



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

[info@oref.ch](mailto:info@oref.ch)

Crans-Montana, le 17 novembre 2022

**Par e-mail**

Monsieur Ueli Maurer  
Conseiller fédéral  
Département fédéral des finances  
Bernernhof  
3003 Berne  
([vernehmlassungen@estv.admin.ch](mailto:vernehmlassungen@estv.admin.ch))

**Consultation concernant l'ordonnance sur l'imposition minimale des grands groupes d'entreprises**

Monsieur le Conseiller fédéral,

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 17 août 2022 au sujet du projet d'ordonnance susmentionné.

**L'OREF est favorable à ce projet et soutient l'approche choisie qui consiste, pour des questions d'efficacité, de renvoyer dans la mesure du possible aux règles types de l'OCDE et au commentaire existant. Par ailleurs, il est indispensable que la mise en œuvre en Suisse, et en particulier l'introduction d'un impôt complémentaire suisse, soit acceptée par les autres Etats. Sur ce sujet, nous attendons que le Conseil fédéral s'engage au sein de l'OCDE sur l'élaboration de règles «safe-harbour» qui garantissent cette reconnaissance.**

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

- De nombreux termes utilisés dans l'ordonnance ne sont pas définis. Il conviendrait de combler cette lacune par un renvoi aux définitions des règles types.
- Dans un souci de sécurité juridique, notamment afin d'assurer une acceptation (continue) des règles suisses par les autres juridictions et de permettre une application homogène des règles types au sein des groupes internationaux concernés, un renvoi dynamique aux règles types (existantes ou modifiées subséquentement) ainsi qu'une interprétation dynamique de ces règles types serait préférable.
- L'application de l'impôt complémentaire suisse devrait être limitée aux groupes qui sont effectivement soumis à un IIR et/ou UTPR à l'étranger. A l'inverse, il serait souhaitable de prévoir certaines exceptions à ce principe, notamment pour les cas où les groupes d'entreprises multinationales, malgré un chiffre d'affaires consolidé dépassant le seuil de 750 millions d'euros, ne seraient pas soumis à une imposition minimale à l'étranger, conformément aux règles types.

- **Nous invitons le Conseil fédéral à reconsidérer l'introduction d'une règle UTPR en Suisse en raison de la grande complexité et de la charge administrative liée à cette forme d'imposition. Alternativement, l'introduction de cette règle pourrait être considérée dans la future loi fédérale, à la lumière des expériences faites d'ici là dans d'autres juridictions.**
- **Le rapport indique certains cas de figure où le défaut de remboursement d'un impôt complémentaire suisse ou international selon l'UTPR entraînerait une prestation appréciable en argent ou un apport dissimulé. Cette position entraîne de multiples conséquences négatives et va induire une charge fiscale supplémentaire pour les groupes concernés qui n'est pas requise par le Cadre Inclusif et qui va nuire à l'attractivité économique de la Suisse. Nous invitons donc le Conseil fédéral à revoir sa position sur ce sujet.**
- **Finalement, l'entrée en vigueur de l'ordonnance devrait être calquée sur la mise en œuvre de l'imposition minimale par les autres juridictions qui sont des partenaires économiques clés pour la Suisse.**

### **Appréciation générale**

Nous soutenons le projet d'ordonnance du Conseil fédéral dans le cadre de la mise en œuvre de l'imposition minimale selon les règles types de l'OCDE. De notre point de vue, l'ordonnance doit participer à créer la sécurité juridique nécessaire aux entreprises concernées. A cet égard, il est indispensable que la mise en œuvre en Suisse, et en particulier l'introduction d'un impôt complémentaire suisse, soit acceptée par les autres Etats. Sur ce sujet, nous attendons que le Conseil fédéral s'engage au sein de l'OCDE sur l'élaboration de règles « safe-harbour » qui garantissent cette reconnaissance tout en restant le plus pragmatique possible dans l'interprétation de ces règles ainsi que dans leur application et en visant à limiter le plus possible toute bureaucratie inutile, en particulier entre contribuables et autorités fiscales fédérales et cantonales ; le mécanisme de résolution des conflits au sein de la Suisse devra être le plus efficient possible.

