



**Rapport explicatif
relatif à l'arrêt 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)**

du 11 mars 2022

Condensé

Avec le projet conjoint de l'OCDE et du G20 sur l'imposition de l'économie numérique, la Suisse se retrouve face à des défis importants. Le Conseil fédéral entend tenir compte de ces développements internationaux et souhaite pour cela mettre en œuvre les règles de l'imposition minimale pour les grands groupes d'entreprises, même si la Suisse n'y est tenue ni juridiquement ni politiquement. En prévoyant dès maintenant la mise en œuvre, le Conseil fédéral entend préserver la compétitivité de la Suisse et créer les conditions nécessaires pour maintenir les emplois et les recettes fiscales. La mise en œuvre doit ménager autant que possible les différents acteurs de l'économie. Les petites et moyennes entreprises ne doivent pas être touchées par les nouvelles règles et le fédéralisme fiscal doit être préservé.

Contexte

La politique économique de la Suisse a été couronnée de succès durant les dernières décennies et a contribué à la prospérité du pays. La compétitivité du cadre fiscal y a largement contribué. De nombreuses entreprises actives au niveau international se sont notamment implantées en Suisse. Ces entreprises ont créé de nombreux emplois directs, et en ont indirectement généré d'autres chez leurs fournisseurs. Elles alimentent également généreusement les recettes de l'impôt sur le bénéfice de la Confédération, des cantons et des communes ainsi que les cotisations de sécurité sociale.

La concurrence internationale intense contraint régulièrement la Suisse à mener des réformes pour préserver sa compétitivité. Dans le domaine fiscal, le Parlement a ainsi dernièrement adopté le projet de réforme fiscale et de financement de l'AVS (RFFA), entré en vigueur en 2020. À cette occasion, la Suisse a abrogé les régimes fiscaux spéciaux prévus pour les sociétés holding et pour d'autres formes de sociétés, qui n'étaient plus acceptés au niveau international. En contrepartie, de nombreux cantons ont réduit leurs taux d'imposition des bénéfices. Cette réforme a permis de préserver les intérêts économiques et fiscaux de la Suisse. Les derniers développements au sein de l'OCDE et du G20 impliquent toutefois aux yeux du Conseil fédéral d'adapter à nouveau le droit fiscal suisse.

Le projet conjoint de l'OCDE et du G20 sur l'imposition de l'économie numérique repose sur deux piliers:

- *Le premier pilier vise à permettre aux États du marché d'imposer une part plus importante du bénéfice des grands groupes d'entreprises.*
- *Le deuxième pilier doit introduire une imposition minimale pour les grands groupes d'entreprises.*

Les travaux relatifs au pilier 2 sont déjà bien avancés à l'OCDE et leur mise en œuvre dans de nombreux pays est imminente. Quoi que fasse la Suisse, certains grands groupes d'entreprises actifs sur son sol seront soumis à l'avenir à une charge fiscale plus lourde. La Suisse peut toutefois défendre ses intérêts en inscrivant dans son droit les nouvelles règles en la matière, même en l'absence de toute obligation juridique ou politique.

Contenu du projet

La Suisse doit garantir, sur son territoire, l'imposition minimale des groupes d'entreprises et des entités constitutives d'un groupe concernés, à l'aide d'un impôt complémentaire. En outre, elle doit faire usage des nouvelles règles d'imposition si un groupe d'entreprises actif en Suisse n'atteint pas à l'étranger l'imposition minimale. De cette façon, les recettes fiscales supplémentaires iront à la Suisse et non à d'autres États. En outre, les entreprises établies sur son territoire seront ainsi à l'abri de procédures fiscales supplémentaires à l'étranger. Cet impôt complémentaire constitue un nouvel impôt fédéral supplémentaire. Il est limité aux grands groupes d'entreprises entrant dans le champ d'application des nouvelles règles, c'est-à-dire qui atteignent un chiffre d'affaires mondial d'au moins 750 millions d'euros et dont le taux d'imposition est inférieur au taux d'imposition minimal de 15 %. En parallèle, l'impôt sur le bénéfice perçu par la Confédération et les cantons sera maintenu tel quel pour toutes les entreprises. La taxation et la perception de l'impôt complémentaire seront effectuées par les cantons. Si un groupe d'entreprises dispose de plusieurs entités constitutives en Suisse, seules seront imposées celles qui auront contribué, dans un cas d'espèce, à ce que l'imposition minimale ne soit pas atteinte. Grâce à cette mise en œuvre respectueuse du fédéralisme, les cantons resteront incités à offrir une charge fiscale compétitive. Par ailleurs, la péréquation financière nationale tiendra compte des recettes fiscales supplémentaires des cantons.

Effets

Il est encore trop tôt pour estimer les effets de manière fiable. Les prescriptions de l'OCDE sont sujettes à interprétation et ne paraîtront dans leur version finale qu'à la fin de l'année 2022 selon les indications de l'OCDE et du G20. En outre, les données à disposition sont insuffisantes et certains éléments de la réforme s'avèrent impossibles à quantifier.

Les premières estimations font état, pour l'impôt complémentaire suisse, de recettes comprises à court terme entre 1 et 2,5 milliards de francs. Toutefois, si le pays perd de son attrait comme lieu d'implantation, ces recettes supplémentaires ne sont pas garanties à moyen ou long terme.

Les recettes potentielles théoriques générées par la sous-imposition par rapport à l'impôt minimal devant être acquitté à l'étranger sont estimées à environ 3 milliards de francs. Néanmoins, dès lors que les autres pays s'assurent eux-mêmes que cet impôt minimal est acquitté sur leur territoire, les recettes effectives tendront vers zéro en Suisse.

Procédure à suivre

En raison des nombreuses incertitudes qui subsistent, le Conseil fédéral juge indiqué de procéder par étapes. Dans un premier temps, une nouvelle norme constitutionnelle donnerait à la Confédération la compétence de mettre en œuvre le projet conjoint de l'OCDE et du G20. Il serait ainsi tenu compte du fait que les nouvelles règles introduisent une inégalité de traitement suivant la taille de l'entreprise, en dérogation aux principes inscrits dans la Constitution. Une disposition transitoire habiliterait ensuite 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.

Table des matières

Condensé	2
1 Contexte	7
1.1 Objectifs du projet conjoint de l'OCDE et du G20 et nécessité d'agir en Suisse	7
1.1.1 Pilier 1: imposition dans l'État du marché	8
1.1.1.1 Projet conjoint de l'OCDE et du G20	8
1.1.1.2 Effets pour la Suisse	9
1.1.2 Pilier 2: imposition minimale	9
1.1.2.1 Projet conjoint de l'OCDE et du G20	9
1.1.2.2 Effets pour la Suisse	11
1.2 Lien avec le programme de la législature et le plan financier, ainsi qu'avec les stratégies du Conseil fédéral	12
2 Comparaison avec le droit étranger, notamment avec le droit européen	12
2.1 Imposition dans l'État du marché	12
2.2 Imposition minimale	13
3 Grandes lignes du projet	13
3.1 Nouvelle réglementation proposée	13
3.1.1 Imposition dans l'État du marché	13
3.1.2 Imposition minimale	14
3.2 Réglementation alternative concernant l'imposition minimale: participation de la Confédération aux recettes supplémentaires	16
3.3 Digression: mesures de promotion de la place économique	17
3.4 Questions de mise en œuvre	19
4 Commentaire des différents articles	20
4.1 Norme de base	20
4.2 Disposition transitoire	22
4.2.1 Principe technique de base de l'OCDE et du G20	23
4.2.2 Conception fédérale en Suisse	29
4.2.3 Compléments et dérogations	32
4.2.4 Recettes fiscales et péréquation financière	35
5 Conséquences	36
5.1 Bases des données	36
5.2 Conséquences financières de l'imposition minimale sur la Confédération (avant changements de comportement)	38
5.3 Conséquences financières de l'impôt complémentaire sur les cantons et les communes (avant changements de comportement)	38
5.3.1 Hypothèses	39

5.3.2	Désignation des groupes d'entreprises concernés et calcul du niveau de l'impôt complémentaire suisse	40
5.3.3	Recettes provenant de l'impôt complémentaire suisse	45
5.3.4	Différences régionales	46
5.4	Conséquences financières de l'impôt RIR sur les cantons et les communes (avant changements de comportement)	46
5.5	Conséquences financières de l'impôt RPII sur les cantons et les communes (avant changements de comportement)	47
5.6	Conséquences financières liées à l'imposition dans l'État du marché sur la Confédération, les cantons et les communes (avant changements de comportement) et interaction avec le pilier 2	47
5.7	Conséquences financières de l'imposition minimale sur la Confédération, les cantons et les communes après changements de comportement	48
5.8	Conséquences économiques de l'imposition minimale	50
5.8.1	Objectif d'efficacité	50
5.8.2	Attrait de la place économique	51
5.8.3	Effets de la déduction fondée sur des critères de substance sur la concurrence fiscale	52
5.8.4	Charge administrative	52
5.9	Conséquences économiques et financières de la mise en œuvre nationale de l'imposition minimale	53
6	Aspects juridiques	54
6.1	Constitutionnalité	54
6.2	Compatibilité avec les engagements internationaux de la Suisse	54
6.3	Forme de l'acte législatif	55
6.4	Frein aux dépenses	55

Titre de l'acte (*Projet*)

FF 202 ...

Rapport explicatif

1 Contexte

Le débat autour de la fiscalité internationale des entreprises s'est intensifié ces dernières années. L'une des priorités déclarées des États membres du G20¹ consiste à réduire les possibilités de planification fiscale dont disposent les grands groupes d'entreprises ainsi que la concurrence fiscale internationale. En réponse, de nombreux États dont la Suisse ont adapté leur droit fiscal. La réforme de la fiscalité et du financement de l'AVS (RFFA), entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2020, a abrogé les régimes spéciaux prévus jusque-là par les cantons pour les sociétés holding et pour d'autres formes de sociétés. Soucieux de préserver leur compétitivité, de nombreux cantons ont réagi à la nouvelle situation en abaissant leurs taux d'imposition des bénéficiaires. Même s'il est encore trop tôt pour juger de cette réforme, de nombreux indices laissent entrevoir que la Suisse a su préserver sa compétitivité fiscale et garantir les recettes fiscales de la Confédération, des cantons et des communes.

La Suisse continue de faire partie des places économiques les plus florissantes au monde et figure souvent en tête des classements internationaux. Les raisons en sont nombreuses, à commencer par sa situation géographique, sa stabilité politique, sa main-d'œuvre hautement qualifiée, sa forte capacité d'innovation, mais aussi la compétitivité de son cadre fiscal. Les entreprises qui y sont implantées créent des emplois et apportent une contribution essentielle au financement des tâches de la Confédération, des cantons et des communes.

Divers États appellent de leurs vœux de nouvelles adaptations des règles fiscales internationales et des changements majeurs s'annoncent. La compétitivité, les emplois et les recettes fiscales de la Confédération, des cantons et des communes sont à nouveau remis en question, et le Conseil fédéral entend bien s'assurer que la Suisse prend de nouveau des mesures adéquates pour défendre ses intérêts.

Le présent rapport présente avant tout les principes contenus dans le projet conjoint de l'OCDE et du G20 et leur mise en œuvre au niveau national. Les réglementations de l'OCDE sont très complexes et détaillées. Le chapitre 4 ainsi que l'ordonnance s'y réfèrent en partie.

1.1 Objectifs du projet conjoint de l'OCDE et du G20 et nécessité d'agir en Suisse

Depuis bientôt dix ans, l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) et le G20 se penchent sur les défis fiscaux liés à la numérisation de l'économie. Il en est résulté le projet conjoint de l'OCDE et du G20 sur l'imposition de l'économie numérique (ci-après: projet conjoint de l'OCDE et du G20), qui est sans doute le principal projet actuel en matière de politique fiscale internationale.

¹ Groupe des principaux pays industrialisés et émergents.

Dans le cadre du projet conjoint de l'OCDE et du G20, le Cadre inclusif sur le BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) de l'OCDE, qui compte à ce jour 141 États membres, a adopté le 8 octobre 2021 la Déclaration sur une solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie². Cette déclaration portant sur l'imposition à venir des grands groupes d'entreprises actifs à l'international a été acceptée par 137 États membres, dont tous les pays de l'OCDE, du G20 et de l'Union européenne (UE). Le premier pilier prévoit un transfert des droits d'imposition vers les États du marché (imposition dans l'État du marché, voir ch. 1.1.1.1), et le deuxième des règles relatives à l'imposition minimale (voir ch. 1.1.2.1).

1.1.1 Pilier 1: imposition dans l'État du marché

1.1.1.1 Projet conjoint de l'OCDE et du G20

Le pilier 1 vise à accroître la part des États du marché aux bénéficiaires imposables des grands groupes d'entreprises très rentables. Par État du marché, on entend les États où les marchandises ou prestations sont fournies. Une présence physique n'est pas nécessaire pour cela. En contrepartie, les mesures unilatérales d'imposition des services numériques (voir ch. 2.1) devront être abandonnées.

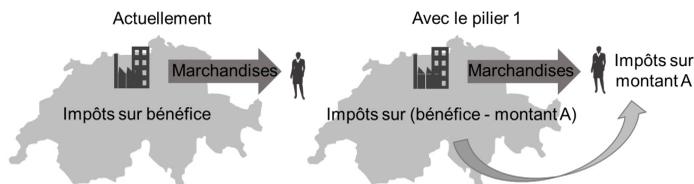
Le champ d'application du pilier 1 comprendra les grands groupes d'entreprises dont le chiffre d'affaires annuel dépasse 20 milliards d'euros et dont la marge bénéficiaire (fondée sur le bénéfice avant impôt rapporté au chiffre d'affaires) est supérieure à 10 %, ce qui revient à inclure, selon les indications de l'OCDE et du G20, les quelque 100 plus grands groupes d'entreprises les plus rentables du monde. L'extraction de matières premières et les services financiers réglementés sont exclus du pilier 1.

Concrètement, les États du marché dans lesquels un groupe d'entreprises génère au moins un million d'euros de chiffre d'affaires seront en droit d'imposer une partie de leurs bénéfices. Un seuil de chiffre d'affaires plus bas est prévu pour les petits pays. La part du bénéfice qui sera désormais à répartir entre les États du marché ainsi définis équivalra à 25 % de ce qui dépasse une marge bénéficiaire de 10 % (montant A). Afin que les bénéfices attribués aux États du marché pour imposition ne soient pas soumis à une double imposition, tous les États dans lesquels réside une entité constitutive d'un groupe dont les rendements sont supérieurs à la moyenne devront accorder un allègement correspondant. En outre, dans l'optique de préserver la sécurité juridique des groupes d'entreprises concernés, une procédure particulière de prévention des différends liés à la répartition du montant A est prévue entre les États concernés et avec la participation des États devant accorder un allègement correspondant. En outre, ces groupes d'entreprises doivent bénéficier d'une procédure particulière de règlement des différends, y compris pour les états de fait qui n'ont qu'un lien indirect avec le montant A.

² <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/declaration-sur-une-solution-reposant-sur-deux-piliers-pour-resoudre-les-defis-fiscaux-soulevés-par-la-numerisation-de-l-economie-octobre-2021.htm>.

La mise en œuvre du pilier 1 requiert une convention multilatérale, qui devra être signée par les États participants. Selon la déclaration de l'OCDE et du G20 du 8 octobre 2021, cette convention sera ouverte à la signature à la mi-2022.

Schéma du fonctionnement de l'imposition dans l'État du marché



Le groupe d'entreprises U remplit toutes les conditions pour l'imposition par l'État du marché. Il exporte des marchandises vers l'étranger. Néanmoins, il ne dispose pas d'établissement dans ces États du marché.

- Actuellement, le bénéfice provenant de ces activités est imposé en Suisse.
- Sur la base de l'imposition par l'État du marché, le montant A sera attribué aux États du marché pour imposition. Cette part du bénéfice ne pourra plus être imposée en Suisse.

1.1.1.2 Effets pour la Suisse

La faible charge fiscale proposée par la Suisse en comparaison internationale ne devrait plus autant peser dans les décisions d'implantation. En effet, une partie du bénéfice du groupe sera imposée dans les États du marché, et cela indépendamment du fait que, selon les dispositions en vigueur, les bénéficiaires soient attribués pour imposition à une entité suisse ou étrangère du groupe et qu'ils y soient probablement soumis à un taux d'imposition plus faible.

La suppression des mesures unilatérales d'imposition des services numériques aura des conséquences positives pour les groupes d'entreprises concernés. De telles règles peuvent augmenter la charge administrative et ajouter à la complexité du droit fiscal. Il reste néanmoins à clarifier quel surcroît de travail administratif sera lié à la mise en œuvre du pilier 1.

1.1.2 Pilier 2: imposition minimale

1.1.2.1 Projet conjoint de l'OCDE et du G20

Le pilier 2 vise à introduire une imposition minimale. Les règles GloBE (*Global anti-Base Erosion*) prévoient pour les groupes d'entreprises qui réalisent un chiffre d'affaires annuel d'au moins 750 millions d'euros un taux d'imposition minimal de 15 %, fondé sur une norme comptable internationale reconnue. L'imposition minimale de 15 % devra être atteinte dans chaque État. Les revenus générés par les activités de transport maritime international sont exclus de l'imposition minimale au sens du pilier 2.

Selon l'OCDE et le G20, les calculs de la charge fiscale peuvent s'appuyer sur les impôts sur le bénéfice et le capital, ainsi que sur d'autres impôts basés sur le bénéfice. La base de calcul unifiée sera établie à l'aide de normes comptables reconnues, avec

quelques corrections. Si, dans un État, la charge fiscale agrégée (*blending* par États) n'atteint pas l'imposition minimale de 15 % fixée par l'OCDE et le G20, le bénéfice de toutes les entités constitutives du groupe dans un État, après prise en compte d'un pourcentage lié aux actifs corporels et aux frais de personnels (*carve-out* ou déduction fondée sur des critères de substance), sera soumis à une imposition supplémentaire à hauteur de la différence entre la charge fiscale effective et la charge fiscale minimale exigée. Ainsi, les bénéfices générés par certaines activités impliquant une substance économique importante continueront à pouvoir être imposés à un taux plus faible que 15 %. L'imposition supplémentaire interviendra dans l'État où se trouve la société mère la plus élevée ou une société intermédiaire du groupe d'entreprises concerné (règle d'inclusion du revenu, RIR). Si cet État n'a pas introduit la RIR, l'imposition sera compensée à titre subsidiaire dans les États où se trouvent des filiales du groupe d'entreprises concerné, par le biais d'un refus de déductions ou d'ajustements équivalents (règle secondaire relative aux paiements insuffisamment imposés, RPII, dite *Undertaxed Payments Rule*). L'OCDE et le G20 autorisent toutefois aussi l'État du siège à imposer lui-même la différence par rapport à l'imposition minimale (*qualified domestic minimum top-up tax*, impôt complémentaire national). Un tel impôt complémentaire national prime sur la RIR et sur la RPII.

Le pilier 2 n'est qu'une approche commune et ne représente pas une norme minimale. Autrement dit, les États ne sont ni politiquement ni juridiquement tenus de reprendre les règles relatives à l'imposition minimale. Toutefois, s'ils décident de les transposer dans leur droit national, ils doivent alors, selon la déclaration du 8 octobre 2021, se fonder sur les règles modèles³ et les orientations de l'OCDE et du G20, et accepter que d'autres membres appliquent aussi ces règles.

