



Schweizerische Eidgenossenschaft
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra

Département fédéral des finances DFF

Berne, 22 décembre 2023

Commentaire

de l'ordonnance sur l'imposition minimale
des grands groupes d'entreprises
(Ordonnance sur l'imposition minimale,
OLMin)



BK-D-BB8A3401/1090

Condensé

En juin 2023, le peuple et les cantons ont accepté la base constitutionnelle permettant de mettre en œuvre en Suisse l'imposition minimale pour les grands groupes d'entreprises actifs à l'échelle internationale selon le projet conjoint de l'OCDE et du G20. Le Conseil fédéral fait usage de la compétence qui lui est ainsi conférée et introduit, comme prévu à la date du 1^{er} janvier 2024, les dispositions correspondantes qui concernent l'impôt complémentaire national (suisse) au moyen d'une ordonnance transitoire. Il soumettra le projet de loi correspondant au Parlement dans un délai de six ans.

La présente ordonnance se fonde sur les normes constitutionnelles existantes et règle exhaustivement les aspects qui ne le sont pas encore au niveau constitutionnel. Les cantons n'auront pas à modifier leur législation fiscale.

L'imposition minimale est mise en œuvre sous la forme d'un impôt complémentaire national (suisse), grâce auquel la Suisse garantit l'application, sur son territoire, de l'imposition minimale pour les groupes d'entreprises internationaux qui réalisent un chiffre d'affaires de plus de 750 millions d'euros. Il s'agit d'un impôt fédéral taxé et perçu par les cantons. L'élément-clé de l'ordonnance est un renvoi à la réglementation internationale, qui devient ainsi partie intégrante du droit national. Procéder ainsi permet d'éviter les divergences entre les normes suisses et celles édictées par l'OCDE et le G20. Quand la réglementation laisse une marge de manœuvre, celle-ci doit être utilisée dans l'intérêt économique de la Suisse. Enfin, l'ordonnance réduira la charge administrative, notamment au moyen d'un «guichet unique»: une seule entité constitutive d'un groupe sera ainsi assujettie, et ce dans un seul canton.

Afin de garantir l'acceptation de la réglementation suisse à l'échelle internationale, l'interprétation devra se faire à la lumière des autres documents de l'OCDE et du G20. Le droit procédural et les dispositions pénales s'appuient largement sur ceux en vigueur pour l'impôt fédéral direct.

Le Département fédéral des finances va continuer à observer les évolutions à l'échelle internationale dans le domaine de l'imposition minimale de l'OCDE et du G20 et fera en temps voulu une proposition au Conseil fédéral concernant la suite de la procédure, y compris en ce qui concerne l'impôt complémentaire international (règle d'inclusion du revenu ou IIR et règle relative aux paiements insuffisamment imposés ou UTPR).

Rapport explicatif

1 Contexte

1.1 Projet de l'OCDE et du G20

Le projet conjoint de l'OCDE¹ et du G20² que la nouvelle disposition constitutionnelle³ permet de mettre en œuvre repose sur deux piliers⁴:

- Le pilier 1 vise à adapter les dispositions internationales en vigueur concernant la répartition fiscale des bénéficiaires des grands groupes d'entreprises. Sa mise en œuvre au niveau national requiert la conclusion préalable d'une convention internationale. Celle-ci est à l'état de projet⁵ et doit encore être finalisée au niveau de l'OCDE et du G20. Les États pourront ensuite décider s'ils entendent la signer et la ratifier.
- Le pilier 2 vise à introduire une imposition minimale pour les grands groupes d'entreprises actifs à l'échelle internationale. Celle-ci s'appliquera aux entreprises internationales dont le chiffre d'affaires annuel atteint au moins 750 millions d'euros et prévoit un taux d'imposition minimal de 15 % sur la base d'une assiette fiscale uniformisée au niveau international. Ce taux devra être atteint dans chaque État. Les revenus générés par les activités liées au trafic maritime international seront quant à eux exclus de l'imposition minimale. Du côté de l'OCDE et du G20, les travaux sur ce sujet ont bien avancé, mais ne sont pas encore terminés. Élément central du projet, les règles types GloBE du 20 décembre 2021⁶ sont expliquées dans un commentaire rédigé par l'OCDE et le G20⁷, complété par des exemples illustrés⁸. La première partie du cadre de mise en œuvre (*Implementation Framework*) a été publiée en décembre 2022 (guide concernant les régimes

1 Organisation de coopération et de développement économiques

2 Groupe des 20 principaux pays industrialisés et pays émergents

3 FF 2022 1701

4 Cf. aussi ch. 1.1 du message du Conseil fédéral concernant 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), FF 2022 1700, ci-après «message concernant l'arrêté fédéral»

5 <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/convention-multilaterale-pour-la-mise-en-oeuvre-du-montant-a-du-pilier-un.htm>

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

7 <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> (actuellement disponible uniquement en anglais)

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

de protection GloBE et l'allègement des sanctions⁹). Depuis, des instructions administratives ont été publiées en février 2023¹⁰, puis en juillet 2023¹¹. Il faut aussi mentionner un guide relatif à l'échange de renseignements (*GloBE Information Return*, GIR)¹² et un document de consultation sur la sécurité juridique¹³. Le cadre de mise en œuvre a pour but d'assurer une mise en œuvre coordonnée des règles relatives à l'imposition minimale. Ces guides seront intégrées dans une version révisée du commentaire, actuellement en projet.

- Les instructions administratives publiées en février 2023 abordent notamment le thème des règles SEC (règles applicables aux sociétés étrangères contrôlées) nationales¹⁴. Ces règles peuvent continuer à s'appliquer en parallèle de l'imposition minimale. Les règles de l'OCDE et du G20 prescrivent comment les différents dispositifs d'imposition minimale doivent être coordonnés entre eux. Pour ce qui est de l'impôt complémentaire international, les impôts SEC et GILTI doivent être imputés à la filiale étrangère concernée et sont ainsi à prendre en compte, au moins en partie, dans le calcul de l'imposition minimale (art. 4.3.2, let. c, des règles types GloBE). Dès lors, le montant de l'impôt minimal diminue si un impôt SEC ou GILTI a déjà été prélevé auprès de l'entité constitutive à l'étranger. Étant donné que le GILTI prévoit un *blending* mondial, les instructions administratives publiées en février 2023 contiennent des réglementations précisant les États qui peuvent se voir attribuer une part du GILTI et, le cas échéant, à combien celle-ci s'élève. Pour ce qui est de l'impôt complémentaire national, voir ch. 3.2.
- Le guide concernant les régimes de protection et l'allègement des sanctions GloBE prévoit des simplifications pour les entreprises concernées afin de limiter la charge administrative et d'augmenter la sécurité juridique. En outre, les sanctions peuvent être allégées pendant la phase d'instauration.
- Le guide relatif à l'échange de renseignements GIR explique en détail comment ce dernier sera conçu et quelles seront les données qu'une entreprise concernée

⁹ <https://www.oecd.org/tax/beps/safe-harbours-and-penalty-relief-global-anti-base-erosion-rules-pillar-two.pdf> (actuellement disponible uniquement en anglais)

¹⁰ <https://www.oecd.org/tax/beps/agreed-administrative-guidance-for-the-pillar-two-globe-rules.pdf> (actuellement disponible uniquement en anglais)

¹¹ <https://www.oecd.org/tax/beps/administrative-guidance-global-anti-base-erosion-rules-pillar-two-july-2023.pdf> (actuellement disponible uniquement en anglais)

¹² <https://web.archive.oecd.org/fr/2022-12-20/648355-document-de-consultation-publique-pilier-deux-declaration-d-information-globe.pdf>

¹³ <https://web.archive.oecd.org/fr/2022-12-20/648356-document-de-consultation-publique-pilier-deux-securite-juridique-en-matiere-fiscale-au-regard-des-regles-globe.pdf>

¹⁴ Ces règles SEC permettent d'imposer auprès de la société mère les bénéficiaires de filiales étrangères dont le taux d'imposition est trop bas. Généralement, les règles SEC ne s'appliquent que pour certaines formes de paiements (en particulier ceux relatifs aux intérêts et aux licences). En général, c'est le taux d'imposition des bénéficiaires dans le pays de la société mère qui est déterminant. Le régime d'imposition américain GILTI (*Global Intangible Low-Taxed Income*) est comparable aux règles SEC. Selon les instructions administratives publiées en février 2023, le régime GILTI est à traiter de la même manière que les règles SEC. Au mois de décembre, les États-Unis ont adopté une directive qui règle le traitement des impôts complémentaires nationaux et internationaux dans le cadre du régime GILTI. Il en ressort entre autres que les impôts complémentaires nationaux étrangers seront pris en compte en tant que «foreign tax credits» dans le calcul des impôts GILTI.

devra transmettre à l'autorité fiscale compétente. S'agissant de la sécurité juridique, le guide décrit comment éviter et régler les différends fiscaux susceptibles d'apparaître lors de l'application des règles relatives à l'imposition minimale.

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. Par conséquent, les travaux techniques se poursuivent à l'OCDE. Il y a lieu de s'attendre à ce que le Cadre inclusif sur le BEPS de l'OCDE et du G20 émette d'autres instructions administratives visant à faciliter la mise en œuvre coordonnée des règles GloBE. En ce qui concerne le GIR, la base juridique pour l'échange international des points de données est en train d'être élaborée au niveau de l'OCDE. D'autres travaux en cours portent sur les mécanismes de contrôle permettant d'assurer que les règles de mise en œuvre de l'imposition minimale dans un pays soient reconnues au niveau international. Enfin, les dispositifs de prévention et de règlement des différends au niveau de l'OCDE doivent encore être élaborés.

S'agissant de la mise en œuvre des règles types GloBE au niveau international, il apparaît que plusieurs États prévoient de les transposer dans leur droit national en 2024 déjà. En ce qui concerne les États membres de l'UE, la mise en œuvre de l'imposition minimale est régie par la directive (UE) 2022/2523 du Conseil¹⁵. Cette dernière prévoit que les États membres de l'UE aient transposé les dispositions dans leur droit national d'ici au 31 décembre 2023. Les États membres dans lesquels sont situées au maximum douze sociétés mères ultimes relevant du champ d'application de la directive sont exemptés et peuvent reporter l'introduction de la directive pendant six ans. À l'heure actuelle, il semble que l'Estonie, la Lettonie, la Lituanie, Malte et la Slovaquie entendent faire usage de cette possibilité. Dans la plupart des États membres de l'UE, notamment en Allemagne, en France, en Italie, en Autriche, aux Pays-Bas et en Irlande, les processus législatifs sont déjà bien avancés voire terminés, et une entrée en vigueur en 2024 est probable. Dans certains États membres de l'UE, des retards se dessinent toutefois (vraisemblablement en Grèce, en Pologne, en Espagne, au Portugal et à Chypre). Une introduction avec effet rétroactif au sein de ces États est envisageable. En dehors de l'UE, le Royaume-Uni, l'Australie, le Canada, le Japon et la Corée du Sud, par exemple, prévoient la mise en œuvre des règles types de l'OCDE et du G20 à partir de 2024. Au Royaume-Uni et en Corée du Sud, le processus législatif est déjà terminé et l'entrée en vigueur de l'imposition minimale devrait avoir lieu le 31 décembre 2023. Singapour et Hong Kong ont, quant à eux, annoncé qu'ils n'introduiraient pas de règles d'imposition minimale avant 2025. Les États-Unis disposent déjà d'une réglementation sur l'imposition minimale (le régime GILTI) et ne prévoient toujours pas de reprendre les prescriptions de l'OCDE et du G20.

1.2 Mise en œuvre à l'échelle nationale

Fin 2022, le Parlement a adopté l'arrêté fédéral sur une imposition particulière des grands groupes d'entreprises. Le peuple et les cantons ont approuvé cette modification

¹⁵ DIRECTIVE (UE) 2022/2523 du Conseil du 14 décembre 2022 visant à assurer un niveau minimum d'imposition mondial pour les groupes d'entreprises multinationales et les groupes nationaux de grande envergure dans l'Union

constitutionnelle en juin 2023. Cette dernière constitue la base juridique pour la mise en œuvre des deux piliers du projet conjoint de l'OCDE et du G20. Une disposition transitoire habilite le Conseil fédéral à mettre en œuvre temporairement l'imposition minimale par voie d'ordonnance et contient des paramètres juridiquement contraignants pour l'ordonnance provisoire du Conseil fédéral. Une loi fédérale viendra ensuite abroger ladite ordonnance. Le projet de loi devra être présenté au Parlement dans les six ans qui suivent l'entrée en vigueur de l'ordonnance. Les expériences qui auront déjà été faites avec l'imposition minimale seront prises en compte lors de l'élaboration de ce projet.

La disposition transitoire inscrite dans la Constitution (Cst.) prévoit la mise en œuvre de l'imposition minimale par l'intermédiaire d'un impôt complémentaire¹⁶. L'impôt complémentaire national permettra à la Suisse de garantir, sur son territoire, l'imposition minimale des groupes d'entreprises et des entités constitutives concernés (*qualified domestic minimum top-up tax* [QDMTT] ou impôt complémentaire suisse). En outre, la Suisse pourra faire usage des nouveaux droits d'imposition internationaux lorsque des entités constitutives étrangères d'un groupe d'entreprises actif sur son territoire n'atteignent pas l'imposition minimale (règle d'inclusion du revenu ou IIR et règle relative aux paiements insuffisamment imposés ou UTPR, impôt complémentaire international). La disposition constitutionnelle est une disposition potestative. Certes, l'arrêté fédéral correspondant entrera automatiquement en vigueur le 1^{er} janvier 2024, mais, comme la disposition qu'il contient est potestative, le Conseil fédéral est libre de décider s'il veut introduire l'imposition minimale en faisant entrer en vigueur l'ordonnance et, le cas échéant, quand et quels éléments exactement. S'il décide de l'entrée en vigueur de l'ordonnance, le Conseil fédéral devra présenter au Parlement, dans un délai de six ans, une loi qui viendra la remplacer.