Nous comprenons que pour des questions d'efficacité, le projet d'ordonnance renvoie simplement aux règles types de l'OCDE et au commentaire existant. Toutefois, il faut être conscient que, par ce renvoi, la Suisse reprend les incertitudes et les questions laissées ouvertes par ces textes, créant ainsi des difficultés d'application pour les entreprises concernées. Afin de garantir au maximum la sécurité juridique, nous attendons que les questions liées à l'application des règles types soient réglées de manière pragmatique et cohérente en collaboration avec les administrations fiscales cantonales et fédérale.

Nous avons aussi constaté que le Conseil fédéral n'avait pas intégré une nouvelle base légale qui permettrait aux cantons d'adapter le mécanisme de la déduction supplémentaire pour frais de recherche et de développement (art. 25b LHID) aux conditions spécifiques des règles modèles (art. 3.2.4). Il est à nos yeux essentiel que cette possibilité soit offerte aux cantons, libres à eux de l'introduire dans leur arsenal juridique conformément à leur propre autonomie s'agissant des mesures de maintien

ou de renforcement de la compétitivité de leur économie locale. Ne pas intégrer cette base légale reviendrait simplement à les empêcher de légiférer dans ce domaine.

## Prise de position détaillée

### Section 1

A titre liminaire, nous relevons que l'ordonnance utilise fréquemment le terme « société » alors que les règles types utilisent dans ce contexte le terme « entité » (*Entity*). Par souci de clarté et de sécurité juridique, le terme « société » (cf. lorsque l'ordonnance indique « société mère ultime » ou « société autre que la société mère ultime ») devrait être remplacé par le terme « entité », éventuellement avec renvoi à la définition d'*Entity* prévue par les règles types (lesquelles incluent toutes formes de d'entités juridiques ou toute forme d'arrangement préparant des états financiers tels que des *partnerships* ou *trusts*).

En outre, certains termes utilisés dans l'ordonnance ne sont pas définis ou ne renvoient pas directement aux termes définis dans les règles types. Par souci de clarté et de sécurité juridique, les termes suivants, notamment, pourraient être définis dans l'ordonnance par renvoi aux termes définis dans les règles types :

- « entités mères ultimes » (*Ultimate Parent Entity*)
- « entités mères intermédiaires » (*Intermediate Parent Entity*)
- « entités mères partiellement détenues » (*Partially-Owned Parent Entity*)
- « entités exclues » (*Excluded Entity*)
- « établissement stable » (*Permanent Establishment*)
- « co-entreprise » (*Joint Venture*)
- seuil de « 750 millions d'euros »

En ce qui concerne le seuil de 750 millions d'euros notamment, les règles types prévoient que le seuil est déterminé sur la base d'un « test », i.e. que le seuil est réputé franchi pour la période fiscale concernée s'il a été franchi au cours de deux des quatre périodes fiscales précédant la période fiscale concernée.

Pour autant que la Suisse souhaite une détermination du seuil conforme aux règles types pour les besoins de l'impôt complémentaire international [selon l'IIR] (art. 6 al. 1), une définition du seuil de 750 millions d'euros dans l'ordonnance via renvoi à la définition du seuil selon les règles types permettrait une application directe de la méthodologie prévue par les règles types (i.e., test sur la base de deux des quatre périodes fiscales précédant la période fiscale concernée).

