



Notice sur la procédure amiable

Janvier 2023

1. Généralités sur la double imposition et la procédure amiable

La Suisse a conclu des conventions contre les doubles impositions avec de nombreux pays, qui peuvent être consultées sur le site: <https://www.admin.ch/opc/fr/classified-compilation/0.67.html>. Si une double imposition se produit néanmoins avec un pays avec lequel la Suisse a conclu une convention contre les doubles impositions, ou qu'une telle double imposition risque de se produire, le contribuable résident de Suisse peut demander l'ouverture d'une procédure amiable au Département fédéral des finances, à Berne.

De manière générale, deux types de procédure amiable peuvent être distingués:

- a) La procédure amiable en vue d'éliminer une double imposition qui est déjà survenue ou en vue de prévenir le risque d'une double imposition manifeste. Par exemple, la rente de vieillesse d'une personne retraitée est imposée à la fois en Suisse et dans un autre l'Etat. Un autre exemple est le cas où un Etat effectue un ajustement de la base imposable d'une société résidente dans cet Etat en raison de transactions que cette dernière aurait effectué avec une société associée sise en Suisse et dont les prix ne correspondraient pas à ceux du marché.
- b) La procédure amiable en vue d'éviter la réalisation d'une double imposition dans le domaine des prix de transfert. Typiquement, un groupe multinational souhaite que les prix des transactions entre les sociétés du groupe soient déterminés à l'avance sous forme d'accord préalable sur les prix (APP, « Advanced Pricing Agreement »). Dans le cadre d'une telle procédure il est également possible de revoir des périodes fiscales déjà terminées lorsque les faits et circonstances sont identiques (« roll-back »).

Une procédure amiable peut être multilatérale lorsque l'état de fait le justifie et qu'il existe une convention de double imposition contenant une disposition sur les procédures amiables entre chaque pays concernés.

Avant de demander l'ouverture d'une procédure amiable, le contribuable est tenu, le cas échéant, d'effectuer les démarches administratives conformément à ce qui a été convenu entre les autorités compétentes suisses et étrangères afin d'obtenir les dégrèvements conventionnels des impôts étrangers (<https://www.estv.admin.ch/estv/fr/accueil/droit-fiscal-international/international-par-pays/sif/impots-source-selon-cdi.html>). Dans de tels cas, ce n'est que si cette procédure n'aboutit pas, que la voie de la procédure amiable est possible.

L'ouverture d'une procédure amiable peut être demandée même lorsque l'imposition non conforme à la convention résulte de l'application par les autorités fiscales de dispositions anti-abus. Il en est de même pour les cas où le contribuable a initié lui-même et de bonne foi l'ajustement initial.

Un contribuable peut demander l'ouverture d'une procédure amiable même lorsqu'il a accepté, à l'issue d'un contrôle fiscal en Suisse, les redressements objets de sa demande de procédure amiable. La procédure amiable est indépendante des autres voies de droit prévues par le droit interne suisse ou étranger. Par conséquent, une procédure amiable peut être demandée indépendamment du fait

que la décision de taxation en Suisse ou à l'étranger a été acceptée ou contestée judiciairement. La demande d'ouverture d'une procédure amiable ne permet pas de sauvegarder les droits du contribuable dans les autres voies de droit. Une décision d'un tribunal suisse ou étranger ne lie pas l'autorité compétente suisse.

2. Bases légales

Les bases légales sont constituées en premier lieu par les dispositions concernant la procédure amiable contenues dans les conventions contre les doubles impositions conclues par la Suisse. En outre, la procédure amiable est régie par les articles 2 et suivants de la loi fédérale relative à l'exécution des conventions internationales dans le domaine fiscal (LECF ; en vigueur depuis le 01.01.2022).

Dans chaque cas, il faut toujours respecter les règles concrètes de la convention de double imposition applicable ainsi que les dispositions de la LECF. Celles-ci peuvent en partie différer des explications générales suivantes.

3. Nature juridique et objet de la procédure amiable

La procédure amiable est une procédure interétatique à laquelle le contribuable n'est pas partie.

Elle vise à trouver, dans un cas particulier, sur demande du contribuable, un accord entre les autorités compétentes instituées par les conventions contre les doubles impositions afin d'éliminer la double imposition survenue ou d'éviter une imposition non conforme à la convention applicable.

Elle permet également aux autorités compétentes de résoudre les difficultés ou de dissiper les doutes auxquels peuvent donner lieu l'interprétation ou l'application de la convention. Il s'agit alors essentiellement de difficultés d'ordre général et concernant ou pouvant concerner une catégorie de contribuables.

La procédure amiable ne contient pas d'obligation de résultat, mais uniquement une obligation de mener la procédure. Les autorités compétentes ne sont pas tenues d'aboutir à une solution éliminant la double imposition ou toute autre imposition non conforme à la convention, mais doivent au moins s'efforcer d'y parvenir.

