

Monsieur  
Ueli Maurer, conseiller fédéral  
chef du DFF  
Bernerhof  
3003 Berne

Zurich, le 18. juillet 2022

**Consultation relative à 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)**

Monsieur le Conseiller fédéral,

La Conférence des villes suisses sur les impôts est reconnaissante de la possibilité qui lui est offerte de se prononcer sur le projet susmentionné et prend position comme suit:

**I. Appréciation générale**  
**a. Remarque liminaire**

La Conférence des villes suisses sur les impôts accueille favorablement le plan de mise en œuvre en Suisse du pilier 2 du projet conjoint de l'OCDE et du G20 sur une imposition particulière des grands groupes d'entreprises. Une transposition nationale du dispositif prévu est en fin de compte inévitable, compte tenu des mécanismes d'imposition définis au niveau international (règle d'inclusion du revenu RIR et règle secondaire relative aux paiements insuffisamment imposés RPII). La mise en œuvre de l'imposition minimale a une portée considérable pour la Suisse et influencera fortement la concurrence internationale et intercantonale, ainsi que l'ensemble du paysage fiscal.

**b. Pour une mise en œuvre s'inscrivant dans la logique du système**

Une mise en œuvre ciblée de l'imposition minimale de l'OCDE, qui implique la possibilité de prélever un impôt complémentaire uniquement auprès des entreprises actives au niveau international réalisant un chiffre d'affaires minimal de 750 millions d'euros, viole des principes constitutionnels tels que, en particulier, le principe d'égalité de traitement visant à éviter les distorsions de concurrence, ou ceux de l'imposition selon la capacité économique et de l'uniformité de l'imposition. Ainsi, le projet présenté aboutit à une inégalité de traitement entre les entreprises dont le chiffre d'affaires est supérieur ou inférieur au seuil (fixé arbitrairement) de 750 millions d'euros. Même si des raisons objectives, comme le souci d'éviter tout prélèvement de substance fiscale par l'étranger, peuvent à la rigueur justifier une dérogation partielle aux principes constitutionnels, et même si la Conférence des villes suisses sur les impôts reconnaît que les développements supranationaux exigent d'adopter une vision transfrontalière, un tel abandon de principes fortement enracinés ébranle les fondements du

droit fiscal. Seule une mise en œuvre prévoyant **l'extension des prescriptions d'imposition minimale à toutes les personnes morales domiciliées en Suisse** s'inscrirait dans la logique du système. C'est pourquoi la conférence recommande explicitement l'examen d'une telle mise en œuvre, **quand bien même celle-ci peinerait vraisemblablement à obtenir le soutien d'une majorité politique.**

En ce qui concerne l'inégalité de traitement entre les grandes entreprises actives au niveau international et les grandes entreprises actives uniquement au niveau national, la Conférence des villes suisses sur les impôts se permet de renvoyer au projet de directive de l'UE relative à la mise en place d'un taux d'imposition effectif minimum dans l'UE, qui prévoit que **l'imposition minimale devrait également s'appliquer aux groupes (d'entreprises) nationaux dépassant le chiffre d'affaires déterminant.** En contrepartie, dans le but de respecter les objectifs de la réforme tout en réduisant autant que possible la charge administrative, les entreprises qui entrent en principe dans le champ d'application de l'imposition minimale mais dont le chiffre d'affaires ne dépasse pas 10 millions d'euros et dont les bénéfices ne dépassent pas 1 million d'euros dans la juridiction fiscale correspondante doivent être exemptées de l'imposition minimale (**règle de minimis**). L'extension de l'imposition minimale aux entreprises nationales permettrait au moins d'atténuer quelque peu le risque d'inégalité de traitement et de distorsion de concurrence entre entreprises comparables. En outre, une règle suisse de minimis garantirait que les entreprises à faible chiffre d'affaires ne soient pas soumises aux exigences administratives élevées engendrées par les normes de l'OCDE.

