



# **Rapport explicatif concernant l'ordonnance sur l'imposition minimale des grands groupes d'entreprises (Ordonnance sur l'imposition minimale, OIMin)**

du 17 août 2022

---

---

## Condensé

*Le 22 juin 2022, le Conseil fédéral a adopté le message concernant l'arrêté fédéral sur une imposition particulière des grands groupes d'entreprises (Mise en œuvre du projet conjoint de l'OCDE et du G20 sur l'imposition de l'économie numérique) en vue de le soumettre au Parlement.*

*Avec la présente ordonnance, l'imposition minimale est partiellement mise en œuvre sur la base de la révision de la Constitution qui est en cours d'examen par le Parlement. Les règles types de l'OCDE et du G20 sont déclarées applicables par l'intermédiaire d'un renvoi. L'ordonnance précise également la répartition de la part cantonale aux recettes de l'impôt complémentaire. Les questions en lien avec le droit procédural, notamment, seront envoyées en consultation à une date ultérieure.*

---

# Rapport explicatif

## 1 Contexte

Le 22 juin 2022, le Conseil fédéral a adopté le message concernant l'arrêté fédéral sur une imposition particulière des grands groupes d'entreprises (Mise en œuvre du projet conjoint de l'OCDE et du G20 sur l'imposition de l'économie numérique)<sup>1</sup> en vue de le soumettre au Parlement. Dans le présent rapport, le Conseil fédéral ne reproduit pas le contenu de ce message, mais se contente de récapituler brièvement quelques éléments et renvoie ponctuellement à des passages spécifiques du message.

Le projet conjoint de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) et du Groupe des vingt principaux pays industrialisés et pays émergents (G20) repose sur deux piliers<sup>2</sup>:

- le pilier 1 vise à adapter les dispositions internationales en vigueur concernant la répartition fiscale des bénéfices des grands groupes d'entreprises (imposition dans l'État du marché);
- le pilier 2 vise à introduire une imposition minimale pour les grands groupes d'entreprises.

En raison des nombreuses incertitudes qui subsistent, le Conseil fédéral juge indiqué de procéder par étapes pour la mise en œuvre nationale. Dans un premier temps, une nouvelle norme constitutionnelle doit donner à la Confédération la compétence de mettre en œuvre le projet conjoint de l'OCDE et du G20. Une disposition transitoire habilite le Conseil fédéral à régler temporairement, par voie d'ordonnance, l'imposition minimale, ce qui rend possible une entrée en vigueur au 1<sup>er</sup> janvier 2024. Cette disposition transitoire contient des paramètres juridiquement contraignants pour l'ordonnance provisoire du Conseil fédéral. Enfin, une loi fédérale viendra abroger ladite ordonnance.

La disposition transitoire inscrite dans la Constitution (Cst.)<sup>3</sup> prévoit la mise en œuvre de l'imposition minimale par l'intermédiaire d'un impôt complémentaire<sup>4</sup>. Ce dernier doit permettre à la Suisse de garantir, sur son territoire, l'imposition minimale des groupes d'entreprises et des entités constitutives concernés (*qualified domestic minimum top-up tax* ou impôt complémentaire suisse). En outre, la Suisse doit faire usage des nouveaux droits d'imposition lorsqu'un groupe d'entreprises actif sur son territoire n'atteint pas l'imposition minimale à l'étranger (règle d'inclusion du revenu [RIR] et règle relative aux paiements insuffisamment imposés [RPII]). De cette façon, les recettes fiscales supplémentaires iront à la Suisse et non à d'autres États, et les

<sup>1</sup> Message du Conseil fédéral concernant l'arrêté fédéral sur une imposition particulière des grands groupes d'entreprises (Mise en œuvre du projet conjoint de l'OCDE et du G20 sur l'imposition de l'économie numérique), FF 2022 1700, ci-après: message sur l'arrêté fédéral

<sup>2</sup> Cf. aussi message sur l'arrêté fédéral, ch. 1.1

<sup>3</sup> RS 101

<sup>4</sup> Cf. aussi message sur l'arrêté fédéral, ch. 4

---

entreprises établies dans sa juridiction seront à l'abri de procédures fiscales supplémentaires à l'étranger. Dans ce contexte, il est indispensable que le dispositif mis en place par la Suisse corresponde aux règles types de l'OCDE et du G20. Dans le cas contraire, les entreprises risquent d'être soumises à une double imposition, à la fois en Suisse et à l'étranger<sup>5</sup>.

