



Schweizerische Eidgenossenschaft
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra

Département fédéral des finances DFF

Berne, 24 mai 2023

Ordonnance sur l'imposition minimale des grands groupes d'entreprises (Ordonnance sur l'imposition minimale, OIMin)

Rapport explicatif
relatif à l'ouverture de la procédure de consultation



BK-D-BB8A3401/1090

Condensé

En décembre 2022, le Parlement a adopté l'arrêté fédéral sur une imposition particulière des grands groupes d'entreprises (Mise en œuvre du projet conjoint de l'OCDE et du G20 sur l'imposition des grands groupes d'entreprises). La votation populaire y relative aura lieu le 18 juin 2023. L'arrêté fédéral confère au Conseil fédéral la compétence d'introduire temporairement l'imposition minimale par voie d'ordonnance. Une première partie de l'ordonnance a fait l'objet d'une consultation entre août et novembre 2022. Elle portait principalement sur la reprise des réglementations de l'OCDE et du G20 par le biais d'un renvoi. Une nouvelle consultation est à présent menée sur d'autres domaines réglés dans une seconde partie de l'ordonnance.

Le contenu de la présente ordonnance concerne notamment la procédure de perception du nouvel impôt complémentaire. La solution proposée en la matière est celle dite du guichet unique: une entité constitutive du groupe d'entreprises s'acquitte de l'impôt dans son canton pour l'ensemble du groupe. Le canton où se trouve le siège verse à la Confédération et aux autres cantons concernés leur part à l'impôt complémentaire. Le principe du guichet unique a été élaboré en étroite collaboration avec les administrations fiscales cantonales et répond à une demande des entreprises assujetties. Des dispositions du droit pénal fiscal et d'autres thèmes sont aussi inclus dans la consultation.

Certains États, parmi lesquels les États-Unis mais aussi l'Allemagne, possèdent déjà des réglementations visant à garantir une imposition minimale. Une directive de l'OCDE et du G20 interdit que les impôts existants de ce type soient déduits d'un impôt complémentaire national destiné à mettre en œuvre l'imposition minimale. L'impôt complémentaire national est donc dû dans sa totalité.

En revanche, l'OCDE et le G20 partent implicitement du principe que les États disposant déjà de telles réglementations déduiront les impôts complémentaires nationaux de leurs impôts. Toutefois, il n'existe aucune obligation en ce sens. Or, si les États disposant déjà de telles réglementations ne prévoient aucune déduction, le risque que les charges respectives de l'impôt complémentaire national et d'un impôt étranger se cumulent n'est pas nul; cela entraînerait alors une double imposition ou une surimposition. Ce problème se poserait surtout pour les groupes d'entreprises étrangers. Le Conseil fédéral entend observer les réactions des autres États et vérifiera en temps voulu si l'introduction d'une réglementation en la matière serait aussi opportune en Suisse.

En cas de résultat favorable lors de la votation populaire du 18 juin 2023, il est prévu que l'imposition minimale entre en vigueur le 1^{er} janvier 2024.

Rapport explicatif

1 Contexte

1.1 Développements internationaux

Du côté de l'OCDE et du G20, les travaux concernant l'imposition minimale ont bien avancé. Élément central du projet, les règles types GloBE¹ sont expliquées dans un commentaire rédigé par l'OCDE et le G20², complété par des exemples illustrés³. Il subsiste néanmoins des questions, notamment en matière de collaboration entre les États, et des explications supplémentaires sont requises concernant les règles relatives à l'imposition minimale. Les travaux techniques du cadre de mise en œuvre (*Implementation Framework*) menés actuellement par l'OCDE et le G20, dont le but est de faciliter la mise en œuvre coordonnée des règles GloBE, visent à y répondre.

La première partie du cadre de mise en œuvre a été publiée en décembre 2022 et une deuxième partie en février 2023. Ces documents consistent en une liste des instructions administratives 2022⁴, un guide concernant les régimes de protection (*GloBE Safe Harbours*)⁵ ainsi que deux documents de consultation relatifs à la déclaration d'information GloBE (*GloBE Information Return*, GIR)⁶ et à la sécurité juridique en matière fiscale au regard des règles GloBE (*Tax Certainty*)⁷.

- La liste des instructions administratives 2022 comprend des explications et des compléments aux règles types GloBE et au commentaire, afin de coordonner le mieux possible la mise en œuvre de l'imposition minimale. Cette liste sera reprise dans une version remaniée du commentaire, dont la publication est prévue pour le courant de l'année 2023.

Les instructions administratives traitent également des règles applicables aux sociétés étrangères contrôlées (règles SEC), qui permettent d'imposer auprès de la société mère les bénéfices de filiales étrangères dont le taux d'imposition est trop bas. En général, ces règles déterminent le taux d'imposition des bénéfices de la

¹ https://www.oecd-ilibrary.org/fr/taxation/les-defis-fiscaux-soulevés-par-la-numérisation-de-l-economie-regles-globales-anti-erosion-de-la-base-d-imposition-pilier-deux_9464d0c4-fr

² <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two-commentary.pdf> (disponible en anglais uniquement)

³ <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-erosion-model-rules-pillar-two-examples.pdf> (disponible en anglais uniquement)

⁴ <https://www.oecd.org/tax/beps/agreed-administrative-guidance-for-the-pillar-two-globe-rules.pdf> (disponible en anglais uniquement; le résumé français peut être consulté à l'adresse <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/resume-instructions-administratives-convenues-relatives-aux-regles-globe-au-titre-du-pilier-deux.pdf>)

⁵ <https://www.oecd.org/tax/beps/safe-harbours-and-penalty-relief-global-anti-base-erosion-rules-pillar-two.pdf> (disponible en anglais uniquement)

⁶ <https://www.oecd.org/fr/ctp/beps/document-de-consultation-publique-pilier-deux-declaration-d-information-globe.pdf>

⁷ <https://www.oecd.org/fr/ctp/beps/document-de-consultation-publique-pilier-deux-secu-rite-juridique-en-matiere-fiscale-au-regard-des-regles-globe.pdf>

filiale sur la base des prescriptions de l'État du siège de la société mère. En outre, les règles SEC ne s'appliquent souvent que pour certaines formes de paiements (en particulier ceux relatifs aux intérêts et aux licences). Enfin, selon les règles SEC, les bénéfices sont généralement imposés au taux d'imposition en vigueur dans l'État du siège de la société mère. La Suisse n'applique pas de règles SEC. Les entreprises dont le siège est en Suisse n'y sont donc soumises que si d'autres États les leur imposent. Le régime d'imposition américain GILTI (*Global Intangible Low-Taxed Income*) est comparable aux règles SEC. Le GILTI est conçu comme un droit prépondérant à l'imposition jusqu'à concurrence d'un taux d'imposition donné. Autre point commun, tous les bénéfices réalisés à l'étranger sont en principe imposables et une déduction est accordée pour les actifs corporels situés à l'étranger. Dans le régime GILTI, tous les impôts sur le bénéfice dus à l'étranger et tous les bénéfices réalisés par les filiales et établissements étrangers sont additionnés pour le calcul du taux d'imposition effectif. Les États-Unis se basent donc sur une agrégation mondiale (*global blending*). Selon les instructions administratives 2022, le régime GILTI est à traiter de la même manière que les règles SEC.

Les règles SEC et le GILTI pourront continuer de coexister avec les nouvelles règles de l'OCDE et du G20. Il convient par conséquent de fixer dans quel ordre l'imposition minimale et les règles SEC s'appliquent.

Selon les prescriptions de l'OCDE et du G20:

- Les impôts SEC et le GILTI doivent être pris en compte dans le calcul des impôts IIR (*Income Inclusion Rule* ou règle d'inclusion du revenu [RIR]) et UTPR (en français RPII). Il en résulte par exemple une réduction du montant de l'impôt IIR perçu par un État pour une entité constitutive sise à l'étranger si cet État ou un autre a préalablement soumis cette entité constitutive à un impôt SEC. Étant donné que le GILTI prévoit une agrégation mondiale, la liste des instructions administratives 2022 contient des réglementations précisant pour déterminer si les États concernés peuvent se voir attribuer une part du GILTI et, le cas échéant, à combien celle-ci s'élève. Ce montant devra ensuite être pris en compte de la même manière pour le calcul des impôts IIR et UTPR. Cette prescription fait partie du dispositif réglementaire de l'OCDE et du G20 et a force obligatoire.
- Les instructions prévoient par contre une autre réglementation pour les impôts complémentaires nationaux (*qualified domestic minimum top-up tax*). Ces derniers priment sur les règles SEC et GILTI, c'est pourquoi l'impôt SEC et GILTI ne peuvent pas être pris en compte dans le calcul des impôts complémentaires nationaux. L'OCDE et le G20 partent implicitement du principe que les impôts complémentaires nationaux d'une entité constitutive seront pris en considération lors de l'application des règles SEC ou GILTI⁸. Toutefois, une telle déduction est laissée à l'appréciation du droit national de chaque État. Tant que l'État qui applique les règles SEC – ou les États-Unis pour le GILTI –

⁸ Cf. instructions administratives 2022, ch. 118.30

applique cette déduction, le bénéfice ne sera pas soumis à une double imposition. S'il s'avère que l'interaction entre les impôts complémentaires nationaux et les règles SEC ou le GILTI ne fournit pas les résultats escomptés dans le cadre des règles GloBE, la question pourra être réexaminée à l'échelle de l'OCDE et du G20. Les mêmes réglementations s'appliquent lors de l'utilisation de la méthode de l'imputation dans le cadre de l'imposition transfrontalière des établissements stables.