En outre, un renvoi à la définition du seuil selon les règles types permettrait également un renvoi au commentaire et autres réglementations pertinentes (y compris renvoi à l'*Implementation Framework*) eu égard à la méthodologie appropriée afin de déterminer le seuil dans les cas où, notamment :

- la juridiction de l'entité mère ultime appliquant l'IIR définirait le seuil dans une autre monnaie que l'euro (cas d'application de l'art. 4 al. 1), respectivement, un seuil inférieur à 750 millions d'euros ou équivalents (cas d'application de l'art. 4 al. 2) ;

- les états financiers consolidés de l'entité mère ultime suisse du groupe seraient maintenus dans une autre monnaie fonctionnelle autre que l'euro (cas d'application de l'art. 6 al. 1).

A défaut d'un renvoi direct à la définition du seuil de 750 millions d'euros selon les règles types, la formulation actuelle de l'ordonnance pourrait laisser entendre que la Suisse ne « teste » que la période fiscale concernée afin de déterminer si le seuil de 750 millions d'euros est franchi et le groupe soumis à l'impôt complémentaire international [IIR] (cas d'application de l'art. 6).

Enfin, l'ordonnance devrait renvoyer à la définition des comptes annuels consolidés acceptés selon les règles types (« *Acceptable Financial Accounting Standard* » selon art. 10.1.1). Il serait en outre souhaitable que l'ordonnance précise les standards comptables suisses acceptables pour les besoins de la détermination de l'imposition minimale suisse. A notre sens, les normes RPC et FINMA (pour les institutions financières) devraient être reconnues. Nous incitons dès lors le Conseil fédéral à proposer, via le SIF, une reconnaissance explicite des normes RPC et FINMA dans le cadre du Cadre inclusif.

#### **Art. 1 al. 2**

L'al. 2 prévoit que le rattachement fiscal à la Suisse, pour les besoins de l'imposition minimale des grands groupes internationaux, est déterminé sur la base des critères utilisés pour l'impôt fédéral direct.

Par souci de clarté, l'ordonnance pourrait préciser les critères de rattachement fiscal à la Suisse suivant les formes de l'imposition complémentaire (suisse ou internationale) :

- Pour les besoins de l'impôt complémentaire suisse prévu à l'art. 1 al. 1 let. a, la question est celle du rattachement fiscal à la Suisse des entités constitutives ;
- Pour les besoins de l'impôt complémentaire international prévu à l'art. 1 al. 1 let. b, la question est celle du rattachement fiscal à la Suisse :
  - o des entités mères ultimes (*Ultimate Parent Entities*), des *Intermediate Parent Entities* ou encore des *Partially-Owned Parent Entities* en ce qui concerne l'IIR suisse. Dans ce cadre, et comme indiqué précédemment, une définition de ces différents termes par renvoi aux définitions des règles types apporterait de la sécurité juridique ;
  - o des entités constitutives (*Constituent Entities*) en ce qui concerne l'UTPR suisse.

#### **Art. 2 al. 1**

Dans la mesure où l'objectif de l'ordonnance est de renvoyer aux règles types, dans l'attente de l'élaboration ultérieure d'une loi fédérale ad hoc, nous ne comprenons pas le sens de la phrase « *sous réserve des dispositions prévues dans la présente ordonnance et dans une loi fédérale régissant l'imposition des entreprises* ». Nous proposons de supprimer cette phrase introductive, en particulier la deuxième partie de cette phrase.

En tout état de cause, la formulation de l'ordonnance devrait être claire, compte tenu de l'objectif d'appliquer les règles types par renvoi (direct ou par analogie). Par ailleurs, il est implicite que l'ordonnance sera révoquée le jour où une loi fédérale sera entrée en force et applicable.

En cas de conflit d'interprétation entre les dispositions des règles types et de l'ordonnance (et autres dispositions suisses à venir), une interprétation selon les règles types (et autres réglementations pertinentes) devrait prévaloir afin de s'assurer que le régime mis en place en Suisse soit admissible. A défaut, la détermination de la base imposable GloBE ou encore celle des impôts couverts selon l'ordonnance, par exemple, pourraient diverger des règles types (et de la modification de la pratique) de l'OCDE. Par voie de conséquence, les autres pays du Cadre inclusif pourraient ne pas reconnaître / qualifier le régime suisse relatif à l'impôt complémentaire suisse (QDMT) et l'impôt complémentaire international (IIR suisse), ouvrant ainsi la porte à une imposition du substrat fiscal suisse à l'application de règles UTPR étrangères.

