



Réponse du Conseil d'Etat à un instrument parlementaire

Question Remy-Ruffieux Annick / Brodard Claude
Réforme OCDE/G20 sur l'imposition minimale des grandes entreprises : mesures fribourgeoises

2022-C-125

I. Question

En date du 11.03.2022 le Conseil fédéral a mis en consultation le projet de mise en œuvre de l'imposition minimale fixée par l'OCDE et le G20. Le pilier 2 de ce projet prévoit un taux d'imposition minimale de 15 % pour les grands groupes d'entreprises, soit celles ayant un chiffre d'affaires mondial de plus de 750 millions.

Le délai de consultation est fixé au 20 avril 2022 et est non prolongeable.

Le canton de Fribourg est touché par cette réforme étant donné que l'imposition des personnes morales est actuellement d'environ 13,5 %, soit inférieure au 15 % obligatoires. Aussi, si cette hausse d'imposition apporte des recettes fiscales supplémentaires, le canton perd toutefois de son attractivité pour quelques-unes de ses grandes entreprises contribuables. L'économie pourrait être touchée dans son ensemble par ricochet, de nombreuses sociétés travaillant directement ou indirectement grâce à ces grands groupes d'entreprises. Sans compter le risque de perte d'attractivité de notre canton pour la venue de nouveaux groupes, ceci malgré des atouts indéniables (formation, qualité de vie etc.).

Aussi nous posons au Conseil d'Etat les questions suivantes :

1. Un état des lieux sur le nombre d'entreprises directement touchées a-t-il été fait ? Si oui, combien d'entreprises et de groupes d'entreprises, avec siège dans notre canton, seront concernés ?
2. Quels sont les impacts fiscaux estimés, en prenant par hypothèse les résultats fiscaux des périodes fiscales 2018, 2019 et 2020 ?
3. Y'a-t-il un risque que les entreprises directement concernées quittent le canton ? Quelle est l'appréciation du Conseil d'Etat à ce sujet ?
4. Est-il exact que la base d'imposition sera remaniée en raison de cette réforme et que certaines déductions fiscales actuelles (recherche et développement, brevet etc.) ne seront plus autorisées pour ces grandes entreprises ? Le cas échéant, pourriez-vous nous donner les explications techniques à ce sujet.
5. Quelles mesures compensatoires ou mesures incitatives sont prévues par le canton afin de garder ces entreprises et de rester compétitifs pour la venue de prochaines sociétés ?
6. Avez-vous connaissance de mesures proposées par les autres cantons touchés par la réforme et si oui, pourriez-vous nous en faire part ?

7. Comment le Conseil d'Etat se positionne-t-il quant à la consultation ? Entend-il prendre parole avec les dirigeants des entreprises concernées avant de répondre à cette consultation fédérale ?

31 mars 2022

II. Réponses du Conseil d'Etat

1. Préambule

Avant de répondre précisément aux questions des députés, le Conseil d'Etat résume ci-après les principaux aspects de la réforme fiscale de l'OCDE et du G20. Ces deux institutions se penchent depuis plusieurs années sur les défis fiscaux liés à la numérisation de l'économie. Il en résulte un projet à deux piliers qui marquera de façon significative la fiscalité internationale ces prochaines années.

2. Le pilier 1

Ce pilier vise à accroître la part des Etats du marché aux bénéficiaires imposables des grands groupes d'entreprise très rentables. Par Etat du marché, on entend les Etats où les marchandises ou prestations sont fournies sans qu'il y ait une présence physique. En contrepartie, les mesures unilatérales d'imposition des services numériques devront être abandonnées. Le champ d'application du pilier 1 concernera les grands groupes d'entreprises dont le chiffre d'affaires annuel dépasse 20 milliards d'euros et dont la marge bénéficiaire est supérieure à 10 %, ce qui revient à inclure, selon les indications de l'OCDE et du G20, les quelques 100 plus grands groupes d'entreprises les plus rentables du monde.

La mise en œuvre du pilier n'est pas obligatoire. Cependant, si la Suisse devait y renoncer, elle se priverait du droit de prélever des recettes fiscales supplémentaires provenant de multinationales actives sur notre marché sans y être présentes. De plus, cela ne protégerait pas les multinationales suisses de devoir attribuer une partie de leurs bénéfices, aujourd'hui attribuée à la Suisse, à des marchés étrangers. Par conséquent, la Suisse a intérêt à ce que le pilier 1 soit mis en œuvre.

