



Berne, le 2 août 2023

Imposition minimale de l'OCDE: effets sur les disparités cantonales et modalités de mise en œuvre par les cantons

Rapport du DFF

Premier rapport en réponse au postulat 22.3893 de la Commission de l'économie et des redevances du Conseil des États

Sommaire

1	Contexte	4
2	État des réflexions cantonales	4
3	Mesures cantonales en matière d'imposition des entreprises	5
4	Autres mesures fiscales et non fiscales.....	5
5	Potentiel de recettes de l'impôt complémentaire	6
6	Péréquation financière nationale	8

Condensé

Le postulat 22.3893 demande au Conseil fédéral de rendre compte, de manière échelonnée, des conséquences spécifiques de la mise en œuvre de l'imposition minimale prévue par l'OCDE et le G20 sur chaque canton ainsi que du degré de mise en œuvre dans les cantons. Le postulat demande quelles seront les conséquences financières, les mesures cantonales dans le domaine fiscal et en dehors et les conséquences sur la péréquation financière nationale (RPT). Il a été demandé que soit présenté, dans ce premier rapport, l'état de la mise en œuvre par les cantons à la date de référence du 31 mai 2023. Les points saillants des réponses cantonales reçues sont résumés ci-après.

Les mesures cantonales sont majoritairement (encore) en cours d'élaboration; une minorité de cantons estiment qu'aucune mesure n'est actuellement nécessaire: La majorité des cantons ne peuvent pas (ou pas encore) donner de réponse définitive à ce stade, mais seulement esquisser des orientations potentielles. Les travaux sont encore en cours, ce qui n'est guère surprenant, compte tenu du contexte international particulièrement dynamique. Une minorité de cantons (**AI, BE, GL, JU, OW, VS, ZH**) ne prévoient actuellement ni de modifications en matière d'imposition des entreprises ni d'autres mesures fiscales ou non fiscales ayant trait à l'utilisation des recettes de l'impôt complémentaire.

Fiscalité des entreprises: modifications sporadiques du barème des impôts sur le bénéficiaire et sur le capital ainsi que des mesures RFFA: Certains cantons (**AG, AR, GE, LU, NE, VD**) prévoient ou ont déjà effectué des modifications de l'impôt sur le bénéficiaire et/ou de l'impôt sur le capital. Des modifications (éventuelles) des allègements fiscaux existants instaurés dans le cadre des mesures spéciales de la RFFA (patent box, déduction pour les dépenses de recherche et de développement) sont mentionnées par quelques cantons (**LU, SG**).

Mesures ayant un caractère de subvention: Un peu plus de la moitié des cantons (**AG, AR, BL, FR, GR, LU, NW, SG, TI, TG, UR, SZ, VD, ZG**) examinent la possibilité de mettre en place des contributions directes aux entreprises. Une partie de ces cantons envisagent d'instaurer des crédits d'impôt remboursables qualifiés (qualified refundable tax credits, QRTC), expressément compatibles avec les prescriptions des règles types de l'OCDE. Bien que de nombreux cantons considèrent les contributions directes comme une option pour lutter contre l'érosion de l'attrait de leur place économique, l'objet de l'encouragement diffère. Certains cantons mentionnent de manière très générale des mesures en faveur de la recherche et du développement (R&D), d'autres entendent (aussi) agir dans le domaine du développement durable (par ex. dans des mesures ESG [environnement, société et gouvernance]¹ [GR; ZG] ou des énergies renouvelables [TG; VD]).

Autres mesures fiscales et non fiscales: Certains cantons réfléchissent à d'autres mesures. On constate ici un large éventail d'orientations, qui comprennent par exemple des mesures visant à augmenter le potentiel de main-d'œuvre qualifiée disponible au sein du pays (par ex. développement de l'accueil des enfants pour ZG) ou encore des allègements fiscaux pour les personnes physiques (par ex. impôt sur la fortune à BL, déduction dégressive pour les bas revenus à LU).

