

ÉCHANGE SPONTANÉ DE RULINGS ENTRE ÉTATS

Analyse du nouveau standard fiscal international sous l'angle du droit suisse

L'échange spontané et obligatoire de renseignements entre Etats concernant des rulings a été érigé au rang de nouveau standard international dans le cadre du projet BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) publié le 5 octobre 2015. La Suisse s'est engagée à respecter ce nouveau standard et à le mettre en œuvre dans son droit interne. Se pose la question du champ d'application et de l'étendue de ce nouveau standard sous l'angle du droit suisse.

1. INTRODUCTION

L'échange spontané de rulings entre Etats figure parmi les mesures adoptées par l'OCDE [1] et le G20 [2] dans le cadre du projet BEPS afin de lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices dans des pays prévoyant une imposition faible [3]. Le but premier du projet BEPS est de rediriger les bénéfices imposables des sociétés là où les activités économiques sont exercées et où la valeur est créée [4].

En date du 5 octobre 2015, l'OCDE a rendu public les résultats finaux relatifs au projet BEPS, dont les travaux techniques avaient débuté en septembre 2013. Le projet BEPS prend la forme de 13 rapports finaux qui couvrent les 15 actions traitées par l'OCDE et le G20. L'échange spontané de rulings est intégré dans l'action 5 du projet BEPS [5], laquelle a principalement pour objectif de lutter contre les pratiques fiscales dommageables, à l'instar des régimes fiscaux préférentiels. Pour parvenir à cet objectif, l'une des mesures adoptées consiste à accroître la transparence fiscale en permettant l'échange spontané de rulings entre Etats. Le but recherché est que les autorités fiscales d'un Etat aient connaissance, aux fins de leur propre taxation, d'un traitement fiscal particulier dans un autre Etat. L'échange spontané de rulings est un standard international nouveau dans l'ordre juridique suisse.

2. CATÉGORIES DE RULINGS CONCERNÉS

L'OCDE a défini les six catégories suivantes de rulings comme étant couvertes par le nouveau standard international [6]:

- (i) rulings concernant des régimes fiscaux préférentiels;
- (ii) accords préalables unilatéraux en matière de prix de transfert (APAs [7]) délivrés par les autorités fiscales d'un Etat dans des situations internationales ou rulings similaires rendus en matière de prix de transfert dans des situations internationales;
- (iii) rulings prévoyant un ajustement à la baisse des bénéfices imposables dans des situations internationales;
- (iv) rulings en matière d'établissements stables;
- (v) rulings concernant des sociétés relais;
- (vi) tout autre type de ruling qui pourrait donner lieu à l'avenir, en l'absence d'échange spontané, à une pratique fiscale dommageable au sens défini par le Forum sur les pratiques fiscales dommageables [8] (*Forum on Harmful Tax Practices, FHTP*).

Les rulings susmentionnés ne sont pas systématiquement considérés par l'OCDE comme instaurant des pratiques fiscales dommageables. En revanche, la transparence sur le traitement fiscal ou sur le processus administratif visé par de tels rulings doit permettre d'éviter une distorsion fiscale ou un cas de double non-imposition.

2.1 Définition de ruling

2.1.1 Selon le projet BEPS. La définition d'un ruling donnée par l'OCDE est la suivante:

«any advice, information or undertaking provided by a tax authority to a specific taxpayer or group of taxpayers concerning their tax situation and on which they are entitled to rely» [9].

Cette définition très large permet d'englober non seulement des engagements pris par les autorités fiscales dans des cas concrets, mais également de simples conseils ou informations concernant la situation fiscale d'un contribuable défini ou d'un groupe de contribuables. Toutefois, l'échange spontané de renseignements visé par le nouveau standard international ne couvre que les rulings qui concernent spécifiquement un contribuable donné (*taxpayer-specific rulings*: «*rulings*



NELLY IGLESIAS,
AVOCATE, EXPORTE FISCALE
DIPLOMÉE, PARTNER,
IFN TAX & LAW, GENÈVE

that apply to a specific taxpayer and on which that taxpayer is entitled to rely [10]»).

Ne sont ainsi pas visés les *rulings généraux* (*general rulings*), lesquels s'appliquent à un groupe ou à une catégorie de contribuables ou qui sont en relation avec certaines circonstances ou activités définies [11]. Les *rulings généraux* informent les contribuables sur la position des autorités fiscales sur des questions d'interprétation de la loi et de la pratique administrative. Ils sont souvent publiés et ne nécessitent pas une demande de *ruling* spécifique par un contribuable pour trouver application.

Sont en revanche couverts par la nouvelle norme les «Advance Tax Rulings» (ATR). L'OCDE donne la définition suivante des ATRs [12]:

«advance tax rulings are specific to an individual taxpayer and provide a determination of the tax consequences of a proposed transaction on which the particular taxpayer is entitled to rely» [13].

Les ATRs permettent en principe de déterminer si et comment certaines dispositions légales ainsi que la pratique administrative s'appliquent à une situation concrète. Ils peuvent également permettre de clarifier si et comment un «general ruling» s'applique à un état de fait et à un ensemble de circonstances attribuables à un contribuable spécifique.

Selon le projet BEPS, les *rulings* dont les renseignements sont susceptibles d'être transmis aux autorités fiscales d'un autre Etat – si toutes les conditions sont réunies (cf. sections 2.2. à 2.8 ci-après) – peuvent avoir été délivrés avant la réalisation d'une transaction déterminée ou *a posteriori*, mais à chaque fois en réponse à une demande spécifique déposée par un contribuable. Ne sont ainsi pas considérés comme des *rulings* les décisions ou accords obtenus suite à un contrôle fiscal ouvert après le dépôt de la déclaration fiscale. En revanche, une décision ou un accord obtenu suite à un contrôle fiscal réglant le traitement fiscal de bénéficiaires futurs n'est pas exclu de la définition posée par l'OCDE, pour autant que le *ruling* tombe dans l'une des six catégories susmentionnées [14] (cf. section 2 et 2.3 à 2.8).

En résumé, le *ruling* est, selon le projet BEPS, un outil qui permet de déterminer les conséquences fiscales d'un état de fait donné, sur lequel le contribuable peut se baser valablement pour autant que l'état de fait tel que décrit dans le *ruling* se matérialise.

