



3 / 2023

Imposition minimale de l'OCDE: garantir les recettes fiscales, préserver la compétitivité

27.02.2023

L'essentiel en bref

À l'avenir, les grandes entreprises internationales seront soumises à une imposition minimale de 15%. C'est ce qu'ont décidé quelque 140 États dans le cadre d'un projet mondial de l'OCDE/G20. Si la Suisse n'applique pas ce taux d'imposition, d'autres pays pourront prélever la différence. Le Conseil fédéral, le Parlement et les cantons, qui n'entendent pas offrir des recettes fiscales sur un plateau d'argent à d'autres États, souhaitent appliquer l'imposition minimale de l'OCDE en Suisse. Avec la réforme, les grandes entreprises internationales paieront un impôt supplémentaire en Suisse; en contrepartie, elles seront à l'abri d'une imposition et de procédures fiscales supplémentaires à l'étranger. La réforme requiert une modification de la Constitution qui sera soumise en votation le 18 juin 2023.

L'instauration de cette imposition minimale ne mettra pas un terme à la concurrence internationale entre places économiques. Comme aujourd'hui, les États s'efforceront d'attirer et de maintenir sur leur territoire des entreprises prospères. La Suisse le fait avec beaucoup de succès jusqu'ici. C'est notamment grâce à une politique fiscale attractive que notre pays est devenu, au cours des trente dernières années, l'une des places économiques les plus développées du monde. En conséquence, les montants d'impôt payés par les entreprises ont fortement augmenté. Ils ont largement financé le développement constant des prestations de l'État, dans le domaine social et l'éducation par exemple. Les ménages suisses profitent de cette manne. La mise en œuvre de l'imposition minimale de l'OCDE mettra des moyens supplémentaires à la disposition de la Confédération et des cantons pour garantir l'attractivité de la Suisse à l'avenir.

Contact et questions

Vincent Simon

Suppléant de la direction romande,
responsable de projets Finances et
fiscalité

Position d'economiesuisse

economiesuisse soutient la mise en œuvre de l'imposition minimale de l'OCDE en Suisse pour les raisons suivantes:

- **Des recettes fiscales dans les caisses des collectivités suisses plutôt que dans celles d'autres pays:** Si l'imposition minimale de l'OCDE entraîne un alourdissement de l'imposition des entreprises, autant que celles-ci paient l'impôt supplémentaire en Suisse – et pas dans un autre pays.
- **Mise en œuvre ciblée pour les grandes entreprises internationales:** L'imposition minimale concerne exclusivement les grandes entreprises internationales. Pour les PME et les entreprises actives à l'échelle nationale, rien ne change en matière d'imposition.
- **Protéger les entreprises contre un impôt complémentaire à l'étranger:** La transposition en Suisse des nouvelles règles de l'OCDE protégera les entreprises concernées d'une imposition et de démarches administratives complémentaires à l'étranger tout en leur offrant la sécurité juridique.
- **Préserver l'attractivité de la Suisse:** Les recettes de l'impôt sur les sociétés ne croissent à long terme que si les sociétés restent en Suisse et continuent d'y prospérer. L'objectif doit consister à ce que la Suisse reste l'un des sites économiques les plus favorables au monde.
- **Des cantons forts pour une Suisse forte:** Personne ne connaît mieux la situation et la structure économique que les cantons. Ils sont les mieux placés pour prendre des mesures de promotion de la place économique les plus efficaces. Ils connaissent les atouts de leur site et les domaines où des améliorations sont nécessaires. Toute la Suisse bénéficie des cantons les plus attractifs, de leurs contributions à l'impôt fédéral direct et des montants qu'ils versent au pot commun dans le cadre de la péréquation financière (RPT).

Hausse d'impôt inévitable pour les grandes entreprises

Les grandes entreprises internationales seront soumises à une imposition minimale de 15% dans chaque pays où elles ont une succursale. C'est ce qu'ont décidé quelque 140 pays du monde entier dans le cadre d'un projet de l'OCDE/G20. Aucun pays n'est tenu de mettre en œuvre l'imposition minimale; en ce sens, la souveraineté fiscale des États est préservée. Cependant, si un pays taxe ses entreprises à moins de 15%, d'autres États peuvent prélever la différence.

Pour la Suisse, la question qui se pose est donc la suivante: les entreprises concernées paieront-elles les impôts supplémentaires en Suisse ou à l'étranger? Pour le Conseil fédéral et le Parlement, la réponse ne fait pas de doute: la Suisse ne doit en aucun cas offrir des recettes sur un plateau à d'autres pays. Si la taxation des entreprises doit augmenter, les recettes doivent aller dans les caisses de la Suisse.

Les nouvelles règles concernent les entreprises, souvent très rentables, dont le chiffre d'affaires mondial est supérieur à 750 millions d'euros. Le cas échéant, un impôt complémentaire ciblé doit leur être appliqué afin d'atteindre le niveau d'imposition de 15% exigé par l'OCDE. De nombreuses grandes entreprises devront ainsi payer davantage d'impôts. Malgré cela, les milieux économiques soutiennent également ce projet. En effet, en appliquant l'imposition minimale en Suisse, les entreprises concernées sont à l'abri d'une imposition complémentaire et de procédures fiscales lourdes à l'étranger.

L'enjeu? Des milliards de francs de recettes fiscales

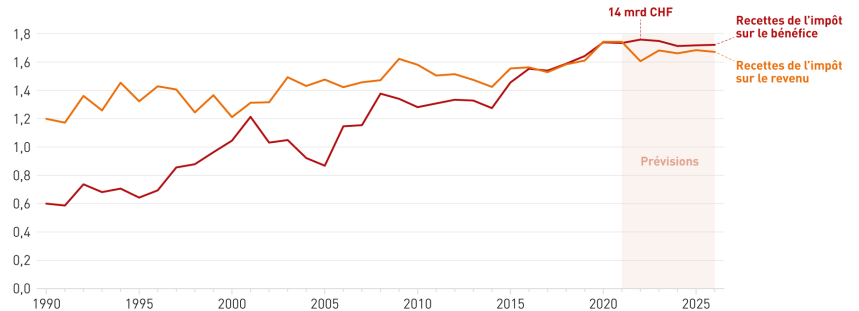
La Suisse bénéficie aujourd'hui largement de son attractivité. Les recettes issues de l'impôt fédéral sur le bénéfice ont fortement progressé ces dernières années. Alors qu'en 1990, les entreprises contribuaient à hauteur d'un tiers aux recettes de l'impôt fédéral, contre deux tiers pour les ménages, depuis quelques années, leur apport est supérieur à celui des personnes physiques. En 2023, la Confédération devrait engranger quelque 14 milliards de francs au titre de l'impôt sur les sociétés (cf. figure 1).

La progression des recettes fiscales provenant des sociétés est le résultat d'une politique fiscale couronnée de succès. Les réformes de l'imposition des entreprises I (1998) et II (2011) ainsi que la RFFA (2020) ont porté leurs fruits. En comparaison internationale, les recettes générées par l'impôt sur les sociétés ont beaucoup mieux évolué en Suisse que dans les autres pays de l'OCDE (cf. figure 2).

