



Avril 2016

Rapport explicatif sur l'accord multilatéral entre autorités compétentes portant sur l'échange des déclarations pays par pays et sur la loi fédérale sur l'échange international automatique des déclarations pays par pays des groupes d'entreprises multinationales

Table des matières

1	Partie générale	4
1.1	Contexte	4
1.2	Présentation du projet	9
1.3	Intégration dans la stratégie du Conseil fédéral	11
1.4	Relations avec d'autres accords.....	12
2	Commentaires des dispositions de l'Accord multilatéral entre autorités compétentes portant sur l'échange des déclarations pays par pays	13
3	Commentaires relatifs à la loi fédérale sur l'échange international automatique des déclarations pays par pays des groupes d'entreprises multinationales	20
3.1	Remarques préliminaires.....	20
3.2	Commentaire des dispositions	21
4	Conséquences du projet.....	34
4.1	Dépenses de biens et services et dépenses de personnel.....	34
4.2	Conséquences économiques	35
4.3	Conséquences fiscales.....	35
5	Relation avec le programme de la législature	36
6	Aspects juridiques	36
6.1	Constitutionnalité	36
6.2	Forme de l'acte à adopter.....	36
6.3	Délégation de compétences législatives	37

Condensé

La lutte contre l'optimisation fiscale des entreprises multinationales est devenue une préoccupation majeure de la communauté internationale. En 2013, l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) a lancé conjointement avec le G20 le projet visant à lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (*Base Erosion and Profit Shifting*, BEPS). Le plan d'action BEPS regroupant quinze actions et visant à s'attaquer à la réduction excessive du bénéfice imposable et le transfert artificiel de bénéfices dans des Etats prévoyant une imposition faible ou nulle a été adopté en 2013 et les travaux techniques en découlant se sont terminés en 2015 par la publication de plusieurs rapports.

L'amélioration de la transparence en matière d'imposition des entreprises multinationales a constitué l'un des principaux objectifs du projet BEPS et plusieurs actions du plan d'action y ont donc été dédiées. L'une de ces actions visait à réexaminer la documentation des prix de transfert (action 13). A travers cette action, il a été reconnu qu'améliorer la transparence pour les administrations, en mettant à leur disposition des informations pour évaluer les principaux risques en matière de prix de transfert ainsi que les risques liés à l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices est essentiel. C'est pourquoi le rapport 2015 de l'OCDE sur la documentation des prix de transfert et la déclaration pays par pays (rapport sur l'action 13) prévoit la mise en œuvre de la déclaration pays par pays. Il s'agit d'un standard minimum que tous les Etats de l'OCDE et du G20 se sont engagés à mettre en œuvre. La Suisse a activement participé à l'ensemble du projet BEPS et à l'élaboration de ce nouvel outil.

La déclaration pays par pays contient des données par Etats et territoires relatives à la répartition mondiale des chiffres d'affaires, des impôts acquittés et d'autres chiffres-clés du groupe d'entreprises multinationales. La déclaration pays par pays fournit également des données sur les principales activités économiques des entités constitutives du groupe d'entreprises multinationales. Cette déclaration est en principe élaborée par la société mère du groupe d'entreprises multinationales et transmise, sur une base automatique, aux autorités fiscales nationales des Etats et territoires où le groupe d'entreprises multinationales dispose d'une entité constitutive. La déclaration pays par pays a pour but de permettre une évaluation générale des principaux risques liés aux prix de transfert et d'autres risques liés à l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices.

La mise en œuvre de l'échange automatique des déclarations pays par pays par la Suisse demande à ce que les bases légales nécessaires soient créées, c'est-à-dire:

- la Convention du Conseil de l'Europe et de l'OCDE concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale du 25 janvier 1988, telle qu'amendée par le Protocole de 2010 (Convention). La Convention a été approuvée par l'Assemblée fédérale le 18 décembre 2015 et doit encore être ratifiée;
- l'Accord multilatéral entre autorités compétentes portant sur l'échange de déclarations pays par pays (*Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-by-Country Reports*, accord EDPP). L'accord EDPP doit être soumis à l'approbation de l'Assemblée fédérale et fait l'objet du présent projet;
- la loi fédérale sur l'échange automatique des déclarations pays par pays des groupes d'entreprises multinationales (LEDPP). La LEDPP doit être soumise à l'approbation de l'Assemblée fédérale et fait l'objet du présent projet.

1 Partie générale

1.1 Contexte

Le projet visant à lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (projet *Base Erosion and Profit Shifting*, BEPS), à savoir la réduction excessive du bénéfice imposable et le transfert artificiel de bénéfices dans des Etats prévoyant une imposition faible ou nulle a été lancé par l'OCDE par la publication d'un premier rapport sur le phénomène d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices le 12 février 2013¹. Suite au rapport de février 2013, l'OCDE a publié le 19 juillet 2013 son plan d'action comprenant quinze actions visant à régler la problématique d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices de façon globale. Le G20 a fortement soutenu le plan d'action de l'OCDE et le projet est devenu un projet conjoint de l'OCDE et du G20, où tous les Etats du G20 ont participé aux travaux techniques sur un pied d'égalité avec les Etats membres de l'OCDE.

L'amélioration de la transparence en matière d'imposition des entreprises multinationales a constitué l'un des principaux objectifs du projet et plusieurs actions du plan d'action BEPS y ont donc été dédiées. L'une de ces actions visait à réexaminer la documentation des prix de transfert (action 13). A travers cette action, il a été reconnu qu'améliorer la transparence pour les administrations, en leur mettant à disposition des informations pour évaluer les principaux risques en matière de prix de transfert ainsi que les risques liés à l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices est essentiel.

Développement du rapport 2015 sur la documentation des prix de transfert et la déclaration pays par pays de l'OCDE

Les travaux techniques visant à améliorer la transparence en matière de documentation des prix de transfert ont débuté en septembre 2013. Un premier rapport s'intitulant « Instructions relatives à la documentation des prix de transfert et aux déclarations pays par pays » a été publié le 16 septembre 2014 et présenté aux ministres des finances et gouverneurs des banques centrales des Etats du G20 les 20 et 21 septembre 2014, puis aux chefs d'Etat du G20 les 15 et 16 novembre 2014.

Sur la base de ce premier rapport, l'OCDE a publié en février 2015² les premières instructions sur la mise en œuvre de la documentation des prix de transfert et la déclaration pays par pays qui ont été complétées en juin 2015, par la publication d'un dispositif de mise en œuvre spécifiquement consacré à la déclaration pays par pays³. Finalement, l'ensemble de ces documents ont été consolidés dans le rapport 2015 de l'OCDE sur la documentation des prix de transfert et les déclarations pays par pays (rapport sur l'action 13)⁴ qui a été publié le 5 octobre 2015, après avoir été approuvé par le Conseil de l'OCDE le 1^{er} octobre 2015. Ce rapport a ensuite été présenté aux ministres des finances et gouverneurs des banques centrales des Etats du G20 le 8 octobre 2015 et aux chefs d'Etat du G20 lors de leur réunion des 15 et 16 novembre 2015. Parmi les différents résultats du projet BEPS, la mise en œuvre de la déclaration pays par pays est considérée comme un standard minimum.

Rapport 2015 sur la documentation des prix de transfert et la déclaration pays par pays: approche à trois niveaux

Le rapport sur l'action 13 remplace l'actuel chapitre V des Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales⁵ qui traite déjà aujourd'hui de la documentation des prix de transfert. Cette nouvelle version du chapitre V devra être intégrée dans la mise à jour des Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales qui devrait être publiée en 2017. Cette nouvelle version prendra en compte l'ensemble des modifications décidées dans le cadre

¹ OCDE, Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, publié le 12 février 2013.

² OCDE, Action 13 – Instructions relatives à la mise en œuvre de la documentation des prix de transfert et de la déclaration pays par pays, publié le 6 février 2015.

³ OCDE, Action 13 – Dispositif de mise en œuvre des déclarations pays par pays, publié le 8 juin 2015.

⁴ OCDE, Action 13 – Documentation des prix de transfert et déclaration pays par pays, publié le 5 octobre 2015.

⁵ OCDE, Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales, 2010.

du projet BEPS et des travaux usuels de groupe de travail sur l'imposition des sociétés multinationales de l'OCDE. Dans la mesure où la nouvelle version n'est pas encore publiée, il est fait référence au rapport sur l'action 13 dans le présent projet.

Le rapport sur l'action 13 prévoit que les groupes d'entreprises multinationales préparent trois documents: une déclaration pays par pays (*country-by-country report*), un fichier principal (*master file*) et un fichier local (*local file*).

La déclaration pays par pays contient des données par Etats et territoires relatives à la répartition mondiale des chiffres d'affaires, des impôts acquittés et d'autres chiffres-clé du groupe d'entreprises multinationales. La déclaration pays par pays donne également des indications sur les principales activités économiques des entités constitutives du groupe d'entreprises multinationales. Le fichier principal complète la déclaration pays par pays avec des informations plus précises. Il apporte une vue globale sur la nature des activités du groupe d'entreprises multinationales et permet de situer ses pratiques en matière de prix de transfert dans leur contexte économique, juridique, financier et fiscal. Finalement, le fichier local comporte uniquement des informations sur des transactions interentreprises spécifiques (par exemple, le montant des transactions effectuées entre les entités composant le groupe). Le fichier local est remis uniquement aux autorités fiscales locales. Il complète les informations du fichier principal. La déclaration pays par pays, le fichier principal et le fichier local sont destinés uniquement aux autorités fiscales. Ils n'ont pas pour but d'être publiés ou d'être mis à la disposition du public d'une quelconque manière. De plus, il sied de relever que la Suisse en collaboration avec d'autres pays est intervenue à plusieurs reprises dans le cadre des négociations à l'OCDE et a ainsi pu réduire le nombre d'informations de la déclaration pays par pays demandées aux groupes d'entreprises multinationales et limiter l'échange d'information à un cadre raisonnable.

L'engagement politique pris par les Etats dans le cadre du projet BEPS en matière de documentation des prix de transfert et de déclaration pays par pays s'est traduit par l'adoption d'un standard minimum (*minimum standard*). Tous les Etats de l'OCDE et du G20 se sont donc engagés politiquement à mettre en œuvre la déclaration pays par pays. Le standard minimum ne concerne que l'établissement et l'échange de la déclaration pays par pays et non l'établissement du fichier principal et du fichier local.

Déclaration pays par pays: standard minimum

Le rapport sur l'action 13 décrit le contenu du standard minimum, à savoir quels sont les groupes d'entreprises multinationales concernés par l'obligation de fournir la déclaration pays par pays, le contenu de la déclaration pays par pays, le calendrier de sa mise en œuvre ainsi que les outils nécessaires à l'exigence de l'établissement et de l'échange de la déclaration pays par pays.

Le rapport sur l'action 13 comprend:

- le *modèle de formulaire de déclaration pays par pays*. Ce modèle figure à l'annexe III du rapport et prescrit la forme et le contenu de la déclaration pays par pays. L'annexe III comprend également les instructions sur les données devant figurer dans la déclaration pays par pays.
- un *modèle de législation interne concernant la déclaration pays par pays*. Le modèle de législation interne définit qui sont les groupes d'entreprises multinationales tenus de déposer une déclaration pays par pays et quel doit être son contenu, à savoir les données contenues dans le formulaire. Il prévoit également la possibilité d'obtenir la déclaration pays par pays par un mécanisme secondaire, sans passer par la voie conventionnelle lorsque certaines conditions sont réunies. Les Etats sont libres d'adapter le modèle de législation à leur propre système juridique.
- un *modèle d'accord entre autorités compétentes portant sur l'échange des déclarations pays par pays*. Cet accord règle les modalités de l'échange de la déclaration pays par pays.
- un *modèle d'accord entre autorités compétentes relatif à l'échange des déclarations pays par pays sur la base d'une convention de double imposition (CDI)*. Cet accord règle les modalités de l'échange de la déclaration pays par pays lorsqu'il est effectué sur la base des CDI.

- un *modèle d'accord entre autorités compétentes relatif à l'échange des déclarations pays par pays sur la base d'un accord d'échange de renseignements fiscaux (AERF)*. Cet accord règle les modalités de l'échange de la déclaration pays par pays lorsqu'il est effectué sur la base d'un AERF.

Le standard minimum prévoit que seuls les groupes d'entreprises multinationales présentant un chiffre d'affaires annuel consolidé de plus de 750 millions d'euros ou un montant équivalent en monnaie nationale au 1^{er} janvier 2015 sont visés par l'obligation de déposer une déclaration pays par pays auprès des autorités fiscales. Selon les estimations effectuées par l'OCDE, ce seuil permettrait d'englober 10 à 15% des groupes d'entreprises multinationales à l'échelle mondiale. En Suisse, cela signifie que seuls les groupes d'entreprises multinationales réalisant un chiffre d'affaires annuel consolidé de plus de 900 millions de francs suisses⁶ seront tenus de déposer une déclaration pays par pays. Selon les chiffres disponibles, l'obligation de fournir une déclaration pays par pays devrait concerner environ 200 groupes d'entreprises multinationales sur le territoire suisse.

Les données devant figurer dans la déclaration pays par pays sont également fixées par le rapport sur l'action 13 (annexe III). Le modèle de formulaire de déclaration pays par pays comprend trois tableaux. Le tableau 1 contient des données pour chaque Etat ou territoire où se situe une des entités constitutives du groupe d'entreprises multinationales. Pour chacun des éléments requis, les données y figurant se présentent sous la forme d'une somme globale exprimée par Etat ou territoire. Par exemple, pour la colonne concernant le nombre d'employés, si le groupe d'entreprises multinationales X dispose de trois entités constitutives en Suisse, à savoir l'entité A qui emploie 100 employés à temps plein, l'entité B qui emploie 350 employés à temps plein et l'entité C qui emploie 50 employés à temps partiel, la somme devant être inscrite pour la ligne concernant la Suisse sera de 475.

Tableau 1. Vue d'ensemble de la répartition des bénéfices, des impôts et des activités par juridiction fiscale

[illegible]

Le tableau 2 est une liste de toutes les entités constitutives du groupe d'entreprises multinationales qui indique quelles sont les entités constitutives pour chaque Etat ou territoire, leur Etat de constitution s'il diffère de l'Etat de résidence fiscale et la nature des principales activités économiques qu'elles exercent. Ce tableau doit être complété par une ou plusieurs croix. A l'inverse du tableau 1, les données sont ici fournies par entité. En reprenant l'exemple mentionné ci-dessus, pour la Suisse, il devra être indiqué pour l'entité A, qu'elle effectue des activités de recherche et développement, pour l'entité B, qu'elle est active dans la fabrication ou la production et pour l'entité C, qu'elle finance le groupe et qu'elle détient des actions ou d'autres instruments de fonds propres.

⁶ Pour des raisons pratiques, le montant de 901.8 millions de francs suisses a été arrondi.

Tableau 2. Liste de toutes les entités constitutives du groupe d'entreprises multinationales correspondant aux données agrégées par juridiction fiscale

Nom du groupe d'entreprises multinationales : Exercice fiscal considéré :															
Juridiction fiscale	Entités constitutives résidentes de la juridiction fiscale	Juridiction fiscale de constitution si elle diffère de la juridiction fiscale de résidence	Principale(s) activité(s)												
			Recherche-développement (R&D)	Détention ou gestion de droits de propriété intellectuelle	Achats ou approvisionnement	Fabrication ou production	Vente, commercialisation ou distribution	Services administratifs, de gestion ou de soutien	Fourniture de services à des parties indépendantes	Financement interne du groupe	Services financiers réglementés	Assurance	Détention d'actions ou d'autres instruments de fonds propres	Activités dormantes	Autres ¹
	1.														
	2.														
	3.														
	1.														
	2.														
	3.														

Le tableau 3 permet de fournir des informations complémentaires.

