



Schweizerische Eidgenossenschaft
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra

Département fédéral des Finances (DFF)

Secrétariat d'État aux questions financières internationales SFI

Rapport du Département fédéral des finances sur la procédure de consultation portant sur la révision de l'ordonnance sur l'assistance administrative fiscale (OAAF)

Novembre 2016

Table des matières

1.	Contexte.....	4
1.1.	Introduction.....	4
1.2.	Contenu du projet.....	4
2.	Procédure de consultation et évaluation.....	5
2.1.	Procédure de consultation.....	5
2.2.	Méthode d'évaluation.....	6
3.	Principaux résultats de la consultation.....	6
3.1.	Position générale des participants.....	6
3.2.	Principaux souhaits exprimés et principales critiques des participants à la consultation.....	6
4.	Évaluation de la procédure de consultation dans le détail.....	7
4.1.	Remarques d'ordre général.....	7
4.2.	Remarques et propositions portant sur les dispositions.....	11
4.3.	Autres observations.....	20

Abréviations et sigles des participants à la consultation

ABG	Association des banques suisses de gestion
ASB	Association suisse des banquiers
ASG	Association Suisse des Gérants de Fortune
CDF	Conférence des directrices et directeurs cantonaux des finances
CDFV	Conférence des directrices et directeurs des finances des villes
CP	Centre Patronal
Economiesuisse	Fédération des entreprises suisses
FER	Fédération des entreprises romandes
Forum OAR	Forum des organismes d'autorégulation
FPC	Fondation pour la protection des consommateurs
FSA	Fédération suisse des avocats
FTAF	Fédération tessinoise des fiduciaires
PBD	Parti Bourgeois-Démocratique
PDC	Parti démocrate-chrétien
PLR	PLR. Les Libéraux-Radicaux
PS	Parti socialiste suisse
Stocker/Fross/Fuchs	Raoul Stocker, Andreas Fross, Stéphanie Fuchs (tous membres du cabinet Deloitte)
SwissHoldings	Fédération des groupes industriels et de services en Suisse
UBCS	Union des banques cantonales suisses
UDC	Union démocratique du centre
usam	Union suisse des arts et métiers

1. Contexte

1.1. Introduction

En adhérant à la convention du Conseil de l'Europe et de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale (convention), la Suisse introduit l'échange spontané de renseignements au niveau international en matière fiscale. La convention et les dispositions de la LAAF destinées à la mise en œuvre entreront en vigueur le 1^{er} janvier 2017. La loi révisée sur l'assistance administrative fiscale prévoit que le Conseil fédéral règle le détail des obligations relatives à l'échange spontané de renseignements. La concrétisation de l'échange spontané de renseignements est reprise dans la présente ordonnance sur l'assistance administrative fiscale. La refonte a fait l'objet d'une procédure de consultation, qui s'est déroulée du 20 avril 2016 au 10 août 2016.

Bien que les bases légales pour l'échange spontané de renseignements existent dans certains États depuis longtemps, il n'y avait jusqu'à récemment que des recommandations très générales. Dans le cadre du projet *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) de l'OCDE et du G20 l'an dernier, des recommandations spécifiques pour l'échange de renseignements spontané ont pu être établies pour la première fois. Elles constituent un standard international en ce qui concerne les décisions anticipées en matière fiscale et les instruments similaires.

En vertu de l'art. 22a, al. 1, de la loi révisée sur l'assistance administrative fiscale, la Suisse doit s'appuyer aussi bien sur les normes internationales que sur la pratique des autres États en vue de la concrétisation de l'échange spontané de renseignements. Pour ce qui est des décisions anticipées en matière fiscale, les recommandations contenues dans le projet BEPS sont transposées dans l'ordonnance sur l'assistance administrative fiscale. En gros, il faut échanger les renseignements sur les décisions anticipées présentant un risque de réduction ou de transfert du bénéfice. L'échange spontané de renseignements n'est cependant pas limité aux décisions anticipées en matière fiscale. Toutefois, il n'y a pas, pour le moment, de recommandations au niveau international pour d'autres cas d'application. C'est pourquoi la Suisse doit notamment s'inspirer de la pratique d'autres États. Dans ces domaines, la concrétisation de l'échange spontané de renseignements doit être élaborée de manière évolutive en collaboration entre la Confédération et les cantons, ce qui doit garantir la formation d'une pratique d'échange spontané fondée, uniforme pour l'ensemble de la Suisse et correspondant aux normes internationales et à la pratique des autres États. L'ordonnance sur l'assistance administrative fiscale institue les bases d'un cadre unifié pour l'échange de données.

1.2. Contenu du projet

Ce projet concerne principalement la concrétisation de l'échange spontané de renseignements pour ce qui est des décisions anticipées en matière fiscale. La section de l'ordonnance qui réglemente l'échange spontané de renseignements ne comprend que quelques principes généraux, et en particulier une disposition relative à une exception à l'échange spontané de renseignements en cas d'importance mineure (art. 5 de l'ordonnance sur l'assistance administrative fiscale). L'ordonnance sur l'assistance administrative fiscale ne reprend pas d'autres principes généraux pour l'instant. Des principes généraux supplémentaires pourront être repris par la suite dès qu'une pratique propre à la Suisse se sera formée dans le domaine de l'échange spontané de renseignements. En revanche, le Département fédéral des finances (DFF) peut édicter des directives, si cela paraît judicieux pour le fonctionnement de l'échange spontané de renseignements (art. 22a, al. 5, LAAF).

Les cas d'application possibles de l'échange spontané de renseignements fondés sur la Convention sont variés et ne peuvent pas être déterminés exhaustivement. Un examen individuel

est nécessaire pour déterminer si les conditions d'un échange spontané au sens de l'art. 7 de la convention sont remplies suivant les faits concrets.

Pour garantir, en matière d'échange spontané de renseignements, une pratique fondée et uniforme dans toute la Suisse correspondant aux normes et pratiques internationales, une collaboration étroite entre les autorités compétentes de la Confédération et des cantons est nécessaire. Le Secrétariat d'État aux questions financières internationales (SFI), l'Administration fédérale des contributions (AFC) et les cantons doivent assurer le développement d'une telle pratique. Les concrétisations élaborées dans le cadre de cette collaboration doivent servir de lignes directrices aux cantons et à l'AFC pour sélectionner les renseignements pertinents. Pour ce faire, les autorités suisses qui identifieront les renseignements pertinents pour l'échange spontané de renseignements désignent des unités organisationnelles pour cette tâche. En outre, l'ordonnance sur l'assistance administrative détermine ce qui doit être transmis et dans quels délais.

Les recommandations élaborées par l'OCDE dans le cadre du projet BEPS ont permis l'émergence d'une norme internationale en matière d'échange spontané de renseignements sur les décisions anticipées. Les dispositions de l'ordonnance s'inspirent de cette norme. L'ordonnance comprend une définition des décisions anticipées pertinentes aux fins de l'échange spontané de renseignements. Elle règle sur quelles es décisions anticipées et avec quels États il faut échanger des renseignements. Elle détaille le contenu des renseignements sur les décisions anticipées et fixe les délais. Les dispositions internes procédurales sont ainsi préservées. Ne doivent être échangés que les renseignements sur des décisions anticipées rendues après le 1^{er} janvier 2010 et qui sont encore applicables au moment de l'introduction de la norme de droit international rendant l'échange spontané de renseignements obligatoire ou après ce moment.

2. Procédure de consultation et évaluation

2.1. Procédure de consultation

Ont été invités à participer à la consultation: les gouvernements des 26 cantons, la Conférence des gouvernements cantonaux (CdC), treize partis politiques, trois associations faîtières des communes, des villes et des régions de montagne œuvrant au niveau national, huit associations faîtières de l'économie œuvrant au niveau national et 34 représentants de milieux intéressés.