Un petit nombre d'entreprises très rentables – près de 2,8% de l'ensemble – paient actuellement 90% des impôts. Ces ressources contribuent de manière significative au financement de la collectivité. En effet, les dépenses annuelles de la Confédération en faveur de la prévoyance sociale ont augmenté de 10 milliards de francs ces vingt dernières années. Cela correspond à peu près à la progression des recettes fiscales annuelles de l'impôt sur le bénéfice.

Croissance supérieure à la moyenne des impôts fédéraux sur le bénéfice et le revenu

► En % du PIB



Chiffres pour 2022 et 2023 selon le budget, chiffres pour 2024-2026 selon PITF

Source : Administration fédérale des finances (AFF)
www.economiesuisse.ch

Le projet de l'OCDE menace le modèle auquel la Suisse doit son succès

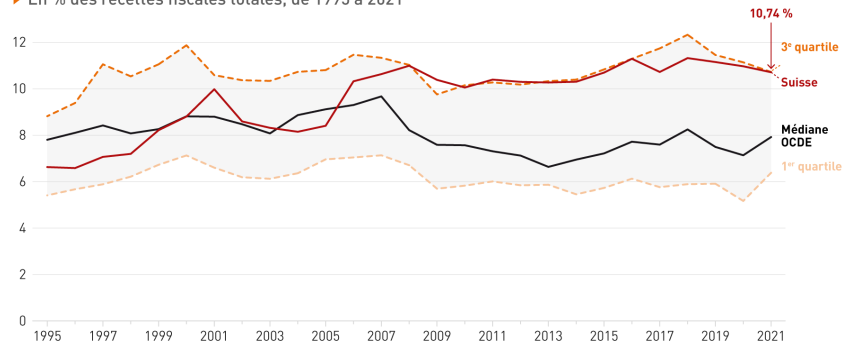
Notre pays s'affaiblit dans le contexte de la concurrence internationale entre places économiques. L'imposition minimale amenuise en effet les atouts fiscaux traditionnels de la Suisse. Parallèlement, les inconvénients de notre site, à savoir ses coûts élevés et le franc fort, perdurent. Les coûts de la main-d'œuvre, les prix de l'immobilier et de nombreux produits semi-finis dont les entreprises ont besoin sont nettement plus élevés en Suisse qu'ailleurs. Les sites économiques concurrents sont souvent plus avantageux. Dans son rapport explicatif, le Conseil fédéral s'en inquiète donc à juste titre: «la compétitivité, les emplois et les recettes fiscales de la Confédération, des cantons et des communes sont [...] remis en question.»

Comment la Suisse peut-elle maintenir la richesse de son tissu économique actuel avec l'imposition minimale? Renoncer à mettre en œuvre l'imposition minimale n'est pas une solution. Les règles de l'OCDE sont conçues de manière que les entreprises seraient imposées plus lourdement à l'étranger (cf. chapitre 2). Il est décisif au contraire de mettre en œuvre la réglementation en Suisse, de manière très ciblée (cf. chapitre 3).

Les recettes supplémentaires qui reviendront à la Suisse pourront être investies par la Confédération et les cantons dans l'attractivité de la place économique (cf. chapitre 4). De tels investissements sont le meilleur moyen d'éviter que l'économie suisse ne subisse des dommages. La mise en œuvre de l'imposition minimale est dans l'intérêt commun. Il en va de dizaines de milliers d'emplois, d'investissements par milliards dans la recherche-développement, de capacités d'exportation si importantes pour un marché de petite taille, de recettes fiscales élevées destinées à financer la sécurité sociale et d'autres tâches importantes de l'État.

Recettes des impôts sur les entreprises, comparaison internationale

► En % des recettes fiscales totales, de 1995 à 2021



Faute de données, nous n'avons pas pris en compte les recettes fiscales du Mexique et du Costa Rica.
Source : OECD Revenue Statistics, Corporate Income Tax (code 1200) par rapport à Total Tax Revenue
www.economiesuisse.ch

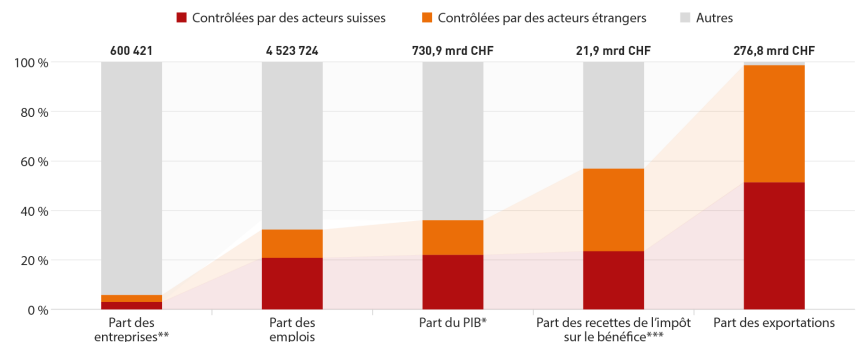
Nouvelle architecture fiscale mondiale de l'OCDE/G20

Le projet fiscal de l'OCDE/G20 a été lancé à la suite d'un conflit sur l'imposition des grands groupes numériques. Dans la mesure où la création de valeur de ces groupes a lieu en grande partie aux États-Unis (la majorité des ingénieurs logiciels, des développeurs, des programmeurs, des analystes de données et des spécialistes du marketing s'y trouvent), ils paient l'essentiel des impôts sur le bénéfice dans ce pays. Mécontents de cet état de fait, de grands pays émergents ainsi que de nombreux États membres de l'UE ont introduit unilatéralement des impôts numériques d'un nouveau genre afin de s'arroger une part du gâteau fiscal. Les [États-Unis jugent ces impôts spéciaux discriminatoires](#) et ont annoncé l'application de surtaxes douanières contre des États appliquant des impôts numériques. Afin d'éviter un conflit commercial et de stabiliser le droit fiscal international, le G20, composé des dix-neuf plus grands pays industrialisés et émergents et de l'UE, a chargé l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) de négocier un nouveau consensus fiscal au niveau international.

Dans le «Cadre inclusif» de l'OCDE/G20, quelque 140 États se sont finalement mis d'accord, en 2021, sur un projet axé sur deux piliers. En réponse à la numérisation croissante, le pilier 1 prévoit que les quelque 100 entreprises les plus grandes et les plus rentables du monde paient des impôts sur une partie de leurs bénéfices dans les États où leurs produits et services sont vendus (cf. encadré). La mise en œuvre de ce pilier 1, extrêmement complexe, a pris du retard, principalement pour des raisons politiques, mais aussi en raison d'obstacles techniques majeurs.

Le pilier 2 répond aux critiques internationales persistantes à l'égard de la concurrence fiscale. Tous les pays s'efforcent d'attirer des entreprises très rentables qui proposent des emplois de qualité, investissent des sommes importantes dans la recherche et contribuent ainsi à la prospérité de la population. La Suisse a remporté beaucoup de succès sur ce plan, entre autres grâce à sa politique fiscale attractive (cf. chapitre 1). De nombreux États à fiscalité élevée considèrent qu'ils sont désavantagés par rapport à des États attractifs comme la Suisse. Dans le cadre du projet de l'OCDE/G20, il a donc été décidé de mettre en place le pilier 2, lequel prévoit une imposition minimale globale de 15%. Les États à fiscalité élevée espèrent ainsi circonscrire la concurrence fiscale.