Tableau 3. Informations complémentaires

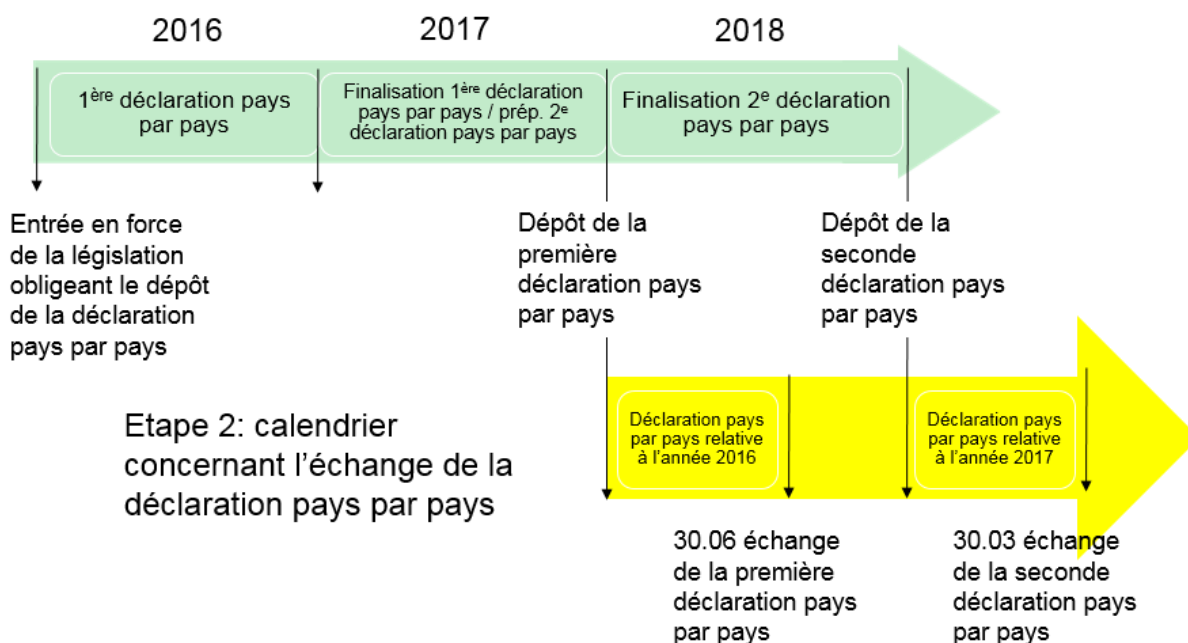
Nom du groupe d'entreprises multinationales : Exercice fiscal considéré : <i>Veuillez ajouter dans cette rubrique les informations ou explications succinctes complémentaires qui vous semblent nécessaires ou qui faciliteraient la compréhension des informations obligatoires fournies dans la déclaration pays par pays.</i>
--

Au niveau temporel, le rapport sur l'action 13 recommande que les groupes d'entreprises multinationales soient tenus de déposer les premières déclarations pays par pays pour les exercices débutant à partir du 1^{er} janvier 2016. Selon le modèle de législation interne concernant la déclaration pays par pays, les groupes d'entreprises multinationales concernés disposent d'un délai de douze mois à compter de la clôture de la période fiscale déclarable⁷ pour finaliser et fournir les déclarations pays par pays. Les premières déclarations pays par pays devraient donc être fournies au plus tard fin 2017. Par conséquent, les premiers échanges devraient avoir lieu à partir de 2018. Selon l'accord EDPP, les autorités fiscales disposent d'un délai de six mois⁸ pour transmettre les déclarations pays par pays (selon la section 3 par. 2, de l'accord EDPP, la transmission doit avoir lieu au plus tard 18 mois après le dernier jour de la période fiscale déclarable). Le calendrier prévu peut être illustré par le graphique suivant:

⁷ Dans le présent rapport, la notion de «période fiscale» correspond à celle de l'art. 79, al. 2, LIFD et de l'art. 31, al. 2, LHID et équivaut à la notion d'«exercice financier» utilisée dans la terminologie de l'OCDE.

⁸ Ce délai est ensuite raccourci à trois mois pour les années ultérieures (cf. les commentaires de la section 3 de l'accord EDPP).

Etape 1: calendrier concernant le dépôt de la déclaration pays par pays



Le rapport sur l'action 13 prévoit que les déclarations pays par pays soient établies par la société mère du groupe d'entreprises multinationales sur la base des informations fournies par les entités constitutives du groupe. Une fois la déclaration pays par pays finalisée, la société mère la remet à l'autorité fiscale de son Etat de résidence qui l'échange sur une base automatique avec l'ensemble des Etats ou territoires où le groupe dispose d'une entité constitutive, pour autant que ces Etats ou territoires aient conclu un accord permettant l'échange des déclarations pays par pays. Dans certains cas particuliers, une société mère de substitution peut être désignée et remplir l'obligation de fournir la déclaration pays par pays qui incombe en règle générale à la société mère (cf. art. 9 LEDPP). Dans ce cas particulier, l'Etat de résidence de la société mère de substitution est celui qui transmet la déclaration pays par pays aux Etats et territoires sur lesquels le groupe dispose d'une entité constitutive.

Comme mentionné, le rapport sur l'action 13 propose plusieurs outils pour l'échange automatique des déclarations pays par pays. Cependant, la majorité des Etats et territoires devrait utiliser l'accord EDPP comme outil principal pour l'échange des déclarations pays par pays. Il est attendu au niveau international que l'échange automatique des déclarations pays par pays soit mis en œuvre de manière rapide et globale. Dans le cas où un Etat ou territoire ne mettrait pas en œuvre l'échange des déclarations pays par pays ou que l'échange ne serait pas effectif, le rapport sur l'action 13 prévoit un mécanisme secondaire. Ce mécanisme secondaire permet d'obtenir la déclaration pays par pays sans passer par la voie conventionnelle lorsque certaines conditions sont réunies (cf. art. 8 LEDPP). L'obtention de la déclaration pays par pays doit se faire de préférence par le biais de la voie conventionnelle et l'utilisation du mécanisme secondaire devrait rester une *ultima ratio*. Afin qu'un Etat ou territoire puisse user du mécanisme secondaire pour obtenir la déclaration pays par pays, celui-ci doit avoir introduit cette possibilité dans sa législation interne. Les cas de figure permettant d'appliquer le mécanisme secondaire devraient être limités à ceux prescrits par le modèle de législation interne concernant la déclaration pays par pays mis à disposition par l'OCDE (cf. art. 8 LEDPP).

La mise en œuvre de la déclaration pays par pays fera l'objet d'un suivi. Il a été convenu que les Etats de l'OCDE et du G20 détermineraient fin 2020 au plus tard, s'il convient de modifier le contenu de la déclaration pays par pays en vue d'exiger la communication de données supplémentaires ou différentes. Le champ d'application matériel pourrait également être adapté par la modification du seuil du chiffre d'affaires annuel consolidé qui déclenche l'obligation de fournir la déclaration pays par pays, afin qu'un

pourcentage plus élevé de groupes d'entreprises multinationales soient soumis à l'obligation de déposer une déclaration pays par pays.

Mise en œuvre des recommandations de l'OCDE par les autres pays

Suite à la publication du rapport sur l'action 13, de nombreux Etats ont annoncé qu'ils exigeraient la déclaration pays par pays pour les exercices débutant à partir du 1^{er} janvier 2016. Pour ces Etats, cela signifie que les premiers échanges devraient avoir lieu à partir de 2018. Selon les informations disponibles, les Etats suivants ont introduit une législation en la matière au 1^{er} janvier 2016: l'Australie, le Danemark, l'Espagne, la France, l'Italie, l'Irlande, le Japon (avril 2016), le Mexique, la Norvège, les Pays-Bas, la Pologne ou encore le Royaume-Uni. Certains d'entre eux prévoient d'exiger la remise de la déclaration pays par pays, du fichier principal et du fichier local (par exemple, l'Australie, le Danemark, l'Espagne, la France, le Japon, le Mexique ou encore les Pays-Bas) alors que d'autres se limitent à exiger la déclaration pays par pays (par exemple, le Royaume-Uni). Les Etats-Unis ont quant à eux l'intention d'exiger la remise de la déclaration pays par pays à partir du 30 juin 2016.

Lorsque le mécanisme secondaire est appliqué, les garanties conventionnelles, notamment le principe de spécialité, ne sont pas garanties. Dans ce cas, la confidentialité des données est fonction de la législation interne de chaque Etat. C'est pourquoi, les groupes d'entreprises multinationales concernés souhaitent une mise en œuvre de l'échange de la déclaration pays par pays par la voie conventionnelle le plus rapidement possible. Cela explique également le fait que plusieurs Etats aient déjà introduit une législation sur la déclaration pays par pays au 1^{er} janvier 2016.

Position de la Suisse

La Suisse a activement participé à l'ensemble des travaux du projet BEPS, y compris à l'élaboration du rapport sur l'action 13. Le 11 septembre 2015, le Conseil fédéral a consenti à l'approbation de l'ensemble des rapports finaux du projet BEPS, y compris celui de l'action 13 sur la documentation des prix de transfert et la déclaration pays par pays. L'approbation s'est faite par tous les Etats membres de l'OCDE et du G20 au niveau du Comité des affaires fiscales de l'OCDE, puis au niveau du Conseil de l'OCDE le 1^{er} octobre 2015.

Par son engagement dans les travaux du projet BEPS et par l'approbation de l'ensemble des résultats du projet BEPS, la Suisse a montré son soutien aux efforts internationaux visant à accroître la transparence et à créer des conditions de concurrence équitables dans le domaine de l'imposition des entreprises multinationales. La mise en œuvre des résultats du projet BEPS prenant la forme de standards minimums, tels que la déclaration pays par pays, s'inscrit donc dans l'objectif général de lutte contre l'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices.

La Suisse considère que la déclaration pays par pays est un outil qui devrait lui permettre de lutter efficacement contre le phénomène d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices en lui permettant de mieux évaluer les risques liés aux prix de transfert. Dans le but de ne pas créer une charge administrative supplémentaire qui soit disproportionnée, aussi bien pour les entreprises concernées que pour les administrations fiscales, il n'est pas envisagé à ce stade d'exiger également le fichier principal et le fichier local.

1.2 Présentation du projet

Généralités

Le rapport sur l'action 13 définit quels sont les groupes d'entreprises multinationales qui sont tenus de fournir une déclaration pays par pays, les données à échanger (contenu de la déclaration pays par pays), ainsi que les outils nécessaires à l'obligation de fournir et d'échanger des déclarations pays par pays.

L'introduction de l'échange des déclarations pays par pays en Suisse nécessite les bases légales suivantes:

- la Convention du Conseil de l'Europe et de l'OCDE concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale du 25 janvier 1988, telle qu'amendée par le Protocole de 2010 (Convention) qui prévoit à son art. 6 que deux ou plusieurs parties à la Convention peuvent échanger automatiquement des renseignements pour des catégories de cas et selon les procédures qu'elles déterminent d'un commun accord. Moyennant la conclusion d'un accord supplémentaire, l'art. 6 constitue donc la base juridique de droit international de l'échange des déclarations pays par pays. La Convention a été approuvée par l'Assemblée fédérale le 18 décembre 2015 et doit encore être ratifiée.
- l'Accord multilatéral entre autorités compétentes portant sur l'échange de déclarations pays par pays (accord EDPP) qui constitue un accord supplémentaire permettant la mise en œuvre de l'échange des déclarations pays par pays sur la base de l'art. 6 de la Convention. Signé par la Suisse le 27 janvier 2016, l'accord EDPP prévoit que doivent être échangées les déclarations pays par pays entre tous les Etats et territoires où se situe une entité constitutive du groupe d'entreprises multinationales.
- la loi fédérale sur l'échange automatique des déclarations pays par pays des groupes d'entreprises multinationales (LEDPP): l'accord EDPP fixe les bases juridiques matérielles de l'échange des déclarations pays par pays entre la Suisse et ses Etats partenaires. Ses dispositions ne sont toutefois pas toutes suffisamment détaillées, ce qui explique la nécessité d'adopter une loi fédérale.

L'accord EDPP et la LEDPP doivent être soumis à l'approbation de l'Assemblée fédérale ainsi qu'au référendum facultatif et font l'objet du présent projet. Leurs principaux éléments sont présentés ci-après.

Accord multilatéral entre autorités compétentes portant sur l'échange des déclarations pays par pays (accord EDPP)

L'accord EDPP est largement inspiré de l'Accord multilatéral entre autorités compétentes concernant l'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers (EAR).

Le 27 janvier 2016, 31 Etats⁹, y compris la Suisse, ont signé l'accord EDPP.

La base juridique de droit international de l'accord EDPP est l'art. 6 de la Convention. Un Etat ou territoire ne peut donc signer l'accord EDPP que s'il a, au moins, déclaré avoir l'intention de signer la Convention. La Convention a été approuvée par l'Assemblée fédérale le 18 décembre 2015. Sous réserve de référendum, la Suisse est donc en mesure d'introduire l'échange automatique des déclarations pays par pays sur la base de l'accord EDPP.

L'accord EDPP est conçu comme un accord entre autorités compétentes, mais il stipule expressément que sa signature ne porte pas préjudice aux éventuelles procédures législatives nationales. Les modalités nationales d'approbation de l'accord EDPP varient d'un Etat à l'autre. Dans certains Etats, il suffit d'une décision de l'exécutif, dans d'autres – dont la Suisse – l'accord EDPP doit être soumis au Parlement.

Avant de pouvoir procéder à l'échange automatique des déclarations pays par pays, celui-ci doit être activé par notification au Secrétariat de l'Organe de coordination. Quatre conditions doivent être remplies à cet effet:

- la Convention doit être en vigueur à l'égard des deux Etats ou territoires;
- les deux Etats ou territoires doivent avoir signé l'accord EDPP;

⁹ Afrique du Sud, Allemagne, Australie, Autriche, Belgique, Chili, Costa Rica, Danemark, Espagne, Estonie, Finlande, France, Grèce, Irlande, Italie, Japon, Lichtenstein, Luxembourg, Malaisie, Mexique, Nigéria, Norvège, Pays-Bas, Portugal, République slovaque, République tchèque, Royaume-Uni, Slovénie, Suède. Le Sénégal s'est ajouté à la liste en signant l'accord EDPP le 4 février 2016.

- les deux Etats ou territoires doivent avoir confirmé qu'ils disposent des lois nécessaires à la remise et à l'échange de la déclaration pays par pays;
- les deux Etats ou territoires doivent avoir notifié au Secrétariat de l'Organe de coordination qu'ils souhaitent échanger des déclarations pays par pays avec l'autre Etat de manière automatique ou l'un ou les deux Etats ou territoires doivent avoir exprimé l'intention que l'accord EDPP prenne effet à l'égard de tous les autres Etats qui ont adressé une notification.

L'accord EDPP prévoit que chaque Etat indique, lors de la signature de l'accord ou le plus tôt possible par la suite, la période fiscale à partir de laquelle il exigera les déclarations pays par pays. Or, pour qu'il existe une obligation juridique de procéder à l'échange des déclarations pays par pays, il faut que les quatre conditions ci-dessus soient remplies.

Loi fédérale sur l'échange international automatique des déclarations pays par pays des groupes d'entreprises multinationales (LEDPP)

L'accord EDPP fixe les bases juridiques matérielles de l'échange des déclarations pays par pays entre la Suisse et ses Etats partenaires. De nombreuses précisions figurent dans le modèle de législation interne concernant la déclaration pays par pays mis à disposition par l'OCDE. Les règles du modèle de législation doivent être retranscrites dans la législation nationale de chaque Etat, ce qui explique la nécessité d'adopter une loi fédérale.

