



Ordre romand des experts fiscaux diplômés
Case postale 108
3963 Crans-Montana

info@oref.ch

Crans-Montana, le 14 Septembre 2023

Par e-mail

Madame K. Keller-Sutter
Conseillère fédérale
Département fédéral des finances
Bernerhof
3003 Berne
(vernehmlassungen@estv.admin.ch)

2^e consultation concernant l'ordonnance sur l'imposition minimale des grands groupes d'entreprises (OIMin)

Madame la Conseillère fédérale,

L'Ordre Romand des Experts Fiscaux Diplômés (OREF) est une association professionnelle suisse créée en 1985 et composée d'environ 280 membres, qui se distinguent par leur connaissance de la pratique fiscale et leur approche multidisciplinaire. L'OREF souhaite participer à la consultation ouverte le 24 mai 2023 sur la deuxième partie du projet d'ordonnance susmentionnée.

L'OREF est globalement favorable à ce 2^e projet d'ordonnance.

Nous soutenons le projet d'ordonnance du Conseil fédéral (OIMin) dans le cadre de la mise en œuvre de l'imposition minimale selon les règles types de l'OCDE.

De notre point de vue, la plupart des règles de procédure proposées font sens et n'appellent pas de commentaire particulier. Nous saluons l'adoption de l'approche « one-stop-shop » pour la remise des déclarations ainsi que l'émission des taxations qui facilitera le processus pour les groupes d'entreprises concernées.

Sur le fond, l'OREF soulève cependant les principaux points suivants :

1. Dans le cadre de la 1^{ère} partie de l'Ordonnance, un large consensus s'était dégagé sur le fait que la Suisse doit adopter les règles-types OCDE par le biais d'un renvoi à ces dernières, à savoir l'adoption (ou, à défaut, l'interprétation) dynamique des règles-types.

Nous relevons toutefois qu'il nous paraît important que le Conseil fédéral suive les développements internationaux afin d'adopter, dans ce domaine, une stratégie similaire à celle des Etats qui sont dans une situation semblable à la Suisse (p. ex : Luxembourg, Irlande, Pays-Bas, Singapour, etc).

Dans ce contexte, il nous semble important que la législation suisse incorpore l'ensemble des dispositions nécessaires des règles-types afin de s'assurer que le mécanisme d'imposition complémentaire suisse soit conforme aux critères d'une

« Qualified Domestic Minimum Top-Up Tax » (QDMTT) au sens des dites règles-types. Depuis lors, l'OCDE a également publié en Juillet 2023 une nouvelle Administrative Guidance, introduisant notamment une option permettant de déterminer l'impôt complémentaire juridictionnel sur la base d'autres standards comptables que ceux utilisés pour la consolidation du groupe. Cette option requiert cependant que certaines conditions soient remplies et notamment que l'option en question soit prévue par le droit domestique suisse afin que les conditions du « QDMTT safe-harbour » soient remplies. Il nous semble indispensable que cette mesure / option de simplification soit introduite en Suisse. L'OIMin devrait donc incorporer l'option laissée aux juridictions de préparer et de déposer la GIR sur la base d'états financiers établis selon un référentiel comptable reconnu en Suisse ; il s'agit donc de clairement ouvrir cette possibilité aux référentiels Swiss GAAP FER/RPC et éventuellement FINMA.

2. Les dispositions UTPR ne devraient pas être reprises par la Suisse ou, sans autre option, ne devraient être introduites qu'en dernier ressort et le plus tard possible. Si un UTPR devait être introduit, nous recommandons que l'exception prévue pour les groupes multinationaux en phase initiale de développement soit également introduite en droit suisse.

3. Il nous semble important que le Conseil fédéral investigate plus avant la mise en œuvre de mesures visant à améliorer l'attractivité de la place économique suisse.