Le risque d'une double imposition ou d'une surimposition devrait principalement concerner les groupes d'entreprises étrangers. Le Conseil fédéral entend observer les réactions des autres États et vérifiera en temps voulu si l'introduction d'une réglementation en la matière serait aussi opportune en Suisse.

- Le guide concernant les régimes de protection GloBE prévoit des simplifications pour les entreprises concernées afin de limiter la charge administrative et d'augmenter la sécurité juridique.
- Le document de consultation relatif à l'échange de renseignements GIR explique en détail comment ce dernier sera conçu et quelles seront les données qu'une entreprise concernée devra transmettre à l'autorité fiscale compétente. La procédure de consultation sur le GIR ayant pris fin le 3 février 2023, on peut s'attendre à ce qu'une version remaniée soit publiée à l'été 2023. À ce moment-là, d'après le calendrier de l'OCDE et du G20, les réglementations en matière d'échange international du GIR devraient aussi être connues. S'agissant de la sécurité juridique en matière fiscale, le document de consultation décrit comment éviter et régler les différends fiscaux susceptibles d'apparaître lors de l'application des règles relatives à l'imposition minimale. La procédure de consultation sur cet objet s'est également achevée le 3 février 2023. L'OCDE et le G20 devraient publier de nouveaux documents à ce sujet dans le courant de l'année 2023.

Les travaux du cadre de mise en œuvre se poursuivent. Ils prévoient notamment la publication d'instructions administratives supplémentaires en 2023, ainsi que l'élaboration d'un processus d'examen par les pairs, visant à garantir que les réglementations nationales seront reconnues par les États parties et que les prescriptions internationales de l'OCDE et du G20 seront respectées. Pour la Suisse, la reconnaissance des réglementations nationales et la sécurité juridique continuent d'être essentielles.

1.2 Intégration du projet de consultation

En décembre 2022, le Parlement a adopté l'arrêté fédéral sur une imposition particulière des grands groupes d'entreprises (Mise en œuvre du projet conjoint de l'OCDE et du G20 sur l'imposition des grands groupes d'entreprises⁹). La votation populaire y relative aura lieu le 18 juin 2023.

Une disposition transitoire de l'arrêté fédéral confère au Conseil fédéral le droit d'introduire l'imposition minimale par voie d'ordonnance, ce qui permet une entrée en

⁹ FF 2022 1701

vigueur au 1^{er} janvier 2024. La disposition transitoire contient des principes légalement contraignants: dans un délai de six ans, le Conseil fédéral devra soumettre au Parlement une loi qui viendra abroger l'ordonnance.

La disposition transitoire inscrite dans la Constitution (Cst.) prévoit la mise en œuvre de l'imposition minimale par l'intermédiaire d'un impôt complémentaire¹⁰. Ce dernier doit permettre à la Suisse de garantir sur son territoire l'imposition minimale des groupes d'entreprises concernés et de leurs entités constitutives. En outre, la Suisse doit faire usage de ses droits d'imposition lorsqu'un groupe d'entreprises actif en Suisse n'atteint pas l'imposition minimale à l'étranger (IIR et UTPR). De cette façon, les recettes fiscales supplémentaires iront à la Suisse et non à d'autres États, et les entreprises établies dans sa juridiction seront à l'abri de procédures fiscales supplémentaires à l'étranger. Dans ce contexte, il est indispensable que le dispositif mis en place par la Suisse corresponde aux règles GloBE de l'OCDE et du G20. Dans le cas contraire, les entreprises risqueraient d'être soumises à une double imposition, à la fois en Suisse et à l'étranger¹¹.

Selon les dispositions transitoires de l'arrêté fédéral, cet impôt complémentaire revêtira la forme d'un impôt fédéral, qui relèvera de la compétence des cantons. Le produit de cet impôt sera réparti entre la Confédération (25 %) et les cantons (75 %). Ces derniers seront ainsi encore en mesure d'offrir des conditions attractives pour les entreprises. Par ailleurs, les recettes supplémentaires qu'ils percevront de la sorte seront prises en compte dans la péréquation financière nationale.

Une première partie de l'ordonnance a fait l'objet d'une consultation entre août et novembre 2022. Elle visait principalement à reprendre la réglementation de l'OCDE et du G20 par le biais d'un renvoi. Les participants à la consultation sont à présent invités à prendre position sur d'autres dispositions de l'ordonnance. Dans les présents documents de consultation, les dispositions de l'ordonnance contenues dans le projet de consultation de 2022 apparaissent sur fond gris. Le nouveau projet de consultation s'accompagne d'une nouvelle numérotation. Sur la base des résultats des deux consultations, toutes les dispositions de l'ordonnance seront encore remaniées si nécessaire avant leur approbation par le Conseil fédéral.

2 Grandes lignes du projet

2.1 Nouvelle réglementation proposée

L'art. 197, ch. 15, al. 1, Cst. confère au Conseil fédéral la compétence d'introduire, temporairement et par voie d'ordonnance, l'imposition minimale visée à l'art. 129a Cst. Avec la présente ordonnance, le Conseil fédéral fait usage de cette compétence. Le principe de base de l'imposition minimale est exposé dans le message concernant l'arrêté fédéral (ch. 5.2.1). Des explications détaillées de l'OCDE et du G20 concernant les règles types GloBE sont disponibles dans les documents mentionnés au ch. 1.1.

¹⁰ Cf. aussi message concernant l'arrêté fédéral, ch. 4

¹¹ Cf. aussi message concernant l'arrêté fédéral, ch. 4.1.2

Les réglementations relatives à la procédure et aux voies de droit ont été conçues dans le cadre d'un groupe de travail mis en place par le Département fédéral des finances (DFF) réunissant des représentants de la Confédération, des cantons et des milieux scientifiques. Des représentants de l'économie ont aussi été consultés à l'occasion de consultations techniques. Les axes principaux du projet mis en consultation pour cette ordonnance sont les suivants:

- **Assujettissement subjectif à l'impôt complémentaire en Suisse:** pour le calcul de l'impôt complémentaire, les résultats de toutes les entités constitutives situées en Suisse doivent être agrégés (*blending* par État). Les résultats de chacune des entités constitutives considérés séparément ne permettent donc pas de savoir quel sera le montant de l'impôt complémentaire dû en Suisse. Le Conseil fédéral propose par conséquent que pour chaque groupe d'entreprises présent en Suisse, une entité constitutive soit assujettie à l'impôt et qu'un seul canton effectue la taxation pour l'ensemble du groupe d'entreprises. Ce canton fait donc office de guichet unique. Il se charge non seulement de la taxation et de la perception de l'impôt complémentaire, mais aussi de la répartition des recettes avec la Confédération et les autres cantons¹². Ce procédé permet également d'alléger substantiellement la charge administrative pour les groupes d'entreprises.

C'est l'entité constitutive la plus élevée située en Suisse qui est assujettie à l'impôt dans le canton où se trouve son siège. En l'absence d'une telle hiérarchie entre les entités constitutives, est assujettie celle qui est la plus importante sur le plan économique (concernant les critères, cf. ch. 3).

- **Procédure de déclaration et de taxation:** la procédure s'appuie sur celle prévue dans la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD)¹³. Les articles correspondants de la LIFD s'appliquent par analogie. L'impôt complémentaire est ainsi perçu par les cantons dans le cadre d'une procédure de taxation mixte, ce qui signifie que les autorités fiscales déterminent d'office les éléments imposables et établissent le montant de l'impôt par une décision. Les entités constitutives assujetties sont soumises à une obligation renforcée de collaborer dans le cadre de la détermination des éléments imposables, notamment en remettant une déclaration. Cette procédure se distingue de celle de la perception d'impôt selon le système de l'autotaxation, qui s'applique par exemple dans le cadre de la taxe sur la valeur ajoutée.