2.1.2 Selon le droit suisse. En droit suisse, un *ruling* fiscal est un renseignement fourni par une autorité fiscale sur un état de fait donné qui n'est pas assimilable à une décision [15]. Ce renseignement déploie toutefois des effets juridiques et lie les autorités fiscales conformément au principe de protection de la bonne foi garanti par l'art. 9 de la *Constitution fédérale* (*Cst.*) [16]. Dans le cadre de la protection de sa bonne foi, une personne peut en effet se prévaloir d'un *ruling* même s'il contient des indications erronées ou a été pris par une autorité incompétente [17], si les conditions cumulatives suivantes sont réunies:

(i) le renseignement a été donné par une autorité compétente ou du moins par une autorité que le contribuable pouvait légitimement considérer comme compétente;

- (ii) le renseignement a été donné en relation avec un état de fait concret. Il est en principe nécessaire que le contribuable soit individualisé. L'individualisation peut également se faire par transaction ou par produit, ce qui impliquerait dans un tel cas un grand nombre d'actionnaires ou d'investisseurs concernés par exemple [18]. En revanche, des informations générales n'ont pas force contraignante pour le contribuable;
- (iii) le renseignement a été donné sans réserve. Un renseignement oral devrait également être protégé par la bonne foi, mais non pas lorsque il a été donné sous réserve de confirmation écrite;
- (iv) la personne concernée ne doit pas avoir été en mesure de se rendre compte de l'inexactitude du renseignement fourni;
- (v) la personne concernée doit s'être fondée sur le renseignement pour prendre des dispositions qu'elle ne saurait modifier sans subir de préjudice; et
- (vi) la loi ne doit pas avoir subi de changement depuis le moment où la promesse a été faite. Est en revanche nul l'accord ou l'arrangement fiscal (*Steuerabkommen, Steuerabmachung*) entre l'autorité fiscale compétente et le contribuable qui porte sur l'existence, l'étendue ou les modalités d'une obligation fiscale dans une situation concrète et qui s'écarte des dispositions légales [19].

Si les conditions précitées sont remplies, le contribuable a le droit d'être imposé selon l'appréciation fiscale faite dans le *ruling*. Toutefois, si les faits ne se déroulent pas tels que prévus dans le *ruling*, le contribuable ne pourra pas s'en prévaloir.

2.1.3 Rulings soumis à échange. En comparant la définition générale du *ruling* en droit suisse avec celle contenue dans l'action 5 du projet BEPS, on constate que les deux notions se rejoignent largement. Dans les deux cas, les renseignements doivent avoir été donnés dans une situation concrète, à l'égard d'un contribuable ou d'une transaction définie. La forme dans laquelle les renseignements sont donnés, par le biais de tout type de mesure prise par les autorités fiscales, conseils ou informations orales, n'est pas décisive tant du point de vue du projet BEPS que du droit suisse [20]. Les *rulings* généraux visés par le projet BEPS peuvent être assimilés, en droit suisse, aux lettres-circulaires, notices et autres directives émises par les autorités fiscales, dans la mesure où de telles circulaires reflètent la pratique administrative applicable à un nombre indéterminé de contribuables dans une multitude de cas.

Dans les cas où le *ruling* ne lierait pas les autorités fiscales car l'une des conditions cumulatives figurant dans la section 2.1.2 ne serait pas réalisée (p. ex. changement de loi justifiant l'annulation du *ruling*), l'Etat ayant accordé un tel *ruling* ne devrait pas être tenu de le transmettre spontanément à d'autres Etats. En effet, comme relevé dans le projet BEPS, pour la qualification de *ruling* et donc pour pouvoir être soumis à la procédure d'échange de renseignements, le contribuable doit pouvoir avoir le droit de s'en prévaloir (cf. définition du *ruling* dans la section 2.1.1: «(...) on which the particular taxpayer is entitled to rely»). Cette condition prévaut également

en droit suisse, dans la mesure où un ruling n'est opposable à un contribuable spécifique que si les critères mentionnés ci-dessus sont respectés (cf. section 2.1.2). On peut donc considérer que le droit suisse a déjà concrétisé la notion prévue dans le projet BEPS concernant la force contraignante et donc la validité d'un ruling. Dès lors que, compte tenu des cri-

«On peut donc considérer que le droit suisse a déjà concrétisé la notion prévue dans le projet BEPS concernant la force contraignante et donc la validité d'un ruling.»

ères retenus en droit suisse, la validité d'un ruling pour une période fiscale donnée ne peut être clairement déterminée qu'après l'entrée en force de la décision de taxation définitive correspondante, il est nécessaire que l'échange spontané de rulings entre États ne puisse être accordé qu'après l'entrée en force de ladite taxation. Cela permettrait d'éviter la transmission de rulings ou de renseignements y relatifs avant même que ceux-ci n'aient été effectivement pris en considération par les autorités fiscales de l'État requis dans le cadre des taxations correspondantes. Un autre État ne saurait démontrer un intérêt fiscal valable à recevoir un ruling qui ne déploie pas d'effet dans l'État dans lequel il a été accordé car, dans un tel cas, il n'entraînerait aucune distorsion fiscale ni d'érosion de la base d'imposition.

Dès lors, un ruling couvrant une période s'étendant des années N-1 à N+1 ne pourrait être transmis aux autorités fiscales étrangères qu'après que l'une au moins des décisions de taxation définitives des années N-1 à N+1, fondée sur le ruling, ne soit entrée en force. Si le ruling devant initialement s'appliquer aux années N-1 à N+1 n'était plus valable pour l'année N+1 suite à une modification de l'état de fait initial par exemple, il faudrait que l'État ayant octroyé le ruling procède à une communication appropriée à l'État récipiendaire.

Aussi, il conviendrait d'ajouter dans la législation d'application, en l'occurrence la *Loi sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale* [21] (LAAF) qui est actuellement en cours de révision, une disposition prévoyant que l'échange spontané de rulings entre États ne pourra avoir lieu qu'après l'entrée en force de l'une au moins des décisions de taxation définitives relatives aux périodes couvertes par le ruling. Dès que le ruling cesserait de déployer des effets, une communication correspondante devrait être adressée à l'État récipiendaire. Ces dispositions permettraient de respecter le droit suisse actuel lequel est conforme et même rejoint les principes énoncés dans le projet BEPS.

2.2 Impôts couverts par le nouveau standard international. Pour que le ruling de quelque nature qu'il soit puisse être soumis à l'échange obligatoire et spontané de renseignements, il doit couvrir les impôts visés par le projet BEPS.

