par le SFI en tant que seule autorité compétente en la matière (cf. art. 3).

Art. 11 Assistance administrative

Afin de clarifier les circonstances pertinentes du cas, il est important que le SFI obtienne les renseignements nécessaires. Il peut également être important que l'autorité fiscale compétente reçoive des renseignements complémentaires du SFI dans le cadre de l'exécution. Enfin, une communication du SFI aux autorités fiscales indirectement concernées par la procédure amiable peut aussi être opportune pour la mise en œuvre. 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. 111 et 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 applicables (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 à 17 est la procédure amiable 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. La procédure amiable est une procédure spéciale qui ne peut être comparée à une voie de droit nationale.

En ce qui concerne l'al. 1, il résulte des conventions conclues à ce jour et de l'art. 12 du présent projet 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 confidentialité²⁰ et il n'y a pas de disposition permettant au requérant de consulter le dossier²¹. 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 invoquée par 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 la 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).

L'al. 2 prévoit que le requérant est tenu de fournir des renseignements et de soumettre d'autres documents à ce stade de la procédure également. S'il ne remplit pas cette obligation, les conséquences sont définies dans la convention applicable. Aucune sanction correspondante n'est donc requise dans la présente loi. Un manque de collaboration peut, par exemple, empêcher les autorités compétentes des deux États de trouver une solution amiable, de sorte que la procédure sera close sans donner aucun résultat.

Une visite des lieux, dans les locaux du requérant (visites sur place), le cas échéant avec l'autorité de l'autre État, est possible dans le cadre de la procédure amiable, mais uniquement avec l'accord du requérant. Elle permet uniquement de se rendre compte des éléments extérieurs. Le projet ne prévoit cependant pas la participation de l'autorité de l'autre État lors de l'obtention d'autres moyens de preuve ou de l'interrogatoire de la personne concernée en Suisse.

Une visite des lieux dans les locaux d'une personne liée au requérant en Suisse nécessite également son accord. Il va de soi que le requérant peut proposer cette visite. Il ne peut toutefois prétendre à ce droit, car il n'est pas partie à la procédure.

Art. 13 Délégation de la conduite des négociations

L'art. 13 vise les états de fait dans lesquels la délimitation des bénéficiaires 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

²⁰ Cf. «confidentiality of government to government communication» in OECD Manual on effective Mutual Agreement Procedures, Best Practice N° 14.

²¹ Cf. également, ch. 61, des commentaires sur l'art. 25 du MC OCDE.

CDI appliquées aujourd'hui, l'État dans lequel se situe l'établissement stable ne peut pas directement convenir avec l'État de la société du groupe de la délimitation des bénéficiaires dans le cadre d'une procédure amiable. De tels états de fait ne sont pas encore couverts par les conventions fiscales. La CDI applicable est en effet celle 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 la compétence de négocier 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 dans lequel se situe 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 y consentent ou peuvent offrir leur aide.

Art. 14 Clôture de la procédure amiable

Selon l'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.

En ce qui concerne l'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'une contestation par une voie de droit interne.

Aucune 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, le recours à 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 utilisent l'expression «personne concernée».

Concernant l'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 contraignante. 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 de signification propre.

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

Le projet ne donne aucun délai pour l'approbation, mais le SFI a néanmoins la possibilité d'en fixer un. De plus, les autorités compétentes des États contractants concernés peuvent prévoir un délai d'approbation directement dans l'accord amiable. En l'absence de délai, la personne concernée peut attendre, par exemple, qu'une décision soit rendue dans une procédure de recours nationale engagée indépendamment de la procédure amiable de donner son approbation.

Selon l'al. 2, le consentement à l'accord amiable constitue une renonciation aux voies de droit et l'obligation, pour la personne concernée, de se désister immédiatement de toutes les voies de droit déjà saisies. La renonciation à toute voie de droit est nécessaire pour éviter qu'à la suite de celle-ci il ne résulte une trop faible imposition. En effet, si une personne concernée devait saisir une autre voie de droit (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 du tribunal. La renonciation aux voies de droit ne vaut que pour celles en rapport avec l'objet réglé dans l'accord amiable et uniquement si celles-ci concernent ledit objet.

