



23 novembre 2016

---

# **Explications relatives à la refonte de l'ordonnance sur l'assistance administrative fiscale (OAAF)**

---

## Aperçu 3

<b>1</b>	<b>Grandes orientations</b> .....	<b>4</b>
1.1	Contexte .....	4
1.2	Développements internationaux concernant l'échange spontané de renseignements .....	5
1.3	Position de la Suisse .....	6
1.4	Présentation de l'ordonnance refondue .....	7
1.5	Bases légales .....	8
<b>2</b>	<b>Commentaires des dispositions de l'ordonnance</b> .....	<b>8</b>
	Introduction .....	8
	Section 1: Objet .....	8
	Section 3: Echange spontané de renseignements .....	9
	Section 4: Dispositions finales .....	16
<b>3</b>	<b>Aspects juridiques</b> .....	<b>18</b>
	<b>Annexe: exemples d'application des art. 8 à 10 OAAF</b> .....	<b>19</b>
	Exemple 1 – Décision anticipée concernant un régime fiscal préférentiel .....	19
	Exemple 2 – Décision anticipée concernant des questions de prix de transfert .....	20
	Exemple 3 – Décision anticipée permettant une réduction unilatérale du bénéfice imposable en Suisse qui n'apparaît pas dans les comptes annuels .....	21
	Exemple 4 – Décision anticipée concernant des questions d'établissement stable .....	21
	Exemple 5 – Décision anticipée relative au transfert direct ou indirect de revenus ou de fonds (appelé Conduit) .....	22
	Exemple 6 – États destinataires à informer dans les cas où l'une des entreprises associées à la transaction ou au paiement est un établissement stable d'une personne étrangère (cas possible d'application de l'art. 10, al. 3) .....	23

## Aperçu

**En adhérant à la convention du Conseil de l'Europe et de l'OCDE concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale (Convention), la Suisse instaure l'échange spontané de renseignements au niveau international en matière fiscale. Cette convention et les dispositions de la loi sur l'assistance administrative fiscale destinées à la mise en œuvre entreront en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2017 et seront applicables à l'échange spontané de renseignements à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2018. 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 refonte de l'ordonnance sur l'assistance administrative fiscale concrétise cet échange spontané. Le Département fédéral des finances a mené cette année une procédure de consultation à propos de cette révision.**

Bien que certains États aient établi depuis déjà quelques années les bases légales de l'échange spontané de renseignements, il n'y a eu longtemps que des recommandations d'action de caractère purement général. 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 été établies pour la première fois en octobre 2015. Elles constituent une norme internationale 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, le Conseil fédéral se fonde 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, cela consiste à transposer les recommandations faisant l'objet du projet BEPS dans l'ordonnance sur l'assistance administrative fiscale. Il s'agit d'échanger les renseignements sur les décisions anticipées présentant un risque de réduction ou de transfert de bénéfice. L'échange spontané de renseignements n'est cependant pas limité aux décisions anticipées en matière fiscale. À la date de la révision, toutefois, il n'existe pas encore de recommandations internationales à transposer pour d'autres cas d'application, ce qui explique que la Suisse s'aligne en particulier sur la pratique d'autres États. Dans ces domaines, l'échange spontané de renseignements sera concrétisé de façon évolutive à la faveur d'une collaboration entre la Confédération et les cantons. Ainsi aura-t-on l'assurance de disposer d'un régime d'échange spontané unifié pour toute la Suisse et conforme aux normes internationales ainsi qu'à la pratique d'autres États. L'ordonnance sur l'assistance administrative fiscale institue les bases d'un cadre unifié pour l'échange spontané de données.

La date à partir de laquelle la Suisse échangera spontanément des renseignements avec d'autres États est déterminée par la norme de droit international qui oblige la Suisse à échanger spontanément des renseignements. Conformément aux dispositions de la Convention, l'assistance administrative spontanée peut être accordée pour les périodes fiscales postérieures à son entrée en vigueur. En ce qui concerne la Suisse, elle peut donc être accordée pour les périodes fiscales à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2018. Dans le domaine de l'échange spontané de renseignements sur les décisions anticipées en matière fiscale, la décision anticipée doit être applicable pendant l'année fiscale au cours de laquelle la norme instituant l'échange spontané de renseignements s'applique pour la première fois ou pendant les années fiscales suivantes. En principe, ces renseignements doivent être transmis à l'étranger dans l'année à partir de laquelle la Convention s'applique pour la première fois. Aucune information ne sera échangée sur les décisions anticipées qui ont été rendues avant 2010.

Il est difficile d'estimer les coûts qu'occasionnera l'échange spontané de renseignements à l'AFC et aux administrations fiscales cantonales. En effet, ces coûts dépendront beaucoup du nombre des cas identifiés. En particulier, les procédures à exécuter et les mesures organisationnelles à prendre dans les administrations fiscales occasionneront aussi des coûts. De même, l'analyse des renseignements provenant de l'étranger nécessitera des ressources supplémentaires. L'exploitation de ces renseignements pourra cependant générer des recettes fiscales supplémentaires pour les cantons et la Confédération.

# 1 Grandes orientations

## 1.1 Contexte

Le 15 octobre 2013, la Suisse a signé la Convention du Conseil de l'Europe et de l'Organisation pour le développement et la coopération économiques (OCDE) concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale (ci-après la Convention). La Convention a été signée à ce jour par 88 États, dont 63 l'avaient déjà mise en vigueur au 12 septembre 2016<sup>1</sup>. Tous les États membres du G20 et de l'OCDE ont signé la Convention. Par ailleurs, le champ d'application de la Convention a été étendu ces dernières années à 15<sup>2</sup> territoires d'outre-mer et dépendances de la Couronne britannique ainsi qu'aux territoires des Pays-Bas et du Danemark. En raison du soutien que le G20 et l'OCDE apportent à la Convention et du grand nombre de ses États signataires, l'adhésion à la Convention fait partie actuellement de la norme en matière de coopération internationale concernant la fiscalité.

Le message relatif à l'approbation et à la mise en œuvre de la Convention a été adopté par le Conseil fédéral le 5 juin 2015<sup>3</sup>. Les Chambres fédérales ont approuvé le projet le 18 décembre 2015. La Convention a été ratifiée le 26 septembre 2016 et entrera en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2017.

En adhérant à la Convention, la Suisse introduit en particulier une base de droit international pour l'échange spontané de renseignements en matière fiscale au niveau international. Les conventions contre la double imposition (CDI) et les accords d'échange de renseignements fiscaux (AERF) conclus jusqu'à présent par la Suisse n'obligent pas cette dernière à échanger spontanément des renseignements. Dans d'autres domaines du droit, par contre, comme l'entraide internationale en matière pénale (cf. art. 67a de la loi fédérale du 20 mars 1981 sur l'entraide internationale en matière pénale<sup>4</sup>) ou la coopération policière (cf. art. 46 de la Convention d'application de l'accord de Schengen<sup>5</sup>), la Suisse pratique d'ores et déjà ce type de collaboration. L'échange spontané de renseignements est aussi une pratique courante sur le plan national (voir les art. 111 et 112a de la loi fédérale du 14 décembre 1990<sup>6</sup> sur l'impôt fédéral direct [LIFD], les art. 39 et 39a de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID] ainsi que les art. 36 et 36a de la loi fédérale du 13 octobre 1965 sur l'impôt anticipé [LIA]). Pour la Suisse, l'échange spontané de renseignements dans le cadre de l'assistance administrative internationale constitue toutefois un instrument nouveau.

À l'échelon international, il existe parfois depuis longtemps des bases juridiques en vue de l'échange spontané de renseignements dans le domaine des impôts. C'est le cas notamment pour les États qui ont adhéré à la Convention. Pour les premiers (Danemark, Finlande, Norvège, Suède et États-Unis), cette dernière est entrée en vigueur en 1995. Cela dit, le droit de l'Union européenne (UE) a posé dès

---

<sup>1</sup> Une liste actualisée de tous les États et territoires est disponible sur le site: [www.oecd.org/ctp](http://www.oecd.org/ctp) > Exchange of information > Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters > Chart of Participating Jurisdictions.

<sup>2</sup> Anguilla, Aruba, Bermudes, Curaçao, Gibraltar, Groenland, Guernesey, Îles Caïmans, Îles Féroé, Île de Man, Îles Turques-et-Caïques, Îles Vierges britanniques, Jersey, Montserrat et Saint Martin.

<sup>3</sup> Message du 5 juin 2015 relatif à l'approbation de la Convention du Conseil de l'Europe et de l'OCDE concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale et à sa mise en œuvre (modification de la loi sur l'assistance administrative fiscale) («Message relatif à la convention sur l'assistance administrative») (FF **2015** 5121).

<sup>4</sup> RS **351.1**

<sup>5</sup> Convention d'application de l'Accord de Schengen du 14 juin 1985 entre les gouvernements des États de l'Union économique Benelux, de la République fédérale d'Allemagne et de la République française relatif à la suppression graduelle des contrôles aux frontières communes, Journal officiel n° L 239 du 22/09/2000, p. 0019 à 0062.

<sup>6</sup> RS **642.11**

1977 les bases légales de l'échange spontané de renseignements en matière fiscale (voir l'art. 4 de la directive 77/799/CEE<sup>7</sup>).

## 1.2 Développements internationaux concernant l'échange spontané de renseignements

Les autorités de l'État qui renseigne disposent d'un grand pouvoir d'appréciation pour appliquer l'échange spontané de renseignements. De plus, la pratique d'un État est aussi en rapport avec ses ressources. L'échange spontané de renseignements est pratiqué de manière différente à l'échelon international. En 2006, l'OCDE a tenté pour la première fois d'amener ses États membres à adopter une pratique plus homogène en adoptant un manuel qui donnait des précisions entre autres sur l'échange spontané de renseignements<sup>8</sup>. Jusqu'à l'année passée, il n'existait toutefois pas d'autres recommandations ou précisions internationales.

