



17 août 2022

22.036

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)

Questions fiscales

1. Contexte

Après leur séance des 27 et 28 juin 2022, les membres de la CER-E ont chargé l'administration de répondre à une série de questions écrites. Dans la présente note, l'administration prend position sur les questions fiscales suivantes:

- (5) **Harmonisation: Comment faudrait-il inscrire dans la Constitution et dans la loi l'harmonisation proposée par la professeur Andrea Opel? Quels en seraient les avantages et les inconvénients?2**
- (23) **Durant l'audition, Madame Opel a indiqué qu'une modification des dispositions en matière d'harmonisation fiscale serait suffisante. Que pense le Conseil fédéral d'une telle proposition et comment cette modification se présenterait-elle?2**
- (18) **De nouvelles informations sont-elles disponibles concernant l'assiette fiscale depuis la rédaction du message? Si oui, veuillez apporter des précisions, notamment au sujet de la déduction de substance, son impact et son ampleur.....3**
- (17) **Est-il exact de dire que les *patent box* ne sont pas interdites en tant que telles, mais que les entreprises concernées par le pilier 2 ne peuvent plus les utiliser et qu'elles ne jouent par conséquent plus aucun rôle dans le calcul du bénéfice déterminant? Ou cet instrument est-il désormais interdit pour toutes les entreprises?4**
- (19) **Les dispositions de l'art. 129a Cst. accordent à la Confédération une grande latitude en ce qui concerne les exceptions. Les larges dérogations aux principes fiscaux prévues à l'art. 129a sont-elles vraiment nécessaires? Les exceptions ne pourraient-elles pas être formulées de manière plus restrictive et ne serait-il pas envisageable de supprimer certaines dispositions supprimées, par exemple l'art. 129a, al. 3, let. d?4**
- (21) **La valeur seuil est indiquée en euros. Or, il n'est pas usuel de mentionner une monnaie étrangère dans la Constitution.**

	De quelle manière la valeur seuil pourrait-elle être indiquée dans la monnaie nationale?	5
(22)	La part des cantons à l'impôt complémentaire est fixée dans les dispositions transitoires. Pourquoi cette disposition n'est-elle pas incluse dans l'art. 129a?	6

2. Réponses aux questions

- | | |
|-------------|---|
| (5) | Harmonisation: Comment faudrait-il inscrire dans la Constitution et dans la loi l'harmonisation proposée par la professeur Andrea Opel? Quels en seraient les avantages et les inconvénients? |
| (23) | Durant l'audition, Madame Opel a indiqué qu'une modification des dispositions en matière d'harmonisation fiscale serait suffisante. Que pense le Conseil fédéral d'une telle proposition et comment cette modification se présenterait-elle? |

Sur demande de l'AFC, la juriste et professeur à l'université de Lucerne Andrea Opel a transmis une description de son modèle alternatif de «compétence étendue en matière d'harmonisation», ainsi qu'une explication de ses avantages et inconvénients. Ce document peut être consulté dans l'annexe 1.

Le modèle préconisé se limite déjà dans la norme fondamentale (art. 129a P-Cst.) à l'imposition minimale. Les réflexions de Madame Opel ne portent ni sur l'imposition dans l'État du marché (pilier 1 du projet conjoint de l'OCDE et du G20) ni sur la disposition transitoire (art. 197, ch. 15¹, P-Cst.). Afin de garantir une entrée en vigueur au 1^{er} janvier 2024, le modèle de Madame Opel nécessiterait, lui aussi, que le Conseil fédéral soit habilité à édicter une ordonnance temporaire par des dispositions transitoires dans la Cst.

Madame Opel propose de garantir l'imposition minimale prévue par l'OCDE et le G20 par l'intermédiaire d'une hausse des impôts cantonaux, dont la Confédération réglerait les modalités. La Confédération pourrait être habilitée à exercer cette compétence d'harmonisation grâce à une modification de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID) ou à une nouvelle loi fédérale. Il ne serait alors pas nécessaire de s'écarter des taux maximaux de l'impôt fédéral direct (IFD) fixés à l'art. 128, al. 1, Cst.

Dans son message, le Conseil fédéral a expliqué que l'imposition minimale pourrait prendre la forme d'un impôt fédéral ou d'un impôt cantonal. La décision correspondante sera laissée à l'appréciation du législateur. Dans les dispositions transitoires, la solution retenue pour l'ordonnance provisoire du Conseil fédéral est celle d'un impôt fédéral.