Le Rapport de l'OCDE de 1998 intitulé «*Concurrence fiscale dommageable: un problème mondial*» (ci-après: rapport de 1998),

qui a été l'un des textes précurseurs au plan d'action de l'OCDE publié le 5 octobre 2015, précise quels impôts sont visés par l'étude [22]. Au moment de l'élaboration de ce rapport, seuls les régimes fiscaux préférentiels étaient visés par l'échange spontané. Il en allait de même lors de l'adoption en 2014 du Rapport d'étape concernant l'action 5 du projet BEPS [23] (ci-après: rapport de 2014). Ce n'est que lors de l'adoption de la version définitive de l'action 5 du projet BEPS publiée le 5 octobre 2015 que l'assistance administrative a été étendue à d'autres catégories de rulings et non plus seulement aux seuls régimes préférentiels (cf. sections 2.3 à 2.8). C'est pourquoi il convient d'appliquer, *mutatis mutandis*, les principes énoncés par l'OCDE dans ses rapports antérieurs en relation avec les impôts concernés non seulement aux rulings accordant des régimes fiscaux préférentiels, mais également à toutes les autres catégories de rulings entrant dans le champ d'application du projet BEPS actuel.

Entrent dans le champ d'application du nouveau standard international les rulings concernant l'imposition des revenus issus d'activités géographiquement mobiles, telles que des activités financières ou de services, y compris la livraison d'actifs incorporels [24]. Des rulings en matière de biens immobiliers sont hors du champ défini par les rapports de 1998, 2014 et 2015 et ne sont dès lors pas soumis à l'obligation d'échange. En partant de ce principe, l'exclusion doit s'étendre à tous les rulings en lien avec l'acquisition, la détention ou l'aliénation immobilière à titre onéreux ou gratuit, car les recettes qui en découlent ne sont pas en rapport avec des activités géographiquement mobiles. Les impôts exclus à ce titre seraient notamment les impôts sur les gains immobiliers, les impôts sur le bénéfice liés à des actifs immobiliers, les droits de mutation ou d'enregistrement et les autres impôts fonciers.

Pour être sujet à échange, le ruling doit concerner les impôts sur les entreprises (*business taxation*) [25]. Dans le rapport de 1998 ont été analysés «*les régimes généraux d'imposition des revenus, ainsi que des impôts prélevés sur certains types de revenus*» [26].

Il faut donc en déduire que les rulings visés par la nouvelle norme fiscale internationale doivent concerner les impôts sur le bénéfice des entreprises. Plus précisément, l'échange spontané de rulings ne concerne que l'imposition des personnes morales, à l'exclusion des personnes physiques [27]. Par ail-

«Si l'impôt anticipé concerne des revenus issus d'activités géographiquement mobiles exercées par une société de capitaux, cet impôt devrait en principe entrer dans le champ d'application de la nouvelle norme internationale.»

leurs, l'impôt sur le capital n'est pas couvert par le nouveau standard international car il n'est question que des revenus ou bénéfices tirés d'activités géographiquement mobiles et non de l'actif net de telles sociétés.

Un ruling concernant uniquement des impôts à la consommation [28] tels que la TVA en Suisse n'est pas non plus concerné par l'échange spontané. De même, en accord avec la définition posée par l'OCDE, il faut exclure de l'échange les rulings octroyant des avantages fiscaux en matière de droits de timbre d'émission ou de négociation ainsi que les droits de succession ou de donation, car il ne s'agit pas d'impôts sur le bénéfice liés à une activité commerciale.

Concernant l'impôt anticipé, il s'agit d'un impôt à la source perçu sur les revenus de capitaux mobiliers, mais également sur les gains faits dans les loteries et les prestations d'assurances [29]. L'impôt anticipé est considéré comme un impôt spécial sur le revenu. Il est en effet conçu comme un paiement «anticipé» de l'impôt sur le revenu ou sur le bénéfice auprès du débiteur de la prestation imposable [30]. Dès lors, si l'impôt anticipé concerne des revenus issus d'activités géographiquement mobiles exercées par une société de capitaux, cet impôt devrait en principe entrer dans le champ d'application de la nouvelle norme internationale. Ceci ne pourrait concerner que l'impôt anticipé prélevé sur les revenus de capitaux mobiliers, et non pas les gains faits dans les loteries ni les prestations d'assurance.

L'exclusion des impôts susmentionnés au regard de l'échange spontané de rulings va dans le sens des réserves émises par la Suisse en relation avec la *Convention du Conseil de l'Europe et de l'OCDE concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale* [31] (CAAF). Sur cette base, la Suisse n'accordera pas d'assistance administrative et dès lors pas d'échange spontané de renseignements pour des impôts autres que ceux sur le revenu, sur la fortune, sur le bénéfice, sur le capital au niveau fédéral, cantonal et communal ainsi qu'en matière d'impôt anticipé [32]. Des impôts tels que les impôts sur les successions, les donations, les impôts sur la propriété immobilière, la TVA, les impôts sur les ventes (notamment droits de mutation ou d'enregistrement) et tout autre impôt (notamment droits de timbre d'émission et de

négociation) sont expressément exclus de l'assistance administrative entre la Suisse et d'autres États en matière d'échange spontané de renseignements sur la base de la CAAF [33].

L'exclusion des impôts susmentionnés qui a d'ores et déjà été proposée par le Conseil fédéral en relation avec la CAAF doit également s'appliquer au nouveau standard international prévoyant l'échange spontané de rulings. Dans la mesure où le nouveau standard concerne l'imposition des bénéfices des personnes morales exclusivement, il apparaît nécessaire de limiter l'échange spontané de rulings aux seuls impôts sur le bénéfice et à l'impôt anticipé en relation avec l'exercice d'activités géographiquement mobiles. Ce raisonnement doit prévaloir pour toutes les catégories de rulings énumérées ci-après (cf. sections 2.3 à 2.8), car tous ces rulings sont soumis à l'assistance administrative spontanée sur la base des mêmes textes légaux.

2.3 Rulings concernant des régimes fiscaux préférentiels. L'obligation d'échange spontané de rulings relatifs à des régimes fiscaux préférentiels dans des situations internationales concerne les régimes qui (i) entrent dans le champ défini par le FHTP, (ii) sont préférentiels, et (iii) remplissent le critère du taux d'imposition bas ou inexistant [34]. Il n'est pas nécessaire que le régime préférentiel consacre une pratique fiscale dommageable pour être soumis à l'obligation d'échange [35].