Parmi les participants invités à se prononcer, 25 cantons (AG, AI, AR, BE, BL, BS, FR, GE, GL, JU, LU, NE, NW, OW, SG, SH, SO, SZ, TG, TI, UR, VD, VS, ZG, ZH), la CDF, cinq partis politiques (PBD, PDC, PLR, PS, UDC), la CDFV, quatre associations faîtières de l'économie œuvrant au niveau national (economiesuisse, ASB, usam, SwissHoldings) ainsi que sept représentants des milieux intéressés (ABG, ASG, CP, EXPERTsuisse, Forum OAR, FSA, Treuhand Suisse) ont fait part de leur avis, tout comme cinq autres participants (FER, FTAF, la Conférence des villes suisses sur les impôts, le groupe Swatch, Stocker/Fross/Fuchs).

Neuf cantons (FR, LU, NW, SZ, SG, SO, TG, TI, UR) se sont ralliés sur le fond à la prise de position de la CDF. L'ABG se rallie à la position de l'ASB, même si elle a émis un avis distinct. Stocker/Fross/Fuchs renvoient aux termes généraux de leur article spécialisé en la matière (certains éléments de cet article seront présentés ci-après).

N'ont pas pris position bien qu'ils y aient été invités: le Tribunal fédéral, le Tribunal administratif fédéral, l'association des communes suisses, la Conférence des préposés aux poursuites et faillites en Suisse, la Fondation pour la protection des consommateurs, le Bureau fédéral de la

consommation, la commission des offres publiques d'acquisition et l'Union des banques cantonales suisses.

2.2. Méthode d'évaluation

Le présent rapport ne reproduit pas l'intégralité des avis exprimés. Il s'attache plutôt à dégager la position générale des participants.

3. Principaux résultats de la consultation

3.1. Position générale des participants

Les participants à la consultation sont majoritairement favorables au projet.

Sur les 26 cantons invités à se prononcer, 25 ont participé. 12 cantons (AG, BE, BS, FR, GE, LU, OW, UR, VD, VS, ZG et ZH) soutiennent le projet d'une manière générale. Le projet est également approuvé par la CDF. Les autres cantons (AI, AR, BL, GL, JU, NE, NW, SG, SH, SO, SZ, TI et TG) ne s'expriment ni pour ni contre le projet de manière explicite, mais formulent des remarques ou soumettent des propositions.

Parmi les cinq partis politiques ayant pris position sur le fond, le PBD, le PDC, le PLR ainsi que le PS apportent leur soutien de principe au projet, alors que L'UDC le rejette.

Parmi les quatre associations faîtières de l'économie œuvrant au niveau national ayant fait part de leur avis, trois approuvent le projet (economiesuisse, ASB, SwissHoldings). L'usam n'exprime son accord qu'à certaines conditions.

Parmi les treize organisations et associations intéressées ayant pris position sur le fond, six soutiennent le projet (ABG, Alliance Sud, la CDFV, la Conférence des villes suisses sur les impôts, EXPERTsuisse, FER). Six participants ne s'expriment ni pour ni contre le projet de manière explicite, mais formulent des remarques ou soumettent des propositions: l'ASG, le Forum OAR, la FTAF, le groupe Swatch, Stocker/Fross/Fuchs et Treuhand Suisse.

3.2. Principaux souhaits exprimés et principales critiques des participants à la consultation

Les principaux souhaits exprimés et les principales critiques formulées par les participants à la consultation sont les suivants:

- **Ne pas aller au-delà des standards requis:** s'inspirer des pratiques en vigueur dans d'autres États fait l'objet d'une approbation générale (cantons AR, BL, GL, NW, SG, SH, SZ, TG, VD, VS, ZG et ZH ainsi qu'Economiesuisse et FER). La Suisse ne devrait toutefois jouer ni le rôle de précurseur (cantons NW et ZH) ni celui de l'élève modèle (PBD et PLR); elle doit respecter les standards en vigueur (PBD, PDC), mais sans aller au-delà de ce cadre (UDC, ASB, EXPERTsuisse et usam).
- **Élaboration évolutive de la concrétisation:** la majorité des participants trouve judicieuse l'élaboration évolutive de la concrétisation en collaboration entre la Confédération et les cantons (cantons AR, BL, GL, NW, SG, SH, SZ, TG, VD, VS, ZG et ZH ainsi qu'Economiesuisse et FER). Mais cette manière de procéder est aussi parfois critiquée, pour diverses raisons (CDFV, Conférence des villes suisses sur les impôts, Forum OAR, PS).
- **Coûts et charges administratives pour les cantons:** de nombreux cantons expriment des inquiétudes quant à la charge administrative supplémentaire occasionnée étant donné les effectifs restreints en personnel dans les administrations cantonales. Il conviendrait donc de limiter l'échange spontané de renseignements au strict nécessaire

(CDF, cantons AG, AI, AR, BL, BS, GE, GL, JU, NW, OW, UR, SG, SH, SO, SZ, TG, VD, ZG et ZH ainsi que PBD).

- **Engagement à respecter les standards de l'OCDE:** l'ordonnance prévoit la possibilité de limiter l'échange de décisions anticipées en matière fiscale aux États et territoires s'engageant eux aussi à procéder à cet échange en vertu des standards de l'OCDE. Cette disposition a été critiquée à maintes reprises (cantons AG, OW, SO et VD, CDF, CP, Economiesuisse, PBD, SwissHoldings, Treuhand Suisse). D'après les participants cités, le simple engagement d'un État à respecter la norme internationale correspondante serait insuffisant pour échanger spontanément avec celui-ci des informations sur des décisions anticipées en matière fiscale.

4. Évaluation de la procédure de consultation dans le détail

4.1. Remarques d'ordre général

Plusieurs cantons (AR, BL, GL, NW, SG, SH, SZ, TG, VD, VS, ZG et ZH) ainsi qu'Economiesuisse et la FER estiment judicieux **de s'inspirer des pratiques en vigueur dans d'autres États** pour concrétiser l'échange spontané de renseignements. Ils approuvent voire exigent **l'élaboration évolutive** de la concrétisation en collaboration entre la Confédération et les cantons. Le canton de Berne soutient les efforts en vue d'instituer une place financière conforme aux règles de la fiscalité et soutient par conséquent le projet. Le processus évolutif de la pratique consistant à échanger spontanément des renseignements sur les personnes physiques est, d'après le canton de Berne, certes compréhensible; son application entraîne toutefois le risque de ne pas pouvoir satisfaire aux obligations relevant du droit international. C'est la raison pour laquelle ce canton estime qu'une adaptation de l'OAAF sera nécessaire le moment venu. Le canton du Valais refuse toute extension de l'échange spontané de renseignements à d'autres domaines qu'aux décisions anticipées en matière fiscale. La FER pense qu'il est approprié de limiter, au moins provisoirement, l'échange spontané de renseignements aux décisions anticipées en matière fiscale. La Conférence des villes suisses sur les impôts préconise quant à elle la mise en place de standards minimaux portant également sur les autres domaines d'application mentionnés à l'article 7 de la convention d'assistance administrative en matière fiscale. Elle trouve que le projet d'ordonnance est bon mais incomplet. Selon elle, l'absence de fixation d'autres standards minimaux fait courir le risque non seulement que se développe au niveau des cantons une pratique hétéroclite qu'il sera par la suite difficile d'harmoniser, mais aussi que cette incertitude quant au contenu de l'échange spontané de renseignements incite les administrations concernées à renoncer totalement à la procédure dans de nombreux cas. La CDFV préconise elle aussi la mise en place de standards minimaux, portant également sur les autres domaines d'application mentionnés à l'article 7 de la convention d'assistance administrative en matière fiscale. Pour le PS, il s'agit d'une ordonnance trop générale, qui équivaut à une simple déclaration d'intention ou un projet provisoire nécessitant d'être complété et précisé sur des points essentiels. Le Forum OAR souhaite que l'ordonnance soit complétée en vue de préciser l'ensemble des cas d'application de l'échange spontané de renseignements conformément à la convention d'assistance administrative en matière fiscale et à la LAAF, mais sans aller au-delà des normes précédemment citées. Le refus du Conseil fédéral d'exercer l'activité normative prévue à l'art. 22a, al. 1 de la LAAF constituerait, selon le Forum OAR, une transgression du principe de sécurité juridique. S'inspirer des pratiques d'autres États serait aléatoire, car il n'existe pas de standard et chaque État a sa pratique propre. Selon le forum, il y a autant de pratiques différentes que d'États.