Une concrétisation spécifique à l'échange spontané de renseignements a été élaborée dans le cadre du projet OCDE/G20 de lutte contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS). Dans le cadre de ce projet, l'OCDE a publié le 5 octobre 2015 des recommandations d'action visant à renforcer la transparence des décisions fiscales anticipées et instruments analogues (dits *rulings fiscaux*)<sup>9</sup>. Ces recommandations constituent une norme internationale portant sur le champ d'application de l'échange spontané de renseignements. Sont concernées certaines catégories de décisions anticipées qui présentent un risque particulier ou sont exploitées par des entreprises multinationales pour poursuivre une stratégie de planification fiscale agressive. Les chefs d'État et de gouvernement des États du G20 ont pris connaissance des résultats de ce projet les 15 et 16 novembre 2015.

Après l'ouverture de la consultation sur l'ordonnance relative à l'assistance administrative fiscale, le Forum de l'OCDE sur les pratiques fiscales dommageables s'est consacré à des questions d'application de l'échange spontané de renseignements portant sur les décisions anticipées en matière fiscale. Le 11 juillet 2016, l'OCDE a publié un manuel contenant des recommandations de mise en œuvre technique (*XML Schema*).

Le 30 juin et le 1<sup>er</sup> juillet 2016 a eu lieu à Kyoto la première réunion inaugurant le nouveau cadre inclusif (*inclusive framework*) pour la mise en œuvre des résultats du BEPS. C'est à cette occasion qu'a été lancée entre autres l'élaboration de critères pour le futur contrôle de l'application des nouveaux standards minimaux issus du projet BEPS. Parmi ces standards, relevons celui de l'échange spontané de renseignements sur les décisions anticipées en matière fiscale.

Parallèlement aux travaux de l'OCDE, l'Union européenne (UE) a également entrepris des démarches pour augmenter la transparence dans le domaine des décisions anticipées. Le 8 décembre 2015, le Conseil de l'UE a adopté la directive 2015/2376/UE<sup>10</sup> instaurant un échange automatique d'informations sur les décisions fiscales anticipées. Cet échange doit commencer au sein de l'UE le 1<sup>er</sup> janvier 2017.

---

<sup>7</sup> Directive 77/799/CEE du Conseil du 19 décembre 1977, concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des États membres dans le domaine des impôts directs, Journal Officiel n° L 336 du 27/12/1977, p. 0015 – 0020.

<sup>8</sup> Consultable à l'adresse suivante: [www.oecd.org](http://www.oecd.org) > Thèmes > Fiscalité > Echange de renseignements > Le CAF approuve le nouveau manuel sur l'échange de renseignements.

<sup>9</sup> OCDE (2015), *Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance, Action 5 – 2015 Rapports finaux*, projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris.

<sup>10</sup> Directive 2015/2376/UE du Conseil du 8 décembre 2015 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal, Journal Officiel n° L 332 du 18/12/2015, p. 1 s.

### 1.3 Position de la Suisse

La Suisse souscrit aux normes internationales concernant la transparence en matière fiscale. La stratégie que poursuit le Conseil fédéral pour préserver une place financière suisse compétitive inclut le respect des normes relatives à l'échange de renseignements. La Suisse prend une part active à leur développement, à l'exemple de l'élaboration de la norme concernant l'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers<sup>11</sup>. En qualité d'État membre de l'OCDE, la Suisse a également participé au projet BEPS et, en particulier, à la conception de la norme relative à l'échange spontané de renseignements sur les décisions anticipées et a introduit dans les débats les préoccupations de la Suisse.

Par la Convention, la Suisse s'engage aussi à l'échange spontané de renseignements en matière fiscale. La norme concernant l'échange spontané de renseignements sur les décisions anticipées développée dans le cadre du projet BEPS constitue une concrétisation de cette obligation. En la mettant en œuvre, la Suisse agit conformément à l'obligation que lui impose le droit international et s'aligne sur la norme internationale (voir l'art. 22a, al. 1, 2<sup>e</sup> phrase de la loi fédérale du 28 septembre 2012<sup>12</sup> sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale; loi sur l'assistance administrative fiscale, LAAF).

Bien qu'il n'existe actuellement une norme internationale qu'en lien avec les décisions anticipées en matière fiscale, l'obligation d'échanger spontanément des renseignements n'est pas limitée à ce domaine. L'art. 7 de la Convention établit la base matérielle de l'échange spontané de renseignements<sup>13</sup>. La loi sur l'assistance administrative fiscale révisée prévoit que le Conseil fédéral règle le détail des obligations relatives à l'échange spontané de renseignements (cf. art. 22a, al. 1, 1<sup>re</sup> phrase, LAAF). En l'occurrence, il doit prendre en considération tant les normes internationales que les pratiques des autres États (cf. art. 22a, al. 2, 2<sup>e</sup> phrase, LAAF). La Suisse doit donc mettre en œuvre l'échange spontané de renseignements comme il est pratiqué à l'échelon international. La Suisse ne connaîtra réellement la manière dont les autres États pratiquent l'échange spontané de renseignements que lorsqu'elle recevra de l'étranger des renseignements transmis spontanément. Ce ne sera le cas que lorsque la convention sera applicable pour la Suisse. C'est pourquoi il est renoncé pour le moment à régler de façon exhaustive les cas devant déboucher sur un échange spontané de renseignements. Cela ne signifie pas pour autant qu'il ne faille pas échanger spontanément des renseignements entre-temps. En conséquence, et dans un premier temps, les cas entrant en ligne de compte seront sélectionnés sur les bases actuelles (commentaire de l'OCDE sur la Convention<sup>14</sup>, message relatif à l'approbation et à la mise en œuvre de la Convention<sup>15</sup>, manuel de l'OCDE sur l'échange de renseignements<sup>16</sup>). Les autorités concernées de la Confédération et des cantons collaboreront afin d'assurer dans l'ensemble de la Suisse une mise en œuvre uniforme de l'échange spontané de renseignements (cf. chap. 2, commentaire de l'art. 6). De même, les aspects organisationnels et procéduraux seront réglés de manière uniforme dans toute la Suisse.

En résumé, la refonte de l'ordonnance sur l'assistance administrative fiscale concrétise essentiellement l'échange spontané de renseignements sur les décisions anticipées. Dans tous les autres cas, l'échange spontané de renseignements se fera sur les bases actuelles. Une poursuite éventuelle de

---

<sup>11</sup> Message du 5 juin 2015 relatif à l'approbation de l'accord multilatéral entre autorités compétentes concernant l'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers et à sa mise en œuvre (Loi fédérale sur l'échange international automatique de renseignements en matière fiscale) (FF 2015 4975, p. 4979).

<sup>12</sup> RS 651.1

<sup>13</sup> FF 2015 5121, p. 5142.

<sup>14</sup> Consultable sur le site: [www.ocde.org](http://www.ocde.org) > Thèmes > Fiscalité > Echange de renseignements > Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale > Rapport explicatif révisé de la Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale telle qu'amendée par le protocole de 2010.

<sup>15</sup> FF 2015 5121, p. 5140 s.

<sup>16</sup> Consultable sur le site: [www.ocde.org](http://www.ocde.org) > Thèmes > Fiscalité > Echange de renseignements > Manuel sur l'échange de renseignements > (2) l'échange spontané de renseignements.

cette concrétisation requerra la collaboration de la Confédération et des cantons pour le cas où les pratiques d'autres États ou l'évolution des normes internationales l'exigeraient. Le projet permettra de créer les bases nécessaires aux mesures organisationnelles de la Confédération et des cantons.

#### **1.4 Présentation de l'ordonnance refondue**

La concrétisation de l'échange spontané de renseignements a lieu principalement dans le domaine de l'échange de renseignements sur les décisions anticipées en matière fiscale. Par ailleurs, des dispositions organisationnelles y sont introduites, de même que la procédure applicable à l'échange spontané y est clarifiée. La section relative à l'échange spontané de renseignements contient en outre une disposition de principe portant sur des exceptions pour les cas d'importance mineure. L'ordonnance sur l'assistance administrative fiscale ne reprend pas d'autres principes généraux pour l'instant. Des principes supplémentaires pourront suivre 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 sont remplies en présence de faits concrets. Il serait concevable de reprendre les cas d'application mentionnés dans le manuel de l'OCDE sur l'échange spontané de renseignements. Ce dernier cite trois exemples selon lesquels un tel échange serait utile aux autorités fiscales de l'État partenaire (voir à ce propos les exemples d'application présentés dans le message sur la Convention<sup>17</sup>). Le premier porte sur un paiement imposable laissant supposer qu'il a été viré intentionnellement sur un compte séparé pour le cacher au fisc. Dans le deuxième exemple, il s'agit de la non-imposition de revenus d'intérêts. Le troisième exemple traite d'une exonération d'impôt dans l'État de résidence au motif que le travail a été accompli en majeure partie dans un autre État.

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 garantissent le développement d'une telle pratique. Les autorités suisses qui identifieront les renseignements pertinents pour l'échange spontané de renseignements désignent des unités organisationnelles pour cette tâche. 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. En outre, l'ordonnance sur l'assistance administrative fiscale détermine ce qui doit être transmis et dans quels délais.

Avec les recommandations d'action que l'OCDE a élaborées dans le cadre du projet BEPS, il existe maintenant une concrétisation internationale de l'échange de renseignements sur les décisions anticipées dans le domaine de l'échange spontané de renseignements. Les dispositions de l'ordonnance relatives à l'échange de renseignements sur les décisions anticipées s'inspirent de cette norme. En gros, il faut échanger les renseignements sur les décisions anticipées présentant un risque de réduction ou de transfert du bénéfice. L'ordonnance comprend une définition des décisions anticipées pertinentes aux fins de l'échange spontané de renseignements. Elle règle à quelles conditions et avec quels États il faut échanger des renseignements sur des décisions anticipées. Elle détaille le contenu des renseignements à transmettre sur les décisions anticipées. Les délais pour la transmission sont étalés de manière à permettre le respect de la norme internationale. Les dispositions procédurales internes sont ainsi préservées. Cela vaut aussi pour le droit transitoire. Ne doivent être échangés que

---

<sup>17</sup> FF 2015 5121, p. 5141

les renseignements sur des décisions anticipées rendues après le 1<sup>er</sup> janvier 2010 et encore applicables au moment de l'introduction de la norme de droit international rendant l'échange spontané de renseignements obligatoire ou ultérieurement.

