



16.078

**Message
concernant l'approbation et la mise en œuvre
de l'accord multilatéral entre autorités compétentes
portant sur l'échange des déclarations pays par pays
(Loi fédérale sur l'échange international automatique des déclarations
pays par pays des groupes d'entreprises multinationales, LEDPP)**

du 23 novembre 2016

Madame la Présidente,
Monsieur le Président,
Mesdames, Messieurs,

Par le présent message, nous vous soumettons en vous proposant de les adopter:

- le projet d'arrêté fédéral portant approbation de l'accord multilatéral entre autorités compétentes portant sur l'échange des déclarations pays par pays
- le projet de loi fédérale sur l'échange international automatique des déclarations pays par pays des groupes d'entreprises multinationales

Nous vous prions d'agréer, Madame la Présidente, Monsieur le Président, Mesdames, Messieurs, l'assurance de notre haute considération.

23 novembre 2016

Au nom du Conseil fédéral suisse:

Le président de la Confédération,
Johann N. Schneider-Ammann
Le chancelier de la Confédération,
Walter Thurnherr

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 au transfert artificiel de bénéfices dans des États 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. La mise en place de l'échange automatique des déclarations pays par pays fait partie des résultats du projet BEPS.

Contexte

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 été dédiées. L'une de ces actions visait à réexaminer la documentation des prix de transfert (action 13). À 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 au transfert de bénéfices est essentiel. C'est pourquoi le rapport de l'OCDE sur la documentation des prix de transfert et la déclaration pays par pays publié le 5 octobre 2015 (rapport sur l'action 13) prévoit la mise en œuvre de l'échange de la déclaration pays par pays. Il s'agit d'un standard minimum que tous les États 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 États et territoires relatives à la répartition mondiale des chiffres d'affaires, des impôts acquittés et d'autres chiffres-clés des groupes d'entreprises multinationales. La déclaration pays par pays fournit également des données sur les principales activités économiques des entités constitutives d'un groupe. 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 États et territoires où le groupe 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 au transfert de bénéfices. Selon le standard de l'OCDE, les informations de la déclaration pays par pays sont destinées uniquement aux autorités fiscales et ne sont pas publiées.

Contenu du projet

L'échange des déclarations pays par pays se fonde sur 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) qui lui-même se base sur l'art. 6 de la Convention du Conseil de l'Europe et de l'OCDE du 25 janvier 1988 concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, telle qu'amendée par le Protocole de 2010 (Convention). La Convention a été approuvée par l'Assemblée fédérale le 18 décembre 2015 et entrera en vigueur le 1^{er} janvier 2017. La mise en œuvre de l'échange automatique des déclarations pays par pays par la Suisse demande au surplus:

- La ratification de l'accord EDPP. Cet accord, signé par la Suisse le 27 janvier 2016, concrétise l'échange automatique des déclarations pays par pays.*
- L'adoption de la loi fédérale sur l'échange international automatique des déclarations pays par pays des groupes d'entreprises multinationales (loi sur l'échange des déclarations pays par pays, LEDPP). L'accord EDPP et la Convention fixent les bases matérielles de l'échange automatique des déclarations pays par pays entre la Suisse et ses États partenaires. Ils ne contiennent toutefois pas de dispositions sur l'établissement de la déclaration pays par pays, ni sur l'exécution de l'échange. Ces points doivent donc être réglés dans une loi fédérale, ce qui explique la nécessité d'adopter la LEDPP. Cette loi s'inspire du modèle de législation proposé par l'OCDE ainsi que de la loi sur l'échange automatique de renseignements en matière fiscale.*

La ratification de l'accord EDPP et l'adoption de la LEDPP font l'objet du présent message. L'accord EDPP n'a pas d'incidence sur la question de savoir avec quels États la Suisse échangera les déclarations pays par pays. Le projet de loi prévoit que le Conseil fédéral pourra faire ultérieurement et séparément le choix des pays avec lesquels la Suisse souhaiterait procéder à l'échange des déclarations pays par pays.

Table des matières

Condensé	34
1 Prémisses du projet de loi	38
1.1 Contexte	38
1.2 Documentation des prix de transfert et déclaration pays par pays de l'OCDE	38
1.3 Présentation du standard international de la déclaration pays par pays	40
1.3.1 Contribuables visés	41
1.3.2 Contenu	41
1.3.3 Calendrier de mise en œuvre	42
1.3.4 Obtention des informations par les autorités fiscales	42
1.3.5 Contrôle et suivi de la mise en œuvre	47
1.4 Position de la Suisse	47
1.5 Mise en œuvre du standard par la Suisse	48
1.5.1 Bases légales nécessaires	48
1.5.2 Activation bilatérale de l'échange des déclarations pays par pays	48
1.5.3 Calendrier de mise en œuvre en Suisse	49
1.6 Relations avec d'autres accords	50
1.6.1 Conventions contre les doubles impositions et accords sur l'échange de renseignements fiscaux	50
1.6.2 Accord multilatéral entre autorités compétentes concernant l'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers (accord EAR)	50
1.6.3 Accord sur la fiscalité de l'épargne avec l'UE	51
1.7 Mise en œuvre par les autres États	51
1.7.1 Généralités	51
1.7.2 Union européenne	51
2 Procédure de consultation relative à l'accord EDPP et à la LEDPP	53
2.1 Résultats de la procédure de consultation	53
2.2 Nouveautés par rapport au projet mis en consultation	54
3 Commentaire des dispositions de l'Accord multilatéral entre autorités compétentes portant sur l'échange des déclarations pays par pays	56
4 Commentaire des dispositions de la législation d'application (LEDPP)	65
5 Conséquences	83
5.1 Conséquences pour la Confédération, les cantons et les communes	83
5.2 Conséquences économiques	84
5.3 Conséquences fiscales	85

6	Relation avec le programme de la législature	86
7	Aspects juridiques	86
7.1	Constitutionnalité	86
7.2	Forme de l'acte à adopter	87
7.3	Délégation de compétences législatives	87
	Loi fédérale sur l'échange international automatique des déclarations pays par pays des groupes d'entreprises multinationales (LEDPP) (Projet)	89
	Arrêté fédéral portant approbation de l'accord multilatéral entre autorités compétentes portant sur l'échange des déclarations pays par pays (Projet)	101
	Accord multilatéral entre autorités compétentes portant sur l'échange des déclarations pays par pays	103

Message

1 Prémises du projet de loi

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 États 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 de l'érosion de la base d'imposition et du 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 États du G20 ont participé aux travaux techniques sur un pied d'égalité avec les États 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 BEPS. L'une de ces actions vise à réexaminer la documentation des prix de transfert (action 13). À 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 au transfert de bénéfices, est essentiel.

1.2 Documentation des prix de transfert et 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 aux gouverneurs des banques centrales des États du G20 les 20 et 21 septembre 2014, puis aux chefs d'État du G20 les 15 et 16 novembre 2014.

Sur la base du rapport de septembre 2014, l'OCDE a publié en février 2015² les premières recommandations 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 déclara-

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.

tion pays par pays³. Finalement, l'ensemble de ces documents ont été consolidés dans le rapport 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 aux gouverneurs des banques centrales des États du G20 le 8 octobre 2015 et aux chefs d'État 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.

Le 29 juin 2016, l'OCDE a publié de nouvelles recommandations sur la mise en œuvre de l'échange des déclarations pays par pays⁵. L'OCDE adresse notamment la question des différences temporelles dans la mise en place par les États des bases légales nécessaires à l'obtention et à l'échange des déclarations pays par pays. Les recommandations publiées par l'OCDE n'ont pas pu être prises en compte dans le projet de loi soumis à la procédure de consultation qui a débuté le 13 avril 2016. Dans la mesure où ces recommandations apportent des précisions et des clarifications utiles à la mise en œuvre du standard en Suisse, elles ont été intégrées dans le projet de loi faisant l'objet du présent message.

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 fiscales⁶, qui traite aujourd'hui déjà de la documentation des prix de transfert. Cette nouvelle version du chapitre V sera 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. L'intégration du nouveau chapitre V aux Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert a été approuvée par le Conseil de l'OCDE en date du 23 mai 2016. Cette nouvelle version prendra en compte l'ensemble des modifications décidées dans le cadre du projet BEPS et des travaux usuels du groupe de travail sur l'imposition des sociétés multinationales de l'OCDE.

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*).

L'engagement politique pris par les États 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 États 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

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, Instructions relatives à la mise en œuvre de la déclaration pays par pays: BEPS action 13, publié le 29 juin 2016, révisé le 12 octobre 2016.

⁶ OCDE, Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales, 2010.

l'échange de la déclaration pays par pays et non l'établissement du fichier principal et du fichier local.

La déclaration pays par pays contient des données par États et territoires relatives à la répartition mondiale des chiffres d'affaires, des impôts acquittés et d'autres chiffres-clé des groupes d'entreprises multinationales. La déclaration pays par pays donne également des indications sur les principales activités économiques des entités constitutives d'un 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 ne sont ni publiés ni mis à la disposition du public d'une quelconque manière.

1.3 Présentation du standard international de la déclaration pays par pays

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 mise en œuvre ainsi que les outils nécessaires aux autorités fiscales pour obtenir l'information.

Le rapport sur l'action 13 contient les outils suivants:

- 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 États 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 (accord EDPP). 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 contre les doubles impositions (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.

1.3.1 Contribuables visés

Selon la définition donnée par l'accord EDPP, sont des groupes d'entreprises multinationales les groupes qui comprennent deux entreprises ou plus, dont la résidence fiscale se trouve dans des États et territoires différents, ou qui comprennent une entreprise établie dans un État ou territoire à des fins fiscales mais qui est soumise à l'impôt dans un autre État ou territoire par un établissement stable. Le standard 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 suisses⁷ seront tenus de fournir une déclaration pays par pays. Selon les chiffres disponibles, cette obligation devrait concerner environ 200 groupes d'entreprises multinationales sur le territoire suisse. En outre, selon sa structure actuelle, la Banque nationale suisse est considérée comme exclue de la définition du groupe d'entreprises multinationales.