#### **Art. 2 al. 2**

Le rapport précise l'intention du législateur de mettre en place un régime suisse d'impôt complémentaire via un renvoi statique aux règles types.

En ce sens, l'ordonnance précise en son art. 2 al. 1 que les règles types telles qu'approuvées le 14 décembre 2021 par le Cadre inclusif sont applicables. Un tel renvoi statique aux règles types (version du 14 décembre 2021) pourrait s'avérer problématique si les règles types (ou leur interprétation) devaient être modifiées avant qu'une loi fédérale n'entre en vigueur, ou encore si la loi fédérale devait également (en tout ou partie) renvoyer de manière statique aux règles types dans leur version 14 décembre 2021.

En outre, l'art. 2 al. 2 indique que les règles types doivent être interprétées conformément au commentaire afférent et aux réglementations pertinentes.

Dans un souci de sécurité juridique, notamment afin d'assurer une acceptation (continue) des règles suisses par le Cadre inclusif et les autres juridictions et de permettre une application homogène des règles types au sein des groupes internationaux concernés, un renvoi dynamique aux règles types (existantes ou modifiées subséquemment) ainsi qu'une interprétation dynamique de ces règles types serait préférable. En ce sens, l'ordonnance devrait clarifier que l'interprétation des règles types (et donc de l'ordonnance) doit tenir compte :

- Du commentaire existant ;
- Des autres réglementations pertinentes existantes (dans ce contexte, ces autres réglementations devraient inclure ou faire référence aux exemples publiés par l'OCDE<sup>1</sup>) ;
- Des éventuelles modifications du commentaire
- Des autres réglementations pertinentes encore à convenir (règles safe-habor, *Implementation Framework* etc.)

#### **Art. 4**

En vertu de l'art. 4 al. 3, l'impôt complémentaire suisse est applicable, qu'une imposition minimale soit introduite ou non dans la juridiction de l'entité mère ultime (ou encore dans la ou les juridictions des entités mères intermédiaires).

---

<sup>1</sup> <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two-examples.pdf>

Cependant, il serait souhaitable de prévoir certaines exceptions à ce principe, notamment pour les cas où les groupes d'entreprises multinationales, malgré un chiffre d'affaires consolidé dépassant le seuil de 750 millions d'euros, ne seraient cependant pas soumis à une imposition minimale à l'étranger, conformément aux règles types.

Une telle situation pourrait se présenter, notamment, si :

- Des règles IIR et UTPR sont mises en place et applicables dans les juridictions étrangères dans lequel le groupe opère, mais ;
- Ces mêmes règles IIR et/ou UTPR étrangères ne sont cependant pas appliquées parce que, par exemple, les règles suivantes trouveraient à s'appliquer :
  - o le régime d'exclusion prévu à l'art. 9.3 des règles types (exclusion de l'application des règles UTPR lors de la phase initiale de développement international) ;
  - o le régime d'exclusion prévu à l'art. 5.5 des règles types (exclusion de *minimis*), ou encore ;
  - o l'entité mère ultime est rattachée à la Suisse mais l'ensemble de ses filiales étrangères tombent toutes sous le régime d'exclusion de *minimis*.

A cet égard, il convient de relever que l'art. 9.3 des règles types prévoit une exclusion de l'application des règles UTPR lorsque le groupe se trouve en phase initiale de développement international. L'exclusion prévue dans les règles types ne concerne cependant que l'application des règles UTPR.

Sur la base de ce qui précède, il serait souhaitable que l'ordonnance prévoit une exception à l'application de l'impôt complémentaire suisse lorsqu'aucune règle IIR et aucune règle UTPR n'est appliquée dans les juridictions étrangères dans lesquelles le groupe opère.

