

economiesuisse
Madame
Sandra Spieser
Stv. Leiterin Finanzen & Steuern
Hegibachstrasse 47
8032 Zurich

Lausanne, le 16 février 2018

Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéficiaires (BEPS) et sur un protocole modifiant la Convention contre les doubles impositions entre la Suisse et le Royaume-Uni

Madame,

Nous avons bien reçu votre courriel du 20 décembre 2017, relatif au projet mentionné sous rubrique, et vous remercions de nous consulter à ce propos.

Contexte général

La présente consultation concerne la problématique très actuelle et largement débattue de l'évasion fiscale.

L'évasion fiscale désigne le fait par lequel un contribuable utilise les institutions du droit civil afin d'éviter une charge fiscale tout en atteignant son objectif économique final. De cette façon, le contribuable utilise un état de fait "qui ne semble pas entrer dans le champ d'application de la loi fiscale". Le contribuable use d'une construction juridique, dans le but d'échapper à l'impôt. Le Tribunal fédéral caractérise un tel état de fait comme étant "insolite, inapproprié ou étrange, en tout cas inadapté au but économique poursuivi", choisi "uniquement dans le but d'économiser des impôts qui seraient dus si les rapports de droit étaient aménagés de façon appropriée" et aboutissant effectivement "à une notable économie d'impôt dans la mesure où il serait accepté par l'autorité fiscale". Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, l'autorité fiscale est autorisée à fonder son imposition "non pas sur la forme choisie par le contribuable, mais sur la situation qui aurait dû être l'expression appropriée au but économique poursuivi par les intéressés" même si "l'habit juridique" que revêt la transaction en question est – du point de vue du droit civil – valable. **Il s'ensuit que l'évasion fiscale attache à un état de fait une imposition qui n'est pas prévue par la loi.**

Dans un sens plus large, l'évasion fiscale consiste à utiliser légalement différents moyens pour diminuer une charge fiscale. L'évasion fiscale se distingue de la fraude fiscale qui est une technique illégale.

L'évasion fiscale est un sujet qui fait désormais l'objet d'intenses discussions sur le plan international, dans la mesure où certains pays sont privés d'imposition par ces constructions au profit de juridictions qu'on qualifie communément de "paradis fiscaux".

L'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (*Base Erosion and Profit Shifting*, BEPS) fait référence aux stratégies de planification fiscale internationale qui exploitent les failles et les différences dans les règles fiscales en vue de faire "disparaître" des bénéfices à des fins fiscales ou de les transférer dans des pays ou territoires où l'entreprise n'exerce guère d'activité réelle. Le cadre inclusif rassemble plus de 100 pays et juridictions qui travaillent en collaboration pour mettre en œuvre les mesures BEPS et lutter contre l'érosion de la base fiscale et les transferts de bénéfices.

Étant donné que la lutte contre l'évasion fiscale injustifiée des sociétés multinationales est devenue une préoccupation majeure de la communauté étatique internationale, l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) a lancé en 2013, en collaboration avec le G20, un projet de lutte contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (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.

Certains de ces rapports contiennent des propositions de dispositions visant à modifier les actuelles conventions internationales de double imposition (CDI). Dans le but de mettre en œuvre ces modifications rapidement et de manière efficiente, le plan d'action BEPS a chargé un groupe d'experts d'examiner la possibilité de créer un instrument multilatéral pour modifier les CDI bilatérales (action 15). Dans son rapport, ce groupe d'experts a conclu qu'un instrument multilatéral était souhaitable et possible. La Suisse a participé activement à l'élaboration de ce projet BEPS.

En novembre 2016, le groupe a adopté la Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (ci-après « convention BEPS »). La première cérémonie de signature au cours de laquelle près de 70 États et territoires, dont la Suisse, ont signé cette convention BEPS a eu lieu le 7 juin 2017. Une partie des dispositions concernant les CDI contenues dans cette convention BEPS sont des standards minimaux que tous les États membres de l'OCDE et du G20 ainsi que d'autres États et territoires se sont engagés à mettre en œuvre. Ces standards correspondent fondamentalement à la politique actuelle de la Suisse relative aux CDI. Ils sont ainsi intégrés par la Suisse dans les CDI qui font l'objet négociations bilatérales. Afin de s'assurer que ces standards soient mis en œuvre et qu'aucun État ou territoire n'obtienne un avantage concurrentiel comparatif en ne les appliquant pas, leur mise en œuvre sera contrôlée au moyen d'examens par les pairs (peer reviews).