1.3.2 Contenu

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 État 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 État 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 de recherche A qui emploie 100 employés à temps plein, l'entité de fabrication B qui emploie 350 employés à temps plein et l'entité de financement C qui emploie 50 employés à temps partiel à 50 %, la somme devant être inscrite pour la ligne concernant la Suisse sera de 475.

⁷ Pour des raisons pratiques, le montant de 901,8 millions de francs suisses a été arrondi.

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 État ou territoire, leur État de constitution s'il diffère de l'État de résidence fiscale et la nature des principales activités économiques qu'elles exercent. Ce tableau doit être complété par une ou plusieurs croix. À 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.

Le tableau 3 permet de fournir des informations complémentaires.

1.3.3 Calendrier de mise en œuvre

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. Les groupes d'entreprises multinationales concernés disposent d'un délai de douze mois à compter de la clôture de la période fiscale déclarable pour finaliser et fournir les déclarations pays par pays. Les premières déclarations pays par pays seront donc fournies au plus tard à la fin de l'année 2017 (tout au moins pour les sociétés dont la période fiscale débute au 1^{er} janvier). Par conséquent, les premiers échanges auront 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).

Puisque la Suisse doit d'abord introduire la base légale correspondante, elle n'est pas en mesure de respecter le calendrier de mise en œuvre recommandé par l'OCDE (voir ch. 1.5.3).

1.3.4 Obtention des informations par les autorités fiscales

Le standard 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 État de résidence, qui l'échange sur une base automatique avec l'ensemble des États ou territoires où le groupe dispose d'une entité constitutive, pour autant que ces États ou territoires aient conclu un accord permettant l'échange des déclarations pays par pays. À certaines conditions, 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

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

la société mère. Un tel mécanisme est prévu par l'art. 9 du projet de loi. Dans ce cas particulier, l'État de résidence de la société mère de substitution est celui qui transmet la déclaration pays par pays aux États et territoires sur lesquels le groupe dispose d'une entité constitutive. Dans ces deux cas de figure, la transmission de la déclaration pays par pays se fonde sur des bases conventionnelles (mécanisme principal), soit sur l'accord EDPP ou sur un accord prévoyant l'échange des déclarations pays par pays.

Les États qui le souhaitent peuvent cependant prévoir dans leur législation interne un mécanisme leur permettant de s'adresser directement à l'entité constitutive présente sur leur territoire en lui demandant de fournir la déclaration pays par pays contenant les informations de l'ensemble du groupe (mécanisme secondaire).

Enfin, pour les États qui ne sont pas en mesure de mettre en œuvre le standard pour la période fiscale débutant le 1^{er} janvier 2016 ou après cette date, l'OCDE a déclaré qu'il était possible pour ces États de prévoir dans leur législation interne de fournir la déclaration pays par pays de manière volontaire (mécanisme volontaire). Cette possibilité s'adresse aux groupes dont la société mère se situe dans lesdits États.

**Mécanisme principal:
échange des déclarations pays par pays sur la base de l'accord multilatéral
entre autorités compétentes portant sur l'échange des déclarations pays par
pays**

Le standard propose plusieurs outils pour l'échange automatique des déclarations pays par pays. Cependant, la majorité des États et territoires devraient 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. L'accord EDPP permet d'atteindre ces objectifs et d'éviter de nombreuses négociations avec un grand nombre d'États partenaires. 49 États et territoires ont signé l'accord EDPP (état au 21 octobre 2016)⁹. L'accord EDPP est largement inspiré de l'accord multilatéral entre autorités compétentes concernant l'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers. La base juridique de droit international de l'accord EDPP est l'art. 6 de la Convention.

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

Avant de pouvoir procéder à l'échange automatique des déclarations pays par pays, celui-ci doit être activé.

⁹ www.oecd.org/tax > Base Erosion and Profit Shifting > BEPS Actions > List of CbC MCAA signatories.

Quatre conditions doivent être remplies à cet effet:

- la Convention doit être en vigueur à l'égard des deux États ou territoires;
- les deux États ou territoires doivent avoir signé l'accord EDPP;
- les deux États 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 États ou territoires doivent avoir notifié au secrétariat de l'organe de coordination (cf. section 1, par. 1, let. j, de l'accord EDPP) qu'ils souhaitent échanger des déclarations pays par pays avec l'autre État de manière automatique ou l'un ou les deux États ou territoires doivent avoir exprimé l'intention que l'accord EDPP prenne effet à l'égard de tous les autres États qui ont adressé une notification.

L'accord EDPP prévoit que chaque État 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.

Mécanisme secondaire:

obtention de la déclaration pays par pays sur la base du droit interne

Dans le cas où un État ou territoire ne mettrait pas en œuvre l'échange des déclarations pays par pays ou que l'échange ne serait pas effectif, un mécanisme secondaire peut être appliqué. La mise en place du mécanisme secondaire n'est pas considérée comme obligatoire pour satisfaire au standard de l'OCDE. Les États sont donc libres de l'introduire dans leur législation interne ou d'y renoncer.

Le mécanisme secondaire permet d'obtenir la déclaration pays par pays sans passer par la voie conventionnelle lorsque certaines conditions prévues par les recommandations de l'OCDE sont réunies. L'obtention de la déclaration pays par pays doit se faire de préférence par le biais de la voie conventionnelle (mécanisme principal) et l'utilisation du mécanisme secondaire devrait rester une *ultima ratio*. Cependant, il peut s'avérer utile dans le cas où un État ou territoire ne mettrait pas en œuvre le standard de l'échange des déclarations pays par pays. Le mécanisme secondaire est prévu à l'art. 8 du projet de loi.

Les cas de figure permettant d'appliquer le mécanisme secondaire devraient être limités à ceux recommandés par le modèle de législation interne mis à disposition par l'OCDE dans le rapport sur l'action 13.

Lorsque le mécanisme secondaire est appliqué, l'échange ne se fonde pas sur l'art. 6 de la Convention. Par conséquent, il n'y a pas de garanties conventionnelles, notamment en ce qui concerne le principe de spécialité. Dans ce cas, la confidentialité des données est fonction de la législation interne de chaque État.

**Mécanisme volontaire:
échange des déclarations pays par pays antérieures à l'entrée en vigueur
de la loi sur la base de l'accord multilatéral entre autorités compétentes
portant sur l'échange des déclarations pays par pays**

Pour la Suisse ainsi que pour d'autres pays, le calendrier de mise en œuvre ne se calque pas sur les dates recommandées par le standard. Le rapport de l'action 13 mentionne dans ce contexte que certaines juridictions peuvent avoir besoin de plus de temps pour respecter leur processus législatif interne et mettre en œuvre les bases légales nécessaires¹⁰.

Les différences de calendrier dans la mise en œuvre du standard peuvent conduire à des problématiques éphémères et transitoires spécifiquement liées au décalage temporel des processus législatifs nationaux. En particulier, le mécanisme secondaire pourrait être appliqué par un État qui a déjà mis en place les bases légales nécessaires. Il pourrait par ce biais exiger la remise de la déclaration pays par pays d'entités constitutives résidentes sur son territoire en raison du fait que l'État de résidence de la société mère ne dispose pas encore des bases légales nécessaires pour l'exiger et l'échanger. Dans un tel cas de figure, il ne faut pas oublier que l'obtention des déclarations pays par pays sur la base des dispositions conventionnelles reste la voie principale. Appliquer le mécanisme secondaire alors qu'un État est en passe de mettre en place les bases légales nécessaires à l'échange des déclarations pays par pays ne correspondrait pas à l'esprit du standard. En effet, lorsqu'il existe un moyen d'obtenir la déclaration pays par pays sur une base conventionnelle, le mécanisme secondaire devient en principe inapplicable¹¹. C'est pourquoi, l'OCDE précise dans ses recommandations du 29 juin 2016 que la déclaration pays par pays peut être fournie durant cette période transitoire de manière volontaire par la société mère¹². Si cette possibilité est utilisée, le recours au mécanisme secondaire ne devrait plus être nécessaire car la déclaration pays par pays sera fournie sur la base de l'accord EDPP.

Les groupes d'entreprises multinationales qui résident dans des États où la déclaration pays par pays n'est pas exigée de la société mère disposent de deux options pour que la transmission de la déclaration pays par pays se fasse sur une base conventionnelle. Premièrement, il leur est possible de désigner une société mère de substitution dans un État qui exige le dépôt de la déclaration pays par pays. Les autorités compétentes de cet État procéderaient ainsi à l'échange de la déclaration pays par pays avec les autres États dans lesquels se situe une entité du groupe. Deuxièmement, les groupes d'entreprises multinationales peuvent décider de fournir la déclaration pays par pays de manière volontaire par le biais de leur société mère.

Le mécanisme est dit volontaire en raison du fait que l'État dans lequel est fournie la déclaration pays par pays ne disposait pas encore des bases légales nécessaires durant la période fiscale à laquelle se rattachent les données.

¹⁰ OCDE, Action 13 – Documentation des prix de transfert et déclaration pays par pays, par. 50.

¹¹ OCDE, Instructions relatives à la mise en œuvre de la déclaration pays par pays: BEPS action 13, publié le 29 juin 2016, révisé le 12 octobre 2016, p. 4s.

¹² OCDE, Instructions relatives à la mise en œuvre de la déclaration pays par pays: BEPS action 13, publié le 29 juin 2016, révisé le 12 octobre 2016, p. 4 et ss.

Bien que cette possibilité ne soit pas explicitement prévue dans l'accord EDPP, les déclarations pays par pays fournies de manière volontaire peuvent, selon l'interprétation de l'OCDE, être transmises sur la base de l'accord EDPP pour autant que les conditions suivantes soient remplies:

- la société mère a fourni volontairement une déclaration pays par pays dans les délais impartis, à savoir au plus tard douze mois après le dernier jour de la période fiscale déclarable;
- au moment où la société mère fournit sa déclaration pays par pays, son État de résidence a mis en vigueur les bases légales nécessaires lui permettant d'exiger la déclaration pays par pays;
- au moment où la société mère fournit sa déclaration pays par pays, l'accord EDPP est applicable, cela signifie que la notification en vertu de la section 8, par. 1 doit avoir été effectuée;
- l'État de résidence de la société mère ne doit pas avoir été notifié d'une défaillance systémique;
- si des notifications sont requises dans l'État de la société mère celles-ci doivent avoir été effectuées selon la législation applicable; ces notifications peuvent notamment être les suivantes: (1) notification de la société mère à l'autorité fiscale de son État de résidence pour l'informer qu'elle fournira volontairement la déclaration pays par pays et (2) notification de l'entité constitutive à l'autorité fiscale de son État de résidence qui souhaite appliquer le mécanisme secondaire que la déclaration pays par pays sera fournie de manière volontaire par la société mère du groupe auprès des autorités fiscales de son propre État de résidence.