Des dispositions dérogatoires ou complémentaires seront prévues dans l'ordonnance si nécessaire, par exemple concernant l'obligation d'utiliser le portail électronique: les entités constitutives assujetties doivent effectuer la procédure de

¹² La répartition du produit de l'impôt a été traitée lors de la première consultation: les recettes provenant de l'impôt complémentaire suisse sont réparties proportionnellement au montant de la sous-imposition entre les cantons dans lesquels se trouvent les entités constitutives d'un groupe. Les éventuelles recettes provenant d'un impôt IIR restent dans le canton de la société holding (intermédiaire). Les éventuelles recettes d'un impôt complémentaire provenant d'activités exonérées de l'impôt sur le bénéfice des entités constitutives de la Confédération, des cantons et des communes reviennent à la collectivité publique concernée. Pour de telles entités constitutives de la Confédération, une part de 17 % revient au canton concerné.

¹³ RS 642.11

taxation par le biais d'un portail électronique qui sera mis en place au 1^{er} janvier 2025. Les autorités fiscales cantonales peuvent elles aussi communiquer et rendre leur décision par voie électronique. Par ailleurs, les dispositions explicatives de l'ordonnance sont présentées au ch. 3.

Les cantons où se trouvent des entités constitutives d'un groupe d'entreprises concerné qui ne sont pas assujetties à l'impôt complémentaire bénéficient d'un droit d'information et ont ainsi accès à la déclaration et à la taxation par l'intermédiaire du portail. L'art. 111 LIFD, selon lequel les cantons se prêtent mutuellement assistance, s'applique en outre par analogie. Le guichet unique informe les autres cantons du montant des recettes de l'impôt complémentaire auquel ils peuvent s'attendre au moment de la taxation.

- **Procédure de recours:** le guichet unique établit le montant de l'impôt complémentaire. Comme pour l'impôt fédéral direct, la première voie de recours contre cette décision est la réclamation auprès du canton concerné. La voie de recours pour l'impôt complémentaire diverge ensuite de celle de l'impôt fédéral direct: dans le but d'uniformiser autant que possible l'application du droit, le recours doit être déposé directement auprès du Tribunal administratif fédéral, puis auprès du Tribunal fédéral si nécessaire.
- **Dispositions pénales:** le droit pénal dans le domaine de l'impôt complémentaire s'aligne lui aussi sur la réglementation de la LIFD. Les délits prévus sont ainsi les mêmes que dans la LIFD (violation des obligations de procédure, soustraction d'impôt et usage de faux), tout comme la peine encourue.

La procédure de recours en cas de soustraction d'impôt est identique à celle qui s'applique pour l'impôt complémentaire.

La réglementation de l'OCDE et du G20 prévoit un allègement de peine durant les premières années qui suivent l'entrée en vigueur de l'imposition minimale (cf. à ce sujet le ch. 3). Cette réglementation doit impérativement être reprise par les États qui mettent en œuvre l'imposition minimale. Par conséquent, la sanction pénale prévue en cas d'infraction par négligence est supprimée pour les trois premières années.

- **Échange de renseignements:**
 - *Sur le plan international:* la réglementation de l'OCDE et du G20 impose aux groupes d'entreprises concernés par l'imposition minimale de remplir un GIR dans le cadre de l'échange de renseignements international. Il s'agit d'un formulaire uniformisé actuellement mis au point par l'OCDE et le G20; les dispositions en la matière seront élaborées une fois que les résultats de l'OCDE et du G20 seront disponibles (cf. ch. 2.2).
 - *Sur le plan national:* l'Administration fédérale des contributions (AFC) a accès aux déclarations et taxations qui apparaissent sur le portail électronique. Ces informations sont notamment utilisées à des fins de surveillance. Les autres cantons où sont situées des entités constitutives d'un groupe d'entreprises concerné qui ne sont pas assujetties à l'impôt complémentaire y ont aussi accès. L'accès des cantons concernés au GIR sera réglé ultérieurement (cf. ch. 2.2).

2.2 Mise en œuvre et entrée en vigueur

À l'heure actuelle et sous réserve des résultats de la votation populaire, le Conseil fédéral prévoit une entrée en vigueur de l'ordonnance au 1^{er} janvier 2024, date en principe également visée par l'Union européenne (UE) pour sa propre mise en œuvre. L'UTPR, en revanche, ne devrait entrer en vigueur dans l'UE qu'en 2025¹⁴. Si la mise en œuvre à l'étranger devait prendre du retard, le Conseil fédéral réexaminerait la date d'entrée en vigueur de l'ordonnance, raison pour laquelle celle-ci n'est pas encore fixée dans le projet d'ordonnance.

Du point de vue du Conseil fédéral, il convient de viser une date d'entrée en vigueur identique à celle de l'UE, afin de garantir que la Suisse ne renonce pas à du substrat fiscal au profit d'autres États. Les groupes étrangers, qui représentent la grande majorité des entreprises concernées en Suisse, risquent déjà d'être soumis à une imposition plus élevée à l'étranger dès 2024, et ce même sans UTPR. Techniquement, cette imposition s'effectuera par l'intermédiaire de l'impôt IIR. Il serait donc opportun d'introduire l'imposition minimale en 2024. En revanche, pour les groupes suisses, l'augmentation de la charge fiscale à l'étranger se fera principalement par le biais de l'UTPR, et ne sera donc effective qu'à partir de 2025.

Enfin, le Conseil fédéral estime qu'il serait judicieux de n'introduire l'UTPR qu'en 2025. Si les autres États n'ont pas encore introduit l'UTPR, la Suisse prélèverait alors un impôt qui ne s'appliquerait dans aucun autre pays. Actuellement, l'UTPR est inclus dans l'ordonnance, mais une entrée en vigueur échelonnée est aussi possible.

Les travaux techniques au niveau de l'OCDE et du G20 ne sont pas encore entièrement terminés (cf. ch. 1.1). Il est possible que les résultats de ces travaux rendent nécessaires l'inscription de nouvelles dispositions dans l'ordonnance.

Concernant les dispositions matérielles relatives à la détermination de l'impôt complémentaire, le DFF consultera les cantons et les représentants des milieux économiques avant que le Conseil fédéral n'édicte les dispositions d'ordonnance nécessaires. Il pourrait par exemple s'agir de la nécessité d'une réglementation supplémentaire au sujet des régimes de protection GloBE applicables dans le cadre de l'impôt complémentaire national.

Pour d'autres domaines thématiques, un report de l'entrée en vigueur serait aussi envisageable, sans remettre en cause la mise en œuvre de l'imposition minimale au 1^{er} janvier 2024. Cela concernerait par exemple le besoin éventuel de réglementation supplémentaire sur les litiges entre États ou sur le GIR. Ce dernier point nécessiterait d'ailleurs obligatoirement des adaptations de l'ordonnance. Néanmoins, le premier échange de renseignements dans le cadre du GIR aura lieu en 2026, raison pour laquelle une entrée en vigueur plus tardive serait possible.

Le DFF consultera les commissions compétentes des Chambres fédérales avant de soumettre le texte au Conseil fédéral.

¹⁴ L'OCDE et le G20 semblent eux aussi se baser sur une entrée en vigueur en 2025 (guide concernant les régimes de protection GloBE, § 32).

3 Commentaire des différents articles

Les contenus de la première consultation organisée sur cette ordonnance sont repris ici et apparaissent sur fond gris. Les articles en question ont en principe été conservés tels quels. Autrement dit, les avis de la première consultation n'ont pas encore été pris en compte, à l'exception de ceux relatifs à l'art. 2. Une nouvelle numérotation a été effectuée en conséquence. Si besoin, toutes les dispositions seront remaniées par le Conseil fédéral en vue de leur approbation.

Art. 2

L'al. 1 correspond fondamentalement au projet d'ordonnance de la première consultation. Pour des raisons juridiques, le renvoi reste de nature statique. Si les règles types GloBE devaient être révisées, ce qui n'est pas prévu à court terme, l'ordonnance devrait également être adaptée.

L'ajout par rapport au texte soumis à la première procédure de consultation étend par analogie le champ d'application des règles GloBE à l'impôt complémentaire national. Sans cette précision, elles ne s'appliqueraient qu'aux impôts IIR et UTPR. Par contre, le passage proposé dans la première consultation «et du droit fédéral régissant l'imposition des entreprises» semble obsolète. Dans le cadre de la consultation, il a été jugé superflu, voire prêtant à confusion.

Les règles types GloBE sont désormais aussi disponibles en français et en allemand¹⁵. Il ressort des échanges avec le secrétariat de l'OCDE qu'en cas de doute, la version anglaise fait foi. Il convient donc de maintenir le renvoi à cette version.

L'al. 2 prévoit la non-applicabilité de l'art. 9.3.5 des règles types GloBE. Avec cette disposition, la Suisse exerce son droit de renoncer à appliquer l'UTPR dans certaines situations. Cette modification par rapport à la première version du texte résulte d'avis reçus dans le cadre de la première consultation.