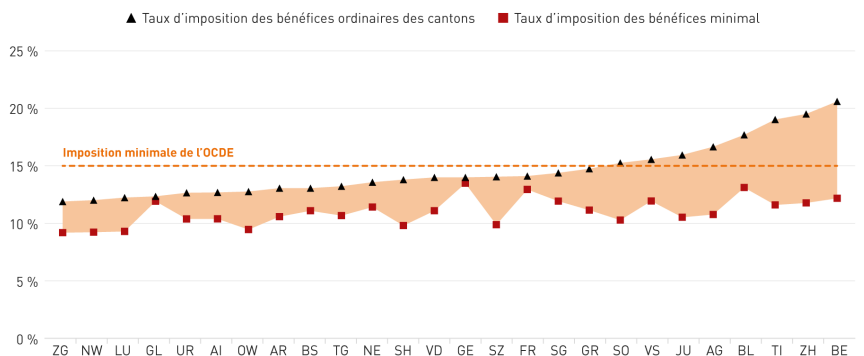
Importance des entreprises actives à l'international pour la Suisse en 2021



*Chiffres disponibles pour 2019 seulement ** Chiffres disponibles pour 2020 seulement *** Sur la base des recettes globales de l'impôt sur le bénéfice en 2018

Sources : Office fédéral de la statistique (OFS), Statistique structurelle des entreprises (STATEND), Statistique des groupes d'entreprises (STAGRE), Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE), Secrétariat d'État à l'économie (SECO)
www.economiesuisse.ch

Taux d'imposition des bénéficiaires ordinaires des cantons et minimal après RFFA



Source : Credit Suisse Tax Monitor 2022
www.economiesuisse.ch

2) Tous les cantons sont concernés

L'OCDE prescrit non seulement un taux d'imposition minimum de 15%, mais elle introduit également de nouvelles règles pour déterminer le bénéfice imposable. Les règles de calcul du bénéfice varient en effet fortement d'un État à l'autre. Les différences ont pour origine des déductions fiscales ou le moment auquel certains revenus doivent être imposés par exemple. Afin d'appliquer l'imposition minimale de manière uniforme, l'OCDE a donc établi de nouvelles règles de calcul du bénéfice, qui diffèrent considérablement des règles suisses. En conséquence, les taux d'imposition officiels («statutaires») ne sont pas suffisants pour établir si une entreprise respecte ou non l'imposition minimale. Même si la charge fiscale selon le droit suisse est supérieure à 15%, la charge fiscale effective selon l'OCDE peut être inférieure. Voici quelques exemples:

- Scénario A: Une entreprise innovante établie dans un canton à forte imposition (taux d'imposition supérieur à 15%) utilise la patent box. Les règles de l'OCDE ne prévoient pas cet allègement fiscal. Dès lors, le bénéfice selon l'OCDE est plus élevé que le bénéfice calculé selon les règles suisses. Ainsi, malgré son domicile dans un canton à forte imposition, l'entreprise qui paie des impôts sur le bénéfice calculé selon les règles suisses (plus faible) n'atteint pas l'imposition minimale visée.
- Scénario B: Une entreprise industrielle établie dans un canton à faible imposition (taux inférieur à 15%) possède plusieurs sites de production à l'étranger. Des impôts à la source sont prélevés à l'étranger sur les paiements effectués par les filiales étrangères à la société mère suisse (droits pour l'utilisation des technologies mises à disposition par la société mère, par exemple). L'OCDE impute ces impôts à la source étrangers au siège social, c'est-à-dire, dans ce cas, à la Suisse. Avec de tels compléments, la charge fiscale peut dépasser les 15%, même dans un canton à faible imposition.
- Scénario C: Une entreprise du secteur financier amortit une participation dans une filiale. La Suisse tient compte de tels amortissements lors du calcul du bénéfice imposable – le montant de l'impôt dû par l'entreprise est réduit. Si la participation est réévaluée lors d'un exercice ultérieur, le bénéfice imposable (et donc l'impôt dû) augmente également. Le calcul de l'OCDE est différent. Il ne tient compte ni de l'amortissement de participations ni des plus-values pour déterminer le bénéfice. Cette différence de traitement fait que les impôts payés par l'entreprise passent sous le seuil de 15% l'année où la participation est amortie (le bénéfice calculé par l'OCDE est supérieur). Puis, l'année où elle est réévaluée, les impôts payés en Suisse dépassent les 15% (le bénéfice selon l'OCDE est plus faible). Les modes de calcul étant différents, il faut s'attendre régulièrement à de telles variations d'une année à l'autre.

Comme l'imposition minimale varie d'un cas à l'autre, tous les cantons sont en principe concernés. Dans toute la Suisse, il y aura des entreprises dont la charge fiscale, déterminée selon les règles de l'OCDE, pourra être inférieure à 15%.

Variations de la charge fiscale : exemples

Facteurs	Scénario A : Patent box		Scénario B : Impôt à la source		Scénario C : Amortissement et rétablissement de valeur			
	CH	OCDE	CH	OCDE	Instant T		Instant T + 1	
Base de calcul	+	OCDE	+	OCDE	+	OCDE	+	OCDE
Bénéfices, y.c. déductions / majorations	100 - (40)	100	100	100	100 - (20)	100	100 + (20)	100
Taux d'imposition	*17 %	-	*14 %	-	*17 %	-	*17 %	-
Charge fiscale	=10,2	-	=14	+ (4)	=13,6	-	=20,4	-
Taux d'imposition (effectif)	-	$\frac{10,2}{100} = 10,2 \%$	-	$\frac{14+4}{100} = 18 \%$	-	$\frac{13,6}{100} = 13,6 \%$	-	$\frac{20,4}{100} = 20,4 \%$

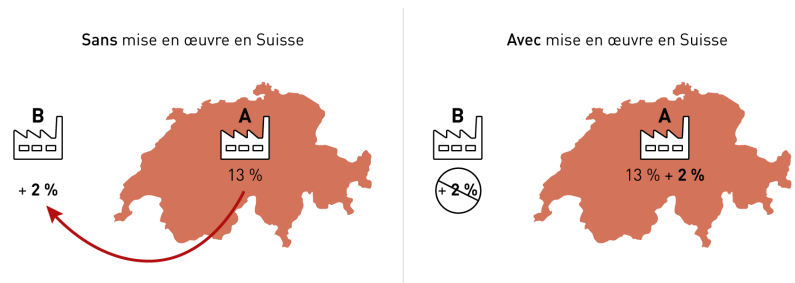
Source : economiesuisse
www.economiesuisse.ch

3) La mise en œuvre volontaire de l'imposition minimale est dans l'intérêt de la Suisse

L'imposition minimale de l'OCDE ne repose pas sur une convention internationale contraignante. Chaque État peut décider de manière autonome de la mettre en œuvre ou non. Mais, si un État n'applique pas ces règles, il doit accepter que d'autres États prélèvent la différence lorsque la charge fiscale est inférieure au seuil fixé. Il est donc dans l'intérêt des différents États de mettre en œuvre et de garantir l'imposition minimale. Aucun État ou presque n'accepte de céder une partie de son substrat fiscal à d'autres pays. Il est probable que l'imposition minimale sera largement mise en œuvre à l'échelle internationale.

