

Questions choisies concernant la notion d'impôt concerné dans le cadre des règles GloBE

Jessica Salom / Pierre-Marie Glauser



Dr. avocate, LL.M (NYU)



Professeur à l'Université de Lausanne, expert fiscal diplômé, avocat

L'article traite de la notion d'impôt couvert (covered taxes) au sens du pilier 2, c'est-à-dire du montant pris en compte au numérateur de la fraction utilisée pour calculer le taux effectif d'imposition selon les règles modèles OCDE et, par le renvoi de l'art. 2 OIMin, pour le calcul de l'impôt complémentaire suisse applicable aux entités constitutives présentes en Suisse si elles entrent dans le champ d'application du pilier 2. La contribution se penche dans une première partie sur la définition et les caractéristiques des impôts qui peuvent être pris en compte dans le cadre du pilier 2 lorsqu'ils sont comptabilisés dans les comptes déterminants pour calculer le résultat selon les règles GloBE. Il s'arrête ensuite sur diverses situations dans lesquelles ces impôts doivent être ajustés, en particulier si ils ne sont pas payés dans les trois ans, pour tenir compte des impôts différés et dans les situations de reprises fiscales, qu'il s'agisse des conséquences d'un contrôle fiscal ou de la violation d'un délai de blocage. La question des crédits d'impôts (tax credits) et de leur qualification selon les règles modèles OECD est par ailleurs traitée, comme celle de l'affectation des impôts au sein du groupe. Ce dernier point permet en particulier d'aborder la question de la prise en compte de l'impôt anticipé.

Der Beitrag behandelt den Begriff der erfassten Steuer (covered taxes) im Sinne der Säule 2, d.h. des Betrags, der im Zähler des Bruchs berücksichtigt wird, der zur Berechnung des effektiven Steuersatzes nach den OECD-Mustervorschriften und – durch den Verweis in Art. 2 MindStV – zur Berechnung der schweizerischen Ergänzungssteuer herangezogen wird, die auf in der Schweiz tätige Geschäftseinheiten anwendbar ist, wenn sie in den Anwendungsbereich der Säule 2 fallen. Der Beitrag befasst sich in einem ersten Teil mit der Definition und den Merkmalen von Steuern, die im Rahmen der Säule 2 berücksichtigt werden können, wenn sie in den für die Berechnung des Ergebnisses nach den GloBE-Regeln maßgeblichen Jahresrechnung verbucht werden. Anschließend wird auf verschiedene Situationen eingegangen, in denen diese Steuern angepasst werden müssen, insbesondere wenn sie nicht innerhalb von drei Jahren gezahlt werden, um latente Steuern zu berücksichtigen

und in Situationen, in denen es zu Steuerkorrekturen kommt, sei es aufgrund der Folgen einer Steuerprüfung oder der Verletzung einer Sperrfrist. Darüber hinaus wird die Frage der Steuergutschriften (tax credits) und ihrer Einstufung nach den OECD-Mustervorschriften ebenso behandelt wie die Frage der Zurechnung von Steuern innerhalb des Konzerns. Letzteres ermöglicht es insbesondere, die Frage der Berücksichtigung der Verrechnungssteuer zu erörtern.

Contenu

I. Contexte	670
II. La définition des impôts concernés selon les règles GloBE	672
A. En général	672
B. Les conditions pour qualifier d'impôt concerné	673
1. Un impôt	674
2. L'impôt porte sur les bénéfices ou revenus	675
3. Equivalence avec un impôt sur les sociétés de droit commun	676
4. Impôts sur les bénéfices non distribués ou sur les capitaux propres des entreprises	677
C. Les impôts suisses concernés	677
III. Impôts concernés ajustés	678
A. Le point de départ	678
B. L'exigence du paiement de l'impôt concerné dans les trois ans	678
C. Charges d'impôts différés et impôts différés actifs	680
D. Rappels d'impôts et révision	683
E. Crédit d'impôts qualifiés/non qualifiés	685
IV. Allocation des impôts concernés	686
A. En présence d'un établissement stable	687
B. En présence d'une Entité transparente fiscalement	687
C. En présence d'assujettissement à des règles sur les sociétés étrangères contrôlées	687
D. En présence d'Entité hybride	688
E. En matière d'impôt anticipé	688
V. Conclusion	689

I. Contexte

Après un suspens prolongé, le 22 décembre 2023, le Conseil fédéral a décidé de l'entrée en vigueur de l'Ordonnance sur l'imposition minimale (OIMin) au 1^{er} janvier 2024. Fon-

dée sur l'article 129a de la Constitution fédérale¹, l'OIMin introduit en droit fiscal suisse les règles sur le Pilier 2 découlant du projet BEPS 2.0². A son article 2 l'OIMin prévoit l'application directe et par analogie des règles types GloBE approuvées le 14 décembre 2021 par le Cadre Inclusif de l'OCDE (les règles GloBE).