Conformément à la Cst., l'impôt complémentaire est un impôt fédéral et direct, qui relèvera de la compétence des cantons. Grâce à cette mise en œuvre fédéraliste, les cantons resteront incités à proposer une charge fiscale compétitive. Par ailleurs, les recettes supplémentaires qu'ils percevront de la sorte seront prises en compte dans la péréquation financière nationale.

Selon la disposition transitoire, 25 % des recettes supplémentaires reviendront à la Confédération. Cette dernière doit affecter à la promotion de l'attrait de la place économique suisse sa part du produit brut de l'impôt complémentaire après déduction des dépenses supplémentaires induites au titre de la péréquation financière et de la compensation des charges (art. 197, ch. 15, al. 8, des dispositions transitoires relatives à l'art. 129a Cst.). Les mesures de promotion de la place économique qui seront ainsi financées n'ont pas encore été définies.

¹⁶ Cf. ch. 4 du message concernant l'arrêté fédéral

2 Procédure préliminaire, consultations comprises

Deux procédures de consultation portant sur des thèmes différents ont été menées par le Conseil fédéral pour cette ordonnance¹⁷. Des informations sont apportées à ce sujet aux ch. 3 et 4. Le Département fédéral des finances (DFF) a également consulté les commissions parlementaires.

Résultats de la première consultation, réalisée entre août et novembre 2022

La première partie de l'ordonnance portait principalement sur l'applicabilité des règles types GloBE de l'OCDE et du G20 ainsi que sur la concrétisation de l'imputation de l'impôt complémentaire aux entités constitutives d'un groupe.

Il existe un large consensus sur le fait que la mise en œuvre des dispositions relatives à l'imposition minimale doit s'appuyer sur les règles types GloBE de l'OCDE et du G20 afin de garantir l'acceptation internationale. La grande majorité des participants à la consultation soutiennent la solution proposée, qui consiste à déclarer les règles types applicables par l'intermédiaire d'un renvoi.

L'utilisation du principe de causalité comme base pour l'imputation de l'impôt complémentaire suisse aux entités constitutives d'un groupe (et, partant, aux cantons) bénéficie également du soutien d'une majorité de participants à la consultation. En ce qui concerne la mise en œuvre pour les établissements stables, les avis divergent, mais tous les participants s'accordent à dire que les réglementations doivent être facilement applicables.

Afin de préserver l'attrait de la place économique suisse, une grande partie des participants demande qu'il soit tenu compte de manière appropriée, dans la version finale du projet, des développements internationaux à venir dans le domaine de l'imposition minimale, notamment aux États-Unis et dans l'Union européenne, et que ceux-ci soient également pris en considération pour la date d'entrée en vigueur. Des doutes sont également soulevés quant à la nécessité d'introduire l'UTPR (voir à ce sujet les résultats de la seconde consultation).

De nombreux participants demandent de s'assurer que l'imputation et la perception des impôts complémentaires n'auront aucune conséquence en matière d'impôt anticipé.

Résultats de la seconde consultation, réalisée entre mai et septembre 2023

La deuxième partie de l'ordonnance était consacrée à la procédure de perception de l'impôt complémentaire et au droit pénal fiscal.

¹⁷ Les avis peuvent être consultés sous https://www.fedlex.admin.ch/filestore/fedlex.data.admin.ch/eli/dl/proj/2022/14/cons_1/doc_6/de/pdf-a/fedlex-data-admin-ch-eli-dl-proj-2022-14-cons_1-doc_6-de-pdf-a.pdf et https://www.fedlex.admin.ch/filestore/fedlex.data.admin.ch/eli/dl/proj/2023/13/cons_1/doc_6/de/pdf-a/fedlex-data-admin-ch-eli-dl-proj-2023-13-cons_1-doc_6-de-pdf-a.pdf.

Les participants à la consultation étaient en principe favorables aux propositions relatives aux prescriptions procédurales, mais ont tout de même proposé de nombreuses précisions et modifications, majoritairement d'ordre technique.

La plupart des cantons demandent que l'assujettissement soit déterminé par la situation à la fin de l'année fiscale et qu'une date d'échéance unique soit définie. Les cantons proposent également des compléments et des modifications concernant le système d'information commun, la procédure de recours, la procédure de répartition entre les cantons et l'indemnisation des administrations cantonales de l'impôt complémentaire.

L'UDC ainsi que plusieurs associations économiques et organisations demandent que les règles relatives à l'imposition minimale soient introduites en Suisse aussi tard que possible, et chargent le Conseil fédéral de surveiller en continu les développements internationaux. Ces intervenants estiment qu'en cas de retard, surtout dans l'UE, il faudra réévaluer concrètement la date d'entrée en vigueur de l'ordonnance. Economiesuisse, SwissHoldings, SwissBanking et l'Association de banques privées suisses, notamment, expriment des réserves concernant une mise en œuvre en 2024, d'autant plus que de nombreux États n'ont pas indiqué clairement si et quand ils allaient introduire l'imposition minimale. Les milieux économiques estiment eux aussi que la mise en vigueur de l'UTPR ne doit pas déjà avoir lieu fin 2023. D'autres associations économiques, en particulier l'Association Suisse d'Assurances (ASA), le Groupement des Entreprises Multinationales (GEM), Travail.Suisse et l'Union des villes suisses (UVS), ainsi que les cantons de Genève et des Grisons, se sont prononcés en faveur d'une introduction à la même date que les États membres de l'UE. Le PLR se montre quant à lui réticent en ce qui concerne l'année d'introduction de l'UTPR. Enfin, d'autres partis et cantons ainsi que la Conférence des directrices et directeurs cantonaux des finances (CDF) ne se sont pas exprimés explicitement sur l'entrée en vigueur des dispositions dans le cadre de la procédure de consultation.

Par ailleurs, le PLR, l'UDC et une majorité des associations économiques et des organisations préconisent d'éviter un «*swiss finish*»: il convient avant tout de mettre l'accent sur la simplicité lors de la mise en œuvre et les marges de manœuvre accordées par l'OCDE doivent être mises à profit.

Consultation des commissions parlementaires

En août 2023, le DFF a consulté les commissions de l'économie et des redevances des deux chambres à propos de l'ordonnance. Les deux commissions ont renoncé à formuler des recommandations.

Toutefois, les deux commissions ont recommandé, dans des lettres adressées au Conseil fédéral et datées du 15 novembre et du 7 décembre 2023, de vérifier la possibilité de reporter d'un an, dans un premier temps, l'entrée en vigueur de l'imposition minimale en Suisse.

3 Grandes lignes du projet

3.1 Lignes directrices pour l'ordonnance

Outre les normes constitutionnelles, le Conseil fédéral s'est appuyé sur les lignes directrices suivantes dans l'élaboration de l'ordonnance:

- **Compatibilité internationale - pas de «swiss finish»:** la réglementation suisse doit être acceptée au niveau international pour que les groupes d'entreprises ayant des entités constitutives en Suisse jouissent de la plus grande sécurité juridique possible. Cela suppose que l'ordonnance soit conforme à la réglementation de l'OCDE et du G20. Pour ce faire, le Conseil fédéral déclare les règles types GloBE applicables par l'intermédiaire d'un renvoi. Par ailleurs, les autres documents de l'OCDE et du G20 doivent aussi être pris en considération dans l'interprétation. Ainsi, la réglementation de l'OCDE et du G20 sera intégrée dans le droit suisse.

Pour la Suisse, le régime de protection dit QDMTT (*qualified domestic minimum top-up tax*) est d'une importance capitale en vue de garantir la sécurité juridique. Il permet également d'alléger la charge administrative. Son application diminue le risque que des États étrangers remettent en question le fait que l'imposition minimale soit atteinte en Suisse. En effet, en présence du régime de protection, la réglementation suisse est réputée conforme aux exigences internationales. Le régime de protection entraîne en outre un allègement administratif pour les groupes d'entreprises concernés, car ces derniers n'ont pas à calculer l'IIR à l'étranger pour les entités constitutives suisses. De l'avis du Conseil fédéral, la Suisse remplit les conditions du régime de protection et devra se soumettre à l'examen prévu par l'OCDE et le G20.

Il faut s'attendre à ce qu'un grand nombre d'États qui introduisent un QDMTT appliquent également le régime de protection QDMTT. L'Allemagne¹⁸, l'Autriche¹⁹ et le Canada²⁰ ont explicitement indiqué, dans leurs projets de loi et la documentation y relative, qu'ils introduiraient ce régime de protection. La directive de l'UE prévoit en outre son application dès lors qu'un État membre de l'UE introduit un impôt complémentaire national.

- **Préserver les intérêts économiques de la Suisse:** les marges de manœuvre et les droits d'option prévus expressément dans la réglementation de l'OCDE et du G20 seront systématiquement mis à profit. Par exemple, la déduction fondée sur des

18 Cf. p. 277 du projet de loi allemand sur l'introduction de l'imposition minimale de l'OCDE: *Referentenentwurf Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz - Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz* (bundesfinanzministerium.de)

19 Cf. p. 95 du rapport explicatif sur le projet de loi autrichien relatif à l'introduction de l'imposition minimale de l'OCDE: *Materialien_0001_E31B918B_EDCD_4539_B01F_A73E5EE53081.pdf* (bka.gv.at)

20 Cf. p. 87 du projet de loi canadien sur l'introduction de l'imposition minimale de l'OCDE: *ita-lir-0823-1-4-fra.pdf* (canada.ca)

critères de substance²¹ sera également appliquée en Suisse. En outre, l'impôt complémentaire suisse doit pouvoir être déterminé sur la base d'une norme comptable nationale. D'autres cas d'application de ce principe se trouvent au chapitre 3.

- **Éviter les obstacles administratifs:** la réglementation de l'OCDE et du G20 est complexe. La mise en œuvre fédéraliste en Suisse, qui implique que les cantons effectuent la taxation et la perception de l'impôt, augmente encore la complexité. Il convient de réduire autant que possible la charge administrative pour les groupes d'entreprises et les administrations fiscales cantonales, raison pour laquelle le Conseil fédéral prévoit un guichet unique. Pour le calcul de l'impôt complémentaire, les résultats de toutes les entités constitutives d'un groupe d'entreprises situées en Suisse doivent être agrégés et, pour chaque groupe d'entreprises, une seule entité constitutive sera en principe assujettie à l'impôt. Ce procédé permet d'alléger substantiellement la charge administrative, pour les groupes d'entreprises également.

3.2 Contenu de l'ordonnance

Le contenu détaillé figure au ch. 4. Les éléments ci-après donnent une vue d'ensemble des principaux éléments.

- **Applicabilité des règles types:** les règles types GloBE sont déclarées applicables par l'intermédiaire d'un renvoi. Procéder ainsi permet d'éviter les divergences entre la réglementation suisse et celle de l'OCDE et du G20. Les autres documents de l'OCDE et du G20 devront aussi être pris en considération dans l'interprétation.
- **Régime de protection QDMTT:** l'impôt complémentaire suisse est considéré comme un QDMTT. Il se fonde sur les règles types GloBE de l'OCDE et du G20. Selon l'OCDE et le G20, trois conditions supplémentaires doivent être satisfaites pour qu'un État puisse aussi faire valoir un régime de protection QDMTT. La Suisse remplit ces conditions (instructions administratives publiées en juillet 2023, chap. 5.1, ch. 1 à 51):
 - *Norme comptable:* l'OCDE et le G20 laissent aux États la possibilité d'appliquer, sous certaines conditions, une norme comptable locale pour le QDMTT. La Suisse fait usage de ce droit. L'impôt complémentaire suisse se calculera donc sur la base des comptes établis et révisés selon les normes Swiss GAAP RPC. Il s'agit d'une norme comptable reconnue pour l'imposition minimale. Dans le cas où toutes les entités constitutives en Suisse n'appliquent pas une telle norme comptable, il convient d'utiliser celle de la société mère ultime.

²¹ 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 bénéficiaires générés par certaines activités impliquant une substance économique importante, qui nécessitent de vastes installations ou un personnel nombreux, p. ex. pour la production ou la recherche, continueront à pouvoir être imposés à un taux plus faible que 15 %.

Cette réglementation est adoptée suite aux avis exprimés par les milieux économiques lors de la procédure de consultation.