Lorsqu'un État a prévu la possibilité de fournir les déclarations pays par pays de manière volontaire dans sa législation interne, il n'est pas garanti que l'échange puisse être réciproque. Par exemple, l'État X effectue la notification, en application de la section 8 de l'accord EDPP, en indiquant qu'il exigera de fournir la déclaration pays par pays à partir des périodes fiscales débutant le 1^{er} janvier 2017 ou après cette date. L'État X ne prévoit pas la possibilité de fournir la déclaration pays par pays de manière volontaire pour la période fiscale 2016. L'État Y indique dans sa notification qu'il exigera la déclaration pays par pays à partir des périodes fiscales débutant le 1^{er} janvier 2018 ou après cette date. L'État Y prévoit cependant la possibilité de fournir la déclaration pays par pays de manière volontaire pour les périodes fiscales 2016 et 2017. L'État X a mentionné l'État Y comme étant un État avec qui il souhaite procéder à l'échange et inversement. Dans cette hypothèse, si un groupe dont la société mère est résidente de l'État Y fournit la déclaration pays par pays pour la période fiscale 2016 de manière volontaire, l'État X la recevra sur la base de l'accord EDPP. Toutefois, l'État Y ne recevra pas les déclarations pays par pays des groupes dont la société mère est dans l'État X pour les périodes fiscales débutant le 1^{er} janvier 2017.

1.3.5 Contrôle et suivi de la mise en œuvre

Les résultats du projet BEPS prenant la forme de standards minimaux, tels que l'échange des déclarations pays par pays feront l'objet d'un contrôle au niveau de l'OCDE. À cet effet, l'OCDE a mis en place un cadre inclusif (*«inclusive framework»*) qui accueille tous les pays de l'OCDE et du G20 ainsi que tous les autres pays s'étant engagés politiquement à respecter les standards minimaux découlant du projet BEPS.

Au niveau technique, la mise en œuvre de la déclaration pays par pays fera l'objet d'un suivi. Pour ce faire, l'OCDE est en passe de constituer un groupe conjoint ad hoc qui sera composé de 40 représentants provenant du groupe de travail n° 6 sur les sociétés multinationales et du groupe de travail n° 10 sur l'échange de renseignements. Dans un premier temps, le groupe ad hoc aura pour tâche de déterminer les critères sur la base desquels les États seront évalués dans leur mise en œuvre de l'échange des déclarations pays par pays. Dans un deuxième temps, chaque État fera l'objet d'une évaluation.

De plus, il a été décidé que les États 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.

1.4 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. Le 21 septembre 2015, les commissions de l'économie et des redevances des deux Chambres ont été informées des résultats du projet BEPS par le DFF. L'approbation s'est faite par tous les États membres de l'OCDE et du G20 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 le transfert de bénéfices.

Le Conseil fédéral considère que la déclaration pays par pays est un outil qui devrait permettre de lutter efficacement contre le phénomène de l'érosion de la base d'imposition et du transfert de bénéfices, en 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 que le fichier principal et le fichier local soient établis et qu'ils doivent être fournis aux autorités fiscales suisses.

1.5 Mise en œuvre du standard par la Suisse

1.5.1 Bases légales nécessaires

L'échange des déclarations pays par pays se fonde sur l'accord EDPP qui lui-même se base sur l'art. 6 de la Convention, lequel prévoit 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, elle entrera en vigueur le 1^{er} janvier 2017 et sera applicable dès le 1^{er} janvier 2018 pour la Suisse. La mise en œuvre de l'échange automatique des déclarations pays par pays par la Suisse demande au surplus la création de bases légales supplémentaires, à savoir:

- 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 États et territoires où se situe une entité constitutive du groupe d'entreprises multinationales;
- la 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 États partenaires; ses dispositions ne sont toutefois pas directement applicables et ne sont 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'Assemblée fédérale et sont sujets au référendum facultatif. Ils font l'objet du présent message.

1.5.2 Activation bilatérale de l'échange des déclarations pays par pays

Pour que la Suisse puisse appliquer l'échange automatique des déclarations pays par pays avec des États 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 État 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 État ou territoire (activation bilatérale). L'activation bilatérale se fait par le dépôt d'une liste d'États et territoires avec lesquels la Suisse souhaite activer l'échange des déclarations pays par pays. Après que la Suisse aura déposé sa liste auprès du secrétariat de l'organe de coordination, l'échange des déclarations pays par pays ne deviendra effectif que si les États et territoires figurant sur la liste suisse ont eux-mêmes inscrit la Suisse comme étant un État avec lequel ils souhaitent échanger les déclarations pays par pays. La réciprocité de l'échange est ainsi garantie. Elle peut toutefois faire défaut lorsque la déclaration pays par pays a été fournie de manière volontaire. La liste peut être complétée par la suite.

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

La LEDPP prévoit d'octroyer la compétence du choix des États et territoires avec lesquels la Suisse souhaite effectuer l'échange des déclarations pays par pays au Conseil fédéral (cf. art. 27 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 applicable entre les autorités compétentes, il existe un réel avantage à activer l'accord EDPP avec un large cercle de pays. Le Conseil fédéral sera en mesure d'arrêter son choix sur les premiers pays avec lesquels la Suisse souhaite effectuer l'échange des déclarations pays par pays dans le cadre de la préparation de l'entrée en vigueur de l'accord EDPP et de la LEDPP. La décision sur le choix des pays pourra intervenir après l'écoulement du délai référendaire.

1.5.3 Calendrier de mise en œuvre en Suisse

En Suisse, l'obligation de fournir une déclaration pays par pays ne pourra pas être introduite avant le 1^{er} janvier 2018. Toutefois, le présent projet contient une base légale visant la transmission des déclarations pays par pays concernant des périodes fiscales antérieures à l'entrée en vigueur de la LEDPP, afin que la Suisse puisse échanger des déclarations des sociétés mères résidentes de Suisse relatives à des périodes fiscales déclarables à compter du 1^{er} janvier 2016. Les groupes d'entreprises multinationales basés en Suisse sont invités à prendre les mesures nécessaires afin de mettre à la disposition des autorités étrangères les données de la déclaration pays par pays relatives aux périodes fiscales 2016 et 2017, comme le prévoit le standard de l'OCDE dans le rapport sur l'action 13. En effet, les entités constitutives à l'étranger détenues par une société mère résidente de Suisse pourraient, dans certains cas, être tenues de fournir la déclaration pays par pays sur la base du mécanisme secondaire.

Afin de réduire le nombre de cas d'application du mécanisme secondaire des États étrangers et de diminuer la charge administrative qui en découle pour le groupe concerné, le présent projet de loi prévoit que la déclaration pays par pays puisse être fournie de manière volontaire par la société mère pour les périodes fiscales antérieures à son entrée en vigueur (art. 28 LEDPP). En cas de remise volontaire de la déclaration pays par pays par la société mère résidente de Suisse, la transmission de la déclaration pays par pays se fait sur la base de l'accord EDPP, ce qui implique que les garanties conventionnelles sont applicables. En particulier, la confidentialité des données doit être respectée (voir à ce sujet les commentaires de la section 5 de l'accord EDPP).

Les groupes qui ne souhaitent pas fournir volontairement la déclaration pays par pays par leur société mère en Suisse peuvent alternativement désigner une société mère de substitution dans un État disposant des bases légales nécessaires à l'échange des déclarations pays par pays.

1.6 Relations avec d'autres accords

1.6.1 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 à l'échange de renseignements sur demande. Bien que l'art. 26 du Modèle de Convention de l'OCDE permette l'échange automatique, une disposition des protocoles des CDI conclues par la Suisse précise que les États contractants ne sont pas tenus d'échanger des renseignements de manière automatique. Les AERF conclus par la Suisse ne prévoient eux aussi 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 conclusion d'un accord spécifique.

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

L'accord EAR s'applique uniquement à l'échange automatique de renseignements sur les comptes financiers en matière fiscale. Les déclarations pays par pays n'entrent pas dans le champ d'application de l'accord EAR.

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

Afin de mettre en œuvre l'accord EAR, l'accord sur la fiscalité de l'épargne entre la Suisse et l'UE¹³ a été totalement révisé dans sa forme et son contenu. L'entrée en vigueur du protocole de modification¹⁴ est prévue au 1^{er} janvier 2017, de façon à ce que les données puissent être échangées à partir de 2018. L'accord révisé sur la fiscalité de l'épargne ne couvre pas les déclarations pays par pays.

1.7 Mise en œuvre par les autres États

1.7.1 Généralités

Suite à la publication du rapport sur l'action 13, de nombreux États ont annoncé qu'ils exigeraient la déclaration pays par pays pour les exercices débutant à partir du 1^{er} janvier 2016. Pour ces États, cela signifie que les premiers échanges devront avoir lieu à partir de 2018. Selon les informations disponibles, les États suivants exigent de fournir une déclaration pays par pays pour la période fiscale ayant débuté au 1^{er} janvier 2016 ou après cette date: l'Afrique du Sud, l'Australie, l'Autriche, le Danemark, l'Espagne, la Finlande, la France, l'Inde (depuis avril 2016), l'Irlande, l'Italie, le Japon (depuis avril 2016), le Mexique, la Norvège, les Pays-Bas, la Pologne, le Royaume-Uni ou encore la Turquie. Les États-Unis l'exigent pour les périodes fiscales débutant au 30 juin 2016 ou après cette date; quant au Pakistan, depuis le 1^{er} juillet 2016. Certains de ces États prévoient de requérir la déclaration pays par pays, le fichier principal et le fichier local, alors que d'autres se limitent à exiger la déclaration pays par pays.