Les préparatifs en vue de la mise en œuvre sont bien avancés dans de nombreux pays. En décembre 2021 déjà, la Commission européenne a proposé une [directive sur l'imposition minimale](#). Celle-ci a été [adoptée à l'unanimité par tous les États membres de l'UE](#) le 12 décembre 2022. L'entrée en vigueur est prévue à partir de 2024. [Hormis l'UE, la Suisse et sept autres États ont présenté des projets de loi ou mené des consultations \(Royaume-Uni, Australie, Nouvelle-Zélande, Corée du Sud, Hong Kong, Singapour, Émirats arabes unis\); des discussions sont en cours dans d'autres États](#). Les développements montrent clairement qu'il est dans l'intérêt de la Suisse aussi d'être prête à mettre en œuvre l'imposition minimale à partir de 2024.

Fonctionnement de l'imposition minimale



Source : Sur la base du message du Conseil fédéral, page 19
www.economiesuisse.ch

Que se passera-t-il si la Suisse n'applique pas l'imposition minimale de l'OCDE?

Les États membres de l'UE ont déjà décidé de manière contraignante d'introduire l'imposition minimale de l'OCDE à partir de 2024. D'autres pays leur emboîteront vraisemblablement le pas. Les États qui mettent en œuvre l'imposition minimale pourront prélever un impôt complémentaire sur les grandes entreprises concernées si certaines de leurs entités domiciliées en Suisse ou ailleurs sont imposées à moins de 15%. Ainsi, si une entreprise suisse A, dont le chiffre d'affaires global est de 750 millions d'euros au moins, a une filiale B dans un pays

qui applique l'imposition minimale, l'autorité fiscale de ce pays déterminera la charge fiscale effective en Suisse selon les règles de l'OCDE. Si la charge fiscale de la société suisse A est inférieure à 15%, l'État où est implantée la filiale B exigera de celle-ci un impôt complémentaire (appelé «top-up tax» en anglais). L'autorité fiscale étrangère recevra les informations nécessaires via l'«**Information Return**», un document que doivent fournir les entreprises soumises à l'imposition minimale.

Pour les entreprises concernées, la non-application de l'imposition minimale en Suisse serait tout d'abord une source de grande insécurité juridique, car l'imposition minimale ne serait pas assurée directement par la Suisse, mais, selon les cas, par une multitude d'autorités fiscales étrangères. Cela ferait fortement augmenter les charges administratives ainsi que le risque de double imposition et de surimposition. En tout état de cause, les entreprises concernées devront supporter l'impôt complémentaire permettant d'atteindre le niveau minimal de 15%. Si la Suisse ne transpose pas l'imposition minimale, elle n'encaissera pas d'impôt complémentaire et cèdera à d'autres États un substrat fiscal qui lui revient.

Que se passera-t-il si la Suisse applique l'imposition minimale de l'OCDE?

Les grandes entreprises internationales seront soumises à un impôt complémentaire national en Suisse. Ce dernier garantira que l'imposition minimale de 15% selon l'OCDE est atteinte partout où l'imposition ordinaire se situe en deçà (cf. figure 8). L'impôt complémentaire sera calculé et prélevé par les cantons. L'autorité compétente sera probablement l'autorité fiscale du canton où se trouve le siège principal de l'entreprise. L'impôt complémentaire se substitue à une «top-up tax» étrangère. En effet, dans la mesure où la Suisse assure l'imposition minimale, le droit des États étrangers de prélever un tel impôt disparaît conformément au dispositif de l'OCDE. Les entreprises sont donc à l'abri de procédures fiscales supplémentaires et d'une imposition complémentaire à l'étranger. La sécurité juridique est assurée pour les entreprises. L'impôt complémentaire a aussi l'avantage que les montants supplémentaires à payer pour respecter l'imposition minimale restent en Suisse et ne sont pas captés par d'autres États.

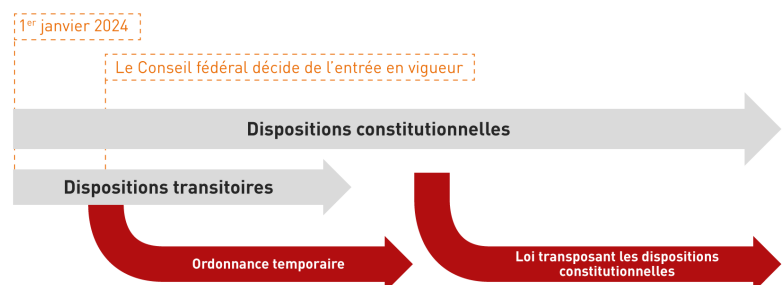
Mise en œuvre de l'imposition minimale de l'OCDE en Suisse

La mise en œuvre de l'imposition minimale de l'OCDE pose de nombreux défis. L'une des difficultés tient à son ambitieux calendrier. L'UE prévoit d'introduire l'imposition minimale à partir de 2024. Plusieurs États ont annoncé leur volonté d'adopter le même calendrier. La Suisse doit s'y préparer. Anticipant un calendrier serré, le Conseil fédéral a proposé en janvier 2022 une approche en plusieurs étapes.

Dans un premier temps, le Parlement fédéral a adopté une nouvelle disposition constitutionnelle permettant une «imposition particulière des grands groupes d'entreprises». Il est notamment nécessaire de modifier la Constitution fédérale, car celle-ci prescrit actuellement l'égalité de traitement des entreprises. Comme il s'agit d'une modification constitutionnelle, peuple et cantons devront se prononcer: la votation populaire aura lieu le 18 juin 2023. Si la modification de la Constitution est acceptée, le Conseil fédéral mettra ensuite en vigueur l'imposition minimale par voie d'ordonnance. Les dispositions transitoires au niveau de la Constitution définissent les principales lignes directrices. Le Conseil fédéral fixera la date d'entrée en vigueur en tenant compte des développements internationaux.

Dans un deuxième temps, les dispositions transitoires de la Constitution et l'ordonnance temporaire seront remplacées par une loi fédérale ordinaire. Le Conseil fédéral soumettra un projet de loi au Parlement après six ans au plus tard. Il est judicieux de se donner le temps de légiférer, car l'imposition minimale est une terre encore inconnue et il sera ainsi possible de prendre en compte les expériences pratiques. Le cas échéant, il sera possible d'adapter à nouveau tous les paramètres importants de l'imposition minimale suisse.

