



Département fédéral des finances  
Monsieur Ueli Maurer  
Conseiller fédéral  
Bundesgasse 3  
3003 Berne



Références BA/CB

Date - 4 MAR. 2020

## Consultation de la loi fédérale relative à l'exécution des conventions internationales dans le domaine fiscal (LECF) sur les procédures électroniques en matière d'impôts

Monsieur le Conseiller fédéral,

Votre correspondance du 13 décembre 2019 concernant la procédure de consultation citée en marge nous est bien parvenue. Nous formulons ci-après nos observations.

### Contexte

La révision totale de la loi fédérale du 22 juin 1951 concernant l'exécution des conventions internationales conclues par la Confédération en vue d'éviter les doubles impositions (RS 672.2 ; nouveau titre : loi fédérale relative à l'exécution des conventions internationales dans le domaine fiscal, LECF) doit garantir à l'avenir l'exécution des accords en matière fiscale, en particulier des conventions visant à éviter les doubles impositions (CDI).

La loi précédente n'a subi que quelques modifications depuis son entrée en vigueur en 1951. Le droit fiscal international n'a en revanche cessé d'évoluer. Par exemple, le domaine des procédures amiables s'est considérablement modifié ces dernières années. Il en résulte que les bases légales existantes ne répondent que partiellement aux exigences actuelles. La révision de la LECF a pour objectif de remédier à cette lacune.

La révision de la loi se concentre sur la réglementation de la procédure amiable. Les procédures amiables sont des procédures entre Etats par lesquelles les autorités compétentes des Etats parties à une CDI tentent, à la demande d'un contribuable, de remédier, par un accord amiable, à une double imposition contraire à la convention. En outre, quelques points essentiels en lien avec le remboursement de l'impôt anticipé fondé sur une convention ainsi que les dispositions pénales correspondantes seront inscrits dans la loi. Enfin, la compétence du Conseil fédéral, déjà prévue actuellement, d'édicter des dispositions d'exécution est maintenue.

Les cantons sont particulièrement concernés par les règles de mise en œuvre, au niveau du droit interne, des procédures amiables. Les CDI elles-mêmes ne règlent que l'exécution de la procédure amiable entre les Etats contractants. D'importantes questions de procédure interne (droits et obligations du contribuable, délais, mise en œuvre d'un accord amiable, etc.) n'ont pas encore été réglementées dans la législation suisse. Considérant qu'une pratique s'est développée au fil du temps sur de nombreuses questions d'application directement basées sur les CDI, et en raison du fait que la majorité des parties impliquées dans la procédure partagent le même point de vue (administrations fiscales cantonales, Administration fédérale des contributions (AFC), contribuables et Secrétariat d'Etat aux questions financières internationales (SFI) en tant qu'autorité

compétente), l'absence de base légale n'a, jusqu'à maintenant, pas posé de problèmes d'application importants.

Toutefois, il existe, notamment entre les administrations fiscales et le SFI, des divergences de vue dans certains domaines (tels que les délais de prescription applicables et la procédure de mise en œuvre de l'accord amiable). Le présent projet clarifie ces questions.

### Prise de position

Actuellement, les procédures amiables sont mises en œuvre en pratique en matière de révision aux articles 147 et suivants de la loi fédérale sur les impôts fédéraux directs (LIFD ; RS 642.11) et aux articles 51 et suivants de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (loi sur l'harmonisation fiscale LHID ; RS 642.14). Selon la pratique constante, l'existence d'un accord amiable est considérée comme un motif (non écrit) de révision. Bien que d'un point de vue systématique les dispositions de la révision ne soient pas toujours appropriées pour l'exécution des accords amiables, cette procédure a jusqu'à présent fait ses preuves. Néanmoins, l'introduction d'une base légale pour la mise en œuvre des procédures amiables doit être saluée dans la mesure où elle renforce la sécurité juridique pour les contribuables et les autorités concernées. Cela améliore également l'image de la Suisse en tant que place économique.

Il convient de saluer le fait que les autorités fiscales compétentes soient informées par le Secrétariat d'État aux questions financières internationales (SFI) des demandes d'ouverture de la procédure amiable et qu'elles aient la possibilité de formuler des observations (art. 10 LECF). Les autorités fiscales, en tant qu'autorités de taxation, disposent souvent d'informations plus détaillées sur le demandeur, qui peuvent ne pas être connues du SFI et qui peuvent être (stratégiquement) utiles pour les négociations de l'accord amiable. Ces procédures peuvent avoir un impact financier considérable sur les recettes fiscales des cantons et des communes concernées, en particulier dans le domaine des prix de transfert entre sociétés internationales de groupe. Il convient donc qu'outre le demandeur, l'autorité fiscale compétente, puisse exposer son point de vue sur la question.

Les adaptations du projet sont indiquées aux points suivants:

**Non-entrée en matière (Art. 7 LECF):** une demande d'ouverture d'une procédure amiable ne doit pas être possible si le requérant avait pu identifier, avec une diligence qui pouvait être raisonnablement exigée de lui, la double imposition internationale au cours de la procédure ordinaire (par analogie avec l'art. 147 al. 2 LIFD et l'art. 51 al. 2 LHID) ou s'il a même volontairement admis la double imposition internationale. Le motif correspondant de non-entrée en matière, conforme au principe général de bonne foi, devrait donc figurer à l'article 7 LECF. L'article 22 LECF (intérêt rémunérateur) devrait également être modifié en conséquence.

