



Ordre romand des experts fiscaux diplômés
c/o Fiduciaire FIDAG SA, succursale de Sion
Rue de la Blancherie 2
1950 Sion

info@oref.ch

Par e-mail

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

Sion, le 15 août 2025

Consultation relative à la modification de l'ordonnance sur l'imposition minimale (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 250 membres, qui se distinguent par leur connaissance de la pratique fiscale et leur approche multidisciplinaire.

L'OREF souhaite participer à la consultation ouverte le 30 avril 2025 à propos de la modification de l'OIMin. Nous vous rappelons les termes de notre dernière prise de position datée du 7 mai 2025 qui concluait que l'OREF devrait être systématiquement appelée à prendre position lors de consultation fédérale concernant le système fiscal suisse.

L'OREF est dans l'ensemble favorable à ce projet dans la mesure où il permettra à la Suisse de clarifier en particulier les modalités concernant la procédure de remise des *GloBE Information Returns* (GIR) à l'Administration fédérale des contributions (AFC), leur échange par cette dernière avec d'autres pays ainsi que leur utilisation par les cantons. Les nouvelles dispositions permettront en effet d'alléger la charge administrative des groupes d'entreprises concernés conformément à l'adoption de l'approche du « guichet unique ». Ceci étant dit, nous appelons de nos vœux à un guichet unique qui permet le dépôt des déclarations GIR ou QDMTT sur format électronique (p. ex. .xml ou autre) en sus du format MS Excel. D'ailleurs, l'AFC devrait encore investiguer si la prise en charge d'autre supports informatique (p. ex. logiciels open source) ne devrait pas être considérée.

Sur le fond, l'OREF émet néanmoins les réserves suivantes :

- La référence n°3 indiquée à l'al. 3 de l'art. 2 devrait être révisée en précisant qu'en cas de mise à jour du commentaire relatif aux règles types GloBE, cette dernière version s'appliquera aux fins de l'OIMin. Il faudrait par conséquent modifier la note de bas de page en supprimant la référence « avril 2024 » et en la remplaçant par « Commentaire » afin de s'assurer que la dernière version dudit commentaire soit applicable de manière dynamique.
- L'inscription aux deux systèmes d'information, à savoir le « système d'information en matière d'impôt complémentaire » ainsi que le « système d'information GIR », prévue à l'art. 19 al. 1, doit pouvoir s'effectuer de manière conjointe sans devoir s'enregistrer séparément aux deux systèmes d'information.
- L'article 28d devrait prévoir la possibilité pour un groupe international d'entreprises dont le siège ne se trouve pas en Suisse de déposer le GIR pour le groupe en Suisse sur une base volontaire.
- Les dispositions pénales et les contraventions en lien avec les obligations relatives au dépôt des GIR et des déclarations QDMTT (qualified domestic minimum top-up tax) doivent être harmonisées.
- La déclaration QDMTT devrait intégrer une section spécifique aux Joint-Ventures afin que ces dernières puissent remplir leur obligation en déclarant leurs éléments dans la déclaration QDMTT du groupe « associé ». Cette solution est proposée dans d'autres juridictions et conforme à la structure actuelle du GIR.

Comme mentionné dans notre courriel daté du 7 mai 2025 concernant la consultation sur l'approbation de l'accord multilatéral entre autorités, l'OREF insiste également sur le fait que l'introduction de l'imposition minimum globale doit être accompagnée de mesures compensatoires bénéficiant aux entreprises impactées et permettant à la place économique suisse de maintenir son attractivité. Alors que certains Cantons ont pris les devants, il devient urgent que des mesures soient également proposées au niveau fédéral, respectivement que les projets cantonaux soient conformes aux règles modèles (« Qualified Refundable Tax Credit », « Integrity Rule » ou « Related Benefits Rule »). Nous encourageons donc le Conseil fédéral à faire des propositions et à communiquer ouvertement dans ce sens dans un avenir proche.

Prise de position détaillée

L'OREF est dans l'ensemble favorable à la modification de l'OIMin clarifiant en particulier les modalités et dispositions relatives à la remise des GIR, tout en poursuivant l'objectif que la charge administrative pour les groupes concernés par le pilier 2 soit réduite à un niveau raisonnable et que le processus de déclaration reste efficace. Nous saluons le fait qu'à cet égard le projet de modification de l'OIMin dispense les entités constitutives suisses de groupes étrangers de devoir remettre localement un GIR, dans la mesure où l'Etat de l'entité-mère ultime est un Etat partenaire au sens de l'accord (art. 28d du projet OIMin).

L'OREF accueille également favorablement la précision relative à la répartition de l'impôt complémentaire en cas de changement de canton, prévoyant que les impôts complémentaires seront répartis entre les cantons concernés dans le cas où une entité constitutive change de canton au cours de l'année fiscale, conformément aux principes du droit fédéral concernant l'interdiction de la double imposition intercantonale (art. 13, al. 2 du projet OIMin).