## 1.5 Bases légales

D'après l'art. 22a, al. 1, LAAF, le Conseil fédéral doit régler le détail des obligations liées à l'échange spontané de renseignements en tenant compte des normes internationales et de la pratique des autres États. Les nouvelles dispositions à reprendre dans l'ordonnance actuelle du 20 août 2014 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale (ordonnance sur l'assistance administrative fiscale, OAAF)<sup>18</sup> s'appuient sur cette délégation législative.

L'obligation d'échanger spontanément des renseignements en tant que telle découle de l'art. 7, par. 1, de la Convention. Cet article énumère cinq cas dans lesquels des renseignements doivent être échangés spontanément. Cette disposition constitue la base juridique matérielle de l'échange spontané de renseignements au niveau international. Dans le domaine de l'échange spontané de renseignements sur les décisions anticipées, l'OAAF se voit toutefois concrétisée sur le fond. L'art. 7, par. 1, de la Convention laisse une certaine marge de manœuvre pour une telle concrétisation: il est admis en effet que l'art. 7, par. 1 constitue en général une base juridique suffisante pour échanger spontanément les renseignements requis avec les États concernés.

En matière d'échange spontané de renseignements, les échéances sont également régies par les bases légales, en l'occurrence les dispositions de la Convention (art. 28, par. 6). D'après ces dernières, l'assistance administrative peut être accordée pour les périodes fiscales qui commencent le (ou après le) 1<sup>er</sup> janvier de l'année qui suit l'entrée en vigueur de ladite Convention. En ce qui concerne la Suisse, la Convention entre en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2017. L'assistance administrative spontanée peut donc être accordée pour les périodes fiscales qui commencent le 1<sup>er</sup> janvier 2018 ou ultérieurement. L'imposition dans le pays bénéficiaire est déterminante.

## 2 Commentaires des dispositions de l'ordonnance

### Introduction

L'ordonnance actuelle sur l'assistance administrative fiscale est refondue et complétée par des dispositions sur l'échange spontané de renseignements. La nouvelle ordonnance est divisée en quatre sections (1 Objet, 2 Échange de renseignements sur demande, 3 Échange spontané de renseignements, 4 Dispositions finales). La première section précise l'objet de l'ordonnance. Les dispositions relatives aux demandes groupées sont reprises sans changement dans la deuxième section, mais avec une nouvelle numérotation. L'art. 2a (Frais) en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2016 devient l'art. 4.

La section consacrée à l'échange spontané de renseignements contient des dispositions qui sont en principe valables pour l'échange spontané de renseignements en général. Les art. 8 à 10 ne concernent cependant que les décisions anticipées, et c'est pourquoi elles sont signalées comme telles dans le titre.

Étant donné que la section 2 ne reprend que le droit actuel, les commentaires suivants portent uniquement sur les dispositions des sections 1, 3 et 4.

### Section 1: Objet

#### Art. 1

Cette ordonnance règle l'exécution de l'assistance administrative internationale en matière fiscale lors de l'échange de renseignements sur demande ainsi que lors de l'échange spontané de renseigne-

---

<sup>18</sup> RS 651.11



ments. Les deux types d'échange de renseignements ont leur base légale dans les traités internationaux, respectivement dans la LAAF.

### **Section 3: Echange spontané de renseignements**

#### **Art. 5 Exceptions pour les cas d'importance mineure**

L'échange spontané de renseignements exige un travail administratif tant de l'État qui fournit le renseignement que de celui qui le reçoit. C'est pourquoi l'autorité qui transmet les renseignements doit choisir soigneusement les renseignements à échanger par cette voie. L'art. 5, al. 1, permet d'exclure les cas d'importance mineure de l'échange spontané de renseignements et, ainsi d'éviter que le coût de la charge administrative interne soit supérieur aux recettes fiscales générées par un éventuel redressement ultérieur (al. 2). En l'occurrence, il convient d'évaluer les coûts pour les deux États. Pour ce qui est de l'estimation des coûts de l'État partenaire, il faut cependant se garder de partir des conditions suisses pour estimer les conditions étrangères. L'autorité suisse doit se mettre dans la situation de l'État qui reçoit le renseignement. Pour ce qui est de l'évaluation des recettes fiscales potentielles, il faut tenir compte du fait qu'un montant d'impôt modeste dans les conditions suisses peut constituer une recette non négligeable pour l'autre État concerné. Dans le doute, il est recommandé d'opter pour l'échange spontané de renseignements.

#### **Art. 6 Collaboration des autorités**

A l'exception du domaine des décisions anticipées en matière fiscale, l'ordonnance ne précise pas dans quels cas un échange spontané de renseignements aura lieu. Il y a un grand nombre de circonstances dans lesquelles les conditions de l'art. 7, par. 1, de la Convention peuvent être remplies. Théoriquement, les catégories de cas ne sont pas limitées. La réglementation de toutes ces catégories ne serait donc pas exhaustive et ne correspondrait pas non plus à l'esprit de l'échange spontané de renseignements. C'est pourquoi les services compétents de l'AFC et des administrations fiscales cantonales disposent d'une grande marge d'appréciation dans l'évaluation des cas pertinents. Mais cela peut aussi susciter des incertitudes parmi les services concernés et, suivant l'autorité impliquée, conduire à des modalités d'exécution différentes.

C'est pourquoi une coordination entre les autorités suisses compétentes est nécessaire pour assurer une pratique suisse uniforme. Cette coordination peut avoir lieu par exemple sous la forme de groupes de travail. En l'occurrence, les administrations fiscales cantonales, l'AFC et le SFI se concerteront pour se mettre d'accord sur une pratique commune. Les administrations fiscales cantonales et l'AFC – dans le cadre de sa double fonction d'autorité fiscale concernée et d'autorité d'application pour l'échange spontané de renseignements – veilleront à une étroite collaboration. Étant donné que la pratique doit respecter la norme internationale, le Secrétariat d'État aux questions financières internationales (SFI) participera également à cette collaboration.

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

Les renseignements pertinents pour l'échange spontané de renseignements se trouvent à l'AFC ou dans les administrations fiscales cantonales (art. 3, let. d, LAAF). Ce sont ces autorités qui doivent identifier et annoncer les cas soumis à l'échange spontané de renseignements. Afin de permettre une collaboration coordonnée avec la division de l'AFC chargée de l'échange d'informations en matière fiscale («division compétente de l'AFC») et une exécution efficace de l'échange spontané de renseignements, il s'impose de désigner dans chacune de ces autorités une unité organisationnelle centrale servant de service spécialisé et d'interlocuteur en matière d'échange spontané de renseignements («unité organisationnelle compétente»). La désignation d'une telle unité d'organisation prend également tout son sens dans la perspective de la collaboration visée à l'art 6. Il s'agira typiquement d'un service d'état-major, par exemple le service juridique. Les administrations fiscales cantonales et l'AFC sont cependant libres de désigner, dans leur structure administrative, le service le mieux à même d'exercer cette fonction.

Plusieurs fonctions incombent aux unités organisationnelles compétentes. Dans les relations internes,

elles fonctionnent comme spécialistes de l'échange spontané de renseignements et forment les collaborateurs de leur administration fiscale sur les obligations et les procédures relatives à l'échange spontané de renseignements. En particulier, elles informent régulièrement et sous une forme appropriée des développements internationaux et de la pratique suisse de l'assistance administrative. Elles veillent à l'identification des cas dans leur administration fiscale qui font l'objet d'un échange d'information sur la base de la Convention, de l'ordonnance et d'autres bases éventuelles concernant l'assistance administrative fiscale. Elles vérifient la pertinence des cas identifiés par les collaborateurs pour l'échange spontané de renseignements. Elles décident des cas à transmettre à la division compétente de l'AFC, dont elles sont l'interlocuteur privilégié. Elles vérifient la véracité et l'exhaustivité des renseignements à communiquer. Elles représentent leur administration fiscale dans le cadre de la collaboration prévue à l'art. 6.

### **Art. 8 Définition de la décision anticipée en matière fiscale**

Conformément à l'art. 8, un renseignement, une confirmation ou une garantie d'une administration fiscale sont considérés comme des décisions anticipées en matière fiscale lorsque trois conditions sont remplies. Tout d'abord, le renseignement, la confirmation ou la garantie doit avoir été fourni à un contribuable. D'une manière générale, de tels renseignements, confirmations et garanties sont fournis sur demande. Deuxièmement, ils doivent concerner les conséquences fiscales d'un état de fait exposé par ce contribuable, ce qui implique qu'ils se rapportent à une situation individuelle concrète. Troisièmement, le contribuable doit pouvoir se référer à ce renseignement, à cette confirmation ou à cette garantie. La définition de la décision anticipée en matière fiscale ne vaut que pour l'exécution de l'échange spontané de renseignements.