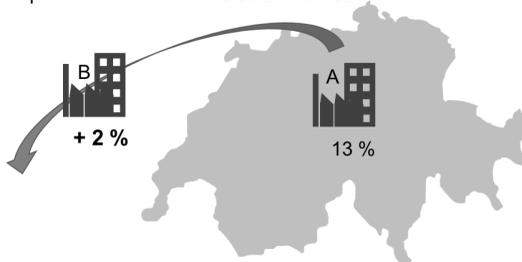
Le calendrier détaillé établi par l'OCDE et le G20 pour l'imposition minimale prévoit que la RIR pourra être appliquée dès 2023 et la RPII dès 2024. Outre les règles modèles publiées en décembre 2021, un commentaire explicatif doit être adopté au cours du premier trimestre 2022. Le cadre de mise en œuvre (*Implementation Framework*), qui facilitera la coordination des règles relatives à l'imposition minimale entre les États concernés, doit être élaboré avant la fin de l'année 2022. Ainsi, plusieurs points importants pour la mise en œuvre resteront encore ouverts au moins jusqu'à la fin de cette année.

Le pilier 2 de l'OCDE et du G20 comprend en outre une règle d'assujettissement à l'impôt (*subject to tax rule*), qui sera inscrite dans les conventions en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (CDI) conclues avec les pays en développement. Ces derniers pourront à l'avenir prélever un impôt à la source limité sur les intérêts, les licences et certains paiements prédéfinis, si dans l'autre État les paiements en question sont soumis à un droit d'imposition dont le taux nominal est inférieur à 9 %. Il est prévu que les CDI correspondantes soient adaptées puis ratifiées de manière bilatérale ou sur la base de l'instrument multilatéral (IM).

³ Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie – Règles globales anti-érosion de la base d'imposition (Pilier Deux), document disponible sous : <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/les-defis-fiscaux-soulevés-par-la-numerisation-de-l-economie-regles-globales-anti-erosion-de-la-base-d-imposition-pilier-deux.htm>

Schéma du fonctionnement de l'imposition minimale (hypothèse: la Suisse n'a pas introduit l'imposition minimale)

Le groupe d'entreprises U, qui dispose d'une entité constitutive en Suisse et d'une entité constitutive dans l'État B, remplit toutes les conditions pour l'imposition minimale de l'OCDE et du G20.



L'entité constitutive A, située en Suisse, n'atteint pas l'imposition minimale. Les 2 % manquants peuvent être imposés par l'État B auprès de l'entité constitutive B.

1.1.2.2 Effets pour la Suisse

Le Conseil fédéral part du principe que de nombreux États, tels que les États membres de l'UE (voir ch. 2.2), intégreront dans leur droit national les règles relatives à l'imposition minimale. Ainsi, ces États pourront à l'avenir imposer davantage les entités constitutives d'un groupe situées sur leur territoire si le groupe auquel elles appartiennent n'atteint pas l'imposition minimale dans un autre État (p. ex. en Suisse). Ces groupes d'entreprises verront augmenter à la fois leur charge fiscale et leur charge administrative.

De telles mesures affecteront aussi la Suisse en tant que place économique. Elle perdra de son attrait par rapport aux États où la charge fiscale est plus élevée, vu que l'écart dans ce domaine va s'atténuer. Un groupe d'entreprises ayant son siège dans un pays à fiscalité élevée sera d'autant moins tenté d'implanter des activités en Suisse et d'y investir. En revanche, les États affichant aujourd'hui des taux d'imposition moins élevés que la Suisse perdront leur avantage actuel, ce qui améliorera la position de celle-ci face à la concurrence fiscale internationale. On peut cependant s'attendre à ce que les États concernés s'efforcent de compenser le risque de déclassement de leur place économique par des mesures adéquates. La concurrence internationale pour accueillir les groupes d'entreprises ne devrait donc pas faiblir, mais il est probable que l'imposition des entreprises devienne un critère moins important qu'aujourd'hui.

Le Conseil fédéral estime que les nouvelles règles d'imposition toucheront directement la plupart des cantons. L'imposition minimale ne sera pas forcément atteinte même dans les cantons dont les taux d'imposition légaux dépassent 15 %. Cela peut arriver, d'une part, lorsque l'entité constitutive d'un groupe bénéficie de réglementations spéciales, par exemple de la *patent box*, ce qui se traduit dans certains cas par une imposition fiscale effective d'environ 10 à 12 %. D'autre part, le mode de calcul du bénéfice imposable selon le pilier 2 diffère sensiblement des règles prévues en la matière dans le droit suisse de l'impôt sur le bénéfice. Dans certains cas, cela

peut aboutir à ce qu'une entité constitutive d'un groupe affiche une charge fiscale de moins de 10 % selon les modalités de calcul de l'OCDE et du G20.

Le projet de l'OCDE et du G20 est ainsi conçu que la Suisse ne pourra pas éviter que certains groupes d'entreprises actifs sur son sol soient soumis à l'avenir à une charge fiscale plus lourde. Elle peut néanmoins préserver ses intérêts économiques et fiscaux, en adaptant son système fiscal aux nouvelles réalités (voir ch. 3.1). Il lui appartient en outre de veiller à ce que la mise en œuvre nationale permette de respecter autant que possible le fédéralisme financier.

1.2 Lien avec le programme de la législature et le plan financier, ainsi qu'avec les stratégies du Conseil fédéral

Le projet n'est annoncé ni dans le message du 29 janvier 2020 sur le programme de la législature 2019 à 2023⁴, ni dans l'arrêté fédéral du 21 septembre 2020 sur le programme de la législature 2019 à 2023⁵.

Selon ses objectifs annuels, le Conseil fédéral déterminera au premier semestre 2022 si la Suisse doit mettre en œuvre les nouvelles règles d'imposition de l'économie numérique issues du projet correspondant de l'OCDE et du G20 et, le cas échéant, comment elle doit procéder.

2 Comparaison avec le droit étranger, notamment avec le droit européen

2.1 Imposition dans l'État du marché

Ces dernières années, divers États ont introduit des mesures unilatérales d'imposition des services numériques pour certains types de chiffres d'affaires, dans le but d'augmenter ou de protéger le substrat fiscal versé par les entités constitutives d'un groupe d'entreprises. L'UE prévoyait elle aussi d'introduire une taxe numérique. Elle ne l'a toutefois pas fait, en raison du projet conjoint de l'OCDE et du G20 qui exige d'abandonner toute mesure unilatérale dans le champ d'application du pilier 1.

Ces derniers temps, des organisations telles que la Banque mondiale et le Fonds monétaire international (FMI) se sont de plus en plus engagées en faveur d'une imposition généralisée par l'État du marché pour les bénéficiaires des grands groupes d'entreprises. Dans le cadre de l'élaboration de leur réforme fiscale en 2017, les États-Unis ont eux aussi envisagé de faire évoluer leur système fiscal vers une imposition par l'État du marché, avant de finalement renoncer à cette idée.

⁴ FF 2020 1709

⁵ FF 2020 1839

2.2 Imposition minimale

La Commission européenne a publié sur la base des règles modèles de l'OCDE et du G20 un projet de directive correspondant⁶. Ce document est actuellement en discussion au sein du Conseil de l'UE. Les États membres devront ensuite mettre en œuvre la directive d'ici la fin de l'année 2022 et l'appliquer dès 2023.

Aujourd'hui déjà, il existe dans différents États des règles d'imposition comparables à la RIR. Les règles applicables aux sociétés étrangères contrôlées (règles SEC) permettent d'imposer auprès de la société mère les bénéfices de filiales étrangères dont le taux d'imposition est trop bas. Or, à la différence des règles de l'OCDE et du G20, les règles SEC déterminent en général le taux d'imposition des bénéficiaires de la filiale considérée sur la base des prescriptions de l'État du siège de la société mère. En outre, les règles SEC ne s'appliquent souvent que pour certaines formes de paiements (en particulier ceux relatifs aux intérêts ou aux licences). Enfin, selon les règles SEC, les bénéfices sont généralement imposés au taux d'imposition en vigueur dans l'État du siège de la société mère. Les règles SEC pourront continuer de coexister avec les nouvelles règles de l'OCDE et du G20, sur lesquelles elles primeront.

La RIR présente également des similitudes avec le régime d'imposition américain GILTI (*Global Intangible Low-Taxed Income*). Le GILTI est lui aussi conçu comme un droit prépondérant à l'imposition jusqu'à concurrence d'un taux d'imposition donné. Autre point commun, tous les bénéfices réalisés à l'étranger sont en principe imposables et une déduction est accordée pour les actifs corporels situés à l'étranger. Une grande différence entre le GILTI et la RIR réside dans la compensation des charges fiscales de différents sites. Dans le régime GILTI, tous les impôts sur le bénéfice dus à l'étranger et tous les bénéfices réalisés par les filiales et établissements étrangers sont additionnés pour le calcul du taux d'imposition effectif. Les États-Unis se basent donc à ce jour sur une agrégation mondiale (*global blending*), alors que dans le pilier 2, l'imposition minimale doit être atteinte dans chaque État séparément. Le gouvernement américain prévoit d'apporter des modifications au GILTI, en passant notamment au calcul du taux minimal pays par pays. Les États-Unis jugent leurs règles GILTI équivalentes aux nouvelles règles de l'OCDE et du G20. Cette question est toutefois encore en suspens au niveau de l'OCDE et du G20.

3 Grandes lignes du projet

3.1 Nouvelle réglementation proposée

3.1.1 Imposition dans l'État du marché

Une fois que la convention multilatérale aura été élaborée, le Conseil fédéral décidera de la signer ou non et, le cas échéant, le Parlement se prononcera sur son approbation.

⁶ Proposition de directive du Conseil relative à la mise en place d'un niveau minimum d'imposition mondial pour les groupes multinationaux dans l'Union, document disponible sous: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/HTML/?uri=CELEX:52021PC0823&from=EN>.

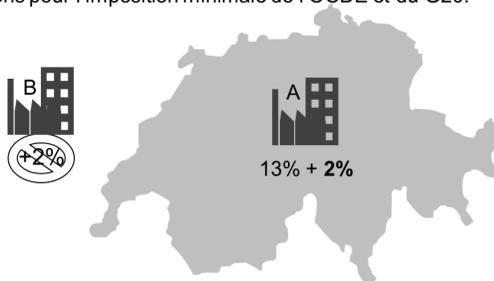
Une éventuelle mise en œuvre du pilier 1 entrerait partiellement en conflit avec certains principes constitutionnels en vigueur, notamment avec le principe de l'égalité de traitement. En effet, les règles du pilier 1 ne s'appliqueraient qu'aux grands groupes d'entreprises. Dans ces conditions, la présente modification constitutionnelle (ch. 3.4) doit conférer au législateur la compétence d'introduire le pilier 1, mais sans préjuger de la décision du Parlement concernant une éventuelle mise en œuvre.

3.1.2 Imposition minimale

Le Conseil fédéral considère que la plupart des États introduiraient les nouvelles règles d'imposition et veut s'assurer que la Suisse défend ses intérêts compte tenu de la nouvelle situation. Il faut donc que la Suisse garantisse, sur son territoire, l'imposition minimale des grands groupes d'entreprises et entités concernés. Elle doit par ailleurs faire usage des nouveaux droits d'imposition, au cas où un groupe d'entreprises actif en Suisse n'atteindrait pas l'imposition minimale à l'étranger. De cette façon, les recettes fiscales supplémentaires resteront en Suisse, au lieu d'être perçues à l'étranger. Parallèlement, les groupes d'entreprises établis en Suisse échapperont à des procédures fiscales supplémentaires à l'étranger ainsi qu'aux frais administratifs correspondants, et bénéficieront d'une sécurité juridique aussi élevée que possible.

Schéma du fonctionnement de l'imposition minimale (hypothèse: la Suisse a introduit l'imposition minimale; voir aussi ch. 1.1.2.1)

Le groupe d'entreprises U, qui dispose d'une entité constitutive en Suisse et d'une entité constitutive dans l'État B, remplit toutes les conditions pour l'imposition minimale de l'OCDE et du G20.



L'entité constitutive A, située en Suisse, n'atteint pas l'imposition minimale. Les 2 % manquants peuvent être imposés par la Suisse. L'État B ne peut pas faire valoir de droit à l'imposition.

Si la Suisse devait renoncer à garantir une imposition minimale des groupes d'entreprises actifs sur son territoire, d'autres États ne manqueraient pas de faire valoir des droits fondés sur la RIR ou la RPII. Les groupes d'entreprises concernés verraient ainsi dans la plupart des cas leur charge fiscale augmenter malgré tout, seulement leurs recettes fiscales seraient perçues à l'étranger et non en Suisse. Autrement dit, la Suisse se priverait de revenus fiscaux sans pour autant gagner en compétitivité. En outre, les groupes d'entreprises actifs en Suisse seraient confrontés à l'étranger à des procédures fiscales supplémentaires, ce qui se traduirait généralement par une augmentation de

la charge administrative et par davantage d'insécurité juridique qu'en cas d'impôt complémentaire perçu en Suisse.

Pour ces raisons, le Conseil fédéral souhaite introduire l'imposition minimale en Suisse. Sur le plan technique, cet objectif doit être atteint en introduisant un impôt complémentaire, qui englobe le *qualified domestic minimum top-up tax* (impôt complémentaire suisse), l'impôt perçu selon la RIR (impôt RIR) et l'impôt perçu selon la RPII (impôt RPII). Concrètement, l'impôt RIR ou l'impôt RPII seraient perçus sous réserve des droits d'imposition prioritaires des États étrangers. L'État de domicile aurait la priorité pour garantir l'imposition minimale au moyen d'un impôt complémentaire national, faute de quoi l'État de la société mère serait habilité à percevoir une RIR. Dans un troisième temps, la RPII pourrait être appliquée le cas échéant.

L'ingérence dans le système fiscal suisse devra rester aussi limitée que possible. Il est exclu pour le Conseil fédéral de procéder à une hausse générale des taux d'imposition pour toutes les entreprises. L'impôt complémentaire sera restreint aux groupes d'entreprises qui tombent sous le champ d'application de l'imposition minimale instaurée par l'OCDE et le G20. Il ne concernera pas les autres entreprises, et notamment les PME, les petits groupes d'entreprises et les groupes actifs sur le marché intérieur uniquement.

Les modalités techniques du projet conjoint de l'OCDE et du G20 entrent partiellement en conflit avec le système fiscal fédéraliste de la Suisse. Cela vaut notamment pour la règle du *blending* par État, c'est-à-dire l'approche consistant à agréger toutes les entités d'un groupe situées dans un même État. Un canton n'est en effet pas à même de dire, seulement à partir de la situation fiscale des entités constitutives d'un groupe établies sur son territoire, si le groupe en question atteint l'imposition minimale en Suisse.

Le Département fédéral des finances (DFF) a par conséquent examiné, en amont de la consultation, s'il y avait lieu de centraliser la perception et l'exécution au niveau de la Confédération (Administration fédérale des contributions; AFC). Or, tant la Conférence des directrices et directeurs cantonaux des finances (CDF) que les milieux économiques concernés ont clairement affiché leur préférence pour une exécution décentralisée à l'échelon cantonal, en dépit de la charge administrative accrue à prévoir, en invoquant notamment les expériences positives réalisées lors de procédures fiscales antérieures devant les autorités cantonales.

Une mise en œuvre autonome par les cantons ne permettrait pas d'atteindre le but visé. Le dispositif élaboré par la Confédération doit garantir la mise en œuvre de l'imposition minimale par les cantons. Il contient une réglementation contraignante pour les cantons qui indiquent quelles entités du groupe doivent verser l'impôt complémentaire et quel canton est habilité à l'appliquer.

La taxation et la perception de l'impôt complémentaire sont ainsi effectuées par les cantons sur la base d'une réglementation fixée par la Confédération. Il s'agit par conséquent d'un impôt fédéral.

Le dispositif mis en place par la Suisse doit être accepté au niveau international. Il importe d'éviter autant que possible que des autorités fiscales étrangères ne se sentent obligées de vérifier, dans un cas d'espèce, si un groupe d'entreprises atteint réellement

l'imposition minimale en Suisse, ce qui entraînerait un surcroît de travail administratif. La surveillance exercée par la Confédération (AFC) sur l'exécution par les cantons (voir ch. 4) représente donc un élément important à cet égard.

Dans la pratique, il arrivera probablement souvent qu'un groupe d'entreprises dispose de plusieurs entités constitutives en Suisse. Dans de tels cas, il convient de déterminer laquelle d'entre elles doit s'acquitter de l'impôt complémentaire. L'impôt complémentaire suisse doit être versé par les entités qui ont contribué, dans un cas donné, à ce que l'imposition minimale ne soit pas atteinte. Le canton auquel est rattachée fiscalement l'entité considérée procède à l'imposition. L'impôt RIR doit être appliqué et perçu dans le canton de la société mère la plus élevée ou de la société intermédiaire. L'impôt RPII doit être réparti proportionnellement entre les entités constitutives situées en Suisse (voir ch. 4.2.2).

Les recettes provenant de l'impôt complémentaire restent dans les cantons. La concurrence fiscale intercantonale sera ainsi préservée autant que possible et les cantons seront ainsi encore incités à offrir une charge fiscale compétitive. Les cantons à fiscalité élevée gagneront en attrait fiscal pour les groupes d'entreprises par rapport aux cantons fiscalement avantageux. Cela s'explique par le fait que les différences en matière de charge fiscale entre les cantons à forte et à faible fiscalité seront amenées à se réduire. Grâce à l'impôt complémentaire suisse, les cantons à faible fiscalité, notamment, recevront des fonds qu'ils pourront utiliser pour contrecarrer leur perte d'attractivité. Les cantons décideront en toute autonomie de l'affectation des recettes fiscales supplémentaires perçues (voir ch. 3.3). Elles seront prises en compte comme tel dans le cadre de la péréquation financière nationale (RPT). Les règles de la RPT ne seront pas adaptées (voir ch. 4.2.4).

La réglementation proposée par le Conseil fédéral respecte le fédéralisme fiscal, préserve la concurrence fiscale intercantonale et donne aux cantons la plus grande marge de manœuvre possible pour prendre des mesures de promotion de leur place économique. Avec cette approche, la diminution des recettes de la Confédération devrait toutefois atteindre quelques centaines de millions de francs (voir ch. 5.2).

Une mise en œuvre alternative de l'imposition minimale est présentée au ch. 3.2.

3.2 Réglementation alternative concernant l'imposition minimale: participation de la Confédération aux recettes supplémentaires

Une autre solution pour la mise en œuvre de l'imposition minimale consisterait à répartir les recettes entre les impôts cantonaux et l'impôt fédéral direct (IFD). Il se pourrait en effet, dans des cas d'espèce, que l'impôt fédéral contribue lui aussi à la sous-imposition par rapport à l'imposition minimale. Cela est notamment le cas lorsque le bénéfice imposable selon l'OCDE et le G20 est plus élevé que le bénéfice au sens de l'IFD. Par conséquent, la Confédération perçoit, selon les règles de l'OCDE et du G20, un impôt inférieur à 8,5 %. De tels cas risquent d'apparaître régulièrement, étant donné que la base de calcul de l'OCDE et du G20 diffère sur certains points de celle prévue en droit fiscal suisse.