La renonciation aux voies de droit est remise au SFI. Avant de mettre en œuvre l'accord amiable, il faut s'assurer, conformément à l'art. 18, al. 3, que les procédures en cours en rapport avec l'objet réglé dans l'accord amiable sont closes. Cette tâche incombe à l'autorité fiscale compétente et conditionne la mise en œuvre de l'accord.

La renonciation aux voies de droit ne s'applique pas aux voies de droit ouvertes 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).

Aucune voie de droit n'est donc ouverte 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 réglé 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 légale suffisante pour qu'une solution soit apportée de manière unilatérale dans les affaires qui ne prêtent pas à discussion lorsqu'une voie de droit interne n'est plus ouverte est parfois contestée en Suisse. Même s'il est manifeste et incontesté qu'une correction doit être effectuée en Suisse, une procédure amiable doit actuellement être exécutée dans ces cas pour conclure un accord amiable entre les États. Cela entraîne des charges administratives 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 compétentes et le SFI sont convenus 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, 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). Ce consentement est associé à une renonciation aux voies de droit en rapport avec l'objet régi par l'accord amiable et à une obligation de se désister des voies de droit déjà saisies (al. 3).

Une convention interne au sens de l'art. 16 a les mêmes effets qu'un accord amiable entre les États contractants (art. 15), notamment en ce qui concerne la mise en œuvre sur le plan national (art. 18 à 23). Par conséquent, l'AFC modifiera sa pratique relative à l'impôt anticipé en cas de corrections internationales des bénéfices dans le cadre des solutions amiables.

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 requérant²². La loi prévoit par conséquent que l'autorité compétente ne prélève pas de frais dans le cadre de la procédure amiable.

Étant donné que le requérant et toute autre personne concernée ne sont pas parties à la procédure, des indemnités en leur faveur au titre de la procédure amiable sont également exclues.

²² «Typically there are no fees charged by the competent authorities for MAP cases» in OECD Manual on effective Mutual Agreement Procedures, p. 15

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.

Les al. 1 et 2 prévoient qu'après notification par le SFI, l'accord amiable rendu contraignant par l'approbation de la personne concernée 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 remplir 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'une voie de droit interne est encore ouverte. 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 selon la présente loi (décision de mise en œuvre) n'est nécessaire.

La mise en œuvre complète de l'accord amiable peut aussi impliquer une information correspondante de l'autorité fiscale compétente à d'autres autorités fiscales cantonales ou à l'AFC, lorsqu'elle elle influe sur l'imposition dans d'autres cantons ou sur des impôts qui sont perçus par l'AFC.

Selon l'al. 3, une mise en œuvre n'a lieu, quelle que soit la forme de la procédure, que si toute voie de droit en rapport avec l'objet réglé dans l'accord amiable a été close. Le présent article concerne la renonciation aux voies de droit prévue aux art. 15, al. 2, et 16, al. 3. 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 voie de droit 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 un arrêt d'un tribunal était rendu en Suisse sur le même objet après la conclusion et la mise en œuvre de l'accord amiable. La voie de droit est généralement close par une reconsidération ou un désistement.

Art. 19 Décision de mise en œuvre

Selon l'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 (cf. art. 18, al. 1 et 2), la mise en œuvre s'effectue au moyen d'une décision de mise en œuvre.

L'art. 19 crée la base légale qui permet à l'autorité fiscale compétente 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 décisions ou prononcés déjà rendus sont pris en compte dans la mesure où ils concernent des objets différents de celui de l'accord amiable. L'autorité fiscale compétente peut inclure dans la décision de mise en œuvre toutes les circonstances et renseignements découlant de la procédure amiable. La nouvelle décision peut entraîner une augmentation ou une réduction de l'impôt déterminé initialement. Étant donné que la personne concernée par la mise en œuvre 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.

