

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

*Courrier envoyé sous forme électronique :
vernehmlassungen@sif.admin.ch*

Réf. : MFP/15026420

Lausanne, le 25 mars 2020

Loi fédérale relative à l'exécution des conventions internationales dans le domaine fiscal (LECF) : Consultation

Monsieur le Conseiller fédéral,

Faisant suite à votre courrier du 13 décembre 2019, le Conseil d'Etat vous remercie de l'opportunité qui lui est offerte de prendre position sur la révision totale de la loi fédérale du 22 juin 1951 concernant l'exécution des conventions internationales conclues par la Confédération en vue d'éviter les doubles impositions (RS 672.2 ; nouveau titre : loi fédérale relative à l'exécution des conventions internationales dans le domaine fiscal, LECF) et son rapport explicatif.

1. Contexte :

Alors même que le droit fiscal international n'a cessé d'évoluer, la loi fédérale concernant l'exécution des conventions internationales conclues par la Confédération en vue d'éviter les doubles impositions n'a subi que quelques modifications depuis son entrée en vigueur en 1951. Il en résulte que les bases légales existantes ne répondent que partiellement aux exigences actuelles.

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

Les cantons sont particulièrement concernés par les règles de mise en œuvre, au niveau du droit interne, des procédures amiables. Les CDI elles-mêmes ne règlent que l'exécution de la procédure amiable entre les Etats contractants. D'importantes

questions de procédure interne (droits et obligations du contribuable, délais, mise en œuvre d'un accord amiable, etc.) n'ont pas encore été réglementées dans la législation suisse. Considérant qu'une pratique s'est développée au fil du temps sur de nombreuses questions d'application directement basées sur les CDI, et en raison du fait que la majorité des parties impliquées dans la procédure partagent le même point de vue (administrations fiscales cantonales, Administration fédérale des contributions (AFC), contribuables et Secrétariat d'Etat aux questions financières internationales (SFI) en tant qu'autorité compétente), l'absence de base légale n'a, jusqu'à maintenant, pas posé de problèmes d'application importants. Toutefois, il existe, notamment entre les administrations fiscales et le SFI, des divergences de vue dans certains domaines (tels que les délais de prescription applicables et la procédure de mise en œuvre de l'accord amiable) que le présent projet tente de clarifier et pour lequel le Conseil d'Etat relève les points qui suivent.

2. Prise de position :

• **Art. 1 Objet**

L'alinéa 2 énumère, selon le rapport explicatif, les principaux domaines régis par la loi. Toutefois, dans les faits, la LECF ne régit que la procédure amiable, le dégrèvement de l'impôt anticipé et la punition des infractions en rapport avec des impôts prélevés à la source sur des revenus de capitaux. Dès lors, soit l'alinéa 2 contient une liste exhaustive du champ d'application de cette loi soit tel n'est pas le cas et l'on peut s'interroger sur la pertinence de l'énumération faite à cet alinéa.

• **Art. 2 Champ d'application de la procédure amiable visant à éviter une imposition non conforme à la convention**

La formulation actuelle de l'art. 2, à savoir « *[l]es disposition du présent chapitre s'appliquent aux procédures menées entre Etats sur demande, conformément à la convention applicable, en vue d'éviter une imposition qui est ou risque d'être non conforme à la convention (procédure amiable)* », ne reflète ni le fait qu'il existe deux types de procédures amiables selon le SFI¹, ni la volonté du législateur de ne pas soumettre à la LECF les accords fondés sur l'art. 25 al. 3 MC-OCDE en particulier les accords préalables en matière de prix de transfert entre sociétés associées (Advanced Pricing Agreement ou APP). Ces derniers permettant également de revoir les périodes fiscales déjà terminées (« roll back »), une certaine confusion pourrait naître. Partant, afin de clarifier l'interprétation, eu égard à la valeur d'une notice et du commentaire du modèle de convention de l'OCDE dans l'ordre juridique, une exclusion expresse des APP serait souhaitable.

