



ETAT DE FRIBOURG
STAAT FREIBURG

Conseil d'Etat CE
Staatsrat SR

Route des Arsenaux 41, 1700 Fribourg

T +41 26 305 10 40
www.fr.ch/ce

Conseil d'Etat
Route des Arsenaux 41, 1700 Fribourg

PAR COURRIEL

Madame la Conseillère fédérale
Karin Keller-Sutter
Cheffe du Département fédéral des finances DFF
Bernerhof
3003 Berne

Courriel : vernehmlassungen@estv.admin.ch

Fribourg, le 4 septembre 2023

2023-777

Ordonnance du Conseil fédéral sur l'imposition minimale des grands groupes d'entreprises (Ordonnance sur l'imposition minimale, OIMin)

Madame la Conseillère fédérale,

Nous nous référons à la consultation susmentionnée et avons l'avantage de vous communiquer notre prise de position.

Par la présente, nous vous informons que, d'une manière générale, nous approuvons l'assujettissement subjectif ainsi que la mise en œuvre d'un guichet unique (compétence en fonction du lieu) et de dispositions analogues à celles de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD) en matière de procédure.

Le Conseil d'Etat soutient également l'introduction d'un système d'information centralisé et exploité conjointement par les cantons pour permettre la taxation et la perception de l'impôt complémentaire. Comme le prévoit le projet mis en consultation, les cantons doivent en effet pouvoir consulter les déclarations d'impôt ainsi que les décisions de taxation et les répartitions des sociétés concernées. Nous nous rallions par ailleurs aux dispositions proposées concernant le droit pénal fiscal.

En outre, nous sommes favorables au fait que les règles applicables aux sociétés étrangères contrôlées (SEC) demeurent applicables en sus des nouvelles dispositions de l'OCDE et du G20 relatives à l'impôt complémentaire. Cependant, il s'agira de s'assurer que les sociétés concernées ne font pas l'objet d'une double imposition.

Sous l'angle formel, il convient toutefois de relever que les versions françaises et italiennes ne correspondent pas toujours à la version allemande. Il y a dès lors lieu de veiller à une traduction cohérente et à une utilisation uniforme des termes. En outre, il est également impératif de procéder à une harmonisation des notions des règles types GloBE dans leur teneur en français.

Nous relevons de surcroît une erreur à la note 12 de la page 7 du rapport explicatif puisque la part de l'impôt fédéral direct qui revient aux cantons s'élève à 21.2 % et non à 17 % depuis l'adoption de la RFFA.

Le Conseil d'Etat souhaite néanmoins commenter plus en détails les dispositions suivantes :

- > *Article 2 al. 3* : s'agissant de l'impôt complémentaire national, le rapport explicatif (p. 7) souligne que conformément aux instructions administratives 2022, différentes options s'offrent aux Etats pour la mise en œuvre de l'impôt complémentaire. Cependant, celles-ci ne sont prévues ni à l'article 2 OIMin, ni dans une autre disposition de l'ordonnance. Ces options devront par conséquent être expressément définies dans la législation.
- > *Article 5* : le début et la fin de l'assujettissement subjectif à l'impôt doivent également être réglés. En effet, contrairement aux impôts nationaux, sont déterminantes les conditions qui prévalent au début de la période fiscale.
 - > *Al. 2 let. a* : la réglementation sur la base de laquelle le bénéfice net déterminant est établi n'est pas précisée. Il convient dès lors de reprendre les règles relatives au bénéfice net selon la déclaration d'impôt déposée pour les impôts directs prévues dans le Code des obligations. Cependant, la prise en compte des bénéfices nets ne nous apparaît pas comme la plus appropriée. En effet, dans la mesure où ces derniers ne tiennent pas nécessairement compte de manière adéquate de l'importance économique de la société concernée, celle-ci pouvant également faire état de pertes avec pour conséquence l'assujettissement à l'impôt d'une autre société du groupe. Il est donc proposé de se baser sur la moyenne du total du bilan selon les comptes annuels du code des obligations des trois derniers exercices (sans les participations) par société. Dans ce cas, le critère alternatif de la moyenne des fonds propres selon la lettre b ne s'appliquerait pas. L'entité constitutive ainsi déterminée devrait ensuite être soumise à l'assujettissement subjectif pendant les trois, voire cinq années suivantes, afin d'éviter un changement annuel des obligations fiscales et donc des compétences.
 - > *Al. 2 let. b* : il faudrait renvoyer aux dispositions concernant le capital propre du code des obligations.
 - > *Al. 3* : il convient de clarifier les raisons pour lesquelles l'assujettissement des coentreprises ne peut pas se fonder sur l'alinéa 1. En outre, dans la version française, la référence à l'alinéa 2 a été confondue à tort avec une référence à l'article 2.
 - > *Al. 4* : cet alinéa manque de clarté et doit être précisé en ce qui concerne, d'une part, l'autorité compétente pour rendre la décision relative à l'existence de l'assujettissement à l'impôt complémentaire et, d'autre part, la procédure pour contester l'assujettissement. S'agissant de la compétence, l'administration fiscale cantonale compétente pour prélever l'impôt complémentaire, notamment en fonction du lieu selon l'article 15 OIMin auquel il doit être fait référence dans cette disposition, doit rendre la décision portant sur l'assujettissement. Il convient en outre de prévoir les mêmes voies de droit que pour la taxation, en ce sens qu'une procédure de réclamation devrait précéder la procédure de recours devant le Tribunal administratif fédéral.
- > *Article 7* : la réglementation proposée est saluée.
- > *Article 12 al. 2* : nous saluons l'introduction d'une disposition couvrant tous les états de fait.
- > *Article 15*
 - > *Al. 2* : l'administration fiscale cantonale compétente pour l'impôt complémentaire n'est pas définie. Nous proposons donc la formulation suivante : « L'administration cantonale qui perçoit l'impôt fédéral direct auprès l'entité constitutive assujettie à l'impôt selon l'article 5 (administration fiscale compétente) est compétente pour la perception de l'impôt complémentaire ».