Activation bilatérale de l'échange des déclarations pays par pays avec des Etats partenaires

Pour que la Suisse puisse appliquer l'échange automatique des déclarations pays par pays avec des Etats partenaires – comme cela a été relevé plus haut – quatre conditions doivent être remplies. La Convention, l'accord EDPP et la LEDPP doivent être en vigueur. Enfin, pour que l'échange automatique des déclarations pays par pays avec un Etat partenaire déterminé puisse être appliqué, il faut encore communiquer au Secrétariat de l'Organe de coordination que la Suisse souhaite échanger automatiquement des déclarations pays par pays avec cet Etat ou territoire (activation bilatérale). L'activation bilatérale se fait par le dépôt d'une liste d'Etats et territoires avec lesquels la Suisse souhaite activer l'échange des déclarations pays par pays. Après que la Suisse ait déposé sa liste auprès du Secrétariat de l'Organe de coordination, l'échange des déclarations pays par pays devient effectif uniquement si les Etats et territoires figurant sur la liste suisse ont eux-mêmes inscrit la Suisse, comme étant un Etat avec lequel ils souhaitent échanger les déclarations pays par pays. La liste peut être complétée par la suite.

Alternativement, l'accord EDPP octroie la possibilité pour un Etat ou territoire d'exprimer son intention que l'accord EDPP prenne effet à l'égard de tous les autres Etats partenaires. La Suisse ne souhaite pas user de cette possibilité et se préserve la possibilité de choisir les Etats et territoires avec lesquels elle va échanger les déclarations pays par pays.

La LEDPP prévoit d'octroyer la compétence du choix des Etats et territoires avec lesquels la Suisse souhaite effectuer l'échange des déclarations pays par pays au Conseil fédéral (cf. art. 28 LEDPP). Une activation bilatérale avec un large cercle de pays permettrait de garantir que les déclarations pays par pays soient transmises aux autorités compétentes étrangères tout en préservant les garanties octroyées par l'accord EDPP. Dès lors que l'obtention des déclarations pays par pays peut également se faire par le biais du mécanisme secondaire, notamment lorsqu'il n'existe pas d'accord éligible en vigueur entre les autorités compétentes, il existe un réel avantage à activer l'accord EDPP avec un large cercle de pays.

1.3 Intégration dans la stratégie du Conseil fédéral

Le respect des normes internationales en matière fiscale et en particulier de celles relatives à la transparence et à l'échange de renseignements fait partie intégrante de la stratégie du Conseil fédéral pour une place financière suisse compétitive. Une économie ouverte de taille moyenne comme celle de la Suisse ne peut rester concurrentielle que si elle respecte les normes internationales et contribue à leur définition.

L'échange automatique des déclarations pays par pays constitue un nouvel outil permettant d'améliorer la transparence dans le domaine de l'imposition des entreprises et de lutter ainsi contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices. Il concerne les groupes d'entreprises multinationales et s'ajoute à l'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers (EAR).

Sur son territoire, la Suisse dispose de nombreuses sociétés mères de groupes d'entreprises multinationales actifs dans de nombreux pays. Dès lors, il existe un réel intérêt pour la place économique suisse à une mise en place de l'échange des déclarations pays par pays. La possibilité pour les Etats étrangers d'obtenir la déclaration pays par pays par le biais du mécanisme secondaire accentue le besoin de la mise en place d'un cadre juridique en Suisse permettant l'échange des déclarations pays par pays sur une base conventionnelle. La mise en œuvre des bases légales nécessaires permet de garantir aux sociétés mères résidentes de Suisse que leurs données bénéficient des garanties prévues par l'accord EDPP, en particulier, la protection de la confidentialité des données de la déclaration pays par pays, un usage approprié de celle-ci et le principe de spécialité.

Il sied de relever que l'absence de mise en œuvre de l'échange des déclarations pays par pays ne dispenserait pas les groupes d'entreprises multinationales dont la société mère est résidente de Suisse de préparer ce document. Dès lors qu'un Etat ou territoire où réside une entité constitutive du groupe a prévu le mécanisme secondaire dans sa législation interne, cet Etat ou territoire pourrait être en mesure d'exiger la déclaration pays par pays concernant ledit groupe d'entreprises multinationales directement par le biais de l'entité constitutive présente sur son territoire. Par conséquent, bien que la société mère soit résidente de Suisse, la déclaration pays par pays devra être élaborée afin qu'elle puisse être mise à disposition des Etats et territoires qui la demanderaient par le biais du mécanisme secondaire (pour plus de précisions, cf. les commentaires sur l'art. 12 LEDPP).

Compte tenu des différents éléments mentionnés, la mise en œuvre rapide des bases légales nécessaires en Suisse pour la remise et l'échange des déclarations pays par pays contribue à la stratégie du Conseil fédéral pour une place économique suisse compétitive.

1.4 Relations avec d'autres accords

Conventions contre les doubles impositions et accords sur l'échange de renseignements fiscaux

Les clauses sur l'assistance administrative qui figurent dans les CDI conclues par la Suisse se limitent en principe à l'échange de renseignements sur demande. Une disposition des protocoles précise que les Etats contractants ne sont pas tenus d'échanger des renseignements de manière automatique. Les AERF conclus par la Suisse ne prévoient eux aussi en principe qu'un échange de renseignements sur demande. L'adoption de l'échange international automatique des déclarations pays par pays ne saurait sous ces circonstances s'appuyer sur les CDI ou AERF conclus par la Suisse, mais nécessite la création d'une base légale de droit international public spécifique, elle-même fondée sur la Convention.

Convention du Conseil de l'Europe et de l'OCDE concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale

La Suisse a signé la Convention le 15 octobre 2013 et les Chambres fédérales l'ont approuvée le 18 décembre 2015.

La Convention est un instrument complet de coopération multilatérale dans le domaine fiscal. Elle permet aux parties de s'accorder mutuellement une assistance administrative pour un grand nombre d'impôts. Outre l'échange de renseignements, la Convention prévoit d'autres formes d'assistance administrative. La conception modulaire de la Convention et la possibilité d'émettre certaines réserves permettent aux Etats d'exclure certaines formes de coopération et d'aménager le champ d'application de façon individuelle. Chaque Etat peut ainsi décider à quelles formes de coopération il entend souscrire. L'échange de renseignements sur demande et l'échange spontané de renseignements sont obligatoires et ne peuvent faire l'objet d'une réserve.

L'art. 6 de la Convention précise que deux ou plusieurs parties peuvent échanger automatiquement des renseignements pour des catégories de cas et selon les procédures qu'elles déterminent d'un commun accord. L'activation de l'échange international automatique des déclarations pays par pays requiert donc la conclusion d'un accord supplémentaire, en l'occurrence l'accord EDPP. Or, comme cet accord se fonde sur la Convention, la Suisse ne pourra adopter l'échange international automatique des déclarations pays par pays qu'après l'entrée en vigueur de la Convention dans notre pays.

Accord multilatéral entre autorités compétentes concernant l'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers (accord EAR)

L'accord EAR ne s'applique pas à l'échange des déclarations pays par pays. Selon cet accord, doivent être échangés de manière automatique les renseignements collectés conformément aux prescriptions de la Norme commune de déclaration (section 2, par. 1.1, accord EAR). L'expression «Norme commune de déclaration» désigne la norme d'échange automatique de renseignements sur les comptes financiers en matière fiscale, élaborée par l'OCDE conjointement avec les Etats du G20. Les déclarations pays par pays n'entrent donc pas dans le champ d'application de l'accord EAR.

Accord sur la fiscalité de l'épargne avec l'UE

La directive de l'UE sur la fiscalité de l'épargne doit être adaptée suite à la mise en œuvre de l'EAR. La nouvelle norme internationale porte non seulement sur les intérêts, mais aussi sur tous les types de revenus de capitaux ainsi que sur les trusts et les fondations. Ainsi, il est prévu que l'accord sur la fiscalité de l'épargne entre la Suisse et l'UE soit totalement révisé dans sa forme et son contenu et remplacé dès 2017. Cela signifie que le nouvel accord révisé devra entrer en vigueur en 2017, de façon à ce que les données puissent être échangées à partir de 2018. L'accord sur la fiscalité de l'épargne ne couvre pas les déclarations pays par pays.

2 Commentaires des dispositions de l'Accord multilatéral entre autorités compétentes portant sur l'échange des déclarations pays par pays

Préambule

Le préambule expose la conception de l'accord EDPP, en particulier sa relation avec la Convention et le droit national.

Il précise que l'accord EDPP ne peut être signé que par des Etats et territoires qui ont au moins exprimé leur intention de signer la Convention et qu'il déploie ses effets juridiques dans un Etat ou territoire uniquement si la Convention y est en vigueur.

Le préambule indique que la déclaration pays par pays s'inscrit dans une structure à trois niveaux avec le fichier principal et le fichier local (cf. chap. 1.1). Pour les raisons présentées dans le premier chapitre de ce rapport, la Suisse se concentre à ce stade uniquement sur la mise en œuvre de la déclaration pays par pays.

En outre, le préambule rappelle que les procédures amiables basées sur les CDI conclues entre les Etats restent applicables dans les cas où la déclaration pays par pays a été échangée en vertu de l'accord EDPP.

Section 1 Définitions

La section 1 définit les termes et expressions utilisés dans l'accord EDPP.

Par. 1

L'expression «Juridiction» désigne un Etat ou un territoire (par ex. un territoire d'outre-mer d'un Etat) pour lequel la Convention et l'accord EDPP sont en vigueur.

L'expression «Autorité compétente» désigne, pour chaque Etat et territoire respectif, les personnes et autorités énumérées à l'annexe B de la Convention. Pour la Suisse, il s'agit du chef du Département fédéral des finances (DFF) ou de son représentant autorisé. La définition correspond à celle retenue dans les CDI et les AERF.

L'expression «Groupe» désigne un ensemble d'entreprises qui sont liées par des participations ou par un contrôle et qui sont tenues d'établir des comptes consolidés selon les principes comptables applicables. En Suisse, la définition de «Groupe» est donc basée sur les art. 963 ss du code des obligations (CO; RS 220).

L'expression «Groupe d'entreprises multinationales» désigne tout groupe qui comprend deux entreprises ou plus, dont la résidence fiscale se trouve dans des Etats et territoires différents, ou qui comprend une entreprise établie dans un Etat ou territoire à des fins fiscales mais qui est soumise à l'impôt dans un autre Etat ou territoire parce qu'elle y exerce des activités à travers un établissement stable.

L'expression «Groupe d'entreprises multinationales exclu» désigne un groupe qui n'est pas tenu de déposer une déclaration pays par pays parce que son chiffre d'affaires annuel consolidé réalisé au cours de la période fiscale qui précède la période déclarable est inférieur à un certain seuil. Selon le rapport sur l'action 13, les groupes d'entreprises multinationales exclus sont ceux dont le chiffre d'affaires annuel consolidé au cours de la période fiscale précédente est inférieur à 750 millions d'euros ou un montant équivalent en monnaie nationale au 1^{er} janvier 2015. Comme la révision de 2020 pourrait conduire à revoir ce seuil, il n'est pas contenu dans l'accord EDPP afin d'éviter que l'accord doive être modifié par la suite. L'accord EDPP renvoie donc aux législations internes qui doivent fixer ce seuil. Une modification du seuil en 2020 nécessiterait une révision des législations internes en la matière. En droit suisse, il est prévu de fixer le seuil à un montant de 900 millions de francs suisses par le biais d'une ordonnance du Conseil fédéral (cf. art. 6, al. 2, LEDPP). Cette délégation de compétence au Conseil fédéral permettra à la Suisse de prendre rapidement en compte les développements internationaux en la matière.

L'expression «Entité constitutive» désigne toute unité opérationnelle intégrée dans les comptes consolidés ou qui le serait si des participations dans cette unité étaient cotées en bourse ainsi que les unités opérationnelles qui sont exclues des comptes consolidés pour des raisons de taille ou d'importance relative. Tout établissement stable d'une unité opérationnelle entre également dans la définition d'entité constitutive pour autant qu'une comptabilité soit établie pour cet établissement stable que ce soit à des fins réglementaires, d'information financière, de gestion interne ou fiscales.

L'expression «Entité déclarante» désigne l'entité constitutive qui est tenue de fournir la déclaration pays par pays aux termes de la législation interne de son Etat de résidence fiscale. En Suisse, l'entité déclarante est définie par la LEDPP (cf. art. 2, let. i, LEDPP).

L'expression «Déclaration pays par pays» désigne la déclaration pays par pays devant être fournie chaque année par l'entité déclarante et contenant les données visées par la législation interne. La législation interne doit prévoir que la déclaration pays par pays contienne les données décrites dans le rapport sur l'action 13 et qu'elle soit présentée sous la forme prévue par l'annexe III du rapport. La révision de 2020 pourrait mener à ce que des données supplémentaires ou différentes soient requises dans la déclaration pays par pays. Dans la mesure où l'accord EDPP renvoie à la législation interne, l'éventuelle modification des données requises ne demandera pas de modification de l'accord EDPP. En droit suisse, le contenu de la déclaration pays par pays est défini par la LEDPP et devra être précisé par le biais d'une ordonnance (cf. à ce sujet les commentaires sur l'art. 3 LEDPP). Une délégation de

compétence au Conseil fédéral pour la modification du contenu de la déclaration pays par pays est prévue dans la LEDPP afin de prendre en compte rapidement les développements internationaux.

L'expression «Rapport de 2015» désigne le rapport 2015 sur la documentation des prix de transfert et la déclaration pays par pays publié par l'OCDE (rapport sur l'action 13).

L'expression «Secrétariat de l'Organe de coordination» désigne le Secrétariat de l'OCDE qui, conformément à l'art. 24, par. 3, de la Convention, appuie l'organe de coordination composé de représentants des autorités compétentes des parties à la Convention.

L'expression «accord qui a pris effet» signifie que les quatre conditions suivantes sont réunies et que l'échange des déclarations pays par pays entre deux Etats a été mis en place sur le plan légal:

- la Convention doit être en vigueur à l'égard des deux Etats;
- les deux Etats ou territoires doivent avoir signé l'accord EDPP;
- les deux Etats ou territoires doivent avoir confirmé qu'ils disposent des lois nécessaires à la remise et à l'échange de la déclaration pays par pays;
- les deux Etats ou territoires doivent avoir notifié au Secrétariat de l'Organe de coordination qu'ils souhaitent échanger des déclarations pays par pays avec l'autre Etat ou territoire de manière automatique ou l'un ou les deux Etats ou territoires doivent avoir exprimé l'intention que l'accord EDPP prenne effet à l'égard de tous les autres Etats et territoires qui ont adressé une notification.

Par. 2

Tout terme qui n'est pas défini dans l'accord EDPP aura le sens que lui attribue la législation de l'Etat qui applique l'accord EDPP dans le cas d'espèce. Une réglementation similaire figure dans les CDI et les AERF conclus par la Suisse et dans la Convention.

Section 2 Echange de renseignements concernant des groupes d'entreprises multinationales

Par. 1

Le par. 1 indique que les déclarations pays par pays reçues des entités déclarantes doivent être échangées de manière automatique chaque année. L'échange porte sur les données contenues dans la déclaration pays par pays obtenues des entités déclarantes. Les données requises dans la déclaration pays par pays sont celles qui figurent à l'annexe III du rapport sur l'action 13. L'échange se fait avec tous les Etats partenaires dans lesquels une ou plusieurs entités constitutives du groupe d'entreprises multinationales est résidente à des fins fiscales ou est imposée via un établissement stable. Le paragraphe 1 renvoie par ailleurs aux art. 6 (échange automatique de renseignements), 21 (protection des personnes et limites de l'obligation d'assistance) et 22 (secret) de la Convention.

Par. 2

Le par. 2 régit la possibilité de transmettre des déclarations pays par pays sans en recevoir. Ces Etats et territoires doivent annoncer au Secrétariat de l'Organe de coordination qu'ils renoncent à la réciprocité; ils sont répertoriés sur une liste. L'hypothèse qu'un Etat ou territoire reçoive des déclarations pays par pays, mais n'en transmette pas, n'est en revanche pas prévue.