1.7.2 Union européenne

Au sein de l'Union européenne, plusieurs réglementations en matière d'informations fournies pays par pays existent déjà. C'est notamment le cas pour les entreprises actives dans l'industrie extractive et forestière, qui doivent déclarer les paiements significatifs effectués au profit de gouvernement dans les pays où elles exercent leurs activités¹⁵. Ces informations sont publiées sous la forme d'un rapport annuel distinct mis à la disposition du public par l'entreprise elle-même. Les établissements de crédit et les entreprises d'investissement sont également soumis à l'obligation de publier les informations pays par pays suivantes: leur dénomination, la nature de leurs activités et leur localisation, leur chiffre d'affaires, leur nombre de salariés à temps plein, leur résultat d'exploitation avant impôt et les subventions publiques

¹³ RS **0.641.926.81**

¹⁴ FF **2015** 4975

¹⁵ Directive 2013/34/UE du Parlement européen et du Conseil du 26 juin 2013 relative aux états financiers annuels, aux états financiers consolidés et aux rapports y afférents de certaines formes d'entreprises, modifiant la directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil et abrogeant les directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil, JO L 182, 29.9.2013, p. 13 et ss.

reçues¹⁶. Ces informations incluent également celles des filiales et succursales des pays tiers.

Le 28 janvier 2016, la Commission européenne a publié une proposition de directive visant à modifier la directive 2011/16/UE du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal¹⁷. La proposition a été adoptée le 25 mai 2016 par le Conseil des ministres de l'économie et des finances (Conseil ECOFIN). La directive adoptée¹⁸ transpose le standard de l'OCDE en droit européen. Elle prévoit que les déclarations pays par pays soient échangées entre les autorités fiscales des États membres sur une base automatique. Les déclarations pays par pays sont destinées uniquement aux autorités fiscales des États membres où se trouvent des entités du groupe d'entreprises multinationales. La directive devra être appliquée par les États membres dès le 5 juin 2017. Les déclarations pays par pays doivent toutefois déjà être fournies pour les périodes fiscales débutant le 1^{er} janvier 2016 ou après cette date.

Le 12 avril 2016, la Commission européenne a présenté une autre proposition de directive modifiant la directive 2013/34/UE¹⁹ en ce qui concerne la communication, par certaines entreprises et succursales, d'informations relatives à l'impôt sur les bénéfices. Cette proposition de directive prévoit que certaines données de la déclaration pays par pays soient communiquées publiquement, à savoir: la nature des activités, le nombre de salariés, le chiffre d'affaires net (y compris avec des parties liées), le résultat avant impôt, le montant de l'impôt sur les bénéfices dû dans le pays au titre des bénéfices réalisés pendant l'exercice en cours, le montant de l'impôt sur les bénéfices effectivement versé et le montant des bénéfices non distribués. L'obligation de publication s'adresse à toute entreprise multinationale dont le chiffre d'affaires consolidé dépasse 750 millions d'euros, qu'elle ait son siège dans l'Union européenne ou dans un pays tiers. Dans le cas où la société mère a son siège dans un État tiers, l'obligation s'appliquera aux filiales ou succursales dans l'Union européenne. En principe, les données relatives à des activités dans les pays tiers devraient être fournies sous une forme agrégée.

¹⁶ Directive 2013/36/UE du Parlement européen et du Conseil du 26 juin 2013 concernant l'accès à l'activité des établissements de crédit et la surveillance prudentielle des établissements de crédit et des entreprises d'investissement, modifiant la directive 2002/87/CE et abrogeant les directives 2006/48/CE et 2006/49/CE, JO L 176, 27.6.2013, p. 338.

¹⁷ Proposition de directive du Conseil modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal, COM/2016/25/final.

¹⁸ Directive 2016/881/UE du Conseil du 25 mai 2016 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal, JO L 146 du 3.6.2016, p. 8 et ss.

¹⁹ Proposition de directive du Parlement européen et du Conseil modifiant la directive 2013/34/UE en ce qui concerne la communication, par certaines entreprises et succursales, d'informations relatives à l'impôt sur les bénéfices, COM(2016)198 final.

2 Procédure de consultation relative à l'accord EDPP et à la LEDPP

Du 13 avril au 13 juillet 2016, l'accord EDPP et la LEDPP ont fait l'objet d'une procédure de consultation²⁰.

2.1 Résultats de la procédure de consultation

Dans leur majorité, les participants à la consultation sont favorables au projet.

Les 24 cantons qui ont participé à la consultation sont tous d'accord avec le projet, du moins dans ses grandes lignes. Sur le fond, la Conférence des directrices et directeurs cantonaux des finances (CDF) est également favorable au projet.

Parmi les cinq partis politiques ayant participé, deux sont favorables au projet (Parti démocrate-chrétien [PDC], Parti libéral-radical [PLR]), deux sont partiellement favorables (les Verts, Parti socialiste [PS]), et un seul, l'Union démocratique du centre (UDC), le rejette.

Sur les 14 organisations qui ont pris position, 13 sont fondamentalement favorables au projet; quant à Alliance Sud, elle est favorable avec certaines réserves.

Les participants à la consultation ont soulevé principalement les critiques suivantes:

- Dispositions pénales (art. 24 à 27 de l'avant-projet de la LEDPP): selon les cantons d'AG, AI, BL, BS, GL, NW, OW, SG, SH, SO, TG, VD, VS, ZG, ZH, le PDC, la CDF, Economiesuisse, l'Union syndicale suisse (USS), Expertsuisse, l'Association suisse d'assurances (ASA), SwissHoldings et Scienceindustries, la peine prévue pour les personnes physiques est certes fondée du point de vue du droit pénal commun, mais elle se révèle lourde et difficile à appliquer. C'est pourquoi les dispositions correspondantes devraient être abrogées et remplacées par une disposition pénale calquée sur celle de l'art. 181 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD)²¹, qui prévoit la punition des personnes morales. Ils estiment en outre que les amendes prévues sont trop élevées. Les sanctions en vertu de l'art. 24 de l'avant-projet de la LEDPP présentent les caractéristiques de l'amende d'ordre; pour des raisons de rationalité procédurale, une procédure d'exécution simple s'impose donc. Dans la pratique, la disposition subsidiaire énoncée à l'art. 26 de l'avant-projet de la LEDPP se verrait probablement appliquée, raison pour laquelle il est tout à fait pertinent d'ériger cette disposition en règle.
- Compétence d'approbation (art. 28 de l'avant-projet de la LEDPP): Economiesuisse, l'Association suisse des banques (ASB), USS, SwissHoldings et Scienceindustries sont favorables au fait que le Conseil fédéral soit compétent, en vertu de l'art. 28 de l'avant-projet de la LEDPP, pour décider avec

²⁰ Le rapport de consultation peut être consulté sous www.admin.ch > Droit fédéral > Procédures de consultation > Procédures de consultation terminées > 2016 > DFF.

²¹ RS 642.11

quels États la Suisse entend procéder à l'échange des déclarations pays par pays. Cette activation bilatérale permet selon eux d'assurer que les autorités de l'État étranger ne reçoivent les déclarations pays par pays que si elles fournissent les garanties exigées en vertu de l'accord EDPP.

Le PS et Alliance Sud souhaitent étendre l'échange automatique des déclarations par pays à tous les États qui ont également signé l'accord EDPP.

- Transmission des déclarations pays par pays relatives aux périodes fiscales antérieures à l'entrée en vigueur de la loi (art. 29 de l'avant-projet de la LEDPP): les cantons d'AI, BL, BS, GL, NW, OW, SG, SH, TG et VS sont favorables à la création d'une base légale prévoyant la transmission volontaire des déclarations pays par pays. Ils soulignent cependant qu'il n'est pas clair dans quelle mesure la notion d'États contractants définie à l'art. 29 de l'avant-projet de la LEDPP dépasse le contenu de la définition légale de l'État partenaire au sens de l'art. 2, let. b, de l'avant-projet de la LEDPP. De même, il n'est pas clair selon eux si la disposition se limite à l'établissement de la déclaration pays par pays facultative ou si elle concerne également l'échange de ces déclarations. Le cas échéant, l'échange des déclarations fournies à titre volontaire avant l'entrée en vigueur de la LEDPP devrait s'effectuer sur la base des dispositions en vigueur (par ex. la convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale).

2.2 Nouveautés par rapport au projet mis en consultation

Par rapport au projet mis en consultation, le présent projet de la LEDPP présente certaines modifications. Certaines découlent des prises de position reçues dans le cadre de la procédure de consultation, d'autres résultent de la prise en compte des dernières recommandations publiées par l'OCDE relative à la mise en œuvre de la déclaration pays par pays.

Les modifications matérielles sont les suivantes:

- a) La définition de la notion de groupe a été étendue et comprend désormais un ensemble d'entreprises soumises d'une autre manière à un contrôle commun.
- b) L'art. 8 a été complété par un second alinéa. Cet alinéa confirme que le mécanisme secondaire ne peut être utilisé que dans des cas limités et qu'il devient inapplicable lorsque la déclaration pays par pays a été fournie dans un autre État que la Suisse par le biais d'une société mère de substitution. La société mère de substitution doit toutefois avoir été désignée aux conditions de l'art. 9, al. 2.
- c) L'art. 9 a été complété par un alinéa qui prévoit qu'une société mère de substitution peut également être désignée en Suisse. Dans cette hypothèse, la LEDPP ne pose pas de condition particulière puisque ce sont les autorités fiscales suisses qui sont en charge de transmettre la déclaration pays par pays et ne se trouvent pas dans la position de receveur. À l'inverse de la situation où la société mère de substitution se trouverait à l'étranger et dans

laquelle des conditions doivent être remplies pour que l'accès aux données de la déclaration pays par pays soit garanti aux autorités fiscales suisses.