- > *Al. 3* : cette disposition concerne uniquement le cas de figure où plusieurs cantons sont concernés. La teneur de cet alinéa doit dès lors être adaptée en ce sens que le for fiscal d'un-e contribuable est fixé par l'Administration fédérale des contributions (AFC) lorsqu'il ne peut pas être déterminé avec certitude parce que plusieurs cantons sont concernés. Un recours peut être formé contre la décision de l'AFC conformément à l'article 24.
- > *Al. 5* : il doit être précisé que la transmission du dossier intervient d'office.
- > *Article 16 al. 5* : le terme « notamment » doit être ajouté dans la version française.
- > *Article 17* : pour des raisons de cohérence lexicale, il convient de renoncer à la distinction entre « administration cantonale chargée de l'impôt complémentaire » (al. 1) et « administration cantonale qui n'est pas chargée de la taxation » (al. 3). Selon le concept du guichet unique, il ne peut y avoir en règle générale qu'une seule administration cantonale chargée de la taxation de l'impôt complémentaire. Nous proposons donc la formulation suivante :
 - > *Al. 1* : « Pour accomplir les tâches qui lui incombent en vertu de la présente ordonnance, l'administration cantonale chargée de l'impôt complémentaire peut traiter les données dans le système d'information ».
 - > *Al. 2* : « Les administrations fiscales cantonales peuvent établir et publier des statistiques sur l'impôt complémentaire ».
 - > *Al. 3* : « Les administrations fiscales cantonales peuvent consulter : [...] ».
 - > Il est en outre nécessaire que toutes les données et informations dont l'administration fiscale a connaissance lors de la perception de l'impôt complémentaire puissent également être utilisées pour les besoins des impôts directs. Une base légale correspondante doit être créée à cet effet dans la présente ordonnance.
- > *Article 18*
 - > *Al. 1* : nous proposons la formulation suivante pour cet alinéa : « L'entité constitutive assujettie à l'impôt selon l'article 5 doit s'inscrire spontanément dans le système d'information dans le délai prévu à l'article 19 pour la remise de la déclaration complémentaire ».
 - > *Al. 2* : il doit être complété en ce sens que les données doivent être saisies dans le système d'information conformément à l'article 16 de l'ordonnance.
 - > En cas d'omission, il y a lieu de prévoir que l'entité constitutive assujettie qui n'a pas rempli ses obligations puisse être sommée et que, en cas de défaut, l'inscription puisse avoir lieu d'office. En outre, une amende selon l'article 28 doit pouvoir être prononcée.
 - > Il convient en outre de prévoir une obligation d'utiliser le système d'information et de recevoir les demandes de renseignements et les décisions notifiées par voie électronique (pas d'application de l'art. 104a al. 3 nLIFD car celui-ci exige le consentement du contribuable pour la notification de documents sous forme électronique).
- > *Article 19 al. 2* : la notion non technique d'invitation doit être remplacée par celle de sommation. L'article 28 présuppose, en tant qu'élément objectif de punissabilité, une sommation, de sorte qu'une cohérence terminologique est nécessaire.
- > *Article 21* : cette disposition devrait avoir un caractère subsidiaire afin de respecter le concept de guichet unique. Ce n'est que dans l'hypothèse où l'entité constitutive assujettie ne réagit pas à la demande de renseignements que d'autres entités constitutives devraient être tenues de les fournir. Dans ce contexte, l'administration cantonale chargée de l'impôt complémentaire doit être libre de décider à quel moment elle demande aux autres entités constitutives de fournir des informations. Cela doit pouvoir se faire de manière aussi informelle que possible et sans sommation préalable de l'entité constitutive assujettie