L'autorité fiscale compétente peut rendre une décision de mise en œuvre qui fixe un montant pour corriger des impôts notifiés et, le cas échéant, déjà payés. Cette décision complète alors la taxation initiale et comprend, selon la situation, un remboursement des impôts perçus en trop ou un paiement supplémentaire d'impôt. La décision de mise en œuvre peut également prendre la forme d'une nouvelle (deuxième) décision de taxation. L'al. 1 ne prescrit aucune forme précise à l'autorité fiscale compétente. Celle-ci peut donc tenir compte des particularités du cas et de ses procédures internes en choisissant le type et la forme de la décision de mise en œuvre et trouver ainsi une solution optimale. Les dispositions du projet sont satisfaites dès lors que cela est réalisé d'office (art. 18, al. 2) par l'autorité fiscale compétente (art. 18, al. 1).

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, y compris les procédures de recours subséquentes, et la procédure amiable sont des procédures différentes avec des conditions et des règles distinctes. La procédure amiable a pour but d'éviter une imposition contraire à la convention 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 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 accords amiables. Il n'est pas tout à fait clair non plus si, dans chaque cas, la nécessaire possibilité de reconnaître un accord amiable comme un motif (tacite) de révision existe bien. 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 loi²³. En outre, en matière de révision, la procédure est soumise à d'autres restrictions. Ainsi,

²³ Cf. considérants correspondants dans les arrêts du Tribunal fédéral 2C_706/2017, consid. 3.1 et 2C_487/2017, consid. 3.1

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 du cas 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. La décision de mise en œuvre permet à l'autorité fiscale compétente d'appliquer l'accord amiable malgré une décision sur recours nationale entrée en force, sans que cette dernière doive être formellement abrogée. L'obligation contractée par 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.

L'al. 2 prévoit que la personne concernée par la décision de mise en œuvre doit fournir à l'autorité fiscale compétente tous les renseignements nécessaires à la mise en œuvre et présenter sur demande les documents requis. L'obligation de coopérer est également indispensable à ce stade de la procédure au bon déroulement de la procédure amiable.

Selon l'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 lois 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 initiale ont vu le jour ou, si aucune décision n'a encore 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 de nouveaux délais de procédure prévus par les lois commencent à courir en ce qui concerne la décision de mise en œuvre (cf. al. 5).

Pour ce qui est de l'al. 4, une personne concernée peut saisir une voie de droit contre la décision de mise en œuvre. Toutefois, elle ne peut contester que 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. 3. 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 une voie de droit contre la décision de mise en œuvre, car ils ne font pas l'objet de l'accord amiable. Seule la décision de mise en œuvre peut être attaquée.

Dans certains cas, plusieurs années peuvent s'écouler avant la conclusion d'un accord amiable, puis la prise d'une décision de mise en œuvre. Par conséquent, l'al. 5 garantit que de nouveaux délais de prescription du droit de percevoir l'impôt commencent à courir à partir du moment où la décision est rendue.

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. Cela est important dans la mesure où la décision de mise en œuvre ne fait que mettre en œuvre l'accord amiable. De plus, 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 (sur recours) entrées en force. Dès lors, si le prononcé d'un tribunal est entré en force, l'autorité fiscale compétente peut certes rendre une décision pour mettre en œuvre l'accord amiable, mais elle ne peut pas annuler ce prononcé. Celui-ci n'a simplement aucune force exécutoire dans la mesure où il concerne l'objet de la décision de mise en œuvre. Sur la base de l'art. 20, la décision de mise en œuvre déploie donc une sorte d'effet de blocage pour les décisions et prononcés nationaux existants. En disposant que, si nécessaire, une décision ou un prononcé entrés en force ne sont pas exécutoires, elle garantit que l'obligation de mettre en œuvre les accords amiables que la Suisse a contractée en vertu du droit international est remplie. Lorsqu'une décision ou un prononcé entrés en force ont déjà été exécutés, les art. 19 et 20 garantissent également que la décision de mise en œuvre aboutira à une perception subséquente ou à un remboursement en fonction de l'issue de la procédure amiable. 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 points du dispositif sur les frais et indemnités.