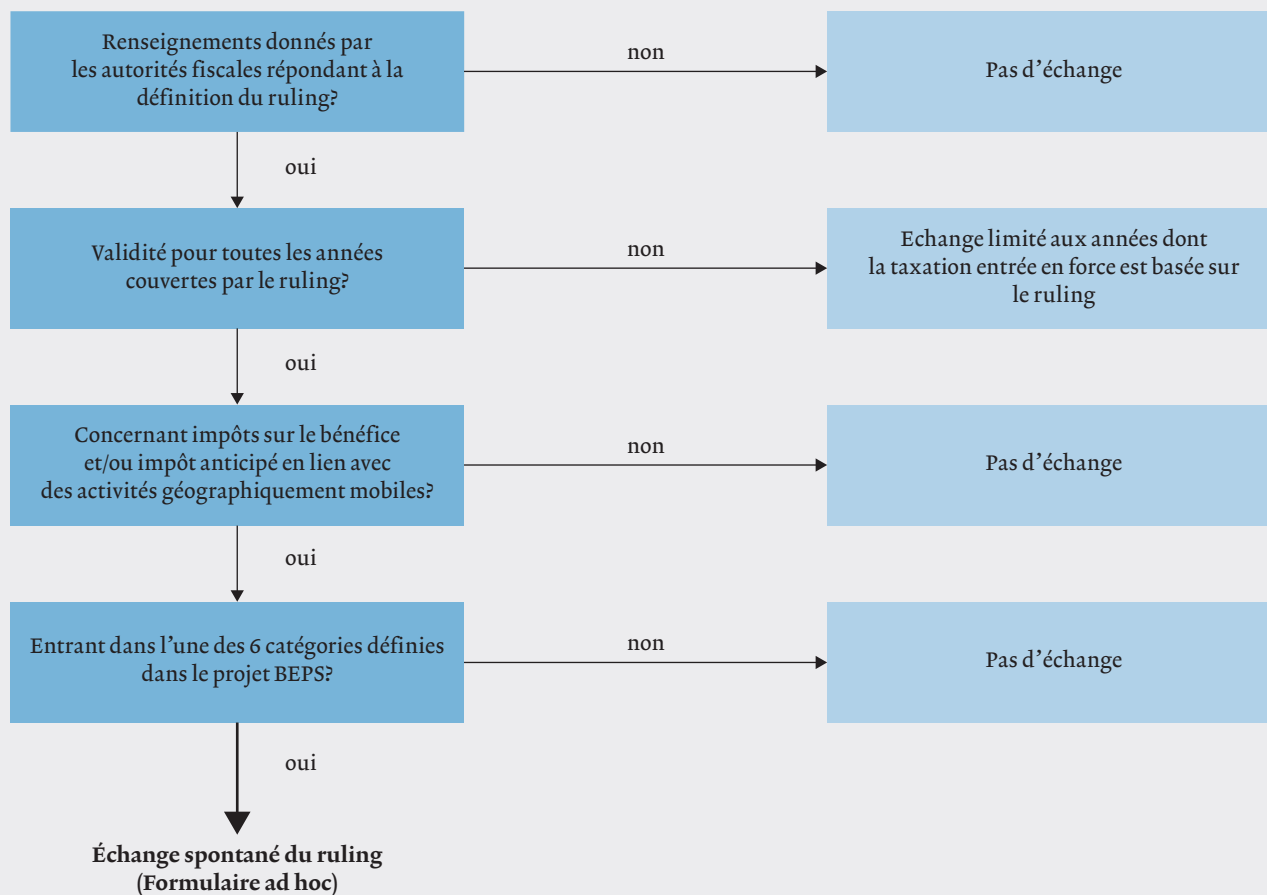
2.3.1 Régimes entrant dans le champ d'application. Le FHTP a délimité les impôts qui doivent être couverts par le ruling pour permettre l'assistance administrative spontanée et obligatoire. Les conclusions du FHTP à cet égard figurent dans la section 2.2 ci-avant.

2.3.2 Régimes considérés comme préférentiels. La deuxième condition pour qu'un régime fiscal soit soumis à l'obligation d'échange est qu'il soit considéré comme préférentiel. Pour être qualifié comme tel, le régime doit offrir des privilèges fiscaux aux entreprises qui vont au-delà des principes généraux de taxation dans le pays concerné [36]. Les conditions

«Les conditions plus favorables d'un régime fiscal par rapport à d'autres États sont sans pertinence; le point de comparaison reste les principes applicables au sein du même État.»

plus favorables d'un régime fiscal par rapport à d'autres États sont sans pertinence; le point de comparaison reste les principes applicables au sein du même État.

Le traitement fiscal préférentiel peut prendre diverses formes, par exemple une baisse du taux d'impôt ou une réduction de la base imposable voire des conditions préférentielles pour le paiement ou le remboursement de l'impôt. Même si le privilège est peu important, il sera néanmoins suffisant pour qualifier le régime de préférentiel.

Tableau: **EXAMEN PRÉALABLE A L'ÉCHANGE SPONTANÉ DE RULINGS**

En application de ces principes, les régimes fiscaux actuels de sociétés holdings, sociétés de domicile, sociétés mixtes, sociétés principales et les établissements stables en Suisse de sociétés étrangères actifs dans le domaine du financement appelés «*Swiss Finance Branches*» devraient être considérés comme des régimes fiscaux préférentiels. Il en va de même de l'actuel «*licence box*» du Canton de Nidwald et de la future «*patent box*» prévue dans le cadre de la Réforme de l'imposition des entreprises III.

Ne sont en revanche pas considérés comme des régimes préférentiels et ne devraient dès lors pas être soumis à l'échange spontané de renseignements les allègements fiscaux accordés dans le cadre de la politique régionale, dont peuvent bénéficier certaines entreprises pour des projets caractérisés par un haut degré d'innovation et une valeur ajoutée élevée [37].