Conséquences financières: Treize cantons (**AG, AI, AR, BL, FR, GE, JU, LU, NE, NW, SZ, UR, ZG**) quantifient les recettes à court terme d'un impôt complémentaire. Si l'on additionne les données cantonales, les recettes potentielles de l'impôt complémentaire à court terme provenant de ces treize cantons s'élèvent à environ 530 millions de francs. Treize cantons, dont certains présentent des recettes potentielles de l'impôt complémentaire importantes, ne donnent pas de chiffres ou tirent leurs données de l'étude de BSS de 2022. Une extrapolation à la Suisse dans son ensemble n'est pas possible en raison des disparités significatives entre les différents contextes cantonaux.

¹ Outre les mesures en faveur de la protection de l'environnement, les critères ESG incluent également la «responsabilité sociale» et une «gouvernance éthique».

Conséquences sur la péréquation financière nationale: *Les conséquences sur la péréquation financière nationale n'ont pas été incluses dans l'objet de l'enquête, car elles nécessitent de connaître au préalable le montant des recettes de l'impôt complémentaire. Elles seront davantage prises en compte dans le message du Conseil fédéral relatif à la législation d'application qui remplacera l'ordonnance sur l'impôt complémentaire et les futurs rapports du Conseil fédéral sur l'exécution et l'efficacité de la péréquation financière entre la Confédération et les cantons.*

Suite de la procédure: *Le prochain compte rendu sera probablement réalisé dans le cadre du message du Conseil fédéral sur la législation d'application.*

1 Contexte

En décembre 2022, le Parlement a adopté la modification constitutionnelle visant à mettre en œuvre le projet de l'OCDE sur l'imposition des grands groupes d'entreprises, qui a été acceptée par le peuple et les cantons lors de la votation du 18 juin 2023. Dans le cadre des débats parlementaires, la Commission de l'économie et des redevances du Conseil des États a déposé le postulat 22.3893, transmis par le Conseil des États. Le postulat est le suivant:

Le Conseil fédéral est chargé de rendre compte à l'Assemblée fédérale des conséquences spécifiques de la mise en œuvre de l'imposition minimale prévue par l'OCDE et le G20 sur chaque canton (recettes supplémentaires, baisse des recettes, évolution des disparités entre les cantons, conséquences pour la péréquation financière et la compensation des charges) ainsi que du degré de mise en œuvre dans les cantons (adaptation des taux d'imposition cantonaux, autres mesures cantonales). Ce compte rendu est réalisé dans le cadre:

- a) de la consultation des commissions sur l'ordonnance provisoire,*
- b) de la publication du message sur les dispositions d'exécution,*
- c) des prochains rapports sur l'exécution et les effets de la péréquation financière entre la Confédération et les cantons (art. 18 de la loi sur la péréquation financière et la compensation des charges).*

Ce premier rapport est établi par le DFF. En ce qui concerne la let. a, l'AFC a mené une enquête auprès de tous les gouvernements cantonaux. Les 26 cantons ont donné leur avis.

Le rapport reflète la situation dans les cantons fin mai 2023. La grille contenant tous les avis des cantons est disponible en annexe. Le présent rapport résume les résultats de l'enquête.

2 État des réflexions cantonales

Certains cantons (**AI, BE, GL, JU, OW, VS, ZH**) ne prévoient actuellement ni de modifications en matière d'imposition des entreprises ni d'autres mesures fiscales ou non fiscales ayant trait à l'utilisation des recettes de l'impôt complémentaire. Pour d'autres cantons (**BS, SH, SO**), on ne sait pas, à la date de référence du 31 mai 2023, quelles modifications seront ou devront être effectuées.

Les cantons restants ont déjà réfléchi à des modifications de l'imposition des entreprises et/ou à l'utilisation des fonds provenant de l'impôt complémentaire. Cependant, de nombreux cantons n'en sont qu'au début de leurs réflexions, qui sont donc encore assez vagues (voir ch. 3 et 4). **AG, AR, BL, GE, LU** et **NE** font exception: ils ont déjà adopté une loi ou ont ouvert une consultation sur un projet.

3 Mesures cantonales en matière d'imposition des entreprises

La majorité des cantons ne souhaitent pas procéder à des modifications de l'imposition des entreprises sur le plan cantonal. Les exceptions sont **AG, AR, GE, LU, NE, SG** et **VD**.