4. Les dispositions pénales fiscales suisses reprises dans le cadre de l'application de l'imposition minimale devraient être adaptées au contexte de la mise en œuvre d'un impôt nouveau et complexe à déterminer. Ainsi, les montants d'amendes ou de pénalités prévus tels que repris par l'OIMin des dispositions fiscales pénales de la LIFD devraient être adaptés aux circonstances. En effet, il nous semble préjudiciable que la négligence, notion à l'interprétation difficile, puisse générer des conséquences quasi-pénales extraordinaires (compte tenu des montants d'impôts en jeu qui sont potentiellement très importants, notamment en matière d'imposition complémentaire internationale). Par ailleurs, les dispositions suivantes devraient être revues :

- La solidarité introduite dans le projet par le Conseil fédéral doit être retirée.
- Les règles de procédure ainsi que la coordination entre les différents types de décisions devraient être clarifiées et harmonisées.
- Les règles d'attribution de compétences entre cantons, en particulier les dispositions définissant le canton « leader » ainsi que les critères y relatifs doivent être rendus plus flexibles avec la participation, si nécessaire, du groupe d'entreprises internationales lorsque ce dernier en fait la demande.
- L'application des règles, respectivement l'assujettissement d'une entreprise suisse ou d'un groupe d'entreprises suisses à l'imposition complémentaire ne devrait pas entraîner par ailleurs en cascade le prélèvement d'impôts cantonaux ou nationaux tels que l'impôt sur le bénéfice, l'impôt anticipé ou les droits de timbre (au niveau d'une entreprise suisse ou d'un groupe d'entreprises suisses).

Commentaires généraux

Reprise dynamique des dispositions d'application de l'OCDE en matière d'impôt minimum :

Depuis la publication des règles modèles en décembre 2021, l'OCDE a, en moins de 2 ans, produit plusieurs commentaires, notes administratives ou pratiques qui complètent, précisent, ajustent voire modifient en substance certaines règles-types. Il est souhaitable que la Suisse puisse adopter ces modifications via une reprise dynamique (adoption et interprétation) des dispositions applicables en matière d'imposition minimum afin de garantir la sécurité et la prévisibilité du droit.

Utilisation des normes comptables locales pour l'application des règles « safe harbour » de l'impôt complémentaire juridictionnel (« QDMTT »)

En juillet dernier, l'OCDE a publié de nouvelles règles détaillées portant, entre autres, sur la mise en place de l'impôt complémentaire juridictionnel (« QDMTT »). A cet égard, l'OCDE indique que l'impôt complémentaire juridictionnel doit en principe être déterminé sur la base des états financiers servant de base à la consolidation comptable du groupe. Cependant, l'OCDE permet, sur option et dans la mesure où ceci est prévu par la légalisation du pays, que l'impôt complémentaire juridictionnel puisse être déterminé sur la base d'autres standards comptables locaux. Il nous semble indispensable que cette mesure de simplification soit introduite en droit suisse et que les règles suisses satisfassent aux conditions requises pour bénéficier du « safe harbour » prévu pour l'impôt complémentaire juridictionnel. En effet, de nombreuses sociétés suisses entrant dans le champ des règles-types établissent leurs états financiers selon les standards comptables Swiss GAAP FER (Swiss GAAP RPC) pour les sociétés industrielles ou de services, ou selon les standards FINMA (Swiss GAAP RVB) pour les banques. Ces standards comptables sont en règle générale plus proches des règles du Code des obligations suisse servant de base à la détermination des impôts suisses.

Il est donc à nos yeux importants que ces standards puissent être retenus en vue de la détermination de l'impôt complémentaire suisse afin de simplifier l'établissement des déclarations d'impôts GLOBE (GIR) des groupes concernés. Il est également important de laisser aux groupes suisses (et étrangers) la possibilité de choisir dans quel référentiel comptable (IFRS, US GAAP, Swiss GAAP FER, FINMA), ceux-ci souhaitent préparer leur déclaration pour l'impôt complémentaire juridictionnel suisse.