On voit ainsi très bien que des alternatives sont possibles en matière de réglementation. Cette solution ainsi que d'autres seront réévaluées sur la base des

résultats de la consultation. En vue du message, le Conseil fédéral examinera la possibilité d'une participation de la Confédération aux recettes supplémentaires, une conception ne générant pas de coûts supplémentaires pour la Confédération ainsi que d'autres alternatives.

3.3 Digression: mesures de promotion de la place économique

L'impôt minimal réduit l'importance que revêtent les impôts sur le bénéfice et le capital dans la concurrence fiscale internationale. D'autres impôts pèseront en revanche plus lourd dans la balance. Or, sur ce point, la Suisse fait moins bien que la concurrence dans certains domaines. À cet égard, les projets suivants, menés au niveau fédéral, méritent d'être signalés:

- suppression du droit de timbre d'émission: en 2021, le Parlement a décidé de la suppression du droit de timbre d'émission. En février 2022, le projet a été rejeté par le peuple.
- réforme de l'impôt anticipé: le Parlement a adopté fin 2021 une réforme de l'impôt anticipé. Toutes les entreprises, à commencer par les grands groupes d'entreprises, pourront bénéficier d'un cadre compétitif pour implanter en Suisse leurs activités de financement internes. L'exonération de l'impôt anticipé accordée pour les revenus d'intérêts n'aura que peu d'incidence sur le dépassement ou non de l'imposition minimale fixée par l'OCDE et le G20 (voir ch. 4), et le projet imprimera donc une impulsion d'autant plus vigoureuse à l'économie suisse. Le référendum a été demandé contre la réforme. Une votation populaire pourrait avoir lieu en automne 2022.
- introduction d'une taxe sur le tonnage: la taxe sur le tonnage est largement acceptée au niveau international et très répandue, notamment dans l'UE. Il s'agit d'un moyen ciblé de rivaliser à armes égales avec la concurrence internationale pour attirer les entreprises extrêmement mobiles de navigation maritime. Comme les revenus correspondants sont exclus de l'imposition minimale instaurée par l'OCDE et le G20, une telle mesure peut dans tous les cas être mise en œuvre avec des effets positifs sur la place économique suisse. Le message du Conseil fédéral à ce sujet est attendu pour le deuxième trimestre 2022.

Le Conseil fédéral a adopté le 16 février 2022 la vue d'ensemble «Renforcement de la place économique suisse». Il y présente au total douze projets qui seront prioritaires en 2022 pour renforcer la place économique suisse. Parmi eux se trouvent par exemple les messages relatifs à la loi sur l'allègement des coûts de la réglementation pour les entreprises et sur le frein à la réglementation, à la loi sur les finances de la Confédération (réduction de l'endettement liée au coronavirus) et à la révision partielle de la loi sur les cartels, ou encore le projet de révision de la loi sur la réduction des émissions de CO₂ (RS 641.71). Plusieurs projets portent également sur la transformation numérique. Le Conseil fédéral entend ainsi mettre en consultation, en 2022, les projets de loi relatifs à une identité électronique reconnue par l'État (e-ID) et à la simplification de la vente par correspondance des médicaments non soumis à ordonnance. Dans ce contexte, il accorde également une grande importance au programme de transformation DaziT, qui vise la dématérialisation et la simplification des processus douaniers. La vue d'ensemble présente encore d'autres questions sur

lesquelles l'administration fédérale doit se pencher pour aider la place économique suisse à relever les défis actuels, tels que l'évolution démographique, la forme que prendront à l'avenir les relations avec l'UE ou encore la mise en œuvre d'une politique climatique efficiente.

L'introduction d'une imposition minimale à l'échelle mondiale pose également de nouveaux défis aux cantons en matière de politique de promotion de la place économique. Les cantons à faible imposition, en particulier, perdront en partie l'avantage dont ils bénéficiaient jusqu'à présent. Les recettes de l'impôt complémentaire suisse leur donneront toutefois une certaine marge de manœuvre financière pour contrer ces effets. Les cantons décideront souverainement, dans le cadre des dispositions de la Constitution et du droit international, s'ils prennent des mesures de promotion de la place économique et, le cas échéant, lesquelles. La Confédération ne leur donnera pas de directives à ce sujet.

Les entretiens menés par le DFF avec les cantons ont montré que ces derniers identifient plusieurs défis dans l'élaboration de mesures de promotion de la place économique. Ces défis portent sur la diversité des acteurs concernés, l'acceptation politique des mesures de promotion de la place économique pour les entreprises actives au niveau international, le calendrier ambitieux prévu pour la mise en œuvre légale et administrative des mesures ainsi que l'incertitude concernant les exigences internationales et les futurs développements dans les places économiques concurrentes.

C'est pourquoi, en collaboration avec d'autres départements, le DFF encourage les échanges techniques entre les cantons et soutient, sur demande, ces derniers dans la conception et l'évaluation des mesures de promotion de la place économique, en ce qui concerne leur compatibilité avec les prescriptions du pilier 2 et avec les obligations du droit international, ainsi que dans l'optique d'une mise en œuvre compatible avec les règles de l'UE (notamment concernant les aides d'État).

Par ailleurs, le Secrétariat d'État à la formation, à la recherche et à l'innovation (SEFRI) a confié un mandat externe à KPMG (mandat défini sur la base de l'étude parue en allemand sous le titre «*Steuerliche Förderung von F&E in der Schweiz*», KPMG 2021). L'étude en résultant doit examiner les mesures prévues ou récemment prises par des pays concurrents (suite au projet conjoint de l'OCDE et du G20) en vue de renforcer l'attrait de leur site d'implantation pour les activités de R&D ainsi que d'autres mesures particulièrement efficaces prises par ces pays pour promouvoir leur place économique. Parmi les pays à examiner, on trouve les pays voisins de la Suisse ainsi que les États-Unis, le Royaume-Uni, l'Irlande, les Pays-Bas et Singapour. Les premiers résultats sont attendus à la fin du mois de mars 2022, le rapport final devant être rédigé pour la fin du mois de mai 2022.

Les mesures éventuelles prévues par les cantons d'ici là pour promouvoir leur place économique devront être présentées dans le message du Conseil fédéral portant sur la présente révision de la Constitution.

3.4 Questions de mise en œuvre

En ce qui concerne la mise en œuvre concrète du projet de l'OCDE et du G20, de nombreuses questions restent encore ouvertes. D'une part, selon le calendrier prévu, les travaux techniques menés au sein de l'OCDE et du G20 ne devraient pas être achevés avant la fin de l'année 2022. D'autre part, il est encore trop tôt pour savoir comment d'autres États mettront concrètement en œuvre le projet. Sur de nombreux points, 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, le Conseil fédéral estime qu'il convient de procéder par étapes. La transposition de l'imposition minimale dans le droit national nécessitera en premier lieu de modifier la Constitution. Cette modification doit permettre au législateur d'introduire dans la législation les deux piliers du projet conjoint de l'OCDE et du G20, en dérogeant si nécessaire à des principes constitutionnels existants. Il s'agit notamment d'admettre une différence de traitement entre les grands et les petits groupes d'entreprises, telle qu'elle est prévue dans le projet conjoint de l'OCDE et du G20.

La révision de la Constitution devra aussi comprendre une disposition transitoire habilitant le Conseil fédéral à régler, dans un premier temps, par voie d'ordonnance les modalités de l'imposition minimale. L'ordonnance en question ne sera valable que jusqu'à l'entrée en vigueur de la loi ordinaire. La disposition transitoire contiendra une série de paramètres contraignants que le Conseil fédéral devra respecter en édictant son ordonnance. Une grande partie de ces paramètres s'appuient sur les réglementations de l'OCDE et du G20, qui sont reprises. Les paramètres règlent aussi en particulier la mise en œuvre des mesures au niveau fédéral (voir ch. 4.2.2).

Dans le cadre de la procédure législative qui aura lieu dans ce second temps, le législateur ne sera toutefois pas lié par les paramètres mentionnés dans la disposition transitoire, mais exclusivement par la norme constitutionnelle de base.

Le Conseil fédéral prévoit d'adopter le message concernant la modification de la Constitution à l'attention du Parlement en juin 2022. Si les Chambres fédérales adoptent le projet lors de la session d'hiver 2022, la votation populaire obligatoire aura lieu en juin 2023.

Parallèlement au présent projet, le Conseil fédéral élabore l'ordonnance temporaire sur la mise en œuvre nationale du pilier 2. La consultation à ce sujet devrait être ouverte d'ici août 2022. Il est possible que certains domaines de réglementation ne soient envoyés en consultation qu'à une date ultérieure en raison des travaux encore en cours au niveau de l'OCDE et du G20.

Le Conseil fédéral prévoit une entrée en vigueur de la réglementation nationale à ce sujet au 1^{er} janvier 2024. Avant cette date, les groupes d'entreprises suisses ne devraient, en principe, pas encore être soumis à une imposition supplémentaire à l'étranger s'ils n'atteignent pas l'imposition minimale en Suisse. Cela s'explique par le fait que, selon l'OCDE et le G20, la RPII ne devrait être appliquée qu'à partir de 2024. La situation sera toutefois différente pour les groupes d'entreprises étrangers ayant des filiales en Suisse. Si l'État dans lequel l'entité la plus élevée du groupe est domiciliée a déjà introduit la RIR en 2023, cet État pourra imposer plus lourdement

les entités constitutives du groupe domiciliées chez lui si le groupe n'atteint pas l'imposition minimale en Suisse. Dans ce cas, l'objectif de ne pas céder de substance fiscale à l'étranger n'est donc pas atteint. En outre, les groupes d'entreprises concernés seront exposés à des procédures fiscales supplémentaires à l'étranger.

En théorie, une perte de substance fiscale au profit de l'étranger pourrait être évitée, moyennant une application rétroactive de l'impôt complémentaire. Pour des questions de principe, le Conseil fédéral est toutefois sceptique quant à l'application rétroactive d'une charge fiscale supplémentaire. Il réexaminera cette question à la lumière des résultats de la consultation.

Le Conseil fédéral part du principe qu'il ne sera pas nécessaire de modifier les législations cantonales, son ordonnance sera formulée de manière suffisamment détaillée.

4 Commentaire des différents articles

4.1 Norme de base

Art. 129a... Imposition particulière des grands groupes d'entreprises

L'article 129a augmente la marge de manœuvre future du législateur fédéral.

La norme constitue la base pour l'introduction des deux piliers du projet conjoint de l'OCDE et du G20. Sa formulation permet en outre au législateur fédéral de réagir avec souplesse aux futures évolutions internationales concernant l'imposition des entreprises. Parallèlement, l'art. 129a constitue la base de la disposition transitoire et de l'ordonnance correspondante du Conseil fédéral sur l'imposition minimale (voir ch. 3.4).

L'art. 129a n'a pas d'incidence directe. Tous les futurs projets législatifs fondés sur l'art. 129a seront soumis à la procédure législative ordinaire prévoyant un référendum facultatif.

Al. 1

L'al. 1 ainsi que le titre de la norme font référence à des «grands» groupes d'entreprises. Le terme «grand» indique que le champ d'application ne concerne pas les PME. Il laisse en même temps une certaine marge d'interprétation. Cela est nécessaire dans le cadre du projet conjoint de l'OCDE et du G20. Ainsi, les groupes d'entreprises dont le chiffre d'affaires atteint au moins 20 milliards d'euros entrent dans le champ d'application de l'imposition dans l'État du marché; pour le pilier 2, la limite du chiffre d'affaires s'élève en principe à 750 millions d'euros. Les États de résidence de sociétés mères les plus élevées de groupes d'entreprises peuvent toutefois déclarer l'imposition minimale applicable à leurs groupes d'entreprises à partir d'un seuil de chiffre d'affaires inférieur (voir ch. 4.2.1). Dans tous ces cas - et dans d'autres cas possibles à l'avenir - la Confédération doit avoir la possibilité d'édicter des prescriptions.

Il n'est pas indispensable que le groupe d'entreprises dispose d'une résidence fiscale dans un autre État. Cela peut notamment être important dans le contexte de l'imposition dans l'État du marché.

La notion de groupe d'entreprises devra être précisée dans le cadre de la législation qui s'appuiera sur cette disposition. Les groupes d'entreprises concernés par le projet conjoint de l'OCDE et du G20 sont définis différemment dans les deux piliers (voir ch. 4.2.1 pour le pilier 2).

La Confédération peut insérer des dispositions au sens de l'art. 129a Cst. dans la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), mais aussi dans la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14). Dans ce dernier cas, les dispositions particulières sont contraignantes pour les cantons. La Confédération est cependant aussi libre d'établir les règles dans un acte législatif distinct, comme le prévoit la disposition transitoire relative à l'introduction de l'imposition minimale (voir ch. 4.2). L'art. 129a exclut toute réglementation autonome des cantons pour les grands groupes d'entreprises.

L'al. 1 cite ensuite deux exemples de cas d'application et établit ainsi un lien avec le projet conjoint de l'OCDE et du G20. La Confédération est ici habilitée à édicter des prescriptions relatives à l'imposition minimale et à l'imposition dans l'État du marché. L'imposition minimale doit être introduite à titre transitoire au moyen d'une ordonnance du Conseil fédéral (voir ch. 3.4).

Al. 2

En matière de législation, la Confédération doit notamment tenir compte des normes et règles modèles internationales. Dans le cadre du projet conjoint de l'OCDE et du G20, il s'agit en premier lieu de la convention multilatérale (pilier 1) et des règles modèles (pilier 2). Néanmoins, les modalités des mises en œuvre nationales, notamment celles de l'UE et des États-Unis (voir ch. 1.1.2.1), peuvent également être prises en compte.

Al. 3

Les prescriptions de la Confédération doivent préserver les «intérêts de l'économie nationale». Il s'agit d'une notion déjà présente dans la Constitution (art. 94). L'introduction de l'impôt complémentaire est un cas d'application qui tient compte de ce principe.

La sauvegarde des intérêts suisses peut exiger de déroger à des principes constitutionnels existants. Le législateur fédéral doit bénéficier de cette compétence dans la mesure où elle est compatible avec les développements internationaux.

- Universalité, égalité de traitement et capacité économique (art. 127, al. 2, Cst.): une imposition différente des groupes d'entreprises et des entités en fonction de l'importance de leur chiffre d'affaires et de leur rentabilité est inhérente au projet conjoint de l'OCDE et du G20. L'inégalité de traitement peut être particulièrement évidente dans le cas de l'imposition minimale. Ainsi, pour les groupes d'entreprises étrangers, l'impôt complémentaire suisse peut, dans

certaines circonstances, être dû même si leur chiffre d'affaires est inférieur à 750 millions d'euros (voir ch. 4.2.1).

- Charge fiscale maximale, exécution et part attribuée aux cantons (art. 128, al. 1 et 4, Cst.): l'art. 128 Cst. régit l'IFD. Le taux d'imposition maximal est fixé à 11,5 % pour les personnes physiques et à 8,5 % pour les personnes morales. En outre, en vertu de la Constitution, l'exécution de l'IFD incombe aux cantons. Le législateur fédéral doit également bénéficier à l'avenir d'une plus grande flexibilité dans ces domaines. En l'état actuel des choses, un besoin pourrait se faire sentir à cet égard, notamment dans le cadre de l'imposition dans l'État du marché. Si cette dernière était introduite, la Suisse aurait la possibilité d'imposer certains groupes d'entreprises étrangers, même s'ils n'ont pas de présence physique sur son sol. Il semble douteux qu'une telle imposition puisse être mise en œuvre par les cantons sans leur ajouter une charge administrative déraisonnable. Des dispositions dérogeant à l'art. 128 Cst. pourraient donc s'avérer nécessaires, tant en ce qui concerne la compétence en matière de taxation, que les taux d'imposition maximaux et la part cantonale.
- Exceptions aux règles de l'harmonisation fiscale (art. 129, al. 2, Cst.): la compétence de la Confédération en matière d'harmonisation fiscale ne s'étend notamment pas aux barèmes et aux taux d'imposition. Le législateur fédéral doit par exemple avoir la possibilité, pour les grands groupes d'entreprises, d'intervenir dans la souveraineté tarifaire des cantons.

4.2 Disposition transitoire

Disposition transitoire relative à l'art. 129a Imposition particulière des grands groupes d'entreprises

La disposition transitoire relative à l'art. 129a Cst. confère au Conseil fédéral la compétence d'introduire, temporairement et par voie d'ordonnance, l'imposition minimale visée à l'art. 129a Cst. Elle contient des paramètres juridiquement contraignants, que le Conseil fédéral doit respecter. Dès que la loi fédérale qui sera adoptée en aval entrera en vigueur, la disposition transitoire et l'ordonnance correspondante du Conseil fédéral deviendront caduques.

Les règles modèles contenues dans le projet conjoint de l'OCDE et du G20 sont formulées de manière très détaillée et concrète dans de nombreux domaines (p. ex. concernant la base d'imposition). La Suisse dispose donc, sur ces points, d'une marge de manœuvre très limitée pour que sa réglementation soit compatible avec les normes internationales. Par conséquent, le Conseil fédéral s'en tiendra ici aux règles modèles de l'OCDE et du G20 et aux explications y afférentes (*al. 3 s.*).

La marge de manœuvre disponible est surtout liée à l'intégration des règles dans le système fiscal fédéraliste de la Suisse. Un groupe d'entreprises concerné par le pilier 2 dispose généralement de plusieurs entités constitutives dans différents cantons. Dans ce type de cas, il convient de régler la question du sujet fiscal et des compétences des cantons impliqués.

Dans le cas présent, le Conseil fédéral a largement repris les termes techniques utilisés par l'UE dans ses traductions du projet de directives. La mise en œuvre pratique des règles peut s'en trouver facilitée.

L'al. 1 habilite le Conseil fédéral à régler, par voie d'ordonnance, la question de l'imposition minimale. À cet effet, toutes les règles de l'OCDE et du G20 – concernant la *qualified domestic minimum top-up tax*, la RIR et la RPII – doivent être mises en œuvre (voir ch. 3.1.2). «Impôt complémentaire» est le terme générique utilisé ci-après pour désigner l'impôt complémentaire suisse, la RIR et la RPII.

La disposition transitoire est structurée comme suit:

- L'al. 2 fixe les principes applicables aux nouvelles règles d'imposition. Ces principes sont basés sur les règles modèles de l'OCDE et du G20 ainsi que sur les explications qui les accompagnent. La question de la mise en œuvre fédérale en Suisse est également réglée ici - c'est-à-dire, par exemple, celle de savoir laquelle des différentes entités suisses constitutives du groupe doit payer l'impôt ou quel canton est compétent en matière de taxation et de perception.
- L'al. 3 contient une norme de délégation. Celle-ci charge le Conseil fédéral d'édicter une ordonnance contenant les dispositions complémentaires nécessaires. Ces prescriptions s'appuient en partie sur les principes contenus dans l'al. 2 et en partie à des domaines de réglementation qui ne sont pas abordés dans l'al. 2.
- L'al. 4 permet au Conseil fédéral de déroger aux principes énoncés à l'al. 2 lors de la concrétisation, si cela s'avère nécessaire en raison des règles modèles et des explications correspondantes. Cette compétence peut aussi être exercée par l'AFC.
- L'al. 5 concerne la surveillance de la mise en œuvre par la Confédération.
- L'al. 6 traite de la RPT.

4.2.1 Principe technique de base de l'OCDE et du G20

Al. 2, let. a à h et j, en lien avec l'al. 3 et l'al. 4: principe technique de base de l'OCDE et du G20

Les dispositions mentionnées reprennent le principe technique de base reposant sur le pilier 2 qui doit être transposé dans le droit national. L'OCDE et le G20 définissent de nombreux termes dans leurs règles modèles (ch. 10). Ces définitions sont aussi déterminantes pour la Suisse si elle souhaite que sa propre réglementation soit compatible avec le droit international.