La définition englobe les décisions anticipées au sens strict et les instruments qui ont une portée semblable. Peu importe la forme sous laquelle la décision anticipée est rendue (oralement ou par écrit, par. ex.). Pourvu qu'elle présente les caractéristiques énoncées à l'art. 8, une décision officielle peut être considérée comme une décision fiscale anticipée. Les renseignements, confirmations ou garanties fournis sous forme de réglementations générales et abstraites, telles que des circulaires ou des notices, qui ne s'adressent pas à des destinataires particuliers ne sont pas soumis à l'échange de renseignements faute d'être en présence d'une situation individuelle concrète et de pouvoir identifier un État aux yeux duquel le renseignement revêtirait un caractère vraisemblablement pertinent. Les cas dans lesquels le principe selon lequel le bénéficiaire peut se réclamer d'une décision anticipée en matière fiscale et sa définition selon l'art. 8 vaut pour l'échange spontané de renseignements par la Suisse découlent de l'art. 9 de la Constitution fédérale (principe de la bonne foi). La jurisprudence du Tribunal fédéral relative à la protection de la bonne foi peut se révéler utile pour juger si un contribuable peut, dans un cas déterminé, se réclamer d'un renseignement, d'une confirmation ou d'une garantie fourni par une autorité fiscale. Selon le Tribunal fédéral, et pour résumer, il faut remplir cumulativement les conditions suivantes pour que cette protection de la bonne foi déploie ses effets<sup>19</sup>:

1. le renseignement fourni par l'autorité porte sur une affaire concrète touchant le justiciable;
2. l'autorité qui a fourni le renseignement avait compétence pour le faire ou le justiciable était en droit, pour des raisons suffisantes, de la considérer comme compétente;
3. le justiciable n'était pas à même de reconnaître de façon évidente le caractère inexact du renseignement;
4. sur la foi de ce renseignement, le justiciable a pris des dispositions impossibles à annuler sans inconvénients;
5. la situation juridique à la date de réalisation est identique à la situation à la date de fourniture du renseignement.

La jurisprudence part en général du principe que le renseignement repose sur la constatation complète des faits et a été fourni sans réserve. À noter que la jurisprudence du Tribunal fédéral sur la protection de la bonne foi n'a pas été développée en rapport avec l'assistance administrative internationale. Par conséquent, il convient d'interpréter les conditions énoncées plus haut par analogie pour des

---

<sup>19</sup> Voir entre autres l'arrêt du Tribunal fédéral 2C\_807/2014 du 24.08.2015.

questions relevant de l'échange spontané de renseignements. Ainsi, dans la plupart des cas, le contribuable n'a sans doute pas encore pris, au moment de l'échange de renseignements, de dispositions sur la base d'une décision anticipée en matière fiscale. Or cette circonstance à elle seule ne saurait être invoquée comme empêchant une telle décision fiscale anticipée d'être éligible pour un échange spontané de renseignements.

Il est probable que de nombreux renseignements de caractère général fournis par une autorité à propos de questions simples ne remplissent souvent pas les conditions attachées à la protection de la bonne foi. Il en va de même de renseignements portant sur des transactions déjà liquidées. C'est pourquoi, dans la plupart de ces cas-là, il ne s'agit sans doute pas de décisions anticipées en matière fiscale au sens de l'art. 8. Les renseignements, confirmations ou garanties fournis pendant la procédure de taxation ne constituent pas des décisions anticipées dans la mesure où elles concernent les années fiscales examinées.

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

En présence d'une décision anticipée en matière fiscale au sens de l'art. 8, il convient d'examiner, sur la base de son contenu, s'il y a lieu d'échanger spontanément des renseignements. L'al. 1 de l'art. 9 détermine à quelles conditions, en présence d'une décision anticipée, un échange spontané de renseignements doit avoir lieu. Il reproduit les cinq catégories de décisions anticipées pour lesquelles, conformément à la norme de l'OCDE il y a lieu de penser que des informations de ce type pourraient être pertinentes pour l'autre État.<sup>20</sup> Ces catégories ont été intégrées à la norme de l'OCDE parce que de telles décisions anticipées ont été exploitées dans le passé par des multinationales à des fins de transfert et de réduction de bénéfices. Une décision anticipée en matière fiscale peut remplir simultanément plusieurs des conditions énumérées à l'al. 1. Dans ce cas, tous les États destinataires selon l'art. 10 doivent être informés. L'échange spontané de renseignements a lieu en application de la loi sur l'assistance administrative fiscale et des accords de droit international pertinents.

La let. a énumère les régimes fiscaux préférentiels existant en Suisse. La décision anticipée qui concerne des états de fait en rapport avec l'un de ces régimes est soumise à l'échange spontané de renseignements. Dans son rapport du 5 octobre 2015<sup>21</sup>, l'OCDE a recensé les réglementations suisses suivantes, qui sont encore en vigueur, comme étant des régimes fiscaux préférentiels: les régimes cantonaux applicables aux sociétés holding, aux sociétés mixtes et aux sociétés de domicile (imposition selon l'art. 28, al. 2 à 4, LHID), la *lizenzbox* du canton de Nidwald (imposition selon l'art. 85, al. 3 de la loi du 22 mars 2000<sup>22</sup> sur les impôts du canton de Nidwald et de ses communes) ainsi que la pratique de la répartition spéciale des sociétés principales (cf. lettre circulaire n° 8 de l'AFC du 18 décembre 2011<sup>23</sup> sur la répartition fiscale internationale des sociétés principales). La formulation prévue dans le projet est rédigée en termes généraux et comprend, outre les décisions anticipées en matière fiscale en rapport avec la *lizenzbox* du canton de Nidwald, les décisions anticipées en relation avec la *patent box* proposée dans le cadre du projet du Conseil fédéral relatif à la troisième réforme de l'imposition des entreprises (RIE III)<sup>24</sup>, décisions qui pourraient être rendues à l'avenir. Il ressort des recom-

---

<sup>20</sup> Il s'agit en l'occurrence des catégories suivantes:

- *Taxpayer-specific rulings related to a preferential regime;*
- *Cross-border unilateral APAs and any other cross-border unilateral tax rulings (such as ATRs) covering transfer pricing or the application of transfer pricing principles;*
- *Cross-border rulings providing for a unilateral downward adjustment to the taxpayer's taxable profits that is not directly reflected in the taxpayer's financial/commercial accounts;*
- *Permanent establishment (PE) rulings, i.e. rulings concerning the existence or absence of, and/or the attribution of profits to, a permanent establishment by the country giving the ruling;*
- *Related party conduit rulings.*

<sup>21</sup> Cf. note 9.

<sup>22</sup> Rechtssammlung des Kantons Nidwalden, Verweis-Nr. 521.1, consultable gratuitement sur le site [www.nw.ch](http://www.nw.ch) > Rechtspflege > Gesetzessammlung.

<sup>23</sup> Référence W02-008F, consultable gratuitement sur le site [www.estv.admin.ch](http://www.estv.admin.ch) > Impôt fédéral direct > Documentation > Circulaires.

<sup>24</sup> FF 2015 4613, p. 4641

mandations de l'OCDE que les renseignements concernant une décision anticipée relative à une *parent box* qui correspond à la norme doivent être échangés. Pour ce qui est des sociétés principales, l'échange spontané obligatoire de renseignements se réfère à des décisions anticipées en matière fiscale qui ont pour objet la répartition fiscale internationale pour ce genre de sociétés.

La let. b vise les décisions anticipées ayant des aspects transfrontaliers qui ont pour objet les prix de transfert ou une méthodologie relative aux prix de transfert que l'autorité fiscale suisse compétente a arrêtées sans consulter les autorités compétentes des autres États. Cette catégorie comprend d'une part les accords bilatéraux en matière de prix de transfert selon les principes de l'OCDE applicables en l'espèce<sup>25</sup> et, d'autre part, les décisions anticipées en matière fiscale qui ne remplissent pas les conditions de l'OCDE relatives à un accord en matière de prix de transfert mais ont un contenu similaire.

La let. c vise les décisions anticipées en matière fiscale dans un contexte transfrontalier permettant une réduction unilatérale du bénéfice imposable en Suisse qui n'apparaît pas dans les comptes annuels (bilan, compte de résultat et annexes) ni dans les comptes consolidés (y compris les explications données à ce propos). En font partie en particulier deux genres de pratique fiscale pouvant conduire à une sous-imposition ou non-imposition, si ces pratiques ne font pas l'objet d'un échange de renseignements. D'une part, ce sont les décisions anticipées fixant une réduction unilatérale des bénéfices d'une société d'un groupe, car l'autorité fiscale compétente les considère comme trop élevés et, par conséquent, non conformes à la comparaison avec des tiers (*excess profit rulings*). D'autre part, cette catégorie comprend des décisions anticipées dans lesquelles, par exemple, une déduction fictive d'intérêts est accordée à une société du groupe sur un prêt sans intérêt accordé par une autre société du groupe (*informal capital rulings*). Dans ces deux cas, l'adaptation ne s'opère que dans le bilan fiscal et n'apparaît pas dans les comptes annuels et les comptes consolidés (voir l'exemple d'application en annexe). La norme de l'OCDE prévoit en outre que l'échange spontané de renseignements doit être également effectué dans ces cas si aucune décision anticipée spécifique en matière fiscale n'a été rendue. L'ordonnance ne contient pas de dispositions à ce sujet. Le traitement de ces cas fera l'objet d'une collaboration au sens de l'art. 6. En principe, en Suisse, le compte de résultats selon le droit commercial sert de base à la détermination du bénéfice imposable, pour autant que le droit fiscal ne contienne aucune prescription expresse autorisant une dérogation au bilan de droit commercial (principe de l'autorité du bilan).

Dans la mesure où elles ne sont pas déjà visées par les lettres précédentes, la let. d vise les décisions anticipées qui constatent l'existence ou l'inexistence d'établissements stables en Suisse ou à l'étranger ou l'attribution de bénéfices à des établissements stables.

Dans la mesure où elles ne sont pas déjà visées par les lettres précédentes, la let. e vise les décisions anticipées qui portent sur un état de fait concernant un arrangement de flux financiers internationaux ou de revenus en passant par une ou plusieurs entités suisses à une personne étroitement liée dans un autre État. Ces arrangements aboutissent à une sous-imposition ou à une non-imposition dans l'un des États concernés (voir l'exemple d'application en annexe).

La norme de l'OCDE dispose que l'OCDE peut aussi prévoir ultérieurement un échange spontané de renseignements sur d'autres décisions anticipées en matière fiscale qui aboutissent à des réductions et à des transferts de bénéfices («*Any other type of ruling that in the absence of spontaneous information exchange gives rise to BEPS concerns*»). L'adoption de catégories supplémentaires suppose toutefois des décisions correspondantes au sein de l'OCDE. Si celle-ci devait prendre des décisions, cela pourrait donner lieu à une révision de la présente ordonnance.