Toutefois, nous nous interrogeons sur la volonté de ne soumettre à la LECF que la procédure amiable en vue d'éliminer une double imposition qui est déjà survenue ou en vue de prévenir le risque d'une double imposition manifeste. Selon la notice du SFI de mai 2018, que cela soit l'une ou l'autre des procédures, les conditions et les conséquences, que le SFI souhaite aujourd'hui formaliser dans la LECF, sont identiques à l'exception de la section auquel la demande d'ouverture de la procédure amiable doit être envoyée. Dès lors, pourquoi n'offrir la sécurité juridique de la LECF qu'à une des deux procédures amiables répertoriée par le SFI alors même que la notice actuelle préconise que le contribuable, s'il a accepté le résultat

¹ SFI, Notice sur la procédure amiable, mai 2018, p.1.

de la procédure, doit renoncer à ses voies de droit concernant les questions pour lesquelles une solution a été trouvée dans l'accord amiable. Ce choix mérite donc d'être expliqué par le SFI.

- **Art. 6 Obligation de collaborer**

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

- **Art. 7 Non-entrée en matière**

Alors que la rédaction de l'art. 7 LECF laisse entendre que les motifs de non-entrée en matière énumérés sont une liste exhaustive, le rapport explicatif obscurcit cette interprétation littérale de la norme en énonçant que « [l]art. 7 énumère divers motifs pour lesquels la demande du requérant est rejeté. » et rajoute que « [c]e n'est que si certaines conditions essentielles ne sont pas remplies que la procédure entre les Etats contractant n'est pas ouverte ». Dès lors, il conviendrait de préciser la nature des motifs de non entrée en matière énoncés à l'art. 7 LECF, à savoir sont-ils exhaustifs et/ou sont-ils des conditions essentielles d'autant plus que le SFI aura un niveau d'exigence bas pour accepter ces demandes laissant supposer qu'il ne les examinera pas sur le fonds.

- **Art. 10 Information des autorités fiscales**

L'autorité compétente en matière de procédure amiable étant le SFI, c'est ce dernier qui décide, en fonction des critères de l'art. 7 LECF, d'entrée ou non en matière. Sachant, par ailleurs, que, selon le rapport explicatif, « le seuil d'exigence pour l'ouverture d'une procédure amiable doit être fixé à un niveau bas »² et que les autorités fiscales ne seront consultées qu'une fois la demande de procédure amiable acceptée³, alors même que ce sont ces dernières qui sont impactées, il est dès lors primordiale que celles-ci soient informées de la demande dès son dépôt et puissent, à tout le moins prendre position sur l'entrée en matière, à savoir sur le bienfondé d'une application effective ou potentiellement contraire aux CDI lors des travaux de taxation. Ce faisant, en ayant pris part à la procédure amiable au stade de l'examen de la demande d'ouverture, les cantons seront renforcés dans leur qualité à recourir s'ils entendent s'opposer à la décision d'entrée en matière du SFI (art. 9 LECF).

Offrir la possibilité aux autorités fiscales de présenter leur observation au moment où le SFI prépare son argumentaire, afin de préparer aux mieux la négociation avec l'autre Etat contractant⁴ est, certes, à saluer, mais s'avère dans les faits insuffisant. En effet, bien que, selon l'art. 10 al. 1 LECF, les autorités fiscales compétentes seront avisées des demandes de procédure amiable, ni la loi ni le rapport explicatif n'est pas très explicite sur le moment où interviendra cette communication et donc, sur la possibilité ou non pour l'autorité de recourir contre la décision d'entrée en matière. Cette participation des autorités fiscales à la procédure est largement lacunaire, cela d'autant plus, qu'une fois entrée en matière et la procédure amiable engagée, l'autorité fiscale

² Rapport explicatif LECF, p. 9.

³ Rapport explicatif LECF, p. 10.

⁴ Rapport explicatif LECF, p. 10.

n'aura plus accès au contenu de cette procédure amiable, tant sur les faits que le fond, jusqu'à l'acceptation des résultats de cette dernière par les contribuables concernés. A ce stade de la procédure, elle n'aura la possibilité que d'exécuter l'accord résultant de la dite-procédure sans moyen de recours contre cette dernière.