- **AG/AR**: augmentation du taux de l'impôt sur les bénéficiaires (AG: 1.1.2023; AR: 1.1.2024), si une imposition des sociétés étrangères contrôlées² est appliquée à l'étranger, jusqu'au niveau de charge fiscale minimal accepté par l'État étranger.
- **GE**: relèvement général de l'impôt sur le bénéfice au 1^{er} janvier 2024. Cette mesure est justifiée par l'abrogation de la «taxe professionnelle communale» demandée par une initiative populaire. L'assiette de cette dernière porte sur le chiffre d'affaires, les revenus locatifs et l'effectif de l'entreprise.
- **LU**: prévues sont une réduction de l'impôt sur le capital, une augmentation des allègements fiscaux découlant de la *patent box*³ et éventuellement l'instauration d'une déduction R&D supplémentaire⁴, probablement au 1^{er} janvier 2025.
- **NE**: depuis le 1^{er} janvier 2023, un barème cantonal composé de 4 échelons, allant de 3,6 % à 4,5 %, a été mis en place pour l'impôt sur le bénéfice (barème échelonné)⁵, l'échelon le plus élevé s'appliquant aux bénéficiaires nets de plus de 40 millions de francs.
- **SG**: examen d'une suppression éventuelle de la déduction supplémentaire pour la R&D.
- **VD**: un barème cantonal échelonné est prévu, avec 3,33 % pour les bénéficiaires nets jusqu'à 10 millions de francs et 3,75 % pour les bénéficiaires nets supérieurs à 10 millions de francs.

4 Autres mesures fiscales et non fiscales

Mesures non fiscales: Les exigences de la réforme de l'OCDE limitent les instruments à disposition en ce qui concerne les mesures de promotion de la place économique ayant un caractère de subvention. En outre, d'autres engagements internationaux de la Suisse doivent être pris en compte, notamment ceux pris dans le cadre d'accords de libre-échange et de l'Organisation mondiale du commerce. Par ailleurs, il est recommandé de s'aligner sur le droit de l'UE en matière d'aide publique. En vertu des règles types de l'OCDE, les subventions et les crédits d'impôt remboursables qualifiés (*qualified refundable tax credits*, QRTC) sont en principe autorisés.

Un peu plus de la moitié des cantons évaluent la possibilité d'introduire des instruments assimilables à des subventions en faveur des entreprises, parfois sous la forme de QRTC (**AG, BL, GR, SG, TG** et **TI** les mentionnent de manière explicite). Les QRTC sont des subventions déductibles du montant de l'impôt. Pour qu'ils puissent être qualifiés de revenus en vertu des règles types de l'OCDE et n'entraînent pas une réduction des impôts déterminants⁶, ils doivent être versés au plus tard après quatre ans, dans la mesure où ils ne

² Dans le cadre de l'imposition des sociétés étrangères contrôlées, les bénéficiaires de filiales étrangères dont le taux d'imposition est trop bas sont imposés auprès de la société mère, en règle générale selon les prescriptions de l'État de la résidence de la société mère. Souvent, l'imposition des sociétés étrangères contrôlées ne s'applique qu'aux revenus «passifs» (par ex., les paiements relatifs aux intérêts et aux licences).

³ Pour l'imposition des brevets et des droits comparables, voir l'art. 24b LHID.

⁴ Pour la déduction des frais de R&D, voir l'art. 25a LHID.

⁵ Dans le cas d'un barème échelonné, la charge fiscale varie, par exemple en fonction du bénéfice. De tels barèmes présentent une évolution progressive. Au niveau international, les barèmes proportionnels sont plus courants dans le domaine de l'imposition des entreprises.

⁶ Parmi les impôts déterminants selon le projet de l'OCDE figurent l'impôt sur le bénéfice et d'autres impôts équivalents ou prélevés à la place de ce dernier (par ex. impôt sur le capital ou sur les gains immobiliers).

peuvent pas être déduits du montant de l'impôt. Ainsi, un QRTC est versé même en cas de pertes.

La R&D et les mesures ESG sont notamment citées comme objets de l'encouragement visé par les mesures à caractère de subvention. La liste englobe aussi les mesures de formation et de formation continue ainsi que les mesures visant à promouvoir les jeunes pousses et les petites entreprises. D'une manière générale, les instruments semblables à des subventions visés par les cantons diffèrent en ce qui concerne les modalités (QRTC ou non) et l'objet de l'encouragement. Au stade actuel, de nombreux cantons esquissent seulement des orientations potentielles pour des mesures d'encouragement⁷.