Art. 21 Durée de l'obligation de mise en œuvre

Al. 1: si la CDI ne contient pas de disposition propre concernant le délai de mise en œuvre d'un accord amiable, la pratique actuelle en Suisse est d'appliquer un délai de 10 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 de la décision ou du prononcé initiaux relatifs à l'objet de la décision de mise en œuvre et expire à la date du dépôt de la demande dans l'État qui est responsable de l'ouverture de la procédure amiable 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. chap. 2, section 4). La fin du délai prévue dans le projet permet de tenir compte de ces particularités.

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.

La pratique actuelle et le présent projet constituent un compromis entre les différents intérêts. Les remboursements éventuels qui découlent d'une solution amiable et portent sur des périodes fiscales très éloignées dans le temps s'accompagnent d'incertitudes financières pour les collectivités, qui préfèrent dès lors des délais plus courts, tandis que les personnes concernées ont tout intérêt à ce que l'élimination d'une (double) imposition contraire à une convention soit illimitée dans le temps. Une solution aussi généreuse que possible sur le plan des délais présente donc aussi des avantages pour la place économique suisse. Les cantons, d'une part, et les associations économiques, d'autre part, ont également souligné ces intérêts divergents lorsque l'avant-projet a été mis en consultation. Compte tenu de ces intérêts certes justifiés, mais contraires, le Conseil fédéral est d'avis que la pratique actuelle et les nouvelles dispositions légales offrent un compromis judicieux.

Concernant le délai de mise en œuvre, il convient de distinguer les situations dans lesquelles l'autorité fiscale compétente ne dispose plus de tous les documents (p. ex. après l'échéance du délai de conservation) pour appliquer correctement une solution, car les années fiscales concernées sont très anciennes. L'autorité fiscale peut le mentionner lors de sa prise de position (art. 10, al. 2) afin que le SFI en tienne compte pendant la procédure amiable.

Bien que l'art. 1, al. 3, le prévoit 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. Par exemple, 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 revenu²⁴ prévoit, 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 (principalement en cas d'impôts à la source). Dans ces cas, la période visée à l'al. 1 ne commencerait jamais à courir. C'est pourquoi l'al. 2 prévoit pour les cas où aucune décision n'a été rendue initialement un délai de mise en œuvre limité à 10 ans après l'échéance de la prestation imposable.

Art. 22 Intérêt rémunérateur

Si la personne concernée par la décision de mise en œuvre a droit au remboursement des impôts déjà payés en vertu de la décision de mise en œuvre et si la loi fiscale

²⁴ RS 0.672.963.61

applicable (cf. art. 19, al. 3) prévoit le paiement d'intérêts, ce paiement n'est dû que si les conditions prévues à la 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 manque de coopération), n'a pas bien exécuté les procédures prévues. L'exclusion des intérêts est justifiée dans de tels cas parce que l'imposition en Suisse a été provoquée intentionnellement ou en raison d'un manque de diligence de la personne concernée. Par conséquent, ces cas ne peuvent pas être comparés à ceux dans lesquels un contribuable est obligé, pour éviter une obligation légale de payer des intérêts de retard, de payer l'impôt provisoirement sous réserve, mais conteste simultanément l'obligation de payer l'impôt²⁵.

Ainsi, aucune intention ni manque de diligence ne peuvent être imputés à la personne concernée lorsque celle-ci a adopté une position techniquement défendable pendant la procédure de taxation, mais que la procédure amiable se traduit au final par une correction à la charge du fisc suisse.

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 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'autorité fiscale uniquement en raison du manque de diligence de la personne concernée par la mise en œuvre. Ainsi, aucun comportement empreint de manque de diligence ne peut être imputé à la personne concernée lorsque celle-ci a adopté une position techniquement défendable pendant la procédure de taxation, mais que la procédure amiable se traduit au final par une correction à la charge du fisc suisse

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

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

²⁵ Cf. à ce sujet ATF 143 II 37, consid. 5.3 avec références supplémentaires.