- **Art. 12 Statut et obligation de collaborer du requérant**

Cette disposition prévoit l'obligation de collaboration du requérant dans la procédure amiable. Si lors de l'ouverture de la procédure amiable, le requérant viole ses obligations de collaborations (art. 5 LECF) et peut, à ce titre, voir sa demande de procédure amiable être rejetée, aucune sanction n'est prévue, dans un cas de figure identique, dans la phase d'exécution de la procédure amiable. Il conviendrait donc de prévoir à tout le moins qu'un tel manquement à ses devoirs, entrainera, pour le requérant, la perception de frais et d'indemnités (art. 17 LECF) cette procédure amiable n'étant pas régit par la procédure administrative.

- **Art. 15 Approbation de la mise en œuvre**

Lorsqu'à la fin de la négociation de la procédure entre les Etats contractants un accord est trouvé pour éliminer la double imposition internationale, cette solution ne devient contraignante qu'avec l'approbation de la personne concernée par celle-ci. Par cette ratification, la personne concernée approuve les effets de l'accord et renonce à toutes les voies de droit en rapport avec l'objet de l'accord amiable.

En usant du terme « consentement », dans son rapport explicatif, pour qualifier l'approbation de la personne concernée, le SIF ouvre la porte à une potentielle annulation de l'accord amiable pour vice du consentement soit par une erreur essentielle, un dol, une crainte fondée ou une lésion alors même que l'objectif de l'art. 15 LECF est d'éviter toute remise en question de l'accord amiable après son approbation. Dès lors, il serait souhaitable qu'une autre terminologie soit employée.

- **Art. 16 Convention interne**

Avant de procéder à la conciliation entre les deux Etats contractants, l'Etat requis doit d'abord examiner s'il peut remédier à l'imposition contraire à la convention sans l'aide de l'autre Etat. Si le SFI et l'autorité fiscale compétente conviennent, par le biais d'une convention interne, à une correction nationale de l'imposition précédente sans devoir ouvrir une procédure amiable entre Etats alors celle-ci équivaut à un accord amiable au sens de la LECF.

Il s'agit, selon le rapport explicatif, d'une simplification administrative par rapport à la pratique. Toutefois, un tel processus ne doit pas permettre au contribuable qui n'aurait pas agi dans les délais ou invoqué des motifs au cours de la procédure ordinaire d'utiliser l'outil de la demande d'accord amiable pour régler une problématique d'imposition internationale. C'est pourquoi il convient, comme expliqué ci-avant, que le SFI sollicite l'avis de l'autorité fiscale compétente au moment de la décision d'entrée en matière afin d'éviter un tel cas de figure.

- **Art. 18 Principes de mise en œuvre de l'accord amiable**

L'autorité fiscale se devant, suite à la notification de l'accord amiable par le SFI, de mettre en œuvre d'office ce dernier pour autant que la procédure de taxation ne soit pas encore entrée en force, la personne concernée, pour faire suite à son obligation de renoncer à tout recours en rapport avec l'objet réglé par l'accord amiable de l'art. 15 al. 2 LECF, se doit de clore toute les procédures relatives en cours en rapport avec

l'accord. Dès lors, l'accord n'est mis en œuvre que si lesdites procédures sont closes. Toutefois, ni la disposition ni le rapport explicatif ne précisent dans quel laps de temps la personne concernée se doit d'agir pour clore les procédures en cours.

Par ailleurs, étant donné qu'il existe jusqu'à la mise en œuvre de l'accord, selon le rapport explicatif concernant tant l'art. 2 que l'art. 18 al. 3 LECF, une simultanéité possible des procédures (amiable et interne), il se peut que lorsque l'accord amiable est finalisé, la procédure interne le soit également sans que la décision ne soit entrée en force et que si les deux procédures concernent, même partiellement, le même objet, que les solutions soient divergentes. Dès lors, l'autorité fiscale se verrait dans l'obligation d'appliquer l'accord en dépit des arrêts ou décision de droit interne. Ce faisant, le contribuable aurait possiblement le choix entre deux traitements fiscaux différents pour une même problématique, lui laissant l'opportunité de choisir le plus favorable. Cela d'autant que l'art. 15 LECF ne précise pas dans quel intervalle temporel la personne concernée doit approuver l'accord conclu si ce n'est qu'une fois la procédure ordinaire entrée en force ce n'est plus l'art. 18 LECF qui s'applique mais l'art. 19 LECF. Une telle situation est rendue possible de par le fait que les procédures peuvent courir simultanément et que le processus d'accord amiable n'a pas d'effet suspensif sur la procédure interne ou du moins sur la question qui fait l'objet de la procédure d'accord amiable.