Section 3 Calendrier et modalités des échanges de renseignements

Par. 1

Le par. 1 prévoit que la devise dans laquelle sont exprimés les montants de la déclaration pays par pays doit être précisée. En Suisse, la monnaie dans laquelle la déclaration pays par pays doit être établie est précisée à l'art. 5 LEDPP.

Par. 2 et 3

Le par. 2 prévoit que chaque Etat ou territoire indique, lors de la signature de l'accord EDPP, ou le plus tôt possible par la suite, la date de la période fiscale à partir de laquelle il échangera la déclaration pays par pays pour la première fois.

Par ailleurs, le par. 2 stipule que les déclarations pays par pays doivent être échangées au plus tard dans les 18 mois après le dernier jour de la première période fiscale déclarable concernée. Le par. 3 précise que pour les périodes fiscales suivantes, les déclarations pays par pays doivent être transmises au plus tard 15 mois après le dernier jour de la période fiscale concernée. Selon le rapport sur l'action 13, les entités déclarantes disposent d'un an à compter de la clôture de la période fiscale à laquelle se rapporte la déclaration pays par pays pour finaliser et déposer la déclaration (cf. art. 11, al. 1 LEDPP). Cela implique que pour la première année d'échange, l'Administration fédérale des contributions (AFC) dispose d'un délai de six mois au plus pour transmettre la déclaration pays par pays à l'autorité compétente étrangère. Pour les années suivantes, l'AFC dispose d'un délai de trois mois au plus pour la transmission.

Par. 4 et 5

Les par. 4 et 5 règlent les aspects techniques de la transmission. Les données des déclarations pays par pays doivent être échangées en langage XML selon une procédure automatisée. De plus, les autorités compétentes s'accorderont sur une ou plusieurs méthodes de transmission de données et une ou plusieurs normes de cryptage. On entend ainsi mettre en place des procédures aussi uniformisées que possible pour réduire au maximum les coûts et la complexité.

Section 4 Collaboration en matière d'application et de mise en œuvre de l'accord

La section 4 régleme la collaboration entre les autorités compétentes en cas de transmission de données erronées ou incomplètes ou en cas de non-respect des obligations de remise de la déclaration pays par pays par une entité déclarante. Les autorités compétentes doivent s'informer mutuellement et prendre les mesures appropriées en fonction de leur droit national, notamment à l'encontre d'une entité déclarante qui ne respecte pas son obligation de fournir la déclaration pays par pays. L'accord EDPP ne prévoit aucun contact direct entre l'autorité compétente d'un Etat ou territoire et une entité déclarante d'un autre Etat ou territoire.

Section 5 Confidentialité, protection des données et usage approprié des données

Par. 1

Le par. 1 de la section 5 renvoie à l'art. 22 de la Convention, qui régit la protection des données et le principe de la spécialité. Il s'agit de principes contraignants dans le cadre de l'échange de renseignements en matière fiscale. Des clauses similaires figurent à l'art. 26 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et dans le Modèle d'accord sur l'échange de renseignements en matière fiscale de l'OCDE.

L'accord EDPP comprend un questionnaire sur la confidentialité et la protection des données en annexe. Ce questionnaire avait été élaboré initialement par les Etats-Unis pour déterminer, lors des négociations sur l'accord FATCA, si les exigences en matière de confidentialité et de protection des données étaient suffisamment remplies pour que les Etats-Unis puissent transmettre automatiquement des données à l'Etat partenaire. Chaque Etat ou territoire doit remplir le questionnaire et le remettre au Secrétariat de l'Organe de coordination en vertu de la section 8, par. 1, let. d. Ce questionnaire permet aux éventuels Etats partenaires d'évaluer si les dispositions requises dans les domaines de la confidentialité et de la protection des données existent en vue d'un échange automatique des déclarations pays par pays. Il comporte trois catégories:

- *Cadre juridique*: description du droit international et du droit national applicables, y compris les dispositions pénales;
- *Gestion de la sécurité de l'information*: description des pratiques et des procédures garantissant le respect du principe de la spécialité et prévenant la divulgation de renseignements fiscaux à des personnes non autorisées (par ex. accès aux locaux, conception du système informatique et formation des collaborateurs);
- *Surveillance et sanctions en cas de violation des dispositions sur la confidentialité*: description des dispositions pénales applicables et des mesures prises pour pouvoir identifier les violations des dispositions sur la confidentialité et leurs auteurs.

La confidentialité et le principe de spécialité ont été jugés essentiels lors de l'élaboration de la norme EAR. A cette fin, le Forum mondial a mis en place un processus visant à évaluer les mesures de confidentialité en place dans les 97 Etats et territoires ayant annoncé leur volonté d'introduire l'EAR. Le but de ce mécanisme est de remplacer une multitude d'examen bilatéraux entre les Etats partenaires par un examen multilatéral qui prend la forme d'une revue par les pairs. Les Etats engagés à introduire l'EAR disposent ainsi d'un instrument non contraignant qui leur permet de déterminer si les mesures en matière de confidentialité d'un partenaire potentiel sont suffisantes. Les évaluations sont effectuées par un panel de douze experts mis à disposition par les pays membres. Un expert suisse fait partie de ce panel qui possède une expertise technique de haut niveau s'agissant de la mise en œuvre et la supervision des mesures liées à la confidentialité et à la sécurité des données fiscales, en particulier dans le domaine informatique.

Aux fins de l'évaluation, les Etats sont requis de remplir un questionnaire relatif à la confidentialité et au principe de spécialité. Il s'agit du questionnaire-type, annexé à la norme EAR. Ce questionnaire est le même que celui qui est annexé à l'accord EDPP. Sur cette base, le panel d'experts rédige un rapport sur chaque Etat, mis ensuite en consultation auprès des pairs.

Les 29 et 30 octobre 2015, les membres du Forum mondial ont pris connaissance d'un premier lot d'une vingtaine de rapports rendus par le panel d'experts. Pour l'ensemble de ces rapports, aucune recommandation d'amélioration n'a été émise par les experts. Les 3 et 4 décembre 2015, un deuxième lot d'une vingtaine de rapports ont également été portés à la connaissance des membres du Forum mondial. Ces rapports sont confidentiels et servent de base d'appréciation en vue de l'introduction de l'EAR.

Par. 2

Le par. 2 contient une particularité concernant l'utilisation des données contenues dans la déclaration pays par pays. Ces données peuvent uniquement être utilisées pour procéder à une évaluation des risques liés à l'application des prix de transfert et aux pratiques d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices. Au surplus, elles peuvent servir à des fins d'analyse économique et statistique. Cependant, les données ne peuvent en aucun cas servir à procéder directement à des ajustements des prix de transfert sans qu'une analyse détaillée soit réalisée pour chaque transaction. En d'autres termes, les autorités fiscales ne peuvent pas corriger la situation fiscale d'un contribuable (ajustement des prix de transfert) sur la seule base des données contenues dans la déclaration pays par pays. C'est uniquement suite à de plus amples investigations régies par les règles de procédure fiscale ordinaire que les autorités fiscales sont en droit de corriger la situation fiscale du contribuable concerné si elles arrivent à la conclusion que les règles sur les prix de transfert n'ont pas été appliquées de manière correcte. Un quelconque ajustement effectué uniquement sur les données contenues dans la déclaration pays par pays par une administration fiscale locale est considéré comme une violation de l'usage approprié des déclarations pays par pays et peut mener à la suspension temporaire de l'échange automatique des déclarations pays par pays (cf. à ce sujet les commentaires sur la section 8, par. 5, et la suspension possible de l'accord EDPP).

Par. 3

Le par. 3 régit la procédure de notification en cas de violation de l'obligation de confidentialité et d'usage approprié des données. Il faut également indiquer au Secrétariat de l'Organe de coordination les sanctions et les actions correctives qui ont été prises. Le Secrétariat informe ensuite toutes les autorités

compétentes avec lesquelles l'Etat ou territoire concerné échange des déclarations pays par pays sur la base de l'accord EDPP (cf. à ce sujet les commentaires sur la section 8, par. 5, et la suspension possible de l'accord EDPP).

Section 6 Consultations

Par. 1

Le par. 1 règle la procédure de consultation. Cette procédure s'applique lorsqu'un ajustement du bénéfice est effectué à la suite d'investigations supplémentaires basées sur les données figurant dans la déclaration pays par pays et que cet ajustement mène à des résultats économiques indésirables (par exemple, à des doubles impositions). Elle prévoit que les autorités compétentes se consultent et dialoguent en vue de résoudre le cas.

Par. 2

En cas de difficulté dans l'application ou l'interprétation de l'accord EDPP, chaque autorité compétente peut solliciter des consultations avec une ou plusieurs autorités compétentes en vue d'élaborer des mesures appropriées.

Une consultation doit en particulier avoir lieu entre autorités compétentes avant qu'une défaillance systémique, à savoir la suspension de l'échange des déclarations pays par pays pour des raisons autres que celles prévues par l'accord EDPP, ne soit constatée. Si suite à la consultation, l'autorité compétente confirme l'existence de la défaillance systémique de la part de l'autre autorité compétente, elle doit en informer le Secrétariat de l'Organe de coordination. Le Secrétariat de l'Organe de coordination notifiera ensuite la défaillance systémique à l'ensemble des autorités compétentes.

Par. 3

S'il y a lieu, les conclusions adoptées et mesures prises, y compris l'absence de conclusions ou de prise de mesures, doivent être portées à la connaissance du Secrétariat de l'Organe de coordination, qui en informera les autres autorités compétentes. Les renseignements spécifiques aux contribuables, y compris ceux qui révèlent l'identité du contribuable concerné ne sont pas communiqués.

Section 7 Modifications

La section 7 énonce que l'accord EDPP peut être modifié, par consensus, par accord écrit de toutes les autorités compétentes pour lesquelles l'accord a pris effet. En vertu de l'art. 166 de la Constitution fédérale (Cst.)¹⁰, l'accord EDPP est soumis à l'Assemblée fédérale pour approbation. Une modification serait soumise pour approbation aux autorités internes compétentes.

Section 8 Durée de l'accord

La section 8 répertorie les conditions à remplir pour que l'accord EDPP prenne effet entre deux Etats et/ou territoires. Elle indique également dans quelles circonstances un Etat ou territoire peut suspendre ou dénoncer l'accord EDPP vis-à-vis d'un autre Etat partenaire et réglemente la dénonciation de l'accord EDPP.

Par. 1

En vertu du par. 1, l'autorité compétente dépose une notification au Secrétariat de l'Organe de coordination au moment de la signature de l'accord EDPP ou le plus tôt possible par la suite. Cette notification:

- indique que l'Etat ou territoire en question a mis en place la législation nécessaire imposant aux entités déclarantes de déposer une déclaration pays par pays portant sur les périodes fiscales débutant le jour indiqué dans la notification ou après;

¹⁰ RS 101.

- confirme éventuellement la renonciation à la réception des données (renonciation à la réciprocité);
- précise une ou plusieurs méthodes de transmission des données, y compris les normes de cryptage;
- indique les mesures destinées à assurer la confidentialité et la protection des données; et
- contient une liste des Etats et territoires avec lesquels les données devraient être échangées ou exprime l'intention que l'accord EDPP prenne effet à l'égard de toutes les autres autorités compétentes qui ont adressé une notification.

Le projet d'arrêté fédéral portant approbation de l'accord EDPP régit la notification de la Suisse au Secrétariat de l'organe de coordination.

La Convention ayant été approuvée par l'Assemblée fédérale le 18 décembre 2015, la notification selon la section 8 de l'accord EDPP interviendra, à condition que la LEDPP et bien sûr l'accord EDPP n'aient pas fait l'objet d'un référendum ou qu'elle ait été acceptée par le peuple (art. 1, al. 2 du projet d'arrêté fédéral). A partir de ce moment-là, le Conseil fédéral pourra notifier en vertu de l'art. 2, let. a, du projet d'arrêté fédéral que la Suisse a mis en place les législations nécessaires à la mise en œuvre de l'échange des déclarations pays par pays. La notification à l'accord EDPP devra également indiquer la période fiscale à partir de laquelle, la Suisse exigera de fournir la déclaration pays par pays. Cette date ne pourra pas être antérieure à l'entrée en vigueur de la LEDPP. Toutefois, la LEDPP prévoit que l'AFC puisse transmettre les déclarations pays par pays qu'elle a reçue, sur une base volontaire de la part des entités déclarantes pour les années antérieures à l'entrée en vigueur de la loi (cf. art. 29 LEDPP).

Par ailleurs, conformément à l'art. 2, let. b, du projet d'arrêté fédéral, le Conseil fédéral informera le Secrétariat de l'organe de coordination que la Suisse a pris les mesures adéquates pour assurer la confidentialité requise, le respect des normes de protection des données et l'utilisation appropriée des données de la déclaration pays par pays. Les bases légales nécessaires figurent principalement dans la Convention, dans l'accord EDPP, ainsi que dans la LEDPP et dans la loi fédérale du 19 juin 1992 sur la protection des données (LPD)¹¹.

En vertu de l'art. 28 de la LEDPP, le Conseil fédéral est compétent pour décider de l'inscription d'un Etat sur la liste des Etats et territoires avec lesquels la Suisse a l'intention que l'accord EDPP prenne effet. Après que la Suisse ait déposé sa liste de pays auprès du Secrétariat de l'Organe de coordination, l'échange des déclarations pays par pays devient effectif uniquement si les Etats et territoires figurant sur la liste suisse ont eux-mêmes inscrit la Suisse, comme étant un Etat avec lequel ils souhaitent échanger les déclarations pays par pays. En l'absence de concordance, aucun échange n'a lieu. Ce mécanisme permet de garantir la réciprocité.

Le projet d'arrêté fédéral ne prévoit pas que la Suisse renonce à la réciprocité lors de l'application de l'accord EDPP. Pour garantir un *level playing field*, la Suisse doit en principe recevoir des déclarations pays par pays de ses Etats partenaires et pouvoir les utiliser pour procéder à une évaluation des risques particulièrement élevés liés aux prix de transfert et aux pratiques d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices.

L'art. 3 du projet d'arrêté fédéral habilite le DFF à communiquer les méthodes de transmission des données, y compris le cryptage, applicables à la Suisse et à transmettre le questionnaire dûment rempli pour la Suisse concernant la confidentialité et la protection des données. L'octroi de cette compétence au DFF se justifie, car ces éléments évoluent constamment. Les méthodes de transmission des données, y compris le cryptage, doivent toujours reposer sur le niveau technique le plus récent. Quant au questionnaire sur la confidentialité et la protection des données, il décrit non seulement la situation juridique en vigueur, mais également les pratiques et les procédures, et celles-ci doivent être surveillées, voire optimisées en permanence.

¹¹ RS 235.1.

Par. 2 à 4

En vertu du par. 2, l'accord EDPP prend effet entre deux Etats et/ou territoires le jour de la dernière notification ou celui de l'entrée en vigueur de la Convention, en fonction de la date la plus tardive. Selon les par. 3 et 4, l'OCDE publie sur son site Internet certaines des indications qui ont été communiquées, dont, en particulier, une liste des autorités compétentes qui ont signé l'accord EDPP et entre lesquelles celui-ci déploie ses effets.

Par. 5

Conformément au par. 5, une autorité compétente peut suspendre temporairement l'échange des déclarations pays par pays avec une autre autorité compétente si un manquement grave à l'accord EDPP a été commis. Avant de prendre la décision de suspendre l'échange des déclarations pays par pays, l'autorité compétente doit consulter l'autre autorité compétente. L'autorité compétente qui envisage de suspendre l'accord EDPP avec un Etat partenaire doit en informer par écrit l'autorité compétente de ce dernier en décrivant le problème concernant le non-respect de l'accord EDPP.