Mise en œuvre par étapes de l'imposition minimale en Suisse



Source : Sur la base d'informations de l'Administration fédérale des contributions (AFC)
www.economiesuisse.ch

Les trois principales caractéristiques de l'imposition minimale suisse

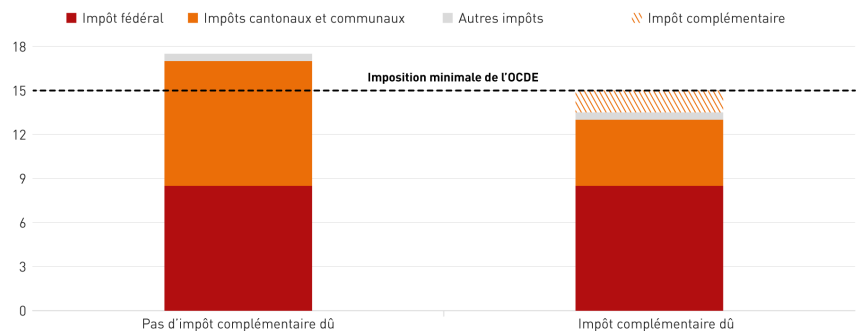
1) L'impôt complémentaire est appliqué aux grandes entreprises uniquement

L'imposition minimale est mise en œuvre de manière ciblée. Un impôt dit «complémentaire» est introduit pour combler un écart éventuel entre l'imposition suisse (ordinaire) et l'imposition minimale selon l'OCDE. Cet impôt complémentaire se fonde directement sur les dispositions déterminantes de l'OCDE et les applique à l'identique. Seules les grandes entreprises internationales sont concernées et l'impôt complémentaire n'est prélevé que si le taux d'imposition de 15%, selon le calcul de l'OCDE, n'est pas atteint en Suisse. Cet impôt complémentaire assure que les entreprises concernées puissent continuer à remplir leurs obligations fiscales intégralement vis-à-vis des autorités fiscales suisses. Elles évitent ainsi des procédures fiscales et une taxation complémentaire à l'étranger.

Les PME et les entreprises actives à l'échelle nationale uniquement ne sont pas concernées par cette réforme. Ces entreprises restent assujetties aux seuls impôts sur le bénéfice ordinaires aux niveaux fédéral et cantonal. Autrement dit, les grandes entreprises internationales et les entreprises suisses ne seront plus traitées de manière identique sur le plan fiscal. Cette dérogation au principe de l'égalité de traitement est l'une des principales raisons pour lesquelles une modification de la Constitution fédérale est nécessaire pour mettre en œuvre l'imposition minimale.

Impôt complémentaire

► Charge fiscale effective, en %



Source : economiesuisse
www.economiesuisse.ch

2) Perception par les cantons

Sur le plan formel, l'impôt complémentaire est un impôt fédéral. L'une des principales raisons est que l'imposition minimale de l'OCDE se fonde sur une approche par pays. La charge fiscale moyenne à l'échelle de la Suisse sera ainsi déterminante pour calculer l'imposition minimale. Les règles de l'OCDE exigent une coordination intercantonale pour les entreprises présentes dans plusieurs cantons.

C'est à cette condition qu'il sera possible de calculer l'impôt complémentaire. De plus, la possibilité pour la Suisse de prouver à des autorités fiscales étrangères, en s'appuyant sur des règles fédérales, que les grandes entreprises paient 15% d'impôt au moins peut constituer un avantage.

Un impôt fédéral se caractérise toutefois par le fait qu'il est prélevé de manière uniforme dans toute la Suisse. L'impôt fédéral sur les bénéficiaires actuel, de 8,5%, est le même pour toutes les entreprises, quel que soit le canton dans lequel elles sont établies. Ce n'est pas ainsi que fonctionnera l'impôt complémentaire. Une entreprise soumise à une imposition élevée dans un canton paiera un impôt complémentaire faible ou nul. Au contraire, l'impôt complémentaire sera plus élevé dans un canton à basse fiscalité. L'impôt sera donc variable d'un canton à l'autre, ce qui ne correspond pas à l'essence d'un impôt fédéral. L'impôt complémentaire dépendra en effet de la charge fiscale dans chaque canton. L'imposition minimale a donc un caractère cantonal qui se manifeste également par le fait que les cantons fixent leur taux d'imposition des entreprises de manière autonome. Si un canton à basse fiscalité relève son taux d'imposition, l'impôt complémentaire peut être évité en partie voire totalement. La question de savoir si une entreprise concernée est soumise à un impôt complémentaire dépend donc de la situation dans chaque canton. Par nature, l'impôt complémentaire est cantonal. Dès lors, il est juste que les cantons procèdent à l'exécution de l'imposition complémentaire et que les recettes leur reviennent majoritairement.

La taxation et la perception de l'impôt seront à la charge des cantons, conformément à la répartition actuelle des compétences. La réglementation actuelle prévoit que ce sont eux qui effectuent la taxation et perçoivent l'impôt sur les sociétés (impôt sur le bénéfice), pour eux-mêmes ainsi que pour la Confédération. Cette répartition des compétences est maintenue pour l'impôt complémentaire.

Les recettes générées seront partagées entre la Confédération et les cantons. Sur la base d'un compromis négocié par les représentants de la Confédération, des cantons et des communes, le Parlement fédéral a décidé que 25% des recettes reviendraient à la Confédération et que les cantons pourraient conserver les 75% restants. Les cantons prévoient en outre une participation appropriée des villes et des communes aux recettes de l'impôt complémentaire.

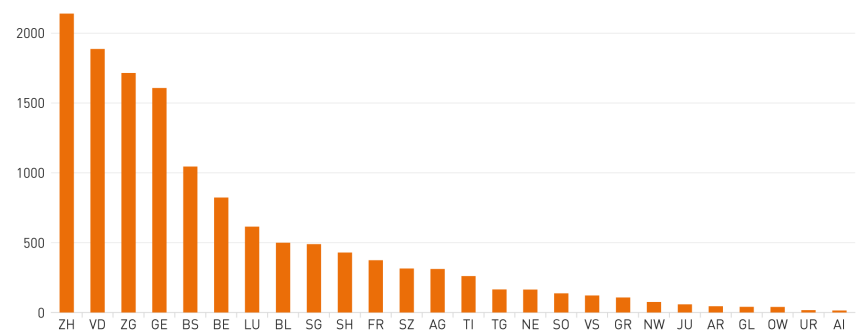
L'introduction de l'impôt complémentaire représente surtout un défi pour les cantons à forte capacité économique, où les entreprises concernées sont particulièrement nombreuses. À cela s'ajoute qu'il s'agit pour la plupart de cantons à basse fiscalité. La mise en œuvre de l'imposition minimale atténuera l'avantage fiscal traditionnel de ces cantons par rapport à d'autres pays. En comparaison, les sites économiques étrangers dont le niveau de coûts est généralement inférieur gagnent en attractivité. Avec le temps, le risque existe que le nombre d'entreprises implantées dans ces cantons diminue ou qu'elles réduisent la voilure. Une telle évolution ne concernerait pas seulement les cantons concernés, mais elle impacterait toute la Suisse. En effet, les cantons à forte capacité économique versent à la Confédération le gros de ses recettes fiscales provenant des entreprises (cf. figure 9). L'imposition minimale pourrait donc changer la donne (cf. figure 1). Les

cantons à capacité économique moins forte seraient également affectés, car ils reçoivent chaque année des transferts considérables de la part des cantons à forte capacité économique au travers du mécanisme de redistribution qu'est la péréquation financière (RPT).

La clé de répartition décidée par le Parlement fédéral a pour conséquence que les cantons hébergeant de nombreuses entreprises concernées recevront davantage de recettes de l'impôt complémentaire. Ces cantons pourront utiliser les recettes pour compenser leur perte d'attractivité fiscale. Des mesures de promotion de la place économique atténuent le risque que les entreprises réduisent leurs activités, délocalisent ou partent (cf. chapitre 4).