- *Norme de cohérence*: cette condition est remplie grâce à l'applicabilité des règles types GloBE. La Suisse satisfait également à l'obligation de déroger aux règles types GloBE en ce qui concerne les impôts SEC et GILTI. Si ces impôts priment l'IIR et l'UTPR (cf. ch. 1), la règle opposée doit s'appliquer pour le QDMTT. Les impôts SEC ou GILTI étrangers ne peuvent donc pas être pris en compte dans le calcul du QDMTT.
- *Norme administrative*: cette norme est destinée à garantir, par le biais de mécanismes de contrôle, que la réglementation nationale est conforme aux prescriptions de l'OCDE et du G20 et que ces dernières sont appliquées correctement dans les cas concrets. Les processus d'examen par les pairs (pour la réglementation) et de suivi (pour l'application au cas concret) sont en cours d'élaboration par l'OCDE et le G20. La Suisse satisfait toutefois d'ores et déjà à ces exigences puisqu'elle entend se soumettre à ces deux processus.
- **Imputation aux entités constitutives et répartition de la part cantonale**: la disposition transitoire de la Constitution indique déjà la clé de répartition pour les recettes issues de l'imposition minimale : elles reviennent ainsi à 75 % aux cantons, ces derniers tenant compte des communes de manière appropriée. Participent à l'impôt complémentaire suisse tous les cantons dans lesquels des entités constitutives ont contribué à ce que l'imposition minimale ne soit pas atteinte. Les cantons dans lesquels la charge fiscale des entités constitutives dépasse déjà l'imposition minimale ne sont en principe pas considérés. La part cantonale est répartie proportionnellement à la sous-imposition.

Les modalités de cette répartition sont précisées dans l'ordonnance. L'imputation s'appuie sur l'état financier individuel établi par l'entité constitutive pour la clôture consolidée conformément aux directives de l'OCDE et du G20. En cas d'exploitation commerciale, d'établissement stable ou d'immeuble situés dans un autre canton, la répartition des recettes se base sur la jurisprudence du Tribunal fédéral visant à éviter la double imposition intercantonale. Cette simplification est nécessaire, car les établissements stables d'une entité constitutive suisse ne sont pas obligés d'établir des comptes individuels. Ils n'y sont également pas tenus selon les règles types GloBE, qui ne les considèrent pas non plus comme des entités constitutives. L'utilisation de la clé de répartition existante permet de réduire la complexité. Néanmoins, il est par conséquent possible que, dans certains cas, des cantons participent aux recettes alors même que la charge fiscale des exploitations commerciales, établissements stables ou immeubles installés sur leur territoire dépasse l'imposition minimale. En outre, les résultats peuvent être différents selon si le canton abrite une entité ayant une personnalité juridique propre ou un simple établissement stable.

- **Assujettissement subjectif à l'impôt complémentaire en Suisse**: un guichet unique est introduit (cf. ch. 3.2 et 4). 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)²². Les articles correspondants de la LIFD s'appliquent par analogie. Les autorités fiscales cantonales doivent notamment déterminer d'office les éléments imposables et fixer le montant de l'impôt par voie de décision. Les entités constitutives assujetties sont soumises à une obligation renforcée de collaborer, notamment en remettant une déclaration.

Si nécessaire, des dispositions dérogatoires ou complémentaires par rapport à l'impôt fédéral direct seront prévues dans l'ordonnance. Il en va ainsi de l'obligation d'utiliser le portail en ligne: les entités constitutives assujetties doivent effectuer la procédure de taxation par le biais d'un portail électronique. Les autorités fiscales cantonales peuvent elles aussi communiquer et rendre leur décision par voie électronique.

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 communique aux autres cantons la part du montant de l'impôt complémentaire qui leur revient et procède au décompte.

- **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 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 est supprimée pour les trois premières années en cas d'infraction par négligence.

- **Échange de renseignements:** 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

²² RS 642.11

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. 3.2).

Certaines dispositions ne pourront être définies qu'ultérieurement: la base juridique internationale permettant l'échange de renseignements pour le GIR est toujours en cours d'élaboration au niveau de l'OCDE et du G20. Il faut par ailleurs s'attendre à ce que le Cadre inclusif sur le BEPS de l'OCDE et du G20 produise encore d'autres instructions administratives. Lorsque ces nouveaux documents seront publiés, il conviendra d'examiner dans quelle mesure l'ordonnance nécessite des adaptations.

3.3 Entrée en vigueur

L'impôt complémentaire suisse (QDMTT) entrera en vigueur le 1^{er} janvier 2024. L'impôt complémentaire international (IIR, UTPR) devra être introduit à une date ultérieure, vraisemblablement le 1^{er} janvier 2025 d'après la situation actuelle.

4 Commentaire des différents articles

Art. 1

L'*art. 1* se fonde sur l'art. 197, ch. 15, al. 1, Cst. Il règle le champ d'application de l'ordonnance (impôt IIR, impôt UTPR, impôt complémentaire suisse). Si l'imposition minimale n'est pas atteinte en Suisse, l'impôt complémentaire suisse est perçu (*let. a*); si elle n'est pas atteinte dans une juridiction fiscale étrangère, c'est l'impôt complémentaire international qui s'applique (*let. b*). L'impôt est calculé à partir des bénéfices des entités constitutives. Ces derniers sont déterminés sur la base des prescriptions des règles types GloBE.

Dans le projet mis en consultation, le Conseil fédéral avait envisagé que le rattachement fiscal soit déterminé par analogie avec l'impôt sur le bénéfice suisse. Il est toutefois possible que la définition prévue dans les règles types GloBE diffère. Pour cette raison et compte tenu de certains avis formulés dans le cadre de la procédure de consultation, le rattachement fiscal est désormais déterminé conformément aux règles types GloBE. Celles-ci étant applicables en vertu du renvoi général à l'art. 2, al. 1, il n'est pas nécessaire de préciser ce fait à l'art. 1.

Art. 2

Al. 1

Les règles types GloBE sont formulées de manière très détaillée et concrète dans de nombreux domaines (p. ex. concernant l'assiette fiscale). La Suisse dispose donc, sur ces points, d'une marge de manœuvre très limitée si elle veut que sa réglementation

soit compatible avec les normes internationales. L'*al. 1* fait usage de la compétence visée à l'art. 197, ch. 15, al. 4, 2^e phrase, Cst. afin de déclarer applicables les règles types GloBE. Pour des raisons juridiques, la transposition se fait par l'intermédiaire d'un renvoi statique. Si les règles types GloBE devaient être révisées, ce qui n'est pas prévu à court terme, l'ordonnance devrait également être adaptée. Un renvoi dynamique serait problématique sur le plan constitutionnel et n'est pas prévu dans la disposition transitoire de la Constitution. Par conséquent, il n'est pas possible de répondre favorablement aux demandes exprimées dans le cadre de la consultation concernant le recours à un renvoi dynamique.

Le renvoi statique direct permet de transposer les règles types GloBE dans le droit national. Dans la mesure où elles concernent l'impôt complémentaire international, les règles types GloBE sont applicables directement telles quelles. En revanche, lorsqu'elles se rapportent à l'impôt complémentaire suisse, les règles types GloBE doivent être appliquées «*par analogie*», puisqu'elles ne règlent que la perception de l'impôt complémentaire *international* (cf. art. 5).

Le renvoi aux règles types GloBE doit être compris comme couvrant l'ensemble de ces règles, y compris les exceptions et les allègements.

Les règles types GloBE sont aussi disponibles en français et en allemand²³. En cas de doute, la version anglaise fait foi. Par conséquent, seule cette version doit être mentionnée dans le renvoi.

Le Conseil fédéral a adapté la formulation de l'al. 1 par rapport au projet mis en consultation. L'applicabilité des règles types GloBE n'est plus sujette à une réserve en faveur de l'ordonnance. Il est ainsi clairement indiqué que les règles types prévalent. Un exemple d'application de ce principe se trouve dans le commentaire de l'art. 14.

Al. 2

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. L'*al. 2, let. a*, prévoit la non-applicabilité de l'art. 9.3.5 des règles types GloBE. La Suisse fait ainsi usage de l'option qui lui est donnée et renonce à appliquer l'UTPR pour le cas décrit à l'art. 9.3.5 des règles types GloBE. 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. 2, let. b*, concerne uniquement l'impôt complémentaire suisse. La non-applicabilité, aux fins de l'impôt complémentaire suisse, de l'art. 4.3.2, let. a et c à e, des règles types GloBE permet notamment d'exclure la prise en compte des impôts SEC et GILTI pour l'impôt complémentaire suisse.

L'art. 6.4 des règles types GloBE fixe le montant et le mode de perception des impôts complémentaires internationaux en vertu de l'IIR et de l'UTPR pour les coentreprises. Pour la perception de l'impôt complémentaire suisse, la Suisse entend adopter des règles différentes de celles prévues pour la perception de l'IIR (*art. 4*).

²³ <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>

Al. 3

Afin de garantir la compatibilité au niveau international, les règles types GloBE doivent être interprétées conformément au commentaire y afférent et aux réglementations connexes (p. ex. ch. 1 du cadre de mise en œuvre «*Implementation Framework*»), conformément à l'al. 3. Par conséquent, d'autres documents publiés par l'OCDE et le G20 (cf. ch. 1.1) doivent aussi 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 doit prendre en compte lors de la mise en œuvre de l'imposition minimale. D'une manière générale, il s'agit de précisions relatives à des principes déjà compris dans les règles types GloBE. 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. Trois régimes de protection sont prévus: le régime de protection CbCR provisoire, le régime de protection QDMTT, et le régime de protection UTPR transitoire (cf. explications ci-après).
- *Régime de protection CbCR provisoire*: le régime de protection provisoire fondé sur les déclarations pays par pays (*Country-by-Country-Reporting*, CbCR) est valable pour toutes les années fiscales 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 substance²⁴ est égale ou supérieure au bénéfice réalisé par État («règle de la substance»), ou
 - 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 le régime de protection CbCR

²⁴ 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, qui nécessitent de vastes installations ou un personnel nombreux, p. ex. pour la production ou la recherche, continueront à pouvoir être imposés à un taux plus faible que 15 %.

provisoire. 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 le régime de protection CbCR provisoire au cours des années suivantes.

Par ailleurs, il est prévu d'élaborer un régime de protection GloBE permanent, qui devrait aller dans le même sens que le régime provisoire fondé sur les CbCR.

- *Régime de protection QDMTT*: Selon l'OCDE et le G20, un QDMTT doit remplir les trois conditions supplémentaires visées au ch. 3.2 pour qu'un État puisse également faire valoir le régime de protection QDMTT (instructions administratives publiées en juillet 2023, chap. 5.1, ch. 1 à 51). Le dispositif suisse satisfait à ces exigences.
- *Impôts déterminants pour l'impôt complémentaire national*: conformément aux règles pour l'IIR et l'UTPR, les impôts prélevés auprès d'une entité constitutive nationale pour un établissement stable situé à l'étranger sont affectés à ce dernier (art. 4.3.2, let. a, des règles types GloBE). S'agissant de l'impôt complémentaire national, la règle suivante s'applique: les instructions administratives publiées en février 2023 prévoient que les impôts nationaux d'une entité constitutive pour son établissement stable à l'étranger ne sont pas considérés comme des impôts déterminants aux fins de l'impôt complémentaire national (ch. 118.28). Cela vaut aussi dans le cas inverse. Par conséquent, les impôts étrangers d'une entité constitutive étrangère pour un établissement stable en Suisse ne sont pas non plus pris en compte dans la détermination de l'impôt complémentaire national (ch. 118.30).
- *Exclusion relative à l'UTPR*: l'art. 9.3.5 optionnel des règles types GloBE donne aux États la possibilité de percevoir malgré tout l'UTPR auprès de certains groupes d'entreprises exemptés de l'UTPR pendant la phase de démarrage de leurs activités internationales en vertu de l'art. 9.3 (cf. al. 2). Le Conseil fédéral a décidé de faire usage de cette possibilité sur la base des résultats de la consultation. Par ailleurs, il a également décidé de ne pas encore mettre en œuvre l'UTPR en 2024 (art. 40, al. 2).
- *Régime de protection UTPR transitoire*: le régime de protection UTPR transitoire s'appuie sur le taux d'imposition nominal en vigueur dans l'État de l'entité constitutive la plus élevée du groupe. Si ce taux est de 20 % ou plus, aucun impôt UTPR ne pourra être prélevé pendant la période de transition sur toutes les entités constitutives relevant de la juridiction de l'entité constitutive la plus élevée. La période de transition de ce régime de protection est limitée aux périodes fiscales d'une durée maximale de 12 mois, qui débutent avant le 31 décembre 2025 et se terminent au plus tard le 31 décembre 2026 (instructions administratives publiées en juillet 2023, chap. 5.2, ch. 1 à 7).
- *Conception de l'impôt complémentaire national*: les instructions administratives publiées en février et juillet 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:

-
- application de la règle locale de norme comptable (cf. instructions administratives publiées en février 2023, ch. 118.14/118.15 ainsi qu'instructions administratives publiées en juillet 2023, chap. 5.1, ch. 15 ss.): sur la base des résultats de la procédure de consultation, l'art. 9, al. 2 et 3, prévoit désormais, sous certaines conditions, que les groupes d'entreprises doivent calculer l'impôt complémentaire suisse selon la norme comptable nationale reconnue Swiss GAAP RPC.
 - exclusion de la déduction fondée sur des critères de substance (instructions administratives publiées en février 2023, ch. 118.36/118.37 ainsi qu'instructions administratives publiées en juillet 2023, chap. 5.1, ch. 35): le Conseil fédéral ne fait pas 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. De plus, la déduction fondée sur des critères de substance a été prise en compte dans les estimations de l'AFC concernant les recettes de l'impôt complémentaire suisse²⁵. Sur la base de la directive de l'UE (du 14 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 puissent 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.
 - L'OCDE et le G20 autorisent les États à renoncer, dans le cadre du QDMTT, au *blending* par État (instructions administratives publiées en juillet 2023, chap. 4, ch. 9 à 11). Dans ce cas, l'imposition minimale devrait être atteinte non pas de manière agrégée, par toutes les entités constitutives en Suisse, mais par chaque entité individuellement. Le Conseil fédéral renonce à faire usage de cette option, susceptible de conduire à une surimposition.