Comme susmentionné, l'OREF souhaite néanmoins apporter les réserves suivantes concernant le projet de modification de l'OIMin :

Art. 2, al. 3

Pour garantir que le cadre réglementaire reste pertinent et adaptable aux évolutions relatives à l'application des règles types GloBE, il est important que la référence indiquée au paragraphe 3 de l'article 2 soit révisée. Actuellement, cette référence mentionne spécifiquement une version précise du commentaire relatif aux règles types GloBE, datée d'avril 2024. Cette précision pourrait limiter la flexibilité et l'efficacité du cadre réglementaire, particulièrement face aux mises à jour régulières réalisées par l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE).

Le rapport explicatif du 22 décembre 2023 précise que l'adoption des règles types GloBE à l'art. 2, al. 1 OIMin repose sur un renvoi statique, car un renvoi dynamique serait problématique sur le plan constitutionnel. Toute révision future des règles impliquerait donc une modification formelle de l'ordonnance. En revanche, le même rapport se limite, à l'al. 3, à exiger que ces règles soient « interprétées conformément au commentaire y afférent et aux réglementations connexes », sans indiquer si cette référence au commentaire doit, elle aussi, être statique.

Cette absence d'indication est d'autant plus notable que le Conseil fédéral reconnaît, dans ce même rapport, la fréquence des nouvelles publications du Cadre inclusif et annonce qu'il « conviendra d'examiner dans quelle mesure l'ordonnance nécessite des adaptations » à chaque nouveau document. Rien ne s'oppose, sur le plan constitutionnel, à ce que seul le renvoi aux règles types demeure figé, tandis que le commentaire des règles modèles — par nature interprétatif — puisse être appliqué de façon dynamique, à l'image du rôle joué par le Commentaire du Modèle de convention fiscale de l'OCDE : les versions ultérieures y sont admises pour éclairer le sens d'une disposition tant qu'elles se bornent à la clarifier et n'en modifient pas la substance.

Or, le fait de mettre à jour la note de bas de page 3 de l'OIMin pour y inscrire « avril 2024 » — au lieu d'une formulation générique — peut être interprété comme le signe que le législateur entend dorénavant réviser l'ordonnance à chaque nouvelle version du commentaire. Une telle approche affaiblirait la sécurité juridique et alourdirait inutilement la charge administrative, alors qu'un renvoi souple permettrait d'atteindre le même objectif tout en respectant le cadre constitutionnel.

En effet, l'interprétation des règles GloBE est en constante évolution, et les mises à jour des commentaires sur ces dernières sont fréquentes. En ne prenant en compte qu'une version figée, il y a un risque que le cadre soit rapidement dépassé, nécessitant des ajustements fréquents de l'OIMin.

Ainsi, pour favoriser une application dynamique (à supposer que ceci soit la volonté du Conseil Fédéral et à l'opposé de l'approche prise par certains pays membres du Cadre Inclusif qui transpose chaque nouvelle administrative guidance dans leur législation locale afin que celle-ci ait force de loi¹) et pertinente dans le temps des règles en vigueur, il serait opportun de généraliser la référence à « Commentaire », sans mentionner de version spécifiquement. Cette modification permettrait de s'assurer que la dernière version des commentaires soit automatiquement applicable.

Cette simplification s'alignerait avec l'objectif visant à offrir aux entreprises et aux professionnels du secteur un cadre juridique clair et stable, évitant les potentielles ambiguïtés pouvant découler dans le cas contraire.

En conclusion, remplacer la référence « avril 2024 » par une mention générique « Commentaire » dans la note de bas de page garantirait l'application continue et dynamique des règles types GloBE. Nous suggérons que la note de bas de page soit simplifiée comme suit : « Le commentaire peut être consulté gratuitement sous : www.oecd.org > Thèmes > Impôt minimum mondial > Règles globales anti-érosion de la base d'imposition (Pilier Deux) > **Commentaire** ».

Cette position a l'avantage de créer un cadre législatif et réglementaire que les entreprises peuvent suivre et comprendre en temps voulu. Par contre, cette stratégie peut mettre la Suisse dans une situation qui la rend moins compétitives que certains Etats qui eux retranscrivent systématiquement les nouveautés et changements de pratique adoptés par l'OCDE dans un cadre qui n'est pas démocratique au sens où la Suisse l'entend.

La priorité absolue à ce stade étant d'obtenir une clarification sans équivoque de la situation juridique afin de connaître le statut des futurs commentaires de l'OCDE pour l'interprétation de l'OIMin, le Conseil fédéral doit se prononcer explicitement sur le choix entre une interprétation statique ou dynamique du commentaire, et justifier son raisonnement dans le cadre de l'adoption de cette modification de l'OIMin afin d'exposer clairement sa position à l'adresse des entreprises multinationales suisses et étrangères exerçant une activité soumise à l'imposition minimum globale en Suisse.

