

Division de la coopération internationale  
et l'administration fiscale  
Centre de politique et d'administration fiscales

Par e-mail à : [taxpublicconsultation@oecd.org](mailto:taxpublicconsultation@oecd.org)

Berne, le 2 décembre 2019 usam-Kr/ad

## **Réponse à la consultation Proposition globale de lutte contre l'érosion de la base d'imposition (« GloBE ») – Pilier 2**

Madame, Monsieur,

Plus grande organisation faïtière de l'économie suisse, l'Union suisse des arts et métiers usam représente plus de 230 associations et quelque 500 000 PME, soit 99,8% des entreprises de notre pays. La plus grande organisation faïtière de l'économie suisse s'engage sans répit pour l'aménagement d'un environnement économique et politique favorable au développement des petites et moyennes entreprises.

Nous avons pris connaissance avec intérêt de l'objet cité sous rubrique, qui a retenu toute notre attention, et nous nous permettons de vous faire part de notre position à ce sujet.

### **I. Appréciation générale du projet**

La proposition de l'OCDE soumise à consultation publique consiste à élaborer un ensemble de règles coordonnées pour répondre aux risques créés par les dispositifs permettant aux groupes d'entreprises de transférer des bénéfices dans des juridictions où ils sont assujettis à un impôt nul ou très faible. La proposition GloBE contient des règles qui nécessiteraient de modifier la législation interne des pays ainsi que les conventions fiscales. Pour éviter la double imposition, un mécanisme doit encore être trouvé de sorte à coordonner les règles ou à en définir l'ordre d'application. Comme le Pilier 1, la proposition GloBE incluse dans le Pilier 2 marque un véritable tournant dans la façon d'appréhender la fiscalité internationale.

L'usam estime, comme dans la réponse à la consultation *Proposition du Secrétariat d'une « Approche unifiée » au titre du Pilier 1*, que la planification fiscale est légitime, puisqu'elle fait partie intégrante de l'orientation stratégique d'une entreprise. En supprimant toute possibilité de transfert de bénéfices et en fixant un plancher pour la concurrence fiscale entre juridictions, le projet BEPS et les nombreux travaux qui suivent provoquent de réelles distorsions de concurrence fiscale.

L'usam émet à nouveau de très fortes réserves quant à la façon dont la problématique globale est abordée. Vouloir changer de paradigme et imposer l'économie au-delà des activités à forte composante numérique revient à flouter toutes les règles du jeu et à biaiser les comportements de toutes les parties prenantes. De plus, et encore une fois, le calendrier fixé est hyper ambitieux, car le sujet est d'une grande complexité et, par conséquent pour qu'il soit consensuel, il ne devrait pas être traité à la hâte.

Il est également très ambitieux de vouloir compléter le BEPS. Car, aujourd'hui, il est impossible d'avoir un recul sur l'implémentation des éléments de BEPS dans les différentes juridictions. La Suisse vient tout juste de se conformer aux nouvelles pratiques fiscales de l'OCDE (suppression des régimes fiscaux spéciaux et adoptions de mesures fiscales telles la patent box par exemple). Le noyau même du concept de redéfinition de toute l'architecture de la fiscalité internationale n'est pas du tout abouti. Les nombreuses questions soumises à la consultation laissent à penser que la définition et la clarification du concept se feront sur la base des contributions des nombreuses expertises et réponses aux différentes consultations. **Compte tenu de ce qui précède, l'usam s'oppose à tout changement pouvant impacter de près comme de loin les entreprises de type PME en Suisse.**

## II. Remarques particulières

### Détermination du revenu de base

#### Éléments du pilier 2 et hypothèse de départ

L'usam émet de fortes réserves déjà sur le concept du pilier 2 et sur l'hypothèse de départ. La proposition GloBE est présentée en introduction comme étant composée de quatre composantes. La proposition de GloBE ne couvre que la règle d'inclusion du revenu et rien n'est dit sur les autres règles que sont celles relatives aux paiements insuffisamment imposés, de substitution ou encore d'assujettissement à l'impôt (seulement citées au chiffre 5 de la proposition).