2.3.3 Régimes prévoyant un taux d'imposition nul ou peu élevé. Ce critère n'est pas suffisamment explicité dans le rapport de l'OCDE. Le projet BEPS se limite à définir que, si le régime offre des avantages fiscaux au niveau national et infranational, la question de savoir si le régime remplit le critère du taux d'impôt nul ou peu élevé doit être apprécié en fonction du taux d'imposition total, comprenant les impôts nationaux et infranationaux [38]. Il n'est toutefois pas indiqué quel est le seuil à partir duquel le taux d'impôt doit être considéré comme peu élevé. A notre sens, ceci laisse une marge d'appré-

ciation importante aux Etats. Il faut donc considérer que ce critère n'est en soi pas déterminant pour la qualification de régime fiscal préférentiel.

2.4 APAs ou rulings similaires rendus en matière de prix de transfert. Se fondant sur les principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales, l'OCDE définit un «APA» comme suit:

«an arrangement that determines, in advance of controlled transactions, an appropriate set of criteria (...) for the determination of the transfer pricing for those transactions over a fixed period of time [39]».

Les APAs permettent aux contribuables de déterminer avec certitude comment les règles de prix de transfert s'appliqueront à des transactions futures déterminées. Les APAs se distinguent d'autres rulings classiques premièrement en ce qu'ils prévoient un examen détaillé d'hypothèses factuelles sur la base desquelles les conséquences juridiques seront définies ultérieurement. Des vérifications régulières sont faites afin de s'assurer que les hypothèses de fait décrites dans l'APA restent inchangées durant toute sa période de validité. Les rulings similaires aux APAs portent également sur des questions de prix de transfert mais ne remplissent cependant pas tous les critères des APAs (p. ex. ATR ne concernant qu'une transaction particulière).

Les APAs qui sont visés par l'échange spontané sont ceux conclus de manière unilatérale, par opposition aux APAs bilatéraux ou multilatéraux. Ces derniers sont conclus par deux ou plusieurs autorités fiscales selon la procédure

«Selon le rapport OCDE, pour que l'ajustement du bénéficiaire imposable puisse donner lieu à un échange spontané, il n'est pas nécessaire que l'ajustement soit prévu dans un ruling dans tous les cas.»

amiable prévue dans les conventions de double imposition. En revanche, les APAs unilatéraux sont passés entre une administration fiscale d'un Etat et un contribuable de ce même Etat [40].

Il n'est pas nécessaire que les APAs ou les rulings similaires aux APAs consacrent un régime préférentiel. En effet, de par le simple fait que les termes d'un APA ou de rulings similaires puissent ne pas être connus des administrations fiscales d'autres Etats, il existe un risque qu'une même transaction ou une série de transactions soit imposée de manière insuffisante ou inadéquate au sens des critères définis dans le projet BEPS. Il est cependant admis que les législations nationales et les pratiques administratives des Etats respectifs fixent un seuil minimal au-dessous duquel l'APA ne doit pas faire l'objet d'un échange spontané [41].

2.5 Rulings prévoyant un ajustement à la baisse des bénéfices imposables. Cette catégorie se réfère aux rulings prévoyant un ajustement unilatéral vers le bas des bénéfices imposables dans des situations internationales, dans le cas où cette diminution des bénéfices imposables n'est pas directement reflétée dans les comptes du contribuable [42]. *A contrario*, les cas d'ajustements de bénéfices admis par le droit commercial suisse ou les normes comptables internationales et donc qui sont reflétés dans les états financiers de la société (bilan, compte de pertes et profits) ne devraient pas donner lieu à un échange spontané de renseignements.

Des ajustements dans le cadre d'interactions entre sociétés tierces ou des ajustements valables indistinctement pour des sociétés liées ou tierces ne doivent pas, à notre avis, être soumis à l'échange spontané. Cette interprétation est en ligne avec la ratio legis du projet BEPS concernant l'ajustement à la baisse des bénéfices imposables, puisque le but recherché est de favoriser l'assistance administrative dans le cadre de transactions intragroupes et non entre sociétés tierces [43].

Selon le rapport OCDE, pour que l'ajustement du bénéficiaire imposable puisse donner lieu à un échange spontané, il n'est pas nécessaire que l'ajustement soit prévu dans un ruling dans tous les cas. Sont en revanche exclus de l'échange de renseignements: (i) les cas d'ajustements vers le bas décou-

lant d'un contrôle fiscal s'il n'y a pas de ruling spécifique concernant l'ajustement ou (ii) les déductions découlant de systèmes de crédits d'impôts étrangers à l'instar de l'imputation forfaitaire d'impôt en Suisse [44].

Tout comme en matière d'APA, nous sommes d'avis qu'il faudrait laisser la possibilité aux Etats de fixer des seuils minimaux dans les cas d'ajustements à la baisse des bénéfices imposables, en-dessous desquels l'échange ne doit pas être accordé. Cela apparaît opportun au regard de la charge administrative disproportionnée qui serait engendrée si tous les cas d'ajustements de bénéfices devaient donner lieu à un échange spontané.

2.6 Rulings en matière d'établissements stables. Sont également soumis à l'échange spontané les rulings concernant l'existence ou l'absence d'établissement stable, y compris l'attribution de profits à un établissement stable situé dans l'Etat accordant le ruling. L'établissement stable peut se trouver dans l'Etat accordant le ruling ou non [45]. S'agissant de la définition de l'établissement stable, il conviendrait de retenir les critères définis dans les conventions de double imposition et, en l'absence de telles conventions, dans le droit national de l'Etat octroyant le ruling.

En cas d'absence de ruling sur la répartition des profits entre un établissement stable et le siège, aucun échange de renseignements ne pourrait avoir lieu. Tel est le cas si la répartition des profits découle directement de la décision de taxation des autorités fiscales et non pas d'un ruling fixant à l'avance la répartition internationale des profits.

2.7 Rulings concernant des sociétés relais. Cette catégorie de rulings couvre les accords dans lesquels des flux internationaux de trésorerie transitent par des entités résidentes dans l'Etat accordant le ruling, depuis lesquelles ces fonds ou revenus sont directement ou indirectement (à travers une autre entité résidente du même Etat) reversés dans un autre Etat [46]. Du point de vue suisse, ce type d'opérations doit être appréhendé sous l'angle du bénéficiaire économique des fonds ou revenus. Il faudrait ainsi appliquer les principes admis en droit suisse en la matière afin de déterminer une éventuelle obligation d'échange spontané des autorités fiscales suisses [47]. Si les autorités parviennent à la conclusion que, sur la base des lois internes et de la jurisprudence des tribunaux suisses, le ruling n'implique aucune société suisse servant de relais, l'échange de renseignements ne pourrait pas avoir lieu au profit d'autres Etats.

