



Communication-026-E-2025-f du 24.07.2025

Impôt complémentaire : prise en compte de l'impôt résiduel sur les distributions issues de participations qualifiées à partir du 1^{er} janvier 2024

1. Contexte

L'impôt complémentaire se calcule sur la base des dispositions des règles types du Cadre inclusif sur le BEPS de l'OCDE¹ et du G20² visant à lutter à l'échelle mondiale contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (règles types GloBE³ ; cf. art. 9 et 11 de l'ordonnance du 22 décembre 2023 sur l'imposition minimale des grands groupes d'entreprises [ordonnance sur l'imposition minimale ; OIMin ; RS 642.161]). Selon l'art. 2, al. 1, OIMin, les règles types GloBE sont applicables par analogie à l'impôt complémentaire suisse. Leur interprétation se fonde en particulier sur le commentaire correspondant⁴ et sur les réglementations pertinentes de l'OCDE et des États du G20 (cf. art. 2, al. 3, OIMin).

Les impôts déterminants (désignés comme montant ajusté des impôts concernés dans les règles types GloBE) constituent un élément important pour le calcul du taux effectif d'imposition pour l'impôt complémentaire (cf. chap. 4 et 5 des règles types GloBE). Les impôts déterminants peuvent aussi inclure l'impôt anticipé non récupérable (impôt résiduel) suisse (cf. art. 4.2. des règles types GloBE).

Les impôts déterminants doivent en principe être attribués à l'entité constitutive dans les comptes de laquelle ils sont comptabilisés (cf. art. 4.1.1. des règles types GloBE). Cependant, l'art. 4.3. des règles types GloBE comporte diverses prescriptions en ce qui concerne l'affectation des impôts déterminants d'une entité constitutive à une autre entité constitutive.

L'art. 4.3.2., let. e, des règles types GloBE concerne l'affectation, ou la réaffectation, d'impôts portant sur les bénéfices distribués. Ainsi, le montant de tout impôt déterminant, comptabilisé dans les comptes sociaux d'entités appartenant au groupe qui détiennent directement des droits de participation d'une entité constitutive, et portant sur les distributions par l'entité constitutive pendant l'année fiscale, est affecté à l'entité constitutive distributrice.

¹ Organisation de coopération et de développement économiques

² Groupe des vingt principaux pays industrialisés et pays émergents

³ Les règles types GloBE peuvent être consultées gratuitement à l'adresse suivante :

<https://www.oecd.org/fr/topics/sub-issues/global-minimum-tax/global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.html>.

⁴ Le commentaire des règles types GloBE (ci-après dénommé « commentaire consolidé ») peut être consulté gratuitement à l'adresse suivante (disponible seulement en anglais) :

<https://www.oecd.org/fr/topics/sub-issues/global-minimum-tax/global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.html>.

2. Exclusion de certaines dispositions des règles types GloBE dans le cadre de l'impôt complémentaire suisse

Selon l'art. 2, al. 2, let. b, OIMin, l'art. 4.3.2., let. e, des règles types GloBE n'est en particulier pas applicable pour l'impôt complémentaire suisse.

Cette exclusion vise à ce que les impôts déterminants du détenteur de participations appartenant au groupe sur les distributions provenant de participations qualifiées, qui sont affectés à l'entité constitutive distributrice locale, ne soient pas pris en compte dans le calcul de l'impôt complémentaire suisse, conformément au commentaire consolidé relatif à la notion d'« impôt complémentaire minimum qualifié prélevé localement » (« Qualified Domestic Minimum Top-up Tax », « QDMTT »).

Cette règle spéciale pour l'impôt complémentaire minimum qualifié prélevé localement a pour objectif de garantir que les États ont le droit d'imposer les entités constitutives sises sur leur territoire avant tout autre pays. Elle vise également à éviter d'avoir à tenir compte de règles complexes d'affectation des impôts étrangers dans le cadre d'un impôt complémentaire minimum qualifié prélevé localement.

Le commentaire consolidé précise toutefois⁵ que dans le cas d'impôts à la source prélevés dans l'État de l'entité constitutive distributrice sur les distributions mentionnées, ceux-ci peuvent néanmoins être pris en compte pour l'impôt complémentaire minimum qualifié prélevé localement auprès de l'entité constitutive distributrice locale.

3. Prise en compte de l'impôt résiduel sur les distributions d'entités constitutives suisses dans le cadre de l'impôt complémentaire suisse (cas « outbound »)

Il ressort des explications fournies au ch. 2 ci-dessus que l'impôt résiduel perçu sur les distributions d'une entité constitutive suisse doit être considéré comme un impôt déterminant pour le calcul de l'impôt complémentaire suisse auprès de l'entité constitutive distributrice suisse.

4. Prise en compte de l'impôt résiduel sur les distributions d'entités constitutives étrangères dans le cadre de l'impôt complémentaire suisse (cas « inbound »)

Selon l'art. 3.2.1, let. b, des règles types GloBE, les dividendes et autres distributions doivent être retranchés du résultat GloBE (perte ou bénéfice) pour autant qu'il s'agisse de « dividendes exclus ». L'art. 4.1.3., let. a, des règles types GloBE dispose également que la charge d'impôt se rapportant au bénéfice exclu en vertu du chap. 3 de ces mêmes règles doit être soustraite des impôts déterminants de l'entité constitutive bénéficiaire. Les impôts à la source étrangers non récupérables sur ces distributions ne doivent donc pas être pris en compte dans le calcul de l'impôt complémentaire suisse, mais doivent être affectés à l'entité constitutive distributrice étrangère.

Cette communication concernant la pratique a été convenue en collaboration avec la Conférence suisse des impôts (CSI).

⁵ Cf. commentaire consolidé sur l'art. 10.1 des règles types GloBE, « Qualified Domestic Minimum Top-up Tax », ch. 118.30.