Corrélativement, il serait souhaitable que la Suisse applique le dispositif d'exception de l'UTPR prévu à l'art. 9.3 (cf. nos remarques ci-après concernant l'art. 6 al. 3 du projet d'ordonnance).

#### **Art. 5 et 7**

Le calcul du taux d'impôt effectif étant réglé de manière exhaustive aux articles 5.1 à 5.6 des règles types, la phrase « *les réglementations particulières pertinentes sont également applicables par analogie* » est redondant à nos yeux. Nous proposons donc de la supprimer dans les deux articles.

#### **Art. 6 al. 2**

Cet alinéa régit deux cas de figure dans lesquels l'impôt complémentaire international suisse selon le mécanisme d'IIR (i.e., IIR suisse), i.e., les cas où l'entité mère ultime (*Ultimate Parent Entity*) est rattachée fiscalement à la Suisse (let. a) et les cas où une entité mère intermédiaire (*Intermediate Parent Entity*) est rattachée fiscalement à la Suisse (let. b).

Par souci de clarté (cf. également remarques concernant la Section 1), quand bien même l'ordonnance renvoie aux art. 2.1 à 2.3, l'ordonnance devrait également clarifier les cas où une entité mère partiellement détenue (*Partially-Owned Parent Entity*) est rattachée fiscalement à la Suisse.

### **Art. 6 al. 2 et al. 3**

A cet égard, la Suisse doit s'interroger sur la pertinence d'instaurer un mécanisme d'exemption similaire pour les groupes en phase initiale de développement international. En effet, l'absence d'une telle exemption en Suisse pourrait résulter en une diminution des investissements en Suisse effectués par des groupes en phase initiale de développement. Cette exemption pourrait s'appliquer tant pour :

- l'impôt complémentaire suisse (cf. commentaires sous art. 4) ;
- l'impôt complémentaire international selon UTPR suisse (art. 6 al. 3), ce qui implique que la Suisse renoncerait à opter pour l'application de l'art. 9.3.5 des règles types.

### **Art. 6 al. 3 (en lien avec l'art. 6 al 2 lit. b)**

En lien avec les remarques ci-dessus, et de manière générale concernant la mise en place d'une UTPR suisse, la Suisse doit s'interroger sur la pertinence d'instaurer un tel mécanisme. En effet, nous comprenons l'objectif décrit dans le rapport, lequel consiste à instaurer une règle UTPR suisse afin d'inciter les juridictions étrangères à implémenter également des règles d'imposition minimale selon les règles types.

En revanche, l'intérêt d'une règle UTPR suisse doit être mesuré également à l'aune, notamment, de :

- la liberté laissée par le Cadre Inclusif s'agissant de l'implémentation d'un tel impôt ; contrairement à l'impôt complémentaire suisse (QDMT) et à l'impôt complémentaire international (IIR), l'UTPR n'est pas de nature obligatoire afin de respecter les principes minimums élaborés dans le cadre du programme du Pilier 2. Ainsi, la Suisse, en appliquant la QDMT et l'IIR remplit ses engagements internationaux.
- la complexité administrative et de la charge additionnelle tant pour les entreprises que pour les administrations cantonales engendrée par son application; en particulier, les entités constitutives suisses devront collecter les données comptables du groupe afin de pouvoir calculer l'impôt complémentaire selon l'UTPR suisse. Or, si le groupe n'était soumis à aucune IIR et aucune UTPR étrangère pour une raison ou pour une autre (p. ex., parce que le groupe bénéficie d'une exemption car en phase initiale de développement international), les processus d'extraction et de traitement des données comptables nécessaires au calcul de l'impôt complémentaire suisse selon l'UTPR ne sera vraisemblablement encore finalisés et opérationnels au sein de ses groupes et les entités suisses seraient alors confrontés à des difficultés administratives particulières
- des recettes supplémentaires qui seront générées par le biais de cet impôt (UTPR) qui à nos yeux seront immatérielles compte tenu du fait que la grande majorité des Etats vont mettre en œuvre un système fiscal intégrant un QDMT ou un IIR, ou encore ;
- l'impératif de maintenir l'attractivité de place économique suisse, si - de manière générale - d'autres juridictions étrangères devaient ne pas mettre en place d'UTPR.