L'impôt complémentaire est un impôt fédéral direct, qui relèvera de la compétence des cantons. Grâce à cette mise en œuvre fédéraliste, les cantons resteront incités à proposer une charge fiscale compétitive. Par ailleurs, les recettes supplémentaires qu'ils percevront ainsi seront prises en compte dans la péréquation financière nationale.

Il n'est pas possible d'estimer précisément les conséquences financières de la réforme<sup>6</sup>. En effet, les données sont insuffisantes et certains éléments de la réforme sont impossibles à chiffrer. Pour la Confédération et les cantons, on table à court terme sur environ 1 à 2,5 milliards de francs de recettes annuelles supplémentaires provenant de l'impôt complémentaire prélevé en cas de sous-imposition en Suisse par rapport à l'imposition minimale. Un quart de ce montant, soit entre 250 et 650 millions de francs, reviendra à la Confédération et les trois quarts restants, soit entre 800 millions et 2 milliards de francs environ, seront perçus par les cantons. La réforme n'aura pas d'incidence sur les finances de la Confédération, puisque les recettes tirées de l'impôt complémentaire, déduction faite des dépenses supplémentaires liées à la péréquation financière et à la compensation des charges, seront utilisées dans le cadre d'un financement spécial de mesures supplémentaires de promotion de la place économique. Concernant les recettes susceptibles d'être encaissées si l'imposition minimale n'est pas atteinte à l'étranger, tout porte à croire que la plupart des autres États mettront en œuvre l'imposition minimale sur leur propre territoire, ce qui limitera fortement le potentiel de recettes pour la Suisse. Des recettes significatives resteront néanmoins possibles dans certains cas.

La réforme entraînera une diminution de l'attrait fiscal de la place économique suisse. Les stratégies d'adaptation qu'adopteront les entreprises auront un impact négatif sur les recettes de presque tous les impôts ainsi que sur celles provenant des contributions sociales. Cependant, pour l'ensemble des échelons de l'État, des augmentations de recettes restent probables même après ces adaptations.

Selon la disposition transitoire, 25 % des recettes supplémentaires reviendront à la Confédération. Cette dernière doit affecter à la promotion de l'attrait de la place économique suisse sa part du produit brut de l'impôt complémentaire après déduction des dépenses supplémentaires induites au titre de la péréquation financière et de la compensation des charges (art. 197, ch. 15, al. 8, des dispositions transitoires relatives à l'art. 129a Cst.). Les mesures de promotion de la place économique qui seront ainsi financées n'ont pas encore été définies. La Confédération a commencé à examiner les axes possibles, notamment avec les cantons. Les discussions viennent toutefois seulement de commencer<sup>7</sup>. En temps voulu, le Conseil fédéral précisera le cadre juridique de l'utilisation des fonds, tant sur le plan du contenu que du calendrier.

<sup>5</sup> Cf. ch. 4.1.2 du message sur l'arrêté fédéral

<sup>6</sup> Cf. message sur l'arrêté fédéral, ch. 6, pour le paragraphe suivant également

<sup>7</sup> Cf. message sur l'arrêté fédéral, ch. 4.2

---

## 2 Grandes lignes du projet

### 2.1 Nouvelle réglementation proposée

L'art. 197, ch. 15, al. 1, Cst. confère au Conseil fédéral la compétence d'introduire, temporairement et par voie d'ordonnance, l'imposition minimale visée à l'art. 129a Cst. Avec la présente ordonnance, le Conseil fédéral fait usage de cette compétence. Le principe de base de l'imposition minimale est exposé dans le message sur l'arrêt fédéral (ch. 5.2.1). Les explications détaillées concernant les règles types peuvent être consultées dans le commentaire de l'OCDE et du G20<sup>8</sup>; des exemples sont également présentés à titre illustratif<sup>9</sup>.

Les éléments déjà réglés de manière définitive dans l'art. 197, al. 15, Cst. ne sont pas répétés dans le cadre de la présente ordonnance (par ex. déductibilité de l'impôt complémentaire au sens de la let. k, et calcul des impôts déterminants, des bénéfices déterminants et du taux d'imposition effectif).

L'ordonnance porte avant tout sur l'applicabilité des règles types et sur la mise en œuvre fédérale en Suisse (imputation de l'impôt complémentaire aux entités constitutives, notamment).