De plus, la proposition de GloBE repose sur l'hypothèse de départ selon laquelle, « en l'absence d'action coordonnée et multilatérale, il existe un risque d'action unilatérale et non coordonnée, à la fois pour attirer une base d'imposition supplémentaire et pour protéger celle existante, avec des conséquences préjudiciables à l'ensemble des juridictions ». L'action unilatérale et non coordonnée est le fondement même du principe du libre jeu de la concurrence. Commencer à vouloir coordonner remet en question le principe de la liberté économique, puisqu'il y a lissage des taux d'imposition et donc suppression des choix économiques. Finalement, pour les contribuables et les juridictions, ce vaste programme ne sera pas moins cher. Au contraire, la proposition GloBE fonctionnerait comme un impôt supplémentaire à concurrence d'un taux minimum convenu entre toutes les juridictions et il n'est pas dit que les coûts de conformité et d'administration ou encore le risque de double imposition soient minimisés.

La proposition GloBE ne semble pas du tout aboutie, puisqu'il persiste encore dans la phase de conception de grandes zones floues en ce qui concerne la détermination de la base d'imposition, la mesure dans laquelle les règles permettront d'agréger des revenus fortement ou faiblement imposés et les questions relatives à la nécessité d'exceptions et de seuils et à leur conception. L'idée d'un taux minimum paraît être encore très loin. De plus, quelque soit le taux minimum choisi, il y aura de toute façon des inégalités de traitement fiscal entre les juridictions, puisque chacune d'entre elles a sa propre culture et assiette fiscales.

#### Utilisation de la comptabilité financière pour déterminer le revenu

L'utilisation de la comptabilité financière pour déterminer le revenu pose plusieurs problématiques. La première est celle du choix de la norme comptable. Quelle que soit la solution envisagée, il apparaît que les charges administratives et les coûts de conformité associés à l'application de la règle choisie seront élevés pour l'une ou l'autre catégorie de groupes d'entreprises et/ou de juridictions. Les questions soumises à la consultation sont posées de telle manière que le concept encore en élaboration vise à inclure le plus grand nombre possible d'entreprises contribuables et donc d'élargir au maximum l'assiette fiscale. Deuxièmement, le risque est bien réel pour que des entreprises soient poussées à devoir recalculer d'une certaine manière leurs bénéfices (soit en fonction de la base d'imposition dans la juridiction de la société mère, soit dans la juridiction locale), à devoir se conformer à des nouvelles normes comptables ou du moins à s'y familiariser à des fins d'imposition ou par souci de sécurité

juridique. Tous ces risques potentiels ne font qu'augmenter les risques pour ces mêmes entreprises d'être confrontées à des charges administratives et des coûts de conformité importants.

### Ajustements des écarts permanents et temporaires

Le concept de la proposition GloBE est générateur d'inégalités de traitement fiscal entre différentes entreprises et de distorsions de concurrence entre certaines juridictions, puisqu'il admet de devoir compter avec l'impossibilité de supprimer les écarts permanents ou du moins des difficultés dans l'ajustement de ces écarts. L'usam émet de fortes réserves sur le concept même du pilier 2 et ne peut donc, dans ce contexte, préconiser la prise en considération ou l'élimination de certains types d'écarts permanents de la base d'imposition. Néanmoins, si une recommandation devait être faite, il s'agirait d'épargner le plus possible les groupes d'entreprises de type PME.

En ce qui concerne les différentes approches visant à corriger les écarts temporaires, l'usam émet également des réserves. Tout d'abord, dans l'approche du report en avant d'excédents d'impôts payés, une hausse de surcharge administrative plus élevée tant du côté des contribuables (établissement de registre par exemple chez la société mère dans l'approche du report en avant d'excédents d'impôts payés) que du côté du fisc. Le risque de confusion et d'erreur est également important, et cela pourrait être une source non négligeable de différends (que ce soit dans la distinction des différents types d'écarts ou encore dans la gestion des passifs et des excédents d'impôts tant auprès de la société mère que du fisc). Dans le cadre de l'approche des impôts différés, certaines entreprises, qui utilisent déjà certaines normes comptable (IFRS par exemple), pourraient être avantagées au détriment d'autres entreprises qui devraient changer de système comptable pour intégrer les impôts différés dans leur processus comptable. Dans l'approche de l'étalement sur plusieurs années, la méthode peu développée dans la proposition GloBE serait peut-être plus simple mais impliquerait un suivi sur plusieurs années.