2.8 Tout autre type de ruling pouvant représenter une pratique fiscale dommageable. Le FHTP s'est réservé une marge de manœuvre pour définir, à l'avenir, si une autre catégorie de rulings que celles prévues dans le rapport publié le 5 octobre 2015 pourrait donner lieu à des pratiques fiscales dommageables en cas d'absence d'échange spontané [48].

3. TYPES D'INFORMATIONS ÉCHANGÉES

Afin de ne pas augmenter significativement la charge administrative des autorités fiscales, un processus d'échange en deux étapes est prévu par l'OCDE. La première étape consiste,

pour l'Etat ayant octroyé le ruling, à fournir certaines informations minimales sur le ruling par le biais d'un formulaire. Dans une deuxième étape, après réception des informations sommaires reçues grâce au formulaire, l'Etat récipiendaire décidera s'il demande le ruling complet.

Les informations minimales suivantes doivent être transmises dans un premier temps, pour autant que les conditions de l'échange soient réalisées (cf. section 2)[49]:

- (i) numéro de référence du ruling;
- (ii) identification (raison sociale et adresse) du contribuable concerné et, le cas échéant, du groupe de sociétés;
- (iii) date de délivrance du ruling;
- (iv) périodes fiscales couvertes par le ruling;
- (v) catégorie(s) de rulings (en cochant d'une croix la ou les catégorie(s) concernée(s));
- (vi) bref descriptif de la thématique couverte par le ruling;
- (vii) raison pour laquelle des informations sont transmises (p. ex. société faîtière ayant son siège dans l'Etat à qui les informations sont transmises);
- (viii) identification de l'entité résidente dans l'Etat à qui des informations sont transmises (raison sociale, adresse et numéro de contribuable si disponible).

D'autres informations telles que le montant de la transaction couverte par le ruling, le chiffre d'affaires annuel ou le bénéfice net du contribuable ne sont pas obligatoires mais peuvent être transmises si l'Etat ayant délivré le ruling le décide.

Sur la base des renseignements ainsi échangés, les Etats seront en mesure de découvrir des éléments pouvant s'avérer pertinents du point de vue de leurs législations fiscales respectives. Ces Etats seront alors en mesure de faire des demandes ultérieures d'assistance administrative sur la base des conventions fiscales bilatérales ou multilatérales. Les conditions pour obtenir un échange de renseignements supplémentaires sur demande devront être respectées. Les contribuables auront la possibilité de s'y opposer et de faire valoir leurs droits dans le cadre des procédures contentieuses par-devant les juridictions nationales.

4. ETATS PARTICIPANTS

Sur la base du projet BEPS, des renseignements sur un ruling tombant dans l'une des trois premières catégories mentionnées ci-dessus (cf. sections 2.3 à 2.5) doivent être échangés avec les Etats désignés ci-après [50]:

- (i) Etat(s) de résidence de toutes les parties liées entre elles, avec lesquelles le contribuable conclut une transaction couverte par un ruling ou une transaction qui génère des revenus provenant de parties liées et bénéficiant d'un traitement fiscal privilégié, et
- (ii) Etat(s) de résidence de la société mère du groupe et de la société mère directe.

S'agissant des rulings en matière d'établissements stables (cf. section 2.6), les Etats ayant le droit de recevoir spontanément des informations sont les suivants:

- (i) Etat du siège ou de l'établissement stable (selon les cas), et
- (ii) Etat(s) de résidence de la société mère du groupe et de la société mère directe.

Les rulings concernant des sociétés relais (cf. section 2.7) sont transmis aux Etats suivants:

- (i) Etat(s) de résidence de toutes les parties liées qui procèdent à des distributions à une société relais (directement ou indirectement), et
- (ii) Etat de résidence du bénéficiaire économique ultime (généralement: société mère du groupe) des distributions faites à la société relais, et
- (iii) Etat(s) de résidence de la société mère du groupe et de la société mère directe (si Etat différent de celui visé sous le chiffre ii ci-dessus).

Le seuil de participation minimal pour que l'on puisse considérer qu'une entité est une «partie liée» a été fixé pour l'instant à 25%, mais ce pourcentage pourrait encore être revu. Deux entités sont considérées comme liées si l'une d'elles (société mère) détient un investissement d'au moins 25% dans l'autre entité (société fille) ou si une troisième société (société mère) détient un investissement totalisant au moins 25% dans les deux entités interagissant entre elles (sociétés sœurs). L'investissement peut être détenu directement ou indirectement (à travers une autre entité) et peut consister en une détention des droits de vote ou du capital [51].

5. MISE EN ŒUVRE DU NOUVEAU STANDARD INTERNATIONAL

5.1 Selon le projet BEPS. D'après le projet BEPS, l'obligation d'échanger spontanément des rulings s'applique non seulement aux rulings futurs mais également aux anciens rulings qui étaient valables pour des années précédant la publication du rapport.

Le rapport OCDE précise que les anciens rulings sont ceux qui ont été octroyés dès le 1^{er} janvier 2010 et qui étaient encore en force au 1^{er} janvier 2014 et ultérieurement [52]. La transmission de tels rulings devrait avoir lieu d'ici la fin de l'année 2016, pour autant que les Etats disposent de la base légale nécessaire [53]. L'OCDE précise que les Etats – à l'instar de la Suisse – qui n'ont pas de base légale en droit interne pour échanger des rulings devront adapter leur législation en conséquence. Dans ce cas, les délais de mise en œuvre sont susceptibles de varier selon la durée du processus législatif interne.

Toujours s'agissant des anciens rulings, certaines informations relatives aux Etats avec qui des renseignements devraient être échangés feront vraisemblablement défaut. Dans de telles hypothèses, l'OCDE n'exige pas des autorités fiscales qu'elles soient tenues de contacter le contribuable pour obtenir de plus amples renseignements mais il suffira qu'elles usent de leurs efforts de manière raisonnable afin d'obtenir le maximum de renseignements possible (p. ex. simple consultation du Registre du commerce si besoin).