Comme l'impact sur le système fiscal suisse doit rester aussi faible que possible, il est exclu pour le Conseil fédéral de procéder à une hausse généralisée des taux d'imposition pour toutes les entreprises. La mise en œuvre ciblée, se limitant aux groupes d'entreprises qui entreront dans le champ d'application de l'imposition minimale instaurée par l'OCDE et le G20, peut intervenir sous la forme d'un impôt complémentaire tant au niveau de l'IFD que dans le cadre d'une harmonisation des impôts cantonaux. De même, l'imposition supplémentaire en Suisse

¹ La Chancellerie fédérale fixera le chiffre définitif de ces dispositions transitoires après la votation populaire.

doit se limiter au strict nécessaire. Ainsi, le montant de l'impôt complémentaire ne change pas entre les deux variantes pour un groupe d'entreprises donné.

Le recours à l'IFD ou à une harmonisation des impôts cantonaux n'influe pas sur l'exécution, étant donné que pour l'IFD également une exécution par les cantons est prévue. Cette question n'affectera pas non plus la répartition des recettes entre la Confédération et les cantons, puisqu'il serait possible aussi bien de prévoir une part cantonale aux recettes générées par un impôt fédéral que de tenir compte de la Confédération en cas de mise en œuvre cantonale. La solution choisie n'aura par conséquent aucune influence sur la méthode de répartition des recettes de l'impôt complémentaire entre les cantons.

Il est important que la réglementation suisse soit bien acceptée au niveau international, faute de quoi les groupes d'entreprises concernés subiraient un surcroît de travail. Dans des cas d'espèce, les autorités fiscales étrangères pourraient alors être amenées à vérifier si un groupe d'entreprises respecte réellement l'imposition minimale en Suisse, ce qui, d'une part, entraînerait des charges administratives supplémentaires et d'autre part pourrait déboucher sur une double imposition lorsque d'autres pays perçoivent des impôts venant s'ajouter à l'impôt complémentaire suisse.

De l'avis du Conseil fédéral, l'option d'un impôt fédéral serait préférable à celle d'un impôt cantonal dans l'optique de l'acceptation internationale. En effet, un impôt fédéral serait un gage d'application uniforme, sous la surveillance d'une seule autorité compétente, ce qui satisferait au mieux aux attentes de l'OCDE et des États membres du Cadre inclusif, y compris en ce qui concerne l'approche pays par pays de l'imposition minimale, et qui serait aussi avantageux pour le processus d'examen par les pairs ainsi que lors de l'application dans des cas d'espèce.

En outre, le simple octroi d'une compétence d'harmonisation à la Confédération pour la mise en œuvre de l'imposition minimale constituerait déjà une atteinte à ne pas sous-estimer à la répartition des compétences entre la Confédération et les cantons. En raison de l'approche pays par pays mentionnée précédemment, l'harmonisation devrait être bien plus poussée qu'aujourd'hui afin de garantir que l'impôt complémentaire soit précisément atteint en considérant l'ensemble des cantons concernés et qu'ainsi, les procédures fiscales supplémentaires non souhaitées à l'étranger puissent être évitées. En outre, comme Madame Opel le mentionne à juste titre dans son document présenté dans l'annexe 1, même une solution d'impôt cantonal nécessiterait une surveillance de la mise en œuvre de la part de l'AFC, de façon à renforcer la sécurité juridique tant nécessaire. Or, une telle surveillance de la fiscalité cantonale constituerait, elle aussi, une nouveauté dans le système fiscal suisse.

(18) De nouvelles informations sont-elles disponibles concernant l'assiette fiscale depuis la rédaction du message? Si oui, veuillez apporter des précisions, notamment au sujet de la déduction de substance, son impact et son ampleur.

Depuis l'adoption du message, l'OCDE et le G20 n'ont publié aucune information supplémentaire concernant l'assiette fiscale.

L'impôt minimal sera prélevé sur la base d'une assiette fiscale uniformisée à l'échelle internationale, qui sera établie à l'aide de normes comptables reconnues, avec quelques corrections. Les règles types et le commentaire qui s'y rapporte sont bien détaillés en la matière. Par ailleurs, des travaux visant à préciser et à concrétiser ces règles sont prévus au sein de l'OCDE dans le but d'instaurer une pratique uniforme pour l'application des règles types.

Les règles types prévoient que l'impôt complémentaire soit perçu sur le bénéfice excédentaire, qui correspond au bénéfice selon l'assiette fiscale de l'OCDE et du G20 moins la déduction de

substance. Cette déduction de substance est accordée sur les actifs corporels et les charges salariales et favorise les entreprises ayant des infrastructures ou des effectifs importants dédiés, par exemple, à la production ou à la recherche. Aucun impôt complémentaire n'est perçu sur le montant concerné et seul l'impôt normal sur le bénéfice est par conséquent prélevé. Il résulte donc de la déduction de substance – lorsqu'elle est accordée – une réduction de l'imposition minimale.