### **Agrégation des revenus**

Là, encore une fois, la proposition GloBE soulève des questions de faisabilité. Car en effet, pour se fonder sur un critère de taux effectif d'imposition, il faut pouvoir déterminer des règles d'agrégation des revenus fortement et faiblement imposés à l'intérieur d'une même entité ou encore entre plusieurs entités d'un même groupe. Plus l'agrégation des revenus sera large, plus le montant de l'impôt à payer par un groupe d'entreprises pourrait diminuer. Et, inversement, plus l'agrégation des revenus serait étroite, plus la compensation des effets des revenus fortement et faiblement imposés serait moindre. Il semble que tout soit encore ouvert et que le *Programme de travail* préconise l'examen de différentes options d'agrégation. Dans le cas de l'option d'agrégation au niveau mondial, l'effort d'agrégation pourrait s'avérer fastidieux dans certaines configurations, surtout si des ajustements doivent encore être réalisés. Les deux autres options d'agrégation au niveau de l'entité et par juridiction seraient plus fines mais présenteraient des coûts globaux de conformité encore plus élevés.

Encore une fois, l'usam émet de fortes réserves et ne peut réellement préconiser une option plutôt qu'une autre. Quelle que soit l'option choisie, cette dernière aura des répercussions en termes d'organisation de processus comptable (choix de normes et/ou élaboration de comptes consolidés ou non consolidés) et en termes de surcharge administrative et de coûts de conformité. Si ce constat est valable pour les grands groupes d'entreprises, il le sera encore plus pour les plus petits groupes d'entreprises de type PME.

### **Exceptions**

Du point de vue de l'usam, le champ d'application de la proposition GloBE doit être restreint. Dans la consultation sur le pilier 1, l'usam a déjà émis un certain nombre de réserves. Si le critère de la taille devait s'orienter plus généralement sur la limitation du chiffre d'affaires, l'usam est de l'avis que l'OCDE doit prendre en compte les intérêts des PME et veiller à ce que ce seuil de chiffre d'affaires

soit au mieux nettement supérieur aux 750 millions d'euros et qu'il ne soit en aucun cas revu à la baisse par la suite.

### III. Conclusion

Comme dans le cadre de la réponse à la consultation sur la proposition d'une « Approche unifiée » au titre du Pilier 1, l'usam émet de très fortes réserves. La proposition GloBE semble encore être à l'état de pur projet et toutes les approches et règles mentionnées doivent faire l'objet d'un examen beaucoup plus approfondi. Si les règles du jeu actuelles peuvent être en partie critiquées, le nouveau paradigme fiscal génèrera de gros potentiels d'inégalités et de distorsions de concurrence fiscale. Les questions soumises à la consultation concernant la détermination du revenu de base, l'agrégation des revenus et les exceptions laissent à penser que le projet n'est pas réaliste et faisable. Pour l'heure et compte tenu de ce qui précède, l'usam s'oppose à tout changement de paradigme fiscal pouvant impacter de près comme de loin les entreprises, et plus spécifiquement les entreprises de type PME.

Nous vous remercions de l'attention que vous porterez à la présente et vous prions de croire, Madame, Monsieur, à l'assurance de notre haute considération.

#### Union suisse des arts et métiers usam

A handwritten signature in blue ink, appearing to read 'H. Bigler'.

Hans-Ulrich Bigler  
Directeur

A handwritten signature in blue ink, appearing to read 'Alexa Krattinger'.

Alexa Krattinger  
Responsable du dossier