L'al. 2 reprend la définition de personnes étroitement liées fixée dans la norme de l'OCDE. Deux personnes sont considérées comme étroitement liées lorsque l'une d'entre elles détient une participation d'au moins 25 % dans l'autre ou lorsqu'un tiers détient des participations d'au moins 25 % dans cha-

---

<sup>25</sup> [www.ocde.org](http://www.ocde.org) > thèmes > fiscalité > prix de transfert > principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales ou [www.ocde.org/fr/prix de transfert](http://www.ocde.org/fr/prix-de-transfert).

cune des deux. On considère qu'une personne détient une participation dans une entité lorsqu'elle détient directement ou indirectement une part proportionnelle des droits de vote ou des parts du capital-actions ou du capital social de celle-ci. Cette définition ne vaut qu'aux fins de l'échange spontané de renseignements sur des décisions anticipées (des CDI peuvent par exemple prévoir d'autres quotes-parts).

L'al. 3 dispose en outre qu'il importe peu, pour l'exécution de l'échange de renseignements, que l'état de fait exposé dans la décision se soit réellement produit. Selon la conception de la norme de l'OCDE, le fait que la décision anticipée ait pour effet de protéger la bonne foi à l'égard du contribuable suffit à fonder la pertinence du renseignement pour l'autre État.

#### **Art. 10 Décisions anticipées: États bénéficiaires**

L'al. 1 dispose que, pour toutes les catégories de décisions anticipées visées à l'art. 9, il faut procéder à un échange de renseignements avec les autorités compétentes de l'État du siège de l'entreprise qui exerce le contrôle direct ainsi que la société-mère du groupe. La société-mère, respectivement la société qui exerce le contrôle direct sont identifiées selon les dispositions du droit comptable du code des obligations (CO)<sup>26</sup>. Si les sociétés en question ont une forme juridique autre que celle de la société anonyme, le principe du contrôle s'applique par analogie pour déterminer la société exerçant le contrôle direct et la société-mère du groupe.

L'al. 2 détermine, conformément à la norme de l'OCDE, pour quelles catégories de décisions anticipées et avec quels autres États il faut procéder à un échange spontané de renseignements.

Pour autant qu'il existe une décision anticipée en matière fiscale selon l'art. 9, al. 1, let. a, donc une décision relative à un «régime fiscal», il faut procéder à un échange de renseignements avec les États de siège des personnes étroitement liées avec lesquelles le contribuable effectue des transactions imposables en vertu de ladite décision. Il faut également procéder à un échange de renseignements avec les États de siège des personnes étroitement liées avec lesquelles le contribuable effectue des transactions entraînant pour lui des revenus provenant de personnes étroitement liées soumis à l'impôt en vertu de ladite décision (al. 2, let. a).

Pour autant qu'il existe une décision anticipée sur des questions de prix de transfert (art. 9, al. 1, let. b) ou sur certaines méthodes en vue de réduire unilatéralement le bénéfice imposable (art. 9, al. 1, let. c), il faut procéder à un échange de renseignements avec les États du siège des personnes étroitement liées avec lesquelles le contribuable effectue des transactions dont les conséquences fiscales font l'objet de ladite décision.

S'il existe une décision anticipée sur des questions d'établissements stables (art. 9, al. 1, let. d), il faut procéder à un échange de renseignements avec l'État où se trouve l'établissement stable étranger ou avec l'État du siège de l'entreprise dont l'activité fonde un établissement stable en Suisse.

S'il existe une décision anticipée sur certains arrangements en vue du transit de paiements ou de revenus (art. 9, al. 1, let. e), il faut procéder à un échange de renseignements avec les États du siège des personnes étroitement liées qui effectuent directement ou indirectement des paiements aux contribuables ainsi qu'avec l'État du siège du bénéficiaire final de ces paiements. Les recommandations de l'OCDE à cet égard précisent qu'en règle générale le bénéficiaire pourrait être la société-mère du groupe.

Les al. 1 et 2, plus exactement les let. a à d de l'al. 2, s'appliquent cumulativement. Si une décision anticipée remplit plusieurs des conditions de l'art. 9, al. 1, le renseignement est transmis à tous les États qui sont habilités à le recevoir en vertu de l'art. 10, al. 2. Toutefois, le même renseignement ne doit être transmis qu'une fois à un État déterminé (voir les exemples d'application en annexe).

L'al. 3 établit clairement que les règles énoncées aux let. a, b et d de l'al. 2 s'appliquent aussi, par analogie, dans le contexte d'établissements stables. Si donc une entité impliquée dans une transaction ou un versement au sens desdites règles est un établissement stable d'une personne résidente d'un autre État, l'échange spontané de renseignements doit être effectué aussi bien avec l'État du

---

<sup>26</sup> RS 220

siège de l'établissement stable qu'avec l'État du siège de la personne dont l'activité dans le premier État constitue un établissement stable (voir aussi l'exemple d'application n° 6 en annexe).

L'application de l'art. 10 suppose qu'il existe une base légale pour l'échange de renseignements avec chaque État bénéficiaire. Selon la norme de l'OCDE, on part également du principe que l'État destinataire reconnaît aussi l'application de la norme. D'après l'art. 10, al. 4, la division compétente de l'AFC peut donc limiter la transmission des renseignements aux États qui reconnaissent la norme de l'OCDE concernant l'échange spontané de renseignements relatif aux décisions anticipées au niveau politique. À l'heure actuelle, les États membres de l'OCDE<sup>27</sup>, du G20<sup>28</sup> ainsi que les autres membres du cadre inclusif pour la mise en œuvre des résultats du BEPS (*inclusive framework*)<sup>29</sup> sont réputés être de tels États<sup>30</sup>. D'autres encore ont été conviés à participer. Peu importe en revanche si un État rend réellement des décisions anticipées soumises à la norme et procède donc effectivement à un échange spontané de renseignements. En appliquant cette compétence, l'AFC s'inspire de la manière dont les autres États mettent en œuvre les recommandations de l'OCDE en matière de réciprocité. Pour l'heure, aucune pratique claire ne s'est établie dans ce domaine. Certains États ont déclaré, contrairement à d'autres, qu'ils ne feraient pas dépendre l'assistance administrative spontanée en ce qui concerne les décisions fiscales préalables de l'engagement en faveur de la norme de l'OCDE. De nombreux États n'ont cependant pas encore pris position sur cette question.

Aux fins de l'échange spontané de renseignements, la notion d'État englobe l'État destinataire et l'État de siège ainsi que les États au sens strict, mais aussi les territoires avec lesquels la Suisse dispose d'une base de droit international en vue d'une assistance administrative spontanée en matière de fiscalité. A l'heure actuelle, seule la Convention constitue la base légale pour la Suisse, étant donné que ni les CDI ni les AERF ne prévoient l'échange spontané de renseignements..

#### **Art. 11 Renseignements à transmettre à la division compétente de l'AFC**

L'art. 11 énumère les renseignements à transmettre à la division compétente de l'AFC. Seuls leurs éléments pertinents sont transmis à l'étranger (cf. commentaire de l'art. 13).

L'al. 1 énumère les renseignements que les unités organisationnelles compétentes doivent transmettre en présence d'une décision anticipée au sens de l'art. 8 en relation avec l'art. 9. Les let. b à l reproduisent les renseignements énumérés dans le modèle de formulaire<sup>31</sup> élaboré par l'OCDE. Les let. a (copie de la décision anticipée), m (liste des États destinataires) et n (autres indications) comprennent des indications qui pourraient être utiles à la division compétente de l'AFC pour procéder au contrôle formel des renseignements à transmettre, pour la définition des États destinataires ou en cas de demande ultérieure par l'État bénéficiaire. Leur transmission spontanée à l'étranger n'est pas prévue. Le numéro d'identification fiscale mentionné à la let. d permet d'identifier la personne assujettie. Il correspond au numéro d'identification des entreprises au sens de la loi fédérale du 18 juin 2010 sur le numéro d'identification des entreprises (RS 431.03) ou au numéro d'assuré AVS au sens de la loi fédérale du 20 décembre 1946 sur l'assurance-vieillesse et survivants (RS 831.10).

---

<sup>27</sup> 34 États: Allemagne, Australie, Autriche, Belgique, Canada, Chili, Corée, Danemark, Espagne, États-Unis, Estonie, Finlande, France, Grande-Bretagne, Grèce, Hongrie, Irlande, Islande, Israël, Italie, Japon, Luxembourg, Mexique, Norvège, Nouvelle-Zélande, Pays-Bas, Pologne, Portugal, République slovaque, République tchèque, Slovaquie, Suède, Suisse, Turquie.

<sup>28</sup> 8 États membres du G20, mais pas de l'OCDE: Afrique du Sud, Arabie saoudite, Argentine, Brésil, Chine, Inde, Indonésie, Russie.

<sup>29</sup> 43 États et territoires: Angola, Aruba, Bangladesh, Bénin, Brunei Darussalam, Bulgarie, Burkina Faso, Cameroun, Colombie, Congo, Croatie, Costa Rica, Curaçao, Égypte, Érythrée, Gabon, Géorgie, Guernesey, Haïti, Hong Kong (Chine), Île de Man, Jamaïque, Jersey, Kenya, Lettonie, Libéria, Lituanie, Liechtenstein, Malte, Monaco, Nigeria, Pakistan, Papouasie-Nouvelle-Guinée, Paraguay, République démocratique du Congo, Roumanie, Saint-Marin, Sénégal, Seychelles, Sierra Leone, Singapour, Sri Lanka, Uruguay.

<sup>30</sup> Voir aussi la liste de l'OCDE: [www.oecd.org](http://www.oecd.org) > Tax > Base Erosion and Profit Shifting > About > Membership

<sup>31</sup> Annexe C au rapport de l'OCDE *Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables en prenant en compte la transparence et la substance*, Action 5 – 2015 Rapports finaux, OCDE/G20 projet Érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices, Publication OCDE, Paris.