L'art. 9.3 des règles types permet, à certaines conditions, une exclusion transitoire du champ d'application de l'UTPR pour les groupes d'entreprises pendant une phase de cinq ans au maximum. Concrètement, l'UTPR ne s'applique ainsi pas lorsque la majorité des actifs corporels d'un groupe d'entreprises étranger se trouve en Suisse et que l'État où est installée l'entité constitutive la plus élevée n'a pas introduit l'IIR. Étant donné que dans un tel cas, aucun autre État ne peut non plus accéder au substrat fiscal, l'allègement administratif induit par la renonciation à l'UTPR prime.

L'al. 3 correspond à la version déjà proposée lors de la première consultation. Il précise que les documents publiés par l'OCDE et le G20 (cf. ch. 1.1) doivent être pris en considération dans l'interprétation et l'application des règles types GloBE. Les documents en question contiennent une multitude de précisions que tout État voulant mettre en œuvre l'imposition minimale au niveau national doit prendre en compte.

¹⁵ <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/les-defis-fiscaux-soulevés-par-la-numerisation-de-l-economie-regles-globales-anti-erosion-de-la-base-d-imposition-pilier-deux.htm>

D'une manière générale, il s'agit de précisions relatives à des principes déjà compris dans les règles types GloBE, dont voici quelques exemples:

- *Régimes de protection GloBE*: l'OCDE et le G20 ont prévu ce que l'on appelle des régimes de protection (cf. également ch. 1.1) afin de limiter la charge administrative et d'augmenter la sécurité juridique. Ceux-ci doivent être acceptés par tous les États qui mettent en œuvre l'imposition minimale au niveau national. Ils s'appliquent donc aussi à l'impôt complémentaire en Suisse.

Les régimes de protection GloBE provisoires des déclarations pays par pays (*Country-by-Country-Reporting*, CbCR) sont valables pour tous les exercices s'achevant avant le 30 juin 2028. Durant ces années fiscales, les groupes d'entreprises peuvent prouver qu'ils atteignent le montant de l'impôt minimal dans un État en recourant à une méthode simplifiée basée sur les données CbCR:

- Le groupe d'entreprises réalise un chiffre d'affaires inférieur à 10 millions d'euros et un bénéfice inférieur à 1 million d'euros dans une juridiction (seuil minimal).
- La déduction de substance¹⁶ est égale ou supérieure au bénéfice réalisé par État («règle de la substance»).
- La charge fiscale s'élève, en fonction de l'année fiscale, à au moins 15 % (à partir de 2025: 16 %, à partir de 2026: 17 %; «règle ETR» [*Effective Tax Rate* ou taux d'imposition effectif]).

Si ces exigences sont remplies, l'impôt complémentaire est nul. Les groupes d'entreprises peuvent décider s'ils souhaitent appliquer les régimes de protection GloBE provisoires. Dès qu'ils décident à une occasion de ne pas le faire ou s'ils ne remplissent pas les conditions, ils ne peuvent plus faire valoir les régimes de protection GloBE provisoires au cours des années suivantes.

Par ailleurs, des régimes de protection GloBE permanents sont en cours d'élaboration et devraient aller dans le même sens que les régimes provisoires fondés sur les CbCR.

Des régimes de protection GloBE permanents liés à l'acceptation des impôts complémentaires nationaux sont aussi annoncés afin de renforcer la sécurité juridique.

- *Impôts déterminants pour l'impôt complémentaire national*: conformément aux règles pour l'IIR et l'UTPR, les impôts prélevés auprès d'une entreprise nationale pour un établissement stable situé à l'étranger sont affectés à ce dernier (art. 4.3.2, let. a, des règles types GloBE). Il n'en va pas de même pour l'impôt complémentaire national: les instructions administratives 2022 (ch. 118.28) interdisent que

¹⁶ La déduction de substance est une déduction de 5 % fondée sur les actifs corporels et les charges salariales. En vertu d'une réglementation transitoire (art. 9.2 des règles types GloBE), le montant de la déduction sera progressivement ramené, durant les premières années suivant l'entrée en vigueur du système, de 10 % (charges salariales) et de 8 % (actifs corporels) à 5 %. Les groupes d'entreprises peuvent la faire valoir dans chaque État. Ainsi, les bénéfices générés par certaines activités impliquant une substance économique importante et nécessitant des infrastructures ou des effectifs importants dédiés, par exemple, à la production ou à la recherche continueront à pouvoir être imposés à un taux inférieur à 15 %.

ces impôts se rapportant à un établissement stable à l'étranger puissent être affectés à l'entreprise nationale ou à l'établissement stable (ch. 118.30).

- *Exclusion relative à l'UTPR*: l'art. 9.3 des règles types GloBE donne aux États la possibilité d'exempter les groupes d'entreprises de l'UTPR pendant la phase de démarrage de leurs activités internationales (cf. al. 2). Cette disposition s'applique à l'UTPR et ne concerne pas l'impôt complémentaire national. Par conséquent, l'impôt complémentaire suisse doit être perçu même en cas d'exemption de l'UTPR.
- *Conception de l'impôt complémentaire national*: les instructions administratives 2022 (publiées en 2023) prévoient certaines options en matière de conception de l'impôt complémentaire national, auxquelles les États peuvent avoir recours lors de la mise en œuvre. Il est ainsi notamment possible de simplifier certains aspects de l'impôt complémentaire suisse, par exemple:
 - reconnaissance d'une seule norme comptable et non de toutes les normes comptables (étrangères; cf. ch. 118.14/118.15): le Conseil fédéral propose de ne pas faire usage de cette option. La restriction à une norme comptable nationale entraînerait des charges supplémentaires pour les groupes d'entreprise étrangers, ce qui n'est pas dans l'intérêt de la place économique suisse;
 - exclusion de la déduction fondée sur des critères de substance (ch. 118.36/118.37): le Conseil fédéral propose de ne pas faire usage de cette option. La déduction fondée sur des critères de substance peut conduire à une imposition plus avantageuse pour les groupes d'entreprises concernés. Le Conseil fédéral estime qu'il n'est pas dans l'intérêt de la place économique suisse de renoncer à cette déduction, car celle-ci concerne les actifs corporels et les charges salariales et garantit donc de la substance en Suisse. La déduction fondée sur des critères de substance a déjà été prise en compte dans les estimations de l'AFC concernant les recettes de l'impôt complémentaire suisse¹⁷; Sur la base de la directive de l'UE (adoptée en décembre 2022) visant à mettre en œuvre l'imposition minimale, il est supposé que les États membres de l'UE accorderont eux aussi la déduction fondée sur des critères de substance en cas d'introduction d'un impôt complémentaire national.
 - déductibilité des peines pécuniaires et amendes (ch. 118.20): le Conseil fédéral propose que les peines pécuniaires et amendes jusqu'à 50 000 euros peuvent être déduites. La réglementation est ainsi identique à celle de l'IIR et de l'UTPR. Les amendes d'un montant supérieur ne donnent droit à aucune déduction. La Suisse renoncerait à réduire le montant des amendes déductibles dans le cadre de l'impôt complémentaire suisse. Une base de calcul identique serait ainsi garantie pour l'impôt complémentaire national et l'impôt complémentaire international.

¹⁷ Voir aussi les explications contenues au ch. 6.7.3 du message concernant l'arrêté fédéral ainsi que la note de bas de page 14, p. 40, du rapport explicatif du 11 mars 2022 en lien avec la procédure de consultation

Art. 4

Les règles types GloBE fixent le montant et le mode de perception des impôts IIR et UTPR pour les coentreprises (art. 6.4), mais ne prescrivent pas le mode de calcul et de prélèvement de l'impôt complémentaire national pour les coentreprises au sens de l'art. 10.1 des règles types GloBE. C'est pourquoi l'art. 4 établit que les coentreprises et leurs entités constitutives sont considérées comme des groupes d'entreprises séparés aux fins de l'impôt complémentaire suisse dès lors qu'au moins un détenteur de participations dans ces coentreprises entre dans le champ d'application des règles types GloBE. Ainsi, l'impôt complémentaire suisse est prélevé à hauteur de 100 % pour les différents groupes d'entreprises. Le montant de l'impôt complémentaire suisse qui en résulte peut donc être plus élevé que si le substrat fiscal était récupéré par l'intermédiaire de l'impôt complémentaire international.

Art. 5

Cet article se fonde sur l'art. 197, ch. 15, al. 3, let. c, Cst.