À des fins de lisibilité, les règles complémentaires essentielles (*al. 3*) et les éventuelles dérogations importantes basées sur les règles modèles ou le commentaire y relatif ou d'autres documents pertinents (*al. 4*) sont toujours – sans prétention à l'exhaustivité – indiquées à l'endroit adéquat.

Le mécanisme de base prévu par l'OCDE et le G20 pour calculer l'impôt complémentaire peut être résumé comme suit:

1. Vérifier si le grand groupe d'entreprises entre dans le champ d'application, si oui:
2. Vérifier si l'imposition minimale n'a pas été atteinte pour ce groupe.
Si tel est le cas:
3. Calculer le taux de l'impôt complémentaire.
4. Calculer le montant de l'impôt complémentaire.
5. Percevoir l'impôt complémentaire suisse, l'impôt RIR ou l'impôt RPII, sous réserve de droits d'imposition préalables d'États étrangers.

Sauf exception dans certains cas spéciaux, chaque État dans lequel se trouvent des entités constitutives du groupe concerné doit procéder aux étapes 2 à 4.

La détermination des paramètres déterminants repose sur l'une des **normes comptables reconnues** par les règles modèles (voir art. 10.1 des règles modèles). Ces normes comptables reconnues comprennent notamment les normes internationales d'information financière (IFRS) ainsi que les normes Swiss GAAP RPC. Elles excluent toutefois la présentation des comptes selon le droit des obligations, laquelle est soumise au principe de prudence (principe d'imparité et principe de la valeur la plus basse). Dans ce cadre, les pertes prévues sont d'emblée prises en compte alors que les bénéfices le sont uniquement s'ils sont effectivement réalisés. Les normes comptables reconnues visent en revanche à traduire les rapports économiques effectifs d'un groupe d'entreprises (idée exacte et fidèle; *true and fair view*). Dès qu'il y a une augmentation de la valeur, les bénéfices sont déjà comptabilisés avant leur réalisation effective. En revanche, les pertes ne sont indiquées que lorsqu'elles ont une forte probabilité de se produire. En principe, toutes les entités constitutives d'un groupe d'entreprises doivent appliquer la même norme comptable.

Étape 1: vérifier si le grand groupe d'entreprises entre dans le champ d'application (*let. a*)

Le **champ d'application matériel** de l'imposition minimale comprend les groupes d'entreprises qui atteignent un chiffre d'affaires annuel consolidé de 750 millions d'euros (*let. a*). Le seuil du chiffre d'affaires doit en principe être atteint pour au moins deux des quatre exercices précédents. Si les exercices comptables durent moins ou davantage qu'une année, la prise en compte est proportionnelle. Les règles correspondantes se trouvent notamment dans le ch. 1 des règles modèles.

Selon l'OCDE et le G20, l'État dans lequel est située la société mère la plus élevée d'un groupe peut prévoir un seuil de chiffre d'affaires plus bas pour l'application de la RIR. Cela peut aussi valoir pour les groupes d'entreprises étrangers qui disposent d'entités constitutives en Suisse. Le Conseil fédéral pourrait tenir compte de ces seuils de chiffre d'affaires plus bas dans le cadre de son ordonnance, et soumettre les entités du groupe concernées à l'impôt complémentaire suisse (*al. 4*).

La notion de groupe d'entreprises doit être comprise au sens des règles modèles. Un groupe d'entreprises comprend plusieurs entités constitutives, lesquelles sont souvent des personnes morales autonomes, mais qui peuvent aussi, par exemple, être des établissements stables. En conséquence, une société de capitaux ne disposant que d'un établissement stable à l'étranger entre aussi dans la définition de groupe d'entreprises. Peuvent notamment aussi être considérées comme entités constitutives d'un groupe des sociétés de personnes ou un trust (art. 1.3 et art. 10.1 des règles modèles). La définition des entités constitutives d'un groupe s'applique également dans le cadre national. Ainsi, par exemple, un établissement stable situé en Suisse et appartenant à un groupe d'entreprises suisse constitue également une entité au sens défini précédemment.

Le cercle des entités qui appartiennent à un groupe d'entreprises est défini aux art. 1.2 et 1.3 des règles modèles. En règle générale, c'est le périmètre de consolidation de la société mère la plus élevée du groupe qui est pris en compte.

Étape 2: vérifier si l'imposition minimale n'a pas été atteinte pour le groupe d'entreprises (*let. b*)

Les groupes d'entreprises qui entrent dans le champ d'application selon l'étape 1 sont soumis à l'impôt complémentaire si le total des impôts déterminants des entités constitutives situées en Suisse ou dans une autre juridiction fiscale est inférieur au taux minimal de 15 % des bénéfices déterminants. Pour ce faire, les groupes d'entreprises doivent déterminer leur **taux d'imposition effectif** dans chaque État où ils disposent d'entités constitutives (*let. e*).

Selon les règles modèles de l'OCDE et du G20 (ch. 5), le taux d'imposition effectif est en principe calculé à l'aide de la formule suivante (*let. e*):

$$\text{taux d'imposition effectif} = \frac{\text{somme des impôts déterminants dans un État}}{\text{somme des bénéfices déterminants dans un État}}$$

Les **bénéfices déterminants** sont réglés à la *let. d*, et détaillés au ch. 3 des règles modèles de l'OCDE et du G20.

Le bénéfice déterminant d'une entité constitutive correspond au bénéfice ou à la perte déterminé dans le compte de résultat en vue du compte annuel du groupe, et établi selon une norme comptable reconnue, avant l'élimination des transactions entre les entités constitutives. Les transactions internes au groupe sont ainsi traitées de la même manière que les transactions externes. La nécessité d'établir des comptes selon une norme comptable reconnue implique un changement pour les groupes d'entreprises qui n'établissent pas de tels comptes aujourd'hui. Les règles modèles prévoient une correction du bénéfice net ou de la perte nette ainsi calculée, en particulier concernant les éléments suivants (art. 3.2 s. des règles modèles):

- Charge fiscale: la charge fiscale n'est pas prise en compte;
- Rendements de participation: ne font en principe pas partie du bénéfice déterminant les rendements provenant de participations qualifiées (soit, en règle

générale, ceux avec un taux de participation de 10 % au moins ou une durée de détention d'une année au moins);

- Bénéfices et pertes de participation: sont également exclus du bénéfice déterminant les bénéfices et pertes liés à la cession de participations qualifiées (taux de participation: 10 % au moins). S'ajoutent à cela les corrections de valeur et réévaluations sur participations;
- Certains bénéfices et pertes réalisés sur une réévaluation;
- Certains bénéfices et pertes réalisés sur le transfert de valeurs patrimoniales et d'engagements en lien avec des restructurations;
- Les bénéfices et les pertes asymétriques en monnaies étrangères, les dépenses non reconnues ainsi que les charges de pension accumulées;
- Certaines erreurs dans la présentation des comptes provenant des exercices précédents et changements dans les principes de présentation des comptes;
- Les bénéfices et pertes des activités de transport maritime.

Les bénéfices par entité constitutive du groupe calculés en tenant compte de ces corrections sont cumulés par État.

Ces corrections peuvent conduire à des différences supplémentaires dans le montant du bénéfice déterminant calculé selon le modèle de l'OCDE et du G20 et celui calculé selon le droit fiscal suisse, de sorte que, dans certains cas, le premier peut se distinguer substantiellement du bénéfice imposable appliqué selon le droit fiscal suisse. Une différence réside par exemple dans la déductibilité des impôts prévue par le droit suisse en matière d'impôt sur le bénéfice. Des différences existent également concernant les participations et les rendements de participation. Ainsi, selon le droit fiscal suisse, une valeur vénale minimale peut être utilisée au lieu d'un taux. L'évaluation des rendements de participation peut aussi aboutir à des résultats différents. Par exemple, le régime suisse admet des corrections de valeur et réévaluations sur participations ayant une incidence sur le compte de résultat, ce qui est exclu par les règles modèles.

Les règles modèles précisent en détail les principes susmentionnés et prévoient également d'autres réglementations et droits d'options.

L'art. 3.4 s. des règles modèles porte sur la répartition des gains et pertes entre les différentes entités constitutives du groupe.

La *let. c* définit ce qui fait partie des **impôts déterminants**. Les règles modèles traitent ce point au ch. 4. Selon elles, cette notion englobe:

- Les impôts sur le bénéfice ainsi que les impôts perçus en lieu et place d'un impôt sur le bénéfice généralement applicable. En font partie en Suisse notamment les impôts sur le bénéfice, l'impôt sur les gains immobiliers et, en partie, l'impôt anticipé en tant qu'impôt à la source.

Les impôts à la source sont en principe imputés à chaque entité constitutive du groupe qui réalise des revenus concernés. Si, par exemple, une entité étrangère verse à une entité suisse des redevances de licence, l'impôt à la source perçu sur ce versement est imputé à l'entité suisse du groupe. En termes de montant, l'imputation se limite à l'impôt à la source non récupérable (= impôt résiduel) ou

à l'impôt non imputable. Il en va de même si l'entité étrangère distribue des rendements de participation. En revanche, pour les revenus provenant de participations déterminantes (généralement dès 10 %), l'impôt résiduel est imputé à l'entité constitutive du groupe qui verse le rendement de participation.

- Les impôts sur les bénéfices distribués et sur les distributions de bénéfices fictives ainsi que les impôts sur certaines dépenses étrangères à l'exploitation; ceci est pertinent en présence de systèmes particuliers d'imposition des distributions inconnus en Suisse. Les systèmes d'imposition des distributions acceptés par l'OCDE et le G20 sont répertoriés à l'art. 10 des règles modèles. L'art. 7.3 précise le mode de fonctionnement des règles pour ce type de systèmes d'imposition.
- Les impôts sur les bénéfices retenus, sur les réserves ainsi que sur le capital. Pour la Suisse, l'impôt sur le capital est ainsi concerné.

En fin de compte, les impôts déterminants correspondent donc principalement aux impôts sur le bénéfice et le capital. Sont toutefois aussi importants à prendre en compte les impôts à la source – donc, pour la Suisse, également l'impôt anticipé.

L'impôt complémentaire ne fait en revanche pas partie des impôts déterminants.

Conformément aux règles modèles de l'OCDE et du G20, les impôts déterminants mentionnés ci-dessus doivent être comptabilisés dans le compte de résultat de l'entité constitutive du groupe concernée. Le ch. 4 des règles modèles comprend à cet égard une série de prescriptions détaillées.

Étape 3: calculer le taux l'impôt complémentaire (*let. h*)

Si les étapes 1 et 2 ont montré qu'un impôt complémentaire est en principe dû, l'étape 3 consiste à déterminer le **taux de l'impôt complémentaire** applicable au groupe concerné dans chaque État (*let. h*; art. 5.2 des règles modèles):

$$\text{taux de l'impôt complémentaire} = 15 \% - \text{taux d'imposition effectif}$$

Étape 4: calculer le montant de l'impôt complémentaire (*let. f*)

Le montant de l'impôt complémentaire est déterminé sur la base de la somme des bénéfices excédentaires par État (*let. f*):

$$\text{montant de l'impôt complémentaire} = \text{somme des bénéfices excédentaires dans un État}$$

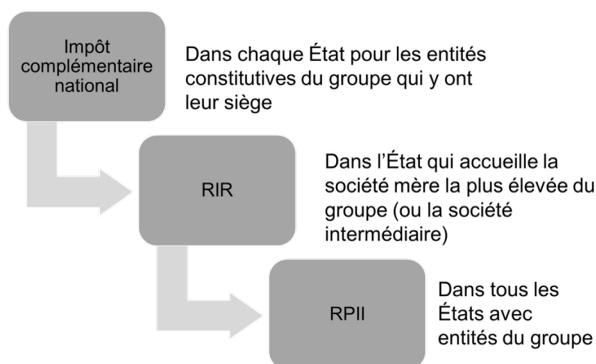
Le bénéfice excédentaire (*let. g*) est, quant à lui, calculé sur la base du bénéfice déterminant: la différence entre les deux indicateurs réside dans la déduction des actifs corporels et des frais de personnel (déduction fondée sur des critères de substance), qui débouche sur le **bénéfice excédentaire**.

somme des bénéfices excédentaires = somme des bénéfices déterminants dans un État - déduction fondée sur des critères de substance dans un État

Cette déduction fondée sur des critères de substance est traitée en détail à l'art. 5.3 des règles modèles, qui stipulent que 5 % des coûts salariaux dans un État et 5 % des actifs corporels peuvent être déduits des bénéfices déterminants. La réglementation transitoire disposera que le montant de la déduction est échelonné à la baisse et fixée respectivement à 10 % (frais de personnel) et à 8 % (actifs corporels) durant les premières années suivant l'entrée en vigueur du système (art. 9.2 des règles modèles).

Étape 5: percevoir l'impôt complémentaire suisse, l'impôt RIR ou l'impôt RPII auprès des entités suisses constitutives du groupe, sous réserve de droits d'imposition préalables d'États étrangers

Les étapes 1 à 4 ont permis de définir le montant de l'impôt complémentaire par État. Les *let. h et j* règlent notamment quel impôt complémentaire est appliqué. À cet égard, le processus va dans l'ordre suivant:



- (1) Dans la mesure où un État perçoit un impôt complémentaire national, aucun autre État ne peut percevoir un impôt RIR ou un impôt RPII correspondant à ce montant (art. 5.2 des règles modèles).

Tout impôt complémentaire national doit être compatible avec les règles modèles pour être accepté par les autres États. Pour cela, le calcul du bénéfice excédentaire déterminant doit correspondre aux règles modèles. En outre, la charge fiscale nationale liée au bénéfice excédentaire doit être augmentée pour atteindre l'imposition minimale. Enfin, l'État concerné ne peut accorder aucun avantage en lien avec l'impôt complémentaire.

- (2) S'il subsiste un montant résiduel, celui-ci est soumis en priorité à l'impôt RIR (*let. j*, art. 2.1 à art. 2.3 des règles modèles).

Pour l'impôt RIR, le droit primaire d'imposition revient en principe à l'État dans lequel est située la société mère la plus élevée du groupe. Si cet État n'a pas introduit cet impôt, les règles modèles prévoient que l'impôt RIR peut être perçu

auprès de la deuxième société intermédiaire la plus élevée du groupe. Les ch. 2.1 à 2.3 des règles modèles précisent l'ordre détaillé d'application et comprennent également d'autres dispositions, notamment des règles spéciales pour les entités du groupe avec plusieurs titulaires de parts. L'OCDE et le G20 prévoient en l'occurrence que les États où est située la société mère la plus élevée du groupe peuvent percevoir l'impôt RIR conformément aux taux de participation et de propriété respectifs. En outre, dans le cas de certaines entités constitutives d'un groupe dont les parts au bénéfice sont détenues, directement ou indirectement, à plus de 20 % par des titulaires de parts qui ne sont pas des entités du groupe, l'impôt RIR est perçu prioritairement auprès de ces entités, en dérogation à l'ordre d'application indiqué ci-dessus.

- (3) À défaut de règle RIR, c'est la règle RPII qui s'applique (*let. j*, art. 2.4 à 2.6 des règles modèles).

L'impôt RPII peut être appliqué dans tous les États où sont situées une ou plusieurs entités du groupe. La répartition entre ces États est fondée sur des critères de substance liés aux différentes entités du groupe concernées (voir art. 2.4 à 2.6 des règles modèles). L'impôt RPII peut être prélevé sous la forme d'un refus de déduction ou d'un impôt supplémentaire (voir art. 2.4 des règles modèles). La Suisse le met en œuvre par l'intermédiaire d'une imposition supplémentaire.

4.2.2 Conception fédérale en Suisse

Al. 2, let. i à k, en lien avec les al. 3 ss: conception fédérale en Suisse

Les étapes 1 à 5 ont permis de définir le montant de l'impôt complémentaire que peut percevoir la Suisse (objet de l'impôt et base d'imposition) et le type d'impôt complémentaire qui entre en considération.

Les *let. i et j* s'appuient sur cette base pour régler l'assujettissement des entités constitutives du groupe situées en Suisse. La *let. k* stipule que les cantons effectuent la taxation et la perception de l'impôt complémentaire conformément aux règles de l'ordonnance du Conseil fédéral. Il s'agit d'un impôt fédéral (*let. b*). Ce domaine de droit interne échappe en grande partie aux règles modèles. La *let. k* définit les autorités fiscales compétentes. La procédure, les voies de droit et les dispositions pénales sont précisées à l'*al. 3*. Enfin, l'*al. 5* règle la surveillance de la Confédération.

Sujet fiscal

Si un groupe d'entreprises comprend plusieurs entités en Suisse, ces dernières doivent être soumises à une imposition plus élevée concernant l'impôt, complémentaire dans la mesure où elles ont contribué à ce que l'imposition minimale ne soit pas atteinte en Suisse. Les entités du groupe dont l'imposition individuelle est supérieure à l'imposition minimale ne doivent pas se voir imposer de charge supplémentaire. Cette solution semble appropriée eu égard à la capacité économique des différentes entités du groupe.

Pour certaines entités constitutives d'un groupe (établissements stables et propriétés foncières), il est impossible de procéder à des répartitions directes en raison de l'absence de comptes annuels séparés. Il n'est donc pas encore possible de déterminer, pour chaque cas particulier, comment l'impôt complémentaire suisse doit être réparti entre ces entités.

Conformément aux règles modèles, seule la société mère la plus élevée du groupe est soumise à l'*impôt RIR*. Les autres entités du groupe éventuellement présentes en Suisse n'ont aucun lien avec la sous-imposition à l'étranger et n'entrent ainsi pas en considération.

L'*impôt RPII* s'applique si la Suisse n'accueille pas de société mère ou de société intermédiaire, mais une ou plusieurs des autres entités du groupe. La clé de répartition entre ces entités sera fixée par le Conseil fédéral. Elle pourrait s'aligner sur la clé de répartition internationale de l'OCDE et du G20 pour l'impôt RPII. Le montant de l'impôt RPII attribué pour imposition à la Suisse serait ainsi réparti entre les entités du groupe proportionnellement aux actifs corporels et au nombre d'employés.

Compétence en matière de taxation

La *taxation et la perception* de l'impôt complémentaire sont effectuées par le canton dans lequel l'entité du groupe est aussi assujettie aux impôts sur le bénéfice et le capital. Pour la taxation, l'administration fiscale cantonale pourra se baser sur une déclaration du groupe d'entreprises.

Le ch. 8 des règles modèles prévoit une procédure fondée sur une approche internationale coordonnée, avec notamment un formulaire uniformisé pour la déclaration des groupes d'entreprises. Dans le courant de l'année 2022, un cadre de mise en œuvre devra ensuite être élaboré pour préciser et compléter ces règles.

La déclaration présentera la situation fiscale du groupe d'entreprises par pays, ce qui permettra d'établir si le groupe atteint l'imposition minimale dans un pays donné et, si cela n'est pas le cas, à combien s'élève la différence.

Schéma du fonctionnement de l'impôt complémentaire



Le groupe d'entreprises U remplit toutes les conditions de l'imposition minimale de l'OCDE et du G20.
Il dispose d'entités constitutives dans le monde entier.
3 d'entre elles se trouvent en Suisse.