On pense qu'en Suisse seules quelques multinationales seront vraisemblablement concernées par le pilier 1 (dont deux ou trois sont présentes dans notre canton). Ces sociétés devront attribuer à l'étranger une part de leurs profits actuellement imposés en Suisse. Il en résultera une baisse de recettes fiscales sur les plans fédéral, cantonal et communal.

En contrepartie, la Suisse devrait pouvoir imposer des groupes étrangers qui y réalisent des profits sans y être présents. Cela se traduira par des recettes fiscales supplémentaires. A noter que l'imposition des groupes étrangers, dès lors qu'ils n'ont aucune présence en Suisse, devra vraisemblablement être centralisée auprès de la Confédération. Il s'agit d'une nouveauté qui n'est pas anodine dans notre Etat fédéral car ce serait la première fois dans notre histoire que la Confédération serait chargée de taxer et de prélever un impôt direct sur le bénéfice.

3. Le pilier 2

Ce pilier vise à soumettre à un taux d'imposition minimal de 15% les entreprises internationales dont le chiffre d'affaires annuel atteint au moins 750 millions d'euros. Ces règles se fondent sur une définition spécifique des impôts couverts et une base d'imposition standardisées au niveau international pour calculer un taux effectif d'imposition. A noter que des règles d'exclusion fondées

sur la substance permettront que des activités impliquant une substance économique importante continueront à pouvoir être imposées à un taux inférieur à 15 %.

Dans les grandes lignes, le fonctionnement du pilier 2 peut se schématiser comme suit :

- > Si dans un pays donné le taux effectif est inférieur au taux minimum de 15 %, ce pays peut, mais ne doit pas, prélever **un impôt complémentaire national** qui correspond à la différence entre le taux effectif et le taux minimum de 15 % ;
- > Si ce pays n'a pas introduit cette imposition complémentaire, alors l'impôt supplémentaire est attribué en application de deux règles, soit la règle prioritaire d'inclusion du revenu (NB : on parlera ci-après de **l'impôt RIR**) et la règle secondaire relative aux paiements insuffisamment imposés (NB : on parlera ci-après de **l'impôt RPII**)¹.

A souligner ici l'approche « par pays » pour le calcul du taux d'imposition minimum. Ainsi, pour la Suisse, lorsqu'une entreprise est présente dans plusieurs cantons, cela signifie que la base d'imposition standardisée et la charge fiscale reconnue se calculent en additionnant les bénéfices réalisés, respectivement les impôts payés dans chaque canton.

Ici aussi, ce pilier 2 n'est pas obligatoire. Cependant, si la Suisse devait renoncer à introduire un impôt complémentaire, une partie de son substrat fiscal pourrait être imposée dans les pays qui ont mis en œuvre l'impôt RIR, respectivement l'impôt RPII. Si la Suisse devait renoncer à introduire l'impôt RIR, respectivement l'impôt RPII, elle renoncerait à l'opportunité d'imposer du substrat fiscal étranger insuffisamment taxé.

Par conséquent, ici aussi, la Suisse a intérêt à ce que le pilier 2 soit mis en œuvre.

4. Calendrier

L'OCDE vise une mise en œuvre du pilier 1 au 1^{er} janvier 2023, mais ce délai ne pourra probablement pas être tenu. Le pilier 2 sera mis en œuvre au 1^{er} janvier 2024.

Le projet du Conseil fédéral mis en consultation vise une mise en œuvre du pilier 2 au 1^{er} janvier 2024. Pour ce qui concerne le pilier 1, sa mise en œuvre requiert l'établissement d'une convention multilatérale qui devra être signée par les Etats participants. Lorsqu'elle sera élaborée, le Conseil fédéral décidera de la signer ou non. Une ratification devra être confirmée par le Parlement.

5. Conséquences financières des piliers 1 et 2

A l'heure actuelle, il n'y a aucune estimation financière portant sur le pilier 1. On peut néanmoins s'attendre à ce que les recettes fiscales cantonales baissent si une ou deux sociétés sont effectivement impactées par ce 1^{er} pilier (ce qui est probablement le cas pour le canton de Fribourg).