- **Applicabilité des règles types:** Les règles types adoptées le 14 décembre 2021 par le Cadre inclusif sur le BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) et publiées le 20 décembre 2021 sont déclarées applicables par l'intermédiaire d'un renvoi. Procéder ainsi permet de garantir au mieux la compatibilité avec les réglementations internationales.
- **Imputation aux entités constitutives et répartition de la part cantonale:** Les recettes provenant de l'impôt complémentaire reviennent à 75 % aux cantons, ces derniers tenant compte des communes de manière appropriée. Participent à l'impôt complémentaire suisse tous les cantons dans lesquels des entités constitutives ont contribué à ce que l'imposition minimale ne soit pas atteinte. Les cantons dans lesquels la charge fiscale des entités constitutives dépasse déjà l'imposition minimale ne sont en principe pas considérés. La part cantonale est répartie proportionnellement à la sous-imposition.

L'imputation s'appuie sur les états financiers individuels établis par les entités constitutives pour la clôture consolidée conformément aux règles de l'OCDE et du G20. Pour les exploitations commerciales, les établissements stables et les immeubles situés dans plusieurs cantons, la répartition des recettes se base sur la jurisprudence du Tribunal fédéral visant à éviter la double imposition intercantonale. Cette simplification est nécessaire, car les objets fiscaux d'une entité constitutive suisse ne sont pas obligés d'établir des comptes individuels. Ils n'y sont

<sup>8</sup> <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two-commentary.pdf> (en anglais uniquement)

<sup>9</sup> <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-erosion-model-rules-pillar-two-examples.pdf> (en anglais uniquement)

---

également pas tenus selon les règles de l'OCDE et du G20, qui ne les considèrent pas non plus comme des entités constitutives. L'utilisation de la clé de répartition simplifiée permet de réduire la complexité pour les groupes d'entreprises concernés. Néanmoins, il est par conséquent possible que, dans certains cas, des cantons participent aux recettes alors même que la charge fiscale des entreprises, établissements stables ou immeubles installés sur leur territoire dépasse l'imposition minimale. En outre, les résultats peuvent être différents selon si le canton abrite ou non une entité ayant une personnalité juridique propre.

Certaines dispositions ne pourront être définies qu'ultérieurement. Le cadre de mise en œuvre (*Implementation Framework*), qui facilitera la coordination des règles relatives à l'imposition minimale entre les États concernés, ne devrait être finalisé par l'OCDE et le G20 qu'à la fin de l'année 2022. Cela signifie que plusieurs points importants pour la mise en œuvre, notamment en lien avec la procédure, resteront ouverts au moins jusqu'à la fin de l'année. En outre, des discussions sont encore en cours pour déterminer quels cantons, auxquels sont fiscalement rattachées les entités constitutives soumises à l'impôt complémentaire, doivent finalement effectuer la taxation de l'impôt complémentaire. Cette partie de l'ordonnance sera donc rédigée et envoyée en consultation à une date ultérieure. Il s'agit en particulier de dispositions précisant quelles entités constitutives doivent finalement verser quelle part de l'impôt complémentaire ainsi que des dispositions relatives à la procédure, à la surveillance exercée par l'Administration fédérale des contributions, aux voies de recours et au droit pénal.

## 2.2 Mise en œuvre

Le Conseil fédéral prévoit une entrée en vigueur au 1<sup>er</sup> janvier 2024. Toutefois, si la mise en œuvre dans d'autres pays devait prendre du retard, le Conseil fédéral réexaminera la date d'entrée en vigueur de l'ordonnance, raison pour laquelle celle-ci n'est pas encore fixée dans le projet d'ordonnance.

Le Département fédéral des finances consultera les commissions compétentes des deux Chambres avant de soumettre le projet au Conseil fédéral.

## 3 Commentaire des différents articles

*Art. 1*

*Al. 1*

L'*art. 1* règle le champ d'application de l'ordonnance (impôt RIR, impôt RPII, impôt complémentaire suisse). Si l'imposition minimale n'est pas atteinte dans une juridiction fiscale étrangère, l'impôt complémentaire international s'applique (*let. b*); si elle n'est pas atteinte en Suisse, c'est l'impôt complémentaire suisse qui est perçu (*let. a*). L'*art. 1* se fonde sur l'art. 197, ch. 15, al. 1, Cst. L'impôt est calculé à partir des bé-

---

néfices des unités constitutives. Ces derniers sont déterminés sur la base des prescriptions des règles types. Le taux de l'impôt complémentaire est notamment appliqué à l'excédent de bénéfice.

*Al. 2*

Le rattachement fiscal est déterminé sur la base des critères utilisés pour l'impôt fédéral direct.