Les cantons de Nidwald et Zurich estiment que la Suisse **n'a pas à être à l'avant-garde** dans ce domaine. Le PBD et le PLR sont d'avis que la Suisse n'a pas à jouer à l'élève modèle et à

échanger de données en l'absence de réciprocité. Le canton de Fribourg ainsi que le PBD et le PDC souhaitent le respect de la norme internationale, mais refusent toute attitude proactive. L'UDC exige de ne jamais aller au-delà de la norme minimale de la Convention de l'OCDE. Le CP pense également que tout excès de zèle est à proscrire. L'ASG se prononce quant à elle pour la réciprocité, en ce sens que la Suisse doit porter une attention toute particulière, lors de la phase de mise en œuvre, à la manière dont d'autres places financières importantes remplissent leurs obligations en termes d'assistance administrative spontanée. L'ASG estime qu'en cas de doutes fondés, l'assistance administrative devrait être suspendue. En outre, en cas d'absence de réciprocité dans l'assistance administrative spontanée, il conviendrait logiquement de cesser entièrement tout échange automatique de renseignements (EAR). EXPERTsuisse, l'ASB et l'usam invitent la Suisse à **ne pas aller au-delà de la norme internationale**. EXPERTsuisse et l'ASB sont d'avis que dans ce domaine, la Suisse doit s'en tenir aux prescriptions des conventions internationales. Le canton du Valais insiste lui aussi pour que la Suisse n'aille pas au-delà des exigences de l'article 7 de la Convention concernant l'assistance administrative en matière fiscale. Il est d'avis qu'il faut tenir compte de la pratique en vigueur dans les autres États, faute de quoi les intérêts économiques suisses pourraient en pâtir. L'ASG souhaite voir épuisées toutes les possibilités de réserve permises par la convention lors de la mise en œuvre de l'échange spontané de renseignements ainsi que l'établissement de prescriptions et d'une réglementation claires concernant un tel échange. SwissHoldings estime primordial que les administrations fiscales suisses gardent le sens de la mesure et de la raison lors de la mise en œuvre des prescriptions de l'OCDE. Si, à l'avenir, non seulement les renseignements sur les décisions anticipées mais également les demandes concernant des cas de taxation spécifiques devaient être considérés comme des décisions anticipées, le processus de taxation efficace actuellement en place en Suisse et reposant sur la confiance serait mis à mal.

Le canton d'Uri est d'avis que l'échange spontané de renseignements n'entraînera **pas d'augmentation des recettes**, mais à l'inverse **une hausse des coûts** en personnel et par conséquent plus de bureaucratie et d'intervention de l'État. Le PDC exige lui aussi de restreindre la charge bureaucratique en favorisant une interprétation libérale de l'ordonnance dans les limites des normes internationales. Le canton de Neuchâtel anticipe lui une augmentation des coûts mais pas nécessairement une augmentation des recettes. Le canton de Berne estime que l'application de l'ordonnance va générer des coûts supplémentaires du fait des nombreuses demandes d'assistance administrative ainsi occasionnées et estime que le rapport explicatif doit mentionner ces coûts. Le canton de Glaris indique que l'échange de renseignements représenterait pour l'administration fiscale des coûts énormes en regard de gains négligeables. Le canton du Tessin espère que la Confédération soumettra des propositions concrètes en vue de compenser les surcoûts générés pour les cantons.

La FER et l'usam soulignent que **les cantons doivent avoir recours à une pratique uniforme**. La FER estime que les entreprises pourraient tirer profit du fait qu'un canton soit plus «arrangeant» que les autres. Le PS souligne le caractère peu transparent du contexte général. Il précise que le nombre de rulings actuellement en vigueur en Suisse est inconnu, de même que les critères permettant l'échange spontané de rulings. Le PS pense que les responsabilités en termes de contrôle et de supervision des pratiques au sein des cantons ne sont pas clairement définies. C'est pourquoi il propose d'aller au-delà de la collaboration plus étroite proposée par l'OAAF entre le Secrétariat d'État aux questions financières internationales (SFI), l'Administration fédérale des contributions (AFC) et les administrations fiscales cantonales et encore au-delà de la désignation des entités organisationnelles en charge de l'échange spontané de renseignements. Il insiste sur la nécessité d'une entité organisationnelle propre et spécialisée au niveau fédéral, qui serait en charge de la réception, du contrôle et de l'échange des rulings

fiscaux. Le groupe Swatch est d'avis que le SFI doit chapeauter la collaboration des autorités dans le cadre de l'assistance administrative spontanée. L'assistance spontanée ne pourra se faire qu'avec l'approbation du SFI.

Le PLR exige que les autorités fiscales informent les entreprises de manière claire **sur les faits entrant dans la définition de la décision anticipée en matière fiscale** et notamment indiquent quels sont les renseignements oraux soumis à l'échange spontané de renseignements. L'ASB et Economiesuisse suggèrent que les personnes concernées puissent prendre part au regroupement des décisions anticipées en matière fiscale existantes qui sont soumises à l'échange de renseignements. Cette précaution d'importance permettrait de voir à l'avance si les personnes concernées estiment ces décisions anticipées pertinentes dans le cadre d'un échange spontané de renseignements en vertu des règles BEPS. La personne concernée aurait en outre connaissance de la totalité des renseignements que l'AFC compte communiquer aux autorités étrangères. Ceci permettrait de faire en sorte que l'AFC ne communique à des autorités étrangères aucun renseignement portant sur des décisions anticipées en matière fiscale dénuées de pertinence. Economiesuisse souligne l'importance de cette précaution, notamment pour ce qui est des renseignements oraux. ASB et Economiesuisse renvoient à ce sujet à la pratique des autorités fiscales luxembourgeoises, consistant d'après eux à notifier à chaque contribuable une **liste des décisions anticipées en matière fiscale concernées**. SwissHoldings estime aussi souhaitable que les administrations fiscales communiquent aux entreprises au plus tard au milieu de l'année 2017 une liste des rulings (existants) potentiellement soumis à un échange de renseignements.