Le non-respect des obligations de confidentialité et des dispositions relatives à la protection des données de l'accord EDPP et de la Convention ou encore le fait de ne pas communiquer des informations appropriées en temps voulu, peuvent motiver une suspension temporaire de l'accord EDPP. De même, le fait de ne pas utiliser les données des déclarations pays par pays selon l'usage prescrit, à savoir uniquement dans le but d'évaluer les risques particulièrement élevés liés aux prix de transfert et aux pratiques d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices peut mener à une suspension temporaire de l'accord EDPP.

Cette suspension prend effet immédiat et se poursuit jusqu'à ce que l'autorité compétente qui commet ou a commis un manquement grave, établisse d'une façon satisfaisante qu'il n'y a pas eu de manquement grave ou qu'elle a pris les mesures appropriées pour y remédier.

Par. 6

Le par. 6 régit les modalités de dénonciation. L'accord EDPP peut être dénoncé dans son ensemble ou à l'égard d'une certaine autorité compétente moyennant un délai de douze mois. Tous les renseignements reçus demeurent assujettis aux dispositions de la Convention, et notamment à celles qui concernent la confidentialité et la protection des données, même après dénonciation. Si un Etat ou territoire dénonce la Convention, cela entraîne automatiquement pour cet Etat ou territoire la cessation de l'accord EDPP, car celui-ci repose sur l'art. 6 de la Convention.

Section 9 Secrétariat de l'Organe de coordination

La section 9 régit l'information de l'ensemble des autorités compétentes quant à toute notification reçue et celle des signataires de l'accord EDPP quant aux nouvelles signatures par d'autres autorités compétentes.

3 Commentaires relatifs à la loi fédérale sur l'échange international automatique des déclarations pays par pays des groupes d'entreprises multinationales

3.1 Remarques préliminaires

Sur le fond, l'accord EDPP et la Convention fixent les bases juridiques matérielles de l'échange international des déclarations pays par pays. Ils ne contiennent toutefois pas de dispositions sur l'établissement de la déclaration, ni sur l'exécution de l'échange. Ces points doivent donc être réglés dans une loi fédérale, que le Conseil fédéral a élaborée, en s'appuyant sur le modèle de législation proposé par l'OCDE ainsi que sur la loi sur l'échange automatique de renseignements en matière fiscale.

3.2 Commentaire des dispositions

Section 1: Dispositions générales

Art. 1 Objet

Al. 1

La LEDPP règle la mise en œuvre de l'échange automatique des déclarations pays par pays entre la Suisse et un Etat partenaire, conformément à l'accord EDPP. L'art. 6 de la Convention et l'accord EDPP forment les bases légales de l'échange automatique des déclarations pays par pays.

Dans le cas où l'accord EDPP n'est pas applicable, un autre accord réglant l'échange automatique des déclarations pays par pays entre la Suisse et l'Etat partenaire peut trouver application.

Al. 2

Si la convention applicable en l'espèce contient des dispositions dérogeant à la LEDPP, ces dispositions de droit international priment le droit national.

Art. 2 Définitions

L'art. 2 définit les termes utiles à l'application de la loi. Les définitions contenues dans l'accord EDPP valent également pour la LEDPP.

Le terme «convention applicable» désigne une convention ou un accord au sens de l'art. 1, al. 1, LEDPP, qui est applicable dans le cas d'espèce.

Le terme «Etat partenaire» désigne un Etat ou un territoire avec lequel la Suisse a convenu d'échanger automatiquement des déclarations pays par pays.

Le terme «groupe» désigne un ensemble d'entreprises soumises au contrôle d'une personne morale, tenu dès lors d'établir des comptes consolidés conformément à l'art. 963, al. 1 à 3, CO.

Le terme «entité constitutive» a la même signification dans la LEDPP que celle de l'accord EDPP (cf. à ce sujet les commentaires sur la section 1 de l'accord EDPP).

Le terme «entité constitutive résidente de Suisse» désigne une entité constitutive telle que définie dans l'accord EDPP et dans l'art. 2, let. d résidente de Suisse. Une entité constitutive résidente de Suisse est une unité opérationnelle distincte faisant partie d'un groupe d'entreprises multinationales. Elle est soit une personne morale assujettie à l'impôt en vertu de l'art. 50 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD)¹² et de l'art. 20, al. 1, de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID)¹³, soit un établissement stable assujetti à l'impôt en Suisse en vertu de l'art. 51, al. 1, let. b, LIFD et de l'art. 21, al. 1, let. b, LHID. La définition légale d'entité constitutive inclut également la société mère ou la société mère de substitution.

Le terme «société mère» désigne l'entité constitutive d'un groupe d'entreprises multinationales détenant une participation directe ou indirecte dans une ou plusieurs autres entités constitutives de ce groupe d'entreprises multinationales et qui, de ce fait:

- soit est tenue d'établir des comptes consolidés selon les principes comptables en usage dans son Etat de résidence fiscale aux fins de la présentation de ses comptes;
- soit serait tenue de le faire si sa participation était cotée en bourse et qu'aucune autre entité constitutive du groupe d'entreprises multinationales ne détient une participation directe ou indirecte telle que décrite ci-dessus.

Le terme «société mère résidente de Suisse» désigne une entité constitutive résidente de Suisse ayant l'obligation d'établir des comptes consolidés conformément à l'art. 963, al. 1 à 3, CO et ne pouvant prétendre en être libérée selon l'art. 963a, al. 1, ch. 2, CO. Une personne morale est libérée de l'obligation de dresser des comptes consolidés si elle est contrôlée par une entreprise dont les comptes consolidés sont établis conformément au droit suisse ou à des dispositions équivalentes du droit étranger et sont

¹² RS 642.11.

¹³ RS 642.14.

soumis au contrôle ordinaire. Dans la mesure où les fondations et les associations sont des personnes morales elles peuvent, pour l'application de la LEDDP, également être des sociétés mères résidentes de Suisse.

Le terme «société mère de substitution» désigne l'entité constitutive du groupe d'entreprises multinationales chargée de déposer la déclaration pays par pays pour le compte du groupe en lieu et place de la société mère et en tant qu'unique substitut de celle-ci. Les conditions qu'elle doit remplir pour pouvoir être désignée société mère de substitution sont fixées à l'art. 9.

Le terme «entité déclarante» désigne la société mère ou la société mère de substitution résidente de Suisse, tenue de déposer la déclaration pays par pays pour le compte du groupe d'entreprises multinationales.

Le terme «période fiscale déclarable» désigne la période fiscale dont les données et les chiffres-clés doivent être présentés dans la déclaration pays par pays. La période fiscale correspond à l'exercice commercial (art. 79 LIFD et art. 31, al. 2, LHID). Elle peut donc différer de l'année civile.

Le terme «numéro d'identification fiscale suisse pour les entités (IDE)» désigne le numéro d'identification des entreprises au sens de la loi fédérale du 18 juin 2010 sur le numéro d'identification des entreprises (LIDE)¹⁴.

Le terme «défaillance systémique» désigne la situation se présentant lorsque l'Etat partenaire de la Suisse ne procède durablement plus à l'échange automatique des déclarations pays par pays bien que l'accord EDPP l'y oblige. Il n'y a défaillance systémique que si les motifs de la suspension de l'échange automatique des déclarations pays par pays sont d'une autre nature que ceux explicitement prévus dans l'accord EDPP (les motifs mentionnés dans l'accord ont trait au respect de la confidentialité, aux mesures de protection des données et/ou à l'usage approprié de ces dernières).

Selon l'accord EDPP, une autorité compétente doit solliciter des consultations avec l'autre autorité compétente avant de conclure à l'existence d'une défaillance systémique de la part de l'autre autorité compétente concernant l'échange des déclarations pays par pays (voir à ce sujet les commentaires de la section 6, para. 2 de l'accord EDPP).

Section 2: Déclaration pays par pays

Art. 3 Contenu

Al. 1

Selon le rapport sur l'action 13, la déclaration pays par pays comprend trois tableaux (voir ch. 1.1).

Al. 2

Le Conseil fédéral est habilité à préciser par voie d'ordonnance le contenu des déclarations pays par pays, compte tenu des standards internationaux en vigueur, et à l'adapter à l'évolution de la situation sur le plan international. Les standards internationaux sont édictés principalement par l'OCDE dans ses Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales.

Art. 4 Langue

Les déclarations pays par pays doivent être établies dans une langue officielle de la Confédération ou en anglais.

Art. 5 Monnaie

La déclaration pays par pays doit être établie dans une monnaie, pouvant être soit le franc suisse, soit la monnaie la plus importante au regard des activités du groupe d'entreprises multinationales. L'unicité de la monnaie est indispensable pour que les administrations fiscales puissent réaliser une évaluation des risques liés aux prix de transfert ainsi que des analyses économiques et statistiques fondées sur des données cohérentes.

¹⁴ RS 431.03.

Section 3: Droits et obligations des entités constitutives

Généralités

Les articles 6 à 9 reprennent en substance le contenu du modèle de législation interne concernant la déclaration pays par pays du rapport sur l'action 13. Le système du modèle de législation interne fonctionne en cascade. Il prévoit dans un premier temps que la déclaration pays par pays soit obtenue par la voie conventionnelle. La société mère fournit la déclaration pays par pays à l'autorité fiscale de son Etat de résidence qui l'échange avec les autorités fiscales des Etats ou territoires où se trouve chaque entité du groupe d'entreprises multinationales et avec lesquelles l'échange a été activé. Dans un deuxième temps, lorsque l'obtention de la déclaration pays par pays ne serait pas possible sur la base de la voie conventionnelle, elle peut être obtenue sur la base d'un mécanisme secondaire. Ce mécanisme secondaire, prévu par le rapport sur l'action 13, permet d'obtenir la déclaration pays par pays directement de l'entité constitutive résidente de cet Etat ou territoire. Le mécanisme secondaire est applicable uniquement dans certains cas définis et doit être prévu par une législation interne. Cette possibilité est prévue par l'art. 8.

Art. 6 Obligation d'établir une déclaration pays par pays

Al. 1

L'obligation de déposer une déclaration pays par pays ne vise que les groupes d'entreprises multinationales dont la société mère est résidente de Suisse et qui réalisent un certain chiffre d'affaires annuel consolidé durant la période fiscale qui précède immédiatement la période fiscale déclarable.

Al. 2

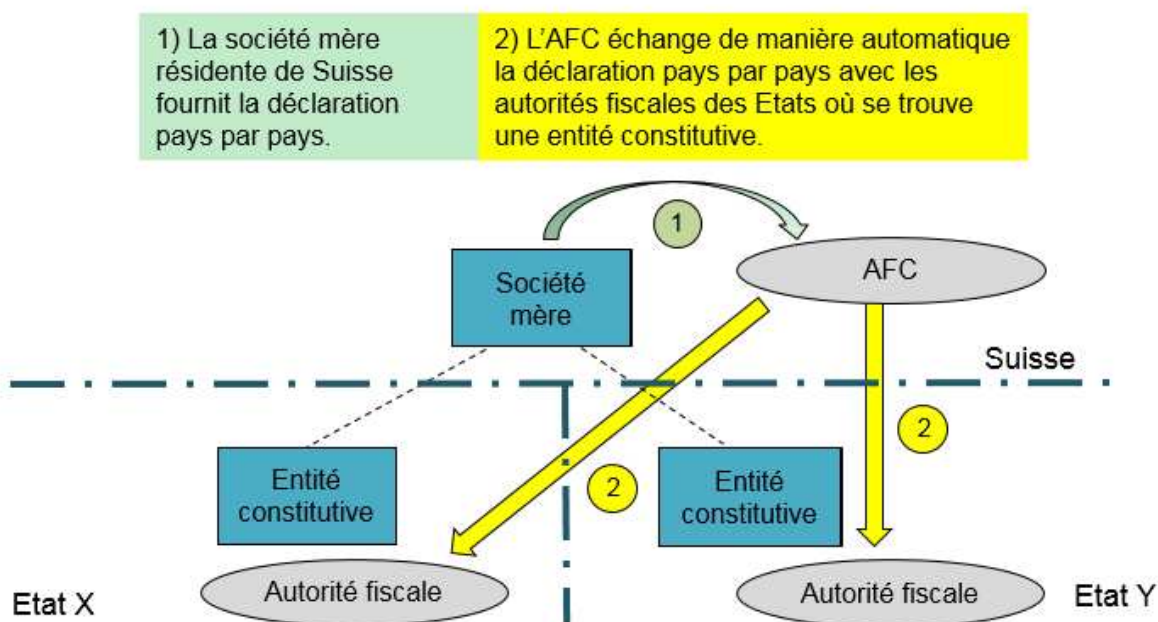
Selon le rapport sur l'action 13, seuls les groupes d'entreprises multinationales présentant un chiffre d'affaires annuel consolidé de plus de 750 millions d'euros ou un montant équivalent en monnaie nationale au 1^{er} janvier 2015¹⁵ sont visés par l'obligation de fournir une déclaration pays par pays aux autorités fiscales. En Suisse, la conversion de ce seuil en date du 1^{er} janvier 2015 conduit à un seuil s'élevant à 900 millions de francs suisses de chiffre d'affaires annuel consolidé.

L'al. 2 prend la forme d'une délégation de compétence qui permet au Conseil fédéral d'une part, de fixer le seuil en fonction des recommandations contenues dans le rapport sur l'action 13, et d'autre part, de prendre en compte les éventuels développements internationaux en la matière. Dans ce cadre, il sied de rappeler que la révision de 2020 pourrait mener à une adaptation du seuil déclenchant l'obligation de fournir une déclaration pays par pays.

Art. 7 Obligation de l'entité déclarante de fournir la déclaration pays par pays

La société mère est l'entité constitutive du groupe d'entreprises multinationales tenue de fournir la déclaration pays par pays pour le compte du groupe d'entreprises multinationales. Une fois que la déclaration pays par pays a été remise par la société mère, l'obligation est satisfaite pour l'ensemble des entités constitutives du groupe d'entreprises multinationales. Les Etats ou territoires dans lesquels réside une entité constitutive doivent donc se baser sur les accords internationaux en vigueur pour l'obtenir.

¹⁵ OCDE – Action 13: rapport final 2015 – Documentation des prix de transfert et déclaration pays par pays, par. 52.



Art. 8 Obligation d'une autre entité constitutive résidente de Suisse de fournir la déclaration pays par pays

Lorsqu'un groupe d'entreprises multinationales, qui dépasse le seuil du chiffre d'affaires consolidé déclenchant l'obligation de déposer une déclaration pays par pays, dispose d'une entité constitutive en Suisse qui n'est la société mère, cette entité constitutive peut être tenue, à certaines conditions de déposer la déclaration pays par pays auprès de l'AFC.

L'art. 8 énonce les conditions dans lesquelles l'AFC peut demander directement la déclaration pays par pays à l'entité constitutive résidente de Suisse. L'art. 8 met ainsi en place un mécanisme secondaire permettant d'assurer que la déclaration pays par pays puisse être obtenue par l'AFC dans les cas où la voie principale, c'est-à-dire, la voie conventionnelle ne le permettrait pas. Cependant, cela ne signifie pas pour autant que l'AFC demandera systématiquement la déclaration pays par pays aux entités constitutives résidentes de Suisse. C'est uniquement lorsqu'elle considère qu'il existe un intérêt particulier à l'obtenir que l'AFC s'adresse à l'entité constitutive résidente de Suisse. Le délai dans lequel l'entité constitutive doit remettre la déclaration pays par pays à l'AFC est réglé par l'art. 11 al. 2.