- > *Article 22* : en cas de notification par voie électronique, l'article 104a al. 3 nLIFD (en vigueur dès le 1^{er} janvier 2024) doit être exclu car celle-ci dépend du consentement du contribuable.
- > *Article 23* : en relation avec l'article 18 al. 2, selon lequel l'entité constitutive assujettie doit communiquer par voie électronique avec les autorités fiscales, il n'est pas clair si les réclamations doivent aussi être déposées exclusivement par voie électronique.
 - > *Al. 1* : nous ne comprenons pas le motif pour lequel l'AFC doit également donner son consentement pour considérer la réclamation comme un recours puisqu'un tel accord n'est pas non plus prévu par la LIFD. Par conséquent, nous proposons de formuler l'article 23 al. 1 de la manière suivante : « La réclamation dûment motivée déposée par l'entité constitutive assujettie à l'impôt complémentaire contre une décision de taxation peut être considérée comme un recours et transmise au Tribunal administratif fédéral (TAF) si l'autorité cantonale chargée de l'impôt complémentaire y consent ».
 - > *Al. 2* : si l'administration cantonale chargée de l'impôt complémentaire qui a notifié la taxation veut revenir sur celle-ci, elle peut, dans le délai de réclamation, la révoquer ou la reconsidérer. Le droit de réclamation de l'administration cantonale chargée de l'impôt complémentaire n'a dès lors aucun sens. Aucun droit de réclamation ne doit être accordé aux autres cantons, sauf dans la mesure où d'autres cantons sont concernés par la répartition de l'impôt complémentaire et doivent par conséquent pouvoir former réclamation, mais uniquement sur la répartition de cet impôt.
 - > *Al. 3* : cet alinéa doit être abrogé puisque les délais correspondants découlent du renvoi à la LIFD.
- > *Article 24* : cette proposition doit être saluée. Toutefois, dans la version française, le terme « décisions sur recours » de l'alinéa 2 doit être remplacé par « décisions sur réclamation ».
- > *Article 26 al. 2* : une date d'échéance unique serait souhaitable car la solution proposée prévoit de nombreuses échéances différentes afin notamment de simplifier l'utilisation et la programmation des applications de perception. L'impôt complémentaire doit échoir 24 mois après la date de clôture de l'exercice concerné, ce qui permet de tenir compte du délai de dépôt de la déclaration d'impôt. Le Message du Conseil fédéral devra donner des exemples pratiques pour permettre de comprendre le moment de l'échéance.
- > *Article 27* : cette disposition s'avère appropriée.
- > *Article 29* : le rapport explicatif peut créer une confusion en ce sens qu'il laisse entendre que les éléments constitutifs de l'infraction de soustraction d'impôt correspondent à ceux de la LIFD. Or ils suivent la même systématique que les éléments constitutifs de l'infraction prévus dans la LIFD mais doivent être appréhendés comme deux infractions séparées qui font l'objet d'une procédure distincte.
- > *Article 36 al. 1* : la notion de « canton qui procède à la taxation » doit être remplacée par celle de « administration fiscale cantonale compétente ».
- > *Article 37*
 - > *Al. 1* : la notion de « canton qui procède à la taxation » doit être remplacée par celle de « administration fiscale cantonale compétente ».
 - > *Al. 2* : le décompte doit être effectué dans les 90 jours suivant l'entrée en force de la taxation de l'impôt complémentaire.
 - > *Al. 3* : cet alinéa doit être complété comme suit : « Si, dans les deux ans qui suivent la fin de l'exercice, l'impôt complémentaire n'a pas encore fait l'objet d'une taxation définitive, le versement est effectué sur la base des montants perçus provisoirement et encaissés par le canton. Un décompte définitif des montants encaissés est établi sur la base de la décision entrée en force ».

- > Il convient en outre d'introduire une disposition calquée sur l'article 197 al. 2 LIFD qui prévoit que si les cantons concernés ne parviennent pas à s'entendre sur la répartition, le Tribunal fédéral tranche en instance unique.
- > *Article 38* : l'indemnité doit être calculée sur la base du montant brut de l'impôt complémentaire, y compris la part fédérale. L'article 38 doit être adapté en conséquence. Il faut tenir compte du fait que dans de nombreux cas, l'impôt complémentaire taxé sera nul. Dans tous ces cas, l'indemnité de 2 % sera également nulle et le canton compétent ne recevra aucune indemnité.

Nous vous remercions de nous avoir donné la possibilité de prendre position au sujet de l'objet susmentionné et vous prions de croire Madame la Conseillère fédérale, à l'assurance de nos sentiments les meilleurs.

Au nom du Conseil d'Etat :

Didier Castella, Président



Danielle Gagnaux-Morel, Chancelière d'Etat

L'original de ce document est établi en version électronique

Copie

—
à la Direction des finances, pour elle et le Service cantonal des contributions ;
à la Chancellerie d'Etat.