L'assujettissement subjectif à l'impôt se fonde sur le principe du guichet unique (cf. ch. 2.1), selon lequel une seule entité constitutive d'un groupe d'entreprises est soumise à l'impôt complémentaire en Suisse:

- ***l'entité constitutive la plus élevée dans le pays (al. 1)***: dans le cadre de l'impôt IIR, l'imposition s'applique à la société mère (art. 2.1.1 des règles types GloBE). Le renvoi aux art. 2.1 à 2.3 des règles types GloBE clarifie le fait que des sociétés intermédiaires, par exemple, peuvent aussi entrer en ligne de compte. Par ailleurs, dans le cadre du principe de guichet unique, l'entité constitutive désignée est assujettie à tous les types d'impôts complémentaires.
- ***l'entité constitutive la plus importante sur le plan économique (al. 2)***: il faut faire une distinction entre deux cas de figure:
 - *Il n'existe aucune société intermédiaire en Suisse*: dans ce cas, c'est l'entité constitutive dont l'importance économique est la plus grande qui est assujettie à l'impôt complémentaire suisse et à l'UTPR. L'évaluation de ce critère se base sur le bénéfice net moyen le plus élevé pour les trois derniers exercices. On ne tient pas compte ici du rendement net des participations, la plupart du temps exonéré d'impôt, afin d'éviter toute distorsion. Par exemple, les groupes d'entreprises déficitaires selon le droit national ne présentent pas de bénéfice net. Dans un tel cas, c'est le capital propre moyen le plus élevé pour les trois derniers exercices qui est déterminant.
 - *Il existe plusieurs sociétés intermédiaires en Suisse*: toutes les sociétés intermédiaires sont assujetties subjectivement à l'IIR. Pour l'impôt complémentaire suisse et l'UTPR, l'assujettissement est déterminé selon les critères donnés au point précédent, c'est-à-dire que l'entité constitutive la plus importante sur le plan économique est assujettie aux trois types d'impôts complémentaires.

L'al. 3 règle l'assujettissement subjectif pour les coentreprises. Il précise que c'est l'entité constitutive la plus élevée rattachée fiscalement à la Suisse qui est assujettie à l'impôt complémentaire suisse. Si une coentreprise étrangère possède plusieurs entités constitutives en Suisse, les critères fixés à l'al. 2 s'appliquent par analogie. S'agissant

de l'IIR et de l'UTPR, l'art. 4 ne s'applique pas. L'assujettissement subjectif est donc déterminé selon les al. 1 et 2.

L'al. 4 règle le cas particulier où un groupe d'entreprises conteste son assujettissement à l'impôt complémentaire en Suisse (p. ex. au motif qu'il n'atteint pas le seuil de chiffre d'affaires). Dans un tel cas, il est possible qu'il soit difficile de déterminer quel est le canton faisant office de guichet unique; une entité constitutive du groupe d'entreprises peut donc demander à l'administration fiscale cantonale une décision concernant l'existence de l'assujettissement à l'impôt complémentaire. Contrairement aux dispositions contenues dans la LIFD, tout recours doit alors être formé directement auprès du Tribunal administratif fédéral (cf. *art. 24*). Si seule la compétence en fonction du lieu est contestée ou incertaine, c'est l'art. 15, al. 3, qui s'applique.

Art. 6

Conformément au principe du guichet unique, seule une entité constitutive d'un groupe d'entreprises est assujettie à l'impôt complémentaire en Suisse. Afin de limiter le risque d'encaissement, le Conseil fédéral propose que toutes les entités constitutives d'un groupe qui sont rattachées fiscalement à la Suisse répondent solidairement de l'impôt complémentaire. L'OCDE et le G20 laissent l'instauration d'une responsabilité solidaire à la libre appréciation des États membres (cf. à ce sujet les instructions administratives 2022, ch. 118.5, 118.9 ss.; au ch. 118.12, l'OCDE et le G20 annoncent d'autres travaux à ce sujet, dont les résultats devraient le cas échéant être pris en compte dans l'ordonnance).

Art. 7

L'art. 197, ch. 15, al. 3, let. b, Cst. délègue au Conseil fédéral la décision de prendre ou non en compte l'impôt complémentaire dans le cadre de l'imposition du bénéfice.

L'impôt complémentaire ne peut pas être déduit à titre de charges pour les impôts sur le bénéfice perçus par la Confédération et les cantons. En effet, une déduction augmenterait la sous-imposition dans le cadre de l'impôt complémentaire suisse. Par ailleurs, soucieux de ne pas compromettre l'acceptation de la réglementation suisse à l'échelle internationale, le Conseil fédéral juge inopportun d'accorder une déduction dans le cadre des impôts IIR et UTPR.

Art. 12, al. 2

Cet alinéa règle la répartition de l'impôt complémentaire suisse dans le cas où aucune clé n'est trouvée sur la base du calcul figurant à l'al. 1 (cf. première consultation). Cela peut notamment être le cas:

- lorsque la substance est importante dans un canton à faible imposition et hauts bénéfices et qu'il est donc possible de faire valoir une déduction de substance élevée et
- lorsqu'il n'y a pas de substance dans un canton à forte imposition et faibles bénéfices.

Dans un tel cas, il est concevable qu'un impôt complémentaire ne s'applique qu'en raison du *blending* par État, c'est-à-dire de l'agrégation des résultats des deux entités commerciales établies en Suisse. Cette lacune concernant la répartition des recettes entre les cantons doit être comblée grâce à la présente disposition. Ce faisant, la répartition des recettes entre les cantons dans lesquels la charge fiscale est trop faible n'est pas prise en compte, car tous deux satisferaient en soi à la condition de l'imposition minimale.

Art. 14

Remarque préliminaire concernant le droit de procédure: selon l'art. 197, ch. 15, al. 3, let. c, Cst., le Conseil fédéral règle la procédure et les voies de droit. Il fait ici usage de cette compétence.

La conception et la systématique du droit de procédure s'alignent sur celles de la LIFD. En vertu du renvoi figurant à l'art. 14, les dispositions de la LIFD s'appliquent par analogie, sauf si l'ordonnance en dispose autrement. À titre d'illustration, on citera le renvoi à la LIFD concernant la surveillance: selon les dispositions transitoires de l'arrêté fédéral, l'AFC exerce la surveillance sur les cantons. Étant donné que la présente ordonnance ne contient aucune disposition relative à ce titre, l'organisation et la surveillance sont donc réalisées selon les art. 102 à 104 LIFD. Conformément à cette compétence, l'AFC veille à l'application uniforme de la LIFD et arrête les dispositions permettant d'assurer une taxation et une perception correctes et uniformes de l'impôt complémentaire. Organe de surveillance compétent, elle a un droit de regard dans les cas d'espèce, effectue des contrôles matériels et peut demander que les taxations lui soient notifiées.

Les dispositions de l'ordonnance sont commentées ci-après; il n'est pas fait de mention distincte lorsque la LIFD s'applique par analogie.

Art. 15

Cet article règle la compétence en fonction du lieu. L'administration cantonale compétente est celle où se situe le siège de l'entité constitutive d'un groupe d'entreprises assujettie à l'impôt complémentaire. Le siège d'une entreprise est déterminé conformément aux art. 3, 4, 20 et 21 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes¹⁸.

Compte tenu du principe du guichet unique, les art. 105 à 108 LIFD ne sont pas pertinents pour l'impôt complémentaire et ne s'appliquent pas (*al. 1*). Les *al. 2 à 5* reprennent la teneur de l'art. 108 LIFD, avec une concordance matérielle totale. En cas de contestation quant à la compétence en fonction du lieu, la décision revient à l'AFC. L'art. 15 règle les cas pour lesquels l'identité du canton de taxation est remise en doute, tandis que l'art. 5, al. 4, règle les situations pour lesquelles l'assujettissement subjectif en Suisse est contesté. Contrairement à la LIFD, le recours doit être formé auprès du Tribunal administratif fédéral (cf. art. 24).

¹⁸ RS 642.14

Art. 16

Remarques préliminaires concernant le système d'information

Les administrations cantonales chargées de l'impôt complémentaire assureront la taxation et la perception de cet impôt. Pour ce faire, les cantons auront notamment besoin d'un nouveau système d'information. Étant donné que tous les cantons seront concernés par l'impôt complémentaire, il est prévu qu'un système d'information exploité conjointement par eux soit mis au point. Ce système d'information devra être exploité par la Conférence suisse des impôts (CSI) sur mandat des administrations cantonales chargées de l'impôt complémentaire.

La loi fédérale sur les procédures électroniques en matière d'impôts ([20.051](#))¹⁹ contient une disposition ajoutée à la LIFD et à la LHID selon laquelle les cantons doivent mettre au point des procédures électroniques qui garantissent l'authenticité et l'intégrité des données transmises. Lors du dépôt d'écrits dont la signature est prescrite par la loi, il convient de prévoir la possibilité que le contribuable fournisse une confirmation électronique des données en lieu et place de sa signature (art. 104a LIFD et art. 38a LHID). Ces dispositions entrent en vigueur le 1^{er} janvier 2024. Conformément à l'art. 14, elles s'appliquent par analogie au système d'information concernant l'impôt complémentaire dont il est question ici.