Les nouveaux rulings sont ceux qui seront délivrés après le 1^{er} avril 2016 [54]. Le délai dans lequel l'Etat ayant octroyé un nouveau ruling est tenu de délivrer des informations à un ou plusieurs autre(s) Etat(s) est de trois mois suivant la date à laquelle l'autorité compétente du premier Etat est en possession du ruling approuvé. Si toutefois ce délai de trois mois ne peut pas être respecté en raison d'un obstacle juridique (p. ex. recours du contribuable contre l'échange de rensei-

gnements), il pourra être prolongé, sachant que la transmission devra néanmoins avoir lieu dès que l'empêchement aura disparu [55]. Constitue également un obstacle juridique selon les considérations figurant dans la section 2.1.3, la période précédant l'entrée en force de la décision de taxation définitive relative à l'une au moins des années couvertes par le ruling; en effet, tant que la décision de taxation définitive n'est pas en force, le ruling n'est pas juridiquement contraignant et ne devrait pas pouvoir être transmis.

5.2 En Suisse. Il n'existe pas aujourd'hui en Suisse de base légale permettant d'appliquer dès à présent le nouveau standard fiscal international relatif à l'échange spontané de rulings. En effet, les conventions bilatérales ou multilatérales conclues par la Suisse en matière fiscale ne prévoient pas d'échange spontané d'informations mais uniquement sur demande. Au niveau du droit national, ni la LAAF ni l'Ordonnance y relative [56] (OAAF) ne prévoient la possibilité d'échanger spontanément des informations dans un but fiscal en faveur d'autres Etats [57].

L'échange spontané de renseignements à des fins fiscales est une mesure d'assistance administrative qui figure à l'état de projet dans la CAAF [58]. La CAAF a été signée par la Suisse le 15 octobre 2013 et a été approuvée par les chambres fédérales le 18 décembre 2015. Le délai référendaire permettant de récolter des signatures pour organiser un référendum avant une éventuelle entrée en vigueur court jusqu'au 9 avril 2016.

Les bases légales relatives à l'échange spontané de rulings devraient être mises en place par la Suisse dans le cadre de la procédure de ratification de la CAAF [59]. Le nouveau standard en matière d'échange spontané de rulings sera transposé en droit interne par le biais de modifications de la LAAF ainsi que par l'adoption d'une nouvelle Ordonnance du Conseil fédéral et des Directives du Département fédéral des finances [60].

Si le processus législatif se déroule sans heurt, la nouvelle norme internationale devrait entrer en vigueur en même temps que l'échange automatique de renseignements, c'est-à-dire le 1^{er} janvier 2017, et les premiers échanges spontanés de rulings interviendront dès la période fiscale commençant le 1^{er} janvier 2018. Des renseignements sur d'anciens rulings ne pourront être échangés par la Suisse que pour autant qu'ils déploient encore des effets au 1^{er} janvier 2018 et non pas depuis le 1^{er} janvier 2014 comme le préconise l'OCDE dans le projet BEPS.

Dans le cadre de la LAAF révisée, il est prévu que la personne concernée soit informée de l'échange spontané de renseignements avant toute transmission. Exceptionnellement, elle ne sera informée de l'échange spontané de renseignements qu'après son exécution si l'information préalable risque de compromettre le but de l'assistance administrative et l'aboutissement d'une enquête [61]. La LAAF révisée contiendra les voies de droit nécessaires afin de garantir le droit d'être entendu des contribuables.

La confidentialité des informations échangées sera assurée. La législation sur la protection des données de l'Etat trans-

mettant les renseignements et de l'Etat récipiendaire devront être respectées. Si les principes de confidentialité prévus dans les législations nationales n'étaient pas respectés ou qu'un Etat n'adaptait pas sa législation interne en matière de protection des données fiscales afin de tenir compte des exigences internationales, il serait envisageable que l'Etat qui devrait en principe transmettre les informations sus-pende ou limite l'étendue de l'échange [62].

Les informations seront échangées pour autant que l'Etat récipiendaire puisse démontrer qu'il serait en mesure de transmettre également ces informations si une demande dans ce sens lui était adressée (principe de réciprocité). En particulier, aucun Etat ne peut revendiquer l'assistance administrative concernant des impôts pour lesquels il n'accorde lui-même pas l'assistance administrative.

6. CONCLUSION

Les rulings octroyés par les autorités fiscales helvétiques dans leur format actuel sont susceptibles d'être échangés spontanément avec d'autres Etats s'ils tombent dans l'une des six catégories énoncées dans l'action 5 du projet BEPS et s'ils concernent les impôts sur le bénéfice (échelons fédéral, cantonal et communal) et/ou l'impôt anticipé en lien avec des activités géographiquement mobiles. Les droits des contribuables notamment en matière de confidentialité des infor-

mations échangées et de droit d'être entendu seront préservés. Si le processus législatif suit son cours comme prévu, les premiers échanges spontanés de rulings entre la Suisse et d'autres Etats devraient pouvoir avoir lieu à partir de la période fiscale commençant le 1^{er} janvier 2018.

Dans le cadre de la transposition du nouveau standard international dans le droit interne suisse, il conviendra d'apporter des précisions sur les seuils minimaux à partir desquels des rulings (p. ex. APAs, rulings en matière d'ajustement à la baisse de bénéfices imposables) pourraient être échangés avec d'autres Etats. Il apparaît également souhaitable d'ajouter une disposition dans la LAAF qui prévoit que l'échange spontané de rulings avec d'autres Etats ne pourrait avoir lieu qu'après l'entrée en force de l'une au moins des décisions de taxation définitives relatives aux périodes couvertes par le ruling; dès que le ruling cesse de déployer des effets, une communication correspondante devrait être adressée à l'Etat récipiendaire.