L'al. 2 énumère les renseignements à transmettre à la division compétente de l'AFC pour autant que l'autorité fiscale concernée en dispose. Ces renseignements sont ensuite transmis aux États destinataires.

L'al. 3 énumère les renseignements qu'il est possible de transmettre facultativement. Contrairement à l'al. 2, il n'y a aucune obligation de transmettre ces renseignements même s'ils existent. Si une autorité fiscale transmet ces renseignements à la division compétente de l'AFC, ils sont communiqués également aux États destinataires. L'AFC examine ces renseignements avec la même diligence que les autres renseignements qu'elle transmet spontanément.

L'al. 4 énumère les renseignements que l'unité organisationnelle compétente doit transmettre dans les autres cas d'échange spontané de renseignements sur la base de la convention applicable en l'espèce qui ne concernent pas une décision anticipée. En revanche, les let. c (liste des États) et d (autres indications) ne sont utiles que pour l'évaluation du cas et leur transmission à l'étranger n'est pas prévue.

### **Art. 12 Délais**

L'art. 12 règle les délais nationaux applicables à la transmission des renseignements requis pour l'échange spontané de renseignements. Cette disposition précise aussi clairement que les renseignements doivent être transmis au fur et à mesure. Les délais indiqués à l'art. 12 sont des délais dits d'ordre. Les délais d'ordre sont destinés à garantir le bon déroulement de la procédure. Si sa prorogation est exclue, il est néanmoins possible de procéder aux actes de procédure après son expiration, pour autant et aussi longtemps que le bon déroulement de la procédure ne l'exclut pas.

En présence d'une décision anticipée, les renseignements doivent être transmis au plus tard dans les 60 jours suivant son établissement. D'après la norme de l'OCDE, c'est l'établissement de la décision qui est déterminant, pas sa mise en œuvre effective (cf. commentaire de l'art. 9), raison pour laquelle on se réfère à la date d'établissement. Ce délai doit garantir la transmission rapide des décisions anticipées à la division compétente de l'AFC et permettre ainsi de respecter la norme de l'OCDE.

Dans d'autres cas où il faut échanger spontanément des renseignements, il peut être justifié d'attendre de savoir si la taxation de l'état de fait concerné a lieu effectivement conformément à la décision anticipée. En principe, les renseignements en question pourraient présenter un intérêt auparavant déjà pour d'autres autorités fiscales, mais la qualité des renseignements à transmettre est meilleure si l'on attend l'entrée en force de la taxation et le nombre des rectifications nécessaires diminue (cf. art. 14). Globalement, la charge administrative peut donc être réduite. Un délai de 60 jours à compter de l'entrée en force de la taxation s'applique alors à la transmission.

### **Art. 13 Transmission aux États destinataires**

D'après l'al.1, en accord avec la norme de l'OCDE, les renseignements sur les décisions anticipées doivent être transmis aux États destinataires dans les trois mois suivant leur réception par l'autorité compétente de l'État dans lequel la décision a été rendue. Ce délai se prolonge pour autant que l'exécution de mesures prévues aux nouveaux art. 22b, 22c et 22d, LAAF (garanties de procédure des personnes concernées ou des personnes habilitées à recourir) l'exige. Il s'agit en particulier de l'information des personnes habilitées à recourir, du droit de participer et de consulter le dossier de ces personnes ainsi que de la procédure à appliquer.

La division compétente de l'AFC procède à un examen sommaire des renseignements qui lui ont été transmis et de leur exhaustivité. Si les renseignements sont manifestement erronés ou incomplets, la division compétente de l'AFC peut, sans autres formalités, procéder à une rectification. De plus, dans le cadre de la procédure mentionnée précédemment (cf. en particulier l'art. 22c en relation avec l'art. 15 et l'art. 22d en relation avec l'art. 17 LAAF), la division compétente de l'AFC peut modifier les renseignements à transmettre ou vérifier exceptionnellement la pertinence de l'échange spontané de renseignements.

En accord avec la norme de l'OCDE, la décision anticipée en tant que telle n'est pas transmise à l'étranger. Seuls sont transmis les renseignements sur cette décision. Ne sont pas communiqués non plus les renseignements requis uniquement pour le contrôle formel par la division compétente de

l'AFC des renseignements transmis. Ainsi la transmission concerne les renseignements évoqués à l'art. 11, al. 1, let. b à l, ainsi qu'aux al. 2 et 3. Dans les autres cas d'échange spontané de renseignements sur la base de la convention applicable en l'espèce, les renseignements sont transmis aux États destinataires en vertu des dispositions de l'art. 11, al. 4, let. a et b.

En application de l'art. 22d en relation avec l'art. 17, al. 4, LAAF, la division compétente de l'AFC informe les unités organisationnelles compétentes sur le prononcé et le contenu de la décision concernant la transmission des renseignements à l'étranger.

#### **Art. 14 Renseignements erronés ou sans pertinence**

Si elle a déjà transmis à la division compétente de l'AFC des renseignements qui s'avèrent ultérieurement erronés ou qui, pour d'autres raisons, ne sont pas pertinents pour la taxation du contribuable concerné, l'unité organisationnelle compétente en informe immédiatement la division compétente de l'AFC et lui transmet les renseignements corrigés. Si cette dernière a déjà transmis les renseignements concernés aux États destinataires, elle examine si leur rectification s'impose et, le cas échéant, transmet les renseignements rectifiés aux États destinataires concernés (al. 2). Si la division compétente de l'AFC n'a pas encore transmis les renseignements aux États bénéficiaires, elle tient compte des renseignements reçus ultérieurement lors de la transmission.

### **Section 4: Dispositions finales**

#### **Art. 15 Abrogation d'un autre acte normatif**

L'ordonnance actuelle du 20 août 2014 sera abrogée à l'entrée en vigueur de la nouvelle ordonnance sur l'assistance administrative fiscale. Les dispositions de l'ordonnance actuelle sont reprises sans changement (cf. ch. 2, Introduction). Il n'y a donc pas lieu de prévoir des dispositions transitoires à ce propos.

#### **Art. 16 Dispositions transitoires**

L'al. 1 détermine quels sont les renseignements à échanger sur les décisions anticipées rendues avant l'entrée en vigueur de l'ordonnance. Pour des raisons d'économie administrative et de faisabilité pratique, la norme de l'OCDE prévoit seulement un échange de renseignements restreint sur les décisions anticipées existantes. En l'occurrence, les décisions anticipées rendues avant le 1<sup>er</sup> janvier 2010 sont exclues de l'échange de renseignements. Les décisions anticipées rendues après le 1<sup>er</sup> janvier 2010 sont soumises à l'échange de renseignements si elles étaient encore applicables le 1<sup>er</sup> janvier 2014 ou après cette date. Cela ne vaut cependant que pour les États qui disposaient à cette date d'une base légale pour l'échange spontané de renseignements. La norme de l'OCDE admet que les États qui ne disposaient pas encore d'une telle base légale au 1<sup>er</sup> janvier 2014 peuvent adapter ces restrictions temporelles dans leur législation nationale. Cette mesure d'exception contenue dans la norme de l'OCDE est consignée à l'al. 1. La Suisse ne disposera d'une base légale pour l'échange spontané de renseignements qu'avec l'art. 7 de la Convention. Pour ce qui est de son applicabilité, on se référera au commentaire de l'art. 28 dans le message relatif à l'approbation de la Convention<sup>32</sup>. En concordance avec la norme de l'OCDE, l'al. 1 précise que les dispositions de la section 3 s'appliquent également aux décisions anticipées en matière fiscale qui ont été rendues avant l'entrée en vigueur de la présente ordonnance mais après le 1<sup>er</sup> janvier 2010 et qui se rapportent à des années fiscales auxquelles s'applique la norme de droit international en vertu de laquelle la Suisse est tenue de procéder à l'échange spontané de renseignements. Etant donné que ni les CDI ni les AERF ne prévoient l'échange spontané de renseignements, la Convention constitue la norme déterminante pour la Suisse. Selon la Convention, l'assistance administrative spontanée est possible pour les périodes fiscales à partir de l'année qui suit l'entrée en vigueur de ladite norme internationale. Pour la Suisse ceci vaut en principe pour les périodes imposables à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2018. Les explications suivantes se réfèrent à ce contexte.

---

<sup>32</sup> FF 2015 5153



L'al. 2 fixe les modalités et les délais pour l'échange de renseignements sur les décisions anticipées en matière fiscale visées à l'al. 1. En accord avec la norme de l'OCDE, il précise tout d'abord que l'administration fiscale concernée ne doit transmettre que les renseignements dont elle dispose déjà (cf. art. 3, let. d, LAAF). Une nouvelle prise de contact avec les contribuables concernés afin de compléter les renseignements à transmettre à la division compétente de l'AFC conformément à l'art. 11, n'est par conséquent pas nécessaire. Pour la collecte des renseignements, une administration fiscale peut se limiter aux documents dont elle dispose (déclaration d'impôt, documentation sur les prix de transfert, etc.) et d'autres sources accessibles sans dépense administrative excessive. En général, les informations disponibles publiquement sont accessibles sans dépense excessive et doivent ainsi être incluses dans la collecte. Dans la mesure où une 'administration fiscale ne dispose pas de tous les renseignements visés à l'art. 11, al. 1 et 2, elle transmet les renseignements en sa possession et en informe la division compétente de l'AFC. Pour que celle-ci puisse effectuer la transmission aux États destinataires dans les délais, il est indispensable que 'les administrations fiscales communiquent les renseignements disponibles au fur et à mesure, c'est-à-dire dès qu'ils ont été complétés. L'unité d'organisation compétente transmet à la division compétente de l'AFC les renseignements sur toutes les décisions anticipées visées à l'al. 1 dans les neuf mois à compter du début de l'applicabilité de la norme de droit international contraignant la Suisse à échanger spontanément des renseignements.