Un certain nombre de conventions conclues par la Suisse prévoient une clause d'arbitrage. Dans ces cas, le contribuable peut demander, après l'écoulement du délai prévu dans la convention, que les questions du cas non résolues dans la procédure amiable entre les autorités compétentes soient tranchées par arbitrage. Cependant, dans la plupart des conventions, un arbitrage est exclu si un tribunal a déjà rendu une décision dans l'affaire. Une décision arbitrale doit être exécutée par voie d'accord amiable par les autorités compétentes.

4. Demande de procédure amiable

4.1. Autorité compétente

La procédure amiable est ouverte à la demande du contribuable. En principe, celle-ci doit être adressée à l'autorité compétente de l'Etat de résidence du contribuable. Si plusieurs contribuables sont concernés, la demande peut être faite par chaque contribuable auprès de l'autorité compétente de son Etat de résidence.

Lorsque le contribuable souhaite soumettre sa demande à deux ou plusieurs autorités compétentes, la demande doit être déposée simultanément auprès de ces autorités.

En Suisse, la demande de procédure amiable doit être présentée, sur support écrit ou sur support électronique, dans l'une des langues officielles ou en anglais. La demande se fait par le biais d'un formulaire spécifique téléchargeable à l'adresse suivante:

<https://www.sif.admin.ch/fr/conventions-doubles-impositions-cdi#Procédure-amiable>.

- La demande d'ouverture de procédure amiable déposée par une *personne physique ou par une personne morale et qui ne concerne pas les prix de transfert* doit être envoyée à l'adresse suivante:

Département fédéral des finances
 Secrétariat d'Etat aux questions financières internationales (SFI)
 Division Fiscalité
 Section CDI
 Bundesgasse 3
 CH-3003 Berne
 Courriel: dba@sif.admin.ch

- La demande d'ouverture de procédure amiable déposée par une *entreprise concernant les prix de transfert* doit être envoyée à l'adresse suivante:

Département fédéral des finances
 Secrétariat d'Etat aux questions financières internationales (SFI)
 Division Fiscalité
 Section VP
 Bundesgasse 3
 CH-3003 Berne
 Courriel: transferpricing@sif.admin.ch

4.2. Délai pour formuler une demande de procédure amiable

D'après le Modèle de convention contre les doubles impositions de l'OCDE, version 2017, le contribuable doit demander l'ouverture d'une procédure amiable dans un délai de trois ans à compter de la première notification de la mesure qui entraîne une double imposition.

Ce délai légal de trois ans figure dans la plupart des conventions contre les doubles impositions conclues par la Suisse. Cependant, certaines conventions conclues par la Suisse ne contiennent pas de délai ou un autre délai durant lequel la procédure amiable doit être demandée. Dans tous les cas, il est également dans l'intérêt du contribuable de demander dès que possible l'ouverture d'une procédure amiable.

4.3. Contenu de la demande de procédure amiable

La demande doit contenir les éléments suivants:

- a) Les éléments (tels que le nom, l'adresse, le numéro d'identification fiscale) permettant d'identifier le contribuable concerné;
- b) Les éléments (tels que le nom, l'adresse, le numéro d'identification fiscale) des éventuelles autres personnes directement concernées (p. ex. entreprises associées);
- c) Si le contribuable est représenté par un mandataire: une procuration valable;
- d) L'autorité fiscale suisse concernée, y inclus la personne de contact dans la mesure où elle est connue;
- e) Le ou les autre(s) pays concerné(s) ;
- f) Un exposé des faits et circonstances pertinents du cas d'espèce (y compris les montants d'impôts en jeu en francs suisses et en monnaie locale, le détail des éventuelles relations entre le contribuable qui présente la demande et les autres personnes directement concernées par le cas, ainsi que, en cas d'entreprises, les comptes annuels commerciaux des périodes concernées);
- g) Les périodes fiscales pour lesquelles une double imposition est invoquée, risque de se produire, ou doit être évitée;
- h) Si disponible, une copie des décisions de taxation rendues en Suisse et dans le pays concerné pour les périodes fiscales en cause;

- i) Si disponible, une copie des rapports de contrôle fiscal et des propositions de redressement ayant conduit à la double imposition invoquée;
- j) Des informations détaillées sur les éventuelles démarches entreprises en Suisse ou à l'étranger afin de prévenir ou d'éliminer la double imposition (correspondance avec les autorités fiscales, réclamation, etc.), notamment sur l'éventuelle demande de procédure amiable déposée auprès de l'autorité compétente concernée à l'étranger (avec indication de la date de la demande, ainsi que celle du nom de la personne et de l'autorité à laquelle la demande a été adressée);
- k) Lorsque l'objet de la demande de procédure amiable a également été soumis à une autre autorité sur la base d'un autre traité international prévoyant un mécanisme de résolution des différends, la date de cette autre requête, le nom de la personne et la désignation de l'autorité auxquelles elle a été présentée, seront indiquées; une copie de cette autre requête comprenant toutes ses annexes sera également jointe si la demande de procédure amiable n'est pas identique à cette autre requête;
- l) Si disponible, des informations détaillées sur les éventuels recours judiciaires formés en Suisse ou à l'étranger;
- m) Le cas échéant, une indication sur le fait que l'objet présenté dans la demande de procédure amiable a déjà été traité auparavant, par exemple dans une décision anticipée (« advance ruling »), un accord préalable sur les prix (« APP ») ou une décision de justice, avec une copie de ces décisions;
- n) Toute autre information ou tout autre document pertinent pour la résolution du cas;
- o) Une déclaration confirmant que toutes les informations et tous les documents contenus dans la demande de procédure amiable sont exacts et que le contribuable assistera l'autorité compétente en fournissant avec diligence toute autre information ou tout autre document requis par cette autorité.