La Suisse a participé activement au projet BEPS et à l'élaboration de la convention BEPS en particulier. Elle a contribué à lui donner la souplesse nécessaire à ses yeux pour que sa mise en œuvre soit en accord avec la politique de la Suisse relative aux CDI. Par la possibilité de faire des réserves, la convention BEPS n'oblige pas à reprendre des dispositions qui ne constituent pas des standards minimaux.

Projet

I.-

La Convention BEPS est une convention autonome de droit international constituant le fondement de la modification des conventions de droit international en vigueur afin qu'elles puissent être modifiées sans protocole de modification bilatéral.

L'adhésion à la convention BEPS est facultative. En outre, par la possibilité de faire des réserves, la convention BEPS n'oblige pas à reprendre des dispositions qui ne constituent pas des standards minimaux.

L'OCDE et le G20 recommandent toutefois d'adhérer à la convention BEPS qualifiée d'instrument efficace pour mettre en œuvre les recommandations BEPS aux conventions fiscales.

La Suisse met en œuvre au moyen de la Convention BEPS les standards minimaux des actions 6 et 14 du projet BEPS. Le Conseil fédéral soumettra au Parlement une liste des réserves et notifications suisses déposée auprès du Dépositaire lors de la signature de la Convention BEPS en même temps que le message. La liste pourrait être modifiée par les Chambres fédérales avant d'être remise pour ratification au Dépositaire.

Les effets des réserves (art. 28 par. 6 de la Convention BEPS) et des notifications ont pour résultat que la position conventionnelle de la Suisse est la suivante:

1. Les CDI sont dotées **d'un préambule précisant expressément qu'en plus de l'élimination de la double imposition, elles n'offrent pas de possibilité de (double) non-imposition ou d'imposition réduite via des pratiques de fraude ou d'évasion fiscales** (art. 6 de la convention BEPS).
2. **Les CDI sont complétés par une clause anti-abus générale sous la forme d'une règle du critère des objets principaux, faisant référence aux buts principaux d'un montage ou d'une transaction** (en anglais "principal purpose test – PPT-rule ") (art. 7 de la convention BEPS). Par arrêté du 11 septembre 2015, le Conseil fédéral a chargé le Département des finances de proposer l'insertion d'une clause anti-abus générale sous la forme d'une règle PPT dans le cadre des négociations en vue de la conclusion ou de la révision d'une CDI. Une telle clause a été convenue pour la première fois avec la Lettonie dans le cadre d'une CDI bilatérale.
3. Une disposition empêchant une double exemption involontaire en raison d'un conflit de qualification (art. 5 de la convention BEPS) est insérée dans les CDI.
4. Les dispositions sur la procédure amiable et sa mise en œuvre dans les CDI doivent être harmonisées avec les dispositions correspondantes du Modèle OCDE, pour autant qu'il y ait des divergences et que la convention BEPS le permette (art. 16 et 17 de la convention BEPS). Le standard minimal de l'action 14 du projet BEPS doit ainsi, autant que possible, être mis en œuvre.
5. Conformément à la politique de la Suisse en matière de fiscalité internationale, les CDI couvertes par la convention BEPS incluront une clause d'arbitrage, à condition que l'État partenaire de la Suisse ait aussi opté pour l'application de la partie VI de la convention BEPS. Une clause d'arbitrage conforme à la convention BEPS doit remplacer les clauses existantes ou doit être ajoutée aux CDI qui n'en contiennent pas (partie VI de la convention BEPS).

6. La reprise de dispositions anti-abus plus sévères issues de l'action 6 du projet BEPS et les modifications de la définition de l'établissement stable selon l'action 7 de ce projet n'est pas prévue. Ces dispositions ne constituent pas des standards minimaux. Leur reprise augmenterait considérablement la complexité et aurait des effets difficiles à évaluer sur la répartition du droit d'imposer prévues dans les conventions fiscales. L'éventuelle intégration de telles dispositions dans les CDI suisses dépendra donc uniquement des négociations bilatérales individuelles.

II.-

Ce projet a aussi pour objet le protocole modifiant la CDI entre la Suisse et le Royaume-Uni qui a été signé le 30 novembre 2017 et met en œuvre matériellement la convention BEPS dans la relation bilatérale avec le Royaume-Uni.

Appréciation

L'adhésion à la convention BEPS est facultative. Certes, l'OCDE et le G20 recommandent toutefois d'adhérer à la convention BEPS qualifiée d'instrument efficace pour mettre en œuvre les recommandations BEPS aux conventions fiscales.