La déduction est soumise à la condition que les actifs corporels et le personnel soient établis dans le pays d'imposition. La Confédération ne dispose pour l'instant d'aucune donnée permettant d'estimer l'ampleur de la déduction de substance.

- (17) Est-il exact de dire que les *patent box* ne sont pas interdites en tant que telles, mais que les entreprises concernées par le pilier 2 ne peuvent plus les utiliser et qu'elles ne jouent par conséquent plus aucun rôle dans le calcul du bénéfice déterminant? Ou cet instrument est-il désormais interdit pour toutes les entreprises?**

Les réglementations particulières introduites avec la loi fédérale relative à la réforme fiscale et au financement de l'AVS (RFFA) dans le but de promouvoir la recherche et le développement par des allègements fiscaux (*patent box* et déduction supplémentaire de R&D) demeurent inchangées du point de vue juridique. Toutes les entreprises – y compris celles concernées par l'imposition minimale – peuvent donc continuer d'y prétendre.

Lors de l'octroi d'une *patent box*, le bénéfice net tiré des brevets et des droits comparables jouit d'un abattement dans le calcul du bénéfice net imposable. Cette réduction du bénéfice imposable n'est pas prévue dans l'assiette fiscale de l'OCDE et du G20. Par conséquent, il est possible que l'utilisation de la *patent box* fasse passer certaines entreprises au-dessous du seuil de l'imposition minimale et que les entreprises tombant dans le champ d'application du pilier 2 doivent payer un impôt complémentaire. L'effet de la *patent box* est alors neutralisé à hauteur de l'impôt complémentaire.

Une déduction des actifs corporels et des charges salariales (dite déduction de substance) est prise en compte dans le calcul de l'impôt complémentaire, en accord avec les règles types. Les entreprises bénéficiant d'allègements pour R&D peuvent aussi prétendre à cette déduction de substance. Dans ce cas, l'effet des allègements R&D est conservé à hauteur de la déduction de substance.

Les entreprises qui ne sont pas concernées par l'imposition minimale continuent quant à elles de profiter pleinement de l'effet des allègements R&D.

- (19) Les dispositions de l'art. 129a Cst. accordent à la Confédération une grande latitude en ce qui concerne les exceptions. Les larges dérogations aux principes fiscaux prévues à l'art. 129a sont-elles vraiment nécessaires? Les exceptions ne pourraient-elles pas être formulées de manière plus restrictive et ne serait-il pas envisageable de supprimer certaines dispositions supprimées, par exemple l'art. 129a, al. 3, let. d?**

Conformément au message du Conseil fédéral, l'impact de la mise en œuvre de l'imposition minimale sur le système fiscal suisse doit être aussi faible que possible. Dans le même temps, le législateur doit disposer de la marge de manœuvre juridique nécessaire pour protéger les intérêts économiques globaux de la Suisse. Compte tenu des incertitudes encore importantes, notamment concernant l'évolution de la situation internationale, il n'est pas possible d'évaluer

pour l'heure quelles modalités de mise en œuvre seront les plus aptes à protéger ces intérêts à moyen et long terme.

La mise en œuvre ciblée peut se révéler incompatible avec plusieurs principes constitutionnels:

Universalité, égalité de traitement et capacité économique (art. 127, al. 2, Cst.): la dérogation est nécessaire, car le projet conjoint de l'OCDE et du G20 prévoit une imposition différente des entreprises selon leur chiffre d'affaires. Ce critère n'est pas toujours révélateur de la capacité économique et les seuils de chiffre d'affaires de 20 milliards d'euros (pilier 1) et 750 millions d'euros (pilier 2) n'ont pas de réelle justification matérielle.

Charge fiscale maximale, exécution (art. 128, al. 1 et 4, première phrase, Cst.): l'art. 128 Cst. limite le taux des impôts directs perçus par la Confédération à 8,5 % pour les personnes morales et à 11,5 % pour les personnes physiques. L'imposition minimale prévoit toutefois un taux de 15 %, ce qui, dans le cas d'une mise en œuvre par l'intermédiaire d'un impôt fédéral, dépasserait les taux maximaux prévus par la Constitution. En ce qui concerne l'imposition dans l'État du marché, il y a lieu de se demander si l'imposition d'entreprises qui n'ont aucune présence physique en Suisse peut être exécutée par les cantons sans charge administrative excessive. Étant donné que, selon la Constitution, l'exécution de l'impôt fédéral direct incombe aux cantons, une dérogation peut être nécessaire.