En vertu de l'al. 3, la division compétente de l'AFC transmet ces renseignements aux États destinataires dans les douze mois suivant le début de l'applicabilité de la norme de droit international contraignant la Suisse à échanger spontanément des renseignements. Ce délai se prolonge dans la mesure où l'exécution des mesures prévues aux art. 22b à 22d LAAF (information des personnes habilitées à recourir, droit de participation, droit de consulter le dossier, procédure) l'exige.

L'al. 4 dispose qu'en ce qui concerne les décisions anticipées en matière fiscale qui seront prononcées après l'entrée en vigueur de la présente ordonnance, c.-à-d. après le 1<sup>er</sup> janvier 2017, mais avant le début de l'applicabilité de la norme de droit international en vertu de laquelle la Suisse sera tenue de procéder à l'échange spontané de renseignements, le délai commencera à courir, en vertu de l'art. 12, let. a, le jour de l'applicabilité de ladite norme. Pour les autres cas d'échange spontané de renseignements, le délai de transmission à la division compétente de l'AFC (art. 12, let. b) ne commencera également à courir que le jour de l'applicabilité de la norme de droit international. Il n'existe toutefois aucune réglementation particulière quant à l'ampleur des renseignements à transmettre à la division compétente de l'AFC. Autrement dit, les allègements exposés à l'al. 2 concernant la transmission de renseignements à la division compétente de l'AFC ne s'appliqueront pas aux décisions anticipées rendues à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2017.

Le tableau que voici récapitule les exigences à remplir pour les décisions anticipées en matière fiscale:

<b>Date du prononcé de la décision anticipée</b>	<b>Délai de transmission à la division compétente de l'AFC</b>	<b>Ampleur des renseignements à transmettre</b>
Avant le 1.1.2010	(pas de transmission)	(pas de transmission)
Du 1.1.2010 au 31.12.2016	9 mois après la date d'applicabilité de la norme de droit international	Renseignements disponibles (selon l'art. 16, al. 2, en rel. avec l'art. 11, al. 1 à 3)
Du 1.1.2017 jusqu'à la date d'applicabilité de la norme de droit international	60 jours après la date d'applicabilité de la norme de droit international	Tous les renseignements (selon l'art. 11, al. 1 à 3)
À compter de la date d'applicabilité de la norme de droit international	60 jours après le prononcé de la décision anticipée	Tous les renseignements (selon l'art. 11, al. 1 à 3)

### ***Art. 17 Entrée en vigueur***

L'ordonnance révisée entrera en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2017. Le moment à partir duquel la Suisse devra échanger spontanément des renseignements avec un État déterminé sera cependant fonction de l'applicabilité de la base de droit international pour l'échange spontané de renseignements.

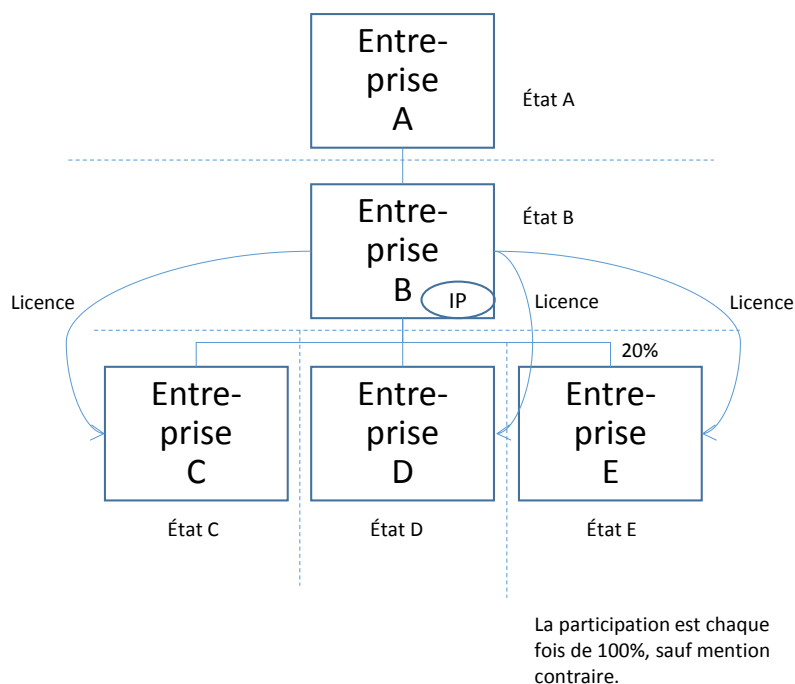
## **3 Aspects juridiques**

Le présent projet se fonde sur la délégation législative de l'art. 22a, al. 1, LAAF (cf. commentaires du ch. 8.3 du message relatif à la convention). L'échange spontané de renseignements en tant que tel se fonde sur l'art. 7, par. 1, de la Convention (cf. ch. 1.5).

## Annexe: exemples d'application des art. 8 à 10 OAAF

Les exemples suivants se fondent sur les exemples de l'OCDE et doivent clarifier l'application des art. 8 à 10 de la présente ordonnance. Il est admis que les conditions de l'échange spontané de renseignements entre les États concernés requises par le droit international sont remplies et que l'État qui fournit les renseignements applique des dispositions légales correspondant à celles de la LAAF et de la présente ordonnance.

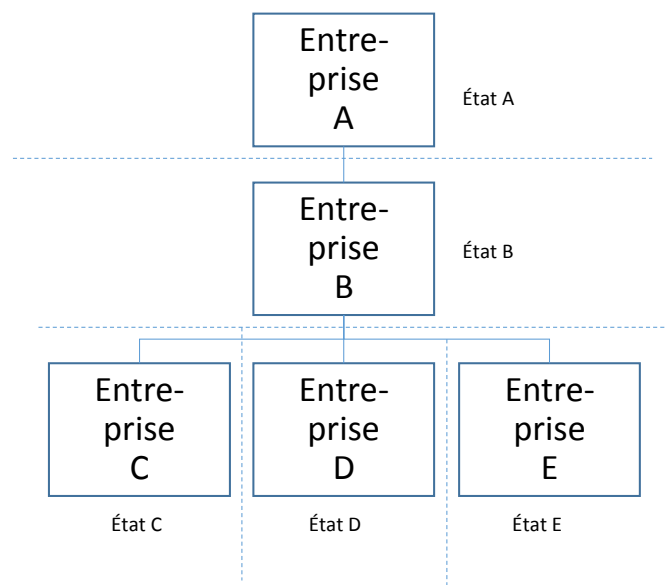
### Exemple 1 – Décision anticipée concernant un régime fiscal préférentiel



L'État B accorde un régime fiscal préférentiel à certains revenus générés par des biens immatériels (IP). L'entreprise B, qui a son siège dans l'État B, concède une licence sur un bien immatériel déterminant pour le régime fiscal préférentiel à ses filiales C et D, qui ont leur siège dans les États C et D, ainsi qu'à l'entreprise E, qui a son siège dans l'État E. L'entreprise B est la propriétaire unique des entreprises C et D et détient une participation de 20 % dans l'entreprise E. L'entreprise B obtient de l'autorité fiscale compétente de l'État B une décision anticipée confirmant que les redevances de licence versées par les entreprises C, D et E bénéficient du régime fiscal préférentiel.

En l'occurrence, l'État B est tenu de fournir spontanément des renseignements sur la décision anticipée aux États C et D car ce sont les États du siège de personnes étroitement liées avec lesquelles l'entreprise B effectue des transactions bénéficiant d'un régime fiscal préférentiel. L'État B est également tenu de transmettre spontanément des renseignements sur la décision anticipée à l'État de siège de la société-mère du groupe, l'État A, qui, dans le cas présent, est également l'État du siège de l'entreprise qui exerce le contrôle direct. En revanche, l'État B n'est pas tenu de transmettre des renseignements sur la décision anticipée à l'État E car la participation de l'entreprise B dans l'entreprise E n'atteint pas le seuil de 25 %.

## Exemple 2 – Décision anticipée concernant des questions de prix de transfert

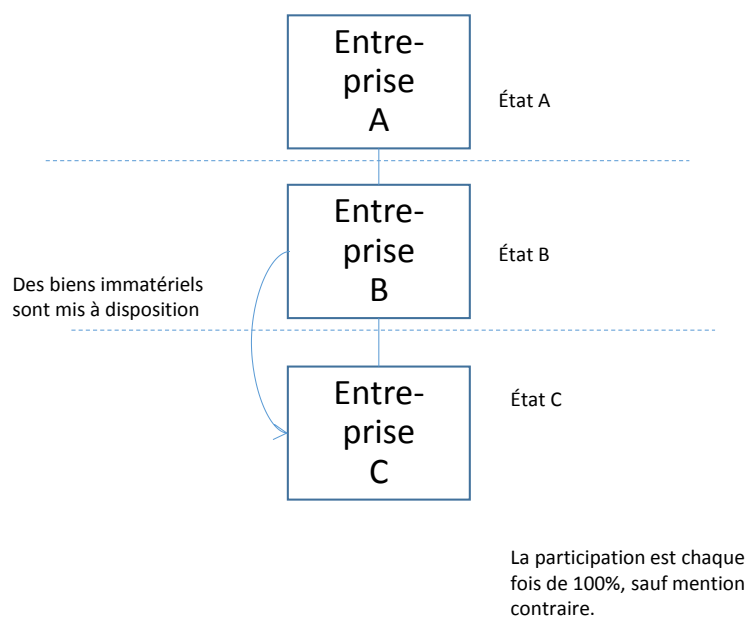


La participation est chaque fois de 100%, sauf mention contraire.

L'entreprise B, qui a son siège dans l'État B, vend des produits à ses filiales C et D, qui ont leur siège dans les États C et D, ainsi qu'à l'entreprise E, qui a son siège dans l'État E. L'entreprise B est le propriétaire unique de ces filiales. D'après la législation applicable de l'État B, les contribuables peuvent obtenir des décisions anticipées unilatérales sur les prix de transfert (APA unilatéral), décisions indiquant comment les chiffres d'affaires générés par la vente à des personnes étroitement liées ont été imposés en appliquant des méthodes de prix de transfert. L'entreprise B a reçu un tel APA.