### c. Répartition des éventuelles recettes fiscales supplémentaires

La solution présentée, consistant à attribuer aux seuls cantons les recettes provenant de l'impôt complémentaire, n'est pas convaincante aux yeux de la Conférence des villes suisses sur les impôts. En effet, l'attrait de la place économique suisse dans son ensemble ne sera garanti à l'avenir que si la Confédération investit elle aussi de manière ciblée dans des mesures visant à maintenir la compétitivité. Pour cette raison, la Conférence des villes suisses sur les impôts estime qu'une **participation de la Confédération** aux recettes supplémentaires prévues est incontournable.

La Conférence des villes suisses sur les impôts regrette en outre l'absence, dans le projet du Conseil fédéral, de concepts visant une **participation des communes** aux recettes supplémentaires. Certes, les villes et les communes sont nommément mentionnées à différents endroits du rapport explicatif, mais le projet ne prévoit pas de définition effective de la participation des communes. Or les villes et les communes d'agglomération, dans lesquelles les entreprises concernées sont majoritairement implantées, courent également le risque d'une perte d'attractivité due à l'introduction d'un impôt complémentaire entraînant une modification du comportement des entreprises touchées, situation dont pâtiraient leurs recettes fiscales. Les communes devront également investir dans des mesures visant à maintenir le caractère attrayant de leur site d'implantation. C'est pourquoi une participation raisonnable des communes à l'augmentation des recettes est indispensable. Des règles différentes pour la base de calcul du nouvel impôt complémentaire, d'une part, et pour la taxation des impôts fédéraux, cantonaux et communaux, d'autre part, conduiraient à un

transfert systématique du substrat fiscal des communes vers les cantons, si les recettes de l'impôt complémentaire devaient leur revenir sans compensation. C'est pourquoi la garantie d'une répartition équitable des recettes supplémentaires entre la Confédération, les cantons et les communes devrait être ancrée déjà dans la Constitution. Par ailleurs, il manque actuellement une base de décision fondée sur des faits qui permette de définir une clé de répartition concrète, le rapport explicatif soulignant à plusieurs reprises qu'en raison de nombreuses incertitudes et du caractère limité des données disponibles, les conséquences de la réforme ne peuvent être estimées que de manière approximative. Les cantons et les communes devraient donc être associés à la définition d'une clé de répartition adéquate.

#### **d. Mesures de compensation**

Dans la perspective des prochaines mesures de compensation visant à promouvoir l'attrait de la place économique, il est essentiel, du point de vue de la Conférence des villes suisses sur les impôts, que l'acceptation internationale de ces mesures soit garantie. Afin d'éviter tout nouveau dommage à la position de la Suisse dans la concurrence internationale entre places économiques, il est indispensable que la Confédération évalue soigneusement la compatibilité avec les normes internationales d'éventuelles mesures de compensation, qu'elle fixe des conditions-cadres en accord avec les exigences internationales et qu'elle apporte si nécessaire, aux cantons et aux villes, son soutien en matière d'évaluation des mesures de promotion de la place économique. Il faudrait en outre renoncer à introduire dans la future loi l'octroi d'une compensation directe aux entreprises davantage taxées.

#### **e. Péréquation financière**

Selon le projet, les éventuelles recettes fiscales supplémentaires des cantons seront soumises aux règles générales de la péréquation financière nationale (RPT), ce qui paraît judicieux. Dans ce contexte, la Conférence des villes suisses sur les impôts suggère néanmoins de vérifier si le fonctionnement actuel de la RPT est à même de garantir une redistribution intercantonale équitable dans le cadre de la péréquation des ressources.