Le PS trouve la Suisse très timorée et restrictive **en comparaison de l'UE** dans la mise en place de l'échange spontané de renseignements. Il indique que l'UE procèdera automatiquement à l'échange de décisions anticipées en matière fiscale à compter de 2017 et que les États seront en droit de demander des détails a posteriori sur une période de 10 ans. Selon le PS, la Suisse ne souhaite pas échanger de renseignements sur des décisions anticipées en matière fiscale rendues avant 2010 et rejette l'automatisme dans ces cas. Alliance Sud est également d'avis que l'OAAF est en retrait par rapport à la directive de l'UE en la matière, qui prévoit que les États de l'UE peuvent exiger l'échange de rulings conclus à partir de 2007. Alliance Sud est d'avis d'adapter l'OAAF à la directive de l'UE sur ce point. Certes, Alliance Sud apprécie que le Conseil fédéral ait suivi les recommandations relatives à l'échange spontané de renseignements. Ce dernier devrait toutefois, selon Alliance Sud, œuvrer à l'élargissement du cercle des pays concernés par cette mesure. L'échange spontané de renseignements avec les seuls États de l'UE constituerait la pratique d'échange de renseignements la plus restrictive qui soit. Alliance Sud exige qu'à moyen terme soit institué un EAR de décisions anticipées en matière fiscale avec le plus grand nombre possible de pays. La FSA indique à l'inverse qu'il n'existerait selon elle aucune réglementation ni de l'UE ni de ses États-membres quant à l'échange de renseignements spontané ou contraignant et automatique avec des pays externes à l'UE. Tant que les grandes économies de l'UE, telles l'Allemagne et la France, ne s'engagent pas envers les États tiers à procéder à l'échange obligatoire et automatique (ou spontané) de renseignements, la Suisse ferait bien de ne pas s'engager seule dans cette voie, car cela serait préjudiciable aux entreprises implantées en Suisse en générant notamment une distorsion de concurrence en leur défaveur.

La FSA et l'ASG s'interrogent sur la **base légale établissant l'échange spontané de renseignements**. Pour la FSA, l'article 7 de la Convention concernant l'assistance administrative en matière fiscale ne constitue pas une disposition contraignante, dans la mesure où le terme employé «shall» ne signifie, selon elle, que «devrait». D'après la FSA, la CDI exclut une telle obligation. De la sorte, l'échange de renseignements ne serait réglé qu'au niveau de l'ordonnance. La P-OAAF contreviendrait ainsi à l'art. 110, al. 2 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral

direct (LIFD) qui dispose que le droit fédéral doit être la base juridique de toute dérogation au secret fiscal. Ceci rendrait ainsi l'échange de renseignements inapplicable. L'ASG estime que l'article 7 de la Convention concernant l'assistance administrative en matière fiscale est trop peu précis. C'est pourquoi elle est fondamentalement d'avis qu'au minimum un protocole d'entente entre les autorités fiscales est nécessaire afin de donner à l'échange spontané de renseignements de décisions anticipées en matière fiscale une consécration juridique suffisamment solide. Dans une telle optique, il faudrait également traiter la question de la réciprocité, étant donné que les décisions anticipées en matière fiscale peuvent prendre les formes les plus diverses selon les États.

La FSA craint que les entreprises implantées en Suisse puissent ainsi devenir facilement l'otage des autorités fiscales étrangères, ce qui porterait lourdement préjudice à la place économique suisse. Dans un tel scénario, la décision anticipée en matière fiscale fournirait effectivement aux autorités fiscales étrangères un levier pour exiger n'importe quel dossier d'une filiale implantée en Suisse par la voie de l'assistance administrative, voire même de l'entraide judiciaire. Le groupe Swatch craint une érosion substantielle de l'assiette fiscale suisse. Afin de pallier une telle situation, de pouvoir traiter les demandes des entreprises et de défendre les intérêts suisses vis-à-vis de l'étranger, la Suisse doit accorder au SEI et au SFI les ressources humaines et techniques correspondantes. Une estimation détaillée des répercussions financières et économiques aurait également été utile.

La FSA considère qu'au fond, la retransmission spontanée et obligatoire de renseignements fiscaux impératifs est antinomique, ce d'autant plus qu'un État n'est pas libre de décider s'il doit retransmettre les décisions anticipées en matière fiscale, puisqu'il y est tenu dans la mesure où les conditions légales sont remplies pour cela.

La FTAF estime quant à elle que l'échange spontané de renseignements n'entre ni dans le suivi du forum mondial ni dans celui de l'OCDE. Une application intégrale de l'échange spontané de renseignements ne serait donc pas compatible avec la stratégie du Conseil fédéral.

4.2. Remarques relatives à la mise en œuvre par les cantons

La CDF, de nombreux cantons (AG, AI, AR, BL, BS, GE, GL, JU, NW, OW, UR, SG, SH, SO, SZ, TG, VD, ZG et ZH) ainsi que le PBD souhaitent **réduire au strict nécessaire** l'échange spontané de renseignements du fait de la **limitation des effectifs en personnel** dans les administrations cantonales et de la charge supplémentaire considérable que représente cet échange. Certains cantons (AI, AR, BL, GL, SZ et ZG) demandent que l'échange spontané de renseignements soit maintenu dans les limites du raisonnable, car toute forme d'échange de renseignements occasionne une mobilisation considérable des ressources en personnel, mobilisation difficile à réaliser en période de programmes d'économies. Le canton de Glaris précise qu'il est favorable aux efforts visant à limiter l'échange de renseignements. Le canton du Valais anticipe quant à lui une augmentation des charges de personnel. Le canton du Tessin s'inquiète de la charge administrative supplémentaire, de l'augmentation très importante des ressources en personnel requise et de l'érosion de l'assiette fiscale.

Les cantons de Schaffhouse et du Valais attendent un **soutien technique et professionnel** de la part de la Confédération. Le canton de Schaffhouse est d'avis que la répartition des tâches entre la Confédération et les cantons mérite encore une clarification et que les formulaires prévus pour l'échange de renseignements doivent encore être perfectionnés. La CDFV indique elle aussi qu'une exécution professionnelle et qualifiée des procédures prévues n'est possible qu'à condition que chacune des unités organisationnelles soit en mesure de faire face aux exigences qui lui sont imposées.

4.3. Remarques et propositions portant sur les dispositions

Article 5 Exceptions pour les cas d'importance mineure

Généralités

La CDF, les cantons de Zurich et du Jura ainsi que SwissHoldings et le PBD approuvent ouvertement de l'existence de la clause d'exception pour les cas d'importance mineure. Le canton d'Obwald apprécie lui aussi l'existence de cette clause, bien que, selon lui, le cas d'importance mineure ne soit pas défini. Le canton de Neuchâtel souhaite lui aussi que la notion du cas d'importance mineure soit précisée dans l'ordonnance, afin de pouvoir garantir une pratique uniforme.

Le PBD est d'avis qu'il faudrait définir un rapport coût-bénéfice approprié.

Alinéa 1

Plusieurs cantons (AG, AI, AR, BL, GL, NW, SO, SG, SH, SZ, TG, VD, ZG et ZH) proposent de modifier l'alinéa 1 de la manière suivante, afin de décrire de manière plus exacte le cas d'importance mineure:

L'échange spontané de renseignements doit être engagé de manière proportionnée (ou: est à engager de manière proportionnée). Il est possible de renoncer à l'échange de renseignements, notamment lorsque les recettes fiscales potentielles de l'État destinataire des décisions anticipées en matière fiscale sont sans rapport avec la charge entraînée par l'échange spontané de renseignements.

L'ASG propose de remplacer l'alinéa 1 par le texte suivant:

L'échange spontané de renseignements est engagé sous réserve des art. 9 ss, uniquement en cas de soupçon fondé d'infraction grave à des lois fiscales étrangères.