En parallèle, un certain nombre de cantons mentionnent des mesures de politique sociale ou bien des mesures dont on peut attendre des effets positifs indirects sur le marché du travail, tels qu'une hausse du potentiel de main-d'œuvre qualifiée (par ex. **ZG**: développement des structures de garde pour enfants pour une meilleure conciliation du travail et de la famille; **UR**: promotion de la formation et des connaissances techniques).

Dans certains cas, des mesures étatiques en matière d'infrastructure sont aussi envisagées (par ex. **SZ**: optimisation dans le domaine de l'urbanisme et des transports; **ZG**: investissements directs dans les transports).

NE a décidé une réduction des cotisations des employeurs de 0,58 % à 0,42 % à compter du 1^{er} janvier 2024 en faveur d'un fonds pour la promotion de la formation professionnelle de base.

Autres mesures fiscales: Certains cantons projettent d'alléger la charge fiscale des personnes physiques dans différents domaines. **BL** a réduit l'impôt sur la fortune depuis le 1^{er} janvier 2023. **AR** examine la possibilité de baisser l'impôt à la source sur les honoraires des membres de conseils d'administration. **SZ** envisage des allègements fiscaux pour les personnes physiques (axes possibles: versement de prestations en capital; déductions pour la garde des enfants par des tiers; déduction pour les intérêts et les capitaux d'épargne). **LU** planifie entre autres une déduction sociale dégressive de 15 % sur l'écart de revenu net jusqu'à 50 000 francs (personnes seules) ou 80 000 francs (couples mariés)⁸; il prévoit aussi une augmentation et une simplification⁹ de la déduction pour enfants. **NW** projette de réviser sa législation fiscale afin d'alléger la charge de la classe moyenne et des familles.

5 Potentiel de recettes de l'impôt complémentaire

Le postulat demande de rendre compte aussi bien du potentiel de recettes de l'impôt complémentaire (avant modifications de comportement) que des conséquences globales de la réforme sur les recettes, c'est-à-dire en tenant compte des modifications de comportement et des éventuelles mesures des cantons. L'AFC n'a pas réalisé d'estimation pour l'échelon cantonal, notamment parce que la détermination de l'impôt complémentaire repose sur une approche consistant à agréger toutes les sociétés établies en Suisse d'un groupe d'entreprises. De cette manière, la charge fiscale très basse d'un canton peut être «compensée» par celle plus élevée d'un autre canton. L'AFC ne connaît cependant pas la

⁷ Sur le plan international aussi les développements en ce qui concerne les règles types de l'OCDE sont encore en cours (par ex. procédure de médiation). Par ailleurs, d'autres États étudient également d'autres instruments d'encouragement. La compatibilité de ces instruments d'encouragement avec les règles types de l'OCDE devra être clarifiée au cas par cas (cf. «Encouragement fiscal de la R&D dans des pays sélectionnés à la lumière de la réforme fiscale de l'OCDE», KPMG, juin 2022).

⁸ La déduction sociale dégressive permet d'alléger de manière ciblée la charge des revenus les plus faibles. Avec un seuil de déduction de 50 000 francs pour les personnes seules, la réduction de la base de calcul serait de 1500 francs pour un revenu net de 40 000 francs (15 % * (50 000 - 40 000)) et pour un revenu net de 30 000 francs, le revenu imposable diminuerait de 3000 francs. Les personnes seules qui ont un revenu supérieur ou égal à 50 000 francs ne bénéficieraient pas de cette mesure. Ces indications s'appliquent aussi aux couples mariés en tenant compte d'un seuil de déduction plus élevé.

⁹ LU prévoit de simplifier la déduction pour enfants en passant de 4 échelons actuellement à 2: 10 000 francs par enfant et 12 800 francs lorsque l'enfant n'habite pas au domicile en raison de sa formation.

Imposition minimale de l'OCDE: effets sur les disparités cantonales et modalités de mise en œuvre par les cantons

répartition exacte des différentes entités d'un groupe d'entreprises entre les cantons. De plus, les données utilisées pour réaliser l'estimation proviennent de la période précédant l'entrée en vigueur de loi fédérale relative à la réforme fiscale et au financement de l'AVS. Les incertitudes en ce qui concerne l'utilisation des mesures en découlant sont donc importantes. Enfin, les cantons n'ont pas encore achevé leurs planifications relatives aux éventuelles mesures qu'ils entendent prendre.