Contribution des cantons à l'impôt fédéral sur le bénéfice, en 2019

► En millions CHF



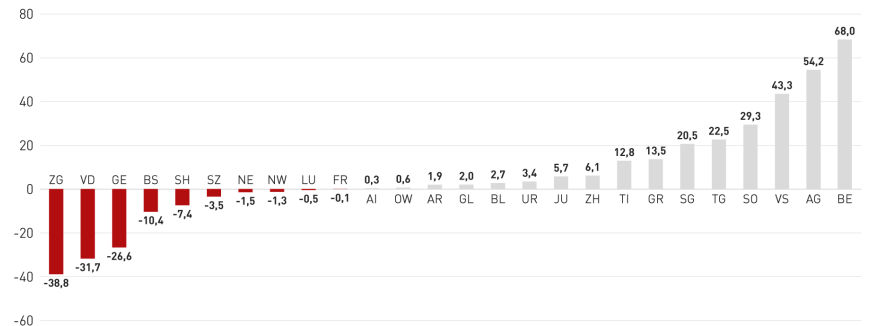
Source : Administration fédérale des contributions (AFC), Statistique de l'impôt fédéral direct
www.economiesuisse.ch

3) Redistribution via la péréquation financière (RPT)

Les recettes de l'impôt complémentaire seront prises en compte pour la péréquation financière (RPT). La redistribution des cantons à forte capacité économique vers les cantons à faible capacité économique s'intensifiera. Presque tous les cantons à forte capacité économique contribueront davantage à la RPT. La Confédération augmentera également ses versements en faveur de la RPT. Dans l'autre sens, les cantons à faible capacité économique recevront des contributions plus importantes (cf. figure 10). Cela garantit une répartition équilibrée des recettes. Le système de péréquation financière de la Suisse, dans le cadre duquel les cantons à forte capacité économique assument une responsabilité financière pour les cantons moins forts et fournissent à la Confédération des recettes fiscales considérables, est maintenu.

Redistribution supplémentaire dans le cadre de la péréquation financière

► Allègements et charges supplémentaires, en millions CHF pour une clé de répartition 25/75



Source : Message du Conseil fédéral, page 45, simulation sur la base d'un scénario où les cantons et les communes engrangent 1,5 milliard CHF au titre de l'impôt complémentaire
www.economiesuisse.ch

Des recettes supplémentaires à long terme à condition que la Suisse reste attractive

Selon le Conseil fédéral, les recettes supplémentaires que la Suisse tirera de l'impôt complémentaire au cours des premières années se situeront entre 1 et 2,5 milliards de francs par an. Ses estimations se fondent sur l'hypothèse que les entreprises ne modifient pas leurs pratiques en raison de la nouvelle donne fiscale – et qu'elles continuent par exemple à réaliser de nouveaux investissements dans les proportions actuelles. Cependant, on sait que si des conditions-cadre importantes, comme la fiscalité, se détériorent, les entreprises modifient leur comportement en matière d'investissement. Une [étude réalisée par des économistes de l'Administration fédérale des contributions](#) et fondée sur des données suisses, conclut ainsi qu'une hausse d'impôt de 1% entraîne une baisse des bénéfices imposables des entreprises de 0,82%. Les changements de comportement des entreprises consistent par exemple à réaliser de nouveaux investissements dans des lieux où les coûts de la main-d'œuvre et de l'immobilier sont moins élevés. Il faut s'attendre à ce que les entreprises réagissent aux changements fiscaux et modifient leur comportement.

Le rapport explicatif du Conseil fédéral en lien avec la consultation sur le projet de mise en œuvre de l'imposition minimale (2022, p. 49) du printemps 2022 indique à ce sujet: «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.» Ainsi, «(...) l'augmentation des recettes liées à l'impôt complémentaire suisse est compromise à long terme, car les entreprises pourraient prendre des décisions d'investissement défavorables à la Suisse.»

avenir suisse a estimé les conséquences de la réforme sur les recettes de l'impôt sur le bénéfice des cantons en se fondant sur plusieurs adaptations de comportement. Certains cantons pourraient ainsi voire leurs recettes de l'impôt sur le bénéfice reculer de 13% ([avenir suisse, 2022, p.19](#)). Toute la Suisse serait

affectée par une telle évolution. En effet, les recettes fiscales de la Confédération et les versements en faveur de la RPT diminueraient aussi.

L'Irlande se trouve dans une situation similaire à celle de la Suisse. [Selon le gouvernement irlandais, il n'est pas certain que le projet fiscal de l'OCDE conduise à des recettes supplémentaires.](#) Le gouvernement a donc décidé de renoncer à introduire un nouveau mécanisme de répartition nationale. En Suisse, le débat politique s'est jusqu'à présent focalisé presque exclusivement sur la question de la répartition. À long terme, on ne peut s'attendre à une hausse des recettes que si les entreprises concernées par l'imposition minimale restent en Suisse et continuent d'y développer leurs activités dans les proportions actuelles.

Objectif: maintenir l'attractivité, garantir les recettes fiscales

La Suisse est l'un des principaux lieux d'implantation des entreprises au monde. L'une des raisons en est la charge fiscale attrayante en comparaison internationale. L'impôt minimum de l'OCDE va relativiser cet avantage. L'avance sur les États à fiscalité élevée diminue, un critère de différenciation perd de son poids. La limitation de la concurrence fiscale est l'objectif déclaré du projet de l'OCDE (cf. chapitre 2).

De la concurrence fiscale à la concurrence entre sites

L'harmonisation internationale de l'imposition des grandes entreprises donne une importance accrue à d'autres facteurs de localisation. Selon le [Global Competitiveness Index \(GCI\) du World Economic Forum](#), la Suisse est forte en termes d'infrastructures (4^e place), de marché du travail ouvert et libéral (2^e place), de système éducatif (1^{ère} place), d'endettement (1^{ère} place) et de stabilité macroéconomique et politique (respectivement 1^{ère} et 4^e place).

En revanche, son petit marché intérieur (39^e place) est un désavantage. L'économie suisse est donc nécessairement très orientée vers l'exportation. Le fait qu'autant d'entreprises actives au niveau international soient implantées en Suisse ne va pas de soi. Ces entreprises sont ici parce que la Suisse est une base attractive pour conquérir les marchés mondiaux. Le libre accès aux grands marchés est donc essentiel. Mais en ces temps de pandémie, de guerre et de crise énergétique, la situation géopolitique est loin de favoriser le libre-échange. D'importantes puissances économiques misent actuellement sur l'isolement, le protectionnisme et une politique industrielle dirigée par l'État. Les États comme la Suisse doivent s'efforcer de manière ciblée de préserver et de développer les facteurs de localisation.

C'est d'autant plus vrai que lorsque leur structure de coûts est élevée, ce qui est souvent le cas. Les salaires élevés (cf. figure 11), les loyers et les prix de l'immobilier onéreux sont typiques des pays riches et prospères comme la Suisse. Dans le cas de la Suisse, s'y ajoute le fait que le franc fort fait de notre pays un lieu d'implantation comparativement cher. Les sites concurrents ont souvent des coûts moins élevés dans ces domaines.