- d) L'art. 10 prévoit désormais que seules les entités déclarantes ont l'obligation de s'annoncer. L'obligation de s'annoncer prévue pour les entités constitutives résidentes de Suisse a été supprimée. Cette suppression répond à la demande exprimée dans la procédure de consultation de réduire la charge administrative de telles entités. Dans la mesure où certaines informations des entités constitutives résidentes de Suisse pourraient s'avérer utiles ultérieurement, l'obligation précédemment prévue par l'al. 3 a laissé place à une délégation de compétence au Conseil fédéral. Par ce biais, le Conseil fédéral peut exiger des entités constitutives résidentes de Suisse des informations sur la raison sociale, l'adresse et la résidence de l'entité constitutive tenue de fournir la déclaration pays par pays. L'art. 10 a également été modifié pour que les entités déclarante dont le siège est à l'étranger mais l'administration effective en Suisse soient tenues de s'annoncer.
- e) L'art. 12 de l'avant-projet de la LEDPP a été supprimé. Cette suppression intervient à la suite de la publication par l'OCDE de nouvelles recommandations sur l'application du standard en date du 29 juin 2016²², c'est-à-dire durant la procédure de consultation. Ces recommandations apportent des précisions sur l'application du mécanisme secondaire. Selon l'interprétation de l'OCDE, l'accord EDPP peut également servir de base conventionnelle pour l'échange des déclarations pays par pays relatives à des périodes fiscales antérieures à l'entrée en vigueur de la LEDPP qui sont fournies de manière volontaire aux autorités fiscales (voir ch. 1.3.4). L'art. 28 LEDPP concrétise cette possibilité pour les groupes d'entreprises multinationales ayant leur société mère en Suisse. Au surplus, il convient de rappeler que le standard oblige les États à obtenir la déclaration pays par pays en premier lieu sur la base de la Convention. La déclaration pays par pays ainsi que d'autres documents tels que le fichier principal et le fichier local, qui peuvent être exigés dans les pays qui appliquent des règles qui vont au-delà des normes minimales, peuvent être fournis par le groupe d'entreprises en vue de leur transmission à une autorité fiscale selon le mécanisme secondaire sans violer l'art. 271 du code pénal (CP)²³.
- f) L'art. 12 contient désormais une disposition concernant les sanctions administratives en cas de défaut de transmission de la déclaration pays par pays. Cette disposition prévoit qu'une amende de 200 francs par jour sera infligée aux entités déclarantes qui ne respecteraient pas le délai prescrit.
- g) L'art. 18, al. 4, let. c, concernant la liste des données sur les poursuites et les sanctions administratives et pénales a été supprimé.
- h) L'art. 22, qui règle les contrôles, a été modifié et reflète actuellement deux étapes distinctes. La première donne l'occasion à l'entité constitutive de remédier à des manquements constatés dans l'exécution de ses obligations.

²² OCDE, Instructions relatives à la mise en œuvre de la déclaration pays par pays BEPS action 13, publié le 29 juin 2016, révisé le 12 octobre 2016.

²³ RS 311.0

La deuxième permet à l'Administration fédérale des contributions (AFC) d'investiguer lorsque l'entité constitutive n'a pas remédié à ses manquements.

- i) Les dispositions pénales (art. 24 à 26) ont été reformulées et visent les fausses déclarations et les infractions commises contre des décisions de l'autorité.
- j) L'art. 28 (art. 29 de l'avant-projet de la LEDPP) a été adapté en fonction des recommandations de l'OCDE publiées le 29 juin 2016²⁴. Il prévoit maintenant que les déclarations pays par pays reçues de manière volontaire soient échangées sur la base de l'accord EDPP. Puisque selon l'interprétation de l'OCDE, l'accord EDPP s'applique dans ce cas d'espèce, l'al. 2 a été ajouté afin de rappeler les restrictions et obligations prévues par la section 5 de l'accord EDPP. L'al. 3 dispose que l'annonce spontanée doit intervenir au plus tard au moment où la déclaration pays par pays est fournie de manière volontaire.
- k) L'art. 29 a été ajouté afin de préciser les périodes fiscales à partir desquelles l'obligation d'établir une déclaration pays par pays prend naissance.

3 **Commentaire 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.

Il précise que l'accord EDPP ne peut être signé que par des États et territoires qui ont au moins exprimé leur intention de signer la Convention et qu'il déploie ses effets juridiques dans un État 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. ch. 1.2). Pour les raisons présentées dans le premier chapitre du présent message, 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 États restent applicables dans les cas où la déclaration pays par pays a été échangée en vertu de l'accord EDPP.

²⁴ OCDE, Instructions relatives à la mise en œuvre de la déclaration pays par pays: BEPS action 13, publié le 29 juin 2016, révisé le 12 octobre 2016.

Section 1 Définitions

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

Par. 1

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

L'expression «autorité compétente» désigne, pour chaque État 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)²⁵. En outre, les entreprises qui sont soumises à un contrôle commun d'une autre manière tombent également dans la définition de «groupe».

L'expression «groupe d'entreprises multinationales» désigne tout groupe qui comprend deux entreprises ou plus, dont la résidence fiscale se trouve dans des États et territoires différents, ou qui comprend une entreprise établie dans un État ou territoire à des fins fiscales mais qui est soumise à l'impôt dans un autre État 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 fiscale.

25 RS 220

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 État 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. La délégation de compétence au Conseil fédéral prévue à l'art. 3 LEDPP permettra à la Suisse de prendre rapidement en compte les développements internationaux en la matière.

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 États a été mis en place sur le plan légal:

- la Convention doit être en vigueur à l'égard des deux États;
- les deux États ou territoires doivent avoir signé l'accord EDPP;
- les deux États 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 États ou territoires doivent avoir notifié au secrétariat de l'organe de coordination qu'ils souhaitent échanger des déclarations pays par pays avec l'autre État ou territoire de manière automatique ou l'un ou les deux États ou territoires doivent avoir exprimé l'intention que l'accord EDPP prenne effet à l'égard de tous les autres États 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'État 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 États 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 par. 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 États 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 État 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 État 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 dispose 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'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 régit 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 État ou territoire et une entité déclarante d'un autre État ou territoire.

Section 5**Confidentialité, protection 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 États-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 États-Unis puissent transmettre automatiquement des données à l'État partenaire. Chaque État 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 États 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

divulgaration 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. À cette fin, le Forum mondial a mis en place un processus visant à évaluer les mesures de confidentialité en place dans les 97 États 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 États partenaires par un examen multilatéral qui prend la forme d'une revue par les pairs. Les États 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 de 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 États sont requis de remplir un questionnaire relatif à la confidentialité et au principe de spécialité. Sur cette base, le panel d'experts rédige un rapport sur chaque État, mis ensuite en consultation auprès des pairs. Ces rapports sont confidentiels et servent de base d'appréciation en vue de l'introduction de l'EAR.

Un État ou territoire qui communique des renseignements tirés de déclarations pays par pays obtenues en application de l'accord EDPP commet une infraction à cet accord.

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'État 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 ex., 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 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 (Cst.)²⁶, l'accord EDPP est soumis à l'Assemblée fédérale pour approbation. Une modification serait donc 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 États ou territoires. Elle indique également dans quelles circonstances un État ou territoire peut suspendre ou dénoncer l'accord EDPP vis-à-vis d'un autre État partenaire et régleme 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'État 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;
- 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 États 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 ou l'accord EDPP n'aient pas fait l'objet d'un référendum (art. 1, al. 2, du projet d'arrêté fédéral). À 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 le dépôt de déclarations pays par pays. Cette période 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 reçues sur une base volontaire de la part des entités déclarantes pour les années antérieures à l'entrée en vigueur de la loi (cf. art. 28 LEDPP).

Par ailleurs, conformément à l'art. 2, let. b, du projet d'arrêté fédéral, le Conseil fédéral notifiera au 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)²⁷.

En vertu de l'art. 27 LEDPP, le Conseil fédéral est compétent pour décider de l'inscription d'un État sur la liste des États et territoires avec lesquels la Suisse a l'intention que l'accord EDPP prenne effet.

Le projet d'arrêté fédéral ne prévoit pas que la Suisse renonce à la réciprocité lors de l'application de l'accord EDPP. Pour que les règles du jeu soient les mêmes pour tous, la Suisse doit en principe recevoir des déclarations pays par pays de ses États 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.

Par. 2 à 4

En vertu du par. 2, l'accord EDPP prend effet entre deux États 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

²⁷ RS 235.1

consulter l'autre autorité compétente. L'autorité compétente qui envisage de suspendre l'accord EDPP avec un État 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, le fait de ne pas communiquer des informations appropriées en temps voulu ou encore le fait de ne pas utiliser les données des déclarations pays par pays selon l'usage prescrit (voir à ce sujet les commentaires de la section 5, par. 2), peuvent motiver 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 sur la base de l'accord EDPP demeurent confidentiels et soumis aux dispositions de la Convention, et notamment à celles qui concernent la confidentialité et la protection des données, même après dénonciation.

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.

4 Commentaire des dispositions de la législation d'application (LEDPP)

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 des États partenaires, fondé sur l'accord EDPP ou sur une autre convention internationale prévoyant l'échange des déclarations pays par pays.

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.

Le terme «convention applicable» désigne la convention ou l'accord (au sens de l'art. 1, al. 1, LEDPP) applicable dans le cas d'espèce.

Le terme «État partenaire» désigne un État 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, tenue dès lors d'établir des comptes consolidés conformément à l'art. 963, al. 1 à 3, CO²⁸, ou un ensemble d'entreprises soumises d'une autre manière à un contrôle commun. Un tel contrôle peut être exercé lorsqu'une unité opérationnelle distincte est soumise à un contrôle commun du fait de l'existence d'un lien contractuel ou personnel.

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, LEDPP, 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 LIFD et de l'art. 20, al. 1, de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID)²⁹, 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 État 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.

La société mère peut également être quiconque exerce le contrôle commun d'une autre manière.

Le terme «société mère résidente de Suisse» désigne une entité constitutive assujettie à l'impôt en Suisse en vertu de l'art. 50 LIFD et de l'art. 20, al. 1, LHID qui a l'obligation d'établir des comptes consolidés conformément à l'art. 963, al. 1 à 3, CO et ne peut pas prétendre à en être libérée selon l'art. 963a, al. 1, ch. 2, CO.