Toutefois, il sied d'emblée de préciser que seule l'introduction des règles sur l'impôt complémentaire qualifié suisse (Qualified Domestic Top up tax, QDMTT) sont entrées en vigueur au 1^{er} janvier 2024. Les règles concernant l'impôt complémentaire international (Règle d'inclusion du revenu, Income Inclusion Rule, IIR) et les règles concernant les paiements insuffisamment imposés (Untaxed Payment Rule³, UTPR) sont prévues dans l'OIMin mais n'entrent pas encore en vigueur (art. 40 al. 2 OIMin)⁴.

Le caractère technique du projet rend ardu l'examen exhaustif de ses multiples facettes et des questions encore en suspens. Sans ambition d'exhaustivité, cet article se focalisera sur une pierre angulaire du Pilier 2, à savoir la notion d'impôt concerné⁵. Cette notion revêt une importance cruciale, étant indispensable au calcul du taux effectif d'impôt, fondement du Pilier 2.

Malgré sa simplicité apparente, nous constaterons que cette notion soulève une série de questions complexes. La présente contribution a pour but d'approfondir plusieurs de ces interrogations et cherchera à mettre en lumière certains aspects significatifs de cette notion.

Nous allons explorer divers aspects clés de la notion d'impôt selon le Pilier 2, à commencer par la définition des impôts concernés selon les règles GloBE. Puis, nous analyserons les ajustements requis à l'article 4.1 des règles GloBE avant de traiter de l'allocation des impôts concernés entre les différentes Entités constitutives du groupe. Chacun de ces thèmes contribuera à éclairer la complexité de la notion d'impôts concernés, jetant ainsi les bases d'une compréhension approfondie de cette réforme fondamentale du droit fiscal international.

¹ Accepté en votation Populaire du 18 juin 2023.

² Sur l'introduction du Pilier 2 en Suisse, voir notamment : IFF-HSG, Umsetzung der globalen Mindeststeuer in der Schweiz, FStR 2022, Sondernummer 2022 : Globale Mindeststeuer, 315ss.

³ Aussi appelée Untaxed Profit Rules.

⁴ Sur le contexte dans lequel une telle entrée en vigueur progressive a été décidée et les arguments qui ont permis au Conseil fédéral de prendre cette décision, voir : RENÉ MATTEOTTI, Steuerrechtliche Fragen und Folgen im Zusammenhang mit dem Entschei des Bundesrats zur Inkraftsetzung der OECD-Mindestbesteuerung in der Schweiz, in ASA 92/8/2023-2024, p. 439ss.

⁵ Cette contribution utilisera alternativement les notions d'« impôt concerné » et d'« impôt couvert » comme étant deux traductions valables de la notion de « covered tax ». En effet, les textes suisses relatifs au Pilier 2 semblent avoir choisi la traduction « impôt concerné » alors que la version française du Blueprint de l'OCDE utilise la traduction « impôt couvert ».

II. La définition des impôts concernés selon les règles GloBE

A. En général

La notion d'impôts concernés est fondamentale pour le fonctionnement des règles GloBE dans la mesure où ce sont ces impôts concernés qui forment le dénominateur du calcul du taux d'imposition effectif.

Malgré l'importance de la notion, le cadre inclusif de l'OCDE a renoncé à compiler une liste exhaustive d'impôts qualifiant d'impôts concernés au sein de chaque juridiction. Dans la mesure où plus de 130 pays participent au projet BEPS, un tel exercice aurait été vraisemblablement particulièrement fastidieux et peu approprié aux objectifs temporels du projet. En outre, des mises-à-jour constantes auraient dû être effectuées.