Ainsi, il semble douteux que les recettes supplémentaires auxquelles les différents cantons peuvent s'attendre aujourd'hui soient prises en compte de manière appropriée dans la redistribution. De l'avis de la Conférence des villes suisses sur les impôts, le fait que la RPT se fonde sur la capacité contributive et que le calcul des ressources fiscalement exploitables se base sur le bénéfice fiscal au sens de la LIFD apparaît également comme problématique. Le calcul de l'impôt minimum de 15 % est effectué à partir du bénéfice tel qu'il est défini par les règles de l'OCDE. Cela devrait conduire à un écart entre le bénéfice au sens de la LIFD et le bénéfice – en règle générale plus élevé – défini par l'OCDE. En conséquence, il convient d'accorder en tout temps une attention particulière aux effets de la mise en œuvre de l'imposition minimale sur la péréquation des ressources et de mettre l'accent sur ce point dans les prochains rapports périodiques sur l'efficacité de la péréquation financière, afin que les mesures nécessaires puissent être proposées et mises en œuvre pour les périodes suivantes.

#### **f. Insécurité juridique et défis administratifs**

La phase actuelle de mise en œuvre est par nature liée à une grande insécurité juridique, qui est accentuée par le calendrier ambitieux imposé par l'OCDE. L'introduction et le maintien de

l'imposition minimale s'accompagneront de nombreux défis administratifs. La base de calcul différente utilisée par l'OCDE pour définir la charge fiscale et la nécessité qui en découle d'adopter les normes comptables internationales préoccupent non seulement les entreprises concernées, mais aussi les autorités fiscales. Le traitement des mesures prévues par la RFFA mais non acceptées, du moins en partie, dans le cadre du pilier 2 ou la question de la sécurité juridique des décisions anticipées (*tax rulings*) ou des exonérations (*tax holidays*) existantes constitueront également des défis pour les autorités fiscales et les contribuables. En ce qui concerne la coordination intercantonale et la coordination des mesures transfrontalières, la Conférence des villes suisses sur les impôts est favorable à l'idée de désigner dans chaque cas un canton chef de file.

Quant à la nécessité de clôturer les comptes en appliquant une norme comptable internationale au calcul de l'imposition minimale, il serait éventuellement judicieux de se limiter à un petit nombre de normes (IFRS, Swiss GAAP RPC, US GAAP RPC) dans l'ordonnance transitoire et, ultérieurement, dans la loi, afin d'éviter autant que possible les ambiguïtés et l'insécurité juridique qui découlent inévitablement du caractère disparate des différentes normes. Il est en outre nécessaire, au vu des différents points de vue exprimés dans ce contexte, de vérifier si la présentation des comptes définie par le Code des obligations peut, dans certaines circonstances, être qualifiée de conforme au modèle de règles de l'OCDE et du G20.

La Conférence des villes suisses sur les impôts doute de la faisabilité d'une éventuelle application rétroactive des règles relatives à l'imposition minimale dès 2023, ne serait-ce qu'en raison du conflit entre ces règles et les principes de l'État de droit. Mais si d'autres pays membres de l'OCDE devaient déjà adapter leur législation fiscale nationale au 1<sup>er</sup> janvier 2023 dans le cadre de la mise en œuvre du pilier 2, des raisons objectives telles que la nécessité de prévenir une imposition plus élevée des entreprises concernées à l'étranger justifiaient toutefois une telle application rétroactive.

## **II. Modification de la Constitution**

### **a. Généralités**

La Conférence des villes suisses sur les impôts approuve la procédure choisie par le Conseil fédéral, à savoir l'inscription d'une imposition minimale dans la Constitution, combinée à l'adoption d'une ordonnance temporaire précédant l'entrée en vigueur de la législation formelle. Compte tenu notamment du calendrier ambitieux applicable à la mise en œuvre du pilier 2, la Conférence des villes sur les impôts estime prioritaire d'évaluer soigneusement les mesures demandées ainsi que leur transposition dans le droit suisse et leur applicabilité, en mettant l'accent sur le pilier 2. En raison des défis de nature non seulement juridique mais aussi administrative qui se posent, la Conférence des villes suisses sur les impôts suggère de limiter la révision constitutionnelle à la mise en œuvre du pilier 2 et de ne pas procéder à des préparatifs formels et juridiques anticipés en vue d'une éventuelle mise en œuvre future du pilier 1.