Dans ce but, nous prions le Conseil fédéral d'introduire les précisions issues du chiffre 3 (b) du standard sur un impôt complémentaire juridictionnel (« Standards for a QDMTT Safe Harbour »)

Amélioration des conditions cadres de la Suisse

Lors de notre prise de position initiale sur la première version de l'OIMin, nous avons mis en avant les points suivants qu'il nous semble important d'analyser en détail afin de renforcer l'attractivité de la Suisse au niveau international:

- La modification de l'OIES afin de maximiser le crédit d'impôt étranger (p. ex. : selon la nature des revenus en lieu et place de leur source);

- L'extension de la pratique dite de la déclaration des dividendes versés entre une société mère et sa fille à toutes prestations appréciables en argent (dividendes) entre sociétés suisses d'un groupe, même sans rapport de détention directe.

Durant les mois qui ont suivis cette première prise de position, nous avons poursuivi nos réflexions dans ce domaine et souhaiterions que le Conseil Fédéral continue d'investiguer la mise en place de dispositions légales en faveur du développement de l'économie suisse, en particulier dans les domaines suivants :

- *Subventions fédérales et cantonales à l'implantation de sociétés étrangères et/ou au développement de nouvelles activités en Suisse.* Le mécanisme de l'allégement fiscal tel que développé depuis plusieurs années a été un atout indéniable de promotion économique. Avec l'entrée en vigueur du Pilier 2, cet outil ne pourra bénéficier qu'aux groupes dont les revenus consolidés ne dépassent pas EUR 750 millions (i.e., hors champs du Pilier 2). Il nous semble ainsi crucial, dans le but de maintenir sa compétitivité et son attractivité sur le plan international et à l'instar de ce qui est fait aux USA, en Europe ou en Asie (p. ex. Singapour) que la Suisse réfléchisse à l'introduction de système de subventions voire de QRTC (éventuellement ciblées) afin de favoriser l'implantation et/ou le développement de nouvelles activités sur son territoire.
- *Dispositions particulières visant les collaborateurs expatriés.* En complément de mesures visant à renforcer l'attractivité et la compétitivité de la Suisse pour les entreprises, il nous semble important que la Suisse maintienne et développe des mesures en vue de simplifier et de rendre plus favorable la fiscalité des expatriés. Le succès de l'implantation et du développement de groupes internationaux en Suisse ainsi que le développement à l'international d'entreprises suisses dépend notamment de la capacité de ces dernières d'attirer de nouvelles compétences en Suisse. A cet égard, la Suisse semble prendre du retard vis-à-vis de pays comme l'Irlande¹, les Pays-Bas², le Luxembourg³ ou encore l'Italie⁴ pour ne citer que ceux-ci.

Les dispositions fiscales actuelles n'offrent pas de marges de manœuvre suffisantes aux cantons afin de mettre en place une politique fiscale attractive vis-à-vis des employés et cadres étrangers souhaitant se relocaliser en Suisse. Les cantons dont la fiscalité des particuliers est la plus élevée sont particulièrement péjorés et limités dans leurs moyens d'action. Les bases légales LHID pourraient ainsi être revues afin d'offrir la possibilité aux cantons d'introduire des mesures fiscales d'attractivité vis-à-vis des expatriés au sens large. En outre, l'OEXPA pourrait également être revue afin de permettre des déductions fiscales plus importantes ou encore afin de permettre aux cantons d'établir leurs règles propres. Enfin, la limite de la déductibilité fiscale des

¹ <https://taxsummaries.pwc.com/ireland/individual/other-tax-credits-and-incentives>

² <https://www.government.nl/topics/income-tax/shortening-30-percent-ruling>

³ <https://guichet.public.lu/en/citoyens/impots-taxes/activite-salariee-resident/salarie-hautement-qualifie/exoneration-hautement-qualifie.html>

⁴ <https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/english/benefits-for-transferees-of-residence-to-italy>;
https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/documents/20143/233483/Tax+incentives+for+attracting+human+capital+in+Italy_Tax_incentives_for_attracting_human_capital_in_Italy.pdf/f4a91a80-8ed0-92a5-0186-424a9013bfc3

rachats dans la caisse de prévoyance fixée aux 5 premières années de résidence en Suisse pourrait être revue ou supprimée (art. 79b LPP ; art. 60b OPP2) ; dans la plupart des exemples mentionnés ci-avant, une simple modification d'une ordonnance du Conseil fédéral est envisageable. Une modification de la loi n'est en principe pas nécessaire ; ceci a l'avantage de pouvoir légiférer plus rapidement.