Remarques préliminaires concernant les art. 24 à 27

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 le terme générique « dégrèvement » est employé, lorsqu'il est approprié.

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 légale, en particulier dans la procédure de remboursement, il y a une véritable lacune qui doit être comblée par les principes de procédure de la LIA²⁶. Toutefois, l'application de ces principes au dégrèvement de l'impôt anticipé en vertu d'une convention fiscale est sans cesse remise en question par les requérants, c'est pourquoi leur inscription dans la présente loi doit créer la clarté et la sécurité juridique. Le projet intègre uniquement les dispositions qui sont nécessaires à une réglementation au niveau de la loi. Le droit effectif à un remboursement continue de découler directement de la convention applicable. Certaines conventions s'accompagnent parfois de dispositions protocolaires complémentaires ou d'ordonnances spéciales qui concernent elles aussi le remboursement. Ces dispositions spécifiques tiennent davantage compte des particularités des conventions que des règles générales supplémentaires qui seraient inscrites dans la LECF. Si d'autres dispositions détaillées sur le remboursement se révélaient nécessaires à l'avenir, le Conseil fédéral a toujours la possibilité d'édicter des dispositions d'exécution en vertu de l'art. 35, al. 1, let. a.

Art. 24 Organisation

L'AFC est compétente pour l'exécution de la procédure de dégrèvement de l'impôt anticipé fondée sur une CDI. Elle adopte des directives générales et prend les dispositions nécessaires dans les cas d'espèce. Elle règle les modalités pour faire valoir le droit au dégrèvement de l'impôt anticipé (p. ex., la désignation des formulaires, le cas échéant électroniques, à utiliser par les contribuables). Ces modalités doivent contribuer à une exécution aussi simple et rapide que possible de la procédure administrative pour le requérant. L'AFC détermine en outre la plateforme à utiliser pour la transmission électronique des demandes de remboursement. Elle détermine également les questionnaires et les pièces justificatives (moyens de preuve) 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. Le requérant 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

²⁶ Cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_249/2018, consid. 3.4 avec références supplémentaires.

devoir d'examen des autorités. Comme toute obligation de collaborer, la présente est également limitée par le principe de proportionnalité.

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 fondées 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 (p. ex. en raison d'erreur de transcription 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 un prononcé à l'AFC.

Le dégrèvement de l'impôt anticipé non fondé sur un tel prononcé, qui a été accordé, par exemple, sur la base d'un simple examen sommaire de la demande, de manière analogue à ce que prévoit la LIA, est accordé sous réserve d'un réexamen ultérieur dans les 3 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 fondée 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 3 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 (p. ex. à la suite d'un redressement d'une distribution dissimulée de bénéficiaires à l'occasion d'un contrôle) et si le délai prévu à l'al. 1 est déjà expiré ou si moins de 60 jours restent à courir depuis le paiement de l'impôt jusqu'à l'expiration du délai, un délai supplémentaire de 60 jours pour présenter la demande commence à courir à la date du paiement de l'impôt.

Art. 28 et 29 Remboursement injustifié et 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 en vertu 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 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 légale claire permettant de punir un remboursement injustifié ou la mise en péril de l'application conforme à la loi de la convention en relation avec l'impôt anticipé. Ces infractions sont certes 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 conseillers fiscaux 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 sont pas applicables 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 qu'un remboursement injustifié ou la mise en péril de l'exécution de l'impôt anticipé en vertu de la LIA. C'est pourquoi les art. 28 et 29 prévoient expressément que ces faits sont constitutifs d'infractions. Ces deux articles constituent une reprise des art. 61 et 62 LIA. La présente révision entend instaurer la même punissabilité pour un comportement similaire, indépendamment du fait que l'infraction concerne la LIA, la LECF ou la convention applicable. Dans cette optique, d'autres peines (plus élevées) ou une punissabilité limitée aux actes intentionnels ne sauraient se justifier. Les faits passibles d'une sanction pénale sur le plan national sont plus nombreux que ceux susceptibles de se produire au niveau international. Par conséquent, afin de préserver le principe de précision de la base légale, seuls les faits pertinents pour le remboursement de l'impôt anticipé sur le plan international sont inscrits dans la loi. La reprise des dispositions de la LIA a aussi pour effet que les révisions futures des articles pertinents de la LIA entraîneront une modification de la LECF.