En lieu et place d'une liste claire et exhaustive, le cadre inclusif de l'OCDE a proposé d'adopter une définition générale de ce qui constitue un impôt concerné et de laisser les juridictions analyser par elles-mêmes dans quelle mesure les impôts domestiques qualifient. Une telle approche représente une économie de travail importante pour l'OCDE, mais a le net désavantage de laisser planer un flou juridique sur les impôts qui seront ou non couverts. Cette insécurité juridique devrait être levée dans le cadre de l'examen des pairs qui devrait avoir lieu mais sur lequel très peu d'informations sont disponibles.

Il est important de noter que la définition générale des impôts concernés telle qu'elle figure dans le cadre du modèle de règles GloBE ne correspond pas à la notion d'« impôts visés » telle que prévue à l'article 2 du Modèle OCDE de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune⁶.

L'OCDE a introduit dans le cadre de son premier rapport GloBE sa propre définition des « impôts couverts » :

« Par « impôts couverts », on entend tout impôt sur l'ensemble des bénéfices ou revenus (y compris les bénéfices distribués) réalisés par une personne morale (« Entité »), ainsi que tout impôt équivalent à l'impôt sur les sociétés (« IS ») de droit commun. Les impôts couverts comprennent également les impôts sur les bénéfices non distribués et les capitaux propres des entreprises. »⁷

⁶ OECD (2022), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Commentary to the Global Anti Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*, OECD, Paris (hereafter GloBE Commentary), article 4 §22, p. 91.

⁷ OCDE (2020), *Les défis fiscaux soulevés par la numérisation – Rapport sur le blueprint du Pilier Deux : Cadre inclusif sur le BEPS*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris (ci-après : Blueprint Pilier 2), encadré, p. 51.

L'article 4.2.1 du Modèle de règles GloBE se base sur cette définition du rapport GloBE et définit comme impôts concernés :

- Les impôts sur les revenus ou bénéfiques (let a et b) ;
- Les impôts en lieu et place des impôts sur les revenus (let c) ; et
- Les impôts sur les fonds propres des sociétés (let d).

L'article 4.2.2. du Modèle de règles GloBE liste de manière exemplative des impôts qui ne doivent pas être considérés comme concernés. Il s'agit premièrement des montants d'impôts additionnels prélevés auprès de sociétés dans le cadre de l'application des règles GloBE, à savoir l'impôt complémentaire dû par une Entité mère au titre d'une règle d'inclusion du revenu (IIR) (art. 4.2.2.a), l'impôt complémentaire dû par une Entité constitutive au titre d'impôt complémentaire minimum qualifié (QDMTT) (art. 4.2.2.b) et d'impôt relatif à un ajustement effectué par une Entité constitutive en application d'une règle sur les profits insuffisamment imposés (UTPR) (art. 4.2.2.c). Il s'agit également d'impôts remboursables non admissibles (art. 4.2.2.d) et d'impôts payés par une compagnie d'assurance au titre des remboursements aux assurés (art. 4.2.2.e).

En outre, le commentaire de cette disposition précise que le nom donné à l'impôt, son mode ou son moment de prélèvement ne sont pas pertinents pour déterminer si un impôt est ou non couvert⁸.

B. Les conditions pour qualifier d'impôt concerné

Afin de qualifier d'« impôt concerné », un impôt doit remplir les conditions suivantes :

- Il doit s'agir d'un impôt ;
- Cet impôt doit porter sur les bénéfiques ou revenus (y compris les bénéfiques distribués) réalisés par une personne morale ; ou
- Cet impôt doit être l'équivalent d'un impôt sur les sociétés de droit commun ; ou
- Cet impôt qualifie d'impôt sur les bénéfiques non distribués ou sur les capitaux propres des entreprises.

⁸ GloBE Commentary, article 4 §23, p. 91.

1. Un impôt

Selon la définition de l'OCDE⁹, un impôt est un versement obligatoire et sans contrepartie à l'Etat.

On retire de cette définition deux éléments de base. Premièrement, l'impôt doit être obligatoire et deuxièmement, il doit être versé sans contrepartie.

Il est clair que tout versement à bien plaisir effectué par des contribuables par exemple dans le cadre de programmes gouvernementaux caritatifs, ne qualifie pas d'impôts au sens de cette définition. Toutefois, on peut imaginer des situations où le caractère obligatoire n'est pas évident à confirmer ou à exclure. C'est le cas en Suisse des augmentations de taux prévues par certains cantons dans le cadre de relations fiscales internationales.