Des travaux «*post-BEPS*» seront entrepris par la suite, notamment pour ce qui est de l'élaboration des systèmes de contrôle qui permettront de suivre la mise en œuvre des résultats du projet par les Etats. Il est enfin prévu de poursuivre les travaux visant à ce que des pays et juridictions qui ne sont pas membres de l'OCDE ni du G20 puissent également adopter et appliquer les standards définis dans le projet BEPS. ■

Notes: 1) Organisation de Coopération et de Développement Economiques. 2) Groupe composé de 19 pays et de l'Union européenne. 3) Le présent exposé est basé sur l'état des travaux au 20 décembre 2015. 4) OCDE (2015), Exposé des actions 2015, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, OCDE, www.oecd.org/fr/fiscalite/beps-expose-des-actions-2015.pdf (cité: Exposé des actions), p. 5, chiffre 1 et p. 11, chiffre 22. 5) OECD (2015), Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241190-en>, (cité: action 5). 6) Action 5, p. 10 et p. 46 chiffre 91; cf. également Communication du Secrétariat d'Etat aux questions financières internationales SFI du 5 octobre 2015 concernant les rapports finaux du projet BEPS de l'OCDE, (cité: Communication du SFI du 5 octobre 2015), p. 2. 7) Advance Pricing Agreements. 8) Le Forum sur les pratiques fiscales dommageables ou FHTP a été créé par l'OCDE suite à un rapport publié en 1998 intitulé «Concurrence fiscale dommageable – Un problème mondial». Les travaux du FHTP ont été intégrés au projet BEPS. 9) Action 5, p. 47, chiffre 95. 10) Action 5, p. 47, chiffre 97. 11) Action 5, p. 48, chiffre 102. 12) Advance tax rulings. 13) Action 5, p. 47, chiffre 98. 14) Action 5, p. 47, chiffre 97. 15) ATF du 24.8.2015 dans la cause 2C_529/2014, consid. 2.1 et les arrêts cités; ATF du 24.8.2015 dans la cause 2C_807/2014, consid. 3.1. 16) Stefan Oesterhelt, Bindungswirkung kantonaler Steuerrulings gegenüber ESTV, in RF 2013, p. 190 et les arrêts cités. 17) ATF du 24.8.2015 dans la cause 2C_529/2014; Arrêt du 10.12.2012 dans les causes 2C_603/2012 et 2C_604/2012, consid. 4 et les arrêts cités. 18) Stefan Oesterhelt/Markus Kämpfer, Vertrauensschutz von Steuerrulings, in IFF Seminar zur Unternehmensbesteuerung 2013. 19) Arrêt du 10.12.2012

dans les causes 2C_603/2012 et 2C_604/2012, consid. 3.1; Arrêt du 11.2.2010 dans la cause 2C_269/2009, consid. 3.1; Arrêt du 23.1.2004 dans la cause 2A.52/2003, consid. 4.2 et les arrêts cités. 20) En pratique toutefois, en Suisse les rulings fiscaux sont passés par écrit et adressés aux contribuables par courrier. 21) Loi fédérale du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale, (cité: LAAF). 22) Rapport de l'OCDE de 1998 intitulé «Concurrence fiscale dommageable: un problème mondial», cité: rapport de 1998), <http://www.oecd.org/fr/sites/forummondial/surlatransparenceetlechangederenseignementsadesfinsfiscales/45630364.pdf>, p. 9, chiffre 7. 23) OCDE (2014), Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance, Action 5: Rapport d'étape 2014, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Editions OCDE, (cité: rapport de 2014) <http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/2314272e.pdf?expires=1450349841&id=id&accname=guest&checksum=39C6CA727278F0A8F3DA3431AC394B8B>. 24) Action 5, p. 19, chiffre 11. 25) Action 5 p. 19, chiffre 12. 26) Rapport de 1998, p. 9, chiffre 7. 27) Message du Conseil fédéral relatif à la CAAF, p. 42, Ad art. 22a al. 1 Projet LAAF; dans ce sens, cf. rapport de 2014, p. 9 et 14; Exposé des actions, p. 5, chiffre 1 et p. 11 chiffre 22. 28) Action 5, p. 19, chiffre 12. 29) Art. 1 al. 1 LIA. 30) Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, Helbing Lichtenhahn, Bâle, 2012, § 14 chiffre 2. 31) Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale telle qu'amendée par le Protocole de 2010, (cité: CAAF). 32) Art. 1 al. 3 ch. 1 et art. 3 al. 1 du projet d'Arrêté fédéral portant approbation et mise en œuvre de la Convention du Conseil de l'Europe et de l'OCDE concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale (CAAF); art. 2 par. 1, let. b, ch. ii à iv de la CAAF; cf. également p. 2 et

p. 17 Ad. Art. 2 par. 1 du Message du Conseil fédéral relatif à l'approbation de la Convention du Conseil de l'Europe et de l'OCDE concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale et à sa mise en œuvre (modification de la loi sur l'assistance administrative fiscale), (cité: Message relatif à la CAAF). 33) Art. 2 par. 1 let. b, ch. iii à iv de la CAAF. 34) Action 5, p. 48, chiffre 103. 35) Action 5, p. 48, chiffre 104. 36) Action 5 p. 19, chiffre 13. 37) L'Ordonnance du 28 novembre 2007 concernant l'octroi d'allègements fiscaux en application de la politique régionale est actuellement en cours de révision (cf. Communiqué du Conseil fédéral du 11.12.2015); cf. Action 5, p. 64, tableau 6.2 et p. 65, chiffre 150; Message du Conseil fédéral concernant la loi sur la réforme de l'imposition des entreprises III, p. 11; cf. art. 4 de l'Ordonnance concernant l'octroi d'allègements fiscaux en application de la politique régionale. 38) Action 5, p. 20, chiffre 17. 39) Action 5, p. 48 chiffre 99. 40) Action 5, p. 48–49, chiffres 101 et 107. 41) Action 5, p. 50, chiffre 111. 42) Action 5, p. 50, chiffre 113. 43) Action 5, p. 50, chiffres 114 et 115. 44) Action 5, p. 51, chiffres 115 et 116. 45) Action 5, p. 51, chiffre 117. 46) Action 5, p. 51, chiffre 118. 47) Cf. notamment arrêts du 5.5.2015 dans les causes 2C_364/2012, 2C_377/2012 et 2C_895/2012. 48) Action 5, p. 51, chiffre 120. 49) Annexe C à l'Action 5. 50) Action 5, p. 52, chiffre 121. 51) Action 5, p. 52, chiffre 122. 52) Action 5, p. 53, chiffre 126. 53) Action 5, p. 55, chiffre 135. 54) Action 5, p. 54, chiffre 129. 55) Action 5, p. 55, chiffres 133 et 134. 56) Ordonnance du 20 août 2014 sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale. 57) Cf. art. 4 al. 1 LAAF a contrario. 58) Cf. art. 7 CAAF. 59) Communication du SFI du 5 octobre 2015, p. 3. 60) Message relatif à la CAAF, p. 24, Ad art. 7 par. 1 CAAF; p. 42, Ad art. 22a al. 1 Projet LAAF. 61) Nouvel art. 22b al. 1 et 2 Projet LAAF. 62) Action 5, p. 56, chiffre 138.