¹ Ce qui est notamment le cas pour les pays suivants : Bahreïn, Hong-Kong, Irlande, Luxembourg, Pologne

Art. 19, al. 1

Afin de réduire la charge administrative imposée aux entreprises, il est nécessaire de réexaminer la nouvelle disposition prévue à l'article 19, alinéa 1. Selon cette dernière, l'entité constitutive assujettie à l'impôt complémentaire doit s'enregistrer séparément dans le "système d'information en matière d'impôt complémentaire" et le "système d'information GIR", ce qui entraîne une duplication des démarches administratives.

En intégrant ces deux processus d'inscription par le biais d'un enregistrement en ligne unique, cela réduirait d'une part le risque de potentielles erreurs et allégerait d'autre part le fardeau administratif, tout en améliorant l'efficacité de la gestion des données à travers un registre central.

En conclusion, à travers une inscription conjointe, les entreprises bénéficieraient d'une procédure simplifiée, ce qui renforcerait notamment l'efficacité des systèmes d'information suisses.

Art. 28d

L'article 8.1.2 des règles GloBE offre la possibilité de déposer un GIR par le biais d'une Entité déclarante désignée. Néanmoins, ni l'article 28d ni le commentaire relatif à la modification de l'ordonnance sur l'imposition minimale ne mentionnent la possibilité pour un groupe international d'entreprises dont le siège ne se trouve pas en Suisse de déposer le GIR pour le groupe en Suisse sur une base volontaire. Ainsi, une précision à ce sujet serait bénéfique.

Art. 28f

L'harmonisation des dispositions pénales et des contraventions relatives aux obligations de dépôt du GIR et des déclarations QDMTT est importante pour garantir la cohérence du cadre fiscal et juridique suisse étant donné que les GIR et les déclarations QDMTT visent *in fine* un but commun, à savoir la conformité des entités constitutives suisses avec les règles GloBE telles que reprises et appliquées par la Suisse.

Plus précisément, l'art. 28f impose des sanctions administratives pour la soumission tardive du GIR, avec des pénalités allant jusqu'à CHF 200 par jour, pour un maximum de CHF 50'000. Cela contraste avec l'article 29, qui prévoit une amende maximale de CHF 10'000 pour la déclaration QDMTT (dans les cas graves ou en cas de récidive), appliquée uniquement après un rappel formel (non prévu à l'art. 28f pour le GIR).

En outre, le rapport explicatif (p.16) compare les sanctions administratives applicables au dépôt des GIR à celles prévues à l'art. 12 de la Loi sur l'échange des déclarations pays par pays (LEDPP), sans justification complémentaire autre que le fait qu'en cas de retard, l'échange automatique des GIR pourrait être compromis. En vue d'une harmonisation des dispositions applicables aux deux types de déclaration (GIR et QDMTT), il serait plus judicieux d'harmoniser les sanctions à la baisse en appliquant également les dispositions de l'article 29 (lesquelles s'avèrent moins restrictives) au dépôt des GIR.

Traitement des Joint-Ventures

A ce jour, les obligations déclaratives applicables aux Joint-Ventures en Suisse sont, selon nos informations, plus contraignantes comparées aux solutions applicables

dans d'autres juridictions. En effet, ces entités doivent actuellement remplir une déclaration QDMTT séparée en Suisse alors qu'elles pourraient déclarer leurs éléments dans une section spécifique de la déclaration QDMTT du groupe « associé », ce qui est consistant avec la structure prévue dans le GIR.

Importance d'adopter des mesures compensatoires

Dans nos prises de positions précédentes sur l'introduction de l'imposition minimale des grands groupes d'entreprises en Suisse, nous avons déjà insisté sur l'importance de telles mesures destinées à maintenir la compétitivité de la place économique suisse. Alors que certains Cantons ont entretemps proposé des mesures incitatives compatibles avec les règles modèles GloBE, nous constatons qu'aucune initiative n'a été lancée au niveau fédéral. Au vu de la marge de manœuvre limitée des Cantons, nous sommes d'avis que des mesures compensatoires au niveau fédéral sont indispensables et requises dans un avenir proche. Le contexte actuel de guerre tarifaire et l'incertitude en résultant pour les échanges commerciaux internationaux renforce encore l'urgence d'agir. Diverses propositions d'amélioration des conditions cadres figuraient déjà dans notre prise de position sur l'OIMin, à laquelle nous vous renvoyons (Prise de position sur la consultation sur l'approbation de l'accord multilatéral entre autorités compétentes portant sur l'échange de la déclaration d'information GloBE du 7 mai 2025 ; [Prise de position de l'OREF sur la consultation concernant l'ordonnance sur l'imposition minimale des grands groupes d'entreprises du 14 septembre 2023 – pages 3-5](#) ; également [la Prise de position de l'OREF sur la Consultation concernant l'ordonnance sur l'imposition minimale des grands groupes d'entreprises du 17 novembre 2022 – page 9 \(risque de PAA en matière d'impôt anticipé\) et page 10 \(amélioration de l'OIES\)](#)).