*Art. 2*

*Al. 1*

Les règles types de l'OCDE et du G20 sont formulées de manière très détaillée et concrète dans de nombreux domaines (par ex. concernant l'assiette fiscale). La Suisse dispose donc, sur ces points, d'une marge de manœuvre très limitée si elle veut que sa réglementation soit compatible avec les normes internationales. L'*al. 1* fait usage de la compétence visée à l'art. 197, ch. 15, al. 4, 2<sup>e</sup> phrase, Cst., habilitant le Conseil fédéral à déclarer applicables les règles types. La transposition se fait par l'intermédiaire d'un renvoi statique. Les règles types sont uniquement applicables dans la mesure où elles sont compatibles avec les dispositions de l'ordonnance et avec les autres dispositions légales fédérales. La Suisse peut ainsi établir, pour l'avenir proche, une réglementation appropriée et garantir le respect du principe de légalité. Le Conseil fédéral vérifiera la conformité juridique d'une nouvelle version ultérieure des règles types et adaptera l'ordonnance le cas échéant. Un renvoi dynamique serait problématique sur le plan constitutionnel et n'est pas prévu dans la disposition transitoire de la Constitution.

Les règles types sont transposées dans le droit national par l'intermédiaire d'un renvoi statique direct. Dans la mesure où elles concernent l'impôt complémentaire international, les règles types sont applicables directement telles quelles. En revanche, lorsqu'elles se rapportent à l'impôt complémentaire suisse, les règles types doivent être appliquées «*par analogie*», car seule y est réglée la perception de l'impôt complémentaire *international* (cf. art. 5).

Les traductions officielles de l'OCDE et du G20 dans les langues nationales de la Suisse sont valables au même titre que la version anglaise (actuellement, seule cette dernière est disponible).

*Al. 2*

Afin de garantir l'acceptation internationale de l'application du droit, l'interprétation des règles types doit notamment s'appuyer sur le commentaire afférent et sur les réglementations pertinentes (par ex. cadre de mise en œuvre «*Implementation Framework*»). Cela est particulièrement important concernant l'impôt complémentaire suisse, pour lequel les règles types s'appliquent *par analogie* selon l'ordonnance. Si

---

le commentaire ou les réglementations sont mis à jour, il convient de vérifier par une interprétation quelle version doit être déterminante.

*Al. 3*

Les règles types contiennent à 35 reprises la mention «*insert name of implementing jurisdiction*». Pour la mise en œuvre en Suisse, il convient de remplacer ces passages par «Switzerland» ou «Suisse» dans les règles types. Ainsi, par exemple, la RIR s'applique lorsque la société mère ultime d'un groupe est domiciliée en Suisse (*art. 2.1.1* des règles types).

*Art. 3*

L'expression «entité constitutive» n'apparaît pas encore dans le droit fiscal suisse actuel. C'est pourquoi il convient de clarifier, à l'aide d'une définition légale, qu'elle fait référence aux «*Constituent Entities*» au sens des règles types de l'OCDE et du G20.

*Art. 4*

*Al. 1*

L'*al. 1* définit à partir de quel chiffre d'affaires un groupe d'entreprises entre dans le champ d'application de l'imposition minimale. Pour cela, il faut que la société mère ultime réalise, selon ses comptes annuels consolidés, un chiffre d'affaires annuel de 750 millions d'euros ou plus.

*Al. 2*

Les États de résidence de sociétés mères ultimes de groupes d'entreprises peuvent déclarer l'imposition minimale applicable à leurs groupes d'entreprises à partir d'un seuil de chiffre d'affaires inférieur aux 750 millions d'euros prévus par les règles types. D'un point de vue technique, la RIR est alors déclarée applicable à partir de ce seuil de chiffre d'affaires inférieur pour l'ensemble du groupe d'entreprises, et donc aussi pour ses entités constitutives suisses.

La Suisse doit également appliquer un tel seuil de chiffre d'affaires inférieur pour les entités constitutives suisses de ce groupe d'entreprises dans le cadre de l'impôt complémentaire suisse. Conformément aux considérations fondamentales évoquées lors des travaux pour l'introduction de l'imposition minimale, les recettes fiscales supplémentaires pourront, ici aussi, être perçues par la Suisse, et les entreprises établies dans sa juridiction seront à l'abri de procédures supplémentaires à l'étranger.

Il s'agit d'un cas d'application de l'art. 197, ch. 15, al. 4, Cst.

---

*Al. 3*

Par souci de clarté, il convient de souligner que l'impôt complémentaire suisse ne dépend pas de l'État auquel est rattaché fiscalement la société mère ultime du groupe d'entreprises. Cela signifie également que l'impôt complémentaire suisse est perçu indépendamment du fait que l'État en question introduit, ou non, l'imposition minimale.