En particulier, les actes suivants sont repris 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 indications sont faites dans la demande de remboursement ou des faits substantiels sont dissimulés ou des pièces justificatives inexacts sont présentées (cf. art. 62, al. 1, let. c, 3^e partie de la phrase, LIA);
- le requérant ou le tiers astreint à donner des renseignements fournit des renseignements inexacts sur demande (cf. art. 62, al. 1, let. d, LIA), 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) sont présentées.

La reprise 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 (pénales) de la LIA. Enfin, en raison de l'inopportunité de la sanction, il est renoncé à la possibilité

d'infliger des amendes d'ordre 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)²⁷ 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 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 impliquée dans la procédure sur la base des art. 34 et 103 DPA.

Art. 30 et 31 Imputation injustifiée de l'impôt résiduel étranger et mise en péril des impôts suisses sur le revenu ou sur le bénéfice

Auparavant, les dispositions pénales relatives à l'imputation des impôts étrangers résiduels étaient inscrites dans l'ordonnance relative à l'imputation d'impôts étrangers prélevés à la source. En effet, cette ordonnance 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'une exonération ou d'un dégrèvement 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 légal 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 pénales sont transférées de l'ordonnance relative à l'imputation d'impôts étrangers prélevés à la source à la LECF. Les dispositions pénales seront ainsi élevées au niveau de la loi, ce qui respectera mieux 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 à 67 LIA), ni une taxation incomplète ou omise de manière injustifiée (art. 175 à 177 et 181 LIFD). Leur subsumption sous les infractions existantes (comme dans les art. 28 et 29) n'est donc pas possible, mais il faut reprendre les dispositions pénales spéciales existantes de l'ordonnance relative à l'imputation d'impôts étrangers prélevés à la source.

Enfin, en raison de l'inopportunité de la sanction, il est renoncé à la possibilité d'infliger des amendes d'ordre pour inobservation de prescriptions d'ordre au sens de l'art. 23, al. 3 de l'ordonnance relative à l'imputation d'impôts étrangers prélevés à la source.

Art. 32 Dénonciation à l'AFC

L'imputation de l'impôt résiduel est examinée et décidée dans le cadre des procédures (de taxation) des administrations fiscales cantonales. À cet égard, l'AFC ne répond que de la surveillance. C'est pourquoi les infractions apparaissent surtout dans les procédures devant une autorité cantonale (autorité de taxation ou autorité judiciaire). Étant donné que l'AFC est compétente en matière pénale, la LECF prévoit l'obligation pour les autorités cantonales de dénoncer les infractions à l'AFC.

Art. 33 Procédure pénale et compétence

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

Art. 34 Maintien du secret

L'al. 1 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'al. 2 garantit toutefois que les renseignements peuvent être fournis et les informations transmises s'il existe une base à cet effet dans une convention applicable ou dans le droit fédéral. La base légale suffisante garantit également le respect des exigences en matière de protection des données.

Art. 35 Dispositions d'exécution

La compétence du Conseil fédéral d'édicter des dispositions d'exécution est reprise de la loi en vigueur. Certaines dispositions ont été adaptées, celles qui n'étaient plus nécessaires ont été supprimées, et l'article a été restructuré. Après la révision totale, le Conseil fédéral reste compétent pour édicter les dispositions d'exécution nécessaires à la mise en œuvre des conventions fiscales. C'est indispensable pour pouvoir 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 englober à la fois le remboursement de l'impôt à la source et la réduction à la source de cet impôt au taux convenu dans la CDI applicable. Cette réduction concerne la procédure de déclaration de l'impôt anticipé dans un contexte international, par exemple, la procédure de déclaration selon l'ordonnance du 22 décembre 2004 sur le dégrèvement des dividendes suisses payés dans les cas de participations importantes détenues par des sociétés étrangères²⁸.