- **Art. 19 Décision de mise en œuvre**

Selon le rapport explicatif de l'art. 18 al. 2 LECF, lorsque l'accord amiable peut être mis en œuvre car la procédure de taxation est encore en cours ou non entrée en force alors l'autorité fiscale doit appliquer d'office celui-ci. Par contre, lorsqu'il n'est plus possible de mettre en œuvre d'office l'accord amiable dans le cadre d'une procédure en cours, alors cette dernière s'effectue au moyen d'une décision de mise en œuvre de l'autorité fiscale basée sur l'art. 19 LECF. Il est cependant malheureux qu'à la lecture des deux dispositions, la formulation choisie ne permette pas de comprendre l'articulation de ces articles dans le processus de la procédure de taxation. Conséquemment, il conviendrait donc à tout le moins de renommer les titres de ces deux dispositions.

Dans le cas couvert par l'art. 19 LECF, les décisions ou arrêts entrés en force dans la procédure interne ne sont, selon le rapport explicatif de l'art. 19 LECF, pas pris en compte dans la mesure où ils concernent l'objet de l'accord amiable. Partant, si la procédure interne arrive à une conclusion différente de l'accord, le contribuable a alors l'opportunité de choisir la solution la plus avantageuse. Une telle situation est rendue possible de par le fait que les procédures, internes et amiables, sont concomitantes et que l'engagement dans un processus d'accord amiable n'a pas d'effet suspensif sur la procédure interne ou du moins sur la question qui fait l'objet de la procédure d'accord amiable.

Par ailleurs, la procédure amiable étant indépendante de la procédure interne, leur mise en œuvre devrait, selon le rapport explicatif de l'art. 19 LECF, faire l'objet de décision distincte. C'est donc, dans la conception de la LECF tel que le comprend le Canton de Vaud, deux décisions qui doivent être rendues : une première, la décision de taxation et une seconde, la décision de mise en œuvre de l'accord amiable qui ne détermine que le crédit d'impôt ou la charge fiscale future du contribuable, pour ne pas permettre au contribuable d'invoquer des motifs qu'il aurait déjà pu faire valoir dans la procédure ordinaire, la décision de taxation restant en vigueur. Toute autre interprétation de l'art. 19 LCF permettrait, par le biais de la décision de mise en œuvre, de voir la décision

ordinaire être revue sur des éléments n'ayant aucun lien avec l'accord amiable puisque celle-ci ouvre, selon l'art. 19 al. 3 et 4 LECF, les mêmes dispositions relatives à la procédure et voies de droit que la décision de taxation allant ainsi contre les principes régissant la procédure en droit fiscal.

A cette fin, nous rappelons que la volonté exprimée tant à l'art. 14 LECF, qu'à l'art. 15 LECF ou encore aux art. 16 LECF et 18 LECF est que seule une application incorrecte de l'accord amiable de la part de l'autorité fiscale compétente doit pouvoir faire l'objet du même processus de recours que la décision de taxation et non pas l'ensemble des éléments de la décision de taxation.

Partant, le Canton de Vaud ne peut que constater qu'eu égard à la formulation actuelle tant de l'art. 19 LECF que du rapport explicatif y relatif, rien ne garantit une telle interprétation. Il serait donc souhaitable, pour la sécurité du droit et l'égalité de traitement des contribuables dans la procédure de taxation, que le présent article soit repensé et reformulé.

- **Art. 20 Décisions et prononcés entrés en force**

Selon cet article, la décision ordinaire de taxation qui entre en force n'est exécutoire que pour la partie qui ne concerne pas la matière faisant l'objet de la procédure d'accord amiable. Eu égard, au temps que peut prendre un tel processus, le Canton de Vaud juge qu'il est peu opportun, en raison du délai de prescription absolu de 15 ans, de limiter la portée d'une décision rendue exécutoire d'autant qu'il est prévu à l'art. 22 LECF des intérêts rémunératoires. Dès lors, il serait souhaitable de supprimer l'art. 20 LECF.