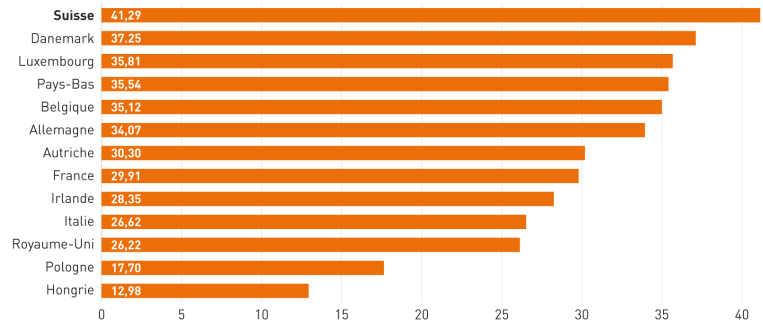
Traditionnellement, la Suisse a compensé les désavantages de coûts en offrant aux entreprises une charge modérée. L'impôt minimum de l'OCDE va donc relativiser cet avantage. Pour les entreprises concernées, les impôts et donc les coûts vont augmenter. Le Conseil fédéral (2022, p. 7) constate: «Pour la Confédération, les cantons et les communes, la compétitivité, les emplois ainsi que les recettes fiscales sont une nouvelle fois en jeu».

Pour que la Suisse puisse continuer à jouer un rôle de premier plan dans la concurrence internationale entre places économiques et profiter de la création de valeur, d'emplois bien rémunérés et d'impôts élevés payés par un grand nombre d'entreprises internationales, elle doit, plus encore que par le passé, se pencher sur

toute la palette des facteurs de localisation, initier des améliorations et mettre en place de futurs développements.

Coût moyen de la main-d'œuvre, par heure en USD

► Hors cotisations aux assurances sociales et corrigé de la parité du pouvoir d'achat (PPA), 2016



Source : OECD Taxing wages 2017, Organisation internationale du travail (OIT)
www.economiesuisse.ch

Fédéralisme: la recette du succès de la Suisse

Une raison décisive du succès de la Suisse dans la concurrence entre places économiques réside dans le fédéralisme. La Confédération détermine les conditions-cadre indispensables à l'économie. La stabilité macroéconomique, la politique de sécurité et certains aspects de la sécurité sociale en sont des exemples. Pour ces tâches, la Confédération reçoit d'importantes contributions fiscales de la part des entreprises. Les aspects régionaux et locaux jouent aussi un rôle important. En Suisse, pays aux multiples facettes en raison de sa géographie, de son histoire et de son régime politique, les conditions varient fortement d'un canton à l'autre. Différents secteurs se sont développés pour devenir des moteurs économiques (**Clusters en Suisse**, en allemand) :

- Genève et Zoug sont d'importants centres de commerce international,
- le nord-ouest de la Suisse se caractérise par une industrie pharmaceutique et chimique innovante,
- Zurich est une place financière de premier plan au niveau mondial,
- un cluster Medtech et précision s'est étendu sur plusieurs cantons du Plateau,
- la Suisse romande se caractérise par le leadership mondial de l'industrie horlogère et des biens de consommation,
- à Saint-Gall et au Tessin, l'industrie du textile et de l'habillement est forte,
- dans les cantons de Vaud et de Schaffhouse, de grandes filiales américaines ont des racines, parfois depuis des décennies,
- les cantons de montagne ont fortement développé l'activité touristique.

Les cantons et les communes, pour autant qu'elles aient des marges de manœuvre, jouent un rôle essentiel pour créer de bonnes conditions-cadre. De larges compétences dans les domaines de la formation, des infrastructures et de la fiscalité leur permettent de façonner leur économie. C'était le cas par le passé et cela le restera à l'avenir, dans l'intérêt global du pays. Si des mesures sont jugées

nécessaires pour compenser les inconvénients de l'imposition minimale, il est préférable que ce soient les cantons qui les prennent. Les cantons connaissent les forces et les faiblesses de leur économie et ils peuvent agir de manière ciblée. Les cantons économiquement forts, qui comptent de nombreuses entreprises internationales, jouent un rôle considérable pour la prospérité de la Suisse. C'est notamment de leur capacité à réagir à l'introduction de l'imposition minimale que dépendra la capacité de la Suisse à rester un site d'implantation d'entreprises leader et prospère.

En décidant que les cantons peuvent conserver 75% des recettes de l'impôt complémentaire, le Parlement fédéral met les moyens nécessaires à la disposition des cantons. Leur tâche consistera à définir l'utilisation judicieuse, tant pour la population que pour les entreprises, des fonds.

Mesures de promotion acceptées au niveau international

Les mesures de promotion ne doivent pas être en contradiction avec les directives internationales et elles doivent être pertinentes sur le plan économique. Les [mesures dans le domaine de la promotion de l'innovation](#) sont par exemple largement répandues et acceptées au niveau international.

Les activités de recherche-développement (R-D) des entreprises sont dans l'intérêt de la société dans son ensemble. Les connaissances créées par la R-D, les nouvelles méthodes, les produits et les processus d'avenir constituent la base d'une croissance durable et d'une prospérité à long terme. C'est pourquoi les mesures de soutien de l'État dans le domaine de la R-D sont la norme dans le monde entier. Elles sont acceptées sous différentes formes.

La Suisse est un pays particulièrement innovant. Elle occupe régulièrement une place de choix dans le [Global Innovation Index](#) ainsi que dans le [European Innovation Scoreboard](#) et est en tête du classement annuel de l'Organisation mondiale de la propriété intellectuelle depuis 2011. Ce succès repose en grande partie sur les [activités et les investissements du secteur privé, qui finance près de 70% des investissements en R-D](#).

Dans le domaine fiscal, la Suisse dispose aujourd'hui de plusieurs instruments pour encourager la R-D. Parmi ces instruments, on trouve la déduction supplémentaire pour les activités innovantes. Un autre instrument, la patent box, permet aux cantons de réduire fiscalement les bénéfices issus des brevets. Ces deux instruments sont très répandus au niveau international. Pour les grandes entreprises internationales soumises à une imposition minimale, ces instruments n'ont souvent qu'un effet limité, voire inexistant. L'allègement fiscal auquel conduisent ces instruments, qui fait passer leur imposition effective en dessous de 15%, peut dès lors donner lieu à un impôt complémentaire, ce qui annule tout ou partie de leur utilité. Pour les entreprises qui ne sont pas soumises à l'imposition minimale, c'est-à-dire pour toutes les PME et les entreprises opérant à l'échelle purement nationale, ces instruments continuent en revanche d'être pleinement efficaces.

Dans ses règles relatives à l'imposition minimale, l'OCDE prend en compte une autre forme d'aide à la R-D, à savoir les crédits d'impôt (tax credits). L'OCDE a défini des conditions spéciales pour ces crédits (Qualified Refundable Tax Credits). Ainsi, les crédits d'impôt ne peuvent pas être liés à la condition qu'une entreprise réalise des bénéfices. Dans les situations de pertes prolongées, le crédit d'impôt doit être versé. Étant donné que l'OCDE considère que l'instrument du crédit d'impôt n'est pas nuisible à l'imposition minimale, il faut s'attendre à ce que de nombreux États se penchent sur cette forme de promotion de la place économique. Plusieurs États connaissent déjà les crédits d'impôt et continueront à utiliser cet instrument.