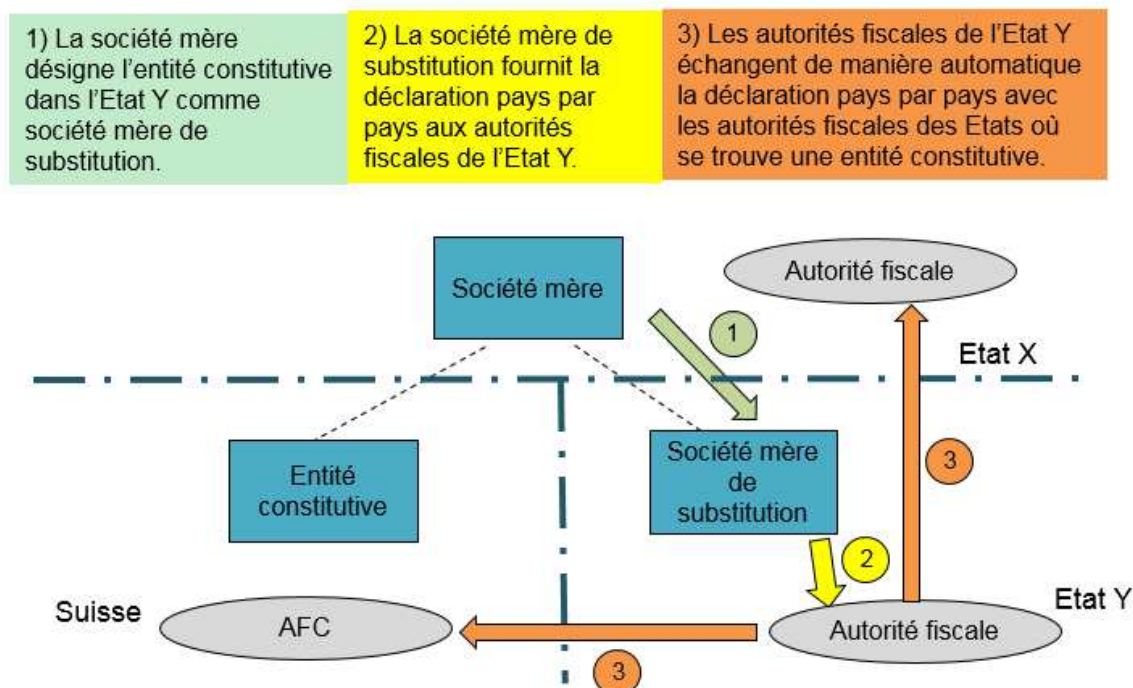
Le mécanisme secondaire doit être limité à certains cas particuliers. Ces cas particuliers sont énumérés aux let. a à b et sont les suivants:

- a. l'Etat de résidence de la société mère n'a pas conclu de convention applicable à l'échange des déclarations pays par pays à laquelle la Suisse est partie pour la période fiscale déclarable. Dans cette hypothèse, la déclaration pays par pays ne peut pas être obtenue par l'AFC sur la base des accords internationaux prévoyant l'échange des déclarations pays par pays conclus par la Suisse en raison du fait que l'Etat de résidence de la société mère n'y est pas partie. Plus concrètement, ce cas de figure pourrait notamment se présenter dans le cas où un Etat ou territoire a mis en vigueur la Convention, a signé l'accord EDPP mais il n'a pas encore activé l'accord EDPP parce qu'il ne dispose pas des lois nécessaires pour exiger la déclaration pays par pays dans son droit interne.
- b. l'Etat de résidence de la société mère et la Suisse ont conclu une convention applicable à l'échange des déclarations pays par pays mais une défaillance systémique se présente. Dans cette hypothèse, l'Etat de résidence de la société et la Suisse ont convenu d'appliquer l'échange des déclarations pays par pays sur la base d'une convention internationale mais l'AFC constate qu'elle ne reçoit

pays avec tous les Etats et territoires dans lesquels se trouve une entité constitutive, y compris avec l'Etat de la société mère.

L'ensemble de ces conditions permettent à l'AFC de s'assurer qu'elle recevra bien la déclaration pays par pays sur la base de la convention applicable à l'échange des déclarations pays par pays entre la Suisse et l'Etat de résidence de la société mère de substitution.

Lorsqu'une société mère de substitution d'un Etat partenaire a fourni la déclaration pays par pays pour le compte du groupe, la société mère résidente de Suisse n'est plus tenue de le faire. De plus, l'AFC n'est plus en mesure de demander la déclaration pays par pays en la demandant à une entité constitutive résidente de Suisse (art. 8).



Art. 10 Obligation de s'enregistrer et de communiquer

Al. 1 et 2

Les entités déclarantes sont tenues de s'enregistrer spontanément auprès de l'AFC. Ce faisant, elles doivent fournir toutes les autres indications listées à l'al. 2, let. a à e.

Al. 3

Si une entité constitutive résidente de Suisse n'est pas une entité déclarante, autrement dit elle n'est ni la société mère ni la société mère de substitution du groupe d'entreprises multinationales auquel elle appartient, elle est tenue de communiquer à l'AFC la raison sociale, l'adresse et la résidence de l'entité constitutive tenue de fournir la déclaration pays par pays pour le compte du groupe d'entreprises multinationales. L'AFC est ainsi informée de qui établit la déclaration pays par pays couvrant aussi les entités constitutives résidentes de Suisse, et la déclaration pays par pays lui est donc transmise par les autorités étrangères compétentes.

Al. 4

L'al. 4 prescrit que les obligations de s'enregistrer et de communiquer doivent être remplies au plus tard le dernier jour de la période fiscale déclarable, afin que l'AFC dispose de toutes les données requises sur l'échange des déclarations pays par pays en temps utile. Toute entité déclarante qui n'observe pas cette prescription est passible des peines prévues à l'art. 24.

Al. 5

Toute entité déclarante qui perd sa qualité d'entité déclarante est tenue de se désinscrire spontanément auprès de l'AFC.

Art. 11 Délai pour fournir la déclaration pays par pays

Al. 1

Les entités déclarantes transmettent la déclaration pays par pays à l'AFC annuellement, au plus tard douze mois après le dernier jour de la période fiscale déclarable.

Le délai pour fournir la déclaration pays par pays est un délai d'ordre. Au contraire des délais de péremption, les délais d'ordre ne mènent pas à une modification des relations juridiques. Si le délai de l'art. 11 expire, l'art. 22 al. 3 permet à l'AFC de donner l'occasion à l'entité déclarante de s'expliquer sur les manquements constatés.

Le respect du délai pour fournir la déclaration pays par pays fait partie de l'accomplissement de l'obligation de remise de la déclaration pays par pays et par conséquent, la soumission tardive tombe sous le coup de l'art. 24. Ainsi le dépassement du délai de 12 mois fixé par l'art. 11 est punissable. La remise ultérieure d'une déclaration pays par pays peut néanmoins être exigée et la non-remise peut à nouveau être punissable.

Al. 2

Dans les cas visés par l'art. 8, le délai pour fournir la déclaration pays par pays prévu à l'al. 1 commence à courir le jour où l'AFC demande par écrit à l'entité constitutive résidente de Suisse de lui fournir la déclaration pays par pays.

La constatation par la Suisse de la défaillance systémique d'un de ses Etats partenaires peut prendre un certain temps. Premièrement, la Suisse doit pouvoir constater qu'elle n'a pas reçu la déclaration pays par pays de cet Etat partenaire. Deuxièmement, conformément à l'accord EDPP elle doit consulter l'Etat partenaire avant de conclure à l'existence d'une défaillance systémique (voir à ce sujet les commentaires sur l'accord EDPP, section 6). C'est pourquoi, le délai de 12 mois pour fournir la déclaration pays par pays commence à courir le jour où l'AFC demande par écrit à l'entité constitutive de lui fournir la déclaration pays par pays.

Le non-respect du délai de 12 mois fixé par l'al. 2 devient punissable selon l'art. 24 à partir du jour qui suit la fin de la période de 12 mois qui s'est écoulée suite à la demande écrite de l'AFC.

Art. 12 Transmission de la déclaration pays par pays au sein du groupe d'entreprises multinationales

L'article 12 concerne les groupes d'entreprises multinationales dont la société mère est résidente de Suisse et qui disposent d'une ou plusieurs entités constitutives à l'étranger. En fonction des législations étrangères et dans certains cas particuliers, une entité constitutive d'un tel groupe d'entreprises multinationales pourrait être tenue de déposer la déclaration pays par pays. Toutefois, cette hypothèse est limitée à la réalisation de plusieurs conditions. L'Etat ou territoire étranger doit respecter les standards internationaux en la matière (par exemple : il n'est pas autorisé à publier les déclarations pays par pays). De plus, il doit avoir prévu dans sa législation la possibilité d'obtenir la déclaration pays par pays directement d'une entité constitutive résidente sur son territoire sans passer par la voie conventionnelle (mécanisme secondaire). La possibilité de faire usage du mécanisme secondaire devrait également être restreinte aux situations suivantes:

1. la Suisse n'est pas un Etat partenaire de l'Etat ou territoire dans lequel résidente l'entité constitutive, au moment où cet Etat ou territoire serait en mesure d'obtenir la déclaration pays par pays pour la période fiscale déclarable ou;

2. la Suisse présente une défaillance systémique dans l'échange des déclarations pays par pays vers cet Etat partenaire.

Si l'une des situations énumérées ci-dessus se présente, l'Etat ou territoire étranger peut requérir la déclaration pays par pays auprès de l'entité constitutive présente sur son territoire. Selon toute vraisemblance, cette entité va s'adresser à la société mère pour obtenir la déclaration pays par pays. Pour autant qu'elle en dispose la société mère va remettre la déclaration pays par pays à son entité constitutive à l'intention de l'autorité étrangère. Dans un tel cas de figure, lorsque la société mère est résidente de Suisse, se pose la question de l'application de l'art. 271 du code pénal (CP)¹⁶. La société mère transmet la déclaration pays par pays à son entité constitutive à l'intention de l'autorité étrangère. La société mère n'exécute pas directement l'obligation. Toutefois, il est possible de considérer que l'entité constitutive agit uniquement dans le prolongement de la société. C'est pourquoi, il existe un risque d'une potentielle violation de l'art. 271, al. 1, CP par la société mère résidente de Suisse. Afin de lever toute ambiguïté, l'article 12 LEDPP autorise la société mère résidente de Suisse à transmettre la déclaration pays par pays à toutes ses entités constitutives en vue de la fournir à une autorité étrangère.

S'il est vrai que les cas de figure présentés ci-dessus sont ceux qui pourraient engendrer la demande de la déclaration pays par pays par une autorité étrangère, les précisions suivantes doivent être apportées :

- Les premiers Etats ou territoires qui disposent d'une législation en vigueur, sont ceux qui l'ont introduite au 1^{er} janvier 2016. Ces Etats pourraient exiger de fournir la déclaration pays par pays 2016 au plus tard jusqu'à la fin de l'année 2017. Une violation de l'art. 271, al. 1, CP peut d'emblée être exclue si la LEDPP entre en vigueur à une période correspondante puisque la société mère résidente de Suisse est autorisée à transmettre la déclaration pays par pays à son entité constitutive sur la base de l'art. 12. Cette autorisation est également valable pour les déclarations pays par pays des périodes fiscales 2016 et 2017.
- Dès que la LEDPP sera en vigueur, la Suisse pourra effectuer la notification prévue par la section 8 de l'accord EDPP et deviendra ainsi un Etat partenaire. A partir de ce moment-là, si l'Etat ou territoire étranger est un Etat partenaire, il perd la possibilité de se prévaloir du mécanisme secondaire.
- Enfin, si la Suisse présente une défaillance systémique dans l'échange des déclarations pays par pays avec cet Etat partenaire, celui-ci serait en mesure d'appliquer son mécanisme secondaire. La conclusion d'une défaillance systémique doit toutefois avoir été précédée d'une procédure de consultation entre la Suisse et l'Etat partenaire sur la base de l'accord EDPP (voir à ce sujet les commentaires sur la section 6 de l'accord EDPP).

Section 4 : Transmission des déclarations pays par pays

Art. 13 Transmission et utilisation des déclarations pays par pays

Al. 1

L'AFC transmet aux autorités compétentes de l'Etat partenaire les déclarations pays par pays qu'elle a reçues des entités déclarantes suisses dans le cadre de la convention applicable. Ce faisant, elle respecte les délais fixés par cette dernière. Il s'ensuit que l'AFC devra procéder au premier échange de déclarations pays par pays dans les 18 mois après le dernier jour de la période fiscale déclarable, à compter de la première période fiscale déclarable qui suit l'adoption de la LEDPP (cf. section 3, par. 2 de l'accord EDPP). Pour les périodes fiscales déclarables ultérieures, il faut tenir compte de la section 3, par. 3 de l'accord EDPP, selon laquelle la déclaration pays par pays doit être transmise aussi rapidement que possible, mais au plus tard 15 mois après le dernier jour de la période fiscale déclarable auquel elle se rapporte.

¹⁶ RS 311.0

Al. 2

L'al. 2 prévoit que l'AFC transmette les déclarations pays par pays reçues des entités déclarantes aux autorités compétentes pour l'établissement et le prélèvement des impôts directs des cantons dans lesquels des entités constitutives du groupe sont résidentes. Cet alinéa doit être compris dans le sens où les déclarations pays par pays sont transmises uniquement aux cantons dans lesquels les groupes sont résidents. L'alinéa 2 ne signifie pas que les déclarations pays par pays doivent être utilisées de manière limitée pour les impôts directs cantonaux. Les déclarations pays par pays peuvent également être utilisées pour les impôts directs cantonaux mais également pour l'impôt fédéral direct et pour les autres impôts relevant de la compétence de l'AFC.

Al. 3

Lors de la transmission des déclarations pays par pays aux autorités compétentes de l'Etat partenaire, l'AFC rappelle systématiquement les restrictions à l'utilisation des renseignements transmis ainsi que l'obligation de maintenir le secret prévues dans la convention applicable (cf. section 5, par. 1 à 3 de l'accord EDPP). Bien que la Convention et l'accord EDPP ne s'appliquent pas directement entre l'AFC et les autorités cantonales compétentes, celles-ci sont soumises aux mêmes restrictions.

Les renseignements obtenus par la déclaration pays par pays seront utilisés notamment pour procéder à une évaluation générale des risques liés aux prix de transfert et aux pratiques d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices, ainsi que, le cas échéant, à des fins d'analyses économiques et statistiques (cf. section 5 de l'accord EDPP et l'art. 21, al. 1, LEDPP). Les renseignements ne devront cependant pas être utilisés en vue de substituer une analyse détaillée des prix de transfert réalisée pour une transaction ou une rémunération particulière et fondée sur une analyse fonctionnelle et une analyse de comparabilité complètes. Il est en effet admis que les seuls renseignements figurant dans la déclaration pays par pays ne permettent pas de déterminer de façon probante si les prix de transfert sont corrects ou non, si bien qu'ils ne doivent pas être utilisés pour fonder des ajustements de prix de transfert. Toutefois, nonobstant les commentaires et dispositions ci-dessus, il n'est pas interdit d'utiliser les renseignements figurant dans la déclaration pays par pays comme point de départ d'un examen plus approfondi des prix de transfert établis par le groupe d'entreprises multinationales ou d'autres affaires fiscales.

Al. 4

Si l'AFC obtient des déclarations pays par pays sur la base de l'art. 8, aucun accord n'est applicable, car la transmission de déclarations pays par pays selon l'art. 8 a lieu entre l'AFC et les autorités cantonales compétentes, et non avec les Etats partenaires. Dans ce cas-là, les restrictions à l'utilisation des renseignements contenus dans les déclarations pays par pays ainsi que l'obligation de maintenir le secret prévues par l'accord EDPP valent aussi pour les autorités cantonales compétentes.