- *Définition du bénéficiaire effectif en matière d'impôt anticipé* : La Suisse – contrairement à une grande majorité de législations fiscales à travers le monde – retient comme récipiendaire d'une prestation appréciable en argent le « bénéficiaire direct », en lieu et place du « parent commun » (cf. particulièrement en matière d'impôt anticipé : S-02.141 « Notice pour la désignation du bénéficiaire des prestations » publiée par l'AFC en février 2001 »).

Dans le contexte de l'imposition minimum mondiale, cette définition pose un problème dans la mesure où l'impôt anticipé résiduel suisse sera considéré comme un impôt couvert suisse en case de distribution au sein du groupe multinational à des bénéficiaires suisses ou étrangers. Celui-ci réduira l'impôt complémentaire qui revient de droit aux cantons, de manière contraire à l'esprit de la disposition constitutionnelle votée le 18 juin 2023 (art. 197, ch. 15, al. 5 et 6 Cst). En effet, il est prévu que l'impôt complémentaire doive principalement revenir aux cantons, lesquels reversent 25% du produit qu'ils perçoivent à la Confédération. Lorsque cette pratique administrative trouve à s'appliquer, les impôts collectés qui en principe devraient revenir aux cantons sont *in fine* attribués à la Confédération.

De manière plus générale et compte tenu des recettes de l'impôt complémentaire, le Conseil Fédéral devrait revoir les règles découlant de l'Ordonnance sur l'impôt anticipé (RS 642.211) afin d'ouvrir la procédure de déclaration à tous les dividendes ou autres prestations appréciables en argent versées à des sociétés proches en Suisse ou à l'étranger.

- *Droit de timbre de négociation* : la Suisse se distingue négativement au niveau international avec le droit de timbre de négociation. Le succès d'un groupe basé en Suisse dépend souvent de sa capacité à acquérir des entreprises ou des groupes d'entreprises étrangers. Le droit de timbre de négociation est prélevé sur les acquisitions stratégiques de groupes suisses, même si ladite acquisition est opérée par le biais d'une filiale étrangère. Les autorités fiscales suisses appliquent les règles dites de l'intermédiation de manière étendue de telle sorte qu'un groupe suisse est généralement soumis au droit de timbre de négociation même dans le cadre d'une acquisition effectuée hors de Suisse par une filiale étrangère. Les dispositions légales en la matière complexifient et engendrent des coûts fiscaux additionnels pour les groupes suisses en comparaison internationale.

Prise de position sur les articles en détail

Art. 5 al. 2

L'al. 2 est pertinent pour les groupes dont l'entité mère ultime est à l'étranger et qui possèdent plusieurs entités constitutives en Suisse, sans nécessairement avoir une entité mère intermédiaire en Suisse. Plutôt que de désigner une entité constitutive sur la base du bénéfice ou du capital, nous proposons d'introduire en premier lieu la possibilité pour un groupe de désigner librement l'entité suisse assujettie. Cette liberté de choix doit permettre de mieux tenir compte de l'organisation particulière de chaque groupe. A titre d'exemple, certains groupes voudront désigner une société de service qui dispose du personnel qualifié (finance, fiscalité, comptabilité) et qui n'est pas nécessairement la société la plus profitable ou la plus capitalisée des entités suisses du groupe.

La règle du bénéfice (lit.a) ou du capital (lit.b) peut être maintenue mais à titre subsidiaire, dans le cas où un groupe ne donnerait pas suite à ses obligations d'enregistrement (article 18). Dans ce cas, il conviendrait de préciser la manière de déterminer les 3 exercices à prendre en compte (i.e. le test doit-il être refait chaque année, renouvelé périodiquement ou une seule fois, à un moment donné ?).

