

Adaptation de la pratique de l'Administration Fédérale des Contributions (AFC)

Remarques Préliminaires

La révision de la pratique de l'AFC relative à l'arrêté du Conseil fédéral instituant des mesures contre l'utilisation sans cause légitime des conventions conclues par la Confédération en vue d'éviter les doubles impositions du 14 décembre 1962 (AFC 1962) ainsi que la circulaire de l'Administration fédérale des contributions du 17 décembre 1998, modifiée en 2001 (circulaire 1999) ne fait pas partie des mesures formellement proposées dans le cadre de la troisième phase sur la réforme des entreprises.

Cela étant, la troisième phase de la réforme des entreprises a pour but de renforcer la compétitivité de la place économique suisse au niveau international ; les bénéfices découlant des nouvelles propositions envisagées ne doivent pas être neutralisés par d'autres règles existantes en relation avec ces propositions. Ainsi, par exemple l'AFC 1962 et la circulaire 1999 ne devraient pas, dans la mesure du nécessaire, faire obstacle aux bénéfices découlant des modifications envisagées par la troisième phase de la réforme des entreprises.

Depuis quelques années, la Suisse a conclu des protocoles de révision ou des nouvelles conventions qui prévoient expressément des dispositions spécifiques contre les abus dans la convention. La décision du Conseil fédéral du 13 mars 2009 qui prévoit que la Suisse reprendra le standard de l'Organisation de Coopération et de Développement Economiques (OCDE) relatif à l'assistance administrative en matière fiscale, conformément à l'article 26 du Modèle de convention de l'OCDE, n'a fait qu'accélérer les révisions de nombreuses conventions contre les doubles impositions et la conclusion de nouvelles conventions. La tendance des Etats contractants est d'inclure dans les conventions de telles dispositions, ainsi les conventions prévoyant leurs propres dispositions contre les abus seront de plus en plus nombreuses.

Dans ce contexte, une adaptation de la pratique de l'Administration fédérale des contributions (AFC) concernant l'ACF 1962 et les circulaires 1962 et 1999 était nécessaire. Cette révision modernise et adapte la pratique de l'AFC à l'environnement économique actuel.

Quels changements ?

- **les sociétés de financement au sein d'un groupe peuvent être considérées comme actives**

Jusqu'il y a peu, les réponses aux questions les plus fréquentes (Frequently Asked Questions FAQ) sur l'application de l'ACF 1962 et de la circulaire 1999 prévoyait que « *les sociétés dont l'activité consiste principalement à obtenir ou à accorder des prêts à l'intérieur d'un groupe ne sont pas actives au sens de la circulaire 1999* ». Cette interprétation est considérée comme trop stricte et ne correspond plus à l'évolution économique internationale. Au vu de ce qui précède, selon la nouvelle pratique lorsqu'une telle activité, exercée par des employés qualifiés, crée une réelle plus-value, les sociétés financières (par exemple sociétés dites de « cash-pooling ») peuvent, à cette condition, être considérées comme actives.

Ainsi, une société en Suisse qui entreprend des activités financières pour le groupe et qui a un/des employé(s) qualifié(s) pour gérer et exercer ces activités peut être considérée comme active. Toutefois, l'activité doit aller au-delà de la simple administration, par exemple par la gestion des prêts, des risques ou du crédit, une relation active avec les banques, une gestion des investissements et des liquidités disponibles etc.. Le nombre d'employés n'est pas déterminant. Ce sont les activités effectives de la société, les risques assumés, les fonctions exercées et les compétences de(s) (l')employé(s), directement liés au but et aux activités de la société, qui auront une prépondérance s'agissant de la qualification de cette dernière comme active.

- **Les sociétés de licence peuvent être considérées comme actives**

Les FAQ prévoyait que la vente de licences, de marques ou d'un savoir faire n'était en principe pas considérée comme une activité effective. Toutefois, contrairement aux activités financières au sein d'un groupe de sociétés, des exceptions à ce principe étaient mentionnées notamment lorsque les activités de la société vont au-delà de la simple administration de la propriété immatérielle par exemple par la gestion, la vente, le dépôt de nouvelles licences ou marques, leur protection, etc., ou lorsque les brevets sont développés en Suisse.

Dans ce contexte, l'adaptation de la pratique de l'AFC n'est pas très différente à celle pratiquée jusqu'il y a peu. A l'instar des sociétés de financement au sein d'un groupe, une société qui entreprend des activités de vente de licences ou de marques et qui a un/des employé(s) qualifié(s) pour gérer et exercer ces activités peut être considérée comme active. Le nombre d'employés n'est pas déterminant. Ce sont les activités effectives de la société, les risques assumés, les fonctions exercées et les compétences de(s) (l')employé(s), directement liés au but et aux activités de la société, qui auront une prépondérance s'agissant de la qualification de cette dernière comme active.

