

Berne, le 10 mars 2022

## Position

### **Mise en œuvre de l'imposition minimale de l'OCDE pour les grandes entreprises multinationales en Suisse : le point de vue d'Alliance Sud**

#### **Résumé**

Alliance Sud salue l'intention du Conseil fédéral d'introduire en Suisse, dès 2024, la nouvelle imposition minimale de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE). La Confédération contribue ainsi à freiner la concurrence néfaste en matière d'imposition des grandes entreprises multinationales (EMN), tant au niveau international qu'entre les cantons en Suisse.

La conception de l'imposition minimale pose toutefois un grave problème aux pays pauvres du Sud global : le taux d'imposition minimal de 15 % est fixé à un niveau très bas. Or, les pays en développement appliquent des taux d'imposition des bénéfices compris entre 25 % et 35 %. De plus, la conception technique de l'imposition favorise les pays du Nord, généralement prospères, dans lesquels les EMN ont leur siège principal. Les pays pauvres, où les groupes n'ont habituellement que des filiales et pas de sociétés mères, ne peuvent appliquer l'imposition minimale que si les pays riches où sont implantés les sièges sociaux y renoncent.

Nombre de bénéfices d'EMN qui pourraient être imposés plus lourdement en Suisse avec l'introduction de l'imposition minimale ont cependant été réalisés dans des pays du Sud. Alliance Sud exige donc que la mise en œuvre de l'imposition minimale prévue, dans la Constitution fédérale déjà, qu'une partie des recettes supplémentaires issues de l'imposition minimale soit redistribuée aux pays producteurs pauvres du Sud global où opèrent les EMN. Dans le cas contraire, Alliance Sud envisage de donner une consigne de vote négative lors du scrutin populaire sur l'imposition minimale prévu pour juin 2023 par le Conseil fédéral.

#### **Introduction : bref historique**

Dans le cadre du BEPS 2.0 (base d'imposition et transfert de bénéfices ; *Base Erosion and Profit Shifting*), plus de 125 pays négocient, dans le cadre de l'OCDE, une réforme du système fiscal mondial pour les EMN. Il s'agit en principe de mieux taxer les EMN fortement numérisées. En raison du système actuel obsolète, celles-ci peuvent profiter de nombreuses lacunes pour réduire presque à néant leurs devoirs fiscaux dans certains pays à faible imposition. La réforme comporte deux éléments : d'une part, une redistribution des bénéfices des EMN sur les biens immatériels (droits de brevet, de marque, de logiciel, etc.) des pays de résidence vers les pays de marché des EMN (Pilier Un) et, d'autre part, l'introduction d'un impôt minimum effectif transnational pour les EMN (Pilier Deux). Malgré ces approches prometteuses, la « révolution fiscale » tant prônée fait toujours défaut.

La réforme BEPS 2.0 laisse à désirer pour deux raisons majeures. Tout d'abord, l'ensemble de l'industrie extractive et le secteur financier sont exclus du Pilier Un et seule une très petite partie des bénéfices est redistribuée. Les pays industrialisés et certains pays émergents plus riches, qui disposent d'un éventail important et relativement fort de consommateurs, en profiteront pour l'es-

sentiel. Deuxièmement, le taux minimal d'imposition de 15 % envisagé dans le Pilier Deux est bien trop bas. Les pays abritant de nombreux sièges sociaux, comme la Suisse, peuvent eux-mêmes décider s'ils veulent introduire la nouvelle imposition minimale, mais à l'inverse, le Sud global reste une fois de plus sur le carreau. Les pays d'Afrique et d'Amérique latine et d'autres pays en développement appliquent généralement des taux d'imposition de 25 % ou 30 %. Pour les groupes internationaux spécialisés dans les matières premières en particulier, il reste donc intéressant de transférer leurs bénéfices vers les sièges suisses des EMN. L'introduction du Pilier Deux est facultative pour chaque pays, mais il en résulterait des désavantages fiscaux pour un pays s'il y renonçait. Alors que les négociations sur le Pilier Deux sont menées à terme à l'OCDE et que la phase de mise en œuvre nationale débute, elles se poursuivent encore sur le Pilier Un. On ignore encore s'il sera mis en œuvre et à quel moment.