*Art. 5*

L'*art. 5* se fonde sur l'*art. 197*, ch. 15, al. 1, Cst. et dispose que l'impôt complémentaire suisse est calculé selon les dispositions des règles types. Il garantit ainsi que l'imposition minimale est atteinte en Suisse.

La formule utilisée pour calculer l'impôt complémentaire dans les règles types (*art. 5.2.3*) prévoit une déduction de l'impôt complémentaire national dans la juridiction fiscale concernée. Seule la différence doit ensuite être versée en tant qu'impôt RIR ou impôt RPII. Étant donné que l'impôt complémentaire suisse représente l'impôt complémentaire national dans cette formule, il ne peut pas être déduit dans le calcul. Cette précision des règles types s'applique également à toutes les autres dispositions qui renvoient à l'*art. 5.2.3*.

Dans la mesure où les règles types ne prévoient pas d'impôt complémentaire, l'impôt complémentaire suisse est également nul. C'est le cas, par exemple, sous l'effet de la règle d'exclusion de *minimis* prévue à l'*art. 5.5* des règles types. Toutefois, afin de ne pas compromettre l'acceptation internationale de la réglementation suisse, l'impôt complémentaire suisse ne dépendra pas de l'existence ou non d'un impôt complémentaire à l'étranger.

*Art. 6*

*Al. 1*

L'impôt complémentaire international prenant la forme d'un impôt RIR ou d'un impôt RPII est calculé sur la base des bénéfices des unités constitutives qui ne sont pas rattachées fiscalement à la Suisse. Dans ce cas, le seuil de chiffre d'affaires de 750 millions d'euro fixé dans les règles types doit être respecté.

*Al. 2*

L'*al. 2* définit les deux cas de figure dans lesquels la RIR est appliquée en Suisse selon les règles types. Le cas décrit à la let. b concerne les sociétés intermédiaires.

*Al. 3*

L'*al. 3* règle les conditions de l'application de la RPII en Suisse.

---

L'*art. 9.3* des règles types prévoit, à certaines conditions, une exclusion transitoire des groupes d'entreprises du champ d'application de la RPII pendant une phase de cinq ans maximum. La Suisse a toutefois le droit de déclarer, malgré tout, la RPII applicable.

L'exclusion de la RPII ouvre une brèche dans l'imposition minimale lorsque le groupe d'entreprises n'est pas soumis à un impôt RIR. Comme l'impôt complémentaire suisse entre en application immédiatement, sans phase de transition, cette lacune éventuelle ne concerne, du point de vue de la Suisse, que les bénéficiaires d'entités constitutives étrangères. La Suisse fait usage de son droit de déclarer la RPII applicable. Il est dans son intérêt que le plus d'États possible introduisent l'imposition minimale. Dans le cas contraire, elle se retrouverait confrontée à des places économiques concurrentes plus attractives sur le plan fiscal. Outre la RIR, l'introduction complète de la RPII est un autre élément permettant à la Suisse d'inciter les autres pays à faible fiscalité à mettre en œuvre l'imposition minimale. De plus, la Suisse évite que les groupes d'entreprises qui possèdent la plus grande partie de leurs actifs corporels en Suisse ne contourneront, pendant la phase de transition, l'impôt complémentaire international en transférant leur siège dans une autre juridiction fiscale n'ayant pas introduit la règle relative à l'imposition minimale.

#### *Art. 7*

Pour le calcul de l'impôt complémentaire international, les dispositions pertinentes des règles types sont directement applicables.