Art. 14 Prescription

L'accord EDPP ne contient pas de règles relatives à la prescription du droit de requérir l'établissement et la transmission de déclarations pays par pays. Dans l'intérêt de la sécurité du droit, la LEDPP prévoit néanmoins que le droit à l'obtention de la déclaration pays par pays de l'entité déclarante se prescrit par cinq ans à compter de la fin de l'année civile durant laquelle la déclaration pays par pays devait être déposée. La prescription est interrompue chaque fois qu'un acte officiel tendant à requérir la déclaration pays par pays est accompli. Le délai absolu de prescription est de dix ans à compter de la fin de l'année civile durant laquelle la déclaration pays par pays devait être transmise. Il vaut même si la prescription a été interrompue.

Section 5: Déclarations pays par pays reçues des Etats partenaires

Art. 15

L'accord EDPP renvoie à l'art. 22 de la Convention, qui règle la protection des données et le principe de spécialité (cf. section 5 de l'accord EDPP). La Convention détermine quelles sont les personnes et autorités habilitées à prendre connaissance des renseignements reçus. L'art. 15 se fonde sur cette réglementation, en ceci qu'il dispose que l'AFC transmet les déclarations pays par pays qu'elle reçoit

aux autorités cantonales compétentes pour l'établissement et la perception des impôts entrant dans le champ d'application de la convention applicable.

L'AFC rappelle systématiquement aux autorités cantonales auxquelles elle transmet les déclarations pays par pays les restrictions à l'utilisation de ces informations ainsi que l'obligation de maintenir le secret prévues par la convention applicable (cf. section 5 de l'accord EDPP et l'art. 13, al. 3 et 4, LEDPP).

L'AFC et les autorités fiscales cantonales compétentes utilisent les renseignements obtenus par la déclaration pays par pays pour procéder à une évaluation générale des risques liés aux prix de transfert et aux pratiques d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices. Le cas échéant, l'AFC peut les utiliser à des fins d'analyses économiques et statistiques (cf. section 5 de l'accord EDPP, et l'art. 21, al. 1., LEDPP).

Selon l'accord EDPP et la LEDPP, ni l'AFC ni les autorités fiscales cantonales compétentes n'ont le droit de procéder à des ajustements des prix de transfert en se fondant uniquement sur les renseignements contenus dans les déclarations pays par pays. Pour éventuellement procéder à de tels ajustements, il est nécessaire d'analyser et d'apprécier d'autres renseignements plus détaillés (par ex. des analyses fonctionnelles complètes ou des études comparatives globales des prix de transfert). Ces renseignements plus détaillés sont typiquement présentés dans les documentations des prix de transfert et les études comparatives (*benchmark*) des groupes d'entreprises multinationales, que les autorités cantonales compétentes peuvent se procurer et analyser.

Section 6: Organisation et procédure

Art. 16 Tâches de l'AFC

L'AFC veille à l'application correcte des dispositions des conventions applicables et de la loi. Elle prend les dispositions et précautions nécessaires à cette application. L'AFC ne contrôle pas le contenu des déclarations pays par pays avant de les transmettre aux autorités compétentes des Etats partenaires et à celles des cantons.

Enfin, l'AFC peut prescrire que les déclarations pays par pays soient transmises uniquement sous forme électronique. Les modalités et la forme électronique de transmission doivent encore être déterminées par l'AFC. Il est envisagé de faire usage d'un formulaire de transmission basé sur un schéma XML, analogue à celui qui sera utilisé pour l'échange automatique de renseignements sur les comptes financiers.

Art. 17 Traitement des données

Al. 1

L'al. 1 habilite l'AFC à traiter des données personnelles relatives à des poursuites et à des sanctions administratives ou pénales en matière fiscale ainsi que d'autres données personnelles. La notion de «traitement» comprend toute opération relative à des données personnelles, en particulier la collecte, la conservation et l'exploitation de données (art. 3, let. e, LPD¹⁷). L'autorisation de traitement est valable aussi bien pour les données reçues des autorités étrangères que pour celles qui sont transmises à ces dernières par l'AFC. Pour des raisons de protection des données, le traitement ne doit être autorisé que pour l'accomplissement des tâches visées dans la convention applicable et dans la LEDPP (art. 4, al. 3, LPD). Les données en possession des autorités cantonales sont soumises aux dispositions pertinentes de droit cantonal.

Al. 2

L'AFC est autorisée à utiliser systématiquement les numéros d'identification fiscale définis à l'art. 2, let. k. Les numéros d'identification fiscale étrangers sont transmis aux Etats partenaires par l'AFC.

Art 18 Système d'information

Al. 1 à 3

¹⁷ RS 235.1

Afin de traiter les données reçues en vertu de la convention applicable et de la LEDPP, l'AFC a le droit d'exploiter un système d'information. Seuls les collaborateurs de l'AFC et des autorités cantonales compétentes ou, par exemple dans le cas d'un mandat spécial lié à un projet, le personnel spécialisé contrôlé par l'AFC sont autorisés à accéder aux données et aux renseignements contenus dans les déclarations pays par pays. L'al. 3 précise à quelles fins le système d'information peut être utilisé. L'AFC est l'organe responsable du système d'information au sens de l'art. 16 LPD.

Al. 5

L'al. 5 donne à l'AFC la possibilité d'autoriser les autorités cantonales compétentes en matière de fixation et de perception des impôts entrant dans le champ d'application de la convention applicable et de la LEDPP à accéder en ligne aux données du système d'information. Cet accès en ligne vise à faciliter la collaboration entre les autorités précitées et l'AFC.

Art. 19 Obligation de renseigner

Les entités déclarantes sont tenues, sur demande de l'AFC, de renseigner cette dernière sur tous les faits pertinents pour la mise en œuvre de la convention applicable et de la LEDPP.

Art. 20 Obligation de garder le secret

Toute personne chargée de l'exécution de la convention applicable et de la LEDPP est soumise à l'obligation de garder le secret. Cette obligation ne concerne que les autorités chargées d'exécuter la convention applicable et la LEDPP. Elle ne s'applique pas aux transmissions de renseignements prévues par la convention applicable et par la LEDPP, par exemple les transmissions des déclarations pays par pays aux Etats partenaires.

Le DFF peut, dans des cas particuliers, lever l'obligation de garder le secret à l'égard d'organes judiciaires et administratifs. De plus, il n'existe pas d'obligation de garder le secret lorsque la convention applicable autorise la levée de cette obligation et que le droit suisse prévoit une base légale le permettant. La Convention prévoit par exemple que les renseignements obtenus ne peuvent être communiqués qu'aux personnes ou autorités (y compris les tribunaux et les organes administratifs ou de surveillance) concernées par l'établissement, la perception ou le recouvrement des impôts, par les procédures ou les poursuites pénales concernant ces impôts, ou par les décisions sur les recours se rapportant à ces impôts ou par le contrôle de ce qui précède. Les renseignements peuvent néanmoins être utilisés à d'autres fins lorsque l'utilisation est possible selon la législation de l'Etat qui fournit les renseignements et que l'autorité compétente de cet Etat consent à une telle utilisation. En ce qui concerne la deuxième condition, l'art. 22a de la loi sur le personnel de la Confédération (LPers), par exemple, prévoit que les employés de la Confédération sont tenus de dénoncer aux autorités de poursuite pénale, à leurs supérieurs ou au Contrôle fédéral des finances tous les crimes et délits poursuivis d'office dont ils ont eu connaissance ou qui leur ont été signalés dans l'exercice de leur fonction.

Les constatations concernant des tiers faites à l'occasion d'un contrôle selon l'art. 22 LEDPP ne peuvent être utilisées que pour l'exécution de la convention applicable.

Art. 21 Statistiques

L'AFC a le droit de réaliser des analyses économiques et statistiques. Elle est également autorisée à établir et publier des statistiques anonymisées sur la base des données contenues dans les déclarations pays par pays.

Art. 22 Contrôles

L'AFC contrôle les entités déclarantes afin de s'assurer qu'elles remplissent les obligations qui leur incombent en vertu de la convention applicable et de la LEDPP. Outre les entités déclarantes, elle peut aussi contrôler les entités non déclarantes résidentes de Suisse, afin de s'assurer que leur qualification d'entité non déclarante est correcte. Afin d'élucider les faits, l'AFC peut, dans le cadre de ses contrôles, examiner sur place les documents de l'entité déclarante concernée ou en exiger la remise, requérir des renseignements oraux ou écrits, ou encore entendre les représentants de l'entité. Si des manquements sont constatés, l'AFC invite l'entité déclarante contrôlée à prendre position sur ces derniers. De plus, elle rend, sur demande, des décisions en constatation sur la qualité d'entité déclarante ou sur le contenu des déclarations pays par pays au regard de la convention applicable et de la LEDPP.

Relevons que le contrôle spécifique des contenus et des renseignements transmis dans les déclarations pays par pays ne fait pas partie des tâches de l'AFC (cf. aussi le commentaire de l'art. 16). En d'autres termes, l'AFC se contente de recevoir les déclarations pays par pays et de les transmettre aux Etats partenaires concernés sans examiner les données qu'elles contiennent. Elle remplit en l'occurrence une fonction uniquement de transmission et non de contrôle des déclarations pays par pays.

Section 7: Suspension et dénonciation

Art. 23

Selon l'accord EDPP, section 8, par. 6, l'autorité compétente peut mettre fin à sa participation à l'échange automatique des déclarations pays par pays en général ou vis-à-vis d'une autre autorité compétente en particulier. Conformément à la pratique en vigueur pour les CDI et les AERF, il y a lieu de désigner comme autorité compétente dans le cadre de la Convention le chef du DFF ou son représentant autorisé. Toutefois, en tant qu'acte de politique extérieure, la compétence de suspendre ou de dénoncer un traité international appartient au Conseil fédéral. C'est pourquoi l'art. 23 LEDPP prévoit que la décision de suspendre ou de dénoncer l'échange automatique des déclarations pays par pays avec un Etat partenaire ainsi que celle de dénoncer l'accord EDPP sont du ressort du Conseil fédéral. L'autorité compétente suisse ne peut donc agir qu'avec l'assentiment de ce dernier.

Section 8: Dispositions pénales

Généralités

Les dispositions pénales servent à garantir, à titre de mesures ultimes, l'échange des déclarations pays par pays conforme aux conventions et à la loi. Elles se limitent donc aux obligations de remise de la déclaration pays par pays, d'enregistrement et de communication. Les procédures pénales sont ouvertes contre les personnes physiques inculpées et menées conformément aux règles du droit pénal administratif.

Art. 24 Violation des obligations de fournir la déclaration pays par pays, de s'enregistrer et de communiquer

Les obligations des entités déclarantes sont essentielles. C'est pourquoi quiconque viole les obligations de remise de la déclaration pays par pays, d'enregistrement et de communication prévues aux art. 7, 8 et 10 LEDPP est puni d'une amende.

Il convient cependant de relever que la peine se limite à une amende, si bien que l'infraction constitue une simple contravention au regard du droit pénal. Pour ce qui est de la fixation de la peine, il faut toutefois considérer que l'amende est infligée à une personne physique et qu'il y a donc lieu de l'apprécier par rapport à la situation financière de l'auteur de l'infraction et non de l'entité déclarante concernée.

Art. 25 Infractions contre des injonctions officielles

Cette disposition pénale couvre les manquements à des obligations commis lors de contrôles de l'AFC (cf. art. 22 LEDPP). Afin de garantir l'efficacité des contrôles, l'AFC doit en effet pouvoir sanctionner les manquements à ses injonctions par une amende. La peine est fixée à un niveau assez élevé pour que l'infraction constitue au regard du droit pénal non pas une inobservation de prescription d'ordre, mais une contravention. Il faut cependant aussi éviter que le simple dépassement d'un délai fixé par les autorités soit automatiquement punissable. C'est pourquoi l'AFC est tenue dans les décisions qui doivent avoir une certaine force dissuasive, d'indiquer expressément la peine en cas de non-respect de la décision. Sans cette mention expresse, le non-respect de la décision n'est pas punissable.

Art. 26 Infractions commises dans une entreprise

Par analogie avec la réglementation prévue dans la DPA, des recherches très coûteuses à engager pour retrouver l'auteur d'un manquement objectif ne doivent pas conduire, dans le cadre de la LEDPP, à ce qu'aucun auteur ne soit identifié et que de ce fait le manquement en question reste impuni. C'est pourquoi il doit être possible, s'il apparaît que les moyens à engager pour trouver l'auteur sont hors de proportion avec la peine encourue, de condamner au paiement de l'amende l'entreprise dans laquelle

le manquement a été constaté. Dans ce cas, l'entreprise sera condamnée non pas en raison de la violation de l'obligation, mais uniquement au paiement de l'amende.

Art. 27 Procédure

Etant donné que les infractions selon les art. 25 et 26 sont des violations du droit administratif fédéral, la procédure applicable est celle de la DPA. Pour la même raison, la compétence de mener la procédure et de statuer (décisions, mandats de répression, prononcés pénaux) appartient à l'autorité chargée d'appliquer le droit fiscal national et international, à savoir l'AFC. Les voies de droit contre les mesures d'instruction ainsi que contre les mandats de répression et les prononcés pénaux sont réglées exhaustivement dans la DPA, qui régit également les compétences des instances de recours.

Section 9: Dispositions finales

Art. 28 Compétence d'approbation

En vertu de l'art. 28 LEDPP, le Conseil fédéral est compétent pour décider de l'inscription d'un Etat ou territoire sur la liste des Etats ou territoires avec lesquels, la Suisse a l'intention d'échanger les déclarations pays par pays. Après que la Suisse ait déposé sa liste de pays auprès du Secrétariat de l'Organe de coordination, l'échange des déclarations pays par pays devient effectif uniquement si les Etats ou territoires figurant sur la liste suisse ont eux-mêmes inscrit la Suisse, comme étant un Etat avec lequel ils souhaitent échanger les déclarations pays par pays. En l'absence de concordance, aucun échange n'a lieu.

Art. 29 Transmission des déclarations pays par pays relatives aux périodes fiscales antérieures à l'entrée en vigueur de la loi

Remarques générales

L'art. 29 constitue la base légale qui permet à l'AFC de transmettre à des Etats ou territoires étrangers, avec lesquels la Suisse dispose d'une base légale conventionnelle le permettant, les déclarations pays par pays relatives à des périodes fiscales antérieures à l'entrée en vigueur de la LEDPP. Du point de vue actuel, l'art. 29 vise donc uniquement les périodes fiscales 2016¹⁸ et 2017 pour lesquelles certaines entités déclarantes auraient déjà établi la déclaration pays par pays. Ce cas pourrait notamment se produire si une société mère résidente de Suisse détient des entités constitutives résidentes dans des Etats tiers et que ceux-ci exigent la déclaration pays par pays pour les périodes fiscales concernées.

Pour les périodes fiscales débutant au moment de l'entrée en vigueur de la LEDPP ou après cette date, soit d'un point de vue actuel à partir du 1^{er} janvier 2018, l'établissement des déclarations pays par pays devient obligatoire et l'art. 29 sera sans effet. L'échange des déclarations pays par pays relatives à la période fiscale 2018 et aux périodes fiscales subséquentes se fait de manière automatique sur la base de l'accord EDPP.

Al. 1

Conformément au principe de non-rétroactivité des lois, l'AFC peut transmettre les déclarations pays par pays relatives à des périodes fiscales antérieures à l'entrée en vigueur de la loi uniquement lorsqu'elles lui ont été fournies de manière volontaire par une entité déclarante. Suite à cette remise volontaire, l'AFC transmet la déclaration pays par pays à un ou plusieurs Etats contractants déterminés sous couvert des garanties conventionnelles, notamment des principes de confidentialité et de spécialité.