²⁸ RS 220

²⁹ RS 642.14

Quiconque exerce le contrôle d'une autre manière est considéré comme société mère résidente de Suisse lorsque le contrôle effectif est exercé en Suisse. 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 soumis au contrôle ordinaire. Dans la mesure où les fondations et les associations sont des personnes morales, elles peuvent, pour l'application de la LEDPP, 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 fournir 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. Le groupe d'entreprises multinationales peut désigner une société mère de substitution qui réside en Suisse ou à l'étranger (art. 9 LEDPP).

Le terme «entité déclarante» désigne la société mère ou la société mère de substitution résidente de Suisse, tenue de fournir 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 entreprises³⁰.

Le terme «défaillance systémique» désigne la situation se présentant lorsqu'un État 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, par. 2, de l'accord EDPP).

30 RS 431.03

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 tableaux³¹.

Al. 2

Le Conseil fédéral fixe par voie d'ordonnance le contenu des déclarations pays par pays. Pour ce faire, il prend en compte les normes internationales. Le Conseil fédéral s'en tient au contenu de la déclaration pays par pays recommandé par l'annexe III du rapport de l'action 13, c'est-à-dire qu'il n'use pas de sa compétence pour exiger des données supplémentaires qui ne seraient pas recommandées par les standards internationaux. Si l'évolution de la situation sur le plan international le requiert, le Conseil fédéral adapte le contenu de la déclaration pays par pays. Les standards internationaux sont édictés 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

La déclaration pays par pays doit être établie dans une langue officielle de la Confédération ou en anglais. Cela correspond aux principes du droit comptable suisse (voir art. 957a, al. 5, CO).

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.

Section 3 Obligations et droits des entités constitutives

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 chiffre d'affaires annuel consolidé dépassant un certain seuil durant la période fiscale qui précède la période fiscale déclarable.

³¹ OCDE – Action 13: rapport final 2015 – Documentation des prix de transfert et déclaration pays par pays, annexe III.

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 2015³² 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. Le respect de ce seuil par tous les États permet d'arriver à une mise en œuvre globale et uniforme de tous les pays.

L'al. 2 prend la forme d'une délégation de compétence qui permet au Conseil fédéral de fixer le seuil compte tenu des standards internationaux en vigueur. Le Conseil fédéral peut adapter le seuil en fonction des 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.

Le Conseil fédéral n'est pas tenu de réviser le seuil en fonction des fluctuations monétaires. La date de conversion recommandée par les standards internationaux est celle du 1^{er} janvier 2015.

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 États ou territoires dans lesquels réside une entité constitutive doivent donc se baser sur les accords internationaux en vigueur pour l'obtenir.

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

Al. 1

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 pas la société mère, cette entité constitutive peut être tenue, à certaines conditions de déposer la déclaration pays par pays auprès de l'AFC.

L'al. 1 énonce les conditions dans lesquelles l'AFC peut demander directement la déclaration pays par pays à l'entité constitutive résidente de Suisse. Il 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

³² OCDE – Action 13: rapport final 2015 – Documentation des prix de transfert et déclaration pays par pays, par. 52.

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. Cette disposition pourrait créer une charge administrative plus importante pour les entités en Suisse détenues par une société mère étrangère. Toutefois, elle devrait trouver application uniquement dans un nombre très limité de cas. 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 alternatifs et sont énumérés aux let. a et b. Il s'agit des cas suivants:

- L'État 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. Pour cela l'État de résidence de la société mère n'est pas un État partenaire. Plus concrètement, ce cas de figure pourrait notamment se présenter dans le cas où un État 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. La let. a présuppose donc qu'un État ait introduit les bases légales nécessaires pour exiger la déclaration pays par pays. Lorsqu'un État ne requiert pas la déclaration pays par pays, il ne peut pas effectuer la notification en vertu de la section 8 de l'accord EDPP et ne peut donc pas être un État partenaire de la Suisse. Il faut donc relever qu'un État qui n'aurait pas signé l'accord EDPP et qui n'exigerait pas la déclaration pays par pays des groupes basés sur son territoire ne pourra donc pas devenir un État partenaire (let. a).
- L'État 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 ce cas, l'État 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 pas les déclarations pays par pays pour des motifs autres que ceux prévus par la convention applicable et qu'il y a donc une défaillance systémique dans l'échange. Dans le cas où l'accord EDPP est la convention applicable, à moins que la Suisse ait conclu d'autres accords permettant l'échange des déclarations pays par pays. Dès lors, une procédure de consultation doit être menée sur la base de la section 6, par. 2, de l'accord EDPP avant que l'existence d'une défaillance systémique soit confirmée (let. b).

Al. 2

L'AFC n'est plus en mesure de demander la déclaration pays par pays à une entité constitutive résidente de Suisse si une société mère de substitution a été désignée et a fourni la déclaration pays par pays à un État partenaire. Dans un tel cas, l'AFC doit se baser sur la convention applicable pour recevoir la déclaration pays par pays de la part de l'État partenaire.

Art. 9 Société mère de substitution

Un groupe d'entreprises multinationales peut décider de désigner une société mère de substitution qui remplit l'obligation de fournir la déclaration pays par pays pour le compte du groupe. Dans un tel cas, toutes les autres entités constitutives du groupe, y compris la société mère sont libérées de cette obligation. N'importe quelle entité constitutive du groupe résidente en Suisse (al. 1) ou à l'étranger (al. 2) peut être désignée société mère de substitution.

Al. 1

Lorsqu'un groupe d'entreprises multinationales dispose d'une entité constitutive en Suisse, il peut la désigner comme étant la société mère de substitution. Dans ce cas, l'entité constitutive devient entité déclarante et est soumise à l'obligation de fournir la déclaration pays par pays à l'AFC. La société mère de substitution est également tenue de s'annoncer auprès de l'AFC.

Lorsqu'une entité constitutive résidente de Suisse est désignée société mère de substitution, les États étrangers ne sont en principe plus en mesure d'obtenir la déclaration pays par pays par le biais du mécanisme secondaire auprès d'une autre entité constitutive du groupe.

Al. 2

Une société mère de substitution à l'étranger peut être désignée uniquement lorsque l'État de résidence de cette entité constitutive remplit certaines conditions. Les conditions requises sont cumulatives et sont énumérées aux let. a à c, à savoir:

- L'État de résidence est un État partenaire: l'obtention de la déclaration pays par pays par la voie conventionnelle doit être garantie pour que l'AFC renonce à la demander directement à l'entité constitutive présente en Suisse. Cette condition recouvre également le cas où un État n'exigerait pas la déclaration pays par pays puisque celui-ci ne pourrait dans ce cas pas devenir un État partenaire.
- L'État de résidence ne présente pas de défaillance systémique: l'échange des déclarations pays par pays entre la Suisse et l'État de résidence de la société mère de substitution doit être effectif.
- L'État de résidence a été informé par la société mère de substitution de sa qualité de substitut de la société mère: l'État de résidence doit être informé par l'entité constitutive qui se trouve sur son territoire de sa qualité de société mère de substitution. Cette condition est indispensable pour que l'État de résidence ait connaissance du fait qu'il doit échanger la déclaration pays par pays avec tous les États et territoires dans lesquels se trouve une entité constitutive, y compris avec l'État 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'État de résidence de la société mère de substitution.

Lorsqu'une société mère de substitution d'un État 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.

Art. 10 Obligation de s'annoncer

Al. 1 et 2

Toute entité déclarante est tenue de s'annoncer spontanément auprès de l'AFC. Ce faisant, elle doit fournir toutes les autres indications listées aux let. a à d. Pour les entités déclarantes qui auraient uniquement leur administration effective en Suisse, le siège de l'établissement principal et l'adresse de la direction en Suisse doivent être fournies en plus des indications des let. a à d.

Al. 3

Le Conseil fédéral peut exiger des entités constitutives résidentes de Suisse qui ne sont pas des entités déclarantes (c.-à-d. qui ne sont ni des sociétés mères ni des sociétés mères de substitution du groupe d'entreprises multinationales) qu'elles communiquent à l'AFC des informations sur la raison sociale, l'adresse et la résidence de l'entité constitutive tenue de fournir la déclaration pays par pays. Il fera usage de cette compétence uniquement lorsque cela est indispensable. Cela pourrait être en particulier le cas si les autorités suisses devaient avoir besoin d'informations précises sur les sociétés mères ou les sociétés mères de substitution à l'étranger tenues de fournir la déclaration pays par pays pour le compte du groupe auprès des autorités fiscales de leur État de résidence.

Al. 4

L'al. 4 prescrit que l'obligation de s'annoncer doit être remplie 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. Par conséquent, si la période fiscale débute le 1^{er} janvier, les entités déclarantes ont jusqu'au 31 décembre pour s'annoncer. L'obligation de s'annoncer ne doit être effectuée qu'une seule fois. Il n'est pas nécessaire pour les entités déclarantes qui gardent cette qualité de renouveler leur annonce chaque année.

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. 2, permet à l'AFC de

donner l'occasion à l'entité déclarante de lui fournir la déclaration pays par pays dans un délai supplémentaire qu'elle lui aura imparti.

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 est sanctionnée par la voie administrative.

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 États 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 État partenaire. Deuxièmement, conformément à l'accord EDPP elle doit consulter l'État 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.

Art. 12 Sanction administrative en cas de défaut

Si les déclarations pays par pays ne sont pas déposées dans les délais, l'échange exigé par la convention applicable et la loi est mis en péril. C'est pourquoi l'AFC doit pouvoir exiger les déclarations après l'échéance du délai. Aux termes de cet article, l'AFC facture un montant de 200 francs par jour de retard à l'entité qui ne fournit pas la déclaration dans le délai prescrit.

Section 4 **Transmission des déclarations pays par pays et prescription**

Art. 13 Transmission et utilisation des déclarations pays par pays

Al. 1

L'AFC transmet aux autorités compétentes de l'État partenaire dans lequel des entités constitutives du même groupe d'entreprises multinationales sont résidentes, 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 la mise en vigueur 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.