Une augmentation ciblée du taux d'imposition des sociétés existe dans plusieurs cantons¹⁰ afin de contraindre ou permettre, selon que la règle a un caractère obligatoire ou non, à des contribuables de payer d'avantage d'impôts en Suisse et ainsi d'éviter l'application de règles sur les sociétés contrôlées à l'étranger¹¹.

Dans le canton de Genève, par exemple, l'article 20 al. 2 LIPM prévoit que le taux de l'impôt sur le bénéfice peut être majoré dans des cas particuliers en lien avec les relations internationales. Dans le canton de Vaud c'est l'article 105 al. 2 LIVD qui prévoit la même règle. Dans les deux cas, l'augmentation du taux de l'impôt n'apparaît pas comme étant obligatoire. Ainsi, il paraît difficile de considérer que ces montants supplémentaires peuvent être considérés comme des impôts concernés selon les règles modèles.

La situation n'est pas la même dans les cantons qui prévoient une augmentation obligatoire du taux d'imposition dans des situations internationales. Il n'est toutefois pas certain que le montant d'impôts additionnels découlant de l'augmentation obligatoire du taux soit considéré comme un impôt concerné. En effet, si le caractère obligatoire devait conférer le caractère d'impôt au supplément payé, celui pourrait encore, selon certaines juridictions, être exclu des impôts concernés. En effet, le fonctionnement de ce supplément d'impôt correspond dans son principe à l'impôt complémentaire domestique (QDMTT) qui n'est pas considéré comme un impôt couvert selon les règles OCDE¹².

⁹ Modèle de règles GloBE, art. 10.1.1.

¹⁰ C'est le cas du canton de Genève (art. 20 al. 2 LIPM), Grisons (art. 87 al. 3 StG GR), Lucerne (art. 81 al. 2 StG LU), Schwytz (art. 71 al. 4 StG SZ), Thurgovie (art. 4c al. 1 StG TG), Vaud (art. 105 al. 2 LIVD) et Zoug (art. 66 al. 1a StG ZG).

¹¹ Pour une analyse détaillée de ces règles, voir : R. MATTEOTTI, Gezielte Steuersatzerhöhungen aufgrund ausländischer Hinzurechnungsbesteuerungsregelungen, ASA 88 p. 1055.

¹² L'impôt complémentaire domestique n'est pas un impôt couvert (art. 4.2.2(b) des règles Modèles) mais doit être porté en déduction du montant de l'impôt complémentaire international (art. 5.2.3(d) des règles Modèles).

Enfin, ces augmentations facultatives ou obligatoires du taux d'imposition dans certaines situations internationales se distinguent évidemment des introductions dans certains cantons (ex : Vaud et Neuchâtel) d'un barème d'imposition avec un taux d'imposition progressif en fonction du bénéfice imposable. Un tel barème par paliers ne permet évidemment pas de cibler les contribuables entrant dans le champ d'application des règles GloBE (puisque celles-ci se basent sur le chiffre d'affaires et non le bénéfice) mais partent du postulat que les entreprises internationales réalisant plus de EUR 750 millions réalisent en règle générale un bénéfice imposable plus important que d'autres sociétés qui ne tombent pas dans les règles GloBE. Ainsi, cela permet aux cantons ayant introduit un tel barème de percevoir un substrat fiscal plus important sans devoir en céder une partie de ce substrat à la Confédération comme ce serait le cas dans le cadre de l'application de la QDMTT et sans voir le substrat diminuer en raison de l'application d'un taux d'imposition plus élevé dans un autre canton par le biais de l'agrégation. Un impôt payé sur la base d'un taux d'imposition plus élevé ne soulève pas de problème en termes de qualification en tant qu'impôt concerné dans la mesure où sa perception est obligatoire et s'applique à tous les contribuables réalisant un tel bénéfice indépendamment des règles GloBE.

La caractéristique fondamentale selon laquelle le paiement de l'impôt ne doit pas être l'objet de contrepartie doit également être soulignée. Cela signifie qu'anticiper des avantages ou des contre-prestations liées directement ou même indirectement au paiement de l'impôt est intrinsèquement complexe puisque cela expose ledit impôt au risque de disqualification de la catégorie d'impôt concerné.