Par ailleurs, il faut s'attendre à ce que l'OCDE et le G20 produisent d'autres documents, comme ceux qui ont encore été publiés en décembre 2023. Selon leur contenu, il n'est pas exclu que ces documents rendent nécessaire une modification de l'OIMin.

²⁵ Voir également les explications figurant au ch. 6.7.3 du message sur 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.

Al. 4

Les règles types GloBE contiennent à 35 reprises la mention «*insert name of implementing jurisdiction*». Pour la mise en œuvre en Suisse, il convient de remplacer ces passages par «*Switzerland*» ou «Suisse» dans les règles types GloBE. Ainsi, par exemple, la IIR s'applique lorsque la société mère ultime d'un groupe est située en Suisse (art. 2.1.1 des règles types GloBE).

Art. 3

Al. 1

L'expression «entité constitutive» n'apparaît pas encore dans le droit fiscal suisse actuel. C'est pourquoi il convient de clarifier, à l'aide d'une définition légale, qu'elle fait référence aux «*constituent entities*» au sens des règles types GloBE. Dès lors, les établissements stables d'une entité constitutive situés dans un autre pays doivent être considérés comme des entités constitutives, tandis que les établissements stables rattachés au même pays ne constituent pas des entités constitutives distinctes.

Al. 2

Aux fins de l'impôt complémentaire, le rattachement fiscal d'une entité constitutive est déterminé, dans le contexte international (art. 1), sur la base du renvoi aux règles types GloBE. Au niveau intercantonal, il s'appuie en revanche, par analogie, sur les art. 105, al. 3, et 106 LIFD relatifs à la compétence territoriale pour la perception de l'impôt fédéral direct. Pour les personnes morales, cela signifie que le lieu du siège ou de l'administration effective est déterminant. Pour les autres entités constitutives, l'art. 106 LIFD est applicable. Contrairement aux dispositions de la LIFD en la matière et afin de garantir la conformité avec les règles types GloBE, c'est la situation au début de l'année fiscale qui est déterminante ou, plus exactement, au début du «*fiscal year*» au sens de l'art. 10.1 des règles types GloBE, c'est-à-dire du début de l'année fiscale de l'entité constitutive la plus élevée. Cette divergence a pour résultat que la compétence territoriale est différente pour les deux impôts dans les cas où un changement de canton intervient en cours de période fiscale, puisque pour l'impôt fédéral direct, c'est la fin de la période fiscale qui est déterminante (cf. art. 105, al. 3, LIFD).

Art. 4

Les règles types GloBE fixent le montant et le mode de perception des impôts internationaux en vertu de l'IIR et de l'UTPR pour les coentreprises (art. 6.4), mais ne prescrivent pas le mode de calcul et de perception de l'impôt complémentaire national pour les coentreprises au sens de l'art. 10.1 des règles types GloBE. Les instructions administratives publiées en février 2023 indiquent, au chiffre 118.8, que les États peuvent choisir de limiter l'impôt complémentaire national aux entités constitutives dont les droits de participation sont détenus à 100 % par une entité constitutive la plus élevée ou par une société mère partiellement détenue. La Suisse renonce à appliquer cette

restriction et décide notamment que les coentreprises seront aussi assujetties à l'impôt complémentaire suisse.

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.

En outre, l'art. 4 a été complété et mentionne désormais aussi les entités constitutives à détention minoritaire au sens de l'art. 5.6 des règles types GloBE. Cet ajout s'appuie sur le chiffre 118.10 des instructions administratives publiées en février 2023, selon lequel les entités constitutives à détention minoritaire doivent également être assujetties à l'impôt complémentaire national dès lors qu'il est renoncé à la restriction susmentionnée.

Art. 5

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

Al. 1 et 2

L'assujettissement subjectif à l'impôt se fonde sur le principe du guichet unique (cf. ch. 3.1), selon lequel une seule entité constitutive d'un groupe d'entreprises est en principe 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 ultime ou à une société intermédiaire, conformément aux règles types GloBE (art. 2.1). En vertu du principe du guichet unique, cette entité constitutive désignée est assujettie à tous les types d'impôts complémentaires.
- De manière subsidiaire, **l'entité constitutive la plus importante sur le plan économique;** il faut faire une distinction entre deux cas de figure:
 - *Il n'existe aucune entité constitutive la plus élevée ou de société intermédiaire en Suisse (al. 2):* 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, c'est-à-dire l'entité constitutive qui présente le bilan moyen le plus élevé au vu des trois derniers comptes annuels selon l'art. 125, al. 2, let. a, LIFD, en ne tenant pas compte des participations. En cas d'exonération de l'impôt fédéral direct, cette règle s'applique par analogie. Le Conseil fédéral a adapté ce critère suite aux avis exprimés lors de la procédure de consultation. Dans le projet mis en consultation, il avait proposé de se baser sur le bénéfice net. Cette modification, demandée principalement par les cantons, est acceptable puisque les deux critères donnent des informations sur l'importance économique. En outre, l'ordonnance prévoit désormais que l'assujettis-

sement dure trois ans, conformément aux avis reçus dans le cadre de la procédure de consultation. Le but est d'éviter que l'assujettissement ne soit modifié d'une année à l'autre, ce qui entraînerait des charges administratives inutiles. Si l'assujettissement à l'impôt complémentaire est défini conformément à l'al. 1, ce délai de trois ans n'est pas applicable.

- *Il existe plusieurs sociétés intermédiaires en Suisse (al. 3)*: dans la mesure où plusieurs sociétés intermédiaires sont assujetties subjectivement à l'impôt complémentaire international en vertu de l'IIR, l'assujettissement pour l'impôt complémentaire suisse et l'impôt complémentaire international en application de l'UTPR est aussi déterminé sur la base de l'importance économique de ces sociétés intermédiaires, c'est-à-dire que c'est celle d'entre elles qui est la plus importante sur le plan économique qui est assujettie aux trois types d'impôts complémentaires. Les autres sociétés intermédiaires restent assujetties à l'impôt complémentaire international en vertu de l'IIR.

Al. 4

L'al. 4 règle l'assujettissement subjectif pour les coentreprises et les entités constitutives à détention minoritaire. Cette règle est nécessaire du fait que les coentreprises et les entités constitutives à détention minoritaire sont imposées comme des groupes d'entreprises distincts selon l'art. 4. La présente disposition 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 ou une entité constitutive à détention minoritaire étrangère possède plusieurs entités constitutives en Suisse, les critères fixés aux al. 2 et 3 s'appliquent par analogie. S'agissant des impôts complémentaires internationaux en vertu de l'IIR et de l'UTPR, l'art. 4 ne s'applique pas. L'assujettissement subjectif est donc déterminé selon les al. 1 à 3.

Al. 5

L'al. 5 règle la question de l'entité constitutive d'un groupe d'entreprises qui doit être assujettie à l'impôt complémentaire en cas de litige sur ce point. Plus précisément, il ne s'agit pas de déterminer si un groupe d'entreprises est assujetti à l'impôt complémentaire en Suisse ou si un groupe d'entreprises tombe dans le champ d'application de l'imposition minimale, mais uniquement de déterminer *quelle* entité constitutive du groupe d'entreprises concerné est l'entité constitutive assujettie à l'impôt complémentaire. En outre, la procédure ne concerne que les cas litigieux, et ne porte donc pas sur les cas où il existe seulement une incertitude quant à l'entité constitutive assujettie (cf. al. 6). Si toutes les entités constitutives du groupe d'entreprises sont rattachées fiscalement au même canton en Suisse, l'administration cantonale chargée de l'impôt complémentaire désigne l'entité constitutive assujettie (let. a). Cette décision peut être attaquée par les mêmes voies de recours que la décision de taxation (cf. le commentaire de l'art. 24). Quand les entités constitutives sont rattachées fiscalement à plusieurs cantons, c'est l'AFC qui décide, et sa décision peut faire l'objet d'un recours conformément aux dispositions générales de la procédure fédérale (let. b). Elle doit dès lors être contestée directement par un recours au Tribunal administratif fédéral (art. 31, art. 32 a contrario et art. 33, let. d, de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal

administratif fédéral [LTAF]²⁶, art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative [PA]²⁷). La décision du Tribunal administratif fédéral peut faire l'objet d'un recours devant le Tribunal fédéral.

Al. 6

L'*al. 6* clarifie qui peut exiger de l'autorité compétente qu'elle désigne l'entité constitutive assujettie conformément à l'*al. 5*. Outre une entité constitutive concernée, les autorités chargées de la taxation de l'impôt complémentaire et l'administration cantonale de l'impôt complémentaire y sont également habilitées. Par entité constitutive concernée, il faut comprendre une entité constitutive pour laquelle il existe un litige concernant son assujettissement à l'impôt (et pas seulement une incertitude). Cette procédure nécessite que les entités constitutives du groupe d'entreprises qui sont rattachées fiscalement à la Suisse désignent une représentation commune en Suisse.

Al. 7

Sur le plan matériel, l'*al. 7* correspond aux dispositions de la LIFD.

Art. 6

L'OCDE et le G20 laissent aux différents États membres le soin de régler la question de la responsabilité (cf. à ce sujet les instructions administratives publiées en février 2023, ch. 118.5, 118.9 ss.). Conformément au principe du guichet unique, seule une entité constitutive d'un groupe d'entreprises est en principe assujettie à l'impôt complémentaire en Suisse. C'est elle qui doit acquitter la totalité de l'impôt complémentaire calculé pour l'ensemble des entités constitutives rattachées à la Suisse. Afin de limiter le risque d'encaissement, le Conseil fédéral a proposé, dans la procédure de consultation, que toutes les entités constitutives d'un groupe qui sont rattachées fiscalement à la Suisse répondent solidairement de l'impôt complémentaire. Les participants à la consultation trouvaient cette solution trop drastique. Par conséquent, le Conseil fédéral prévoit désormais que la responsabilité solidaire permet uniquement de compenser les risques de défaut supplémentaires liés à l'existence d'un guichet unique. À cette fin, les entités constitutives répondent solidairement à hauteur de l'impôt complémentaire qui leur est imputé (art. 12). Les entités constitutives auxquelles aucun impôt complémentaire n'est imputé ne sont donc pas concernées par la responsabilité solidaire.

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 aug-

²⁶ RS 173.32
²⁷ RS 172.021

menterait 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 complémentaires internationaux en vertu de l'IIR et de l'UTPR.

Art. 8

Remarque préliminaire: l'ordonnance du Conseil fédéral se réfère à plusieurs endroits au chiffre d'affaires minimal selon les règles types GloBE (art. 8, art. 10). Le Conseil fédéral a précisé la formulation à ce sujet, suivant ainsi les avis exprimés dans le cadre de la consultation.

Al. 1

L'*al. 1* définit à partir de quel chiffre d'affaires un groupe d'entreprises entre dans le champ d'application de l'imposition minimale. Le critère déterminant est de savoir si les comptes consolidés de la société mère ultime indiquent un chiffre d'affaires annuel d'au moins 750 millions d'euros, au sens des art. 1.1.1, 1.1.2 et 6.1 des règles types GloBE. Pour au moins deux des quatre années fiscales précédant immédiatement l'année fiscale examinée, les comptes consolidés de la société mère ultime doivent donc afficher un chiffre d'affaires annuel d'au moins 750 millions d'euros.

Al. 2

Les États de résidence de sociétés mères ultimes de groupes d'entreprises peuvent aussi déclarer l'imposition minimale applicable à leurs groupes d'entreprises à partir d'un seuil de chiffre d'affaires inférieur à 750 millions d'euros. D'un point de vue technique, l'IIR est alors déclarée applicable à partir de ce seuil de chiffre d'affaires inférieur pour l'ensemble du groupe d'entreprises, et donc aussi pour ses entités constitutives suisses. Les règles types GloBE ne permettent pas aux États d'appliquer un seuil inférieur de chiffre d'affaires pour l'UTPR.

La Suisse doit également appliquer un tel seuil de chiffre d'affaires inférieur pour les entités constitutives suisses de ce groupe d'entreprises dans le cadre de l'impôt complémentaire suisse. Conformément aux considérations fondamentales évoquées lors des travaux pour l'introduction de l'imposition minimale, les recettes fiscales supplémentaires pourront, ici aussi, être perçues par la Suisse, et les entreprises établies dans sa juridiction seront à l'abri de procédures supplémentaires à l'étranger.

L'*al. 2* constitue un cas d'application de l'art. 197, ch. 15, al. 4, Cst.

Al. 3

Par souci de clarté, il convient de souligner que l'impôt complémentaire suisse ne dépend pas de l'État auquel est rattachée fiscalement la société mère ultime du groupe d'entreprises. Cela signifie également que l'impôt complémentaire suisse est perçu

indépendamment du fait que l'État en question introduit, ou non, l'imposition minimale.

Al. 4

Conformément aux instructions administratives publiées en juillet 2023, pendant la phase de démarrage des activités internationales des groupes d'entreprises au sens des art. 9.3.1 à 9.3.5 des règles types GloBE, le QDMTT peut être perçu (option 1), le QDMTT peut être perçu en fonction de l'applicabilité d'un impôt IIR étranger (option 2) ou il peut ne pas être perçu (option 3).