Alinéa 2

Certains cantons (AG, AI, AR, BL, GL, NW, SO, SG, SH, SZ, TG, TI, VD, ZG et ZH) ainsi qu'Economiesuisse, la FTAF, l'ASB, l'usam, Treuhand Suisse et l'ABG proposent de supprimer tout simplement l'alinéa 2. Les cantons indiquent qu'il est superflu de vouloir réguler les cas de doute dans la mesure où le principe de proportionnalité mentionné à l'alinéa 1 est véritablement pris en considération. L'application de l'alinéa 2 peut en outre déclencher des communications non requises en vertu des standards reconnus. Quatre cantons (AI, AR, GL et ZG) précisent à ce sujet que la Suisse n'a vocation ni à établir de standards ni à contribuer à l'établissement de ceux-ci, mais qu'elle doit simplement adopter une attitude passive, consistant à prendre connaissance desdits standards et à les appliquer (obligation d'application mais pas d'élaboration). Economiesuisse, l'usam et l'ABG appellent de leurs vœux la mise en place d'une réglementation analogue à celle de l'art. 4 de la loi fédérale sur l'entraide internationale en matière pénale (EIMP). SwissHoldings est d'avis que l'alinéa 2 accorde à l'administration un pouvoir d'appréciation disproportionné. Étant donné que l'administration fiscale aura du mal à estimer les recettes fiscales potentielles de l'État destinataire des décisions anticipées, les contribuables devraient avoir la possibilité, dès la phase d'appréciation de l'existence éventuelle d'un cas d'importance mineure, de faire parvenir aux administrations fiscales suisses des renseignements, afin que celles-ci puissent faire usage de leur pouvoir d'appréciation de manière appropriée. La FTAF souhaite que l'échange de renseignements ne soit opéré qu'en cas de soupçon fondé et déterminé de perte de recettes fiscales pour l'État partenaire. Treuhand Suisse estime qu'il faut prendre en compte le sens et le but mêmes de l'échange spontané de renseignements, ce qui

signifie qu'il ne conviendrait de le mettre en œuvre qu'en cas de planification fiscale agressive d'entreprises multinationales.

Le PLR exige de ne pas procéder à l'échange de renseignements en cas de doute.

L'ASG souhaite définir l'infraction grave dans l'alinéa 2 (cf. proposition relative à l'alinéa 1) de la manière suivante :

Un cas d'infraction grave aux lois fiscales étrangères est établi en cas d'existence de soupçon fondé

- a. de réduction d'impôt injustifiée et de grande ampleur ou d'avantages fiscaux injustifiés;
- b. d'abus par des agents publics de leur position ou de leurs prérogatives;
- c. d'utilisation de documents écrits erronés, falsifiés ou au contenu inexact portant sur une réduction d'impôt injustifiée ou sur l'obtention d'avantages fiscaux injustifiés;
- d. de réduction d'impôt injustifiée ou d'obtention d'avantages fiscaux injustifiés en bande organisée.

Art. 6 Collaboration des autorités

Le canton de Bâle-Campagne, le PBD, Economiesuisse, l'ASB, l'ASG et SwissHoldings soutiennent le principe de l'élaboration évolutive de la concrétisation de l'échange spontané de renseignements pour d'autres cas que pour les décisions anticipées en matière fiscale. Si d'autres cas d'application de l'échange spontané de renseignements s'avèrent pertinents, SwissHoldings propose que de tels cas soient fixés dans l'ordonnance pour des raisons de sécurité juridique et de transparence. L'économie devrait être impliquée dans ce processus suffisamment tôt. L'ASG est d'avis que, lors de la phase d'application pratique de ces dispositions, il faudrait renoncer à soumettre d'autres cas à l'échange spontané de renseignements. Pas d'application en l'absence de réglementation précise: tel est le seul moyen d'éviter l'arbitraire. Les nouveaux standards internationaux devront être concrétisés dès leur institution. Le PDC demande de modifier l'ordonnance qu'une fois la pratique internationale durablement établie. Treuhand Suisse fait observer qu'accorder aux organes d'exécution un pouvoir d'appréciation trop étendu soulève nombre de critiques dans les réflexions portant sur l'État de droit. D'autres exigences devraient donc être définies, afin de pouvoir garantir une plus grande sécurité juridique dans ce domaine.

La CDF, les cantons d'Argovie et d'Obwald, le PBD ainsi que le PDC (en substance) proposent la modification suivante:

Le Secrétariat d'État aux questions financières internationales (SFI), l'AFC et les administrations fiscales cantonales collaborent pour garantir une uniformité à l'échelle nationale en matière d'échange spontané de renseignements répondant aux normes internationales et à la pratique internationale.

La collaboration ne doit pas conduire la Suisse à aller au-delà des exigences de l'échange spontané de renseignements. Le canton du Jura demande lui aussi que la Suisse respecte la norme en vigueur sans toutefois aller au-delà.

L'ASG propose une formulation semblable:

L'AFC et les administrations fiscales cantonales collaborent pour garantir une uniformité à l'échelle nationale en matière d'échange spontané de renseignements correspondant aux traités en vigueur.

L'ASG souhaite ainsi inscrire dans l'ordonnance même le rejet de tout «Swiss Finish». Elle souligne par ailleurs que le SFI est avant tout une autorité politique et qu'à ce titre, il ne doit pas apparaître dans l'ordonnance. L'assistance administrative, toujours selon l'ASG, répond à

l'application du droit et ne relève pas de la politique fiscale internationale. L'application du droit n'est soumise qu'aux règles de l'État de droit. Si le SFI estime que le respect des standards internationaux est mis en cause, il doit exercer son influence via le Département. À l'inverse, le groupe Swatch propose que soit dévolu au SFI un rôle de direction. D'une manière générale, le PDC souhaite que la distinction des compétences et des responsabilités soit plus clairement établie. Treuhand Suisse propose que cette collaboration se fasse via la Conférence suisse des impôts (CSI).

Le PS propose une (nouvelle) unité organisationnelle spécialisée:

Le Secrétariat d'État aux questions financières internationales (SFI), l'AFC et les administrations fiscales cantonales collaborent pour garantir une uniformité à l'échelle nationale en matière d'échange spontané de renseignements. Ils auront pour ce faire le soutien d'une unité organisationnelle spécialisée au niveau fédéral, chargée de coordonner la réception, l'examen et l'échange de décisions cantonales anticipées en matière fiscale.

Art. 7 Unités organisationnelles compétentes en matière d'échange spontané de renseignements

La Conférence des villes suisses sur les impôts préconise que l'ordonnance régleme explicitement certains points, tels la formation initiale et continue des collaborateurs des unités organisationnelles pour ce qui est de l'assistance administrative dans un contexte national ou international ainsi que certains standards, cette énumération n'étant pas limitative. D'après la Conférence des villes suisses sur les impôts, ceci serait indispensable pour garantir à moyen et long terme une application uniforme à l'échelle nationale de l'échange spontané de renseignements répondant aux normes internationales.

L'ASG propose la modification suivante de l'alinéa 2:

Ces unités organisationnelles assurent la liaison avec le Service d'échange d'informations en matière fiscale (SEI) et garantissent l'exécution de l'échange spontané de renseignements au sein de leurs administrations fiscales en fonction de standards uniformes à l'échelle nationale.

EXPERTsuisse demande que le règlement d'organisation de l'AFC établisse une distinction bien nette entre l'unité organisationnelle de l'AFC à examiner et le Service d'échange d'informations en matière fiscale (SEI). Ce dernier, même s'il fait partie de l'AFC, est un organe indépendant. Du fait de la mission de surveillance des abus des États requérants et de contrôle des relations internationales dévolue au SEI, le groupe Swatch propose de placer ce dernier sous l'autorité du SFI.

EXPERTsuisse propose l'ajout d'un alinéa 3 comme suit:

L'unité organisationnelle de l'autorité fiscale en charge de la taxation des impôts concernés a compétence pour examiner et déterminer l'existence d'une décision anticipée en matière fiscale au sens des art. 5, 8 et 9.