Des discussions sur la manière de réagir à l'imposition minimale sont en cours dans de nombreux cantons. Comme le Conseil fédéral l'explique dans son message ([Conseil fédéral, 2022, p.26](#)), l'accent est mis sur une promotion de la R-D compatible avec les prescriptions de l'OCDE. Le maintien d'emplois à forte valeur ajoutée et hautement qualifiés en Suisse, ainsi que les nombreux effets positifs sur l'économie nationale qui en découlent, sont au premier plan. C'est ce que confirme par exemple le gouvernement du canton de Bâle-Ville, particulièrement exposé dans le domaine de la R-D ([RR BS communiqué de presse du 19 janvier 2022](#)). Les mesures envisagées visent à promouvoir la collaboration entre les universités, la médecine de pointe, les entreprises établies et les start-ups ; il s'agit en outre d'augmenter l'attractivité pour les spécialistes.

Pour les directeurs cantonaux des finances (CDF), les mesures dans les domaines de la formation (hautes écoles), de l'énergie, de l'environnement ainsi que du marché du travail sont au centre des réflexions, en plus du domaine de la R-D ([CDF prise de position de la consultation du 7.2.2022](#)). La numérisation, l'encouragement des start-up ainsi que l'accueil extrafamilial des enfants sont d'autres champs d'action possibles ([rapport de l'AFC sur les résultats de la consultation du 29 juin 2022](#)). Le gouvernement du canton de Zoug cite également la promotion de la compatibilité environnementale et sociale de l'extraction des matières premières, l'augmentation du potentiel de main-d'œuvre qualifiée, la promotion des écoles internationales et le soutien des crèches ou, le cas échéant, des mesures dans le domaine de la construction de logements à prix modérés ([réponse du Conseil d'État du 4 octobre 2022 à l'interpellation du groupe UDC](#)).

Les discussions cantonales vont dans une multitude de directions. Dans sa décision relative à l'imposition minimale, le Parlement fédéral a donné aux cantons une certaine assurance qu'ils disposeront effectivement des moyens nécessaires pour mettre en œuvre leurs projets. Toutefois, le fait qu'il règne actuellement une grande incertitude quant à l'ampleur des recettes supplémentaires (cf. l'encadré à la fin du chapitre 3) complique les planifications. Ce flou persistera pendant quelques années. Si l'impôt minimum entre en vigueur pour les exercices à partir de 2024, les entreprises ne seront taxées selon les nouvelles règles qu'en 2026. Il faudra donc encore attendre un certain temps avant de connaître les premières recettes de l'impôt minimum. L'évolution des recettes à plus long terme n'est absolument pas claire.

Digression sur le pilier 1: Imposition par l'État de marché

Le pilier 1: une réponse au litige fiscal concernant les entreprises numériques?

Le projet actuel est déjà le deuxième grand projet de l'OCDE dans le domaine de la fiscalité des entreprises. Le projet précédent, BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), visait à lutter contre la réduction et le transfert des bénéfices. Les groupes numériques américains, en particulier, ont été critiqués pour avoir réduit artificiellement leurs bénéfices ou les avoir transférés vers des lieux fiscalement avantageux. Le projet BEPS devait changer la donne. L'objectif déclaré du projet était de garantir l'imposition des entreprises sur le lieu de création de valeur. Mais dans le cas des groupes numériques américains, l'imposition sur le lieu de création de valeur est remise en question. Pascal Saint-Amans, ancien directeur du Centre de politique fiscale de l'OCDE, déclare à ce sujet: «Avant, avant nos efforts et la réforme fiscale américaine, les entreprises technologiques ne payaient d'impôts nulle part, maintenant elles les payent aux États-Unis. Mais est-ce raisonnable?»

Certes, dans le cas de ces entreprises, les développeurs de logiciels, les ingénieurs, les analystes de données, les programmeurs et les spécialistes du marketing travaillent majoritairement aux États-Unis. Les États de l'UE, en particulier, estiment que l'imposition sur le lieu de création de valeur est injuste, car ces entreprises génèrent des bénéfices dans le monde entier. Les États de l'UE ont donc introduit des taxes numériques nationales (cf. figure 3). Comme ces impôts sont prélevés de manière isolée et ne sont pas harmonisés au niveau international, il existe un risque de surimposition ou de double imposition, ce qui peut conduire à des conflits. Dans le cas présent, les relations entre les États-Unis et l'UE ont effectivement été mises à mal. C'est pourquoi le groupement des 20 plus grandes puissances économiques mondiales (G20) a donné en 2017 à l'OCDE le mandat de trouver une solution consensuelle globale.

Les défis particuliers de la numérisation ont déjà été discutés dans le cadre du projet BEPS de 2015 mentionné plus haut. Les impôts spéciaux pour l'économie numérisée étaient alors considérés comme difficiles, voire impossibles, parce que la numérisation concerne l'ensemble de l'économie et ne peut être considérée comme une caractéristique isolée d'un seul secteur particulier (OCDE, 2015, p. 142). En 2021, après plusieurs années de négociations internationales, quelque 140 États se sont mis d'accord dans le cadre inclusif de l'OCDE/G20 pour introduire une «imposition par l'État de marché» pour les quelque 100 entreprises les plus grandes et les plus rentables du monde. Selon les règles de ce pilier 1, les entreprises qui réalisent un chiffre d'affaires mondial de plus de 20 milliards d'euros et dont la marge bénéficiaire est supérieure à 10% doivent payer un impôt sur 25% du bénéfice excédentaire dans les États du marché. Pour éviter une double imposition, les pays de résidence doivent réduire le bénéfice qui y était

imposé jusqu'à présent. Les bénéfices imposables de la centaine de plus grandes entreprises seront donc en partie transférés des États de production vers les États de marché. En contrepartie, les taxes numériques unilatérales doivent être interdites et les entreprises concernées doivent être protégées contre les doubles impositions et les surimpositions.

Pour la Suisse, cela signifierait qu'elle obtiendrait le droit, dans le cadre du pilier 1, d'imposer une partie des bénéfices des groupes numériques américains et d'autres très grands groupes étrangers (sur la base du chiffre d'affaires que ces entreprises réalisent en Suisse). En contrepartie, les États-Unis et d'autres États obtiendraient le droit d'imposer les bénéfices des très grands groupes suisses (sur la base du chiffre d'affaires qu'ils réalisent dans ces États). En tant que petit marché, la Suisse ne pourrait profiter que de manière limitée du nouveau droit d'imposition du marché. En même temps, en tant que principal siège fiscal de certaines des entreprises les plus importantes et les plus rentables au monde, elle devrait s'attendre à des pertes significatives. Selon les premières estimations rudimentaires, les pertes fiscales nettes pour la Confédération et les cantons se chiffraient en centaines de millions.

La condition préalable à la mise en œuvre du premier pilier est un accord multilatéral qui devrait être disponible pour signature à la mi-2023. L'accord n'entrera en vigueur que s'il est effectivement ratifié par une «masse critique» d'États (OCDE, 2022, p. 5). La ratification par les États-Unis, où se trouvent les sièges d'une majorité des plus grands groupes mondiaux concernés, est notamment considérée comme impérative. La ratification par les États-Unis représente cependant un obstacle politique très important. Si l'imposition par l'État de marché n'entre pas en vigueur, cela pourrait relancer les taxes numériques suspendues pour le moment dans l'UE et ailleurs. On craint une recrudescence des conflits commerciaux correspondants.