L'*al. 4* prévoit que l'impôt complémentaire suisse n'est prélevé dans ces cas que si les bénéficiaires concernés sont soumis à un impôt complémentaire étranger en vertu de l'IIR (option 2). Cette disposition correspond, d'une part, à l'objectif du constituant, à savoir que les impôts qui sont dus ainsi ou autrement doivent revenir à la Suisse. D'autre part, ce régime permet de maintenir le régime de protection QDMTT, aussi bien pour la Suisse que pour les groupes d'entreprises.

Art. 9

L'*art. 9* se fonde sur l'art. 197, ch. 15, al. 1, Cst.

Al. 1

L'impôt complémentaire suisse est calculé conformément aux dispositions des règles types GloBE. Il est ainsi garanti que l'imposition minimale est atteinte en Suisse. Les dispositions spéciales en la matière, visées par exemple au ch. 7.4 des règles types GloBE, s'appliquent également.

La formule utilisée pour calculer l'impôt complémentaire dans les règles types GloBE (art. 5.2.3) prévoit une déduction de l'impôt complémentaire national dans la juridiction fiscale concernée. Seule la différence doit alors être versée en tant qu'impôt complémentaire en vertu de l'IIR ou de l'UTPR. Étant donné que l'impôt complémentaire suisse représente l'impôt complémentaire national dans cette formule, il ne peut pas être déduit dans le calcul. Cette précision des règles types GloBE s'applique également à toutes les autres dispositions qui renvoient à l'art. 5.2.3.

Dans la mesure où les règles types GloBE ne prévoient pas d'impôt complémentaire, l'impôt complémentaire suisse est également nul. C'est le cas, par exemple, sous l'effet de la règle d'exclusion de minimis prévue à l'art. 5.5 des règles types GloBE. Toutefois, afin de ne pas compromettre l'acceptation internationale de la réglementation suisse, l'impôt complémentaire suisse ne dépendra pas de l'application éventuelle d'un impôt complémentaire à l'étranger.

Al. 2 et 3

Conformément aux instructions administratives publiées en juillet 2023, la norme comptable QDMTT (*QDMTT Accounting Standard*) est l'une des trois normes à respecter de manière cumulative pour pouvoir bénéficier du régime de protection QDMTT (cf. ch. 3.2). Cette norme peut notamment être respectée en intégrant la règle locale de norme comptable dans les dispositions QDMTT du pays concerné. Ainsi, une norme comptable différente de celle employée par la société mère ultime pour établir ses comptes annuels consolidés peut être utilisée comme base de calcul pour l'impôt complémentaire national (art. 3.1.2 des règles types GloBE): à la place, l'impôt complémentaire national peut être calculé à partir des comptes annuels (ou des états financiers) établis conformément à la norme comptable locale et reconnue correspondante.

Selon les instructions administratives publiées en juillet 2023, l'impôt complémentaire national ne peut être calculé sur la base d'une norme comptable locale reconnue que si toutes les entités constitutives de l'État concerné disposent d'états financiers établis conformément à cette norme, et si: (i) toutes les entités constitutives sont tenues d'établir de tels états financiers selon le droit des sociétés ou le droit fiscal de l'État en question, ou bien (ii) les états financiers concernés sont contrôlés par un organe de révision externe. Dans la mesure où toutes les entités constitutives ne remplissent pas ces conditions ou que l'année fiscale des états financiers ne correspond pas à l'année fiscale des états financiers consolidés établis par le groupe d'entreprises, l'impôt complémentaire national est calculé selon les dispositions des art. 3.1.2 et 3.1.3 des règles types GloBE.

Les al. 2 et 3 introduisent la règle relative à la norme comptable locale dans les dispositions suisses relatives à l'impôt complémentaire national. Ces dernières précisent que l'impôt national complémentaire est calculé sur la base des comptes annuels établis selon la norme Swiss GAAP RPC, pour autant que toutes les entités constitutives suisses présentent leurs comptes annuels selon cette norme comptable et que ces comptes soient contrôlés par un organe de révision externe. La Suisse intègre ainsi dans son droit la deuxième partie (al. (ii)) de la règle relative à la norme comptable locale. En revanche, elle renonce volontairement à reprendre la première partie (al (i)), qui contient une référence à la norme de présentation des comptes selon le droit des sociétés ou le droit fiscal, étant donné que le droit suisse ne prescrit pas de norme de présentation des comptes déterminée et reconnue.

Selon les informations dont dispose le DFF, les pays suivants en particulier prévoient, eux aussi, d'appliquer la règle relative à la norme comptable locale dans le cadre de la mise en œuvre de l'imposition minimale de l'OCDE: Italie, Irlande, Luxembourg, Autriche et Pays-Bas.

Art. 10

L'impôt complémentaire international prenant la forme d'un impôt IIR ou d'un impôt UTPR est calculé sur la base des bénéfices des entités constitutives qui ne sont pas rattachées fiscalement à la Suisse. Dans ce cas, le seuil de chiffre d'affaires de 750 millions d'euros fixé dans les règles types GloBE doit être respecté.

L'art. 2 définit les cas de figure dans lesquels l'IIR est appliquée en Suisse selon les règles types GloBE.

L'art. 3 règle les conditions de l'application de l'UTPR en Suisse.

Le texte a été adapté sur ce point par rapport au projet mis en consultation. En vertu de l'art. 2, al. 2, let. a, de l'ordonnance, l'art. 9.3.5 des règles types GloBE n'est pas applicable. Par conséquent, dans la mesure où les conditions pertinentes sont satisfaites, l'UTPR ne s'applique pas pendant la phase de démarrage de l'activité internationale d'un groupe d'entreprises.

Art. 11

Les dispositions pertinentes des règles types GloBE sont directement applicables au calcul de l'impôt complémentaire international. Les dispositions spéciales en la matière, par exemple celles concernant le calcul du taux effectif d'imposition pour les sociétés d'investissement visées au ch. 7.4 des règles types GloBE, s'appliquent également.

Art. 12

Selon l'art. 2.1 des règles types GloBE, l'impôt IIR est en principe prélevé auprès de la société la plus élevée du groupe en Suisse. Il peut s'agir de la société mère ultime ou d'une société intermédiaire du groupe d'entreprises. L'imputation de cet impôt à d'autres entités constitutives suisses ou étrangères n'est pas prévue.

L'art. 12 règle l'imputation de l'impôt complémentaire suisse (al. 1 à 3) et de l'impôt UTPR (al. 4) aux entités constitutives en Suisse. L'imputation aux entités constitutives sert de base pour la répartition du produit brut de l'impôt complémentaire suisse aux cantons (art. 13).

Cette imputation consiste à déterminer quelle part de l'impôt complémentaire doit être supportée par quelle entité constitutive. Si une entité constitutive assume un impôt complémentaire qui ne lui est pas imputé, l'impôt doit lui être remboursé par l'entité constitutive à laquelle il est réellement imputé. Ceci ne constitue pas une prestation appréciable en argent ou un apport dissimulé de capital aux fins de l'impôt anticipé et du droit de timbre. L'absence de remboursement peut entraîner une prestation appréciable en argent ou un apport dissimulé de capital auprès de l'entité constitutive qui aurait dû effectuer le remboursement.

L'imputation découle de l'art. 197, ch. 15, al. 2, let. i et j, Cst. Des précisions sont apportées ci-après concernant l'imputation de l'impôt complémentaire suisse et de l'impôt UTPR.

Les figures ci-dessous illustrent, à l'aide d'un exemple, l'imputation aux entités constitutives.

Contexte



Le groupe d'entreprises U remplit toutes les conditions de l'imposition minimale de l'OCDE et du G20.

Il dispose d'entités constitutives dans le monde entier.

Trois d'entre elles sont établies en Suisse.

Canton A

Canton B

Canton C

Entité 1

Entité 2

Entité 3

L'entité 1 est établie dans le canton A, les entités 2 et 3 dans le canton B. L'entité 1 dispose d'un établissement stable (ES) 4 dans le canton C.

ES 4

Étape 1: calcul de l'impôt complémentaire suisse

L'impôt complémentaire suisse est calculé comme suit:

Calcul du montant total de l'impôt complémentaire suisse			
	Bénéfice déterminant		Impôts déterminants
Entité 1 canton A	1000	12,5 %	125
Entité 2 canton B	1000	10 %	100
Entité 3 canton B	1000	18 %	180

Pour la Suisse, les résultats doivent être agrégés (y c. ES 4). Il en résulte l'imposition «actuelle» pour la Suisse (405). À partir de ce montant peut alors être calculé le taux d'imposition effectif pour la Suisse (13,5 %).

	Bénéfice déterminant	Taux d'imposition effectif	Impôts
Imposition actuelle	3000	13,5 %	405

L'imposition minimale de 15 %, avant déduction de substance, exigée par l'OCDE et le G20 s'élève à 450. À partir de ce montant peut être calculé le taux de l'impôt complémentaire (1,5 %).

	Bénéfice déterminant		Impôts
Imposition actuelle	3000	13,5 %	405
Imposition de 15 % avant déduction de substance	3000	15 %	450

	Bénéfice déterminant	Taux de l'impôt complémentaire
		1,5 %

En soustrayant la déduction de substance du bénéfice déterminant, on obtient le bénéfice résiduel.

	Bénéfice déterminant	Déduction de substance	Bénéfice résiduel
Entité 1 canton A	1000	400	600
Entité 2 canton B	1000	800	200
Entité 3 canton B	1000	200	800

Le montant de l'impôt complémentaire en Suisse est obtenu en appliquant le taux de l'impôt complémentaire au bénéfice résiduel.

Bénéfice résiduel	Taux de l'impôt complémentaire	Impôt complémentaire suisse
1600	1,5 %	24

Étape 2: imputation

L'imputation aux entités constitutives est réglée aux al. 1 et 2, et le cas particulier de l'imputation à un établissement stable à l'al. 3. La répartition du produit brut entre les cantons est, elle, définie à l'art. 13.

Al. 1

Si un groupe d'entreprises comprend plusieurs entités constitutives, l'impôt complémentaire suisse est imputé aux entités situées en Suisse au prorata de leur responsabilité respective dans le fait que l'imposition minimale n'a pas été atteinte. Les entités qui atteignent le montant de l'imposition minimale ne doivent donc pas verser de part. La répartition entre les entités constitutives se fait proportionnellement au montant de la sous-imposition. Le calcul s'appuie sur les montants d'impôt complémentaire que l'on obtiendrait sur la base des états financiers individuels établis pour chaque entité constitutive. Le montant total de l'impôt complémentaire suisse est imputé aux entités constitutives au prorata des montants d'impôt complémentaire ainsi calculés. Cela signifie notamment qu'il n'y a aucune imputation à une entité constitutive dont le montant de l'impôt complémentaire calculé à partir de ses états financiers individuels est zéro.

Le montant de l'impôt complémentaire est calculé à partir des états financiers individuels correspondants établis pour chaque entité constitutive selon les règles types GloBE. Sont aussi considérés comme des états financiers individuels les «*reporting packages*» établis pour les comptes consolidés. Ces états financiers individuels servent de base au calcul du bénéfice et des impôts déterminants ainsi que de l'excédent de bénéfice. Est également pris en compte, conformément aux règles types GloBE, le *carve-out*. Ainsi, les entités constitutives faisant valoir une déduction fondée sur des critères de substance plus faible se voient potentiellement attribuer une part plus importante de l'impôt complémentaire suisse malgré un niveau d'imposition cantonal plus élevé.

L'imputation de l'impôt complémentaire suisse s'effectue comme suit:

Imputation du montant de l'impôt complémentaire suisse aux entités				
	Taux de l'impôt compl. par entité constitutive	Bénéfice résiduel	*	Impôt compl. suisse par entité constitutive
Impôt compl. suisse				24
Entité 1 canton A	2,5 %	600	15	14,4
Entité 2 canton B	5 %	200	10	9,6
Entité 3 canton B				0

Les montants de l'impôt complémentaire* calculés à partir des états financiers individuels des entités constitutives constituent la base de l'imputation à une entité constitutive. Le montant de l'impôt complémentaire suisse est imputé au prorata des montants ainsi définis.

Al. 2

L'*al. 2* règle l'imputation de l'impôt complémentaire suisse dans le cas où les calculs effectués selon l'*al. 1* ne permettent pas de trouver une clé de répartition. 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
- qu'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 constitutives rattachées fiscalement à la Suisse. Cette lacune concernant la répartition des recettes entre les cantons doit être comblée grâce à la présente disposition. Ce faisant, la question de la répartition des recettes entre les cantons dans lesquels la charge fiscale est trop faible ne se pose pas, car tous deux satisferaient en soi à la condition de l'imposition minimale: le montant de l'impôt complémentaire calculé à partir des états financiers individuels serait donc nul.

Al. 3

L'*al. 3* règle l'imputation de l'impôt complémentaire aux exploitations commerciales, établissements stables et immeubles (objets fiscaux) d'entités constitutives suisses situés dans un autre canton. Ces objets fiscaux ne sont pas considérés comme des entités constitutives au sens des règles types GloBE. Une clé de répartition simplifiée est nécessaire pour l'imputation, car les établissements stables et les immeubles d'entités constitutives suisses ne sont pas tenus d'établir des comptes individuels selon les règles types GloBE. Suite aux résultats de la procédure de consultation, la disposition a été modifiée pour préciser que cette imputation ne concerne que l'impôt complémentaire suisse. L'*al. 3* se fonde sur l'art. 197, ch. 15, al. 4, Cst.