Pour les motifs exposés ci-dessus, nous recommandons toutefois de renoncer à l'introduction d'un impôt UTPR en Suisse.

En tout état de cause, pour les besoins d'une application homogène des règles types au sein des groupes et entre les groupes, il conviendrait pour la Suisse de s'assurer qu'elle aligne la mise en place de l'UTPR suisse avec celle de la majorité des juridictions étrangères.

Enfin, nous incitons le Conseil fédéral à examiner la possibilité de différer la question de l'introduction d'un UTPR en Suisse lors de l'établissement du projet de loi définitif. La Suisse aurait alors plus de recul sur les modalités d'implémentation de l'UTPR dans les juridictions étrangères et partant une meilleure vue sur la balance coût-bénéfices de l'introduction d'une telle mesure (p. ex., complexité administrative pour les contribuables et les autorités fiscales versus rentabilité de l'impôt).

#### **Art. 8 al. 1**

L'alinéa 1 règle l'imputation intercantonale de l'impôt complémentaire suisse entre les entités constitutives rattachées fiscalement à la Suisse. Le mécanisme d'imputation tel que décrit dans le rapport nous semble approprié.

#### **Art. 8 al. 2**

L'alinéa 2 règle l'imputation de l'impôt complémentaire international selon l'UTPR suisse. L'ordonnance précise que l'imputation de l'impôt complémentaire international selon l'UTPR entre les entités constitutives suisses s'effectue sur la base des principes prévus à l'art. 2.6 des règles types, i.e., sur la base d'une clé de répartition déterminée selon le nombre d'employés (le rapport indique en revanche selon les « charges salariales ») et les immobilisations corporelles de chacune des entités constitutives suisses.

L'art. 8 ne précise cependant pas la règle d'imputation de l'impôt complémentaire international selon l'IIR suisse, entre les entités parentes suisses du groupe concernées par l'IIR suisse. Le rapport mentionne que l'IIR suisse est imputable - en principe - à l'entité du groupe la plus élevée en Suisse. Cependant, dans un certain nombre de cas, l'IIR suisse pourrait être imputable à une entité suisse inférieure détenant une *Low-Taxed Constituant Entity* étrangère. Le mécanisme prévu à l'art. 2.1, 2.2 et 2.3 des règles types (cf. également le Chapitre 2 des Exemples publiés par l'OCDE) devrait cependant permettre de déterminer l'allocation de l'IIR suisse entre les entités parentes suisses concernées.

Enfin, le rapport indique que si une entité constitutive suisse devait assumer (i.e., supporter les coûts d') un impôt complémentaire suisse ou international selon UTPR qui ne lui est pas imputable, cet impôt devrait lui être remboursé par l'entité constitutive à laquelle cet impôt aurait dû être imputé. Le rapport ajoute que le défaut de remboursement entraînerait une prestation appréciable en argent (PAA) ou un apport dissimulé.

A cet égard, nous attirons votre attention sur les points suivants :

- Compte tenu de la complexité de l'administration de l'impôt complémentaire, son calcul définitif pourrait être finalisé plusieurs années après la clôture de la période fiscale concernée. Notamment, les règles types (p. ex., 4.6 et 5.4) pourraient engendrer des ajustements rétroactifs de l'impôt complémentaire.
- Il serait contre-productif que ce qui précède génère la caractérisation de PAA ou d'apport dissimulé, en raison de l'application du principe d'étanchéité des



exercices applicable en matière d'impôt ordinaire sur le bénéfice voire d'impôt anticipé.