	Bénéfice	Taux	Impôt
Entité 1 canton A	1000	12,5 %	125
Entité 2 canton B	1000	10 %	100
Entité 3 canton B	1000	18 %	180

Pour la Suisse, les résultats des 3 entités du groupe doivent être agrégés.

Il en résulte l'imposition «actuelle» pour la Suisse (405).

À partir de ce montant peut alors être calculé le taux d'imposition effectif pour la Suisse (13,5 %).

	Bénéfice	Taux	Impôt
Imposition actuelle	3000	13,5 %	405

	Bénéfice	Taux	Impôt
Imposition actuelle	3000	13,5 %	405
Imposition visée	3000	15 %	450

L'imposition minimale de l'OCDE et du G20 s'élève à 15 % (450).

Il s'agit là de l'imposition «visée» en Suisse.

	Bénéfice	Taux	Impôt
Imposition actuelle	3000	13,5 %	405
Imposition visée	3000	15 %	450
Impôt complémentaire suisse			45

L'impôt complémentaire suisse est un impôt supplémentaire dû en Suisse.

	Impôts actuels	Impôt complémentaire suisse	Impôts visés
Suisse		+ 45	450
Entité 1 canton A	125	+ 15	140
Entité 2 canton B	100	+ 30	130
Entité 3 canton B	180	0	180

L'impôt complémentaire suisse est réparti proportionnellement entre les entités constitutives du groupe qui ont contribué à ce que l'imposition minimale ne soit pas atteinte.

Surveillance de la Confédération (al. 5)

La **surveillance de l'AFC** sur l'exécution par les cantons vise à garantir une application uniforme du droit. Une telle surveillance favorisera aussi l'acceptation de la réglementation suisse à l'échelle internationale. Parallèlement, l'AFC sera habilitée à préciser l'ordonnance en définissant la pratique (circulaires) de manière contraignante pour les cantons, ce qui augmente la sécurité juridique pour les entités assujetties d'un groupe. La conception concrète du système de surveillance sera réglée dans l'ordonnance. Dans ce cadre, elle pourra s'aligner sur le règlement des compétences actuellement en vigueur pour l'IFD.

4.2.3 Compléments et dérogations

Al. 3 et 4

Le commentaire concernant le ch. 4.2.1 comporte déjà plusieurs prescriptions complémentaires aux principes évoqués dans ce cadre. Celles-ci se basent sur l'al. 3. En outre, il convient de mentionner les compléments ou dérogations (al. 4) présentées ci-après.

L'al. 4 permet au Conseil fédéral de déroger aux principes énoncés précédemment. Il peut déléguer cette compétence au DFF. Le cadre est donné par les règles modèles de l'OCDE et du G20 ainsi que par la mise en œuvre par d'autres États. Des réglementations connexes (telles que le cadre de mise en œuvre) doivent également être prises en compte.

À propos de l'étape 1: vérifier si le grand groupe d'entreprises entre dans le champ d'application

Le ch. 6 des règles modèles contient des prescriptions précises sur les restructurations, qui sont en partie déterminantes pour le champ d'application ou le bénéfice déterminant (étape 2), à savoir:

- restructuration au cours de l'exercice précédent ou au cours de l'exercice contrôlé (art. 6.1 des règles modèles);
- entrée ou sortie d'une entité du groupe durant l'exercice (art. 6.2 des règles modèles);
- transfert de valeurs patrimoniales et d'engagements (art. 6.3 des règles modèles).

En outre, les dispositions de l'art. 6.5 des règles modèles s'appliquent aux groupes d'entreprises comprenant plusieurs sociétés mères pour lesquelles le seuil de chiffre d'affaires est calculé globalement.

Sont exclues du champ d'application de l'imposition minimale certaines institutions gouvernementales, les organisations internationales et les organisations sans but lucratif. Il en va de même pour certaines institutions de prévoyance professionnelle (fonds de pension) ainsi que des fonds d'investissement et des fonds immobiliers dans la mesure où ils incarnent la société mère la plus élevée du groupe. Ces entités sont toutefois prises en compte pour établir si le seuil de chiffre d'affaires est atteint. Les entités exclues ne sont pas prises en compte même lorsqu'elles font partie d'un groupe

soumis à l'imposition minimale. À certaines conditions sont aussi exclues du champ d'application les entités d'un groupe dont les parts de valeur sont détenues à 85 % ou 95 % par des entités du groupe exclues du champ d'application (voir art. 1.5.2 des règles modèles). En outre, l'art. 1.5.3 des règles modèles prévoit le droit pour un groupe d'entreprises de décider, malgré tout, de soumettre à l'imposition minimale des entités en principe exclues du champ d'application.

À propos de l'étape 2: vérifier si l'imposition minimale n'a pas été atteinte pour le groupe d'entreprises

Les impôts déterminants doivent en principe être attribués à l'entité du groupe dans laquelle ils sont comptabilisés. En conséquence, ils sont pris en compte dans l'État du siège correspondant pour calculer le taux d'imposition effectif. Toutefois, les règles modèles de l'OCDE et du G20 prévoient aussi à cet égard diverses prescriptions spéciales et détaillées (p. ex. pour des entités fiscalement transparentes d'un groupe telles que certains fonds ou trusts, des impôts perçus selon les règles SEC et des impôts sur les rendements de participation; voir notamment art. 4.3 des règles modèles).

Le ch. 4 des règles modèles contient aussi des prescriptions pour le traitement des différences dites temporaires. Celles-ci surviennent lorsque des postes de revenus et de dépenses sont saisis dans des années différentes pour la présentation des comptes et l'imposition. Selon les règles modèles, les règles à cet égard s'appuient en principe sur la méthode dite de l'impôt différé (*deferred tax accounting*). La comptabilité par exercice dans les comptes annuels sert alors de base. Le fait qu'un poste donné en lien avec les impôts puisse figurer dans une autre période est pris en compte par le fait que les impôts effectifs pour cette période sont corrigés à hauteur des impôts incombant plus tard (impôt différé). Par analogie, il en va de même pour le cas inverse, soit en cas d'avoir fiscal différé. Cette norme a pour but d'éviter qu'un impôt complémentaire soit dû en raison d'une différence temporaire. Néanmoins, certaines adaptations sont apportées aux comptes existants pour des impôts différés. Ainsi, l'imputation des engagements fiscaux différés est par exemple limitée aux impôts déterminants et la charge fiscale différée doit au besoin être recalculée eu égard à l'imposition minimale. En outre, une compensation de certains impôts différés comptabilisés est aussi prévue dans la mesure où ceux-ci ne sont pas payés au cours des cinq années fiscales suivantes.

À propos de l'étape 3: calculer le taux l'impôt complémentaire

Dans certains cas spéciaux, le taux d'imposition n'est pas calculé par État mais par sous-groupe dans un État ou par entité constitutive du groupe. Le taux d'imposition est calculé par entité en particulier pour les entités de groupe qui ne sont pas rattachées à un État ainsi que pour certaines entités de groupe dans lesquelles la société mère détient directement ou indirectement 30 % ou moins des parts de propriété (art. 5.1.1 et art. 5.6.2 des règles modèles). En outre, dans certaines configurations, le taux d'imposition est calculé séparément par État pour certains sous-groupes ou certaines entités (voir notamment art. 5.1.3 et art. 7.4.2 concernant les sociétés d'investissement, art. 5.6.1 concernant les entités dans lesquelles la société mère détient directement ou indirectement 30 % ou moins des parts de propriété, art. 6.4.1

(a) concernant certaines entités dont la définition correspond à la notion de coentreprise au sens des règles modèles).

À propos de l'étape 4: calculer le montant de l'impôt complémentaire

Concernant les frais de personnels, ce sont en principe les coûts effectifs pour les collaborateurs travaillant dans un État qui sont déterminants; dans le cas des actifs corporels, c'est en principe la valeur comptable des actifs corporels situés dans le même État conformément à la norme comptable reconnue. Ne sont notamment pas qualifiés pour la déduction basée sur des critères de substance les frais de personnel en lien avec le transport maritime international ainsi que certains immeubles.

Le groupe d'entreprises dispose du droit de ne pas appliquer la déduction fondée sur des critères de substance (art. 5.3.1 des règles modèles). En outre, les règles modèles prévoient ici aussi d'autres réglementations détaillées (art. 5.3).

Au besoin, le montant de l'impôt complémentaire par État doit être adapté en cas de corrections dans les années précédentes. Cette règle est précisée à l'art. 5.4 des règles modèles.

La réglementation de l'OCDE et du G20 prévoit une règle de minimis (art. 5.5 des règles modèles), selon laquelle l'impôt complémentaire peut être supprimé pour un État si certaines valeurs seuils ne sont pas atteintes.

Enfin, l'art. 6.4 contient des dispositions relatives à certaines entités qui sont considérées comme des coentreprises au sens des règles modèles. D'autres réglementations détaillées sont également disponibles concernant les restructurations et les structures de holding (ch. 6), les régimes fiscaux spéciaux (ch. 7), les dispositions transitoires (ch. 9), la situation des entités constitutives d'un groupe (art. 10.3) ainsi que les normes comptables reconnues (art. 10.1).

À propos de la taxation / de l'obligation de déclarer

Les obligations de déclarer doivent être réglées par ordonnance, avec le droit procédural, le droit pénal et les voies de droit.

Étant donné que, selon le calendrier de l'OCDE et du G20, les prescriptions internationales relatives à la procédure ne seront connues que dans le courant de cette année, de nombreuses incertitudes demeurent encore quant à son déroulement pratique. Les questions en lien avec la procédure ne pourront être réglées en Suisse qu'une fois que ces données seront disponibles. On peut imaginer que dans chaque cas un canton soit désigné «premier canton». Celui-ci serait chargé de faire parvenir aux autres cantons impliqués une proposition juridiquement non contraignante pour la répartition de l'impôt complémentaire entre les différentes entités du groupe. Cette approche permettrait aussi de définir un interlocuteur centralisé pour le groupe d'entreprises. Il est aussi envisageable de compléter les obligations de déclarer du groupe à des fins de mise en œuvre au niveau national.

4.2.4 Recettes fiscales et péréquation financière

Al. 6

Les recettes provenant de l'impôt complémentaire doivent figurer dans la RPT à titre de recettes fiscales supplémentaires.

Le principal instrument de gestion de la péréquation des ressources est l'indice ou le potentiel des ressources qui mesure la capacité financière d'un canton. Les bénéfices d'une entreprise étant fiscalement moins exploités que les revenus, leur pondération dans le potentiel de ressources est moins élevée. Le surplus de recettes lié au pilier 2 (voir ch. 3) signifie une exploitation fiscale plus importante des bénéfices des entreprises, ce qui augmente leur pondération dans le potentiel des ressources.

La péréquation des ressources garantit au canton le plus faible en ressources une dotation minimale en moyens financiers de 86,5 % de la moyenne suisse. Pour le calcul de cette dotation minimale, le total des recettes fiscales des cantons et des communes par habitant est utilisé. Les recettes supplémentaires liées au pilier 2 entraînent une augmentation des recettes fiscales et, partant, également de la dotation minimale à atteindre. Une dotation plus élevée de la péréquation des ressources est donc nécessaire. Compte tenu de l'augmentation prévue des disparités entre les cantons, il faut s'attendre à une hausse supplémentaire de la dotation de la péréquation des ressources. Cette dotation est financée à hauteur de 60 % par la Confédération et de 40 % par les cantons à fort potentiel de ressources. Tandis que les recettes supplémentaires perçues par ces derniers en raison du pilier 2 pourraient nettement surcompenser leur surcroît de charges dans la péréquation des ressources, la Confédération doit pour sa part compter avec une hausse des charges qui pourrait se monter à quelques centaines de millions de francs.

En raison de la dotation plus élevée, les cantons à faible potentiel de ressources recevront davantage de moyens financiers.

S'il faut certes s'attendre à des transferts dans les versements liés à la péréquation des ressources, il semble toutefois peu probable qu'il en résulte des distorsions. À l'heure actuelle, il n'apparaît pas nécessaire de modifier le système de la péréquation des ressources. En outre, il convient de noter que ces conséquences se manifesteront avec un décalage de quatre à six ans, puisque le potentiel de ressources est défini sur la base de données fiscales qui remontent d'autant d'années. C'est le cas des répercussions de la dotation nominale la plus élevée. Concernant l'augmentation des disparités qui découle de la pondération plus importante des bénéfices d'entreprises dans le potentiel de ressources, l'effet est encore plus retardé. Si, contrairement à l'appréciation actuelle, des distorsions devaient apparaître dans la péréquation des ressources, des mesures de correction pourraient être discutées et proposées dans le cadre du rapport sur l'évaluation de l'efficacité.

Les répercussions sur la péréquation des ressources sont pour l'instant présentées de manière globale pour l'ensemble des échelons de l'État. En vue du message, le Conseil fédéral examinera les conséquences pour les différents cantons.

5 Conséquences

Le projet de l'OCDE et du G20, et notamment sa mise en œuvre dans le droit national, a des conséquences sur les recettes fiscales de la Confédération, des cantons et des communes ainsi que sur l'attrait de la place économique suisse. Alors que le pilier 1 devrait entraîner une baisse de recettes, la mise en œuvre du pilier 2 conduit à une hausse des recettes au moins à court terme.

Les explications ci-après concernant les conséquences financières et économiques se limitent principalement au pilier 2 et à sa transposition dans le droit national. En raison des nombreuses incertitudes et du faible nombre de données disponibles, les estimations à cet égard ne peuvent être qu'approximatives. L'impôt complémentaire suisse pourrait générer des recettes supplémentaires à hauteur de 1 à 2,5 milliards de francs environ. Ce montant ne tient pas compte de la diminution des recettes qui pourrait découler d'une perte d'attractivité de la place économique suisse pour les groupes d'entreprises actifs dans le pays, sous l'effet de l'introduction de l'impôt complémentaire. Les recettes provenant de l'impôt RIR dépendent du nombre d'États qui choisissent aussi d'appliquer un impôt complémentaire sur leur territoire. Étant donné que renoncer à appliquer un tel impôt complémentaire revient à concéder des recettes fiscales à d'autres États, il est probable que la plupart des États vont l'introduire. Dans ce cas, les recettes provenant de l'impôt RIR tendront vers zéro. Compte tenu des régimes fiscaux actuellement pratiqués à l'étranger, les recettes potentielles théoriques provenant de cet impôt sont estimées à environ 2,5 milliards de francs. Selon la proposition du Conseil fédéral, ces recettes supplémentaires reviennent intégralement aux cantons. Les recettes supplémentaires potentielles pour les cantons provenant de l'impôt RPII ne peuvent pas être quantifiées; elles devraient tendre vers zéro.

Les estimations suivantes concernant les conséquences financières ont été vérifiées en amont de la consultation par un expert externe, le professeur Kurt Schmidheiny⁷. Ses remarques ont été prises en compte dans les estimations présentées. Son évaluation souligne le faible nombre de données disponibles.

5.1 Bases des données

Pour déterminer les recettes potentielles liées à un impôt RIR, on ne peut que se référer aux déclarations pays par pays (*country by country reporting* ou données CbCR⁸). En revanche, deux options existent pour estimer les recettes supplémentaires provenant

⁷ Mandat de vérification des estimations de l'AFC concernant la réforme de l'OCDE et du G20 sur l'imposition des entreprises et complément du 13.02.2022 au premier rapport de Kurt Schmidheiny.

⁸ La déclaration pays par pays est l'échange automatique de rapports pays par pays par les grandes entreprises internationales. Les rapports contiennent la répartition mondiale du chiffre d'affaires d'un groupe, les impôts payés, les chiffres clés par pays et des informations sur toutes les entités juridiques constitutives du groupe. Ces données permettent aux administrations fiscales d'évaluer les prix de transfert et les transferts de bénéfices.

d'un impôt complémentaire suisse: il est ainsi possible de recourir aux données CbCR ou à celles de l'IFD.

En 2018, la Suisse a obtenu environ 140 déclarations pays par pays de la part de groupes d'entreprises suisses, dont la grande majorité annonce un bénéfice en Suisse. Sur les 16 États⁹ qui ont publié à l'OCDE des données sur des filiales en Suisse, plus de 1000 groupes d'entreprises (sur 1420) ont enregistré un bénéfice en Suisse en 2017. En conséquence, quelques centaines de groupes d'entreprises suisses et quelques milliers de groupes d'entreprises étrangers actifs en Suisse sont potentiellement concernés par le pilier 2. Parmi ces groupes générant des bénéfices, tous ne présentent pas une charge fiscale inférieure à l'imposition minimale.

L'assiette fiscale agrégée de l'IFD et l'assiette fiscale agrégée estimée à partir des données CbCR ne se recouvrent pas. Cette divergence s'explique notamment par les petits groupes d'entreprises internationaux (étrangers) qui n'entrent pas dans le champ d'application de la statistique CbCR¹⁰, et par les PME suisses qui sont prises en compte dans la statistique IFD sans être incluses dans les données CbCR. Enfin, deux autres explications possibles à cette situation peuvent être avancées:

- Différences dans la présentation des comptes: les données tirées de la statistique CbCR se basent en règle générale sur une norme comptable reconnue et non pas sur l'assiette fiscale suisse. Il peut en résulter des différences dans l'assiette fiscale considérée (voir ch. 4).
- Inexactitudes / erreurs CbCR: les statistiques CbCR sont assez récentes de sorte que des erreurs sont possibles lors de la saisie des données. En outre, les directives CbCR offrent une large marge d'interprétation. Étant donné qu'elles ne contiennent des prescriptions claires concernant la comptabilisation des rendements de participation qu'à partir de la période de rapport 2020, il faut considérer que ces rendements ont été comptabilisés dans les exercices précédents aussi bien chez l'entité prestataire que chez l'entité récipiendaire. Cet enregistrement multiple gonfle le bénéfice des groupes d'entreprises qui est saisi dans les données, ce qui fausserait les indicateurs déduits sur cette base (p. ex. le volume de la charge fiscale)¹¹. Comme le relèvent les discussions entre l'AFC et les groupes d'entreprises concernés ainsi qu'avec des représentants d'autres États de l'OCDE et du G20, la qualité des données s'en trouve restreinte.

Compte tenu des réserves exprimées, la statistique CbCR ne sera utilisée qu'à titre supplétif lorsque d'autres sources de données ne sont pas disponibles.

⁹ Il s'agit des États suivants: Afrique du Sud, Allemagne, Australie, Belgique, Bermuda, Brésil, Chine, Danemark, Espagne, États-Unis, France, Italie, Japon, Luxembourg, Mexique, Singapour.

¹⁰ Dès qu'elles atteignent un chiffre d'affaires annuel de 750 millions d'euros, les groupes d'entreprises sont tenus d'établir un rapport.

¹¹ Pour la Suisse, les données CbCR indiquent des charges fiscales basses, voire en partie improbables. Cette situation concerne non seulement la Suisse mais aussi d'autres États et pourrait être liée à la comptabilisation de rendements de participation.