L'impôt complémentaire provenant du 2^{ème} pilier pourrait générer, selon les estimations de la Confédération, des recettes supplémentaires à hauteur de 1 à 2.5 milliards de francs environ pour le pays dans son ensemble. On précisera que cette estimation est entachée de grandes incertitudes. Si

¹ L'impôt RIR permet à un pays étranger dans lequel se trouve la société actionnaire d'imposer les bénéfices de ses filiales suisses insuffisamment imposés. L'impôt RPII permet au pays dans lequel se trouve des sociétés d'un même groupe qui achètent des biens ou des prestations à des sociétés suisses insuffisamment taxées de refuser la charge dans la société acquéreuse ce qui a pour effet d'augmenter son bénéfice imposable.

l'on pose l'hypothèse que la part du canton de Fribourg s'élève à env. 2.7 % (sur la base de la quote-part du PIB fribourgeois par rapport au PIB suisse), on pourrait s'attendre à des recettes supplémentaires de l'ordre de 27 à 68 millions de francs par année, ce qui nous semble très largement exagéré, notamment compte tenu du fait qu'entre 30 et 70 entreprises fribourgeoises devraient être touchées par le pilier 2. Il semble plus raisonnable de penser que les recettes supplémentaires devraient être comprises entre 5 et 10 millions de francs.

Les recettes fiscales provenant des impôts RIR et RPII seront vraisemblablement très faibles car on peut s'attendre à ce qu'une majorité des juridictions fiscales étrangères mettent en place l'impôt complémentaire.

Au niveau de la péréquation financière entre la Confédération et les cantons, deux effets opposés, dont l'importance relative est impossible à déterminer à ce stade, devrait se combiner. Il semble d'une part probable que le pilier 1 nous impacte négativement dans la mesure où la diminution du potentiel fiscal suisse qui résultera de l'attribution de profits suisses à l'étranger ne pourra probablement pas être compensé intégralement par l'imposition de profits de groupes étrangers non présents en Suisse. Il en résulterait une baisse du volume de la péréquation des ressources, dont pâtiraient tous les cantons bénéficiaires. On ne sait toutefois pas encore comment les profits des groupes étrangers non présents en Suisse seront pris en compte dans le calcul de la péréquation.

D'autre part, le pilier 2 devrait engendrer une exploitation fiscale plus importante des bénéficiaires des entreprises, ce qui augmenterait leur pondération dans le potentiel des ressources. Ces recettes supplémentaires devraient entraîner une augmentation de la dotation minimale à atteindre au niveau de la péréquation des ressources. Il en résultera pour la Confédération et les cantons contributeurs une augmentation de leur contribution. Cela se traduira pour notre canton par une augmentation des versements.

Au-delà de ces indications de tendances, nous ne disposons actuellement d'aucune estimation chiffrée quant aux impacts de la réforme OCDE/G20 sur la péréquation fédérale. Il est en outre à signaler que compte tenu du décalage dans le temps qui existe pour des raisons statistiques et méthodologiques entre les bases de calcul de la péréquation et les années de versement, les premiers effets sur la péréquation devraient se faire sentir en 2028.

6. Mise en œuvre en Suisse

De nombreuses questions sont encore ouvertes pour ce qui concerne la mise en œuvre du projet de l'OCDE et du G20. Les travaux techniques menés au sein de ces deux organisations ne devraient pas être achevés avant la fin de l'année 2022. De plus, il est trop tôt pour savoir comment d'autres Etats mettront en œuvre le projet. Les directives de l'OCDE et du G20 sont sujettes à interprétation et seule l'application concrète des nouvelles règles montrera quelles sont les pratiques destinées à s'imposer.

Compte tenu de ce contexte incertain, le Conseil fédéral estime qu'il convient de procéder par étapes. Dans un premier temps, une nouvelle norme constitutionnelle donne à la Confédération la compétence de mettre en œuvre le projet conjoint de l'OCDE et du G20. Une disposition transitoire habilite le Conseil fédéral à régler temporairement, par voie d'ordonnance, l'imposition minimale, qui pourrait ensuite entrer en vigueur au 1^{er} janvier 2024. Cette disposition transitoire renfermerait des paramètres juridiquement contraignants pour l'ordonnance temporaire du Conseil fédéral. Enfin, une loi fédérale viendrait abroger ladite ordonnance. L'élaboration de cette loi suivra la

procédure législative habituelle et pourra être élaborée vraisemblablement dans un contexte moins incertain. Le législateur ne sera pas lié par les paramètres mentionnés dans les dispositions transitoires, mais exclusivement par la norme constitutionnelle de base. Le projet définitif du Conseil fédéral fera l'objet d'une votation populaire dans le courant du mois de juin 2023.