L'accord EDPP ne sera pas encore applicable pour les périodes fiscales 2016 et 2017 et il ne peut donc pas servir de base légale à la transmission des déclarations pays par pays remises volontairement à

¹⁸ Cette limite temporelle antérieure est conforme à l'engagement politique pris par les Etats dans le cadre du projet BEPS, puisqu'il a été décidé de : «[...]ne pas exiger la production d'une déclaration pays par pays basée sur le nouveau modèle pour les exercices fiscaux débutant avant le 1^{er} janvier 2016», voir OCDE, Action 13 – Documentation des prix de transfert et déclaration pays par pays, par. 50.

l'AFC. Il n'est pas non plus possible de baser cette transmission sur la Convention du Conseil de l'Europe et de l'OCDE concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale puisqu'elle ne sera en principe pas applicable pour les périodes fiscales visées. La transmission des déclarations pays par pays doit donc se faire sur la base d'une CDI ou de toute autre convention prévoyant un échange de renseignements en matière fiscale.

Al. 2

Comme indiqué, l'AFC peut transmettre les déclarations pays par pays visées par l'al. 1 sur la base d'une CDI ou de toute autre convention prévoyant un échange de renseignements en matière fiscale. L'art. 26 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune (MC OCDE) permet de procéder à un échange de renseignements sur demande, automatique et spontané. Dans sa politique de CDI, la Suisse a repris le standard incorporé à l'art. 26 MC OCDE mais s'oblige uniquement à procéder à un échange sur demande. Aucune obligation ne lui incombe de procéder à un échange spontané ou automatique¹⁹. Toutefois, la Suisse peut décider d'aller plus loin que ce à quoi elle s'est obligée. L'art. 29 fait usage de cette possibilité en permettant à l'AFC de procéder à une transmission des déclarations pays par pays visées sans qu'une demande ne lui soit formulée.

Du point de vue du droit interne, l'assistance administrative est accordée exclusivement sur demande (art. 4, al. 1 de la loi fédérale sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale, LAAF²⁰). L'al. 2 est une *lex specialis* qui déroge à la LAAF. Il permet à l'AFC de procéder à une transmission des déclarations pays par pays qui lui ont été remises volontairement, sans que l'Etat contractant n'ait formulé une demande.

Finalement, les déclarations pays par pays visées par l'al. 1 ne sont transmises par l'AFC qu'aux Etats ou territoires avec lesquels la Suisse dispose d'une CDI ou d'une autre convention internationale prévoyant un échange de renseignements en matière fiscale en concordance avec le standard OCDE en la matière et à l'intention desquels l'entité déclarante a remis sa déclaration pays par pays à l'AFC. Cette transmission a lieu conformément à la LEDPP de sorte que les spécificités procédurales de la LAAF ne sont pas applicables dans ce contexte. L'art. 29 LEDPP ne préjuge pas des conditions d'octroi de l'entraide sur demande et des règles procédurales applicables en la matière.

Art. 30 Référendum et entrée en vigueur

La loi est sujette au référendum facultatif. Le Conseil fédéral fixe la date de l'entrée en vigueur.

L'obligation d'établir une déclaration pays par pays débute à partir du 1^{er} janvier de l'année qui suit l'entrée en vigueur de la loi.

4 Conséquences du projet

4.1 Dépenses de biens et services et dépenses de personnel

L'adoption de l'établissement et de l'échange des déclarations pays par pays se traduira par une augmentation des charges financières de l'AFC. Comme pour l'EAR, l'AFC deviendra en effet la plaque tournante de l'échange de données avec les Etats partenaires ainsi qu'avec les autorités cantonales compétentes pour ce qui est des renseignements reçus de l'étranger. Les renseignements destinés à l'étranger seront aussi remis à l'AFC par les entités déclarantes, en vue de leur transmission. L'AFC devra donc se préparer en temps utile aux nouvelles conditions-cadres et prendre les mesures nécessaires à cet effet (développement d'un système informatique approprié ainsi que mise en place de processus organisationnels, tant à l'interne qu'avec les entités déclarantes, les Etats partenaires et les

¹⁹ Voir à ce sujet les différents protocoles des CDI conclues par la Suisse qui utilisent des formulations analogues à celle-ci : « Même si l'art. 26 de la convention ne restreint pas les modalités possibles de l'échange de renseignements, aucune obligation n'incombe à l'un des Etats contractants de procéder à un échange de renseignements spontané ou automatique ».

²⁰ RS 651.1.

autorités cantonales compétentes). De plus, si en sus de cette fonction de plaque tournante l'AFC est appelée à assumer d'autres tâches dans le domaine de l'analyse et du traitement des données, il sera nécessaire de se doter en personnel correspondant.

Etant donné que la fonction de l'AFC en relation avec l'échange des déclarations pays par pays est comparable avec celle qu'elle remplit dans l'EAR, il sera possible de développer le système informatique en s'appuyant sur les expériences faites lors de la réalisation du projet EAR. Le système en cours de développement pour l'EAR ne pourra toutefois pas être repris sans modifications aux fins de l'échange des déclarations pays par pays, car les données concernées ne sont pas de même nature.

4.2 Conséquences économiques

Plus de 60 pays, à savoir l'ensemble des Etats membres de l'OCDE et du G20 ainsi que certains Etats qui ne sont membres ni de l'OCDE ni du G20 ont participé au projet BEPS sur un pied d'égalité. Les Etats membres de l'OCDE et du G20 (y compris la Suisse) se sont engagés politiquement à reprendre et à mettre en œuvre les standards minimaux du projet BEPS. La déclaration pays par pays que les groupes d'entreprises multinationales concernés seront tenus d'établir dans plusieurs pays fait partie de ces standards minimaux. Cela permet de garantir un *level playing field* étant donné que les mêmes conditions seront applicables aux groupes d'entreprises multinationales en matière de déclaration pays par pays dans tous les Etats (Etats de l'OCDE et du G20). Cette approche garantit que les entités déclarantes en Suisse ne subissent pas de désavantages compétitifs, tout en permettant à notre pays d'être en conformité avec les standards minimaux de l'OCDE. Selon une première étude, il y aurait en Suisse quelques 200 groupes d'entreprises multinationales résidents qui devront établir une déclaration pays par pays, autrement dit environ 200 entités déclarantes.

Pour les entités déclarantes, on s'attend à ce que l'établissement des déclarations pays par pays entraîne une augmentation de leurs charges administratives et de leurs coûts de compliance. Cette augmentation devrait cependant rester dans des limites raisonnables, car les groupes d'entreprises multinationales collectent déjà la plupart des renseignements qui devront être transmis (en raison des différentes obligations légales relatives à la tenue des comptes). Etant donné toutefois que les déclarations pays par pays prescrivent également d'indiquer le chiffre d'affaires résultant de transactions avec des parties indépendantes et avec des parties liées ainsi que d'autres indications détaillées à la fois sur les impôts payés et sur le capital, cela implique que la plupart des groupes d'entreprises multinationales devront au moins adapter leur système informatique en conséquence.

Il faut en outre souligner que la plupart des Etats membres de l'OCDE et du G20 peuvent choisir d'appliquer un mécanisme secondaire sur la base de leur législation locale, si bien que les groupes d'entreprises multinationales résidents de Suisse devront dans beaucoup de cas établir une déclaration pays par pays, même si notre pays n'adoptait pas la LEDPP.

4.3 Conséquences fiscales

Les données de la déclaration pays par pays ne peuvent pas servir en tant que telles pour justifier un ajustement du bénéfice imposable mais peuvent permettre d'identifier les risques de transfert indu de bénéfice imposable. Suite aux informations obtenues par le biais de la déclaration pays par pays, de plus amples investigations peuvent être menées auprès du contribuable. Ces investigations supplémentaires pourraient ensuite mener à un ajustement du bénéfice de la société concernée. Dans la mesure où un tel ajustement du bénéfice peut, dans certains cas, être non conforme aux dispositions de la CDI applicable, il faut s'attendre à ce que le nombre de doubles impositions augmente. Par conséquent, le nombre de procédures amiables en vue de régler des différends de ce type devrait également augmenter.

D'un point de vue des recettes fiscales pour la Suisse, si les autorités fiscales suisses procèdent, dans certains cas, à des ajustements du bénéfice imposable conformes aux principes internationaux en la matière, l'introduction des déclarations pays par pays pourrait mener à une augmentation des recettes fiscales.

A l'inverse, les autorités fiscales étrangères peuvent également procéder à des ajustements du bénéfice imposable conformes aux principes internationaux en la matière, suite à des investigations supplémentaires menées sur la base des déclarations pays par pays. De tels ajustements pourraient conduire à une diminution des recettes fiscales pour la Suisse si celle-ci doit procéder à un ajustement corrélatif afin d'éliminer la double imposition.

En somme, les recettes fiscales en Suisse pourraient baisser ou augmenter, suite à l'introduction de l'échange automatique des déclarations pays par pays, en fonction de la dynamique future des ajustements fiscaux dans les Etats partenaires ainsi qu'en Suisse.

5 Relation avec le programme de la législature

Le projet n'a pas été annoncé dans le message du 27 janvier 2016 sur le programme de la législature 2015 à 2019. Sans être expressément mentionné dans le programme de législature 2015 à 2019, le projet correspond à l'objectif 2 du programme de législature intitulé «La Suisse crée un environnement économique optimal à l'intérieur du pays et renforce ainsi sa compétitivité», selon lequel des mesures doivent être prises en vue de préserver la compétitivité et d'accroître la prospérité économique. De plus, le respect des normes internationales en matière fiscale et en particulier de celles relatives à la transparence et à l'échange de renseignements fait partie intégrante de la stratégie du Conseil fédéral pour une place économique suisse compétitive. La Suisse devrait à l'avenir aussi disposer d'une place financière forte et concurrentielle au niveau international (voir ch. 1.3).

6 Aspects juridiques

6.1 Constitutionnalité

Arrêté fédéral d'approbation

Le projet d'arrêté fédéral portant approbation de l'accord EDPP se base sur l'art. 54, al. 1, Cst., qui confère à la Confédération une compétence générale dans le domaine des affaires étrangères. L'art. 184, al. 2, Cst. habilite le Conseil fédéral à signer et à ratifier les traités internationaux. L'approbation des traités internationaux incombe à l'Assemblée fédérale en vertu de l'art. 166, al. 2, Cst., à moins qu'une loi fédérale ou un traité international approuvé par l'Assemblée fédérale n'attribue au Conseil fédéral la compétence de conclure seul des traités internationaux (art. 7a, al. 1, de la loi du 21 mars 1997 sur l'organisation du gouvernement et de l'administration LOGA²¹). En ce qui concerne l'accord EDPP, il s'agit d'un traité international que le Conseil fédéral n'est pas habilité à conclure seul. Son approbation relève donc de la compétence de l'Assemblée fédérale.

Loi fédérale sur l'échange international automatique des déclarations pays par pays des groupes d'entreprises multinationales (LEDPP)

La LEDPP repose sur l'art. 173, al. 2, Cst., qui prévoit que l'Assemblée fédérale traite tous les objets qui relèvent de la compétence de la Confédération et qui ne ressortissent pas à une autre autorité fédérale. Elle vise à mettre en œuvre l'échange automatique des déclarations pays par pays en vertu de l'accord EDPP et d'autres conventions internationales qui prévoient l'échange des déclarations pays par pays. Etant donné que la réglementation interne de l'exécution de l'échange automatique des déclarations pays par pays n'entre pas dans la compétence législative des cantons ou d'une autre autorité fédérale, il est justifié de se fonder sur l'art. 173, al. 2, Cst.

6.2 Forme de l'acte à adopter

Selon l'art. 141, al. 1, let. d, ch. 3, Cst., les traités internationaux qui contiennent des dispositions importantes fixant des règles de droit ou dont la mise en œuvre exige l'adoption de lois fédérales sont

²¹ RS 172.010.

sujets au référendum facultatif. Aux termes de l'art. 22, al. 4, de la loi du 13 décembre 2002 sur l'Assemblée fédérale (loi sur le Parlement, LParl)²², sont réputées fixant des règles de droit les dispositions générales et abstraites d'application directe qui créent des obligations, confèrent des droits ou attribuent des compétences. Sont en outre réputées importantes les dispositions qui doivent être édictées sous la forme d'une loi fédérale, conformément à l'art. 164, al. 1, Cst. L'accord EDPP contient des dispositions importantes fixant des règles de droit et sa mise en œuvre exige donc l'adoption d'une loi fédérale. Par conséquent, l'arrêté fédéral portant approbation de l'accord EDPP est sujet au référendum. La LEDPP est sujette au référendum facultatif en vertu de l'art. 141, al. 1, let. a, Cst.

6.3 Délégation de compétences législatives

En vertu de l'art. 3, al. 2, LEDPP, le Conseil fédéral précise le contenu de la déclaration pays par pays dans le cadre des standards internationaux en la matière et est compétent pour l'adapter en fonction des développements internationaux. Cette délégation de compétence permet de fixer, au moyen d'une ordonnance du Conseil fédéral, les données qui doivent être incluses dans la déclaration pays par pays selon ce qui est prescrit par le rapport sur l'action 13. En outre, la délégation de compétence permet de modifier rapidement les données qui doivent être incluses dans la déclaration pays par pays en fonction des standards internationaux. Cette prérogative est notamment essentielle en vue de la révision de 2020 qui pourrait conduire à modifier ou à ajouter certaines données à la déclaration pays par pays. En l'absence d'une telle délégation de compétence, la Suisse pourrait se retrouver dans une situation où elle est la seule à exiger les données requises dans la déclaration pays par pays en se basant sur le rapport sur l'action 13, alors que les autres Etats auraient déjà adapté leur législation en fonction des développements décidés en 2020.

D'après l'art. 6, al. 1, LEDPP, les groupes d'entreprises multinationales réalisant un certain chiffre d'affaires annuel consolidé sont tenus de déposer une déclaration pays par pays. L'al. 2 octroie une délégation de compétence au Conseil fédéral en vue de fixer ce seuil. La fixation du seuil doit correspondre à l'équivalent de 750 millions d'euros au 1^{er} janvier 2015. Il est donc prévu de fixer un seuil à un chiffre d'affaires annuel consolidé de 900 millions de francs suisses dans l'ordonnance de la LEDPP. La délégation de compétence au Conseil fédéral permet de prendre en compte rapidement une éventuelle modification du seuil requis lors de la révision de 2020.

Le Conseil fédéral fixe en application de l'art. 18, al. 4, LEDPP les modalités concernant l'exploitation du système d'information de l'AFC contenant les données reçues en exécution de la convention applicable et de la LEDPP, en particulier l'organisation et la gestion du système d'information, les catégories de données personnelles qui font l'objet du traitement, la liste des données sur les poursuites et les sanctions administratives et pénales, les autorisations d'accès et de traitement, la durée de conservation, l'archivage et la destruction des données. Cette délégation correspond à la procédure usuelle.

L'art. 28 LEDPP octroie au Conseil fédéral la compétence de décider des Etats et territoires avec lesquels, la Suisse souhaite échanger la déclaration pays par pays. La notification indiquant les Etats et territoires avec lesquels la Suisse souhaite échanger les déclarations pays par pays ne pourra intervenir qu'après l'approbation par l'Assemblée fédérale de l'accord EDPP et de la LEDPP, et à condition que ces actes n'aient pas fait l'objet d'un référendum ou qu'ils aient été acceptés par le peuple. Dans la mesure où la décision de fond concernant l'échange des déclarations pays par pays aura déjà été prise par l'Assemblée fédérale, la délégation de compétence au Conseil fédéral lui permettra de déterminer avec quels Etats et territoires, la Suisse souhaite échanger la déclaration pays par pays. Cette compétence peut lui être octroyée en vertu de l'art. 166, al. 2, Cst. Sur décision du Conseil fédéral, la Suisse sera donc en mesure de déposer une première liste d'Etats et territoires au moment de la notification. La possibilité d'octroyer le choix des Etats et territoires avec qui la Suisse souhaite échanger les déclarations pays par pays au Conseil fédéral permettra d'activer rapidement l'échange et de garantir l'application des garanties conventionnelles le plus rapidement possible.

²² RS 171.10.