- **Art. 21 Obligation de mise en œuvre incombant à l'autorité fiscale compétente**

En vertu de l'article 21 al. 1 LECF, la demande d'ouverture d'une procédure amiable devrait être présentée dans les dix ans suivant la notification de la décision ou du prononcé. Selon le projet, la mise en œuvre de l'accord amiable ne serait alors plus soumise à un délai de prescription. Comme l'expérience l'a montré à plusieurs reprises, il peut s'écouler plusieurs années avant que les procédures amiables ne soient closes. En l'absence de délai pour l'obligation de mise en œuvre de l'accord, des incertitudes juridiques apparaissent pour les contribuables et les autorités. L'absence de délai signifierait que la Confédération, les cantons et les communes devraient rembourser d'importants montants d'impôts pour des périodes d'imposition antérieures à dix ans. Cela ne semble pas adéquat. En outre, les autorités fiscales ne disposent souvent plus des documents pertinents à l'issue des procédures amiables pour les périodes d'imposition de plus de dix ans et ne peuvent plus émettre les décisions initiales parce que les systèmes de taxation de l'époque ne sont plus utilisés. Enfin, des difficultés en matière de perception peuvent survenir si, par exemple, une personne morale imposable a été liquidée dans l'intervalle. C'est pourquoi, il conviendrait de prévoir un délai absolu pour la mise en œuvre de cet accord cela d'autant si l'art. 20 LECF perdure dans le projet final de la LECF.

- **Art. 34 Maintien du secret**

A l'aune de cette disposition, le Canton de Vaud s'interroge sur le fait que la LECF n'offre pas, à l'instar de ce que prévoit l'art. 12 al. 1 LECF pour le requérant, la possibilité pour les autorités fiscales d'être informées du déroulement du processus de négociation de l'accord amiable alors même qu'elles sont soumises au secret fiscal.

3. Conclusion :

L'introduction d'une base légale pour la mise en œuvre des procédures amiables doit être saluée dans la mesure où elle renforce la sécurité juridique pour les contribuables et les autorités concernées. Cela améliore également l'image de la Suisse en tant que place économique. Il convient également de saluer le fait que les autorités fiscales compétentes soient informées par le Secrétariat d'État aux questions financières internationales des demandes d'ouverture de la procédure amiable et qu'elles aient la possibilité de formuler des observations (art. 10 LECF). Les autorités fiscales, en tant qu'autorités de taxation, disposent souvent d'informations plus détaillées sur le demandeur, qui peuvent ne pas être connues du SFI et qui peuvent être (stratégiquement) utiles pour les négociations de l'accord amiable. Ces procédures peuvent avoir un impact financier considérable sur les recettes fiscales des cantons et des communes concernés, en particulier dans le domaine des prix de transfert entre sociétés internationales de groupe. Il convient donc qu'outre le demandeur, l'autorité fiscale compétente puisse exposer son point de vue sur la question. Toutefois, contrairement au projet soumis à consultation, le Canton de Vaud, pense que les autorités fiscales compétentes devraient pouvoir exposer leur prise de position tant lors de la préparation des négociations de l'accord amiable que lors de la décision d'entrée en matière. Enfin, comme expliqué ci-avant, des précisions doivent impérativement être apportées en matière de processus de mise en œuvre de l'accord, de voies de droit ouverte, de délai absolu et de champ d'application de ce dernier pour permettre aux cantons, à qui incombent l'application de ces accords, de les mettre en œuvre dans le respect du droit interne.

En vous remerciant d'avance pour la prise en considérations de nos observations, nous vous prions, Monsieur le Conseiller fédéral, d'agréer nos salutations distinguées.

AU NOM DU CONSEIL D'ETAT

LA PRESIDENTE



Nuria Gorrite

LE CHANCELIER



Vincent Grandjean

Copies

- OAE
- ACI