L'accès au système d'information se fait par un portail mis à disposition par la Confédération. Actuellement, il est prévu que lePortal du DFF remplisse cette fonction. Toutefois, la désignation des portails étant susceptible de changer, le nom du portail n'est pas précisé dans l'ordonnance.

Art. 16, al. 1 à 3: ces alinéas créent les bases légales nécessaires à l'exploitation, par les administrations cantonales chargées de l'impôt complémentaire, d'un système d'information en matière d'impôt complémentaire. Par analogie avec l'art. 112a LIFD, il autorise le traitement de données personnelles sensibles portant sur des poursuites ou des sanctions administratives et pénales. Il peut s'agir de violations de l'obligation de collaborer ou d'amendes ou sanctions à caractère pénal qui ont été déduites à titre de charges alors qu'elles ne sont pas ou que partiellement déductibles.

La Confédération met en place un portail pour permettre l'accès au système d'information.

Al. 4 et 5: le système d'information sert aux tâches énumérées à l'*al. 4* (liste non exhaustive):

- *let. a*: le registre central de l'impôt complémentaire listant l'ensemble des entités constitutives assujetties remplit un rôle similaire à celui des registres fiscaux cantonaux. Étant donné que les informations relatives aux entités constitutives assujetties à l'impôt complémentaire sont déjà disponibles dans le système depuis le moment de l'inscription de ces entités, il est judicieux de tenir un registre central où figurent toutes les entités constitutives assujetties à l'impôt complémentaire en Suisse.

¹⁹ [RO 2021 673](#)

Le registre de l'impôt complémentaire indique notamment des informations concernant l'entreprise, le siège ainsi que le numéro d'identification des entreprises (IDE) de l'entité constitutive assujettie. Cette dernière est responsable de l'inscription dans le système (art. 18).

- *let. b et c*: la taxation relative à l'impôt complémentaire se fait par voie électronique par le biais du système d'information exploité par les cantons. L'établissement et la remise des déclarations fiscales représenteront des fonctions essentielles de ce système, qui constitue un instrument moderne et uniforme permettant à la fois aux entités constitutives assujetties à l'impôt complémentaire et aux administrations cantonales chargées de cet impôt d'effectuer leurs tâches et de remplir leur devoir efficacement et en toute simplicité.
- *let. d*: le système sert aussi à l'échange d'informations entre les entités constitutives assujetties et les administrations cantonales chargées de l'impôt complémentaire, et permet par exemple de poser des questions relatives à la déclaration fiscale.

L'al. 5 présente les données des entités constitutives que contient le système d'information. Cette liste n'est pas exhaustive.

Comme l'impôt fédéral direct, l'impôt complémentaire est prélevé selon une procédure de taxation mixte. Les entités constitutives soumises à l'impôt complémentaire déposent donc leurs déclarations d'impôt et leurs annexes sur le portail. Les taxations ultérieures et les décisions de l'autorité compétente seront-elles aussi mises à disposition dans le système (*let. a et b*).

L'autorité cantonale chargée de la taxation de l'impôt complémentaire sera compétente pour la répartition du produit de l'impôt entre les autres cantons et l'AFC (*let. c*).

L'al. 6 indique quelles données seront incluses dans le registre fiscal relatif à l'impôt complémentaire.

Al. 7: il s'agit ici d'une disposition analogue à l'art. 17 de la loi fédérale du 16 juin 2017 sur l'échange international automatique des déclarations pays par pays des groupes d'entreprises multinationales (LEDPP)²⁰.

L'al. 8 précise que l'art. 112a LIFD, qui règle le système d'information existant de l'AFC en ce qui concerne l'impôt fédéral direct, n'est pas applicable. Les dispositions relatives au nouveau système concernant la mise en œuvre de l'impôt complémentaire sont définies dans la présente ordonnance.

Art. 17

Cette disposition règle les droits d'accès (bénéficiaires et étendue) au système d'information de l'impôt complémentaire.

Al. 1 et 2: les administrations cantonales chargées de l'impôt complémentaire peuvent traiter leurs données disponibles dans le système qui sont listées à l'art. 16. À des fins de transparence, l'al. 2 prévoit que les administrations cantonales chargées de l'impôt complémentaire sont autorisées à établir et publier des statistiques en lien avec cet

²⁰ RS 654.1

impôt. La perception de l'impôt complémentaire ne se fait pas au moyen du système d'information de l'impôt complémentaire, mais par le biais des systèmes cantonaux existants. La réglementation de la perception différant énormément d'un canton à l'autre, créer un système de perception uniforme pour l'impôt complémentaire représenterait une charge non seulement très importante, mais surtout superflue. Une fois que l'impôt complémentaire dû a été déterminé, il n'y a pas de raison de ne pas recourir pour sa perception au système cantonal concerné.

Al. 3: Tous les cantons qui ne sont pas chargés de la taxation ont un droit de regard sur le registre central de l'impôt complémentaire, c'est-à-dire qu'ils peuvent consulter les données, mais ne peuvent pas les traiter. En outre, les cantons qui ne procèdent pas à la taxation, mais qui disposent sur leur territoire d'entités constitutives ou d'objets fiscaux appartenant au même groupe d'entreprises, ont accès aux données relatives à ce groupe d'entreprises.

Al. 4 et 5: l'accès au système d'information octroyé à l'AFC comprend l'accès au registre fiscal central de l'impôt complémentaire. Les activités de surveillance de l'AFC dans le domaine de l'impôt complémentaire couvrent les mêmes tâches et compétences que pour l'impôt fédéral direct (cf. commentaire de l'art. 14). À des fins de transparence, il est précisé que l'AFC peut établir des statistiques concernant l'impôt complémentaire pour toute la Suisse, qui pourraient présenter un intérêt majeur.

Art. 18

Al. 1 et 3: la perception de l'impôt complémentaire se fait selon une procédure de taxation dite mixte (cf. ch. 2.1). L'inscription et la désinscription des entités assujetties font partie des obligations découlant de cette procédure.

Al. 2: les entités constitutives assujetties ont l'obligation de transmettre leurs données en lien avec l'impôt complémentaire, notamment les déclarations de l'impôt complémentaire, au moyen du portail de la Confédération. Les autres formes de transmission, par exemple par courriel ou sous forme papier, ne sont pas admises.

Avec la confirmation électronique, les données sont considérées, du point de vue juridique, comme ayant été déposées. La confirmation des données de l'entité constitutive assujettie se fait par voie électronique (art. 104a LIFD, art. 38a LHID dans la version entrant en vigueur le 1^{er} janvier 2024)²¹.

Art. 19

Les directives concernant la déclaration d'impôt correspondent dans une large mesure à l'art. 124 LIFD. L'une des différences par rapport à l'impôt fédéral direct réside dans l'obligation d'utiliser le portail de la Confédération pour l'impôt complémentaire (art. 18). Les règles types GloBE fixent les délais à respecter aux fins du GIR. Comme pour le GIR, le délai pour le dépôt de la déclaration d'impôt est de 18 mois après la fin de l'exercice la première fois où l'entité constitutive est assujettie, et de 15 mois après la fin de l'exercice les fois suivantes. En outre, une déclaration d'impôt doit être

²¹ [RO 2021 673](#)

remise pour chaque type d'impôt complémentaire (cf. art. 22). Contrairement aux dispositions de la LIFD, un dépôt tardif donne seulement lieu à l'octroi d'un bref délai supplémentaire.

Art. 20

La réglementation de l'OCDE et du G20 prévoit toute une série de droits d'option pour les groupes d'entreprises concernés, par exemple:

- Selon l'art. 5.3.1 des règles types GloBE, l'entité constitutive peut exercer une option annuelle de ne pas appliquer l'exclusion de bénéficiaires fondée sur la substance.
- Concernant l'art. 3.2.1, let. b, des règles types GloBE: la réglementation de l'OCDE et du G20 fait une distinction entre participations déterminantes et non déterminantes (taux de participation inférieur à 10 % et durée de détention de moins d'une année). Les rendements de participations non déterminantes font partie du bénéfice déterminant. Comme l'examen de la durée de détention des participations représente une charge administrative importante, la réglementation prévoit un allègement: l'entité constitutive peut, dans chaque cas, renoncer à vérifier la durée de détention pour cinq ans.

Si un État met en œuvre l'imposition minimale au niveau national, il est en principe tenu de garantir l'ensemble des droits d'option conformément à la réglementation de l'OCDE et du G20. Selon l'*art. 20*, ceux-ci doivent être exercés par l'entité constitutive au moment où elle dépose la déclaration de l'impôt complémentaire.

Art. 21

Eu égard à l'efficacité de la taxation, il peut être utile qu'un guichet unique puisse adresser directement des questions à d'autres entités constitutives d'un groupe d'entreprises – même si leur siège est situé dans un autre canton. L'obligation correspondante de fournir des renseignements est fixée à l'*art. 21*. Les autres obligations de collaborer et de fournir des renseignements contenues dans la LIFD demeurent applicables par analogie.