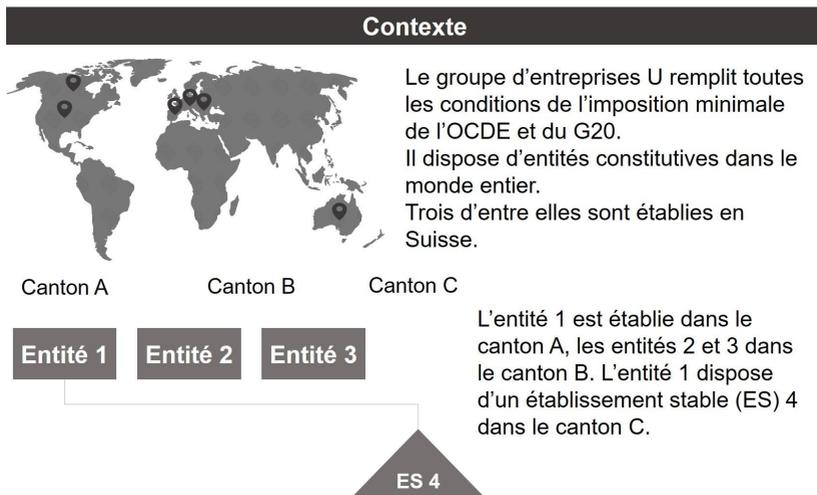
#### *Art. 8*

L'*art. 8* règle l'imputation de l'impôt complémentaire suisse (*al. 1*) et de l'impôt RPII (*al. 2*) aux entités constitutives en Suisse. Cette imputation consiste à déterminer quelle part de l'impôt complémentaire doit être supportée par quelle entité constitutive. Si une entité constitutive assume un impôt complémentaire qui ne lui est pas imputé, l'impôt doit lui être remboursé par l'entité constitutive à laquelle il est réellement imputé. L'absence de remboursement peut entraîner une prestation appréciable en argent ou un apport dissimulé de capital auprès de l'entité constitutive qui aurait dû effectuer le remboursement. L'imputation aux entités constitutives sert de base pour la répartition du produit brut de l'impôt complémentaire suisse aux cantons (*art. 9*).

Conformément à l'*art. 2.1.1* des règles types, l'impôt RIR est en principe imputé à la société du groupe la plus élevée située en Suisse. Il peut s'agir de la société mère ultime ou d'une société intermédiaire du groupe.

L'imputation découle de l'*art. 197*, ch. 15, al. 2, let. i et j, Cst. Des précisions sont apportées ci-après concernant l'imputation de l'impôt complémentaire suisse et de l'impôt RPII.

Les figures ci-dessous illustrent, à l'aide d'un exemple, l'imputation aux entités constitutives.



## Étape 1: calcul de l'impôt complémentaire suisse

L'impôt complémentaire suisse est calculé comme suit:

Calcul du montant total de l'impôt complémentaire suisse			
Bénéfice déterminant		Impôts déterminants	
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 doivent être agrégés (y c. ES 4). 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 %).

		Taux d'imposition effectif	
Imposition actuelle	3000	13,5 %	405

Bénéfice déterminant		Impôts	
Imposition actuelle	3000	13,5 %	405
Imposition de 15 % avant déduction de substance	3000	15 %	450

L'imposition minimale de 15 %, avant déduction de substance, exigée par l'OCDE et le G20 s'élève à 450. À partir de ce montant peut être calculé le taux de l'impôt complémentaire (1,5 %).

Taux de l'impôt complémentaire		
		1,5 %

Bénéfice déterminant		Déduction de substance	Excédent de bénéfice
Entité 1 canton A	1000	400	600
Entité 2 canton B	1000	800	200
Entité 3 canton B	1000	200	800

En soustrayant la déduction de substance du bénéfice déterminant, on obtient l'excédent de bénéfice.

Excédent de bénéfice	Taux de l'impôt complémentaire	Impôt complémentaire suisse
1600	1,5 %	24

Le montant de l'impôt complémentaire en Suisse est obtenu en appliquant le taux de l'impôt complémentaire à l'excédent de bénéfice.

## Étape 2: imputation

L'imputation aux entités constitutives est réglée à l'al. 1 et le cas particulier de l'imputation à un établissement stable à l'al. 3. La répartition du produit brut entre les cantons est, elle, définie à l'art. 9.

### Al. 1

Si un groupe d'entreprises comprend plusieurs entités constitutives, l'impôt complémentaire suisse est imputé aux entités situées en Suisse au prorata de leur responsabilité respective dans le fait que l'imposition minimale n'a pas été atteinte. Les entités qui atteignent le montant de l'imposition minimale ne doivent donc pas verser de part. La répartition entre les entités constitutives se fait proportionnellement au montant de la sous-imposition. Elle s'appuie sur l'état financier individuel établi par l'entité constitutive pour la clôture consolidée conformément aux directives de l'OCDE et du G20 (sans *blending* par États). Est également pris en compte, conformément aux règles types, le pourcentage imputable aux actifs corporels et aux charges salariales (appelé *carve-out* ou déduction fondée sur des critères de substance). Ainsi, les entités constitutives faisant valoir une déduction fondée sur des critères de substance plus faible reçoivent potentiellement une part plus importante de l'impôt complémentaire suisse malgré un niveau d'imposition cantonal plus élevé.