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 impositions²⁹, qui se fonde sur la let. b de la loi en vigueur, a été maintenue à ce jour en raison de l'absence de base juridique pour poursuivre pénalement les

²⁸ RS 672.203

²⁹ RS 672.202

demandes de remboursement injustifiées. Cette lacune sera comblée à l'entrée en vigueur de la LECF. L'ordonnance et la let. b actuelle pourront être abrogées.

Let. b et c: l'ordonnance relative à l'imputation d'impôts étrangers prélevés à la source a récemment été révisée et adaptée à la loi fédérale du 28 septembre 2018 relative à la réforme fiscale et au financement de l'AVS (RFFA)³⁰. Ses nouvelles dispositions sont entrées en vigueur le 1^{er} janvier 2020. Compte tenu de ces travaux récents, l'imputation fiscale n'est plus un thème essentiel de la révision de la LECF. En particulier, le Conseil fédéral a déjà traité et répondu aux questions relatives à l'imputation fiscale des placements détenus indirectement, de sorte que celles-ci ne sont pas reprises ici. Certaines adaptations de la LECF étaient néanmoins nécessaires en raison de l'ordonnance relative à l'imputation d'impôts étrangers prélevés à la source. D'une part, la formulation a été adaptée à la nouvelle terminologie. D'autre part, la condition selon laquelle un établissement stable peut demander une imputation fiscale uniquement s'il est «*soumis à l'impôt ordinaire sur le bénéficiaire tant pour l'impôt fédéral direct que pour les impôts cantonaux et communaux*» a été supprimée. Cette condition est contraire à la systématique de l'ordonnance relative à l'imputation d'impôts étrangers prélevés à la source, d'après laquelle seul le montant maximum vise à éviter que le montant de l'imputation ne dépasse les impôts dus en Suisse sur les revenus correspondants. Une restriction supplémentaire liée à l'assujettissement fiscal en Suisse n'est plus opportune. Cela permet également de prévenir les conflits avec le principe de l'égalité de traitement (art. 24 MC OCDE), qui figure dans la plupart des CDI de la Suisse.

La let. f de la loi en vigueur peut être abrogée 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, let. y, de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral*³¹:

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 à 23 LECF. Selon l'art. 19, al. 4, LECF ces décisions peuvent, selon les lois fiscales applicables, être attaquées 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 23 s'appliquent uniquement aux accords amiables communiqués par le SFI à l'autorité fiscale compétente après l'entrée en vigueur de la présente loi.

³⁰ RO 2019 2395 2413

³¹ RS 173.110

Art. 38 Entrée en vigueur

Le Conseil fédéral fixe la date de l'entrée en vigueur. Cette date ne doit pas se situer à un moment précis de l'année (p. ex. au début de l'année), mais elle peut être fixée dès que possible après la clôture de la procédure législative.

5 **Conséquences**

5.1 **Conséquences pour la Confédération, les cantons et les communes**

La plupart des cantons sont concernés par au moins une procédure amiable. En outre, l'AFC est elle aussi l'autorité fiscale compétente dans certains cas. En juin 2020, seuls 4 cantons n'avaient aucune affaire pendante. Les 5 cantons de Zurich, Vaud, Bâle-Ville, Berne et Genève, qui représentent ensemble plus de 50 % 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 ou de la Confédération. Au contraire, même un petit nombre de cas peut présenter des risques importants pour ces recettes. Au total, plusieurs milliards de francs suisses de substrat fiscal sont en jeu dans les quelque 400 affaires pendantes³². Avec le nombre de cas, le substrat fiscal disponible a également augmenté depuis la crise financière.