L'OREF constate une lente érosion du substrat fiscal des grandes entreprises de la région au profit d'autres pays qui ne sont pas toujours qualifiés de plus libéraux. Les coûts salariaux et d'établissement (loyers, infrastructures, énergie, etc) sont clairement plus élevés dans notre pays ; de par le passé, les avantages fiscaux dont bénéficiaient les grandes entreprises ont permis d'atténuer les effets de ces coûts et de favoriser les implantations en Suisse. Cette tendance a clairement diminué et doit être vigoureusement inversée. Le message que nous recevons de nos mandants est clairement que les conditions cadres suisses se sont détériorées, tant au niveau fédéral que cantonal ; nous pouvons entre autres citer :

- 1) Augmentation des taux d'impôt cantonaux (dans les cantons qui les avaient notamment réduits sous le seuil de 15% dans le contexte de la RFFA²). Entre 2020 et 2025, les taux applicables aux grandes entreprises sont passés de 11% à 15% environ, uniquement par la fin des statuts cantonaux et les augmentations de taux ordinaires.
- 2) Les avantages fiscaux octroyés au niveau cantonal (déduction supplémentaires R&D et patent box) sont devenus, dans presque tous les cantons, non-pertinents ; en effet, les réductions d'impôts cantonaux qu'ils induisent sont reprises sous forme d'impôt complémentaire. Les grandes entreprises se demandent à juste titre pourquoi il est encore intéressant d'investir en Suisse alors que d'autres pays ont mis en place rapidement des

² Notamment les cantons suivants : BS, FR, GE, GL, GR, NE, SG, SH, SZ, TG, VD

systèmes de subventions qui, le cas échéant, remplissent les critères dits de « Qualified Refundable Tax Credits ».

- 3) Au niveau fédéral, aucun avantage particulier n'est offert. Ceci étant dit et dans la plupart des cantons³, la charge d'IFD est désormais prépondérante sur la charge afférente au canton et à la commune d'implantation. Les efforts consentis par ces derniers sont ainsi limités par l'absence d'aides fédérales.
- 4) L'OIES n'est pas favorable aux grandes entreprises suisses dont le modèle d'affaires induit la facturation de licence pour l'utilisation des intangibles du groupe ou qui financent leurs sociétés affiliées au moyen de dette. Le Conseil Fédéral se doit de revoir les modalités liées au crédit des impôts étrangers prélevés à la source sur les impôts suisses. Selon son rapport sur la consultation daté du 10.04.2019, il serait aisé de revoir lesdites modalités et de les assouplir.
- 5) Le droit pénal fiscal suisse s'est récemment fortement renforcé. L'OREF n'a pas pour objectif de favoriser la non-conformité fiscale des entreprises suisses ; ceci étant dit, les conséquences pénales découlant d'infraction fiscales, notamment au niveau personnel de collaborateurs de services fiscaux ou comptables internes, est à proscrire, hormis dans les cas particulièrement graves. Cette approche ne s'inscrit pas dans la tradition suisse de collaboration et de transparence des contribuables avec leurs autorités de taxation. Aussi, la disparité des peines et des interprétations d'états de fait, d'un côté par les autorités cantonales et d'un autre côté par les autorités fédérales (AFC TVA, AFC IA, AFC DT) met en évidence la complexité et la non-coordination du système fiscal suisse en comparaison internationale. Nous appelons urgemment à une harmonisation entre les différentes autorités et les différents types d'impôts. Il en va de la crédibilité de la Suisse et de ses conditions cadres ainsi que de la limitation de la bureaucratie néfaste qui grève désormais son système fiscal.

Développements récents

Au vu des développements récents avec les Etats-Unis et l'accord du G7, nous attendons du Conseil fédéral qu'il informe sur la voie qu'il entend suivre dès que cet accord politique aura été concrétisé par l'OCDE. De nombreux groupes basés aux Etats-Unis étant présents en Suisse, cette clarification doit se faire aussi rapidement que possible, notamment au niveau de l'application de la QDMTT aux filiales suisses de groupes US.

* * *

³ Notamment les cantons suivants : AI, AR, BL, BS, FR, GL, LU, NW, OW, SG, SZ, TG, UR, ZG,

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

A stylized blue ink signature consisting of a large, sweeping 'N' followed by a horizontal line and a small dot.

Marc Nicolet

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Yi-Xin Tseng' in a cursive style.

Yi-Xin Tseng