En l'occurrence, l'État B est tenu de fournir spontanément des renseignements sur la décision anticipée aux États C, D et E car ce sont les États de siège de personnes étroitement liées avec lesquelles l'entreprise B effectue des transactions faisant l'objet de la décision anticipée. L'État B est également tenu de transmettre spontanément des renseignements sur la décision anticipée à l'État du siège de la société-mère du groupe, l'État A, qui, dans le cas présent, est également l'État du siège de l'entreprise qui exerce le contrôle direct.

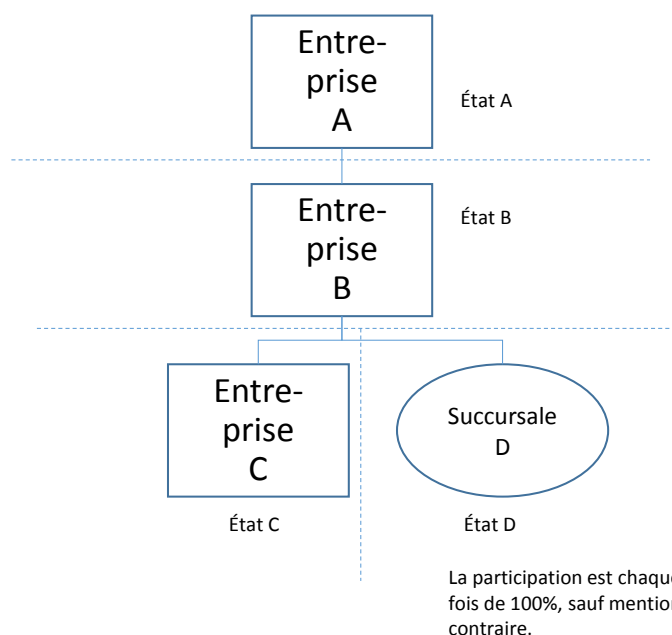
### Exemple 3 – Décision anticipée permettant une réduction unilatérale du bénéfice imposable en Suisse qui n'apparaît pas dans les comptes annuels



L'entreprise B, qui a son siège dans l'État B, fonde dans l'État C une filiale dont elle est la propriétaire unique. L'entreprise B met certains biens immatériels (savoir-faire, portefeuille clients, *goodwill*) à la disposition de l'entreprise C qui ne lui verse pas d'indemnité en contrepartie. L'État C applique un régime en vertu duquel les cas où une entreprise qui contrôle une filiale met à la disposition de celle-ci des biens immatériels sans en être indemnisée sont traités comme des apports en capital informels.

En l'occurrence, l'État C est tenu de transmettre spontanément des renseignements à l'État B car celui-ci est l'État du siège d'une personne étroitement liée avec laquelle l'entreprise C effectue des transactions qui sont l'objet de la décision anticipée. Dans le cas présent, l'État B est également l'État du siège de la société qui contrôle directement l'entreprise C. L'État C est tenu lui aussi de transmettre spontanément des renseignements sur la décision anticipée à l'État A, à savoir l'État du siège de la société-mère du groupe.

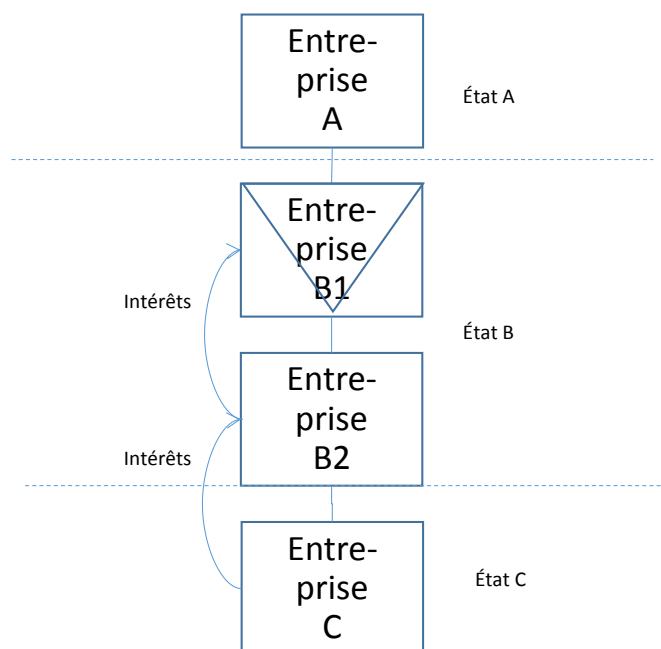
### Exemple 4 – Décision anticipée concernant des questions d'établissement stable



L'entreprise prestataire de services financiers B, qui a son siège dans l'État B, fonde un établissement stable (succursale D) dans l'État D. La succursale D menant des activités bancaires extraterritoriales dans l'État D, elle y sollicite le statut d'entité bancaire extraterritoriale (*offshore banking unit*, OBU). Ce statut garantit à l'OBU un régime préférentiel pour ses revenus. L'État D rend une décision anticipée précisant que l'entreprise B a son siège dans l'État B mais que son activité commerciale est exercée par un établissement stable dans l'État D, qui, ayant le statut d'OBU, y bénéficie du régime fiscal réservé à cette entité. La succursale D effectue des transactions financières avec l'entreprise étroitement liée C sise dans l'État C.

En l'occurrence, l'État D est tenu de transmettre spontanément des renseignements sur la décision anticipée à l'État A, l'État de siège de la société-mère du groupe, et à l'État B, l'État de siège de la maison mère de l'établissement stable. L'État D est également tenu de transmettre spontanément des renseignements à l'État C car la décision anticipée portant sur le statut d'OBU est une décision anticipée en relation avec un régime d'imposition préférentiel. L'État C, en tant qu'État du siège d'une personne étroitement liée avec laquelle le contribuable effectue des transactions bénéficiant d'un régime d'imposition préférentiel dans le cadre du statut d'OBU, doit être renseigné lui aussi.

### Exemple 5 – Décision anticipée relative au transfert direct ou indirect de revenus ou de fonds (appelé Conduit)



La participation est chaque fois de 100%, sauf mention contraire.

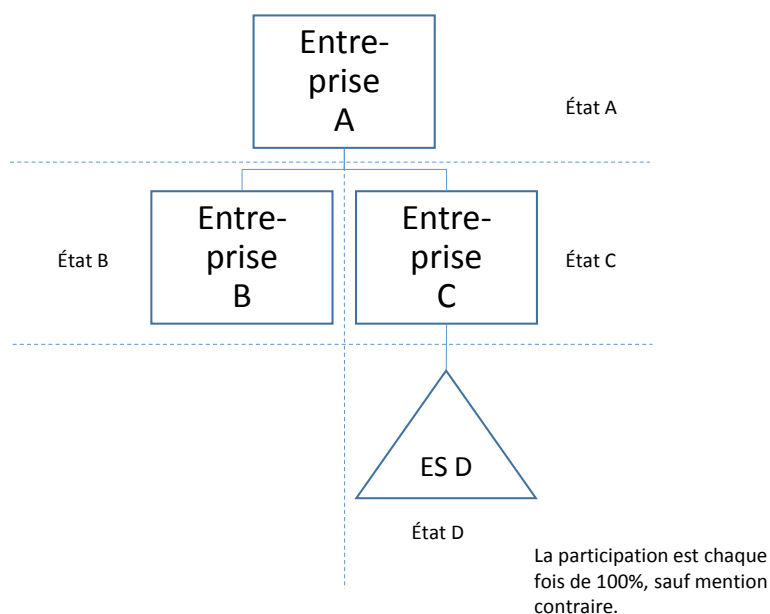
L'entreprise B2, une entité qui a son siège dans l'État B et est soumise au contrôle direct de l'entreprise B1, reçoit des paiements transfrontaliers (en l'occurrence des versements d'intérêts pour un prêt) de la part de l'entreprise de production C, qui lui est subordonnée et qui a son siège dans l'État C. L'entreprise B2 transmet ces paiements à l'entreprise B1, établie dans l'État B, qui la contrôle. L'entreprise B2 conserve une marge étroite, imposable. Suivant la législation fiscale de l'État B, l'entreprise B1 y est traitée comme une entité fiscalement transparente et a uniquement des partenaires domiciliés à l'étranger. L'entreprise B1 échappe ainsi à l'imposition dans l'État B. L'entreprise B2 a reçu une décision préalable déterminant, dans l'État B, l'imposition des intérêts versés.

En l'occurrence, l'État B est tenu de transmettre spontanément des renseignements sur la décision anticipée à l'État C car c'est l'État du siège d'une entreprise associée qui verse des paiements aux entités associées à l'organisation, les entreprises B1 et B2. L'État B est également tenu de transmettre

spontanément des renseignements sur cette décision à l'État A car c'est l'État du siège du bénéficiaire final des paiements effectués.

**Exemple 6 – États destinataires à informer dans les cas où l'une des entreprises associées à la transaction ou au paiement est un établissement stable d'une personne étrangère (cas possible d'application de l'art. 10, al. 3)**

L'entreprise C, qui a son siège dans le pays C, fonde l'établissement stable D dans le pays D. L'entreprise B, qui a son siège dans l'État B, vend des produits à l'établissement stable D. Selon la législation applicable dans l'État B, les contribuables peuvent recevoir des décisions anticipées unilatérales sur les prix de transfert (APA unilatéral), décisions indiquant comment les chiffres d'affaires générés par la vente à des personnes étroitement liées ont été imposés en appliquant des méthodes de prix de transfert. L'entreprise B a reçu un tel APA.



En l'occurrence, l'État B est tenu de transmettre spontanément des renseignements sur la décision anticipée aux États A (État de siège de la société détenant le contrôle direct), C (État de siège de l'entreprise dont l'activité dans l'État D justifie un établissement stable) et D (État de siège de l'établissement stable).