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'al. 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 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'État partenaire, l'AFC rappelle systématiquement les restrictions à l'utilisation des renseignements transmis ainsi que l'obligation de maintenir le secret prévue dans la convention applicable (cf. section 5 de l'accord EDPP). Les autorités cantonales compétentes sont soumises aux mêmes restrictions.

En vertu de l'accord EDPP, les renseignements obtenus par la déclaration pays par pays peuvent être 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 bénéficiaires, ainsi que, le cas échéant, à des fins d'analyses économiques et statistiques (cf. section 5 de l'accord EDPP et 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 et 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 États partenaires. Dans ce cas-là, les déclarations pays par pays sont soumises aux mêmes restrictions d'utilisation pour l'AFC et pour les autorités cantonales compétentes que s'ils avaient été obtenus sur la base de l'accord EDPP.

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, l'art. 14 prévoit néanmoins que le droit de l'AFC de

requérir l'entité déclarante de fournir la déclaration pays par pays se prescrit par cinq ans à compter de la fin de l'année civile durant laquelle la déclaration pays par pays devait être fournie. 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 fournie. Il vaut même si la prescription a été interrompue.

Section 5

Déclarations pays par pays reçues des États 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 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 art. 21, al. 1, LEDPP).

Selon l'accord EDPP, 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 des conventions applicables et de la loi (al. 1). Elle prend les dispositions et précautions nécessaires à cette application (al. 2). L'AFC n'examine pas la qualité des données des déclarations pays par pays avant de les transmettre aux autorités compétentes des États partenaires et à celles des cantons.

Enfin, l'AFC peut prescrire que les déclarations pays par pays soient transmises uniquement sous forme électronique (al. 3). 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, LPD). 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.

Art. 18 Système d'information

Al. 1 à 4

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 contenues 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. En particulier, l'organisation et la gestion du système d'information, les catégories de données personnelles qui font l'objet du traitement, les autorisations d'accès et de traitement

ainsi que la durée de conservation, l'archivage et la destruction de données seront réglées par voie d'ordonnance (al. 4).

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 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 États partenaires (al. 2, let. a).

Il n'existe pas non plus d'obligation de garder le secret à l'égard d'organes judiciaires ou administratifs cherchant à obtenir des renseignements officiels auprès des autorités chargées de l'exécution de la LEDPP (al. 2, let. b) et lorsque la convention applicable autorise la levée de cette obligation et que le droit suisse prévoit une base légale le permettant (al. 2, let. c). 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'État qui fournit les renseignements et que l'autorité compétente de cet État consent à une telle utilisation.

Dans le droit suisse, l'art. 22a de la loi du 24 mars 2000 sur le personnel de la Confédération³³ vise également à faire respecter l'obligation de garder le secret. Cet article 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 (al. 3).

³³ RS 172.220.1

Art. 21 Statistiques

L'AFC a le droit d'établir et publier des statistiques anonymisées sur la base des données contenues dans les déclarations pays par pays.

Nul ne peut se prévaloir d'un droit d'accès à des informations qui vont plus loin que celles qui ont été publiées en application de l'al. 1. D'une part, il est important que la Suisse puisse, dans ce domaine, fournir les renseignements nécessaires pour procéder au contrôle de la mise en œuvre. D'autre part, de tels rapports d'analyse ne doivent pas permettre d'identifier des groupes tenus d'établir des déclarations pays par pays.

Art. 22 Contrôles*Al. 1*

L'AFC contrôle l'exécution des obligations découlant de la convention applicable et de la LEDPP sur la base des informations qui sont à sa disposition. Sur la base des annonces reçues en vertu de l'art. 10, elle peut contrôler que les entités déclarantes remplissent les obligations qui leur incombent. Outre les entités déclarantes, elle peut aussi sur la base des informations dont elle dispose contrôler les entités non déclarantes résidentes de Suisse, afin de s'assurer que leur qualification d'entité non déclarante est correcte.

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 reçoit les déclarations pays par pays et les transmet aux États partenaires. Elle remplit ainsi une fonction de transmission et non de contrôle des déclarations pays par pays.

Al. 2 et 3

Si des manquements sont constatés, l'AFC invite l'entité constitutive résidente de Suisse à y remédier. Pour ce faire, elle lui fixe un délai. Si suite à l'écoulement de ce délai, l'entité constitutive résidente de Suisse n'a pas remédié aux manquements, l'AFC peut examiner sur place les documents de l'entité constitutive concernée ou en exiger la remise, requérir des renseignements oraux ou écrits, ou encore entendre les représentants de l'entité.

Al. 4 et 5

En cas de litige, l'AFC rend une décision. 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.

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 et de l'accord EDPP le chef du DFF ou son représentant autorisé. Compte tenu de l'importance politique et matérielle de l'échange des déclarations pays par pays, il est justifié que le DFF puisse agir uniquement avec l'autorisation du Conseil fédéral lorsqu'il entend suspendre ou dénoncer l'échange automatique des déclarations pays par pays avec un Etat partenaire ou dénoncer l'accord EDPP.

Section 8 Dispositions pénales

Généralités

Le respect des obligations découlant de cette loi est imposé de deux manières. D'une part, le non-respect des délais (art. 12) entraîne des sanctions administratives. Ces dernières visent à assurer la mise en œuvre correcte de l'échange, tant sur le plan de la forme que sur celui du délai. D'autre part, des dispositions pénales servent à garantir, à titre de mesures ultimes, l'échange des déclarations pays par pays conforme à la convention applicable et à la loi quant à leur contenu. De même, l'efficacité des contrôles effectués par l'AFC doit être assurée en amont, et le manque de collaboration lors de tels contrôles, en aval, doit être sanctionné par une peine relevant du droit pénal. Les procédures pénales sont ouvertes contre les personnes physiques inculpées et menées par l'AFC conformément aux règles du droit pénal administratif.

Art. 24 Déclaration inexacte ou incomplète

L'échange des déclarations ne constitue pas simplement une obligation formelle, car elle implique une présentation claire des bénéfices imposés dans les juridictions concernées. S'il se révèle que des indications inexactes ou incomplètes ont été données dans les déclarations, la convention applicable et la loi ne peuvent pas remplir leur but. Vu l'importance de ces déclarations, celui qui donne des indications inexactes ou incomplètes est punissable. La fourchette du montant de cette peine se situe à un niveau très élevé en raison de l'importance de l'exactitude des déclarations, d'une part, et pour remplir une fonction préventive, d'autre part. L'importance de l'exactitude des déclarations exige par ailleurs que les erreurs commises par négligence soient également punies. Dans ce cas, la limite supérieure de la peine est nettement moins élevée qu'en cas d'infraction intentionnelle. Dans chaque cas, la peine est fixée en fonction de la responsabilité individuelle et de la responsabilité de l'auteur de l'infraction ou de ses complices. Les personnes physiques qui participent à l'infraction (instigation, complicité) sont jugées conformé-

ment aux dispositions générales du droit pénal administratif (art. 2 et 5 de la loi fédérale du 22 mars 1974 sur le droit pénal administratif, DPA³⁴).

Art. 25 Insoumission à une décision de l'autorité

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 correspondant aux amendes prévues par le code pénal, elle 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 Procédure

Étant donné que les infractions selon les art. 24 et 25 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. 27 Compétence d'approbation

En vertu de l'art. 27, le Conseil fédéral est compétent pour décider de l'inscription d'un État ou territoire sur la liste des États ou territoires avec lesquels, la Suisse a l'intention d'échanger les déclarations pays par pays. L'échange des déclarations pays par pays ne deviendra effectif que si les États ou territoires figurant sur la liste suisse ont eux-mêmes inscrit la Suisse comme étant un État avec lequel ils souhaitent échanger les déclarations pays par pays. En l'absence de concordance, aucun échange n'a lieu.

Pour devenir un État partenaire de la Suisse, un État doit nécessairement respecter les obligations de confidentialité, de protection et d'usage des données prévues par la section 5 de l'accord EDPP. Ces obligations font partie intégrante de l'accord EDPP. Leur non-respect permettrait à la Suisse de suspendre l'échange des déclarations pays par pays avec l'État partenaire concerné (section 8, par. 5, accord EDPP).

³⁴ RS 313.0

Art. 28 Transmission des déclarations pays par pays relatives aux périodes fiscales antérieures à l'entrée en vigueur de la loi

Al. 1

Le rapport de 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. En Suisse, l'obligation de fournir une déclaration pays par pays interviendra après l'entrée en vigueur de la loi faisant l'objet du présent message. Conformément au principe de non-rétroactivité des lois, les groupes d'entreprises multinationales concernés ne peuvent pas être soumis à une telle obligation pour les périodes fiscales précédant l'entrée en vigueur de la loi.

L'art. 28 permet pour les groupes d'entreprises multinationales dont la société mère est résidente de Suisse de fournir volontairement la déclaration pays par pays relatives à des périodes fiscales antérieures à l'entrée en vigueur de la loi. Du point de vue actuel, l'art. 28 vise donc uniquement les périodes fiscales 2016³⁵ et 2017 pour lesquelles certains groupes d'entreprises multinationales 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 États tiers et que ceux-ci exigent la déclaration pays par pays pour les périodes fiscales concernées.

Pour les périodes fiscales débutant au plus tôt le premier jour de l'année civile qui suit l'entrée en vigueur de la loi, 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. 28 sera sans effet.

Si un groupe d'entreprises multinationales fait le choix de fournir sa déclaration pays par pays relative à la période fiscale 2016 et/ou 2017, toutes les autres entités constitutives du groupe résidentes à l'étranger devraient être libérées de fournir ce document par le biais du mécanisme secondaire qui pourrait être prévu par la législation de leur État de résidence. Pour que le mécanisme secondaire ne s'applique pas, les conditions suivantes doivent, selon l'interprétation de l'OCDE, être réunies³⁶:

- La société mère résidente de Suisse fournit la déclaration pays par pays à l'AFC au plus tard 12 mois après le dernier jour de la période fiscale déclarable. Par exemple, si la période fiscale débute au 1^{er} janvier 2016, cela signifie que pour la période fiscale déclarable de 2016, la déclaration pays par pays doit être fournie à l'AFC au plus tard le 31 décembre 2017 (al. 4).
- Les bases légales nécessaires à l'obtention de la déclaration pays par pays doivent être en vigueur. Cette condition est nécessaire même si les bases légales en question ne permettent pas d'exiger les déclarations pays par pays relatives à des années antérieures à leur entrée en vigueur. Pour les décl-

³⁵ Cette limite temporelle antérieure est conforme à l'engagement politique pris par les États 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.