Il conviendrait aussi de préciser que le bénéfice ou le capital pris en compte peut être basé sur les comptes statutaires ou les comptes établis selon un autre standard reconnu, y compris les Swiss GAAP FER/RPC et les FINMA GAAP (cf. nos commentaires ci-dessus).

Art. 6 Responsabilité solidaire

En l'absence d'imposition de groupe pour les impôts directs, nous considérons que cette disposition n'est ni justifiée, ni nécessaire. En effet, l'article 12 prévoit que l'impôt complémentaire est imputé aux différentes entités constitutives. Nous comprenons que cette allocation figurera sur la décision de taxation (article 22). Ainsi, si une entité constitutive ne paie pas l'impôt complémentaire, l'administration compétente dispose des informations pour recouvrer l'impôt directement auprès de cette dernière.

Accessoirement, nous notons que la clause de responsabilité solidaire qui existe en matière de TVA, présente des complications en matière d'acquisition/cession de sociétés du groupe. Une clause identique en matière d'impôt complémentaire ne ferait que compliquer d'avantage la restructuration de ces entreprises. Nous rejetons tout principe de solidarité de manière catégorique.

Art. 12 al. 2

Nous réitérons notre commentaire en marge de l'art. 8 al. 2 de notre première prise de position. Il n'est pas envisageable, ni acceptable, que l'absence de refacturation de l'impôt complémentaire suisse, l'IIR ou l'UTPR entre sociétés du même groupe en Suisse puisse être constitutif d'une prestation appréciable en argent soumise à l'impôt anticipé suisse ou à l'impôt sur le bénéfice, une contribution cachée soumise au droit de timbre d'émission ou un apport dissimulé en matière d'impôt direct lequel aurait un impact sur le coût d'investissement fiscal d'une participation suisse ou étrangère.

Le Conseil fédéral doit prendre des dispositions dans ce sens par voie d'ordonnance ou par le biais d'une communication de la pratique administrative en la forme d'une circulaire fiscale.

Art. 14

Le renvoi aux articles 102 à 173 LIFD inclut les règles de révision de décision de taxation (art.147ss LIFD) ainsi que de rappel d'impôt (art.151ss LIFD). Or, les Règles Modèles contiennent également des règles de correction (art. 4.6 des règles modèles) qui peuvent être incompatibles avec les règles LIFD. Dans les cas où une correction rétroactive est requise par les règles modèles, celle-ci devrait également mener à la révision des taxations en vigueur, tant pour l'impôt complémentaire international que suisse.

Compte tenu du lien clair entre les décisions en matière d'impôt sur le bénéfice (LIFD/LHID) et l'impôt complémentaire (OIMin), l'entrée en force des décisions de taxation fondées sur ces bases légales devraient correspondre à la date de l'entrée en force de la dernière décision émise par une autorité suisse pour une période fiscale donnée. Cette façon de procéder serait en ligne avec les principes développés en matière de fiscalité intercantonale.

Art. 15 al. 2

Nous proposons d'aligner la règle sur l'art.105 al.3 LIFD, c'est-à-dire sur la situation en fin d'année.

Art. 19

Le texte de l'article 19 indique que l'entité constitutive doit remettre « sa » déclaration d'impôt complémentaire (au singulier). Le rapport précise toutefois (pages 18/19) qu'« une déclaration d'impôt doit être remise pour chaque type d'impôt complémentaire », soit 3 déclarations différentes (IIR+UTPR+QDMTT) au sus de la déclaration ICC/IFD existante. De notre point de vue, une seule déclaration, soit le *Global Information Return* (« GIR ») doit servir de base à l'impôt complémentaire international et l'application de l'UTPR afin de limiter la charge administrative que doivent supporter les groupes suisses et étrangers présents en Suisse. En effet, toute déclaration additionnelle représenterait une charge administrative excessive ainsi qu'une duplication des données reportées.