Pour le groupe d'entreprises considéré, on obtient le calcul suivant concernant le montant de l'impôt complémentaire suisse imputé à l'établissement stable:

Calcul de l'impôt complémentaire suisse pour le canton C, ES 4 inclus				
	Bénéfice déterminant	Impôts déterminants	Bénéfice résiduel	Impôt complémentaire suisse
Entité 1 canton A	1000	125	600	14,4
				10,1
				4,3
	Bénéfice	Impôts		
ES 4 canton C	330	60		4,3

Dans le présent cas de figure, on suppose que le bénéfice de l'entité constitutive 1 (entité 1) au sens du droit suisse s'élève à 1100 (à distinguer du bénéfice déterminant). Pour l'imputation de ce bénéfice, une clé de répartition de 70 % (canton A) et 30 % (canton C) est appliquée conformément aux principes du droit fédéral concernant l'interdiction de la double imposition. Dans ce cas de figure, le canton C taxe un bénéfice de 330 selon le droit fiscal suisse. L'impôt suisse dû sur ce bénéfice s'élève ici à 60.

La clé de répartition 70:30 est également appliquée pour la répartition de l'impôt complémentaire suisse entre les cantons A et C.

Il en ressort que l'établissement stable se voit imputer une part de l'impôt complémentaire suisse, bien que la charge fiscale à laquelle il est soumis dépasse 15 % (18 % dans les faits).

Al. 4

L'*al. 4* règle l'imputation de l'impôt UTPR aux entités constitutives en Suisse. Cet impôt résulte d'une sous-imposition à l'étranger. L'imputation est calculée sur la base des actifs corporels et du nombre d'employés, conformément aux dispositions des règles types GloBE concernant la répartition de ces impôts complémentaires entre les juridictions fiscales.

Art. 13

L'*art. 13* règle la répartition du produit brut de l'impôt complémentaire entre les différents échelons de l'État.

Al. 1

L'*al. 1* règle la répartition du produit brut de l'impôt complémentaire suisse provenant des activités exonérées de l'impôt sur le bénéfice exercées par des entités constitutives de la Confédération, des cantons et des communes. En général, ces institutions ne devraient pas être soumises à l'imposition minimale (art. 1.5.1 en relation avec l'art. 10.1 des règles types GloBE). Cette règle est valable, d'une part, lorsque les entités

ne disposent pas d'une présence physique à l'étranger, et d'autre part lorsqu'elles accomplissent des missions de service public sans exercer la moindre activité commerciale. Dans tous les autres cas, les institutions sont redevables d'un impôt complémentaire suisse lorsqu'elles dépassent le seuil de chiffre d'affaires et que l'imposition minimale n'est pas atteinte, et ce même si elles devraient être exonérées en vertu l'art. 56 LIFD ou de l'art. 23 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID). Le produit brut de l'impôt généré par ces entités constitutives doit revenir en intégralité à l'échelon étatique dont il relève. L'al. 1 met en œuvre et précise l'art. 197, ch. 15, al. 6, dernière phrase, Cst.

Al. 2

La part cantonale de l'impôt complémentaire international en vertu de l'IIR revient au canton auquel est rattachée fiscalement l'entité constitutive auprès de laquelle est perçu cet impôt complémentaire, conformément à l'art. 3, al. 2. Les participations étant en principe attribuées au siège principal, il est renoncé, pour l'IIR, à une répartition entre le siège et l'établissement stable.

L'imputation de l'impôt complémentaire aux entités constitutives (cf. art. 12) sert également de base à la répartition de la part cantonale. Cette dernière revient aux cantons auxquels sont rattachées fiscalement les entités constitutives (art. 3, al. 2) auxquelles l'impôt complémentaire est imputé. Il en va de même en ce qui concerne les exploitations commerciales, établissements stables et immeubles d'entités constitutives suisses.

L'al. 2 suit les prescriptions de l'art. 197, ch. 15, al. 6, première phrase, Cst.

L'indemnité pour le canton procédant à la taxation de l'impôt complémentaire, visée à l'art. 39, doit être prise en compte lors de la répartition du produit brut de l'impôt complémentaire pour le groupe d'entreprises. Dans l'hypothèse où le canton A est chargé de la taxation, cela donne la répartition suivante:

Répartition du montant de l'impôt complémentaire suisse entre la Confédération et les cantons						
	Entité 1	Entité 2	Entité 3	ES 4	Indemnisation de 2 %	Total
Canton A	7,6				0,48	8,08
Canton B		7,2			- 0,33	6,87
Canton C				3,2	- 0,15	3,05
Total cantons						18
Total Confédération	2,5	2,4		1,1		6
TOTAL						24

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 et 104b LIFD. Conformément à cette compétence, l'AFC veille à l'application uniforme de l'ordonnance 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.

Si les règles types GloBE contiennent des règles spécifiques en matière de procédure, celles-ci prévalent par rapport au renvoi aux dispositions de la LIFD. Cela peut par exemple être le cas pour la révision d'une décision de taxation. Les règles types GloBE prescrivent souvent de procéder aux corrections pendant la période en cours, sans modifier la décision de taxation pour la période précédente.

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

Les art. 107 ainsi que 136 à 139 LIFD règlent la procédure en matière d'impôt à la source et ne s'appliquent pas pour l'impôt complémentaire.

Art. 15

En vertu de l'art. 15, l'administration cantonale compétente pour mener et surveiller la mise en œuvre et l'application uniforme de l'impôt fédéral direct est également chargée de mener et surveiller la mise en œuvre et l'application uniforme de l'impôt complémentaire. Les cantons sont toutefois libres de prévoir une autre compétence au sein du canton. Lorsqu'il est fait référence à la LIFD dans la présente ordonnance, il faut entendre, aux fins de la présente ordonnance, par «administration cantonale de l'impôt fédéral direct» l'administration cantonale chargée de l'impôt complémentaire.

Art. 16

L'art. 16 règle la compétence territoriale. Le principe du guichet unique nécessite une disposition indépendante. Par conséquent, les art. 105 à 108 LIFD ne s'appliquent pas (al. 1).

L'al. 2 détermine le canton compétent. Le canton compétent est celui auquel l'entité constitutive assujettie d'un groupe d'entreprises est rattachée fiscalement au début de l'année fiscale au sens de l'art. 10.1 des règles types GloBE. Le rattachement fiscal est déterminé selon l'art. 3, al. 2.

Les *al. 3 à 5* reprennent par analogie la teneur de l'art. 108 LIFD, avec une concordance matérielle totale. Pour cette raison, il est en principe possible de se référer par analogie à la pratique et à la jurisprudence correspondantes. Comme il s'agit de conflits de compétence entre différents cantons, il revient à l'AFC de trancher. Cette procédure nécessite que l'entité constitutive assujettie à l'impôt complémentaire désigne un domicile de notification en Suisse. L'art. 16 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 où il s'agit de déterminer quelle entité constitutive du groupe d'entreprises est assujettie à l'impôt complémentaire (et constitue donc le guichet unique). À l'instar des décisions de l'AFC prises sur la base de l'art. 108, al. 1, LIFD, cette décision est également sujette à recours selon les dispositions générales de la procédure fédérale, en vertu de l'art. 16, al. 4. Elle doit dès lors être contestée directement par un recours au Tribunal administratif fédéral (art. 31, art. 32 a contrario et art. 33, let. d, LTAF, art. 5 PA). La décision du Tribunal administratif fédéral peut faire l'objet d'un recours devant le Tribunal fédéral.

Art. 17

Remarques préliminaires concernant le système d'information

Les autorités cantonales de taxation assureront la taxation et la perception de l'impôt complémentaire. 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 commun soit mis au point. Ce système d'information devra être exploité par la Conférence suisse des impôts (CSI) sur mandat des cantons.

La loi fédérale sur les procédures électroniques en matière d'impôts (20.051)²⁸ 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 l'ePortail du DFF remplisse cette fonction. Toutefois, la désignation du portail étant susceptible de changer, son nom n'est pas précisé dans l'ordonnance.

Art. 17, al. 1 à 3: ces alinéas créent les bases légales nécessaires à l'exploitation, par les cantons, d'un système d'information en matière d'impôt complémentaire. Par analogie avec l'art. 112a LIFD, ce dernier permettra 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

28 [RO 2021 673](#)

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 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.
- Le registre central 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. 19).
- *let. b:* l'entité constitutive assujettie doit fournir les informations nécessaires à la perception de l'impôt complémentaire, y compris les annexes, par voie électronique. La taxation s'effectue par l'intermédiaire du système d'information. Les cantons peuvent choisir d'envoyer la décision de taxation par voie électronique directement depuis le système, ou bien de la reprendre dans leur système cantonal via une interface et de l'envoyer à partir de celui-ci. Cet envoi peut aussi être effectué par voie postale. Les entités constitutives assujetties à l'impôt complémentaire et les autorités de taxation bénéficient ainsi d'un instrument moderne et uniforme leur permettant d'effectuer leurs tâches et de remplir leur devoir efficacement et en toute simplicité.

La facturation, la perception de l'impôt complémentaire et son décompte entre les cantons et avec la Confédération ne font pas partie de ce système d'information commun. Les procédures de rappel d'impôt et de recours ne sont pas non plus effectuées au moyen de ce système. Il incombe donc aux cantons de prendre les mesures adéquates pour garantir ces procédures. Les procédures de l'AFC visées aux art. 5, al. 4, *let. b*, et 16, al. 3, de la présente ordonnance se déroulent également en dehors du système d'information commun.

- *let. d:* le système sert aussi à l'échange d'informations entre les entités constitutives assujetties et les autorités de taxation, et permet par exemple de poser des questions relatives à la déclaration fiscale.

L'*al. 5* présente les données des entités constitutives que contiendra le système d'information. Cette liste n'est pas exhaustive: les entités constitutives nationales seront par exemple aussi répertoriées.

Comme l'impôt fédéral direct, l'impôt complémentaire sera prélevé selon une procédure de taxation mixte. Les entités constitutives soumises à l'impôt complémentaire déposeront donc leurs déclarations d'impôt et leurs annexes sur le portail. Les taxations ultérieures et les décisions de l'autorité cantonale 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 central de l'impôt complémentaire. Cette liste n'est pas exhaustive.

Al. 7: il s'agit 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)²⁹.

Art. 18

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

Al. 1: l'autorité chargée de la taxation et l'administration cantonale de l'impôt complémentaire peuvent traiter leurs données disponibles dans le système qui sont listées à l'art. 17, al. 5.

Selon l'*al. 2*, al. a, les administrations fiscales cantonales ont le droit de consulter le registre central de l'impôt complémentaire, c'est-à-dire qu'elles peuvent lire les données, mais ne peuvent pas les traiter. En outre, selon l'*al. 2*, al. b, les administrations fiscales cantonales peuvent consulter les données des entités constitutives d'un groupe d'entreprises, dans la mesure où des entités constitutives ou les objets fiscaux de ce groupe d'entreprises sont rattachés fiscalement au canton.

Al. 3: l'al. 3 prévoit désormais que les cantons peuvent utiliser les données obtenues dans le cadre de la perception de l'impôt complémentaire pour s'acquitter de leurs tâches dans le domaine de l'impôt fédéral direct. Cette mesure semble judicieuse au vu du lien étroit entre l'impôt complémentaire et l'impôt fédéral direct. Il s'agit dans les deux cas d'impôts sur le bénéfice.

La perception de l'impôt complémentaire ne se fait pas au moyen du système d'information correspondant, mais par le biais des systèmes cantonaux existants. La réglementation en matière de 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.

À des fins de transparence, l'*al. 4* prévoit que les cantons sont autorisés à établir et publier des statistiques en lien avec l'impôt complémentaire.

Al. 5: l'accès au système d'information octroyé à l'AFC inclut 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). De manière analogue à l'al. 3, il est désormais prévu que l'AFC peut, elle aussi, utiliser les données obtenues dans le cadre de la perception de l'impôt complémentaire pour s'acquitter de ses

²⁹ RS 654.1

tâches dans le domaine de l'impôt fédéral direct. À des fins de transparence, il est précisé que l'AFC peut établir des statistiques concernant l'impôt complémentaire pour toute la Suisse. Ces statistiques susciteront probablement un intérêt marqué.

Al. 6: cette disposition correspond à l'al. 5 du projet mis en consultation.

Art. 19

Al. 1 et 3: l'al. 1 a été reformulé. La perception de l'impôt complémentaire se fait selon une procédure de taxation dite mixte (cf. ch. 3.1). 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 visées à l'art. 17, al. 5, 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)³⁰.

Art. 20

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. 19). Les règles types GloBE fixent les délais à respecter aux fins du GIR. Comme pour le GIR, le délai pour le dépôt des déclarations de l'impôt complémentaire suisse et de l'impôt complémentaire international est de 18 mois après la fin de l'année fiscale la première fois où l'entité constitutive est assujettie, et de 15 mois après la fin de l'année fiscale au sens de l'art. 10.1 des règles types GloBE. Contrairement aux dispositions de la LIFD, un dépôt tardif donne seulement lieu à l'octroi d'un bref délai supplémentaire. L'autorité chargée de la taxation peut donner à l'invitation le caractère d'une sommation au sens de l'art. 29.