5.2 Conséquences financières de l'imposition minimale sur la Confédération (avant changements de comportement)

Conformément à la mise en œuvre proposée par le Conseil fédéral, les recettes supplémentaires encaissées avant les changements de comportement¹² devraient revenir entièrement aux cantons (voir ch. 3.1.2). Ce mécanisme aura des répercussions négatives pour la Confédération dans le cadre de la RPT: l'augmentation des recettes est en effet le fruit d'une plus forte exploitation fiscale des bénéficiaires des groupes d'entreprises, laquelle à son tour augmente le poids de ces bénéficiaires dans le potentiel des ressources. Étant donné notamment que les cantons à fort potentiel de ressources indiquent une part de bénéficiaires de groupes d'entreprises supérieure à la moyenne dans leur potentiel de ressources, une exploitation fiscale plus forte entraîne une hausse du potentiel de ressources ou une hausse de l'indice des ressources de ces cantons et, par conséquent, accentue les disparités entre les cantons. Vu que la moyenne des recettes fiscales par habitant s'élève, il en va de même pour le niveau de dotation de la péréquation des ressources nécessaire pour la dotation minimale en moyens financiers de 86,5 % de la moyenne suisse telle que prévue par la loi. La dotation de la péréquation des ressources est financée à hauteur de 60 % par la Confédération et de 40 % par les cantons à fort potentiel de ressources. Les recettes supplémentaires perçues par ces derniers en raison du pilier 2 pourraient nettement surcompenser leur surcroît de charges dans la péréquation des ressources. En revanche, la Confédération doit pour sa part compter avec une hausse des charges qui pourrait se monter à quelques centaines de millions de francs.

Enfin, la Confédération devra aussi faire face à une hausse des dépenses. En raison de la complexité de ces impôts, la Confédération verra ses besoins en personnel et ses charges liées à l'informatique augmenter.

5.3 Conséquences financières de l'impôt complémentaire sur les cantons et les communes (avant changements de comportement)

Vu les nombreuses incertitudes et le faible nombre de données disponibles, les conséquences de cette mesure ne peuvent être évaluées que de manière approximative. Les cantons pourraient voir leurs recettes augmenter d'environ 1 à 2,5 milliards de francs. Ces recettes supplémentaires ne sont toutefois pas certaines du fait que les groupes d'entreprises pourraient changer de comportement en raison de la hausse des impôts.

¹² Par changement de comportement, on entend la réaction des acteurs économiques (groupes d'entreprises, travailleurs et consommateurs) consécutive à un changement des conditions économiques. La réforme de l'OCDE et du G20 induit principalement des changements de comportement chez les groupes d'entreprises, lesquels peuvent ensuite se répercuter sur les travailleurs et les consommateurs. Il s'agit d'inclure également les modifications engagées dans d'autres pays, notamment dans leur régime fiscal. En outre, il est possible aussi que ces pays prennent des mesures économiques locales en réponse au projet de l'OCDE et du G20. Enfin, la notion peut comprendre des mesures spéciales prises par les cantons pour contrer une éventuelle perte de l'attrait de la place économique.

5.3.1 Hypothèses

L'estimation des effets de la réforme sur les recettes s'appuie en premier lieu sur les statistiques de l'IFD. Sont concernés les groupes d'entreprises suisses ainsi que les entités de groupes étrangers sises en Suisse dont la charge fiscale est inférieure à l'imposition minimale. Pour qu'ils soient concernés, les groupes d'entreprises doivent par ailleurs être suffisamment grands. Vu l'impossibilité de désigner ces groupes d'entreprises directement à partir de la statistique de l'IFD, il convient de procéder à une estimation.

Les effets sur les recettes liés à l'impôt complémentaire suisse tiennent au fait que l'écart entre la charge fiscale minimale de 15 % et la charge fiscale déterminante est perçu sur les bénéficiaires déterminants. L'estimation illustre toutefois uniquement la différence entre la charge fiscale actuelle en Suisse et la charge finale minimale (effet dit du taux d'imposition)¹³, et non pas celle entre l'assiette fiscale suisse et l'assiette fiscale de l'OCDE et du G20 (effet dit de l'assiette fiscale). Il n'est toutefois pas possible (du moins à l'heure actuelle) d'estimer qualitativement si l'assiette fiscale de l'OCDE et du G20 sera plus large ou au contraire moins large que celle de la Suisse.

Le processus d'estimation nécessite de définir la charge fiscale déterminante et l'assiette fiscale déterminante agrégée des groupes d'entreprises concernés. Dans ce cadre, on pose les hypothèses suivantes:

- Impôts déterminants: le calcul des charges fiscales prend en compte l'impôt sur le bénéfice et l'impôt sur le capital. Faute de données disponibles, d'autres impôts déterminants (impôt résiduel concernant l'impôt anticipé, impôts à la source étrangers, impôt sur les gains immobiliers et autres impôts) sont ignorés. Cet effet conduit en soi à une surestimation des recettes supplémentaires, car il repose sur des charges fiscales trop basses.
- Groupes d'entreprises ou entités exclus / bénéficiaires déterminants: la statistique de l'IFD ne donne aucune information sur le secteur d'activité des entreprises. C'est pourquoi il est impossible d'écarter de l'estimation les branches ou les activités exclues du pilier 2 (p. ex. fonds d'investissement de la société mère, transport maritime). Cet effet conduit en soi à une surestimation des recettes supplémentaires, car il repose sur une base de calcul trop large.
- Champ d'application matériel: la Suisse soumet à l'impôt tous les groupes d'entreprises qui réalisent un chiffre d'affaires d'au moins 750 millions d'euros. Dès lors que l'État dans lequel est sise la société mère la plus élevée du groupe prévoit des limites de chiffre d'affaires plus basses pour l'application de son impôt RIR, cet effet n'est pas intégré dans les estimations. Cette hypothèse conduit en soi à une sous-estimation des recettes supplémentaires lorsque la Suisse perçoit aussi l'impôt dans ces cas.
- Particularités spécifiques aux États: les particularités spécifiques à chaque État (notamment les États-Unis concernant le GILTI) sont ignorés.

¹³ En même temps, les différences entre l'assiette fiscale cantonale liées à l'utilisation d'une *patent box* et l'assiette fiscale de l'IFD seront prises en compte dans le calcul de la charge fiscale effective.

-
- Fluctuations temporaires: suivant la méthode statistique, les chiffres se réfèrent à une année ou constituent la valeur moyenne sur deux ans. La situation économique des groupes d'entreprises peut toutefois fluctuer au fil du temps. L'estimation fait abstraction de telles fluctuations temporaires. Il n'est pas possible de savoir s'il en résulte une surestimation ou une sous-estimation.
 - Déduction de substance: la déduction fondée sur des critères de substance est prise en compte à raison de 8 % des actifs corporels et de 10 % de la masse salariale et estimée à l'aide des données de la statistique CbCR¹⁴. Celle-ci ne contient toutefois que des indications sur le taux d'occupation des actifs (en équivalents plein temps) et non pas sur leur rémunération. On présume un salaire brut moyen de 130 000 francs par employé travaillant à plein temps. La déduction de substance implique en moyenne une réduction de la base de calcul de 20 %, ce qui signifie que l'assiette fiscale agrégée à partir de l'IFD a été réduite de 20 %. Il n'est pas possible d'affirmer avec certitude s'il en résulte une surestimation ou une sous-estimation des recettes supplémentaires. Si le taux des salaires moyen effectif est inférieur (supérieur) à 130 000 francs, il en résulte une sous-estimation (surestimation) des recettes supplémentaires, car l'estimation de la déduction de substance est alors trop haute (trop basse) et, par conséquent, l'estimation de l'assiette fiscale agrégée se révèle trop basse (trop haute).
 - Interaction avec le pilier 1: l'interaction entre le pilier 1 et le pilier 2 n'est pas prise en compte. Cet effet conduit en soi à une surestimation des recettes supplémentaire, car on ne tient pas compte du fait que la charge fiscale effective des groupes d'entreprises pourrait augmenter en raison du pilier 1, entraînant une diminution de l'assiette potentielle d'un impôt complémentaire suisse.
 - Changements de comportement: l'estimation fait abstraction des changements de comportement. Cette hypothèse conduit à une surestimation des recettes supplémentaires. Il est cependant difficile d'évaluer l'impact des changements de comportement sur les recettes. Celles-ci pourraient diminuer comme elles pourraient augmenter.

5.3.2 Désignation des groupes d'entreprises concernés et calcul du niveau de l'impôt complémentaire suisse

Définition de l'assiette fiscale agrégée en vue de l'estimation des groupes d'entreprises concernés par la réforme

- L'assiette fiscale agrégée de l'IFD prise en compte pour l'estimation a été définie à l'aide de la valeur moyenne pour les années 2017 et 2018. Il s'agit des deux périodes disponibles les plus récentes. L'assiette fiscale de l'IFD se monte à un peu moins de 150 milliards de francs. Avec les recettes de l'impôt sur le bénéfice et de l'impôt sur le capital, l'assiette fiscale peut être estimée à un peu plus de

¹⁴ Il n'a cependant pas été tenu compte du fait que la déduction fondée sur des critères de substance diminue au fil du temps. Après une phase de transition de 10 ans, celle-ci se monte à 5 % de la masse salariale et des actifs corporels. Par rapport aux estimations présentées au ch. 5.3.3, les recettes supplémentaires avant changements comportementaux pourraient afficher une hausse de quelque 150 millions de francs suite à la phase transitoire, car la déduction de la substance sera moins élevée.

170 milliards de francs avant la charge fiscale. Étant donné que la statistique de l'IFD repose sur des données liées aux différentes entités constitutives et que l'approche de l'OCDE et du G20 adopte une vision consolidée par État, il n'est pas possible de déterminer avec exactitude les groupes d'entreprises concernés par l'impôt complémentaire. L'objectif consiste à resserrer la base de calcul, car la statistique de l'IFD contient aussi les groupes d'entreprises qui ne sont pas concernés par le pilier 2. En conclusion, les données de base devraient être apurées des groupes d'entreprises non concernés (PME, petits groupes d'entreprises internationaux avec un chiffre d'affaires inférieur à 750 millions d'euros). La base de calcul déterminante pour l'impôt complémentaire est définie selon deux procédures différentes:

- Variante I: l'assiette fiscale de l'IFD doit être débarrassée des bénéficiaires de PME et de groupes d'entreprises dont le chiffre d'affaires est inférieur à 750 millions d'euros.

Un moyen simple de limiter les recettes aux groupes d'entreprises concernés consiste à ne prendre en compte que les groupes qui réalisent un bénéfice brut minimum de x million(s) de francs par entité (= limite d'intervalle). La plupart des PME ainsi que certains petits groupes d'entreprises seraient ainsi exclus de l'estimation. Ce procédé ne permet toutefois pas de sortir du lot les données concernant certains petits groupes d'entreprises ou certaines PME très grandes. À l'inverse, certaines entités constitutives d'un groupe soumises à l'impôt complémentaire suisse pourraient être éliminées du relevé. La définition de la limite d'intervalle devant servir à isoler les groupes d'entreprises concernés par le pilier 2 s'appuie sur les réflexions suivantes:

- les petits groupes d'entreprises et les PME ne réalisent en principe jamais un bénéfice net par société individuelle supérieur à 100 millions de francs¹⁵. Toutes les entités constitutives générant un bénéfice supérieur à ce seuil devraient ainsi être soumises à l'impôt.
- Les sociétés individuelles générant un bénéfice net inférieur à ce seuil mais supérieur à 20 millions de francs peuvent compter, dans certains cas, aussi des PME ou des petits groupes d'entreprises. En l'occurrence, on a cherché à isoler ces entités constitutives et à les retirer du lot des données.
- Pour les bénéficiaires compris entre 10 et 20 millions de francs, on admet qu'environ 30 % des bénéficiaires proviennent d'entreprises non concernées par le pilier 2. Pour un bénéfice net compris entre 5 et 10 millions de francs, la statistique de l'IFD contient aussi bien des groupes d'entreprises concernés par l'impôt complémentaire que d'autres qui ne le sont pas. Pour des raisons de symétrie, aucun filtrage manuel n'est plus appliqué dans cette catégorie.

¹⁵ Selon les statistiques CbCR, les groupes d'entreprises étrangers disposent en moyenne de 2,5 entités en Suisse contre plus de 15 pour les groupes d'entreprises suisses. Si le bénéfice d'un groupe atteint le montant de 100 millions de francs dans une seule de ses entités et si le groupe en question réalise un chiffre d'affaires global inférieur à 750 millions d'euros, la marge bénéficiaire est nettement supérieure à 10 %. Il est donc pratiquement impossible qu'une entité constitutive avec un bénéfice supérieur à 100 millions de francs ne soit pas concernée par le pilier 2.

-
- Les entreprises générant un bénéfice net inférieur à 5 millions de francs sont majoritaires en nombre mais vraisemblablement constituées presque exclusivement de PME et de petits groupes d'entreprises. En outre, elles ne contribuent plus que de manière réduite à l'assiette fiscale agrégée de l'IFD. C'est pourquoi l'estimation ne tient pas compte des entreprises générant un bénéfice net inférieur à 5 millions de francs.

Les résultats de l'estimation reposent sur des limites d'intervalle de 5, 10 ou 20 millions de francs de bénéfice net. La limite de 20 millions constitue une limite inférieure en ce qui concerne le montant des recettes supplémentaires, car les entités ayant réalisé un bénéfice net de plus de 20 millions ont été qualifiées, lors du filtrage, d'entités constitutives non concernées par le pilier 2.

- Variante II: pour les 18 très grands groupes d'entreprises suisses assurément soumis à l'impôt complémentaire, une comparaison entre la statistique CbCR et la statistique de l'IFD montre que sur les 401 sociétés individuelles comptées dans la première, 374 se retrouvent aussi dans la seconde. Pour ces 18 groupes d'entreprises, on peut définir une assiette fiscale aussi bien dans la statistique CbCR que dans celle de l'IFD. Ces 18 groupes d'entreprises représentent environ 20 % de l'assiette fiscale totale de la statistique CbCR. Même si cette assiette fiscale se révèle nettement plus élevée que celle de la statistique de l'IFD, elle permet de faire une extrapolation en multipliant l'assiette fiscale IFD de ces 18 groupes par un facteur ad hoc.

Aux fins de l'estimation, il en résulte une assiette fiscale légèrement supérieure à 100 milliards de francs (avant déduction de substance).

Charge fiscale déterminante / niveau de la charge de l'impôt complémentaire suisse

Si l'assiette fiscale estimée de l'IFD est limitée aux groupes d'entreprises concernés, il convient d'appliquer à celle-ci la différence entre la charge fiscale effective et le taux d'imposition minimale de 15 %. Il n'est pas a priori évident quelle est l'approche correcte en matière de charge fiscale. C'est pourquoi on a établi une moyenne et pris en compte les trois options suivantes:

- BAK Taxation Index: une première option repose sur les taux d'imposition moyens effectifs calculés dans l'indice de taxation BAK¹⁶. Cet indice calcule, pour un modèle d'entreprise hypothétique, les charges fiscales effectives moyennes compte tenu de l'assiette fiscale suisse (p. ex. conditions d'amortissement ou prescriptions relatives à l'évaluation des réserves). Pour un groupe d'entreprises, les charges fiscales sont calculées avec et sans application de la *patent box*. Dans le premier cas, le calcul distingue alors deux situations selon que 20 % ou 60 % du revenu ont été imposés dans la *patent box*. Pour ce modèle de groupe d'entreprises, l'évaluation porte sur les charges fiscales

¹⁶ Pour une description détaillée de la méthode, voir BAK Taxation Index: Methodenbericht, 2020 et BAK Forschungsintensive Unternehmen: Methodenbericht, 2020; disponibles sur: https://baktaxation.bak-economics.com/fileadmin/documentsBTI/Oeffentlicher_Methodenbericht_BAK_Taxation_Index.pdf

moyennes pondérées au niveau suisse. Il en résulte une charge fiscale moyenne de près de 12 %.

- Charge fiscale empirique: une deuxième option réside dans les niveaux de charge fiscale différenciés au niveau cantonal qui définissent les recettes provenant de l'IFD et des impôts cantonaux et communaux en relation avec l'assiette fiscale de l'IFD. Les données disponibles les plus récentes correspondent toutefois au contexte avant l'entrée en vigueur de la RFFA, à savoir les années 2017 et 2018. Il en résulte une charge fiscale moyenne de 13,5 % environ.
- Charge fiscale statutaire effective: la troisième option recourt aux taux d'imposition statutaires effectifs. Ces taux sont admis lorsque l'assiette fiscale de l'OCDE et du G20 correspond exactement à celle de l'IFD. En présupmant que 30 % du revenu de l'IFD sont éligibles à la *patent box*¹⁷, on obtient une charge fiscale statutaire effective de 14,5 % environ (voir tableau 1).

Tableau 1: Niveau de la charge fiscale

Canton**	BAK Taxation Index*	Taux d'imposition empirique	Taux d'imposition statutaire effectif
Aarau	14,06 %	18,28 %	16,29 %
Herisau	9,84 %	12,14 %	12,61 %
Appenzell	9,74 %	11,33 %	11,94 %
Liestal	11,07 %	14,45 %	17,54 %
Bâle	10,49 %	15,14 %	13,17 %
Berne	15,75 %	15,07 %	18,27 %
Fribourg	11,34 %	12,88 %	13,74 %
Genève	12,67 %	17,20 %	15,83 %
Glaris	10,44 %	12,63 %	14,26 %
Coire	12,27 %	17,65 %	17,05 %
Delémont	11,79 %	17,77 %	16,28 %
Lucerne	10,28 %	11,37 %	13,74 %
Neuchâtel	10,78 %	14,20 %	12,88 %
Stans	9,28 %	10,19 %	11,17 %
Sarnen	9,69 %	11,85 %	11,72 %
Schaffhouse	9,78 %	9,97 %	12,69 %

¹⁷ Lorsque moins de 30 % du revenu sont éligibles à la *patent box*, la pondération peut être justifiée par le fait que la RFFA prévoyait d'autres mesures spéciales (déduction pour autofinancement et encouragement en amont de la R&D). Celles-ci ne font pas l'objet d'une modélisation explicite mais entraînent aussi une baisse de la charge fiscale.

Schwyz	10,46 %	9,89 %	12,75 %
Soleure	11,65 %	19,03 %	14,09 %
Saint-Gall	11,84 %	14,35 %	13,70 %
Bellinzona	12,87 %	20,30 %	17,79 %
Frauenfeld	10,17 %	15,97 %	12,53 %
Altdorf	9,76 %	13,46 %	12,21 %
Lausanne	10,93 %	10,71 %	13,08 %
Sion	14,08 %	24,79 %	19,44 %
Zoug	9,28 %	10,15 %	11,50 %
Zurich	14,23 %	16,29 %	18,27 %
Moyenne pondérée IFD > 15 millions ***	11,73 %	13,58 %	14,60 %

Source: BAK Taxation Index, 2020, calculs AFC.

* Le taux d'imposition selon le BAK Taxation Index se réfère à la charge fiscale prévue en 2025, situation juridique en mars 2020. Le taux d'imposition empirique se réfère à la période 2017/2018 et les charges fiscales statutaires effectives à la période 2021.

** Le BAK Taxation Index et la charge fiscale statutaire effective considèrent la charge fiscale sur le chef-lieu du canton, le niveau empirique de la charge fiscale utilise des informations provenant de toutes les communes du canton.

*** La pondération est effectuée selon le revenu provenant de l'IFD si seuls entrent en considération les impôts versés par des groupes d'entreprises potentiellement concernés par l'impôt complémentaire suisse.

Les trois indicateurs de la charge fiscale considérés varient entre près de 12 % et 14,5 % environ à l'échelle suisse (tableau 1)¹⁸. L'estimation part d'une charge fiscale de 13,25 % dans la spécification moyenne. Des analyses de sensibilité pour les charges fiscales de 12,75 % et de 13,75 % seront effectuées.