5. Collaboration du contribuable

Il incombe au contribuable d'exposer les faits et circonstances pertinents du cas d'espèce et de fournir tous les éléments nécessaires afin que la procédure amiable puisse être menée à terme.

6. Procédure amiable

6.1. Première analyse par le SFI

Le SFI examine la demande et dans un délai de deux mois à compter de la réception de la demande de procédure amiable, le SFI reprend contact avec le contribuable. Il indique s'il a besoin d'informations ou des documents additionnels, notamment si des éléments mentionnés au ch. 6 ci-avant font défaut, afin que le contribuable complète sa demande.

Le SFI informe également l'autorité cantonale compétente ou l'Administration fédérale des contributions (AFC) de la demande et échange avec celle-ci sur le cas.

6.2. Traitement de la demande

6.2.1. Non-entrée en matière

Si les conditions mentionnées ci-dessus ne sont pas remplies, le SFI n'entre pas en matière sur la demande de procédure amiable. Il informe le contribuable de cette non-entrée en matière et notifie l'autorité compétente étrangère concernée par la requête.

6.2.2. Convention interne

Si le SFI estime que les conditions d'ouverture d'une procédure amiable sont remplies, et est d'avis que la double imposition peut être éliminée unilatéralement, il prend contact avec le(s) canton(s) concerné(s) ou avec l'AFC à cette fin. L'autorité fiscale et le SFI peuvent convenir ensemble d'une solution unilatérale (convention interne, art. 16 LECF), si celle-ci permet d'éliminer la double

imposition. Une telle convention interne n'est toutefois envisageable que dans les cas clairs. Dans le domaine des prix de transfert en particulier, la complexité des questions qui se posent et les considérations qui doivent être prises en compte ne permettent pas, sauf dans des cas exceptionnels, d'adopter une telle solution. De plus, l'imposition à l'étranger doit notamment être établie sans équivoque. Le contribuable n'a par ailleurs pas de choix possible entre une procédure amiable interétatique ou interne. Pour ces deux procédures, la même demande du contribuable pour l'ouverture d'une procédure amiable (cf. ch. 4) constitue le point de départ. La suite de la procédure est ensuite déterminée par l'autorité fiscale concernée et le SFI. L'autorité compétente étrangère est informée de la demande et de l'accord interne.

6.2.3. Procédure amiable entre États

Si le SFI estime que les conditions d'ouverture d'une procédure amiable sont remplies et constate que la double imposition survenue ne peut pas être éliminée de manière unilatérale, il ouvre la procédure amiable interétatique en informant l'autorité compétente de l'Etat concerné de la demande de procédure amiable.

6.3. Déroulement de la procédure amiable

La procédure amiable interétatique est une procédure entre autorités compétentes instituées par la convention contre les doubles impositions applicable, à laquelle le contribuable n'est pas partie. Les autorités compétentes s'efforcent d'éliminer la double imposition ou de prévenir la réalisation de celle-ci en communiquant directement entre elles, soit par écrit, soit par oral.

6.4. Coût de la procédure amiable

La procédure amiable menée par le SFI est gratuite. Le contribuable supporte lui-même les frais engendrés par sa demande (en particulier, les honoraires de son éventuel mandataire).

6.5. Issue de la procédure amiable

Le résultat de la procédure amiable est porté à la connaissance du contribuable. En règle générale, ce dernier dispose d'un délai de 30 jours pour accepter la mise en œuvre de l'accord amiable. Si le contribuable l'accepte, il lui est demandé de renoncer à ses voies de droit concernant les questions pour lesquelles une solution a été trouvée dans l'accord amiable. Le contribuable qui n'est pas satisfait par l'accord amiable conclu par les autorités compétentes n'a pas de voie de recours contre cet accord. S'il rejette l'exécution de l'accord celui-ci ne sera pas mis en œuvre mais la procédure amiable sera néanmoins close. Dans ce cas, le contribuable peut saisir les voies de droit interne suisse contre la décision de taxation suisse dans la mesure où les conditions en sont remplies.

Le SFI informe l'autorité fiscale suisse concernée par le cas du résultat de la procédure amiable et demande si le contribuable a donné son accord, sa mise en œuvre d'office. Les frais pour la mise en œuvre de l'accord amiable en Suisse peuvent, dans certains cas, être mis à la charge du contribuable par l'autorité fiscale compétente (art. 23 LECF).