La CVCI est favorable à la transparence fiscale générale de la fiscalité en matière internationale. Les mesures BEPS constituent un pas décisif, souhaitable dans un monde idéal, où la transparence et l'imposition au lieu d'activité et de réalisation des bénéficiaires seraient applicables. Grâce à cette convention, on évite la double non-imposition. A cet égard, en considération des principes éthiques et de la nécessité de faire généralement régner la transparence où chacun paye l'impôt qu'il doit, sans pouvoir élaborer des montages complexes lui permettant d'échapper à toute obligation fiscale, la CVCI est favorable aux mesures BEPS. Elle se réjouit que la Suisse ait participé activement aux travaux d'élaboration.

Il s'avère toutefois que de nombreux pays pratiquent encore des systèmes hybrides leur permettant d'échapper à l'impôt par des systèmes tels que les trusts. Dans le cadre de l'évolution de la fiscalité internationale en pleine mutation, nous sommes d'avis que de nombreux efforts ont déjà été faits dans notre pays. La Suisse doit certes se conformer aux contraintes internationales, notamment lorsque l'accès aux marchés risque d'être mis en cause. Mais elle ne doit pas agir par anticipation, sans nécessité, avec pour mission d'être un modèle. Cela d'autant qu'elle est très stricte, procédurière et légaliste dans l'application des normes adoptées. Une intégration anticipée des dispositions internationales, qui ne sont pas appliquées globalement par les autres pays nous prive de nombreuses recettes qui profiteront alors aux autres entités. A cet égard, les réserves émises par la Suisse sont justifiées.

Sous réserve de ces considérations, qui doivent nous conduire à la prudence dans notre évolution législative, la CVCI est d'avis, en l'occurrence, que les mesures prévues dans le projet de loi BEPS sont bonnes. Elles permettront à la Suisse de fiscaliser certaines fortunes ou revenus qui, de fait, devraient être imposables dans notre pays, sans pouvoir échapper à presque toute imposition, par des artifices stratégiques de domiciliation choisis exclusivement pour bénéficier de double non-imposition.

La lutte contre l'évasion fiscale injustifiée des sociétés locales et la réduction artificielle du bénéfice imposable par des montages stratégiques effectués effectivement dans le but d'échapper à l'impôt doit être combattue de manière générale.

Cependant, il est délicat que nous prenions les mesures nécessaires, sans que tous les autres pays le fassent parallèlement, à commencer par les Etats-Unis et les pays anglo-saxons avec le fameux système du trust.

En effet, la Convention de la Haye sur les trust signée pas la Suisse¹ prévoit qu'un trust créé conformément à la loi déterminée selon les règles mentionnées ci-dessus sera reconnu en tant que trust. Par conséquent, si les parties créent un trust en application du droit des Îles Vierges britanniques, la Suisse, à l'instar d'autres états, reconnaîtra qu'il s'agit d'un trust régi par le droit de cet Etat, qui constitue un paradis fiscal.

Conclusion

La CVCI soutient le principe du projet de loi fédérale relative au Projet fiscal 17. Elle est d'avis que cette loi doit être appliquée partout. Elle soutient aussi le protocole modifiant la CDI entre la Suisse et le Royaume-Uni qui a été signé le 30 novembre 2017 et qui met en œuvre matériellement la convention BEPS dans la relation bilatérale avec le Royaume-Uni.

Cependant, il faut veiller à l'évolution de notre fiscalité internationale en évitant de durcir nos conditions alors que d'autres pays, notamment les pays anglo-saxons, profitent de certains artifices hybrides comme le trust, pour attirer chez eux des entreprises créatrices d'emplois.

Tout en vous remerciant de l'intérêt que vous porterez à ces lignes, nous vous prions d'agréer, Madame, nos salutations distinguées.

Chambre vaudoise du commerce et de l'industrie



Guy-Philippe Bolay
Directeur adjoint



Lydia Masméjan
Responsable fiscalité

¹ Pour info: Le droit suisse ne connaît pas une législation interne relative au trust. Par conséquent, il n'existe pas à proprement parlé un trust de droit suisse. Durant de nombreuses années, la doctrine et les tribunaux ont élaboré plusieurs théories tendant à rapprocher le trust de la fiducie, de la fondation ou de la stipulation pour autrui. Afin de garantir une certaine sécurité juridique aux acteurs économiques en présence, les autorités suisses, tout en renonçant à créer un trust de droit suisse, ont décidé de ratifier la Convention de la Haye du 1^{er} juillet 1985 sur la loi applicable au trust et à sa reconnaissance (ci-après : la Convention). Elle est entrée en vigueur pour notre pays le 1^{er} juillet 2007.