EXPERTsuisse estime que la répartition des compétences devrait être déterminée en fonction de l'autorité compétente pour la taxation des impôts concernés par la décision anticipée en matière fiscale. L'examen sur le fond des conditions requises pour l'échange spontané de renseignements devrait revenir aux administrations fiscales cantonales ou à l'AFC, selon que les unes ou les autres sont compétentes pour la taxation. Le SEI ne devrait en revanche disposer que d'une compétence sommaire de contrôle, consistant à vérifier l'exactitude et l'exhaustivité des données devant être transmises. En cas d'«informations manifestement erronées ou incomplètes», cette compétence de contrôle revenant au SEI devrait être interprétée de manière

restrictive, faute de quoi une unité organisationnelle de l'AFC ne disposant pas nécessairement du savoir requis pour procéder à l'examen d'un fait relatif aux impôts cantonaux pourrait mettre en doute de manière infondée une décision de l'administration cantonale des impôts.

Le PS propose également l'ajout d'un alinéa 3:

Les unités organisationnelles travaillent en étroite collaboration avec la nouvelle autorité fédérale de coordination du traitement des décisions anticipées en matière fiscale.

Art. 8 Définition de la décision anticipée en matière fiscale

Treuhand Suisse souhaite compléter cet article en indiquant que ne sont réputés décisions anticipées en matière fiscale que des renseignements écrits, des confirmations écrites ou des garanties écrites. Treuhand Suisse ajoute que cela correspond à la pratique actuelle. L'usam et l'ABG proposent aussi, soit de supprimer «renseignements», soit d'ajouter «sous forme écrite».

SwissHoldings souhaite que les décisions anticipées en matière fiscale orales devant être échangées soient consignées par écrit sans délai pour être ensuite soumises au contribuable. Si le contribuable et l'autorité fiscale acquièrent la conviction qu'il ne s'agit pas d'une décision anticipée en matière fiscale (par ex. faute de possibilité de s'appuyer sur une telle décision), ce document écrit doit être considéré par l'autorité fiscale comme une simple note interne à l'administration et ne devrait pas être soumis à l'échange de renseignements. Une telle précaution permettra d'éviter que des entreprises soient confrontées à ce qu'un renseignement oral ait été consigné par écrit par l'administration fiscale dans le cadre de la procédure d'échange de renseignements et qu'il ait fait l'objet d'un échange d'information avec un autre État. L'UDC est d'avis qu'il faut adapter la définition d'une manière générale, de sorte à ce que les entreprises puissent mieux percevoir quels sont les renseignements qualifiés de décision anticipée en matière fiscale.

Le canton d'Uri propose de remplacer systématiquement le terme de «contribuable» par l'expression de «personne morale contribuable» afin d'éviter toute extension aux personnes physiques.

Le canton de Berne précise que le terme de «décision anticipée en matière fiscale» est déjà utilisé en Suisse, mais qu'il ne recouvre pas la présente définition. Afin d'éviter toute confusion, il préconise d'employer les termes de «ruling fiscal» ou de «ruling».

Selon le canton du Tessin, la traduction de «décisions anticipées en matière fiscale» par «*decisione fiscale anticipata*» ne correspondrait pas à la pratique en vigueur dans ce canton. «*Accordo fiscale preliminar*e» serait plus approprié.

Le PDC souhaite que la définition contienne les critères de protection de la bonne foi élaborés par le droit administratif suisse à partir de l'art. 9 de la Constitution fédérale (Cst.) ou renvoie à ces critères.

SwissHoldings estime que, selon le droit suisse, un contribuable ne peut pas se prévaloir de décisions anticipées en matière fiscale ou de garanties a posteriori en l'absence de protection de la bonne foi. Si, lors du processus de taxation, une administration fiscale déroge à une garantie a posteriori, le contribuable ne peut pas invoquer le principe de la protection de la bonne foi. Concernant les garanties a posteriori, le droit suisse ne prévoit pas l'élément central présent dans la définition de l'OCDE, à savoir que le contribuable peut se fier au renseignement donné et SwissHoldings souhaite qu'il soit tenu compte de cette circonstance lors de la formulation de l'art. 8.

Treuhand Suisse rappelle que les renseignements, confirmations ou garanties donnés lors de la procédure de taxation ne sont pas réputés décisions anticipées en matière fiscale en vertu du rapport explicatif s'ils concernent les années fiscales examinées. Pour des raisons de sécurité juridique et afin d'éviter toute confusion, Treuhand Suisse propose de pérenniser ce point de manière explicite dans un alinéa 2 de l'art. 8.

Art. 9 Obligation d'échanger spontanément des renseignements en cas de décisions anticipées en matière fiscale

Alinéa 1

Le PBD, EXPERTsuisse, l'ASG et (en substance) le PDC proposent de formuler dans l'ordonnance la base juridique pour l'échange spontané de renseignements de la manière suivante:

PBD:

Il y a lieu de procéder à l'échange spontané de renseignements conformément à l'art. 7 de la Convention concernant l'assistance administrative en matière fiscale lorsqu'une décision anticipée en matière fiscale...

ExpertSuisse:

Il y a lieu de procéder à l'échange spontané de renseignements dans les conditions prévues par la Convention concernant l'assistance administrative en matière fiscale lorsqu'une décision anticipée en matière fiscale...

ASG:

Il y a lieu de procéder à l'échange spontané de renseignements selon les conventions et conformément à l'art. 1 de la loi sur l'assistance administrative fiscale lorsqu'une décision anticipée en matière fiscale...

De l'avis d'EXPERTsuisse, la disposition sous sa forme actuelle donne l'impression (injustifiée) que chaque décision anticipée en matière fiscale à laquelle il est fait référence constitue une présomption de réduction d'impôt en vertu de l'art. 7 de la Convention concernant l'assistance administrative en matière fiscale et qu'il serait en soi pertinent de faire exécuter la législation interne dans l'autre pays au sens de la disposition générale à l'art. 4, al. 1 de la Convention concernant l'assistance administrative en matière fiscale. Or, EXPERTsuisse pense qu'il n'est pas possible d'apporter la preuve que ce n'est pas le cas dans une situation précise. La modification proposée tiendrait compte des deux dispositions susmentionnées et serait en outre compatible avec l'idée fondamentale de l'OCDE pour éviter le BEPS - comme cela apparaît dans le point d'action 5 - étant donné qu'en l'absence de réduction d'impôt dans un autre État, il ne peut y avoir de transfert de bénéficiaire international ni d'érosion de l'assiette fiscale. Le PBD indique que l'art. 7 de la Convention concernant l'assistance administrative en matière fiscale doit toujours être respecté. Mais l'ordonnance ne devrait pas aller au-delà de cette disposition. L'ASG pense quant à elle qu'un «engagement général» en faveur d'un échange spontané de renseignements de la part des États-membres de l'OCDE ou du G20 n'est pas en mesure d'établir une base juridique au sens de l'art. 1 de la LAAF. L'engagement politique d'un État de respecter une norme ne peut constituer une convention internationale. Stocker/Fross/Fuchs

indiquent à ce sujet que l'art. 7 de la Convention concernant l'assistance administrative en matière fiscale fixe d'autres contraintes en matière d'échange de renseignements et que les limitations à un tel échange concernant les décisions anticipées en matière fiscale y sont généralement plus importantes que celles qui sont contenues dans le plan d'action de l'OCDE. C'est la raison pour laquelle les tribunaux auraient à juger de la compatibilité de l'art. 7 de la Convention concernant l'assistance administrative en matière fiscale et des recommandations BEPS.

Stocker/Fross/Fuchs estiment que les allègements fiscaux ayant pour objet de promouvoir les régions économiquement plus faibles ne sont pas soumis à l'échange de renseignements, car, sur le fondement de l'art. 7 de la Convention concernant l'assistance administrative en matière fiscale, il n'existe pas dans ce cas de présomption de réduction d'impôt ou de non-imposition à l'étranger.