### **b. Art. 129a Cst.**

La révision constitutionnelle prévue est nécessaire pour permettre la transposition dans le droit national des prescriptions internationales en matière d'imposition liées au pilier 2. Elle

n'a toutefois pas pour but premier de permettre l'imposition particulière de grands groupes d'entreprises. De l'avis de la Conférence des villes suisses sur les impôts, cela devrait déjà ressortir de la note marginale de l'art. 129a Cst., reformulée en tant que «Mise en œuvre des règles internationales d'imposition».

L'introduction d'une imposition minimale limitée à certaines entreprises seulement représente un défi quant à l'application du principe de l'égalité de traitement et d'autres principes constitutionnels. En plus de déroger à des principes constitutionnels fondamentaux tels que celui de l'imposition selon la capacité économique, elle contrevient à l'autonomie des cantons, au fédéralisme et au principe de subsidiarité. Les dérogations à ces principes ne peuvent être envisagées – en application du principe de nécessité imposé par l'État de droit – qu'à titre absolument exceptionnel. De l'avis de la Conférence des villes suisses sur les impôts, il faut donc déjà préciser à l'art. 129a, al. 1, Cst. qu'une imposition particulière des (groupes d') entreprises concernées n'est possible que si cela est nécessaire pour sauvegarder les intérêts de l'ensemble de la Suisse dans le contexte de la mise en œuvre de règles d'imposition internationales. Partant de là, le champ d'application de l'art. 129a, al. 1, Cst. devrait se limiter aux entreprises (groupes d'entreprises) concernées par les règles d'imposition internationales.

La référence donnée sous forme d'exemple à l'imposition minimale et à l'imposition dans l'État du marché qui figure à l'art. 129a, al. 1, 2<sup>e</sup> phrase, Cst. semble être un corps étranger dans la Constitution et n'a aucune raison d'être, la formule «notamment» laissant la porte ouverte à d'autres exceptions.

Selon la Conférence des villes suisses sur les impôts, les notions juridiques inconnues jusqu'à présent dans le domaine du droit fiscal et qui nécessitent une interprétation, comme celle de «grands groupes d'entreprises», doivent être évitées autant que possible au niveau constitutionnel. Il convient également d'écarter les formulations sans signification précise (cf. par exemple l'al. 2 du projet d'art. 129a Cst. selon lequel la Confédération tient compte «notamment des normes et règles modèles internationales»). C'est pourquoi la Conférence des villes suisses sur les impôts suggère de supprimer l'al. 2 du projet d'art. 129a Cst.

L'introduction d'une imposition minimale pour certaines entreprises (ou groupes d'entreprises) seulement s'accompagne déjà, en soi, d'une dérogation aux principes constitutionnels. Si l'art. 129a, al. 1, Cst. stipulait déjà qu'une imposition particulière des entreprises (groupes d'entreprises) concernées n'est possible que si elle est nécessaire pour sauvegarder les intérêts de l'ensemble de la Suisse dans le contexte de la mise en œuvre de règles d'imposition internationales, le champ d'application de l'art. 129a Cst. serait d'emblée limité. Auquel cas il ne serait pas indispensable de mentionner à l'art. 129a, al. 3, Cst. d'autres conditions permettant de s'écarter des principes d'imposition mentionnés. La possibilité prévue à l'art. 129a, al. 3, Cst. de déroger à certains principes constitutionnels en matière d'imposition afin de préserver les intérêts de l'économie suisse dans son ensemble semblerait logiquement redondante à cet endroit, sans compter que les intérêts de l'économie ne seraient pas les seuls à devoir être pris en considération.

Les recettes supplémentaires provenant de l'impôt complémentaire doivent être intégralement reversées aux cantons. Dans ce contexte, la Conférence des villes suisses sur les impôts estime que la possibilité conférée par l'art. 129a, al. 3, let. c, Cst. de déroger à la participation minimale des cantons inscrite à l'art. 128, al. 4, Cst. n'a pas lieu d'être. En effet, il est actuellement impossible de juger de la nécessité d'une dérogation dans le cadre d'une imposition dans l'État du marché susceptible d'être introduite à l'avenir. Ce n'est d'ailleurs pas l'objet du présent projet.