7. Les réponses du Conseil d'Etat aux questions

Ces explications importantes étant données, le Conseil d'Etat répond aux questions comme suit :

- 1. Un état des lieux sur le nombre d'entreprises directement touchées a-t-il été fait ? Si oui, combien d'entreprises et de groupes d'entreprises, avec siège dans notre canton, seront concernés ?*

A ce stade, nous estimons que deux à trois sociétés seront vraisemblablement concernés par le pilier 1 dans notre canton.

Pour ce qui concerne les sociétés touchées par le 2^{ème} pilier, la situation est plus compliquée. En effet, une PME fribourgeoise ou une société immobilière appartenant à un groupe soumis au pilier 2 sera touchée (d'une façon indirecte) par l'impôt minimum. Comme on ne connaît ni l'actionnariat des sociétés, ni le chiffre d'affaires total des groupes, il n'est pas possible d'établir pour l'heure une liste exhaustive des sociétés concernées. Cela dit, selon nos estimations sur la base du nombre de groupes dont le chiffre d'affaires est supérieur à 750 millions d'Euro et qui sont soumis à l'obligation d'établir un rapport par pays², 30 à 70 sociétés pourraient être concernées par l'imposition minimum dans le canton.

- 2. Quels sont les impacts fiscaux estimés, en prenant par hypothèse les résultats fiscaux des périodes fiscales 2018, 2019 et 2020 ?*

Nous renvoyons aux explications mentionnées ci-avant pour les estimations financières. De plus, comme indiqué à la réponse à la question 4, la base de calcul de l'imposition minimum diffère de celle qui est utilisée pour le calcul de l'impôt sur le bénéfice des personnes morales. Par conséquent, il n'est pas du tout certain qu'une estimation des recettes supplémentaires effectuée à partir de la différence entre le montant des recettes que l'on obtiendrait avec un taux d'imposition complémentaire qui permettrait d'atteindre une imposition minimum de 15 % et les recettes cantonales effectives durant ces années donne un résultat correct.

- 3. Y'a-t-il un risque que les entreprises directement concernées quittent le canton ? Quelle est l'appréciation du Conseil d'Etat à ce sujet ?*

Il est difficile de répondre à cette question. Si la Suisse a des coûts de main-d'œuvre et d'exploitation plus élevés que dans le reste du monde, notre pays parvenait à « tirer son épingle du jeu » notamment grâce à une fiscalité des entreprises attractive. Avec l'introduction des piliers 1 et 2 au niveau international, la fiscalité sera un critère moins déterminant pour attirer et garder certaines sociétés.

² Cette obligation d'établir un rapport, CbCR (Country by Country Reporting), découle du plan d'action contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfice (BEPS : Base Erosion and Profit Shifting).

Cela étant, les quelques entreprises que nous avons contactées n'envisagent pas de quitter le canton ou de réduire leur présence en raison de cette réforme fiscale. Elles ne semblent pas s'attendre à des mesures compensatoires particulières à ce stade. De leur point de vue, la différence entre le taux d'imposition actuel dans notre canton et celui préconisé par l'OCDE n'est pas très grande.

Toutefois, le Conseil d'Etat est conscient du risque et suivra l'évolution avec attention.

4. *Est-il exact que la base d'imposition sera remaniée en raison de cette réforme et que certaines déductions fiscales actuelles (recherche et développement, brevet etc.) ne seront plus autorisées pour ces grandes entreprises ? Le cas échéant, pourriez-vous nous donner les explications techniques à ce sujet.*

Le taux minimal de 15 % sera calculé à partir du taux d'imposition effectif qui correspond au ratio « total des impôts en Suisse » divisés par « total des bénéfices en Suisse ». On peut définir ce numérateur et dénominateur comme suit :

- > Total des impôts en Suisse : il s'agit des impôts sur le bénéfice et le capital payés en Suisse, y compris vraisemblablement les impôts ecclésiastiques, ainsi que, pour notre canton, la taxe sociale (car elle est calculée comme un centime additionnel au niveau de l'impôt sur le bénéfice). En revanche, les impôts fonciers et les droits de mutation ne seront pas pris en compte.
- > Total des bénéfices en Suisse : il s'agit du bénéfice consolidé réalisé par toutes les sociétés du groupe en Suisse avec certains ajustements, mais sans éliminer les transactions intra-groupes. Ce bénéfice devra être déterminé selon des standards comptables reconnus sur le plan international tels que les IFRS, les US-GAAP ou les RPC. Par conséquent, le bénéfice déterminant pour l'imposition minimum sera calculé de façon différente de celui qui est utilisé pour l'imposition des personnes morales dans les cantons, ce qui complique considérablement l'estimation des recettes fiscales supplémentaires qui pourraient découler de l'imposition minimum (cf. aussi la réponse à la question no 2).