Lettre a

Le canton de Fribourg indique que les états de fait mentionnés à l'alinéa 1a seront abolis dans le cadre de la troisième réforme de l'imposition des entreprises (RIE III). C'est pourquoi il convient d'examiner si de tels faits ne pourraient pas être repris à titre de dispositions transitoires. Par ailleurs, l'inscription des décisions anticipées en matière fiscale relatives aux patent box est explicitement mentionnée dans le rapport. Mais il est impossible de dire si les autres instruments de la RIE III (par ex. l'impôt sur le bénéfice corrigé des intérêts) seraient aussi inscrits.

Le PS indique que l'alinéa 1 lettre a énumère les régimes fiscaux préférentiels existant en Suisse. La patent box proposée dans le cadre de la RIE III en ferait partie, de même que les sociétés principales. Aussi la question se pose-t-elle de savoir si ce qu'il convient d'appeler les sociétés financières ne seraient pas, elles aussi, concernées. Le PS demande que le Conseil fédéral prenne position par rapport aux conclusions des entreprises de consultation fiscale et qu'il adapte l'art. 9 en conséquence le cas échéant.

Lettre b

Le PS soulève la question de savoir comment la Suisse souhaite porter une appréciation sur les prix de transfert et sur la méthode relative à ces prix, sachant qu'elle renonce dans la loi fédérale sur l'échange international automatique des déclarations pays par pays des groupes d'entreprises multinationales (LEDPP) à exiger, en plus des déclarations pays par pays, la documentation de base (*Master-File*) et les documents de la société (*Local-Files*). Le PS invite également le Conseil fédéral à prendre position pour indiquer comment il pourrait informer d'autres pays de décisions anticipées en matière fiscale concernant des prix de transfert, si ces décisions peuvent être retirées sans conséquence (mais que la marge garantie par la décision anticipée en matière fiscale ou le prix déterminé demeure valide sur le plan fiscal).

Lettre c

Le PS demande si l'instrument d'encouragement en amont mis en place par la RIE III est concerné par l'alinéa 1 lettre c. D'après le rapport explicatif, l'impôt sur le bénéfice corrigé des intérêts (NID) pourrait être concerné par cet alinéa. L'ASG mentionne que les informations portant sur la réduction du bénéfice imposable en Suisse peuvent apparaître dans d'autres documents que l'entité doit produire. C'est pourquoi elle propose la formulation suivante:

- c. dans un contexte transfrontalier, permet une réduction du bénéfice imposable en Suisse, qui ne figure ni dans les comptes annuels, ni dans les annexes des comptes, ni dans les comptes de groupes d'entreprises, ni dans les explications en lien à ces comptes.»

Alinéa 2

La CDF et les cantons d'Argovie et d'Obwald proposent de modifier la 2^e phrase de l'alinéa 2 comme suit, afin de mieux faire ressortir que seule une participation qualifiée (à l'exclusion de tout autre type de participation) est requise:

„... On considère qu'une personne détient une participation dans une entreprise lorsqu'elle détient directement ou indirectement la proportion correspondante des droits de vote ou du capital-actions ou du capital social de cette entreprise.

Le canton du Tessin préconise de fixer dans l'ordonnance le seuil de participation de 25 %, car cela correspond au plan d'action BEPS.

Le groupe Swatch demande de ne pas définir de seuil minimal financier, mais de simplement se référer au seuil permettant le contrôle (25 % des droits de vote).

Alinéa 3

Treuhand Suisse demande que les informations ne soient échangées que si les faits exposés dans la décision anticipée en matière fiscale se sont effectivement réalisés. En effet, une correction a posteriori de l'information apparaît peu judicieuse et pourrait entraîner des perturbations sur le plan administratif. Si ce souhait est pris en considération, il faudra également veiller à ce que les délais mentionnés à l'art. 12 soient adaptés en conséquence.

La FTAF souhaite supprimer l'alinéa 3, car elle pense que cette disposition va trop loin. Elle est d'avis qu'un échange spontané de renseignements ne peut avoir lieu en l'absence de perte de recettes fiscales.

Art. 10 États destinataires des décisions anticipées en matière fiscale

Alinéa 1

La Conférence des villes suisses sur les impôts juge la référence du rapport explicatif aux «dispositions du droit de la société anonyme du Code des obligations (CO)» trop restrictive, étant donné que le droit de la société anonyme du CO ne s'applique pas à toute forme de société. En effet, la réglementation applicable tient bien plus souvent son origine dans le Code civil (CC) ou dans le droit fiscal. La Conférence des villes suisses sur les impôts trouve la formulation choisie dans l'ordonnance incomplète eu égard au fait qu'entrent en ligne de compte comme sociétés-mères des personnes morales ayant une forme juridique autre que la société anonyme. Il convient donc de préciser l'art. 10 en conséquence.

La CDFV critique le fait que la disposition ne traite pas de la qualification des sociétés-mères. La CDFV trouve aussi la formulation choisie dans l'ordonnance incomplète eu égard au fait qu'entrent en ligne de compte comme sociétés-mères des personnes morales ayant une forme juridique autre que la société anonyme.

Pour des raisons de clarté linguistique et d'intelligibilité, l'ASG propose la modification suivante:

En présence d'une décision anticipée en matière fiscale en vertu des art. 8 et 9, il faut procéder à un échange spontané de renseignements avec les autorités compétentes de l'Etat du siège de la société qui détient le contrôle direct et avec les autorités compétentes de l'Etat du siège de la société-mère du groupe, uniquement dans la mesure où les conventions le prévoient en vertu de l'art. 1 de la loi sur l'assistance administrative fiscale.

Alinéa 3

La CDF, les cantons d'Argovie, d'Obwald et de Vaud, le PBD ainsi que (en substance) le canton de Soleure et le CP, Economiesuisse, SwissHoldings et Treuhand Suisse estiment le simple engagement d'un État à respecter le standard international correspondant insuffisant pour

échanger spontanément avec cet État des informations sur des décisions anticipées en matière fiscale. Le canton de Soleure précise que l'autre État devrait lui aussi procéder à l'échange spontané de renseignements, faute de quoi l'échange de renseignements ne serait qu'une opération à sens unique et perdrait ainsi de son sens. A l'inverse, les cantons d'Appenzell Rhodes-Intérieures, de Glaris, de Schwyz, de Thurgovie et de Zoug estiment suffisante l'exigence abstraite en vertu de laquelle l'État destinataire des décisions anticipées en matière fiscale disposerait lui aussi des bases juridiques lui permettant de procéder à l'assistance administrative spontanée. Les cantons du Jura, de Nidwald, du Valais et de Zurich approuvent d'une manière générale la rédaction de l'alinéa 3 sous sa forme actuelle.

La CDF, les cantons d'Argovie, d'Obwald et de Vaud, le PBD de même que (en substance) les cantons du Jura et du Valais, le CP, Economiesuisse, SwissHoldings et Treuhand Suisse demandent l'adoption d'une disposition impérative en lieu et place de la disposition facultative s'appliquant au SEI et limitant les transmissions de renseignements. Le canton de Soleure approuve quant à lui la disposition facultative et craint qu'une disposition impérative entraîne des clarifications coûteuses et fastidieuses.

Le PS pense que le SEI ou l'autorité compétente se devrait tout au moins de justifier une telle limitation à la transmission de renseignements. Alliance Sud exige une liste précise des conditions auxquelles le SEI peut procéder à une telle limitation, faute de quoi il préconise la suppression de l'alinéa 3.

Art. 11 Renseignements à transmettre au SEI

Alinéa 1

La CDFV et la Conférence des villes suisses sur les impôts proposent que la transmission prévue de décisions anticipées en matière fiscale orales soit consacrée par l'ordonnance.