- En matière d'impôt anticipé notamment, nous rappelons ici que la procédure de déclaration domestique n'est pas applicable en cas de PAA entre sociétés suisses d'un groupe (p. ex. sociétés sœurs). A nos yeux, la position du Conseil fédéral telle qu'explicitée dans le rapport à l'appui de l'OIMin va à l'encontre du mandat constitutionnel (art. 197, ch. 15 al. 6) qui prévoit que l'impôt complémentaire (QMDT ou IIR) revient principalement aux cantons. En effet, la caractérisation de PAA de l'absence de recharge de l'impôt complémentaire à d'autres sociétés suisses du groupe va, en plus de tracasseries administratives inutiles, générer des charges d'impôt anticipé qui, selon les règles modèles, pourraient être qualifiées d'impôt couvert augmentant le taux d'impôt effectif GloBE et par voie de conséquence réduisant l'impôt complémentaire suisse. Autrement dit, la Confédération prélèvera un impôt (impôt anticipé) au détriment des cantons (impôt complémentaire). Cette situation n'est pas acceptable. Nous invitons donc le Conseil fédéral à revoir sa position, à tout le moins à modifier l'Ordonnance sur l'Impôt Anticipé afin d'autoriser la procédure de déclaration pour les PAA entre sociétés sœurs en Suisse.
- Il en est de même si le concept de l'apport dissimulé est étendu à l'absence de refacturation de l'impôt complémentaire suisse à une société filiale suisse ou étrangère. Par le mécanisme du coût d'investissement (art. 70 al. 4 lit. a LIFD) et de la reprise des corrections de valeur (art. 62 al. 4 LIFD), une charge additionnelle d'impôt sur le bénéfice peut résulter d'une telle position. Ladite charge ne qualifiera probablement pas d'impôt couvert au sens des règles modèles dans la mesure où elle est directement en relation avec une participation de plus de 10%. Cette position va donc induire une charge fiscale supplémentaire pour les groupes concernés qui n'est simplement pas requise par le Cadre Inclusif et qui va nuire à l'attractivité économique de la Suisse. Nous invitons donc le Conseil fédéral à revoir sa position sur ce sujet, respectivement à faire modifier les dispositions administratives nécessaires (en particulier la circulaire n° 27 du 17 décembre 2009 sur la réduction pour participation et plus précisément la définition du coût d'investissement des participations). Cette position se justifie d'autant plus que l'impôt complémentaire suisse n'est pas considéré comme une charge déductible en matière d'impôt ordinaire sur le bénéfice. Il est donc contradictoire qu'une telle charge d'impôt puisse en résulter de manière indirecte.
- Dès lors, le Conseil fédéral devrait veiller à ce qu'une imputation approximative ou provisoire de l'impôt complémentaire n'engendre pas la caractérisation de PAA ou d'apports dissimulés, ou bien laisse une certaine flexibilité aux entités constitutives afin de corriger l'imputation de l'impôt complémentaire entre entités constitutives suisses.

### **Art. 8 al. 3**

L'alinéa 3 règle l'imputation intercantonale de l'impôt complémentaire suisse entre exploitations commerciales, établissements stables et autres objets fiscaux situés dans plusieurs cantons. Le mécanisme prévu (dit « modèle A ») présente l'avantage d'être plus simple administrativement parlant (absence d'établissement des comptes individuels). Cependant, il convient de relever que ce mécanisme pourrait résulter en une situation où une partie de l'impôt complémentaire suisse serait imputé à un

canton au sein duquel le taux effectif d'impôt GloBE de l'entité serait déjà supérieur à 15%.

#### **Art. 10**

L'art. 10 prévoit une modification de l'OIES afin de clarifier que l'impôt complémentaire suisse n'est pas pris en compte dans le calcul du montant maximum pour l'imputation des impôts étrangers.

Selon le rapport, cette disposition est prise afin de garantir l'acceptation du régime suisse d'imposition minimale par le Cadre inclusif et les autres Etats.