L'approche « par pays » implique aussi que lorsqu'un groupe est présent en Suisse par l'intermédiaire de plusieurs sociétés, il sera nécessaire de déterminer un « leader » chargé de contrôler l'imposition minimum et si nécessaire de prélever l'impôt complémentaire et de le répartir entre les cantons dans lesquels des sociétés sont présentes et imposées à des taux inférieurs à 15 %. Aujourd'hui, la question de savoir si ce lead doit être attribué à un canton (par exemple dans lequel la société la plus élevée dans l'organigramme du groupe est présente) ou à la Confédération reste ouverte. Au stade actuel de notre compréhension du projet, nous sommes en faveur d'une solution cantonale (canton leader).

Finalement, on mentionnera que les allégements fiscaux, la patent box ou la déduction R&D seront toujours autorisées mais ne présenteront plus d'intérêt pour les entreprises concernées par l'imposition minimum car ce sont des mesures qui ont pour effet de réduire la charge fiscale suisse.

5. *Quelles mesures compensatoires ou mesures incitatives sont prévues par le canton afin de garder ces entreprises et de rester compétitifs pour la venue de prochaines sociétés ?*

Il ne sera pas possible de mettre en place des mesures compensatoires ciblées sur les entreprises touchées par l'imposition minimum en raison des règles internationales (notamment les interdictions d'aide d'Etat de l'UE ou de l'OMC). Par conséquent, deux options sont actuellement à l'étude :

- > Options 1 : Ne pas procéder à des changements du dispositif en vigueur à court terme car le montant des recettes supplémentaires générées par le pilier 2 ne peut pas être estimé avec précision pour l'instant. De plus, l'impact du pilier 1 est encore inconnu à ce jour et les entreprises concernées n'ont pas signalé de préoccupations particulières sur ce point.
- > Option 2 : Evaluer diverses mesures compensatoires, leur applicabilité et leurs effets sur l'économie ainsi que sur le budget cantonal. Ces mesures pourraient prendre des formes variées, allant de la création d'un fonds souverain cantonal à la mise en place de crédits d'impôts en matière de recherche. Des financements en lien avec les instruments de la LPEc pourraient également être envisagés. A l'heure actuelle, il est toutefois trop tôt pour définir des instruments précis. De plus, il sera essentiel de s'assurer de la compatibilité de ces instruments avec les règles de l'OCDE.

Par rapport à ces deux options, le Conseil d'Etat n'a pas encore arrêté sa stratégie au moment de la rédaction de ces lignes.

6. Avez-vous connaissance de mesures proposées par les autres cantons touchés par la réforme et si oui, pourriez-vous nous en faire part ?

Le Conseil d'Etat ne connaît pas dans le détail les mesures envisagées par les autres cantons. Il semblerait toutefois qu'une mesure préconisée par les cantons qui seraient fortement touchés par l'introduction de l'imposition minimum pourrait être d'affecter les recettes supplémentaires à des baisses d'impôt pour les personnes physiques.

7. Comment le Conseil d'Etat se positionne-t-il quant à la consultation ? Entend-il prendre parole avec les dirigeants des entreprises concernées avant de répondre à cette consultation fédérale ?

Le Conseil d'Etat a pris position sur le projet mis en consultation le 12 avril 2022. Sa réponse est disponible sur le site internet de l'Etat de Fribourg à la page suivante :

<https://www.fr.ch/cha/re/reponses-du-conseil-detat-aux-consultations-du-conseil-federal-2022>

Comme mentionné à la réponse à la question 3, le Conseil d'Etat a déjà pris langue avec plusieurs sociétés concernées par cette réforme. Il va continuer à discuter avec les entreprises du canton et à évaluer la situation de manière attentive.

7 juin 2022