**Décisions et prononcés entrés en force (Art. 20 LECF):** sur la base de l'article 20 LECF, une décision de taxation entrée en force ne serait pas exécutoire dans la mesure où elle est nécessaire à la mise en œuvre d'un accord amiable. En raison de leurs systèmes partiellement automatisés de taxation et de perception, de nombreux cantons ne pourront mettre en œuvre un accord amiable qu'en émettant une nouvelle décision de taxation (avec les facteurs fiscaux nouvellement déterminés sur la base de l'accord amiable). Cette nouvelle décision remplacera la décision précédente, éventuellement déjà entrée en vigueur. Il est une évidence que la décision remplacée ne sera alors plus exécutoire. Si, en revanche, un accord amiable est mis en œuvre par une nouvelle décision, qui ne détermine que le crédit d'impôt ou la charge fiscale future du contribuable, la décision initiale reste en vigueur. Celle-ci doit alors également demeurer exécutoire, mais peut être compensée par le montant à créditer selon la décision de taxation. Il convient donc de supprimer l'article 20 LECF.

On peut se demander si un accord amiable peut être mis en œuvre s'il est en contradiction avec un jugement de la plus haute instance de recours. Pour autant que l'on puisse en juger, la jurisprudence n'a pas tranché la question de savoir si un accord amiable l'emporte sur un jugement de la plus haute instance de recours. Compte tenu de la séparation des pouvoirs, il semble souhaitable qu'un accord amiable ne puisse pas s'écarter d'un jugement du Tribunal fédéral. Une disposition correspondante devrait donc être introduite dans la loi.

**Obligation de mise en œuvre incombant à l'autorité fiscale compétente (Art. 21 LECF):** le délai de prescription de l'obligation de mettre en œuvre un accord amiable devrait entrer en vigueur au plus tard dix ans après la notification de la décision ou du prononcé (par analogie avec le délai de recours de dix ans prévu à l'art. 148 LIFD et à l'art. 51 al. 3 LHID). En vertu de l'article 21 LECF, la demande d'ouverture d'une procédure amiable devrait être présentée dans les dix ans suivant la notification de la décision ou du prononcé. Selon le projet, la mise en œuvre de l'accord amiable ne serait alors plus soumise à un délai de prescription. Comme l'expérience l'a montré à plusieurs reprises, il peut s'écouler plusieurs années avant que les procédures amiables ne soient closes. En l'absence de délai pour l'obligation de mise en œuvre de l'accord, des incertitudes juridiques apparaissent pour les contribuables et les autorités. L'absence de délai signifierait que la Confédération, les cantons et les communes devraient rembourser d'importants montants d'impôts pour des périodes d'imposition antérieures à dix ans. Cela ne semble pas adéquat. En outre, les autorités fiscales ne disposent souvent plus des documents pertinents à l'issue des procédures amiables pour les périodes d'imposition de plus de dix ans et ne peuvent plus émettre les décisions initiales parce que les systèmes de taxation de l'époque ne sont plus utilisés. En outre, des difficultés en matière de perception peuvent survenir si, par exemple, une personne morale imposable a été liquidée dans l'intervalle. L'article 21 al. 1 LECF devrait donc être libellé comme suit :

*« L'autorité fiscale compétente ne met pas en œuvre l'accord amiable si celui-ci est devenu contraignant plus de dix ans après la notification de la décision ou du prononcé concernant la décision de mise en œuvre ».*

#### **Suggestions de formulation**

**Art. 6 LECF :** selon l'article 6 LECF, le requérant doit collaborer « en conscience ». Cette notion juridique indéfinie n'est pas fréquente en pratique dans le domaine de la procédure et peut également s'avérer assez floue, car elle est empruntée au langage courant. En outre, la notion « en conscience » découle déjà du principe général de la bonne foi et n'a pas besoin d'être explicitement mentionnée. Il est donc suggéré de supprimer ce terme.

**Art. 18 LECF :** dans un souci de clarté, il paraît utile d'ajouter à l'article 18 al. 2 LECF : « L'autorité fiscale compétente met en œuvre d'office l'accord amiable *contraignant* » au lieu de « L'autorité fiscale compétente met en œuvre d'office l'accord amiable ».

**Art. 21 LECF :** par conséquent, l'article 21 al. 2 LECF devrait préciser ce qui suit : « ... l'obligation incombant à l'autorité fiscale *compétente* » au lieu de « ... l'obligation incombant à l'autorité fiscale... ».

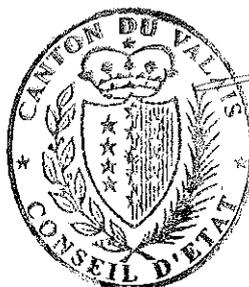
Le Gouvernement valaisan vous remercie de l'attention que vous porterez à sa détermination et vous prie d'agréer, Monsieur le Conseiller fédéral, l'expression de sa considération distinguée.

Au nom du Conseil d'Etat

Le président

  
Roberto Schmidt

Le chancelier



  
Philipp Spörri

Copie à vernehmlassungen@sif.admin.ch