L'imputation de l'impôt complémentaire suisse s'effectue comme suit:

#### Imputation du montant de l'impôt complémentaire suisse aux entités constitutives

	Taux de l'impôt compl. par entité constitutive	Excédent de bénéfice *		Impôt compl. suisse par entité constitutive
Impôt compl. suisse				24
Entité 1 canton A	2,5 %	600	15	14,4
Entité 2 canton B	5 %	200	10	9,6
Entité 3 canton B				0

L'imputation à l'entité constitutive se fait sur la base des états financiers individuels des entités qui n'atteignent pas l'imposition minimale. Il en résulte un «impôt complémentaire arithmétique par entité» pour l'imputation de l'impôt complémentaire suisse. En appliquant ce rapport au montant de l'impôt complémentaire suisse, on obtient la part de l'impôt complémentaire suisse imputé aux différentes entités constitutives.

Les établissements stables d'entités constitutives étrangères sont considérés comme des entités constitutives. Par conséquent, l'imputation s'effectue également pour eux selon les règles exposées ci-dessus.

*Al. 2*

L'al. 2 règle l'imputation de l'impôt RPII aux entités constitutives en Suisse. Cet impôt résulte d'une sous-imposition à l'étranger. L'imputation est calculée sur la base des actifs corporels et des charges salariales, comme le prévoient les dispositions des règles types concernant la répartition de ces impôts complémentaires entre les juridictions fiscales.

*Al. 3*

L'al. 3 règle l'imputation de l'impôt complémentaire aux exploitations commerciales, établissements stables et immeubles (objets fiscaux) d'entités constitutives suisses situés dans plusieurs cantons. Ces objets fiscaux ne sont pas considérés comme des entités constitutives au sens des règles types. Une clé de répartition simplifiée est nécessaire pour l'imputation, car les établissements stables et les immeubles d'entités constitutives suisses ne sont pas tenus d'établir des comptes individuels selon les règles types. L'al. 3 se fonde sur l'art. 197, ch. 15, al. 4, Cst.

Pour le groupe d'entreprises considéré, on obtient le calcul suivant concernant le montant de l'impôt complémentaire suisse imputé à l'établissement stable:

<b>Calcul de l'impôt complémentaire suisse pour le canton C, ES 4 inclus</b>				
	<b>Bénéfice déterminant</b>	<b>Impôts déterminants</b>	<b>Excédent de bénéfice</b>	<b>Impôt complémentaire suisse</b>
Entité 1 canton A	1000	125	600	14,4
				10,1
	<b>Bénéfice</b>	<b>Impôts</b>		
ES 4 canton C	350	63		4,3

Pour l'imputation aux cantons A et C, une clé de répartition de 70 % (canton A) et 30 % (canton C) est appliquée conformément aux règles du droit fédéral concernant l'interdiction de la double imposition intercantonale. Le bénéfice du canton C selon le droit fiscal suisse s'établit ainsi à 350. L'impôt suisse sur le bénéfice s'élève à 63.

Cette clé de répartition de 70:30 est aussi appliquée pour la répartition de l'impôt complémentaire suisse entre les cantons A et C.

Il en ressort que l'établissement stable se voit imputé une part de l'impôt complémentaire suisse, bien que la charge fiscale à laquelle il est soumis dépasse 15 %.

Une imputation identique est effectuée pour les différents objets fiscaux dans le cadre de l'impôt RPII.

---

### *Art. 9*

L'*art. 9* règle la répartition du produit brut de l'impôt complémentaire entre les trois échelons de l'État. La part cantonale de l'impôt RIR revient intégralement au canton dans lequel est établie l'entité constitutive la plus élevée du groupe. L'*al. 1* règle la répartition pour les entreprises proches de l'État et l'*al. 2* celle des impôts complémentaires suisses et de l'impôt RPII pour tous les autres objets fiscaux et entités constitutives.

Ces dispositions découlent déjà de l'*art. 197*, ch. 15, al. 2, let. i et j, Cst.

### *Al. 1*

L'*al. 1* règle la répartition du produit brut de l'impôt complémentaire d'entités constitutives exonérées de l'impôt sur le bénéfice appartenant à la Confédération, aux cantons et aux communes. En général, ces institutions ne devraient pas être soumises à l'imposition minimale (art. 1.5.1 en relation avec l'*art. 10.1* des règles types). Cette règle est valable, d'une part, lorsque les entités ne disposent pas d'une présence physique à l'étranger, et d'autre part lorsqu'elles accomplissent des missions de service public sans exercer la moindre activité commerciale. Si cette exception prévue par le projet de l'OCDE et du G20 ne peut s'appliquer, l'institution est redevable d'un impôt complémentaire lorsqu'elle dépasse le seuil de chiffre d'affaires et que l'imposition minimale n'est pas atteinte, et ce même si elle ou ses activités sont exonérées selon l'*art. 56* LIFD. Le produit brut de l'impôt généré par ces entités constitutives doit revenir en intégralité à l'échelon étatique dont il relève. L'*al. 1* met en œuvre et précise l'*art. 197*, ch. 15, al. 6, dernière phrase, Cst.