En parallèle, l'OIMin devrait introduire une obligation faite aux autorités cantonales de se coordonner dans le traitement des déclarations d'impôt ordinaires des sociétés d'un même groupe international afin de finaliser la GIR dans les meilleurs délais et si possible une fois que les taxations ordinaires sont entrées en force ; ceci limiterait la bureaucratie et les pertes de temps pour les contribuables concernées.

Art. 22

Il conviendrait de préciser que la décision de taxation doit contenir (i) l'imputation de l'impôt entre les différentes entités constitutives suisses ainsi que (ii) la répartition entre cantons pour les entreprises concernées (cf. art. 12 OIMin).

Art. 23 al. 2

Nous ne comprenons pas l'intérêt de prévoir un droit de réclamation en faveur de l'administration cantonale contre ses propres décisions de taxation. Le début de la phrase devrait donc être supprimé.

Chapitre 9 Droit pénal (art. 28 à 35)

La référence aux dispositions de la LIFD est bienvenue. Par contre, nous sommes réservés s'agissant des montants d'amendes qui peuvent être infligées, respectivement du niveau de faute nécessaire pour constituer une infraction pénale.

Les règles relatives à l'imposition minimales changent constamment et il doit être attendu que cet état de fait reste applicable bien au-delà des trois premières années de répit instituées par l'OCDE.

Notre association demande que le Conseil fédéral établisse des montants d'amendes maximum, respectivement qu'il retire la négligence des critères constitutifs d'une infraction pénale fiscale. En effet, seule la volonté doit être susceptible d'être punie.

Art. 39 al. 2

L'entrée en vigueur de la règle UTPR doit être mûrement réfléchie et coordonnée avec l'application des règles GloBE par les principales juridictions partenaires de la Suisse. Plutôt que de fixer une date dans l'ordonnance, le maximum de flexibilité devrait être laissée au Conseil Fédéral. Alternativement, il serait également opportun de juger si cet impôt est nécessaire et à défaut, de le supprimer, en fonction de l'évolution de la situation dans les autres pays clés du G20/Inclusive Framework.

Remarques finales

Pour cette deuxième version de l'ordonnance, nous incitons le Conseil fédéral à considérer les principaux points suivants :

- Les groupes disposant de plusieurs entités en Suisse et dont le siège est à l'étranger, doivent pouvoir choisir librement la société assujettie (article 5).
- La clause de responsabilité solidaire (article 6) devrait être supprimée car elle représente un obstacle aux restructurations.
- Les règles de révision des taxations d'impôts complémentaires doivent tenir comptes des dispositions topiques des règles modèles (article 14)
- La taxation pour l'impôt complémentaire international ainsi que pour l'impôt complémentaire UTPR doit se fonder sur la déclaration (GIR) déposée par l'entité mère ultime.
- Si l'introduction d'une règle UTPR dans le droit domestique suisse ne s'avérait pas nécessaire afin de satisfaire aux standards OCDE impératifs en matière d'imposition minimale mondiale (i.e., afin que le régime suisse qualifie de QDMTT), nous sommes d'avis que la Suisse devrait se limiter à l'introduction d'un impôt complémentaire juridictionnel qualifiant (art. 8 OIMin) ainsi qu'à l'introduction d'un impôt complémentaire international dit IIR (art. 10 al. 1-2 OIMin). A défaut, l'introduction de la règle UTPR doit être flexible afin de tenir

compte de la situation dans les principaux Etats partenaires économiques de la Suisse (article 39 al.2).

- De proposer des mesures efficaces de promotion de la place économique suisse.

* * *

En vous remerciant par avance de l'attention que vous porterez à la présente, nous vous prions d'agréer, Madame la Conseillère fédérale, l'expression de notre très haute considération.

ORDRE ROMAND DES
EXPERTS FISCAUX DIPLOMES



Marc Nicolet
Président



Bernhard Schopper
Membre