En janvier, le Conseil fédéral a annoncé son intention de mettre en vigueur l'imposition minimale début 2024, comme l'exige l'OCDE. Pour cela, il faut dans un premier temps modifier la Constitution fédérale et donc une votation populaire, que le Conseil fédéral a fixée à juin 2023. Ce projet définit les compétences de la Confédération pour la mise en œuvre de l'ensemble de la réforme. Il sera mis en consultation à la mi-mars et débattu par les Chambres en automne et en hiver de cette année. Si ce projet est accepté par le peuple suisse en juin 2023, le Conseil fédéral édictera d'abord une ordonnance urgente pour l'introduction de l'imposition minimale à partir de 2024, pour ne lancer qu'ensuite le processus législatif ad hoc. Dans le cadre d'un processus législatif normal, l'introduction dès 2024 serait impossible, d'où cette procédure exceptionnelle.

## 1. Position

- 1.1. **Alliance Sud approuve le principe de l'introduction de l'imposition minimale de l'OCDE par la Suisse** : l'imposition minimale de l'OCDE (lutte contre l'érosion de la base d'imposition; *Global Anti-Base Erosion, GloBE*) est en principe à même de freiner la concurrence fiscale mondiale néfaste. Le taux d'imposition minimal de 15 % prévu par la réforme actuelle est cependant bien trop bas. [La moyenne mondiale se situe aujourd'hui juste en dessous de 25 %](#) et, dans de nombreux pays du Sud, elle est nettement plus élevée. Les transferts de bénéfices dans les cantons suisses avec un taux d'imposition effectif de 15% continueront donc de profiter à de nombreuses EMN — au détriment de la population des pays les plus pauvres et à l'avantage du fisc suisse.
- 1.2. **Les recettes supplémentaires doivent être redistribuées dans les pays d'origine des bénéficiaires** : l'introduction de l'imposition minimale va très probablement permettre au fisc suisse de générer d'importantes recettes supplémentaires, qui proviendront en grande partie de transferts de bénéfices d'EMN. Au moins 30 % du commerce mondial se fait aujourd'hui au sein de ces dernières. En fixant des prix trop élevés ou trop bas pour les biens, les droits de marque ou de brevet dans leur commerce interne entre les diverses unités du groupe, les EMN ne déclarent pas leurs bénéfices là où ils sont générés, mais là où elles paient le moins d'impôts. Alliance Sud, Pain pour le prochain et le Réseau pour la justice fiscale montrent comment cela fonctionne concrètement dans l'étude [« Cultivating Inequality – the Socfin Report »](#). Selon une enquête scientifique, 39% des recettes totales de l'impôt suisse sur les bénéficiaires proviennent actuellement de ces transferts ([Zucman et al.](#)). Notre pays doit donc redistribuer une part appropriée du substrat fiscal supplémentaire dans les pays d'origine. Cette redistribution doit être inscrite dans l'article constitutionnel qui sera probablement soumis au vote en juin 2023 et que le Parlement devra adopter d'ici fin 2022. La Suisse pourra ensuite examiner, en collaboration

avec d'autres pays, dans quelle mesure il est possible d'améliorer l'imposition minimale de l'OCDE, afin que les pays du Sud global, dans lesquels sont implantées des filiales d'EMN, puissent également en profiter. Notre pays a tout à fait la possibilité d'introduire un mécanisme de redistribution hors OCDE, en collaboration avec d'autres pays (cf. chapitre 2 pour les possibilités d'aménagement concret de tels mécanismes de redistribution). La redistribution n'implique pas un cadre multilatéral comme pour l'imposition minimale de l'OCDE.

