



Ordre romand des experts fiscaux diplômés
Case postale 108
3963 Crans-Montana

info@oref.ch

Crans-Montana, le 19 avril 2022

Par e-mail

Monsieur Ueli Maurer
Conseiller fédéral
Département fédéral des finances
Bernerhof
3003 Berne
(vernehmlassungen@estv.admin.ch)

Consultation sur l'arrêté fédéral sur une imposition particulière des grands groupes d'entreprises (Mise en œuvre du projet conjoint de l'OCDE et du G20 sur l'imposition de l'économie numérique)

Monsieur le Conseiller fédéral,

L'Ordre Romand des Experts Fiscaux Diplômés (OREF) est une association professionnelle suisse créée en 1985 et composée d'environ 280 membres, qui se distinguent par leur connaissance de la pratique fiscale et leur approche multidisciplinaire. L'OREF souhaite participer à la consultation ouverte le 11 mars 2022 à propos de la modification de la Constitution fédérale.

L'OREF est favorable à ce projet dans la mesure où il permettra à la Suisse de se conformer aux nouveaux standards internationaux, en particulier, à l'introduction d'une imposition minimum, et ainsi garantir la sécurité juridique des groupes multinationaux implantés en Suisse.

Sur le fond, l'OREF émet les commentaires suivants :

- L'article 129^a P-Cst est formulé de manière très large. Nous attendons toutefois que la mise en œuvre des règles du Pilier Deux se limite à ce qui est requis par les règles modèles de l'OCDE (pas de « Swiss finish »).
- La perception de l'impôt complémentaire doit se faire au niveau de l'entité juridique. En cas de présence de fors fiscaux dans différents cantons, la répartition de cet impôt complémentaire doit s'effectuer selon les règles intercantionales existantes (pas d'introduction d'une comptabilité GloBE au niveau intercantonal). La Confédération devra également s'assurer que les cantons appliquent l'impôt complémentaire selon les mêmes règles uniformes (pas de pratiques cantonales).
- La possibilité d'une application rétroactive est rejetée pour une question de principe.

L'OREF insiste également sur le fait que l'introduction d'un impôt complémentaire – qui revient à une augmentation de la charge fiscale pour les contribuables concernés – doit être accompagnée de mesures compensatoires bénéficiant aux entreprises impactées et permettant à la place économique suisse de maintenir son attractivité.

Appréciation générale

Avec son projet sur l'imposition de l'économie numérique, l'OCDE modifie de manière fondamentale le droit d'imposition des Etats en faveur d'une taxation plus importante dans les Etats de source (i.e. les Etats de marché selon le Pilier Un) et introduit une imposition minimale (imposition effective d'au moins 15% sur la base du Pilier Deux) et ceci uniquement pour les entreprises multinationales qui entrent dans le champ d'application. Ce projet constitue une limitation sans précédent de la souveraineté fiscale de la Suisse. Pour les entreprises affectées, il s'accompagne d'une imposition qui sera basée sur deux standards différents ; d'une part, le droit fiscal suisse et, d'autre part, les nouvelles règles GloBE. Les contribuables concernés feront donc face à l'avenir à un double standard de détermination avec le risque d'être imposés sur des profits comptables trouvant leur origine dans l'une ou l'autre de ces normes, avec des différences permanentes, et sans réalité économique. Dans les faits, les entreprises concernées seront ainsi soumises chaque année à l'impôt le plus élevé en fonction du standard applicable.

Nous soutenons néanmoins le projet de Conseil fédéral car il est indispensable pour créer la sécurité juridique nécessaire aux entreprises actives internationalement. Toutefois, cette mise en œuvre doit être effectuée de manière pragmatique (pas de « Swiss finish »), notamment en matière de répartition intercantonale, afin d'éliminer autant que possible les différences dans la détermination de la base d'imposition entre règles fiscales suisses et GloBE et s'accompagner de mesures compensatoires afin que les rentrées fiscales supplémentaires bénéficient à la place économique suisse.

Prise de position détaillée

Art. 129a al. 1 et 2 P-CST

Nous comprenons la difficulté de formuler un article constitutionnel de manière précise tout en tenant compte de développements internationaux constants. Néanmoins, l'utilisation de termes tels que « peut », « notamment », « tient compte » ne doivent pas servir de base à l'implémentation de normes qui iraient au-delà des règles modèles du Pilier Deux. Cet article doit être la base pour la mise en œuvre de ce qui est requis pour être en conformité avec les règles internationales, mais pas d'avantage (pas de « Swiss finish »).

Art.197, ch.14, al. 2 P-CST

De manière générale, il est remarqué que cet article fait référence à des notions développées par l'OCDE utilisant des termes en anglais n'ayant pas de traductions officielles dans les langues nationales, ou d'ancrages préexistants dans la législation fiscale suisse. A ce titre, il importe que l'ordonnance, puis la loi, incluent des définitions claires de ces notions afin de permettre une application uniforme et une sécurité du droit.

Art.197, ch.14, al. 2, lit. c P-CST

En particulier, ce paragraphe mériterait quelques clarifications : le terme impôts « directs » pourrait être compris comme faisant référence uniquement à des impôts basés sur le bénéfice, alors que les règles GloBE permettent également de tenir compte d'autres impôts tels que l'impôt sur le capital ou les impôts à la source non-récupérables. Ce même paragraphe parle des impôts comptabilisés dans le « compte

de résultat » sans préciser à quelle norme il faut se référer. Notre compréhension est qu'un compte de résultat établi sur la base des règles du CO ne sera pas reconnu sous GloBE. Il conviendrait donc de rajouter une référence à un standard comptable reconnu par l'OCDE de manière qu'il soit également clair que les impôts latents pourront être pris en compte dans le calcul du taux effectif.