Treuhand Suisse est d'avis que les formulations employées devraient être assouplies et que les autorités fiscales ne devraient être tenues de livrer ces informations que sous condition de proportionnalité et de soutenabilité des coûts générés.

Le groupe Swatch pense qu'il faudrait clarifier à qui sont dévolues des obligations déterminées dans le cadre de l'assistance administrative spontanée (autorités ou entreprises).

Le canton du Tessin ne souhaite pas qu'une copie de la décision anticipée en matière fiscale soit transmise.

Le PS propose la modification suivante à la lettre n:

n. d'autres informations dont le SEI ou les autorités compétentes pourraient avoir besoin pour évaluer s'ils doivent procéder à l'échange spontané de renseignements. En font partie les données portant sur l'activité principale du contribuable et sur le volume de transactions, le chiffre d'affaires et le bénéfice du contribuable.

Alinéa 3

Le PBD et EXPERTSuisse souhaitent supprimer l'alinéa 3 purement et simplement. Selon eux, il n'y aurait aucune obligation à transmettre ces informations et il faut s'abstenir de le faire, car la transmission facultative de renseignements va à l'encontre de la mise en place d'une pratique uniforme. En outre, les informations énumérées en alinéa 3 vont au-delà des indications minimales exigées par le point d'action 5 du BEPS.

Alinéa 4

EXPERTSuisse souhaite supprimer l'alinéa 4 purement et simplement. Ce que recèle le terme «autres cas» est peu clair d'après EXPERTSuisse du fait de l'absence actuelle de recommandations internationales. Le sens à accorder à cet alinéa n'apparaît donc pas clairement.

À supposer que cet alinéa doive faire l'objet d'un résumé, le groupe Swatch propose que celui-ci soit rédigé en anglais.

Art. 12 Délais

Le PDC trouve les délais très serrés. La Confédération devra faire preuve de souplesse dans ce domaine, notamment au début.

Treuhand Suisse propose d'unifier les délais mentionnés aux art. 12 et 13. Ces délais devraient être, de manière uniforme, soit de 60 jours, soit de 90 jours.

Le groupe Swatch est d'avis de remplacer le terme d' «unités organisationnelles» par «administrations fiscales cantonales».

Art. 13 Transmission aux États destinataires

Le groupe Swatch souhaite que le SFI fasse la transmission.

L'ASG propose la modification suivante de l'alinéa 2:

Dans tous les autres cas, le SEI transmet les renseignements obtenus visés à l'art. 11, al. 4, let. a et b, aux États destinataires dans un délai de 3 mois à réception desdits renseignements.

L'ASG estime qu'il faut aussi fixer un délai de 3 mois dans tous les autres cas de transmission de données, à l'instar de la réglementation pour les décisions anticipées en matière fiscale.

Art. 14 Renseignements erronés ou sans pertinence

Le PBD propose d'examiner l'adoption d'une interdiction d'exploiter les renseignements erronés ou sans pertinence.

Le groupe Swatch propose de régler ces deux cas (renseignements erronés ou sans pertinence) dans des articles distincts.

Afin d'éviter toute conséquence négative pour les personnes concernées du fait des données fournies, l'ASG propose de procéder au changement suivant de l'alinéa 2:

Le SEI transmet les renseignements rectifiés aux États destinataires sans délai à réception desdits renseignements et informe les contribuables concernés établis en Suisse.

Le PS propose l'ajout d'un nouvel alinéa 3 à la teneur suivante:

La transmission aux autorités compétentes de renseignements erronés en matière de rulings fiscaux ou de décisions anticipées en matière fiscale entraîne des amendes allant de 100 000 à 250 000 francs.

Le PS estime que les données erronées sont à même de mettre la Suisse en difficulté sur le plan international et peuvent même porter atteinte à sa renommée; selon le PS, elles sont préjudiciables à la place économique suisse et à la réputation du pays. L'emploi de données erronées doit par conséquent être sanctionné.

Art. 16 Dispositions transitoires

Nombreux sont les cantons (AR, BL, GL, NW, SG, SO, SZ, TG, VD et ZG) considérant le délai transitoire de neuf mois comme un vrai défi. Le canton de Zoug concède toutefois que ce délai devra être adopté du fait des obligations internationales contractées. Treuhand Suisse considère le délai de neuf mois assez inhabituel dans la législation nationale suisse, raison pour laquelle elle propose de fixer ce délai à douze mois, soit un an.

Economiesuisse et SwissHoldings sont clairement favorables à la mise en œuvre dans les délais requis. La mise en place de l'échange spontané de renseignements à partir de 2018 donne selon eux le temps aux entreprises d'examiner les décisions anticipées en matière fiscale et le cas échéant de les dénoncer. C'est pourquoi toute mise en place anticipée avec certains États est à éviter. Le PLR et l'UDC exigent également que toutes les entreprises aient la possibilité de renoncer aux décisions anticipées en matière fiscale avant la mise en place de l'échange spontané de renseignements.

Le canton de Zoug et la FSA approuvent la fixation de l'application temporelle précisant que seules sont soumises à l'échange de renseignements les décisions qui, tout d'abord, ont été rendues à partir du 1^{er} janvier 2010 et ensuite qui concernent les années fiscales pour lesquelles l'échange spontané de renseignements est obligatoire. Toutefois, la FSA estime que la charge administrative ne diminuera pas.

Le groupe Swatch propose d'exprimer plus clairement que les décisions anticipées en matière fiscale émises avant 2010 et n'étant plus valides lors de l'entrée en vigueur de la norme internationale ne sont pas soumises à l'échange de renseignements.

La FTAF souhaite modifier la date mentionnée à l'alinéa pour la porter au 1^{er} janvier 2017, pour des raisons de prévisibilité et de sécurité juridique. Il conviendrait en outre, selon la FTAF, d'ajouter un alinéa 4 formulé comme suit:

Tout échange de renseignement est absolument exclu pour les cas antérieurs au 1^{er} janvier 2017.

Article 17 Entrée en vigueur

Le PLR estime que la mise en place de l'échange spontané de renseignements doit être coordonnée avec la RIE III. La CDF et les cantons du Jura, d'Obwald et de Zoug sont aussi d'avis qu'une coordination de l'application de l'échange spontané de renseignements avec l'entrée en vigueur de la RIE III est souhaitable.

Nouvelles dispositions

Le canton de Genève propose d'adopter une nouvelle disposition, prévoyant l'obligation pour les contribuables de faire parvenir aux autorités fiscales les informations nécessaires à l'échange spontané de renseignements portant sur leurs décisions anticipées en matière fiscale. Tout manquement doit être sanctionné par une amende, comme cela est par exemple prévu par les art. 9 et 10 de la LAAF ou les art. 10 et 24 de la LEDPP. Le canton du Tessin pose lui aussi la question de savoir ce qui se passerait si un contribuable n'est pas coopérant et s'il ne communique pas l'information requise.

4.4. Autres observations

Economiesuisse insiste sur le fait que même à l'avenir, seules les informations dont disposent les autorités fiscales doivent être soumises à transmission (cf. art. 3, let. b LAAF).

Stocker/Fross/Fuchs remarquent que la Convention concernant l'assistance administrative en matière fiscale limite cette assistance par la protection du secret. Les informations portant sur

des secrets commerciaux, industriels, professionnels ou relatifs aux procédés commerciaux ne doivent pas être échangés. Cette limite peut avoir son importance dans le cas de décisions anticipées en matière fiscale, étant donné que celles-ci contiennent parfois des informations portant sur de tels secrets ou de tels procédés. Dans la pratique, de telles informations devraient être noircies.

Enfin, le groupe Swatch souhaite que tous les coûts en lien à l'assistance administrative soient centralisés au SFI et qu'ils soient refacturés par celui-ci, le forfait minimal se montant à 20 000 francs.