- 1.3. La transparence fiscale est impérative** : pour qu'un mécanisme de redistribution soit efficace, il faut que la transparence règne sur les flux de capitaux concernés au sein des EMN présentes en Suisse. Alliance Sud demande donc que l'introduction de l'imposition minimale de l'OCDE en Suisse s'accompagne d'une publication des déclarations pays par pays (*public Country-by-Country-Reporting, pCbCR*) des EMN. Cela nécessiterait une révision de la [LEDPP](#) (loi fédérale sur l'échange international automatique des déclarations pays par pays des groupes d'entreprises multinationales).
- 1.4. Réserve d'une consigne de vote négative en votation populaire** : si le Conseil fédéral et le Parlement devaient élaborer une modification constitutionnelle pour l'imposition minimale qui n'inclurait pas de mécanisme de redistribution efficace sous l'angle de la politique de développement, Alliance Sud se réserve le droit de décider d'une consigne de vote négative pour la votation populaire de juin 2023. Nous n'accepterons pas que l'introduction de l'imposition minimale pour les EMN en Suisse profite exclusivement au fisc des régions helvétique à faible imposition ou aux EMN elles-mêmes – par exemple sous forme de subventions pour les salaires de leurs employés. Si la Suisse renonçait à introduire l'imposition minimale, son mécanisme permettrait à d'autres pays de percevoir l'assiette fiscale à laquelle elle renonce. Les pays pauvres du Sud qui exploitent des matières premières pourraient par exemple en profiter.

## **2. Différentes possibilités de mise en place de la redistribution des bénéfices des EMN dans les pays d'origine**

### **2.1. Le METR : un nouveau concept de la société civile pour une imposition minimale mondiale également efficace dans l'optique de la politique de développement**

Le METR (taux d'imposition minimal mondial pour les EMN ; *Minimum Effective Tax Rate for Multinationals, METR*)<sup>1</sup> mise en principe sur les mêmes concepts techniques que ceux avec lesquels l'OCDE a construit l'imposition minimale. Premièrement, il les transforme de manière à ce qu'ils puissent être mis en œuvre par des pays individuels ou des groupes de pays sans attendre un consensus multilatéral dans le cadre de l'OCDE. Deuxièmement, le concept METR traite de la même manière les pays de résidence, de vente et de production des EMN. Il est applicable à tous.

Dans le cadre du METR, il s'agit dans un premier temps de calculer l'ensemble des bénéfices insuffisamment imposés au sein des EMN. Comme dans la proposition de l'OCDE, les bénéfices insuffisamment imposés sont définis par un taux d'imposition minimal. Ce qui est inférieur à ce taux est considéré sous-imposé. Alors que les pays du G7 proposent actuellement, comme décrit plus haut, un taux de référence de 15 % pour faire la distinction entre les bénéfices imposés normalement et ceux qui le sont insuffisamment, la société civile demande un taux beaucoup plus élevé de 25 %. Dans un deuxième temps, les bénéfices sous-imposés doivent être attribués aux pays dans lesquels

---

<sup>1</sup> [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=3796030](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3796030)

un groupe a une présence imposable, en fonction de la valeur ajoutée réelle de cette EMN. Cela se fait à l'aide d'une formule (*formulary apportionment*) qui tient compte a) des valeurs matérielles des différentes unités de l'EMN telles que les biens immobiliers, les usines, les machines, les systèmes informatiques fixes, b) du personnel et c) du chiffre d'affaires d'une EMN dans un pays donné. Dans un troisième temps, les différents pays peuvent imposer de manière autonome ces bénéfices ainsi identifiés selon leur droit fiscal national. Cela permet de garantir, du moins en partie, que les bénéfices d'une EMN sont effectivement imposés là où ils ont été réalisés.

À condition que la Suisse soit politiquement prête à repenser son modèle d'activité fondamental dans ses relations avec les EMN, elle serait prédestinée à introduire ce système. Important pays d'accueil d'EMN, elle dispose des informations nécessaires sur leurs pratiques commerciales, ce qui lui permettrait également de faire avancer politiquement la mise en œuvre du concept METR. De plus, ses chances de trouver des pays partenaires pour ce système seraient bonnes car l'imposition suisse des EMN a une incidence négative sur la situation fiscale de nombreux États liés à la Suisse par les EMN correspondantes. Ainsi, l'introduction du concept METR pourrait également empêcher que notre pays soit à nouveau mis sous pression par les États-Unis ou l'UE, puisqu'il peut à tout moment proposer d'y participer.

Dans l'optique de la politique de développement, il serait nécessaire d'inclure non seulement les pays industrialisés dans un groupe METR, mais aussi les pays en développement. Cela compléterait la coopération au développement de la Confédération dans l'esprit de la cohérence des politiques pour le développement durable.