Cependant, il ne nous semble pas évident qu'une prise en compte de l'impôt complémentaire suisse dans le calcul du montant maximum puisse remettre en question, sans autre, l'acceptabilité du régime suisse.

Le Conseil fédéral devrait réexaminer cette disposition et vérifier l'assertion du rapport. De notre point de vue, la prise en compte de l'impôt complémentaire pour le calcul du montant maximum participerait à l'attractivité et à la compétitivité de la place économique suisse.

A défaut, ou en sus d'une modification de cette disposition, le Conseil fédéral pourrait également envisager de modifier les modalités de calcul du montant maximum tel que prévues par l'OIES, afin d'élargir la base de calcul dudit montant maximum.

Une mesure concrète d'amélioration de l'attractivité économique de la Suisse pourrait prendre la forme suivante : dans le cadre de la détermination du montant de crédit d'impôt relatif à des impôts étrangers prélevés à la source sur des rendements tels que des redevances, des intérêts ou des services, la pratique actuelle est de définir l'impôt suisse maximum relatifs auxdits rendements sur une base juridictionnelle ; il pourrait être envisagé dans le cadre d'une modification limitée de l'OIES que le montant du crédit d'impôt étranger se calcul sur une base agrégée de tous les revenus de même nature. Plus précisément, en groupant (par exemple) tous les revenus de redevances tant ceux soumis que ceux non-soumis un impôt à la source étranger, il serait possible d'améliorer le crédit d'impôt octroyé à une société suisse pour ses revenus acquis de l'étranger. Nous notons que si cette approche conduit à une réduction des impôts couverts, respectivement de l'impôt effectif GloBE en-deçà du seuil de 15%, l'impôt complémentaire suisse trouvera alors son application.

A défaut d'une modification de l'art. 10 de l'ordonnance comme préconisé ci-dessus, en tout état de cause, le langage utilisé dans l'ordonnance (i.e., « pas déduit ») devrait être modifié afin d'adopter celui du rapport (i.e., « pas pris en compte ») qui nous semble plus clair.

#### **Art. 11**

Selon le rapport, le Conseil Fédéral prévoit une entrée en vigueur de l'ordonnance le 1er janvier 2024, sous réserve de retard dans la mise en œuvre de l'imposition minimale dans d'autres juridictions (auquel cas la Suisse pourrait différer l'entrée en vigueur de l'ordonnance).

En parallèle de la date d'entrée en vigueur de l'ordonnance, cette dernière devrait également clarifier la notion de « période fiscale » et notamment la première période

fiscale concernée par l'application des règles d'imposition minimale suisse, afin de prévoir la situation des groupes clôturant leurs comptes consolidés en cours de période calendaire (et non pas au 31 décembre).

### Remarques finales

Le rapport indique que les aspects procéduraux feront l'objet d'une ordonnance séparée. Pour cette deuxième ordonnance, nous incitons le Conseil fédéral à considérer les points suivants :

- La procédure de taxation pour l'impôt complémentaire devrait pouvoir être effectuée auprès de l'entité mère suisse (ou d'une entité du groupe en Suisse désignée à cet effet), pour le compte de toutes les entités constituantes du groupe basées en Suisse (principe du « *one-stop shop* ») ;
- Il convient également de mesurer les enjeux d'un établissement correct des comptes « GloBE ». Un audit (p. ex. sur une base volontaire) des comptes « GloBE » pourrait apporter aux différentes parties prenantes (actionnaires, administrations fiscales suisses et étrangères etc.) quelque assurance quant à un établissement correct des comptes « GloBE ».

\* \* \*

En vous remerciant par avance de l'attention que vous porterez à la présente, nous vous prions d'agréer, Monsieur le Conseiller fédéral, l'expression de notre très haute considération.

#### ORDRE ROMAND DES EXPERTS FISCAUX DIPLOMES



Marc Nicolet  
Président



Bernhard Schopper  
Membre