La réglementation de l'OCDE et du G20 prévoit toute une série de droits d'option pour les groupes d'entreprises concernés. Ces droits doivent être exercés par l'entité constitutive au moment où elle dépose la déclaration de l'impôt complémentaire. Par conséquent, l'art. 21 du projet mis en consultation a été supprimé.

Art. 21

Lorsqu'une entité constitutive assujettie ne respecte pas son obligation, il peut être utile, dans le système du guichet unique, que l'autorité chargée de la taxation puisse adresser directement des questions à d'autres entités constitutives du groupe d'entreprises, et ce même si celles-ci sont situées dans un autre canton. L'obligation correspondante de fournir des renseignements est fixée à l'art. 21. Par rapport au projet mis en consultation, il a été précisé que les informations doivent être demandées, dans un

³⁰ [RO 2021 673](#)

premier temps, auprès de l'entité constitutive assujettie à l'impôt complémentaire. 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. impôt complémentaire international en vertu de l'IIR et impôt complémentaire suisse). Étant donné que de nombreux États devraient aussi introduire un impôt complémentaire national, le montant de l'impôt IIR ou de l'impôt UTPR risque souvent d'être nul. Grâce au guichet unique, seule une entité constitutive par groupe d'entreprises sera assujettie. Il peut cependant aussi arriver que plusieurs entités constitutives soient assujetties dans différents cantons (art. 5, al. 2). Dans ce cas, 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 également, il serait difficile d'expliquer des résultats différents en fonction de l'assujettissement subjectif.

Art. 23

Les instructions administratives publiées en juillet 2023 précisent qu'il convient de fixer un taux de conversion pour le montant des impôts qui sont calculés, conformément aux règles types GloBE, sur la base de comptes annuels établis dans une monnaie différente de celle de l'impôt. L'art. 23 prévoit une conversion analogue aux dispositions de l'art. 80, art. 1^{bis}, LIFD.

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. 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. Le Tribunal administratif sera dès lors la première instance compétente pour le recours en matière d'impôt complémentaire. Bien que cette voie de recours diffère de celle prévue pour l'impôt fédéral direct et qu'elle ait fait l'objet de quelques critiques dans le cadre de la consultation, plusieurs éléments plaident en faveur de cette procédure. D'une part, elle permet de garantir une application uniforme du droit et, d'autre part, il s'agit d'un nouveau type d'impôt, pour lequel il n'existera que peu de contribuables compte tenu de la mise en place du guichet unique, et pour lequel il est donc indiqué de concentrer les expériences engrangées.

Les adaptations rédactionnelles par rapport au projet mis en consultation visent principalement à assurer une meilleure concordance avec la procédure prévue par la LIFD. Sur la base des avis exprimés lors de la procédure de consultation, une distinction claire a été faite entre l'autorité chargée de la taxation et l'administration cantonale de l'impôt complémentaire. En outre, le droit de déposer une réclamation est désormais réservé à l'entité constitutive assujettie à l'impôt complémentaire. Afin de mettre en

œuvre pleinement le principe du guichet unique, un droit de recours sera accordé, d'un côté, uniquement à l'entité constitutive assujettie à l'impôt complémentaire et, de l'autre, uniquement à l'administration cantonale de l'impôt complémentaire dans le canton de la taxation. L'AFC dispose, elle aussi, d'un droit de recours.

Art. 24

L'entité constitutive assujettie à l'impôt complémentaire peut adresser à l'autorité chargée de la taxation une réclamation écrite contre la décision de taxation dans les 30 jours qui suivent sa notification, l'art. 132, al. 1, LIFD étant applicable par analogie grâce au renvoi de l'art. 14.

Le droit de réclamation ne se limite pas aux décisions de taxation, mais s'étend également aux autres décisions des autorités cantonales compétentes qui se fondent sur la présente ordonnance (cf. notamment l'art. 5, al. 4, let. a).

Si la réclamation de l'entité constitutive assujettie porte sur une décision de taxation dûment motivée, elle peut être considérée comme un recours et transmise au Tribunal administratif fédéral avec le consentement du réclamant, de l'administration cantonale de l'impôt complémentaire et de l'AFC.

Art. 25

Cette voie de recours constitue une application de l'art. 33, let. i, LTAF. La LTAF déclare la PA applicable, pour autant qu'aucune de ses dispositions ne le prévoit 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 et assimilés se fondent – à moins que la présente ordonnance n'en dispose autrement – sur les prescriptions de la PA.

Les décisions de l'AFC sont sujettes à recours conformément aux dispositions générales de la procédure fédérale (cf. le commentaire des art. 5 et 16).

Al. 1

Le recours devant être adressé au Tribunal administratif fédéral, les art. 140 à 146 LIFD ne sont pas applicables.

Al. 2

L'al. 2 règle le droit de recours de l'entité constitutive assujettie à l'impôt complémentaire. Conformément au principe du guichet unique, les entités constitutives qui ne sont pas assujetties à l'impôt complémentaire ne disposent pas de droit de recours. Ce dernier ne se limite pas aux décisions sur réclamation portant sur des décisions de taxation, mais s'étend également aux décisions sur réclamation portant sur d'autres décisions des autorités cantonales compétentes qui se fondent sur la présente ordonnance (cf. notamment l'art. 5, al. 4, let. a).

Al. 3

L'administration cantonale de l'impôt complémentaire du canton de la taxation et l'AFC peuvent former un recours devant le Tribunal administratif fédéral contre toute décision de taxation et toute décision sur réclamation de l'autorité chargée de la taxation. Exception faite des instances de recours prévues, ce droit de recours correspond à celui de la LIFD (cf. art. 141 LIFD).

Le droit de recours ne se limite pas aux décisions de taxation et aux décisions sur réclamation qui portent sur des décisions de taxation, mais s'étend également aux autres décisions et décisions sur réclamation des autorités cantonales compétentes qui se fondent sur la présente ordonnance (cf. notamment l'art. 5, al. 4, let. a).

Conformément au principe du guichet unique, les administrations des autres cantons n'ont pas de droit de recours.

Al. 4

Les délais correspondent à ceux qui s'appliquent aux recours équivalents dans le domaine de l'impôt fédéral direct.

Al. 5

Suite aux résultats de la procédure de consultation, il a été précisé à l'*al. 5* que la révision des arrêts du Tribunal administratif fédéral est régie par la LTAF. À ce sujet, l'art. 45 LTAF renvoie par analogie aux art. 121 à 128 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF)³¹.

Al. 6

La décision du Tribunal administratif fédéral peut faire l'objet d'un recours 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 devant le Tribunal administratif fédéral et devant le Tribunal fédéral (cf. art. 57, al. 1, PA, et art. 102, al. 1, LTF).

Art. 26

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. 27

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 déterminé par

³¹ RS 173.110

les entités constitutives assujetties est connu. On dispose alors d'une base pour l'échéance et la perception provisoire de l'impôt. L'échéance dépend donc de l'année fiscale du groupe d'entreprises. Dans le cadre de la consultation, ce point a été critiqué par les cantons, alors que les milieux de l'économie y étaient favorables. Compte tenu des considérations précédentes, la proposition mise en consultation a été maintenue.

Art. 28

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.

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». Comme l'impôt fédéral direct, l'impôt complémentaire est prélevé 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. La poursuite des infractions s'effectue dans le cadre de procédures autonomes, indépendantes de l'impôt fédéral direct. Des modifications rédactionnelles ont été apportées par rapport au projet mis en consultation.

Art. 29

L'art. 29 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 obligations de procédure (p. ex. obligation de fournir des renseignements selon l'art. 21), ainsi que des tiers. L'amende est prononcée à l'encontre de l'entité constitutive ou du tiers qui est soumis à l'obligation de procédure.

Art. 30

L'infraction est conçue sur le modèle de 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. 31. 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. 31

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. 32

La procédure est menée par les autorités chargées de l'impôt complémentaire par analogie avec les 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. 24 et 25*).

Art. 33

Le délit d'usage de faux suit sur le fond les dispositions de la LIFD.

Art. 34

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

Art. 35

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

Art. 36

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. 37

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. Pour l'impôt fédéral direct aussi, le versement doit en principe s'accompagner de la remise d'un décompte correspondant. Dans le cadre de l'impôt complémentaire, ces deux étapes sont réglées séparément.

Le décompte correspondant au montant d'impôt complémentaire facturé ou encaissé 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 Confédération³². L'analyse correspondante est en cours. Les détails concernant la comptabilisation du produit 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 le produit brut de l'impôt complémentaire encaissé au cours d'un mois donné, les cantons versent à la Confédération la part lui revenant avant la fin du mois suivant.

Art. 38

Dans le cadre de la procédure de consultation, le Conseil fédéral a proposé d'aligner le décompte et le versement sur les dispositions relatives à la répartition entre la Confédération et les cantons. De nombreux cantons et la CDF se sont prononcés contre cette proposition. Pour des questions de fédéralisme, le Conseil fédéral tient compte de l'avis des cantons.

Ainsi, le décompte aura en principe lieu conformément à la proposition du Conseil fédéral, à savoir de manière analogue à ce qui est prévu pour la répartition entre Confédération et cantons. Les cantons chargés de la taxation communiquent aux autres cantons le produit brut de l'impôt complémentaire et leur part totale à ce produit (*al. 1*). Ils se fondent pour ce faire sur le produit brut de l'impôt complémentaire qu'ils ont facturé. Si des entités constitutives assujetties à l'impôt complémentaire procèdent à un versement sans qu'il y ait encore eu de facturation, ces montants ne sont pas décomptés à ce stade.

Le versement aux différents cantons de la part du produit de l'impôt complémentaire qui leur revient est effectué, au contraire, sur la base de la taxation définitive ou au plus tard deux ans après la fin de la période fiscale (*al. 2 et 3*). À l'inverse de ce qui est prévu pour la répartition entre Confédération et cantons, l'indemnisation du canton faisant office de guichet unique doit être prise en compte avant, dans le cadre de la répartition entre les cantons. Sur ce point, les délais sont différents de ceux qui s'appliquent pour la répartition entre Confédération et cantons. Toutefois, comme pour cette dernière, seule la part au produit brut perçu par le canton de la taxation doit être livrée aux autres cantons.

Enfin, sur la base des résultats de la procédure de consultation, une nouvelle disposition a été introduite, qui prévoit la possibilité pour les cantons concernés de saisir le Tribunal fédéral dans le cas où ils n'arrivent pas à trouver un accord sur la répartition (*al. 4*). Cette disposition correspond, sur le fond, à l'art. 197, al. 2, LIFD.

³² RS 611.01

Art. 39

Cette disposition se fonde sur l'art. 197, ch. 15, al. 5, Cst., en vertu duquel le canton faisant office de 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 suisse et de l'impôt UTPR, sans toutefois dépasser 100 000 francs. Ce montant maximal a été adapté pour tenir compte des avis exprimés par la majorité des cantons lors de la procédure de consultation.

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. La demande formulée sur ce point par les cantons et la CDF lors de la procédure de consultation ne change rien à ce constat.

Art. 40

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 (art. 56 de la directive européenne). De ce fait, les entités constitutives d'un groupe d'entreprises sont assujetties pour l'année fiscale (au sens de l'art. 10.1 des règles types GloBE) commençant au plus tôt à la date d'entrée en vigueur de l'ordonnance. Si l'entrée en vigueur a lieu en cours d'année fiscale, l'entité constitutive ne sera assujettie qu'à partir de l'année fiscale suivante.

L'*al. 2* concerne l'impôt complémentaire international. Dans la procédure de consultation, le Conseil fédéral a laissé ouverte la question de la date de son entrée en vigueur. En effet dans un premier temps, seul l'impôt complémentaire suisse entrera en vigueur. Les impôts complémentaires internationaux en vertu de l'IIR et de l'UTPR ne s'appliqueront qu'à partir d'une date ultérieure.

La règle d'assujettissement subjectif inscrite à l'art. 5 commencera à s'appliquer avant que les dispositions relatives à l'impôt complémentaire international n'entrent en vigueur. En tenant compte d'emblée des obligations fiscales auxquelles est soumise une entité constitutive conformément aux art. 2.1 à 2.3 des règles types GloBE pour l'impôt complémentaire international en vertu de l'IIR, on assure une continuité quant à l'entité constitutive assujettie en vue de l'entrée en vigueur différée de l'impôt complémentaire international.

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'allègement ne s'applique pas en cas d'usage de faux, la négligence n'étant pas punie dans ce cas. Une renonciation de durée illimitée à la punissabilité en cas d'infraction par négligence, telle que revendiquée par certains participants à la consultation, n'est pas prévue dans les règles types GloBE.

Art. 41

Les conventions suisses contre les doubles impositions prévoient que les impôts à la source étrangers non récupérables sur les dividendes, intérêts et redevances font l'objet d'une imputation sur les impôts suisses sur le revenu ou sur le bénéficiaire. Cette imputation est en principe possible jusqu'à concurrence du montant des impôts suisses prélevés sur les revenus correspondants.

La nouvelle phrase introduite à l'art. 8, al. 2, prévoit que les impôts complémentaires ne sont pas pris en compte dans le calcul de ce montant maximum pour l'imputation des impôts étrangers prélevés à la source. Dans le cas de l'impôt complémentaire suisse, cette disposition doit permettre de garantir l'acceptation de la réglementation suisse à l'échelle internationale. Les impôts complémentaires internationaux sont prélevés sur les bénéficiaires des entités constitutives étrangères et donc pas sur les revenus concernés par l'imputation. Une erreur rédactionnelle a été corrigée dans le texte par rapport à la version soumise dans le cadre de la première consultation.