## **2.2. Fonds d'investissement : les pays en développement doivent également en bénéficier**

Les Verts ont déjà proposé d'alimenter un fonds pour les investissements de la Confédération dans l'économie verte avec les recettes supplémentaires de l'imposition minimale. Du point de vue d'Alliance Sud, un tel fonds devrait également permettre des investissements correspondants dans les pays à faible revenu. Tant le concept METR qu'un fonds d'investissement à vocation internationale seraient une contribution majeure au financement des objectifs de développement durable (ODD) de l'ONU.

## **2.3. Augmenter le taux d'APD dans la coopération suisse au développement grâce aux recettes fiscales minimales supplémentaires au niveau fédéral**

Une autre possibilité de redistribuer les recettes fiscales minimales supplémentaires en Suisse aux pays en développement consisterait à augmenter le budget de la coopération internationale (CI), financé par ces recettes fiscales supplémentaires sur les bénéfices. Cela aurait l'avantage de ne pas nécessiter une refonte irréaliste du mécanisme d'imposition minimale lui-même (METR), ni de mettre en place une architecture juridique compliquée pour un fonds. Selon la manière dont on relie les recettes fiscales minimales au budget de la CI, cette approche comporte toutefois le risque que ce dernier soit soumis à de fortes fluctuations : les recettes supplémentaires de l'impôt sur les bénéfices au niveau fédéral résultant de l'imposition minimale peuvent en effet varier dans de fortes proportions.

### 3. Commentaire sur l'aménagement technique de l'imposition minimale

#### 3.1. L'imposition minimale (GloBE) est un impôt supplémentaire

Le modèle d'imposition minimale de l'OCDE ne repose pas — comme très souvent entendu jusqu'ici — sur la fixation d'un taux d'imposition minimum statutaire qui pourrait être assurée par des sanctions / des listes noires en cas de non-application par un État, mais sur un impôt supplémentaire (*top-up tax*) : si une société d'une EMN dont le chiffre d'affaires total atteint au moins 750 millions d'euros est effectivement imposée à plus de 15 % dans le pays x et qu'une autre société de la même EMN est imposée à moins de 15 % dans le pays y, le pays x peut ajouter la différence entre le taux d'imposition effectif dans le pays y et le taux d'imposition minimum de 15 % à son propre taux d'imposition, de sorte que le taux d'imposition effectif total s'élève à 15 %. L'impôt minimum fonctionne ainsi comme une incitation économique pour les États à adapter leurs propres règles fiscales nationales de sorte que le taux *effectif* d'imposition des bénéfices ne soit pas inférieur à 15 %.

#### 3.2. Impôt effectif sur les bénéfices

Le taux d'imposition effectif des bénéfices déterminant pour l'imposition minimale résulte de la division de la somme des impôts déterminants dans un État par la somme des bénéfices déterminants dans cet État. En Suisse, les sommes partielles correspondantes provenant des cantons doivent être additionnées. Les impôts déterminants correspondent aux impôts comptabilisés dans le compte de résultat. Cela signifie que si une EMN est soumise à une taxe supplémentaire (*top-up tax*) parce qu'elle présente un taux d'imposition effectif des bénéfices inférieur à 15 %, elle ne peut plus obtenir de réduction de cette charge fiscale en appliquant la patent box, etc.

#### 3.3. Règle d'inclusion du revenu et règle relative aux paiements insuffisamment imposés

La règle d'inclusion du revenu (RIR ; *Income Inclusion Rule, IIR*) et la règle relative aux paiements insuffisamment imposés (RPII ; *Undertaxed Payment Rule, UTPR*) déterminent quel pays peut appliquer l'impôt supplémentaire (*top-up tax*). Si le taux d'imposition minimum effectif n'est pas atteint, le pays d'origine d'une EMN (où est domiciliée la société mère de l'EMN) peut en principe appliquer la RIR. Si la société mère y renonce, la RPII s'applique également aux pays de résidence des filiales.

##### 3.3.1. Règle d'inclusion du revenu (RIR)<sup>2</sup>

La société mère de l'EMN peut être soumise à un impôt supplémentaire par l'État où elle a son siège si le taux effectif d'imposition des bénéfices (TEI ; *effective tax rate, ETR*) dans l'État de résidence d'une filiale est inférieur à 15 %. La différence entre le taux d'imposition dans le pays de la filiale et le taux d'imposition minimal bénéficie alors à l'État de résidence de la société mère de l'EMN.