Aucun canton n'a réalisé d'estimation des conséquences globales sur les recettes comprenant aussi les modifications de comportement. La réforme étant sans précédent, une telle estimation est difficile à réaliser. En outre, de nombreux cantons débattent encore des éventuelles mesures à prendre. De même, seule la moitié des cantons ont présenté une estimation du potentiel de recettes de l'impôt complémentaire (avant modifications de comportement)¹⁰ qui ne se base pas sur l'estimation à l'échelle nationale réalisée par la Confédération¹¹ ou sur l'estimation de l'entreprise de conseil BSS réalisée dans le cadre d'une étude mandatée par le PS¹².

Les valeurs estimées par l'entreprise de conseil BSS dans le scénario de base sont présentées dans la dernière colonne du tableau 1. Les estimations des cantons sont, quant à elles, présentées dans la colonne centrale du tableau. Si on se base sur la valeur médiane lorsque les cantons ont fourni une fourchette, on obtient, à partir des réponses de treize cantons, une valeur estimée d'environ 530 millions de francs. Ce chiffre ne peut pas être comparé aux estimations tirées du message du Conseil fédéral étant donné qu'il s'appuie sur les évaluations de treize cantons seulement.

Tableau 1: Recettes provenant de l'impôt complémentaire (y c. part de la Confédération de 25 %; en millions de francs; avant modifications de comportement)

Canton	Estimation cantonale	Scénario de base de BSS (v. 4-5)
AG	20	252,1
AI	0,15	0,5
AR	- 3 à 5 ¹	2
BL	5,5 à 6,5	5
FR	10 à 20	25,1
GE	55	0
JU	0,5 à 1	0
LU	72	72,6
NE	quelques millions	49,5
NW	2,5 à 8	11,4
SZ	40	19,5
UR	<1	3
ZG	200 à 400	322,7

¹⁰ AR est le seul canton à avoir réalisé une estimation du potentiel de recettes de l'impôt complémentaire comprenant aussi d'éventuelles modifications de comportement des entreprises.

¹¹ Il serait par exemple possible de recourir à la part d'un canton donné au produit intérieur brut (PIB) national pour parvenir à une estimation du potentiel de recettes de ce canton en s'appuyant sur l'estimation pour l'ensemble de la Suisse.

¹² BSS, *Volkswirtschaftliche Beratung* (2022), *OECD-Mindeststeuer, Unternehmensbesteuerung in der Schweiz unter dem Regime der OECD-Mindeststeuer: Schätzung der Mehreinnahmen, Verteilung zwischen den Kantonen*, rapport final du 22 juillet 2022 (disponible en allemand uniquement).

Imposition minimale de l'OCDE: effets sur les disparités cantonales et modalités de mise en œuvre par les cantons

1 = AR tient compte dans ses indications des modifications de comportement des entreprises.

Certains cantons donnent une estimation qualitative des conséquences de l'impôt complémentaire sur leurs recettes. Ainsi, dans les cantons suivants, les recettes devraient être modestes: **GR, OW, SG** et **VS**. D'autres cantons ne peuvent rien dire pour le moment (**BS, TG, TI, SO, SH, VD** et **ZH**) ou se fondent sur l'étude de BSS pour leurs indications (**BE** et **GL**).

Dans les cantons qui disposent déjà d'estimations concernant les autres mesures fiscales et non fiscales, les recettes de l'impôt complémentaire (avant modifications de comportement) sont dans la majorité des cas supérieures aux charges supplémentaires supportées par les ménages du fait de ces mesures (avant modifications de comportement).

6 Péréquation financière nationale

Le questionnaire ne comportait aucune question concernant la péréquation financière nationale. Le message du Conseil fédéral relatif à la législation d'application qui remplacera l'ordonnance sur l'impôt complémentaire et les futurs rapports du Conseil fédéral sur l'exécution et l'efficacité de la péréquation financière entre la Confédération et les cantons laisseront davantage de place aux conséquences de la réforme sur la péréquation financière lorsque les recettes de l'impôt complémentaire seront connues.

Annexe:

Prises de position reçues dans le cadre de l'enquête : Imposition minimale OCDE/G20
Rapport Postulat 22.3893