Comme l'impôt complémentaire doit être perçu par les cantons en tant qu'impôt direct de la Confédération, il n'y a en outre aucune raison de s'écarter des prescriptions de l'art. 128, al. 4, Cst. La Conférence des villes suisses sur les impôts suggère donc de renoncer totalement à la possibilité de déroger à l'art. 128, al. 4, Cst.

En outre, la Conférence des villes suisses sur les impôts propose – comme cela figure plus haut – que la Confédération et les communes participent également aux recettes supplémentaires résultant de l'impôt complémentaire. Ce point doit figurer expressément dans la Constitution, sous la forme d'un alinéa supplémentaire de l'art. 129a Cst.

Dans le cadre d'une révision de l'art. 129a Cst., on pourrait en outre procéder à d'autres corrections cosmétiques, comme la limitation de la possibilité de déroger aux taux d'imposition minimaux selon l'art. 128, al. 1, Cst. au seul taux d'imposition maximal sur le bénéfice des personnes morales selon la let. b de cette disposition.

La Conférence des villes suisses sur les impôts se permet de présenter ici un premier projet de formulation différente de l'art. 129a Cst.:

*Art. 129a Cst. (Impôt complémentaire destiné à la) Mise en œuvre des règles internationales d'imposition*

*<sup>1</sup> La Confédération peut percevoir un impôt complémentaire auprès des entreprises concernées afin de sauvegarder les intérêts de l'ensemble de la Suisse et de mettre en œuvre les règles internationales en matière d'imposition.*

Autre possibilité:

*<sup>1</sup> Afin de sauvegarder les intérêts de l'ensemble de la Suisse, la Confédération peut mettre en œuvre les règles internationales d'imposition en édictant des dispositions relatives à l'imposition particulière des entreprises concernées.*

*<sup>2</sup> Ce faisant, elle peut déroger:*

- a. aux principes de l'universalité, de l'égalité de traitement et de la capacité économique mentionnés à l'art. 127, al. 2;*
- b. au taux d'imposition maximal mentionné à l'art. 128, al. 1, let. b;*
- c. aux exceptions à l'harmonisation fiscale mentionnées à l'art. 129, al. 2.*

<sup>3</sup> La Confédération assure une répartition appropriée des éventuelles recettes supplémentaires entre la Confédération, les cantons et les communes. Ce faisant, elle tient compte des intérêts des cantons et des communes.

**c. Dispositions transitoires**

En ce qui concerne le projet de dispositions transitoires, la Conférence des villes suisses sur les impôts préconise une analyse de fond sur ce qu'il convient d'inclure concrètement dans le texte projeté. Comme le mentionne le rapport explicatif, la Suisse dispose sur ces points d'une marge de manœuvre très limitée pour que sa réglementation soit compatible avec les normes internationales (cf. rapport explicatif ch. 4.2, p. 22). La question se pose de savoir quelle est l'utilité d'énumérer un certain nombre de valeurs de référence choisies, alors qu'en fin de compte, ce ne sont pas ces seules valeurs de référence qui doivent être mises en œuvre dans les dispositions transitoires. Afin d'éviter une norme transitoire trop volumineuse et néanmoins incomplète, on pourrait par exemple préciser que les dispositions transitoires doivent s'inspirer le plus précisément possible des règles modèles contenues dans le projet conjoint de l'OCDE et du G20. En outre, sur la base des dispositions transitoires proposées, il paraît difficile de savoir quelle compétence la Confédération peut déléguer au DFF. Là encore, il convient de clarifier les choses.

Nous vous remercions de bien vouloir tenir compte de nos remarques.

Meilleures salutations



Bruno Fässler dr en droit  
Président de la Conférence des villes suisses sur les impôts