---

<sup>2</sup> The income inclusion rule ("IIR") would trigger an inclusion at the level of the shareholder when the income of a controlled foreign entity is taxed at below the effective minimum tax rate. The shareholder would be subject to a "top-up tax" to bring the low-taxed entity's effective tax rate ("ETR") up to the agreed minimum. The IIR is complemented by a switch-over rule ("SOR") that allows the application of the IIR to certain branch structures when an income tax treaty otherwise obligates a contracting state to exempt the earnings of the branch. The undertaxed payment rule ("UTPR") applies when an in-scope entity is not already subject to an IIR. The UTPR would allocate the top-up tax with respect to a low-taxed entity to other members of the group, based on deductible payments made by those other group members.  
<https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/us/pdf/2020/10/tnf-kpmg-report-pillar-two-blueprint-oct12-2020.pdf>

### **3.3.2. Règle relative aux paiements insuffisamment imposées (RPII)**

Si l'État de résidence de la société mère de l'EMN applique un taux d'imposition minimum effectif inférieur à 15 % et que cet État renonce à percevoir lui-même l'impôt supplémentaire correspondant (ce qui permet l'application d'une autre règle, celle de l'impôt minimum national dit qualifié), la RPII s'appliquerait. Dans ce cas, tous les bénéficiaires insuffisamment imposés de toute l'EMN qui n'ont pas encore fait l'objet d'un impôt supplémentaire seraient additionnés et répartis sur la base d'une formule (50 % d'effectifs et 50 % d'actifs matériels) entre tous les États dans lesquels l'EMN en question exploite une filiale. Il en résulte que la RPII ne peut être appliquée que si la RIR ne l'est pas. Cela implique en principe que seuls les pays sièges des EMN bénéficieront de l'impôt minimum, à moins que ces dernières ne renoncent à l'appliquer. C'est très improbable, car elles renonceraient ainsi au substrat fiscal sans en tirer un avantage concurrentiel par rapport à d'autres États, puisque les EMN seraient de toute façon soumises à un impôt supplémentaire à un endroit ou à un autre.

### **3.4. Conséquences pour les pays en développement**

Pour les pays producteurs de matières premières en Afrique ou en Amérique latine, par exemple, où ne sont généralement implantées que des filiales d'EMN dont le siège principal se trouve dans des pays comme la Suisse, cela signifie que la réforme ne leur rapportera rien si les pays du siège principal appliquent la RIR. La mise en œuvre de l'imposition minimale annoncée par le conseiller fédéral Maurer à la mi-janvier 2022 correspond à cette règle. Du strict point de vue des pays producteurs de matières premières, il serait donc préférable que la Suisse renonce à une imposition minimale des sièges sociaux des EMN. Cela permettrait aux pays du Sud d'appliquer la RPII, ce qui leur vaudrait non seulement des recettes fiscales supplémentaires, dont ils ont un besoin urgent, mais constituerait aussi un pas réel vers une plus grande équité fiscale mondiale. En effet, les bénéficiaires des groupes qui tomberaient sous le coup de l'imposition minimale en Suisse résultent en grande partie de transferts de bénéfices en provenance de ces mêmes pays. En conséquence, ils devraient également être imposés de manière équitable dans ces pays d'origine.

### **3.5. Conséquences en Suisse**

Si la Suisse n'introduisait pas elle-même le taux d'imposition minimal effectif de 15 % pour les EMN, d'autres pays pourraient absorber ce substrat fiscal supplémentaire. C'est pourquoi le Conseil fédéral veut introduire l'imposition minimale pour toute la Suisse. Pour ce faire, il faut une modification de la Constitution fédérale qui attribue à la Confédération les compétences législatives correspondantes. Aujourd'hui, celles-ci seraient du ressort des cantons. Il est prévu de faire passer le projet constitutionnel devant le Parlement d'ici fin 2022. Il devrait ensuite être soumis au vote en juin 2023. Si tous les pays d'origine des EMN appliquent systématiquement l'imposition minimale, la hiérarchie entre la RIR et la RPII a pour effet que les cantons ne peuvent toutefois générer des recettes fiscales supplémentaires qu'avec l'imposition des 200 groupes ayant leur siège principal en Suisse, et non avec les 2 000 filiales qui, selon le Département fédéral des finances (DFF), sont en principe également concernées par l'imposition minimale.

Dominik Gross