Art.197, ch.14, al.2, lit. i et k ainsi que al.3, lit. b P-CST

Les règles GloBE prévoient que l'impôt complémentaire s'applique si le taux d'imposition effectif des entités constituantes d'un groupe opérant dans la même juridiction est inférieur à 15% (« jurisdictional blending »). L'impôt complémentaire ainsi calculé est ensuite alloué entre les entités de la juridiction concernée. A notre sens, le mécanisme d'allocation de l'impôt complémentaire doit s'arrêter au niveau de l'entité juridique. Pour les entités disposant d'un for fiscal dans plusieurs cantons, la répartition intercantonale de cet impôt doit être faite sur la base des règles reconnues de répartition intercantionales (p.ex. chiffre d'affaires, masse salariale, etc.). L'établissement d'un compte de résultat pour chaque for fiscal intercantonal sur la base des règles GloBE (comme le suggère l'exemple à la page 31 du rapport explicatif) représenterait un effort disproportionné pour les entreprises concernées. Cela reviendrait à devoir établir une comptabilité distincte pour chaque établissement stable ainsi que pour chaque for immobilier situés hors du canton du siège.

De manière générale, il sera important que les cantons appliquent l'impôt complémentaire selon les mêmes règles uniformes. Notre crainte est que, si chaque canton est responsable du calcul et du prélèvement de l'impôt complémentaire pour l'entité du groupe présente dans le canton en question, qu'on aboutisse à des pratiques cantonales différentes. Au vu de la grande complexité des règles modèles de l'OCDE, il nous semble indispensable de garantir une application harmonisée de l'impôt complémentaire entre cantons, d'autant plus que des règles non uniformisées pourraient aboutir à un résultat laissant une imposition suisse consolidée inférieure à 15%, ne respectant pas l'engagement de la Suisse.

Art.197, ch.14, al.3, lit. a P-CST

Il conviendrait de préciser – du moins dans le message – ce qui est entendu par « situations d'entreprises particulières ».

Rapport explicatif, section 3.4, page 20

Le rapport soulève la question d'un éventuel effet rétroactif. Par principe, l'OREF s'oppose à toute application rétroactive. En particulier :

- L'application rétroactive d'une législation créerait un précédent négatif et porterait atteinte à la réputation de sécurité juridique du pays ;
- A ce jour, de plus en plus de pays réalisent qu'une implémentation en 2023 n'est pas réaliste et vont, selon toute vraisemblance, attendre 2024 pour introduire les règles GloBE.

Rapport explicatif, section 5.9, page 53

Le rapport indique que l'introduction d'un impôts complémentaire (ainsi que l'application de la RIR aux groupes basés en Suisse) va augmenter les recettes fiscales. Si cette affirmation est très vraisemblablement correcte à court terme, elle ne tient pas compte des effets dynamiques. Ainsi, une augmentation de la charge fiscale pesant sur les grandes entreprises se traduira par une perte d'attractivité de la place

économique suisse en comparaison internationale. En particulier, les groupes dont le siège est à l'étranger pourraient reconsidérer à l'avenir leur présence en Suisse à la lumière de cette compétitivité fiscale réduite. Ces effets dynamiques doivent être expliqués dans le message dans le souci d'une information transparente aux parlementaires et au peuple.

De plus, et pour les raisons évoquées ci-dessus, nous insistons à nouveau sur l'importance de prévoir des mesures compensatoires, déjà au moment de l'élaboration de l'ordonnance, afin de maintenir des conditions cadres attractives.

Remarques finales

Les règles modèles du Pilier Deux sont d'une complexité élevée et l'implémentation en Suisse, en raison de son système fédéral, ajoute une couche supplémentaire de complication. Au vu de cette situation, nous attendons du Conseil fédéral qu'il élabore des règles d'application aussi pragmatiques que possible, notamment :

- De considérer que le processus de taxation pour l'impôt complémentaire puisse être effectué auprès de la société-mère suisse (ou d'une société du groupe en Suisse désignée à cet effet), pour le compte de toutes les entités constituantes du groupes basées en Suisse ;
- De s'assurer que la mise en œuvre des règles GloBE au niveau cantonal soit effectuée de manière identique (pas de pratiques cantonales divergentes) ;
- Pour des raisons pratiques, les règles relatives au Pilier Deux (et à l'avenir, du Pilier Un) devraient être comprise dans une loi fédérale distincte.

Finalement, nous considérons que l'introduction des règles GloBE devrait aussi être l'opportunité de moderniser certaines règles fiscales suisses, tel que le passage de la réduction pour participation à un système d'exemption directe pour les dividendes et gains sur participation ; le report illimité des pertes et/ou l'introduction d'une taxation de groupe. Ces modifications permettraient, d'une part d'aligner les règles fiscales suisses sur les règles GloBE pour les entreprises concernées et ainsi réduire les différences permanentes génératrices de surimposition, et d'autre part de rendre le système fiscale suisse plus attractif pour l'ensemble des entreprises, y.c. les PME.

* * *

En vous remerciant par avance de l'attention que vous porterez à la présente, nous vous prions d'agréer, Monsieur le Conseiller fédéral, l'expression de notre très haute considération.

ORDRE ROMAND DES EXPERTS FISCAUX DIPLOMES


Marc Nicolet
Président


Bernhard Schopper
Membre