### *Al. 2*

L'imputation de l'impôt complémentaire aux entités constitutives sert de base à la répartition de la part cantonale. La part cantonale revient ainsi aux cantons dans lesquels sont situées les entités constitutives auxquelles est imputé l'impôt complémentaire. Il en va de même en ce qui concerne les exploitations commerciales, établissements stables et immeubles d'entités constitutives suisses.

L'*al. 2* suit les prescriptions de l'*art. 197*, ch. 15, al. 6, première phrase, Cst.

---

La répartition du produit brut de l'impôt complémentaire se fait comme suit pour le groupe d'entreprise:

**Répartition du montant de l'impôt complémentaire suisse entre la Confédération et les cantons**

	Entité 1	Entité 2	Entité 3	ES 4	Total
Canton A	7,6				7,6
Canton B		7,2			7,2
Canton C				3,2	3,2
Total cantons					<b>18</b>
Total Confédération	2,5	2,4		1,1	<b>6</b>
TOTAL					<b>24</b>

*Art. 10 (Modification de l'ordonnance relative à l'imputation d'impôts étrangers prélevés à la source<sup>10</sup>)*

Les conventions suisses contre les doubles impositions prévoient que les impôts à la source étrangers non récupérables sur les dividendes, intérêts et redevances font l'objet d'une imputation sur les impôts sur le revenu ou sur le bénéfice. Cette imputation est en principe possible jusqu'à concurrence du montant des impôts suisses prélevés sur les revenus correspondants.

La nouvelle phrase introduite à l'art. 8, al. 2, prévoit que les impôts complémentaires ne sont pas pris en compte dans le calcul de ce montant maximum pour l'imputation des impôts étrangers prélevés à la source. Dans le cas de l'impôt complémentaire suisse, cette disposition doit permettre de garantir l'acceptation de la réglementation suisse à l'échelle internationale. Les impôts complémentaires internationaux sont calculés sur les bénéfices des entités constitutives étrangères et ne sont donc pas prélevés sur les revenus concernés par l'imputation.

#### **4 Conséquences**

Les effets de l'ordonnance ont déjà été présentés dans le cadre des dispositions transitoires (cf. ch. 6 du message sur l'arrêté fédéral).

L'application de l'impôt complémentaire suisse aux entités constitutives de groupes d'entreprises qui sont déjà soumis à une RIR à partir d'un seuil de chiffre d'affaires inférieur dans l'État de la société mère ultime n'entraîne pas de charge supplémentaire pour le groupe. Le montant de l'impôt, qui correspond à celui dû dans le cadre de la RIR, doit être payé en Suisse. La procédure peut s'appuyer sur les informations dont le groupe a également besoin pour la RIR. Il n'est pas encore possible de déterminer

<sup>10</sup> RS 672.201

---

si des États appliqueront un seuil de chiffre d'affaires inférieur, et le cas échéant lesquels. Par conséquent, le nombre d'entités constitutives concernées en Suisse reste, lui aussi, encore incertain.

La répartition des recettes de l'impôt complémentaire suisse entre les cantons préserve, dans la mesure du possible, les incitations pour les cantons à continuer à proposer des charges fiscales attractives. Un canton participe aux recettes si sa charge fiscale est inférieure à 15 %. Avec la clé de répartition simplifiée pour les établissements stables et les immeubles (cf. ch. 2), il peut arriver que les cantons à forte imposition reçoivent aussi une part du produit de l'impôt complémentaire. D'un point de vue économique, cette situation n'est pas souhaitable, mais elle ne peut être évitée compte tenu de la charge administrative que cela entraînerait.

Il n'est pas possible d'estimer le montant de l'impôt complémentaire suisse provenant d'entités constitutives appartenant à des pouvoirs publics.

La mise en œuvre de l'imposition minimale de l'OCDE et du G20 s'accompagne d'un surcroît de travail pour l'AFC. Comme indiqué dans le message sur l'arrêt fédéral, les ressources en personnel supplémentaires nécessaires au sein de l'office seront quantifiées et sollicitées ultérieurement. Le présent projet n'a pas d'autre conséquence en matière de personnel.

## **5 Aspects juridiques**

La présente ordonnance se fonde sur l'art. 197, ch. 15, Cst., qui, pour sa part, se réfère à l'art. 129a Cst. Le Conseil fédéral exerce la compétence qui lui est attribuée.