5 Conséquences

5.1 Conséquences financières avant adaptation des comportements

L'ordonnance s'appuie sur les valeurs de référence figurant dans la disposition transitoire inscrite dans la Constitution et n'a en principe pas de conséquences financières propres. 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 compris entre 1 et 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 environ, reviendra à la Confédération.

Le postulat 22.3893, transmis au Conseil fédéral, demande des comptes rendus échelonnés sur les recettes potentielles de l'impôt complémentaire dans les cantons ainsi que sur les mesures cantonales en lien avec la mise en œuvre de la réforme de l'OCDE. Un premier rapport, basé sur une enquête menée auprès des cantons, a été publié par le DFF en août 2023. Treize cantons (AG, AI, AR, BL, FR, GE, JU, LU, NE, NW, SZ, UR, ZG) ont quantifié les recettes à court terme d'un impôt complémentaire suisse. Si l'on additionne ces données, les recettes potentielles de l'impôt complémentaire à court terme provenant de ces treize cantons, part de la Confédération incluse, s'élèvent à environ 530 millions de francs. Les treize autres cantons, dont certains présentent des recettes potentielles de l'impôt complémentaire importantes, ne

donnent en revanche pas de chiffres ou tirent leurs données de l'étude de BSS³³ de 2022.

Les conséquences financières de la mise en œuvre de l'imposition minimale en Suisse ne peuvent donc toujours pas être évaluées avec fiabilité. Les données sont limitées et certains éléments de la réforme sont impossibles à chiffrer. Compte tenu des nombreuses incertitudes, de l'étude de BSS qui parvient à l'échelle suisse à des ordres de grandeur et à des fourchettes de résultats proches des pronostics indiqués dans le message du Conseil fédéral, ainsi que des retours (d'une partie) des cantons, le Conseil fédéral a renoncé à actualiser l'estimation, qui reste dès lors valable: il faudrait s'attendre à des recettes supplémentaires situées entre 1 et 2,5 milliards de francs.

En outre, l'application du régime de protection provisoire fondé sur les CbCR (ch. 3) peut entraîner des conséquences financières qui seront susceptibles de réduire les recettes perçues. Si la charge fiscale selon l'OCDE et le G20, sans régime de protection CbCR provisoire, est inférieure à 15 %, mais qu'elle s'élève à 15 % ou plus avec l'application du régime de protection CbCR provisoire, cela aura une influence sur les recettes de l'impôt complémentaire suisse. Elles seront alors moins élevées qu'estimé par le Conseil fédéral dans son message, car une partie des entreprises n'auront pas à payer d'impôt complémentaire alors même que leur charge fiscale effective selon les règles GloBE serait inférieure à 15 %. Cependant, bien que certains éléments laissent présager un tel effet, il n'est pas possible d'en chiffrer l'impact sur les recettes effectives de l'impôt complémentaire.

Si la Suisse décidait de renoncer au régime de protection QDMTT, une partie du substrat fiscal suisse serait versée, à partir de 2024, à d'autres pays qui mettent en œuvre la réforme.

5.2 Conséquences financières après adaptation des comportements

En tant que pays attractif sur le plan fiscal, la Suisse perdra de sa compétitivité face aux États à fiscalité élevée du fait de la mise en œuvre du projet de l'OCDE et du G20. Elle gagnera toutefois en attractivité fiscale par rapport aux pays dont la charge fiscale est nulle ou plus faible que la sienne, pour autant que ces derniers introduisent un impôt complémentaire national ou que le seuil de l'imposition minimale soit atteint grâce à l'IIR d'États étrangers. Globalement, la réforme devrait tendre à diminuer l'attrait fiscal de la place économique suisse. Cette diminution sera accentuée si les États à fiscalité faible parviennent à maintenir un niveau de charge fiscale plus attractif que celui de la Suisse. Il faut s'attendre à ce que de tels cas de figure se présentent, car l'impôt minimal ne sera mis en œuvre que par une partie des États en 2024. Si toutefois les États membres de l'UE notamment introduisent l'UTPR en 2025 comme le prévoit la directive de l'UE, les conséquences défavorables pour la place économique seront moins prononcées, car les cas de faible imposition devraient être, dans une large mesure, exclus.

À moyen et long terme, les stratégies d'adaptation qu'adopteront les entreprises pourraient avoir un impact négatif sur les recettes de presque tous les impôts ainsi que sur

³³ BSS, *Studie zur OECD-Mindeststeuer*, Bâle, 22.07.2022, accessible à l'adresse: https://www.bss-basel.ch/files/berichte/BSS_OECD-Mindeststeuer.pdf

celles provenant des cotisations sociales. Cependant, à l'échelle nationale, une augmentation des recettes reste plus probable qu'une diminution même après prise en compte des adaptations de comportement, pour autant qu'une majorité des États introduisent un régime de protection QDMTT ou une IIR, ou qu'un certain nombre d'États mettent en place l'UTPR. Dans ces conditions, la compétitivité fiscale de la Suisse ne serait en effet amoindrie que face aux pays à fiscalité élevée.

En Suisse, des adaptations des comportements de la part des cantons sont possibles. La répartition des recettes de l'impôt complémentaire entre la Confédération et les cantons a fait l'objet d'intenses négociations politiques. Dans le cadre de la procédure de consultation, le Conseil fédéral avait suggéré d'attribuer l'intégralité des recettes de l'impôt complémentaire aux cantons. La clé de répartition qui a finalement été retenue, à savoir 25 % des recettes de l'impôt complémentaire pour la Confédération et 75 % pour les cantons, est le résultat d'un compromis entre les représentants de la Confédération, des cantons et des communes, qui a également emporté la majorité au Parlement et lors de la votation populaire du 18 juin 2023.

Du fait de la participation de la Confédération aux recettes de l'impôt complémentaire, des cantons fiscalement attractifs pourraient être incités à contourner cet impôt en adaptant leur barème fiscal. Dans certains cantons, des adaptations du barème sont déjà prévues (GE, NE, SH). Elles pourront avoir les conséquences suivantes:

- Au niveau national, les effets sur les recettes ne devraient pas être particulièrement notables. Des différences pourraient résulter du fait qu'une solution à l'échelle cantonale uniquement risque de ne pas satisfaire aux exigences de l'imposition minimale. Premièrement, la base de calcul de l'OCDE et du G20 diffère de la base de calcul suisse. Deuxièmement, les règles types GloBE cumulent tous les résultats à l'intérieur de la Suisse. Du point de vue des cantons, cela inclut donc des résultats extracantonaux. Troisièmement, il sera probablement difficile de distinguer les entreprises concernées par la réforme de celles qui ne le sont pas. Pour toutes ces raisons, il est donc aussi possible que les cantons excèdent la charge fiscale minimale de l'OCDE.
- La structure des recettes changerait. Les recettes de l'impôt complémentaire diminueraient, mais celles des impôts cantonaux sur le bénéfice augmenteraient en raison de la modification des barèmes.
- Si l'on compare les différents échelons de l'État, les cantons devraient générer globalement plus de recettes. La Confédération obtiendrait donc des recettes plus faibles que dans le cas de figure sans adaptations de comportement des cantons.
- En ce qui concerne la péréquation financière, les répercussions seront plus importantes si les cantons adaptent le barème de leur impôt sur le bénéfice et que le produit de l'impôt complémentaire diminue de ce fait. On observerait alors une augmentation du volume de la péréquation des ressources. La Confédération finançant 60 % de la péréquation des ressources, la charge pour elle serait plus élevée bien qu'elle ne perçoive qu'une part plus faible des recettes de l'impôt complémentaire.

5.3 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 fédéral³⁴. En termes d'objectifs d'efficacité et de compétitivité ainsi que sur le plan de la charge administrative, l'imposition minimale aura des conséquences économiques négatives, que la Suisse mette en œuvre la réforme en même temps que d'autres États, comme ceux de l'UE, ou non. Si la Suisse n'introduisait pas d'impôt complémentaire en 2024, des pays étrangers seraient toutefois en mesure de faire appliquer l'imposition minimale à certains groupes d'entreprises actifs en Suisse: ce substrat fiscal serait donc perçu à l'étranger plutôt qu'en Suisse. Dans l'ensemble, en matière de concurrence fiscale, le projet de l'OCDE et du G20 tend à favoriser les pays bénéficiant d'une place économique attractive et dont l'impôt sur le bénéfice est élevé. En tant que pays attractif sur le plan fiscal, la Suisse perdra de sa compétitivité face à ce groupe de pays du fait de la réforme. Elle sera toutefois gagnante par rapport aux pays dont la charge fiscale est nulle ou plus faible que la sienne, pour autant que l'imposition minimale de l'OCDE et du G20 soit mise en œuvre par un grand nombre de pays ou qu'elle s'applique également dans les pays qui ne la mettent pas en œuvre par le biais de l'IIR et de l'UTPR. Dans tous les cas, l'octroi de la déduction fondée sur des critères de substance garantit que la concurrence pour le capital productif sera moins affectée que la concurrence pour les bénéfices mobiles des entreprises. Cette déduction permettra d'inciter les entreprises à implanter le plus de substance possible dans les pays fiscalement attractifs.

De manière générale, l'imposition minimale de l'OCDE limite la concurrence fiscale internationale. Mais cela ne veut pas dire que les États ne seront plus en concurrence pour attirer les entreprises mobiles. En toute vraisemblance, la compétition se reportera simplement sur des critères autres que la fiscalité, comme la qualité des infrastructures et la présence de main-d'œuvre qualifiée. Les contributions directes aux entreprises pourraient également gagner en importance à l'avenir. Ces contributions peuvent prendre la forme de subventions ou de crédits d'impôt remboursables qualifiés (*qualified refundable tax credits*, QRTC).

La Confédération utilisera sa part des recettes de l'impôt complémentaire pour augmenter sa contribution à la péréquation financière et prendre des mesures générales de promotion de la place économique qui profiteront à l'économie dans son ensemble. Des mesures en faveur de la place économique devraient également être prises à l'échelon cantonal. Dans le cadre du rapport en réponse au postulat 22.3893, il a été demandé de présenter les plans des cantons concernant les mesures envisagées dans le cadre de la mise en œuvre de l'imposition minimale de l'OCDE. La majorité des cantons ne peuvent pas (ou pas encore) donner de réponse définitive à ce stade, mais seulement esquisser des orientations potentielles. Une minorité de cantons (AI, BE, GL, JU, OW, VS, ZH) ne prévoient actuellement ni des modifications en matière d'imposition des entreprises ni d'autres mesures fiscales ou non fiscales ayant trait à l'utilisation des recettes de l'impôt complémentaire. Certains cantons (AG, AR, GE, LU, NE, SH, VD) prévoient ou ont déjà effectué des modifications de l'impôt sur le

³⁴ Cf. message concernant l'arrêté fédéral, ch. 4.1.2 et 6.7.

bénéfice et/ou de l'impôt sur le capital. Des modifications (éventuelles) des allègements fiscaux existants instaurés dans le cadre des mesures spéciales de la RFFA (*patent box*, déduction pour les dépenses de recherche et de développement) sont mentionnées par quelques rares cantons (LU, SG). Un peu plus de la moitié des cantons (AG, AR, BL, FR, GR, LU, NW, SG, TI, TG, UR, SZ, VD, ZG) examinent la possibilité de mettre en place des contributions directes aux entreprises. Une partie de ces cantons envisagent d'introduire un QRTC. Il existe également des divergences quant au domaine à promouvoir. Certains cantons mentionnent de manière très générale des mesures en faveur de la recherche et du développement (R&D), d'autres entendent (aussi) agir dans le domaine du développement durable (p. ex. mesures ESG [environnement, société et gouvernance] [GR; ZG] ou énergies renouvelables [TG; VD]). Enfin, certains cantons (AR, BL, LU, SZ, NW, ZG) évoquent des mesures en faveur des personnes physiques (p. ex. développement de l'accueil des enfants ou allègements fiscaux).

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 le groupe d'entreprises («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.

Il peut exister des situations dans lesquelles le canton chargé de la taxation n'encaisse aucune recette provenant de l'impôt complémentaire. Pour garantir le bon déroulement de la taxation, le projet prévoit d'accorder au guichet unique, pour son travail de taxation, une indemnité s'élevant à 100 000 francs au maximum par taxation, prélevée sur la part des cantons au produit de l'impôt complémentaire. De ce fait, les recettes potentielles de l'impôt complémentaire perçues par les autres cantons auxquels sont rattachées des entités constitutives d'un groupe d'entreprises sont amputées de ce montant.

Néanmoins, la charge administrative augmentera sensiblement pour les groupes d'entreprises concernés par rapport au statu quo, et dépendra en outre du comportement des autres États. La complexité administrative risque d'être particulièrement élevée si une partie des États met en œuvre la réforme alors que d'autres ne le font pas tout en continuant à appliquer les règles SEC. Indépendamment de la mise en place de l'impôt complémentaire suisse, une part importante de la charge administrative supplémentaire pour les groupes d'entreprises découle directement du projet de l'OCDE et du G20, car nombre des groupes concernés ont des entités constitutives dans des États qui appliqueront la réforme.

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.

5.4 Ressources

La mise en œuvre de l'imposition minimale de l'OCDE et du G20 implique un surcroît de travail pour les administrations fiscales cantonales et l'AFC:

- 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 de la Confédération destinée à l'échange international font aussi augmenter les frais pour les deux échelons.

6 Aspects juridiques

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