Toutefois, comme mentionné dans les FAQ, l'activité doit aller au-delà de la simple administration des licences. Les exemples indiqués dans les FAQ restent applicables : l'activité va au-delà de la simple administration quand la société s'occupe de la gestion de licences ou de marques (développement permanents, gestion de centres de services, programmes de formation ou de perfectionnement, expositions, etc.), la gestion, la vente (par exemple une société de droits d'auteur qui achète et vend les droits à des tiers), le dépôt de nouvelles licences ou marques, leur protection, etc.

Les sociétés de financement au sein d'un groupe et les sociétés de licence devront pouvoir démontrer que les risques et les fonctions directement liés à ces activités sont respectivement assumés et exercés depuis la Suisse.

- **La prise en considération du groupe en Suisse en ce qui concerne le personnel qui est employé par une autre société du groupe en Suisse**

La circulaire 1999 prévoit au chiffre 1, que l'exercice effectif d'une activité doit être effectué par l'intermédiaire de personnel propre. Pour s'adapter à la réalité commerciale, une interprétation plus large sera désormais possible. Selon cette interprétation, peuvent être considérés comme personnel propre les collaborateurs d'une autre société faisant partie d'un même groupe en Suisse qui exercent effectivement les activités pour la première société. Ainsi, il n'est pas nécessaire que la société à qualifier comme active soit l'employeur formel des personnes exerçant les activités pour cette société. Toutefois, les employés doivent avoir les compétences et fonctions nécessaires pour l'exercice effectif de ces activités.

En pratique, des raisons autres que purement fiscales peuvent justifier que le personnel soit employé par une société du groupe en Suisse (par exemple la centralisation du service des ressources humaines) mais effectue également des activités pour une autre société du groupe. Il va de soi que les activités exercées et les services rendus par ce personnel doivent être refacturés au sein du groupe conformément aux conditions de pleine concurrence. La notion de groupe doit être interprétée au sens de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (cf. art. 61 al. 3 LIFD).

- **Les sociétés holding**

Pour refléter la modification formelle de la deuxième phase de la réforme des entreprises, à la question 10 du FAQ, le seuil de détention de participations par les sociétés holding dans leurs filiales, qui est actuellement de 20 pour cent, sera diminué à 10 pour cent. La date à laquelle cette modification prendra effet sera la même que celle prévue à l'article 69 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, soit le 1^{er} janvier 2011.

- **La relation entre les dispositions spécifiques des conventions contre les double impositions et l'ACF 1962**

Lorsque les conventions contre les doubles impositions prévoient des dispositions spécifiques contre l'utilisation abusive de la convention, ces dispositions spécifiques priment sur les dispositions de l'ACF 1962 et des circulaires de 1962 et 1999. L'inclusion d'une telle disposition spécifique dans une convention conclue bilatéralement avec un pays contractant est une *lex specialis* par rapport aux règles internes suisses.

Ainsi, lorsqu'une convention contre les doubles impositions prévoit des dispositions spécifiques contre l'abus de la convention ou de certaines dispositions (notamment en ce qui concerne les dividendes, les intérêts et les redevances), l'art. 2 al. 2 de l'ACF 1962 et les circulaires de 1962 et 1999 ne seront plus applicables. Toutefois, dans les cas manifestes d'abus, qui ne seraient pas couverts par ces dispositions anti-abus spécifiques de la convention, le principe implicite et non écrit de l'interdiction d'utilisation abusive de la convention, découlant de l'interprétation des conventions¹, sera néanmoins applicable (cf. arrêt du TF du 28 novembre 2008 / 2A.239/2005).

L'art. 2 al. 2 de l'ACF 1962 et les circulaires de 1962 et 1999 demeurent applicables pour les conventions qui ne prévoient pas de disposition spécifique contre l'abus ou qui renvoient au droit interne des Etats contractants.

L'ACF publiera une liste de conventions en vigueur qui prévoient des clauses spécifiques pour éviter les abus.

[¹ Une convention contre les doubles impositions est interprétée et appliquée selon les principes de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités (convention de Vienne; CV; RS 0.111).]

¹ Une convention contre les doubles impositions est interprétée et appliquée selon les principes de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités (convention de Vienne; CV; RS 0.111).