¹⁸ Les trois niveaux de charge fiscale ont des avantages et des inconvénients spécifiques. Ainsi, une charge fiscale statutaire effective est indiquée lorsque seul l'effet de la charge fiscale doit être démontré. Le BAK Taxation Index calcule, outre l'assiette fiscale, également les écarts entre les amortissements économique et fiscal. Les deux niveaux sont théoriques, fondés sur des hypothèses. En revanche, le niveau de la charge fiscale empirique ne nécessite aucune hypothèse quant à la répartition des revenus entre l'imposition ordinaire et des mesures spéciales. Il présente aussi l'avantage que toutes les mesures (notamment aussi les mesures politiques de promotion régionale) sont implicitement prises en compte. Les indicateurs théoriques ne peuvent que retranscrire certains éléments particuliers (p. ex. une *patent box*). En comparaison des niveaux théoriques, le désavantage du niveau empirique tient au fait que les données sont dépassées et rendent compte d'une situation antérieure à la RFFA.

5.3.3 Recettes provenant de l'impôt complémentaire suisse

L'estimation peut se faire au moyen d'une agrégation des charges fiscales entre les cantons et des formes de revenus (imposition ordinaire ou privilégiée) ou en utilisant une approche désagrégée. La première approche est illustrée dans le tableau 2¹⁹. L'estimation, qui se fonde sur des données relatives aux années 2017 et 2018, a été extrapolée à l'année 2022. L'extrapolation est basée sur la hausse de recettes de l'IFD calculée d'après les valeurs budgétées pour 2022 et les recettes de l'année 2018.

Tableau 2: Effets sur les recettes d'un impôt complémentaire suisse (en milliards de francs) sur les groupes d'entreprises suisses et étrangers

Limite d'intervalle en millions de francs	Charge fiscale		
	12,75 %	13,25 %	13,75 %
20 millions	2,3	1,8	1,3
10 millions	2,4	1,9	1,3
5 millions	2,6	2,0	1,4
Variante II	1,9	1,5	1,1

Le tableau 2 rend compte des effets de la procédure agrégée sur les recettes. Les interactions et différentes charges fiscales entre les cantons sont implicites par la constitution d'une charge fiscale moyenne. Selon le mode de définition de l'assiette fiscale ou de la limite d'intervalle et selon la charge fiscale moyenne choisie, cette approche d'estimation conclut à une augmentation des recettes comprise entre 1,1 milliard et 2,6 milliards de francs²⁰. La fourchette des résultats diminue à mesure qu'augmente la charge fiscale modélisée et que s'élève la limite d'intervalle dans

¹⁹ Les deux procédés ne conduisent pas à des résultats identiques. En général, les résultats de la procédure agrégée et de la procédure désagrégée sont néanmoins très semblables lorsque la charge fiscale imputée est de 13 % ou moins. Plus la charge fiscale moyenne utilisée se rapproche de l'imposition minimale, plus l'écart entre les deux procédés est grand. Cela tient au fait que la procédure agrégée suppose implicitement que les entreprises sont actives dans les 26 cantons; la procédure désagrégée considère, quant à elle, les entreprises qui sont toujours actives uniquement dans un canton. La procédure désagrégée ignore ainsi le point de vue interjuridictionnel lors du calcul de la charge fiscale. Elle sous-estime typiquement les recettes supplémentaires et peut – selon les hypothèses sous-jacentes à l'estimation – être interprétée comme une limite supérieure maximale. Dans la procédure agrégée en revanche, il n'y a aucune systématique concernant une éventuelle surestimation ou sous-estimation. Pour cette raison, les résultats de l'approche agrégée sont illustrés dans le tableau 2.

²⁰ Les recettes dépendent des adaptations de comportement. Outre les adaptations de comportement qui entraînent une diminution des recettes, on peut également imaginer des adaptations de comportement qui n'entraînent pas de diminution des recettes, mais qui affectent le rapport entre les recettes cantonales et les recettes de l'impôt complémentaire suisse. Si une entreprise située dans un canton fiscalement attrayant renonce volontairement à l'encouragement en amont de la R&D après la mise en œuvre de la réforme, la charge fiscale de cette entreprise augmente. La conséquence de cette renonciation volontaire est que les recettes potentielles de l'impôt complémentaire seraient inférieures aux estimations, mais qu'en contrepartie, les recettes cantonales de l'impôt sur le bénéfice augmenteraient. La somme des deux sources de recettes resterait toutefois inchangée suite à cette adaptation du comportement.

l'assiette fiscale. La variabilité des résultats tient à l'incertitude de l'estimation et aux hypothèses sous-jacentes à l'estimation.

5.3.4 Différences régionales

L'augmentation des recettes estimée entre 1 et 2,5 milliards de francs avant les changements de comportement ne se répartit pas de manière égale entre les cantons et les communes. Si un groupe d'entreprises est actif dans plusieurs cantons, seuls les cantons qui offrent une charge fiscale inférieure à l'imposition minimale bénéficieront d'une augmentation des recettes provenant de l'impôt complémentaire suisse. Il en résulte que les cantons fiscalement attractifs peuvent davantage escompter de recettes supplémentaires que les cantons qui offrent une charge fiscale supérieure à l'imposition minimale. Cependant, la réforme de l'OCDE et du G20 a surtout un impact négatif sur les cantons fiscalement attractifs.

Les cantons fiscalement attractifs sont aussi souvent des cantons avec un potentiel de ressources élevé. Ce potentiel s'en trouverait encore augmenté. Les cantons à imposition élevée profiteraient toutefois aussi indirectement de l'impôt complémentaire suisse, du moins ceux qui disposent d'un potentiel de ressources inférieur à la moyenne. Comme déjà mentionné au ch. 5.2, la dotation de la péréquation des ressources pourrait augmenter, ce qui signifie davantage de fonds en faveur des cantons à faible potentiel de ressources. Sont particulièrement favorisés les cantons à faibles ressources avec une part inférieure à la moyenne de bénéfices d'entreprise dans le potentiel des ressources, puisqu'une augmentation du poids de ces bénéfices dans le potentiel des ressources conduit à un recul de l'indice des ressources de ces cantons.

5.4 Conséquences financières de l'impôt RIR sur les cantons et les communes (avant changements de comportement)

L'introduction de l'impôt RIR peut entraîner une augmentation des recettes. Le potentiel de recettes est estimé à l'aide des statistiques CbCR (année 2018) pour les entreprises suisses²¹. Cependant, le résultat ne montre que l'effet sur le taux d'imposition et non pas celui sur l'assiette fiscale. Selon les statistiques CbCR, les entités étrangères de groupes suisses qui entrent dans le champ d'application du pilier 2 ont réalisé en 2018 des bénéfices à hauteur de 75 milliards de francs. En moyenne, la charge fiscale à l'étranger est de 25 %. Sur cette assiette fiscale, diminuée encore de la déduction de substance, la différence est calculée à partir des 15 % définis et de la charge fiscale plus basse à l'étranger.

Fondamentalement, les estimations reposent sur les mêmes hypothèses que celles qui ont été utilisées pour l'impôt complémentaire suisse (ch. 5.3.1). En définitive, le potentiel théorique de recettes supplémentaires d'un impôt RIR (avant changements de comportement) est estimé à environ 3 milliards de francs.

²¹ Une estimation basée sur les données de l'IFD n'est pas possible dans la mesure où cet impôt ne reflète que la situation au niveau du pays alors que l'impôt RIR accorde à la Suisse un droit d'imposition pour des bénéfices faiblement imposés à l'étranger.

Pour l'estimation du potentiel, il faut relativiser deux points: d'une part, l'inexactitude ou la probabilité d'erreurs dans les données CbCR (voir ch. 5.1) ont tendance à surestimer l'effet sur les recettes provenant d'un impôt RIR; d'autre part, les États étrangers pourraient (pour la plupart) adapter leur régime fiscal de sorte que l'augmentation des recettes leur profite à eux et non pas à la Suisse. Si les États étrangers concernés assurent eux-mêmes l'imposition minimale sur leur territoire, les recettes effectives pour la Suisse tendent vers zéro.

5.5 Conséquences financières de l'impôt RPII sur les cantons et les communes (avant changements de comportement)

Concernant l'impôt RPII, il est impossible de faire une estimation des recettes faute de disposer de données désagrégées suffisantes. Le potentiel de recettes devrait toutefois être négligeable, car l'impôt RPII ne s'applique que si les États renoncent à un impôt complémentaire ou à un impôt RIR sur leur territoire.

5.6 Conséquences financières liées à l'imposition dans l'État du marché sur la Confédération, les cantons et les communes (avant changements de comportement) et interaction avec le pilier 2

Le fait que l'introduction du pilier 1 entraîne, pour un État, une augmentation ou une diminution des recettes dépend du fait qu'il génère plus (ou moins) de recettes en qualité d'État du marché qu'il ne doit en reverser en tant qu'État bénéficiant d'un allègement fiscal. Pour les pays émergents et en développement, la situation est claire. En tant qu'États du marché, ils peuvent compter désormais sur des recettes plus élevées. Parallèlement, en tant qu'États bénéficiant d'un allègement fiscal, ils ne subiront pas ou peu de pertes de recettes, car ils n'abritent que peu d'entités générant des rendements supérieurs à la moyenne. De même, la plupart des pays industrialisés profiteront globalement du pilier 1 en termes de recettes fiscales, même s'ils ont tendance à en profiter un peu moins que les pays émergents et en développement. La situation est différente pour des États comme la Suisse. En comparaison internationale, la Suisse abrite en effet un très grand nombre d'entités – tant de groupes d'entreprises suisses qu'étrangers – dont les rendements sont supérieurs à la moyenne par rapport à leurs actifs corporels et à leurs frais de personnel. Dans l'ensemble, le pilier 1 risque d'entraîner une diminution de recettes pour la Suisse.

Le pilier 1 a aussi des répercussions sur le potentiel de revenus du pilier 2. La nouvelle répartition des droits d'imposition instituée par le pilier 1 profite davantage aux États du marché qui perçoivent des impôts sur le bénéfice généralement plus élevés que la Suisse. Les impôts liés au pilier 1 versés à l'étranger par les groupes d'entreprises suisses sont considérés, aux fins de l'application du pilier 2, comme des impôts déterminants pour l'entité suisse. Du fait que les impôts déterminants de la Suisse sont donc potentiellement plus hauts, les recettes supplémentaires provenant de l'impôt complémentaire suisse baissent. La coordination entre les deux piliers doit être détaillée par l'OCDE et le G20.

5.7 Conséquences financières de l'imposition minimale sur la Confédération, les cantons et les communes après changements de comportement

Si les conséquences financières de la réforme avant les changements de comportement ne sont pas quantifiables avec une grande précision, ses effets compte tenu des changements sont encore bien plus incertains. Les changements de comportement englobent aussi bien les réactions des entreprises que les réactions des États étrangers au projet de l'OCDE et du G20. Ils sont également influencés par les mesures cantonales visant à maintenir la compétitivité.

Concernant l'introduction d'un impôt RIR par les autres États, on ne dispose pas de données empiriques, car une telle réforme à laquelle participent plus de 130 États est un exercice inédit. Dans ses estimations, l'OCDE admet que seuls 50 % du substrat fiscal sous-imposé à l'étranger subiront des changements. La question est de savoir dans quelle mesure les changements de comportement prendront la forme d'adaptations du droit fiscal étranger. Si un État fiscalement attractif possède suffisamment de groupes d'entreprises nationaux, il pourrait être tenté, en l'absence d'un impôt RPII, de renoncer à introduire un impôt RIR ou un impôt complémentaire national. Ce système lui permettrait de continuer d'appliquer un taux d'imposition bas aux entités constitutives d'un groupe sises sur son territoire. En outre, il se pourrait que les groupes d'entreprises étrangers décident d'établir leur siège principal dans le pays à bas taux d'imposition afin de contourner la forte charge fiscale et l'impôt RIR à l'étranger.

La règle RPII vise précisément à empêcher ces incitations puisqu'elle s'applique en l'absence d'un impôt RIR ou d'un impôt complémentaire national. La règle assure ainsi la cohérence de la réforme de l'OCDE et du G20 en matière d'incitations. Il faut donc admettre que la grande majorité des États mettra en œuvre le pilier 2. Le potentiel de recettes d'un impôt RPII devrait être négligeable; mais la règle est importante eu égard à la cohérence de la réforme en matière d'incitations. Des réflexions similaires s'appliquent en ce qui concerne l'introduction d'un impôt RIR. Dans la mesure où aucun pays n'a intérêt à fixer sa charge fiscale à un niveau inférieur à 15 % puisqu'il libère alors un substrat fiscal auquel vont pouvoir accéder d'autres États, on peut supposer que les États étrangers vont aussi adapter leur régime fiscal. Le potentiel de recettes lié à un impôt RIR suisse devrait donc rester modeste. Il semble dès lors plausible de présumer des taux plus élevés que celui de l'OCDE²². Si presque tous les pays fiscalement attractifs adaptent leur régime fiscal dans le sens d'une imposition minimale, l'augmentation des recettes tend vers zéro.

Pour évaluer si l'impôt complémentaire suisse apportera plus de recettes après les changements de comportement, il est important de considérer les réactions des entreprises. À cet égard, la semi-élasticité fiscale du bénéfice des entreprises constitue un paramètre déterminant puisqu'elle définit l'évolution des bénéfices des entreprises en fonction de l'évolution de la charge fiscale. Cet indicateur contient l'ensemble des

²² L'argument trouve une certaine justification, au moins pour les États qui n'appliquent pas d'impôt sur le bénéfice, dans la mesure où la perception d'un tel impôt impliquerait pour eux une charge administrative relativement élevée.

réactions des groupes d'entreprises (p. ex. délocalisation ou transfert de bénéfices à l'étranger).

Une hausse isolée des impôts dans un petit pays fiscalement attractif présente le risque de vider le substrat fiscal à l'étranger. Dans le cas d'une réforme coordonnée au niveau international, qui incite aussi d'autres États fiscalement attractifs à augmenter les impôts, cette option pourrait se révéler nettement moins intéressante et se traduire par une sensibilité moindre ou une hausse effective plus modérée de l'imposition des entreprises en Suisse.

Les changements adoptés par les entreprises entraînent aussi des répercussions sur les autres sources de revenu de l'État. Une évaluation de l'effet global sur les revenus ne doit pas se concentrer uniquement sur l'impôt sur le bénéfice, car l'impact négatif touche aussi les recettes provenant des cotisations de sécurité sociale et d'autres impôts (notamment impôt sur le revenu, TVA et impôt sur le capital) du moment que les changements de comportement induisent une perte d'emplois et par conséquent une perte de revenus pour les employés.

Si l'augmentation des recettes avant les changements de comportement profite aux cantons, tous les niveaux institutionnels seront concernés par les changements de comportement négatifs. L'effet global sur les recettes sera en tout cas délétère pour la Confédération et les assurances sociales, et ce même si on tient compte du fait que la Suisse va gagner en attrait sur le plan fiscal par rapport aux pays à faible imposition. Il est possible d'envisager le rapatriement du substrat fiscal pour l'impôt sur le bénéfice depuis ces pays. Mais ces derniers étant toutefois plutôt le siège d'activités de faible substance, un impact supplémentaire sur d'autres taxes ou sur les cotisations de sécurité sociale n'est guère probable.

La situation des finances publiques cantonales et communales est plus incertaine. L'impôt RIR et l'impôt complémentaire suisse devraient dans un premier temps générer des recettes supplémentaires. Si l'augmentation des recettes liée à l'impôt RIR telle qu'estimée au ch. 5.4 peut tendre à être nulle dès le départ du fait que les États fiscalement attractifs vont équilibrer leur politique fiscale, l'augmentation des recettes liée à l'impôt complémentaire suisse est compromise à long terme, car les entreprises pourraient prendre des décisions en matière d'investissement et de site d'implantation défavorables à la Suisse. En conséquence, il est impossible d'affirmer avec certitude que les cantons et les communes pourront encore escompter des recettes supplémentaires après les changements de comportement. Des recettes supplémentaires sont toutefois probables, car les cantons ne devront supporter qu'une partie des diminutions de recettes de l'impôt sur le bénéfice et de l'impôt sur le revenu causées par les changements de comportement.

L'augmentation des recettes pour l'ensemble des collectivités publiques est nettement plus improbable lorsqu'on tient compte des changements de comportement des autres États et entreprises étrangères. En effet, la probable augmentation des recettes des cantons et des communes sera neutralisée par une certaine diminution des recettes de la Confédération et des assurances sociales. S'y ajoutent les effets liés au pilier 1, qui entraîneront certainement une baisse des recettes. Les effets sur les recettes de l'ensemble des échelons étatiques après les changements de comportement restent en conséquence incertains.

5.8 Conséquences économiques de l'imposition minimale

Concernant l'évaluation sur le plan économique des effets du pilier 2 et de sa transposition dans le droit national, il convient de distinguer entre l'objectif d'efficacité, l'objectif d'attrait économique et les coûts administratifs. Finalement, les répercussions sur la péréquation financière nationale et sur la concurrence intercantonale sont aussi à prendre en compte. L'annexe contient un aperçu de ces conséquences.

5.8.1 Objectif d'efficacité²³

Le deuxième pilier instaure une imposition minimale mondiale, de sorte que les charges fiscales inférieures à ce seuil ne sont plus avantageuses. Eu égard à l'objectif d'efficacité, les répercussions découlant de la mise en œuvre du pilier 2 sont équivoques (voir annexe). D'une manière générale, la réforme devrait entraîner une baisse des investissements et donc avoir un impact négatif sur le développement économique à long terme.

La tendance est à une appréciation négative, aussi bien du point de vue de l'encouragement fiscal aux activités de R&D que de celui de la neutralité concurrentielle du système fiscal. La mise en œuvre du projet de l'OCDE aura diverses conséquences sur le plan fiscal: ainsi, le statu quo fiscal des groupes qui ne sont pas concernés par la réforme de l'OCDE et du G20 pourra être maintenu, tandis que les règles de l'OCDE et du G20 seront mises en application pour les grands groupes d'entreprises. L'OCDE et le G20 justifient cette «double» focalisation par le fait que les groupes d'entreprises internationaux disposent de bien davantage d'options en matière d'optimisation de la charge fiscale et que, pour cette raison, leur charge fiscale est systématiquement plus faible que celle des PME. Bien que certains éléments empiriques montrent que les groupes d'entreprises internationaux présentent en effet une charge fiscale quelque peu inférieure à celle des groupes actifs au niveau national uniquement, il n'est pas clair si ce constat émane en définitive de pratiques d'optimisation fiscale ou s'il trouve ses fondements ailleurs (p. ex. recours plus important des groupes d'entreprises concernés aux incitations fiscales R&D). Il n'est donc pas garanti que la proposition de l'OCDE et du G20 exerce une action correctrice quant à la neutralité concurrentielle du système fiscal. Il est en revanche certain que le pilier 2 entraîne une inégalité de traitement entre les groupes d'entreprises concernés et ceux qui ne le sont pas. En tout état de cause, la neutralité concurrentielle

²³ L'objectif d'efficacité de l'imposition postule qu'un système fiscal doit être conçu de la manière la plus neutre possible sur le plan décisionnel, autrement dit de sorte à limiter au maximum les stratégies d'évitement fiscal (hormis l'internalisation d'effets externes). L'objectif d'efficacité se divise par ailleurs en deux sous-objectifs, à savoir maintenir de faibles charges supplémentaires dans le cadre de l'imposition et assurer une faible charge d'exécution de l'imposition (c'est-à-dire réduire la charge administrative au minimum). Ces charges supplémentaires en matière d'imposition naissent du fait que les impôts influent sur les décisions économiques. Le projet conjoint de l'OCDE et du G20 est ainsi susceptible de fausser la structure organisationnelle ou la taille des entreprises, et il a un impact sur la disposition à mener des projets à risque.

n'est pas affectée au-delà du seuil minimal. En d'autres termes, les incitations à promouvoir les activités de R&D ou à s'implanter dans des pays offrant un cadre favorable en la matière demeurent.