Art. 22

Avec la solution du guichet unique, une seule entité constitutive par groupe d'entreprises est assujettie à l'impôt complémentaire en Suisse. Il est toutefois possible qu'un même groupe d'entreprises soit soumis à plusieurs types d'impôts complémentaires (p. ex. IIR et impôt complémentaire suisse). Étant donné que de nombreux États devraient aussi introduire un impôt complémentaire national, la taxation de l'IIR ou de l'UTPR risque souvent d'être nulle. Grâce au guichet unique, seule une entité constitutive par groupe d'entreprises sera assujettie. Il peut cependant arriver que plusieurs entités constitutives soient assujetties dans différents cantons (art. 5, al. 2). Le cas échéant, plusieurs cantons effectuent une taxation pour un même groupe; il est donc judicieux de mettre en place une réglementation uniforme avec des décisions de taxation distinctes. Vis-à-vis des pays étrangers, il serait également difficile d'expliquer des résultats différents en fonction de l'assujettissement subjectif.

Art. 23

Remarque préliminaire concernant la réclamation et la voie de recours: les dispositions se fondent sur l'art. 197, ch. 15, al. 1 et 3, let. c, Cst. La procédure de réclamation est régie conformément à la LIFD. La réglementation relative à la procédure de recours, en revanche, diffère quant aux instances de recours.

Sur le plan matériel, l'art. 23 correspond aux dispositions de la LIFD. Seules des adaptations linguistiques ont été entreprises en raison des voies de recours qui diffèrent de celles prévues dans la LIFD.

Art. 24

Contrairement aux dispositions relatives à l'impôt fédéral direct, pour l'impôt complémentaire, le recours doit être formé devant le Tribunal administratif fédéral après la décision sur recours du canton. Comme il s'agit d'un impôt fédéral qui n'implique aucune compétence parallèle des cantons, le Conseil fédéral estime qu'il est adéquat d'exclure de la procédure les tribunaux cantonaux. Une application uniforme du droit est ainsi garantie. Cette voie de recours constitue une application de l'art. 33, let. i, de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF)²². La LTAF déclare la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA)²³ applicable, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37). Ce renvoi s'applique ici. Par conséquent, en cas de recours dans le cadre de l'impôt complémentaire, les dispositions relatives par exemple aux délais, aux motifs de récusation et autres se fondent sur les prescriptions de la PA.

La décision du Tribunal administratif fédéral peut faire l'objet d'un recours devant le Tribunal fédéral. À l'instar de l'art. 146 LIFD, la possibilité de recours de l'AFC n'est pas mentionnée explicitement, puisqu'elle découle déjà de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF). L'AFC est donc habilitée à former recours devant le Tribunal administratif fédéral et devant le Tribunal fédéral. Comme dans le cadre de l'impôt fédéral direct, l'AFC est en principe invitée à répondre dans tous les cas de recours (cf. art. 57, al. 1, PA, et art. 102, al. 1, LTF).

Art. 25

Les art. 154 à 159 LIFD mentionnés sont couverts par le renvoi global prévu à l'art. 14. Du point de vue de l'impôt complémentaire, l'intégration à un inventaire n'est toutefois pas nécessaire, raison pour laquelle les dispositions correspondantes ne sont pas applicables.

Art. 26

L'échéance de l'impôt complémentaire doit être réglée séparément de l'impôt fédéral direct. Au moment de la remise de la déclaration d'impôt, le montant indiqué par les entités constitutives assujetties est connu. On dispose alors d'une base pour l'échéance et la perception provisoire de l'impôt.

²² RS 173.32

²³ RS 172.021

Art. 27

Les art. 167 à 167g LIFD mentionnés sont couverts par le renvoi global prévu à l'art. 14. L'impôt complémentaire en Suisse exclut les droits d'imposition d'autres États, raison pour laquelle une remise de l'impôt ne serait pas pertinente.

Art. 28

Remarques préliminaires concernant le droit pénal fiscal: les dispositions concernant le droit pénal se fondent sur l'art. 197, ch. 15, al. 1 et 3, let. d, Cst., qui prévoit que des dispositions pénales peuvent être arrêtées «conformément aux autres dispositions du droit pénal fiscal». À l'instar de l'impôt fédéral direct, l'impôt complémentaire est perçu selon une procédure de taxation mixte. Il est donc logique de reprendre les délits de violation des obligations de procédure, de soustraction d'impôt et d'usage de faux prévus dans la LIFD. La peine encourue s'appuie également sur les dispositions de la LIFD. Les dispositions d'exécution de la LIFD sont appliquées par analogie lorsqu'un renvoi est indiqué.

L'art. 28 prévoit une peine en cas de violation des obligations de collaboration et de procédure. Les obligations de procédure incombent en principe à l'entité constitutive assujettie. Toutefois, d'autres entités constitutives d'un groupe d'entreprises peuvent aussi être soumises à des règles de procédure (p. ex. obligation de fournir des renseignements selon l'art. 21). L'amende est prononcée à l'encontre de l'entité constitutive qui est soumise à l'obligation de procédure.

Art. 29

L'infraction correspond à la soustraction d'impôt au sens de la LIFD. Seule l'entité constitutive assujettie peut se soustraire aux impôts complémentaires dus. Quiconque se soustrait à l'impôt pour une autre personne sera jugé pour sa participation selon les dispositions de l'art. 30. Cela concerne tant l'infraction commise intentionnellement que celle commise par négligence. L'amende est prononcée à l'encontre de l'entité constitutive assujettie et son montant est lié à celui de l'impôt soustrait. Les conséquences d'une dénonciation spontanée sont réglées par un renvoi à la LIFD.

Art. 30

La participation à des infractions et la sanction correspondante sont identiques sur le fond à ce que prévoit la LIFD (*al. 1 et 2*). Les participants répondent solidairement de l'impôt soustrait (*al. 1*). La possibilité de dénonciation spontanée reste ouverte pour les participants. Si la dénonciation spontanée est valide, il est renoncé à une poursuite pénale et la responsabilité solidaire devient caduque. Ces dispositions sont garanties grâce à un renvoi à la LIFD (*al. 3*). Si la participation à des infractions a été commise par une personne morale dans l'exercice de son activité – par exemple par une entité constitutive qui n'est pas assujettie –, les dispositions s'appliquent à cette personne morale (*al. 4*).

Art. 31

La procédure se déroule conformément aux dispositions de la LIFD, comme le garantissent les renvois à cette dernière. La voie pénale est notamment exclue en cas de soustraction d'impôt. La violation des règles de procédure et la soustraction d'impôt sont jugées par les autorités cantonales compétentes, qui appliquent dans ce cadre les principes de procédure de la présente ordonnance. Un prononcé d'amende peut faire l'objet d'une réclamation et d'un recours subséquent devant le Tribunal administratif fédéral et le Tribunal fédéral (*art. 23 et 24*).

Art. 32

Le délit d'usage de faux correspond sur le fond aux dispositions de la LIFD.

Art. 33

En vertu du renvoi, la procédure correspond à celle de l'impôt fédéral direct.

Art. 34

La prescription des poursuites pénales correspond à la réglementation de la LIFD à ce sujet.

Art. 35

En cas de soustraction continue de montants importants d'impôt comme en cas d'usage de faux, les mesures spéciales d'enquête de l'AFC sont applicables par analogie.

Art. 36

La réglementation concernant le décompte et le versement du produit brut de l'impôt complémentaire correspond sur le fond à celle de l'impôt fédéral direct (*art. 196 LIFD*). Ce produit brut se compose de montants d'impôt, d'amendes et d'intérêts.

Le décompte du produit sur les montants d'impôt complémentaire facturés ou encaissés au cours d'un mois est établi au cours du mois suivant. Doivent être communiqués à la fois le produit brut de l'impôt complémentaire et la part de la Confédération. On entend par décompte une annonce des montants et non leur versement. La comptabilisation de la part revenant à la Confédération peut entraîner des adaptations dans l'ordonnance du 4 avril 2006 sur les finances de la Confédération²⁴. L'analyse correspondante est en cours. Les détails concernant la comptabilisation des bénéfices de la Confédération seront précisés au niveau de la pratique.

La livraison – c.-à-d. le versement – à la Confédération de la part du produit brut de l'impôt complémentaire qui lui revient est réalisée de manière analogue aux dispositions de l'*art. 196, al. 2, LIFD*. Par conséquent, pour les montants d'impôt complémentaire recouverts au cours d'un mois donné, les cantons versent à la Confédération la part lui revenant avant la fin du mois suivant.

²⁴ RS 611.01

Art. 37

Le décompte avec les autres cantons est établi en même temps qu'avec la Confédération (*art. 37*). Les autres cantons sont aussi informés du produit brut de l'impôt complémentaire et de la part totale qui revient aux cantons.