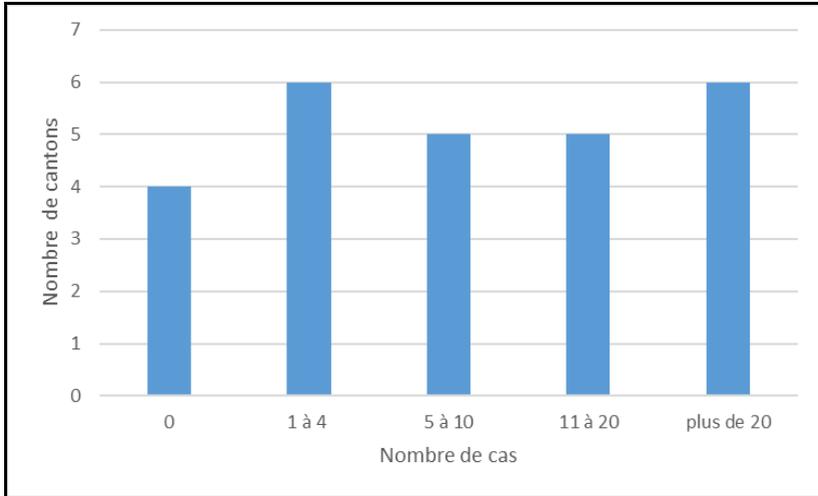
La LECF permet d'uniformiser dans toute la Suisse l'exécution des procédures amiables et la résolution des différends fiscaux internationaux, ainsi que de renforcer la sécurité juridique. Par exemple, le même délai pour la mise en œuvre d'un accord amiable (art. 21), qui correspond à la pratique de longue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

En cas de corrections majeures liées à une procédure amiable, les conséquences financières pourraient être considérables pour la Confédération, les cantons et les communes. Cependant, cela ne tient pas à la LECF, mais aux conventions applicables et à la fonction des accords amiables (élimination des impositions contraaires aux conventions). Dans le même temps, des procédures amiables opérationnelles contribuent également à l'attrait de la place économique suisse. Les avantages devraient donc l'emporter sur les inconvénients éventuels. Seule une modification

³² Selon le rapport du 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» www.cdf.admin.ch >Publications > Finances publiques & impôts > Archives finances & impôts > 4 mars 2019 (en allemand seulement, avec résumé en français, italien et anglais). V04.pdf (en allemand seulement, avec résumé en français, italien et anglais, juin 2019).

des règles correspondantes de la péréquation financière permettrait de remédier à la non-prise en compte de certaines corrections relatives aux années passées dans cette péréquation (au niveau cantonal ou fédéral) et aux distorsions subséquentes. La LECF n'est pas l'acte approprié à cet égard.

Répartition des cas par canton (état fin juin 2020)



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 charges 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 concernant 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 exécutées 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.

5.2 Conséquences sur les requérants

Les demandes d'ouverture d'une procédure amiable peuvent être soumises tant par des personnes physiques que par des personnes morales. Sur les quelque 400 cas actuellement pendants, la moitié environ concernent des personnes physiques.

En principe, la procédure amiable reste gratuite pour les requérants. Ce fait, associé à l'amélioration de la sécurité juridique des procédures amiables apportée par la LECF, garantit que celles-ci puissent être exécutées efficacement lorsque les personnes concernées ont des motifs 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 à la charge de la personne concernée dans les procédures amiables évitables (art. 23) et la perte du droit du requérant au paiement de tout intérêt dû (art. 22) en cas de manque de diligence incitent à éviter les procédures amiables et à limiter la charge administrative pour les autorités fiscales.

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. Elle repose sur l'art 173, al. 2, Cst., 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. 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 à ceux-ci de rechercher plus facilement des solutions pour des cas concrets et d'améliorer ainsi la situation du contribuable concerné. Pour de nombreux États partenaires la confidentialité est un élément important voire 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 obligations internationales de la Suisse

L'objectif du projet est de permettre à la Suisse de remplir les obligations qui lui incombent en vertu 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 à adopter

En tant que loi fédérale, la LECF est sujette au référendum conformément à l'art. 141, al. 1, let. a, Cst.

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 nécessaires à la mise en œuvre d'une convention fiscale. Certains des domaines énumérés à l'al. 2 de la loi en vigueur 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 en vigueur peuvent être abrogées en tout ou en partie. Les autres ordonnances fondées sur la loi en vigueur trouvent leur nouvelle base à l'art. 35. 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.