5.8.2 Attrait de la place économique

Eu égard à l'attrait de la place économique, les effets suivants se produisent:

- La position de la Suisse se dégrade par rapport aux États qui se situent au-dessus de l'imposition minimale, étant donné que les charges fiscales s'équilibreront.
- La position de la Suisse s'améliore par rapport aux États présentant des taux d'imposition plus faibles qu'elle.

Il est fort probable que la grande majorité des États étrangers fiscalement attractifs adaptent leur politique fiscale. Il est également vraisemblable que ces pays décident de prendre des mesures non fiscales visant à maintenir la compétitivité de leur place économique.

Il est nettement plus délicat d'anticiper la manière dont les pays à fiscalité élevée répondront à cette réforme. À ce titre, tant des baisses d'impôt visant à se rapprocher de l'imposition minimale que des hausses d'impôt sont envisageables, étant donné que l'imposition minimale a pour effet de réduire la pression de la concurrence. En supposant le maintien du statu quo fiscal dans ces pays, l'avantage concurrentiel fiscal de la Suisse sur ceux-ci diminuera.

Dans l'ensemble, en matière de concurrence fiscale pour le capital productif, la réforme tend à favoriser les pays présentant une place économique attractive et dont l'impôt sur le bénéfice est élevé. La Suisse étant un pays avantageux sur le plan fiscal, elle ne relève pas de cette catégorie.

Dans la majorité des cantons, les niveaux de charge fiscale sont inférieurs à l'imposition minimale. Tirant parti des dispositions introduites dans le cadre de la RFFA, tous les cantons proposent à certaines entreprises des charges inférieures à l'imposition minimale. Une dégradation de l'attrait de la place économique laisse présager les mécanismes d'ajustement suivants de la part des entreprises:

- Les entreprises ne s'implantent tout simplement plus en Suisse.
- Les entreprises déjà actives en Suisse ferment leurs sites de production et quittent le pays.
- Les entreprises déjà actives en Suisse renoncent à réaliser des investissements d'extension ou de remplacement.

Il faut en tout cas s'attendre à des conséquences non seulement sur le produit de l'impôt sur le bénéfice, mais aussi sur les recettes issues des cotisations de sécurité sociale ainsi que d'autres impôts (en particulier l'impôt sur le revenu, la TVA et l'impôt sur le capital). En cas de non-implantation ou de renonciation à des investissements d'extension, il s'agit de recettes complémentaires potentielles non perçues, tandis que dans les autres cas, il s'agit de diminutions effectives de recettes.

5.8.3 Effets de la déduction fondée sur des critères de substance sur la concurrence fiscale

La mise en œuvre du pilier 2 a des répercussions tant sur la concurrence fiscale pour les bénéficiaires mobiles des entreprises que sur la concurrence pour le capital productif. L'objectif principal de la réforme de l'OCDE et du G20 est d'endiguer cette première forme de concurrence et de maintenir la concurrence fiscale portant sur les sites de production. La déduction fondée sur des critères de substance devrait permettre de faire une distinction entre ces deux formes de concurrence. Son application permet à un pays, à l'avenir également, d'imposer plus faiblement les bénéficiaires des entreprises concernées si celles-ci disposent de suffisamment de substance.

Grâce à l'octroi de la déduction fondée sur des critères de substance, la concurrence pour le capital productif est moins affectée que la concurrence pour les bénéficiaires mobiles des entreprises. Cette déduction permet d'inciter les entreprises à implanter le plus de substance possible dans les pays fiscalement attractifs.

5.8.4 Charge administrative

Le pilier 2 entraîne également un surcroît de charges sur le plan administratif. Le Conseil fédéral s'attend à ce que la réforme touche un peu plus de cent groupes d'entreprises suisses ainsi que les entités d'un peu plus de mille groupes étrangers. Le nombre de groupes d'entreprises étrangers concernés pourrait encore augmenter si des États étrangers venaient à appliquer un seuil de chiffre d'affaires inférieur à 750 millions d'euros pour l'impôt RIR.

Étant donné que l'assiette fiscale suisse diverge de celle de l'OCDE et du G20, les groupes doivent tenir une «comptabilité témoin», ce qui signifie qu'il ne suffit pas d'examiner si la charge fiscale est inférieure ou supérieure à 15 % selon les dispositions en vigueur en matière de calcul du bénéfice. Il est donc possible que même des groupes présentant une charge fiscale supérieure à 15 % soient soumis à un impôt complémentaire suisse, tandis que dans certains cas, des entreprises présentant une charge fiscale inférieure à 15 % pourraient ne pas être affectées dans les cas où l'assiette fiscale suisse s'avérerait plus large que celle de l'OCDE et du G20. Étant donné que le projet conjoint de l'OCDE et du G20 repose sur une approche pays par pays, les chiffres-clés calculés au niveau des sociétés individuelles doivent être agrégés. Le groupe doit calculer sa charge fiscale en Suisse d'après les dispositions de l'OCDE et du G20 et transmettre les informations à l'ensemble des pays concernés.

L'augmentation de la charge administrative des groupes nationaux soumis à un impôt RIR s'étend en outre à leurs sociétés étrangères, étant donné qu'il convient alors également de vérifier si la charge fiscale étrangère est inférieure à l'imposition minimale. On ne sait pas dans quelle mesure le mécanisme de règlement des différends contribuera à réduire les marges d'interprétation et donc à accroître la sécurité juridique des parties impliquées dans la procédure.

5.9 Conséquences économiques et financières de la mise en œuvre nationale de l'imposition minimale

L'évaluation des conséquences économiques du pilier 2 en Suisse apparaît, au mieux, mitigée (voir ch. 5.8). Il est donc légitime de se demander en quoi un transfert dans le droit national s'impose, s'il n'est pas certain que les nouvelles règles représentent un progrès économique par rapport au statu quo.

Dans le même temps, le non-transfert dans le droit national ne conférerait aucun avantage à la Suisse si les États étrangers venaient à introduire un impôt RIR ou un impôt RPII. Le transfert des règles de l'OCDE et du G20 dans le droit national ne peut donc pas empêcher la hausse de la charge fiscale des groupes actifs en Suisse. Malgré tout, de sérieux motifs plaident en faveur d'un transfert des règles de l'OCDE et du G20 dans le droit national:

- Leur mise en œuvre garantit à la Suisse d'obtenir les recettes issues d'un impôt complémentaire. Sinon, ces recettes profiteraient à des États étrangers.
- Dans le sens où les recettes demeurent en Suisse au lieu de s'envoler vers l'étranger, la marge de manœuvre s'agrandit en matière de politique financière. Cette marge peut aussi être utilisée pour la prise de mesures visant à pérenniser l'attrait de la place économique.
- Le prélèvement en Suisse de l'impôt complémentaire suisse permet d'éviter aux groupes concernés des procédures fiscales supplémentaires à l'étranger.

En fin de compte, les modalités concrètes de la mise en œuvre déterminent également les effets incitatifs dans les rapports intercantonaux. Le projet conjoint de l'OCDE et du G20 affecte surtout les cantons les plus attractifs sur le plan fiscal, bien qu'avec l'application de mesures spéciales de la RFFA dans chaque canton, les groupes risquent de se voir soumis à l'imposition minimale de l'OCDE et du G20. Le pilier 2 se répercute indirectement sur la concurrence fiscale intercantonale, étant donné que l'imposition minimale exerce une action restrictive sur celle-ci. Cet effet est légèrement plus faible dans le cadre de la concurrence intercantonale que sur la scène internationale. Tout d'abord, le *blending international* permet de «compenser» une charge fiscale très faible dans un canton par une charge fiscale plus élevée dans un autre canton. Les cantons fiscalement attractifs demeurent donc incités à proposer des charges fiscales inférieures à l'imposition minimale. La mise en œuvre nationale veille en outre à maintenir la compatibilité du système fédéral avec les mesures incitatives. À cet effet, les recettes supplémentaires issues de l'impôt complémentaire suisse reviennent aux cantons qui présentent une fiscalité avantageuse²⁴.

Du point de vue d'un canton présentant une charge fiscale supérieure à l'imposition minimale, la concurrence fiscale serait quelque peu freinée. Étant donné que beaucoup de ces cantons ne se situent que légèrement au-dessus du seuil minimal, il ne faut pas s'attendre à des modifications notables en matière de fiscalité. Les mesures adoptées dans le cadre de la RFFA pourraient tout au plus être rééquilibrées.

²⁴ Les cantons sont souverains en matière de barèmes. Dans les cantons à fiscalité élevée comme dans ceux à faible fiscalité accueillant de «gros» contribuables, il pourrait être mis en place des mesures incitatives visant à différencier ces contribuables des autres à l'aide de taux d'imposition spéciaux. Un tel cas de figure ne saurait être évité sans modification de la LHID, mais devrait être d'importance moindre dans la pratique.

Du point de vue des effectifs nécessaires, il faut s'attendre à une augmentation de la charge, aussi bien au niveau fédéral que cantonal. Un besoin supplémentaire de ressources se fera ressentir au niveau de l'administration fédérale, puisque l'AFC fonctionnera comme interlocutrice et intermédiaire auprès des cantons concernés et des autorités fiscales étrangères. Par ailleurs, la Confédération devra faire face à des charges de personnel supplémentaires en raison de sa fonction de surveillance des cantons. Enfin, les dépenses augmenteront puisqu'il s'agira de mettre en place l'infrastructure informatique nécessaire.

Bien qu'il incombe aux groupes de tenir une «comptabilité témoin», les autorités fiscales cantonales sont chargées de la contrôler. Il faut donc également s'attendre à un besoin accru en effectifs au niveau cantonal (sensiblement plus marqué qu'au niveau fédéral), étant donné que la taxation des entreprises concernées va se complexifier en raison du chevauchement du droit actuel et du nouveau droit. Ce besoin accru en personnel au niveau des cantons découle du principe de fédéralisme.

Dans l'ensemble, de solides arguments plaident en faveur d'un transfert des règles à l'échelon national. À la lumière de considérations économiques, leur transfert, y compris l'introduction de l'impôt complémentaire suisse, semble indéniablement plus favorable que leur non-transfert.

6 Aspects juridiques

6.1 Constitutionnalité

Compte tenu du principe de base du fédéralisme (art. 3 Cst., Souveraineté des cantons), la Cst. définit les impôts que la Confédération est habilitée à percevoir et les principes devant être respectés à ce titre. Dans le cadre du présent projet, le Conseil fédéral demande un nouvel article constitutionnel (art. 129a, Cst.) ainsi qu'une disposition transitoire s'y rapportant.

Pour les deux piliers, le projet conjoint de l'OCDE et du G20 établit une différence de traitement entre certains groupes ou entités constitutives d'un groupe et d'autres. Cette différence de traitement est réglée à l'art. 129a Cst. Le législateur fédéral a en outre la possibilité, si nécessaire, de déroger à d'autres principes d'imposition constitutionnels (voir ch. 4.1).

Au-delà du champ d'application défini à l'art. 129a Cst., les principes d'imposition constitutionnels demeurent en vigueur et ne font l'objet d'aucun changement.

6.2 Compatibilité avec les engagements internationaux de la Suisse

La Suisse a conclu des CDI avec plus de 100 États partenaires. Ces CDI reposent sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE.

Il découle de l'application de l'impôt RIR et d'impôt RPII que les bénéficiaires d'entités du groupe étrangères sont imposés auprès d'entités du groupe établies en Suisse. La question se pose donc de savoir si l'application de ces règles constitue une violation des CDI, notamment des articles correspondants à l'art. 7 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE dans les CDI en question. L'art. 7 du Modèle de convention fiscale

de l'OCDE prévoit que les bénéficiaires d'une entité de groupe établie dans un État donné sont uniquement imposables dans cet État, ceci dans la mesure où ses bénéficiaires ne relèvent pas d'établissements stables situés dans un autre État.

Toutefois, aux fins des CDI, le principe veut que celles-ci ne doivent en aucun cas être interprétées comme restreignant le droit d'un État contractant d'imposer les personnes établies dans cet État. L'État de domicile d'une personne ne se voit donc limité par une telle convention que si l'une de ses dispositions le prévoit explicitement. Ce principe s'applique également à l'art. 7 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et garantit l'absence de toute violation, selon l'OCDE et le G20, de la CDI lorsqu'un État applique le pilier 2.

Depuis la dernière mise à jour du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, le principe précité y est fixé à l'art. 1, al. 3. Cette nouvelle disposition s'est vue introduite à des fins de clarification. À noter toutefois que le principe en lui-même s'applique indépendamment de la présence ou non de cette disposition dans la CDI. L'introduction et l'application du pilier 2 en Suisse n'entraînent donc en principe aucune violation des CDI suisses pour les entités de groupes suisses à l'égard des entités de groupes étrangères.

Un obstacle se présente néanmoins dans les cas de figure où des impôts sont prélevés selon la règle RIR auprès d'une entité de groupe suisse sur des bénéficiaires d'un établissement stable étranger. Le cas échéant, les CDI suisses obligent en effet la Suisse à renoncer, en sa qualité d'État de domicile, à imposer de tels bénéficiaires. Il est possible de contourner cet obstacle en appliquant la règle dite «*Switch-over Rule*» (SoR), qui permet dans de telles situations de remplacer la méthode de l'exemption par la méthode d'imputation.

L'imposition de l'État du marché conformément au pilier 1 doit être introduite au moyen d'une convention multilatérale (voir ch. 1.1.1), qui assure ainsi la compatibilité avec les engagements internationaux.

6.3 Forme de l'acte législatif

Dans l'attente de l'introduction d'une loi, une révision partielle de la Cst. habilitera le Conseil fédéral à édicter des dispositions d'exécution du pilier 2 par voie d'ordonnance. La disposition transitoire de la Constitution contient les grandes lignes de l'ordonnance temporaire. Une loi fédérale ultérieure devrait remplacer l'ordonnance (voir aussi ch. 3.4). L'introduction de la TVA en 1995 a constitué un précédent pour une telle démarche en matière de droit fiscal.

6.4 Frein aux dépenses

Le projet ne crée aucune nouvelle disposition relative à des subventions ni ne prévoit de nouveaux crédits d'engagement / plafonds de dépenses.

Annexe: résumé des effets de la réforme de l'OCDE et du G20 sur l'objectif d'efficacité et d'attrait économique ainsi que sur la charge administrative: pilier 2

Efficacité	
Promotion des innovations	L'incitation à promouvoir les activités de R&D au travers du système fiscal diminue. Les incitations des entreprises à mener des activités de R&D diminuent.
Concurrence entre entreprises	À la suite de la réforme, la tendance en Suisse est d'imposer davantage les grandes entreprises internationales que l'économie locale. S'ensuit une distorsion de la concurrence entre les entreprises concernées et celles qui ne le sont pas, au profit de ces dernières. Les entreprises concernées vont donc tenter de reporter une partie de cette hausse d'impôts sur les fournisseurs de prestations préalables, les consommateurs ou encore les travailleurs.
Réduction du BEPS	La réduction exerce un impact positif sur l'objectif d'efficacité. Le paiement des impôts correspond davantage à la prestation découlant de la fourniture de biens publics / de services d'infrastructure.
Recul de la demande en investissements / travailleurs (adaptations marginales des entreprises)	Perte en investissements et création de valeur. Les recettes issues de quasiment tous les types d'impôts ainsi que des cotisations de sécurité sociale sont affectées négativement.
Attrait économique	
Réduction du BEPS	Les incitations au BEPS dans les zones attrayantes sur le plan fiscal diminuent. L'attrait des pays actuellement avantageux sur le plan fiscal diminue.
Concurrence fiscale pour le capital productif / la déduction fondée sur des critères de substance	L'imposition minimale correspond à un seuil inférieur commun, qui concerne aussi bien le BEPS que la concurrence pour le capital productif. La déduction fondée sur des critères de substance garantit tout de même que les bénéfices puissent continuer à être imposés à moins de 15 % jusqu'à la déduction en question. L'incitation à générer de la substance dans des pays attrayants sur le plan fiscal augmente.
Délocalisation du siège de l'entreprise / fermeture de filiales ou	Outre l'effet direct découlant d'un départ, il en résulte une perte de création de valeur ajoutée pour les fournisseurs de prestations préalables. Les

<p>d'établissements (adaptations discrètes des entreprises)</p>	<p>recettes issues de quasiment tous les autres impôts ainsi que des cotisations de sécurité sociale sont affectées.</p> <p>Dans l'ensemble, la Suisse risque d'être perdante, car de nombreuses sociétés à faible substance sont implantées dans des pays attractifs sur le plan fiscal, ce qui ne compense pas les pertes subies sur le site national, qui fait appel à davantage de main-d'œuvre.</p>
<p>D'autres États revoient également leur politique fiscale afin de mettre en œuvre l'impôt RIR et l'impôt RPII.</p> <p>Les États attractifs sur le plan fiscal haussent la charge fiscale jusqu'au seuil d'imposition minimale.</p>	<p>Une révision du système fiscal ou un transfert des règles au droit national étranger est vraisemblable, les règles étant pensées pour être compatibles avec les mesures incitatives. Seuls quelques États dépourvus d'impôt sur le bénéfice craignent les coûts de transaction résultant de l'introduction d'un tel impôt. Il en résulte:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Peu de recettes supplémentaires (en fonction du changement de comportement d'autres États) découlant d'un éventuel impôt RIR ou RPII. • La Suisse gagne en compétitivité en comparaison avec d'autres places économiques encore plus attractives sur le plan fiscal. • Les États attractifs sur le plan fiscal vont tenter de compenser la réduction de leur compétitivité fiscale à l'aide d'autres leviers.
<p>Concurrence fiscale au sein des cantons / entre cantons</p>	<p>Des répercussions probablement faibles dans l'ensemble:</p> <ul style="list-style-type: none"> • L'incitation des cantons attractifs sur le plan fiscal à continuer de proposer des charges fiscales inférieures à l'imposition minimale est préservée. Les cantons moins attractifs le deviennent relativement plus. • Les cantons seront peut-être incités à rééquilibrer les mesures de la RFFA. • La concurrence fiscale entre cantons se voit quelque peu freinée, la frontière internationale représentant également une frontière intercantonale (bien que moins contraignante en raison du <i>jurisdictional blending</i>). • Aucun changement n'a lieu dans quelques petits cantons à faible charge fiscale, puisqu'aucune entreprise concernée n'y est implantée.
<p>Charges administratives</p>	

Charges liées au contrôle	En découle un surcroît de charges pour les entreprises et les autorités, car deux calculs de l'impôt devront être effectués et contrôlés: charge fiscale selon le statu quo, et charge fiscale selon le pilier 2.
Sécurité juridique	Il en résulte une charge administrative en raison du potentiel accru de litiges (p. ex. l'impôt complémentaire est-il autorisé, l'assiette fiscale locale GLOBE a-t-elle été déterminée de manière uniforme et correcte dans les différents États, etc.).