La livraison – c.-à-d. le virement – aux différents cantons de la part du produit de l'impôt complémentaire qui leur revient est effectuée sur la base de la taxation définitive ou au plus tard deux ans après la fin de la période fiscale. À l'inverse de la répartition entre Confédération et cantons, la répartition entre les parts des cantons donne lieu à une rémunération préalable du canton servant de guichet unique.

Art. 38

Cette disposition se fonde sur l'*art. 197, ch. 15, al. 5, Cst.*, en vertu duquel le guichet unique peut recevoir une indemnité pour la charge administrative liée à la procédure de taxation. L'indemnité s'élève, pour chaque décision de taxation, à 2 % de la part cantonale au produit brut de l'impôt complémentaire, sans toutefois dépasser 50 000 francs.

Cette indemnité se justifie par le principe du guichet unique, en vertu duquel un canton assume tout le travail de taxation pour l'ensemble des entités constitutives d'un groupe d'entreprises en Suisse. Les recettes qui en résultent sont réparties entre tous les cantons auxquels sont rattachées des entités constitutives qui ont contribué à la sous-imposition. Il convient par conséquent d'indemniser le canton pour la charge administrative liée à la taxation. Pour la Confédération, le fait qu'un ou plusieurs cantons effectuent la taxation n'a pas d'importance; la solution du guichet unique ne s'accompagne donc pour elle d'aucun allègement administratif et elle ne participe par conséquent pas à l'indemnisation.

Art. 39

Cet article se fonde sur l'*art. 197, ch. 15, al. 1, 3 et 4, Cst.*

Selon l'*al. 1*, le début de l'assujettissement après l'entrée en vigueur de l'ordonnance doit s'aligner sur les dispositions de l'UE. De ce fait, les entités constitutives d'un groupe d'entreprises sont assujetties pour l'exercice commençant au plus tôt à la date d'entrée en vigueur de l'ordonnance. Si l'entrée en vigueur a lieu en cours d'exercice, l'entité constitutive ne sera assujettie qu'à partir de l'exercice suivant.

La décision concernant la date de l'entrée en vigueur de l'UTPR en Suisse n'a pas encore été prise, ce dont l'*al. 2* tient compte. Il semble que de nombreux États – notamment au sein de l'UE – introduiront cet impôt ultérieurement (*ch. 2.2*). Cette option doit aussi être prévue par le droit suisse. Le Conseil fédéral a la possibilité de ne faire entrer en vigueur l'UTPR qu'au 1^{er} janvier 2025, même si l'IIR et l'impôt complémentaire suisse entreraient par exemple déjà en vigueur le 1^{er} janvier 2024. Lors de la première consultation au sujet de l'ordonnance, certains participants demandaient à ce qu'il soit renoncé à introduire l'UTPR en Suisse. Une telle renonciation nécessiterait un remaniement rédactionnel de l'ordonnance. L'*al. 3* se fonde sur l'*art. 197, ch. 15, al. 3, let. c et d, Cst.* L'OCDE et le G20 prévoient un allègement des sanctions durant la phase d'introduction de l'imposition minimale. C'est pourquoi, au cours de cette

période d'introduction, la punissabilité tombe en cas d'infraction par négligence, s'il s'agit d'une violation des règles de procédure ou d'une soustraction d'impôt. Par contre, l'allégement ne s'applique pas en cas d'usage de faux, la négligence ne pouvant être invoquée dans ce cas.

4 Conséquences

4.1 Rappel: effets de la mise en œuvre de l'imposition minimale

Les conséquences financières de la mise en œuvre de l'imposition minimale en Suisse²⁵ ne peuvent toujours pas être évaluées avec fiabilité. Les données sont limitées et certains éléments de la réforme sont impossibles à chiffrer. Le message du Conseil fédéral estimait les recettes provenant de l'impôt complémentaire suisse pour la première année suivant son entrée en vigueur à un montant allant de 1 à 2,5 milliards de francs. Trois quarts de ce montant, soit entre 800 millions et 2 milliards de francs environ, seront perçus par les cantons et le quart restant, soit entre 250 et 650 millions de francs, reviendra à la Confédération. Concernant les recettes susceptibles d'être encaissées si l'imposition minimale n'est pas atteinte à l'étranger, tout porte à croire que la plupart des autres États mettront en œuvre l'imposition minimale sur leur propre territoire, ce qui limitera fortement le potentiel de recettes pour la Suisse. Des recettes significatives resteront néanmoins possibles dans certains cas.

Mis en œuvre, le projet entraînerait une diminution de l'attrait fiscal de la place économique suisse. Les stratégies d'adaptation qu'adopteront les entreprises auront un impact négatif sur les recettes de presque tous les impôts ainsi que sur celles provenant des cotisations aux assurances sociales. Cependant, pour l'ensemble des échelons de l'État, des augmentations de recettes restent probables même après ces adaptations.

Le champ d'application des régimes de protection GloBE provisoires couvre les trois formes d'impôt complémentaire. L'influence de ces régimes est négligeable dans les cas de l'IIR et de l'UTPR compte tenu des recettes modestes attendues pour ces impôts.

En revanche, ces régimes auront des répercussions bien plus importantes sur les recettes de l'impôt complémentaire suisse. Si la charge fiscale selon l'OCDE et le G20, sans régime de protection GloBE, est inférieure à 15 %, mais qu'elle s'élève à 15 % ou plus avec l'application du régime de protection, cela aura une influence sur les recettes de l'impôt complémentaire suisse, qui seraient alors moins élevées qu'estimé par le Conseil fédéral dans le message sur l'arrêté fédéral. Cependant, bien que certains éléments laissent présager un tel effet, il n'est pas possible d'établir des estimations chiffrées.

Si les régimes de protection GloBE provisoires sont convertis en des régimes de protection GloBE permanents, il faut s'attendre à ce que cela ait une influence durable sur les recettes de l'impôt complémentaire suisse à moyen et long terme.

²⁵ Cf. message du Conseil fédéral, ch. 6, également pour le paragraphe suivant

4.2 Conséquences du projet de consultation

Le projet garantit au guichet unique une indemnité pour son travail de taxation s'élevant à 50 000 francs au maximum par taxation, prélevée sur la part des cantons au produit de l'impôt complémentaire. L'indemnité est prélevée à titre anticipé: son montant est soustrait des recettes potentielles de l'impôt complémentaire des autres cantons auxquels sont rattachées des entités constitutives d'un groupe d'entreprises.

4.3 Conséquences économiques

Les conséquences économiques de l'imposition minimale et de sa transposition dans le droit national ont été décrites dans le message du Conseil fédéral²⁶. Pour la mise en œuvre nationale, la priorité était d'instaurer une procédure administrative aussi simple que possible pour les entreprises. La mise en œuvre administrative garantit qu'il y ait toujours un seul et unique canton compétent pour l'entreprise (guichet unique). La répartition des recettes issues de l'impôt complémentaire est faite en arrière-plan par le canton chargé de la taxation et n'entraîne aucune charge administrative supplémentaire pour le groupe d'entreprises. L'obligation d'utiliser le portail électronique apporte également un allègement administratif. Pour les groupes d'entreprises concernés, la sécurité juridique est en outre renforcée par le fait que l'AFC intervient comme intermédiaire en cas de divergences d'opinions entre les cantons ou au sujet de la compétence en matière de taxation.

Néanmoins, la charge administrative augmentera sensiblement pour les groupes d'entreprises concernés par rapport au statu quo: d'une part à cause du projet de l'OCDE et du G20 lui-même, et d'autre part parce qu'elle dépendra aussi du comportement des autres États. Grâce au GIR, les groupes d'entreprises disposeront tout de même d'un formulaire uniformisé qui les aidera à récolter les données requises. Par ailleurs, les régimes de protection GloBE réduisent la charge administrative autant du côté des groupes d'entreprises que des autorités fiscales.

4.4 Ressources

La mise en œuvre de l'imposition minimale de l'OCDE et du G20 implique un surcroît de travail pour la Confédération et les cantons:

- du point de vue du personnel: la mise en œuvre, la surveillance, l'échange de renseignements international, etc. nécessitent du personnel supplémentaire aux deux échelons de l'État;
- du point de vue informatique: le portail électronique des cantons et l'application destinée à l'échange international font aussi augmenter les frais pour les deux échelons.

Comme annoncé dans le message concernant l'arrêté fédéral, les ressources supplémentaires en personnel dont la Confédération aura probablement besoin ainsi que les autres frais seront quantifiés et demandés à une date ultérieure.

²⁶ Cf. message concernant l'arrêté fédéral, ch. 4.1.2 et 6.7

5 Aspects juridiques

La présente ordonnance se fonde sur l'art. 197, ch. 15, Cst. Le Conseil fédéral fait usage de la compétence qui lui est octroyée par l'art. 129a Cst.