³⁶ Voir OCDE, Instructions relatives à la mise en œuvre de la déclaration pays par pays: BEPS action 13, 29 juin 2016, p. 4 et 5.

rations pays par pays relatives à la période fiscale déclarable de 2016, cela implique que la présente loi soit entrée en vigueur avant le 31 décembre 2017.

- Un accord permettant l'échange des déclarations pays par pays doit être en vigueur entre la Suisse et l'État exigeant la déclaration pays par pays. Cet accord doit être effectif à la date de remise par la société mère de la première déclaration pays par pays. Pour les déclarations pays par pays relatives à la période fiscale déclarable de 2016, cela implique que l'accord EDPP ait été activé entre la Suisse et l'État en question au 31 décembre 2017. L'échange aura donc lieu de manière automatique avec tous les États avec lesquels la Suisse aura activé l'accord EDPP. Toutefois, il n'est pas garanti que l'échange puisse être réciproque. La réciprocité dépendra d'une part, de la date à laquelle l'autre État débutera l'échange des déclarations pays par pays et d'autre part, du fait que cet État ait prévu un mécanisme volontaire ou non.
- Il ne doit pas y avoir une défaillance systémique dans l'échange entre la Suisse et l'État en question.

Les déclarations pays par pays peuvent être fournies de manière volontaire uniquement après l'entrée en vigueur de la loi. Bien que cette possibilité ne soit pas explicitement prévue dans l'accord EDPP, les déclarations pays par pays fournies de manière volontaire peuvent, selon l'interprétation de l'OCDE, être échangées sur la base de l'accord EDPP. L'AFC les transmet donc aux États partenaires selon les modalités de celui-ci. Les délais prévus à la section 3 de l'accord EDPP s'appliquent. Il en découle que les déclarations pays par pays relatives à la période fiscale 2016 devraient être transmises au plus tard fin juin 2018. Pour les déclarations pays par pays relatives à la période fiscale 2017, l'échange devrait en principe avoir lieu au plus tard fin mars 2019. Cela étant, l'échange des déclarations pays par pays de la période fiscale 2018 sera le réel premier échange au sens de la section 3, par. 2, de l'accord EDPP car il s'agira de la date indiquée par la Suisse dans la notification visée à l'al. 1, let. a, de la section 8, de l'accord EDPP. Par conséquent, l'AFC disposera du délai de 18 mois prévu par la section 3, par. 2, de l'accord EDPP pour transmettre la déclaration pays par pays.

Al. 2

Tout comme pour les transmissions des déclarations pays par pays effectuées sur la base de l'art. 13, l'AFC rappelle aux autorités étrangères que les déclarations pays par pays qu'elle leur transmet sont soumises aux restrictions prévues par la section 5 de l'accord EDPP.

Al. 3

Toute société mère résidente de Suisse qui souhaite fournir la déclaration pays par pays de manière volontaire doit s'annoncer selon les modalités prévues à l'art. 10, al. 1 ou 2, au plus tard au moment où elle fournit la déclaration pays par pays à l'AFC.

Al. 4

Les déclarations pays par pays fournies de manière volontaire doivent l'être 12 mois après le dernier jour de la période fiscale déclarable, par analogie au délai prescrit à l'art. 11, al. 1.

Art. 29 Début de l'obligation de fournir la déclaration pays par pays

Sous réserve de l'approbation de l'Assemblée fédérale, l'obligation de fournir une déclaration pays par pays devrait s'appliquer à partir des périodes fiscales débutant au 1^{er} janvier 2018 ou après cette date. L'art. 29 garantit que cette obligation ne prenne pas effet pour les périodes fiscales qui débuteraient avant cette date. Cette disposition n'empêche pas pour autant la possibilité de fournir de manière volontaire les déclarations pays par pays relatives aux périodes fiscales 2016 et/ou 2017.

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.

5 Conséquences

5.1 Conséquences pour la Confédération, les cantons et les communes

L'adoption 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 États 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 États partenaires et les 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 la doter du personnel nécessaire.

Étant 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.

Pour le projet de mise en œuvre de l'échange des déclarations pays par pays, l'AFC estime avoir besoin de trois postes de travail supplémentaires pour les années 2017 à 2019. Ces postes sont à compenser à l'intérieur de l'AFC. Les coûts pour le développement du système informatique se monteront à environ 4 millions de francs suisses d'ici à 2019.

Les ressources en personnel et dans le domaine informatique pour l'activité courante de l'échange des déclarations pays par pays à partir de 2019 seront demandées dans le cadre de l'élaboration de l'ordonnance relative à la LEDPP. Il sera à ce moment-là possible de mieux les déterminer. Selon une première évaluation sommaire, les coûts d'exploitation atteindront, à compter de 2020, environ 1 400 000 francs. En 2019, ils seront probablement d'environ 580 000 francs, étant donné que le système ne sera pas productif durant toute l'année. En outre, un échange des déclarations pays par pays relatives à des périodes fiscales antérieures à l'application de la LEDPP engendra des conséquences en termes de personnel et dans le domaine de l'informatique à partir de 2018 qui sont actuellement difficiles à chiffrer. Une demande correspondante pour l'obtention de ressources en personnel à compter de 2018 sera déposée au printemps 2017, dans le cadre de l'évaluation générale qui sera réalisée dans le domaine de l'assistance administrative internationale.

L'introduction de l'échange des déclarations pays par pays occasionnera également de charges supplémentaires pour les autorités fiscales cantonales. La charge en personnel dépendra de l'évaluation des données effectuée par les autorités fiscales cantonales. Le volume des données reçues des groupes d'entreprises multinationales basés en Suisse ainsi que le volume de données que la Suisse recevra de l'étranger auront un impact sur les coûts. À l'heure actuelle, il n'est toutefois pas possible d'estimer ce volume car il dépendra en partie du nombre d'États avec lesquels la Suisse appliquera l'échange des déclarations pays par pays. Quant à l'évaluation des données, elle donnera lieu que dans certains cas à une analyse plus approfondie des prix de transfert. Ces coûts dépendront de la qualité des données reçues et ne peuvent donc pas être évalués à ce stade. L'évaluation des données de la déclaration pays par pays pourrait conduire à un ajustement du bénéfice imposable (cf. à ce sujet le ch. 5.3).

5.2 Conséquences économiques

Plus de 60 pays, à savoir l'ensemble des États membres de l'OCDE et du G20 ainsi que certains États qui ne sont membres ni de l'OCDE ni du G20, ont participé au projet BEPS sur un pied d'égalité. Les États 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 fait partie de ces standards minimaux. Cela permet de garantir que les règles du jeu seront les mêmes pour tous, étant donné que les mêmes conditions seront applicables aux groupes d'entreprises multinationales en matière de déclaration pays par pays dans tous les États (États de l'OCDE et du G20). Cette approche garantit que les entités déclarantes en Suisse ne subissent pas de désavantages compétitifs, tout en permet-

tant 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 conformité. 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). Étant 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 les États mettant en œuvre le standard international peuvent choisir d'inclure dans leur législation nationale la possibilité d'appliquer le mécanisme secondaire, si bien que les groupes d'entreprises multinationales dont la société mère est résidente de Suisse pourraient devoir établir une déclaration pays par pays, même si notre pays ne mettait pas en place les instruments pour l'échange des déclarations pays par pays.

5.3 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.

À 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 États partenaires ainsi qu'en Suisse.

6 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 2019³⁷. 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 continuer de disposer d'une place financière forte et concurrentielle au niveau international.

7 Aspects juridiques

7.1 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, LOGA³⁸). 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

³⁷ FF 2016 981

³⁸ RS 172.010

conventions internationales qui prévoient l'échange des déclarations pays par pays. Étant 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.

7.2 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 sujets au référendum facultatif. Aux termes de l'art. 22, al. 4, de la loi du 13 décembre 2002 sur le Parlement (LParl)³⁹, 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.

7.3 Délégation de compétences législatives

En vertu de l'art. 3, al. 2, LEDPP, le Conseil fédéral fixe le contenu de la déclaration pays par pays compte tenu des standards internationaux en la matière. 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 recommandé 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 de l'évolution 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 États 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.

³⁹ RS 171.10

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.

L'art. 10, al. 3, permet au Conseil fédéral d'exiger par voie d'ordonnance certaines informations des entités constitutives résidentes de Suisse appartenant à un groupe dont la société mère est à l'étranger. Cette compétence ne peut être exercée qu'en vue d'obtenir des informations sur la raison sociale, l'adresse et la résidence de l'entité constitutive étrangère tenue de fournir la déclaration pays par pays pour le compte du groupe. Ces informations pourraient notamment être utiles dans le cadre d'une évaluation des pairs. La Suisse pourrait ainsi disposer d'informations précises sur le nombre de déclarations pays par pays qu'elle doit attendre de la part de ses États partenaires.

En application de l'art. 18, al. 4, LEDPP, le Conseil fédéral fixe 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, les autorisations d'accès et de traitement, ainsi que la durée de conservation, l'archivage et la destruction des données. Cette délégation correspond à la procédure usuelle.

L'art. 27 LEDPP octroie au Conseil fédéral la compétence de décider des États et territoires avec lesquels la Suisse souhaite échanger la déclaration pays par pays. La notification indiquant les États 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 permettra à celui-ci de déterminer avec quels États et territoires, la Suisse souhaite échanger la déclaration pays par pays. L'avantage de cette délégation de compétence est de permettre au Conseil fédéral d'observer la mise en œuvre par les autres États. 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'États et territoires au moment de la notification. La possibilité d'octroyer le choix des États 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.