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 pas, notamment, aux barèmes et aux taux d'imposition. Si le législateur fédéral choisit de mettre en œuvre l'imposition minimale par l'intermédiaire d'un impôt cantonal, il devra avoir la possibilité d'intervenir dans la souveraineté tarifaire des cantons pour prescrire l'imposition minimale. Sans cette compétence, le législateur n'aurait pas la possibilité de mettre en œuvre l'imposition minimale sous forme d'impôt cantonal harmonisé.

(21) La valeur seuil est indiquée en euros. Or, il n'est pas usuel de mentionner une monnaie étrangère dans la Constitution. De quelle manière la valeur seuil pourrait-elle être indiquée dans la monnaie nationale?

Les règles types fixent différents seuils de montants, qui sont toujours indiqués en euros, à l'instar du principal seuil de chiffre d'affaires de 750 millions. Le commentaire relatif aux règles types recommande de fixer les limites également en euros lors de leur mise en œuvre dans le droit national. Si cette dernière prévoit un seuil dans une monnaie locale, l'État concerné est tenu d'adapter chaque année le montant limite en tenant compte du cours du change avec l'euro.

Le seuil de chiffre d'affaires énoncé en francs suisses devrait donc être adapté chaque année pour correspondre à la contre-valeur de 750 millions d'euros.

Il est possible que les règles qui sont actuellement élaborées par le cadre de mise en œuvre (*Implementation Framework*) incluront une méthode d'adaptation des montants dans des monnaies étrangères. Le cas échéant, cette méthode devrait alors être intégrée comme faisant partie de l'approche commune (*Common Approach*). Par conséquent, on ne peut pas exclure que la disposition de la Constitution ci-après soit finalement en contradiction avec cette méthode de l'OCDE et du G20 dont on ne connaît pas encore la teneur.

Art. 197, ch. 15

² Il se conforme aux principes suivants:

- a. les dispositions s'appliquent aux entités constitutives d'un groupe d'entreprises multinational qui atteint un chiffre d'affaires annuel consolidé de 750 millions de francs. Ce seuil de chiffre d'affaires doit être adapté au moment de l'entrée en vigueur et au 31 décembre de chaque année à la contre-valeur de 750 millions d'euros, et s'applique à l'année calendaire suivante. Il est publié par le Département fédéral des finances.

L'alternative proposée fournit certes un seuil de chiffre d'affaires en francs suisses, mais doit se référer à un montant fixé en euros. Pour éviter toute mention d'une monnaie étrangère dans la Constitution, il serait envisageable de renvoyer directement aux règles types.

Art. 197, ch. 15

² Il se conforme aux principes suivants:

- a. les dispositions s'appliquent aux entités constitutives d'un groupe d'entreprises multinational qui atteint un chiffre d'affaires annuel consolidé fixé en fonction des règles types applicables.

(22) La part des cantons à l'impôt complémentaire est fixée dans les dispositions transitoires. Pourquoi cette disposition n'est-elle pas incluse dans l'art. 129a?

L'art. 129a P-Cst. constitue la base pour la mise en œuvre des deux piliers du projet conjoint de l'OCDE et du G20 dans le droit national. L'introduction de l'imposition minimale requiert en outre une loi fédérale. L'imposition minimale peut être mise en œuvre par l'intermédiaire d'un impôt fédéral ou d'un impôt cantonal. Cette décision sera laissée à l'appréciation du législateur.

Comme la part cantonale ne doit être fixée que si la solution de l'impôt fédéral est retenue, il semble pertinent d'inclure les précisions correspondantes dans la partie des dispositions transitoires détaillant les prescriptions liées à l'impôt fédéral.

La Constitution en vigueur garantit déjà aux cantons une part minimale à tout nouvel impôt fédéral. Si le législateur opte pour la solution de l'impôt fédéral, l'art. 128, al. 4, phrases 2 et 3, Cst., s'entendrait comme limite inférieure. En conséquence, au moins 17 % du produit brut d'un impôt fédéral fondé sur l'article 129a P-Cst. doit revenir aux cantons. À l'heure actuelle, la part des cantons à l'impôt fédéral direct en vigueur s'élève à 21,2 % (cf. art. 196, al. 1, de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct [LIFD]).

Dans les dispositions transitoires en vue de l'introduction de l'imposition minimale, le Conseil fédéral propose un impôt fédéral avec une part cantonale de 75 %.