Dès lors, les nombreuses juridictions qui en ce moment cherchent à ajuster leurs systèmes pour demeurer compétitives, doivent trouver un délicat équilibre dans lesquels des avantages sont octroyés aux contribuables qui sont ou seront soumis aux règles GloBE mais cela sans qu'un lien direct avec le paiement de l'impôt ne puisse être fait.

2. L'impôt porte sur les bénéfices ou revenus

Sont couverts les impôts portant sur les bénéfices ou revenus réalisés par une personne morale.

Afin de qualifier d'impôt sur le revenu, celui-ci doit reposer sur une base nette (et non pas sur un montant brut) qui prend en compte les dépenses d'un contribuable afin de déterminer son enrichissement net¹³. Une telle condition correspond à la définition comp-

¹³ Blueprint Pilier 2, p. 51 N. 134s.

table de l'impôt sur le revenu¹⁴. En effet, selon la norme IAS 12¹⁵, un impôt sur le revenu est un impôt qui porte sur les « revenus imposables ». Or, une telle expression implique la notion d'un montant net plutôt qu'un montant brut. En outre, il faut noter que le Commentaire sur le Modèle de règles GloBE exclu expressément des impôts couverts les impôts portant sur le chiffre d'affaires¹⁶.

Toutefois, l'OCDE reconnaît qu'un impôt peut être considéré comme portant sur le revenu, et donc être un impôt couvert, même si le bénéfice net est estimé de manière simplifiée¹⁷. Tel serait le cas, par exemple, d'un impôt qui autoriserait des déductions forfaitaires et non effectives dans la mesure où celles-ci sont déterminées sur la base d'une méthode d'estimation des dépenses en question.

A noter qu'un impôt basé sur les revenus nets mais visant uniquement certains secteurs de l'économie ou certaines activités (ex : secteur bancaire ou les activités d'exploration et de production de pétrole et de gaz) est également considéré comme impôt couvert¹⁸.

3. Equivalence avec un impôt sur les sociétés de droit commun

Un impôt sur un montant brut peut être couvert s'il tient lieu d'impôt sur le bénéfice ou lui est équivalent¹⁹. Tel est le cas si l'impôt en question ne répond pas à la définition d'impôt sur les sociétés de droit commun mais qu'il fonctionne comme substitut d'un tel impôt. Sont notamment considérés comme équivalents les impôts qui sont perçus sur une autre base que le revenu comme c'est le cas par exemple de la taxe sur le tonnage.

En outre, un impôt doit être considéré comme équivalent à un impôt sur le revenu couvert, s'il se base sur un autre critère que le revenu mais qu'il peut être déduit d'un impôt sur les bénéfices. Tel est le cas notamment dans un Etat fédéral où l'impôt prélevé à l'échelon d'une collectivité locale peut être déduit de l'impôt au niveau de l'Etat central et cela afin de permettre le transfert de ressources de l'Etat central vers les administrations locales²⁰.

¹⁴ GloBE Commentary, article 4 §25, p. 92.

¹⁵ IAS 12 Income Taxes (March 2006) see <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/supporting-implementation/agenda-decisions/2006/ias-12-scope-march-2006.pdf>; K. PRATTER/O. KÖSTER/L. ZELLER, Tax Accounting – Bilanzierung von Gewinnsteuern nach IFRS, in STR 65/2010, p. 354ss, p. 355.

¹⁶ GloBE Commentary, article 4 §27, p. 92.

¹⁷ Blueprint Pilier 2, p. 51ss N.135; GloBE Commentary, article 4 §27, p. 92.

¹⁸ GloBE Commentary, article 4 §28, p. 92.

¹⁹ Blueprint Pilier 2, p. 51ss N.135 et N. 139ss.

²⁰ Blueprint Pilier 2, p. 53 N.140.

4. **Impôts sur les bénéfices non distribués ou sur les capitaux propres des entreprises**

En sus des impôts sur le revenu, les impôts sur les bénéfices non distribués ou sur les capitaux propres des entreprises qualifient également d'impôts couverts au sens des règles GloBE.

C. **Les impôts suisses concernés**

Dans la mesure où ils qualifient d'impôts portant sur les revenus ou bénéfices, les impôts suisses suivants qualifient d'impôts concernés :

- L'impôt sur le bénéfice des sociétés au niveau communal, cantonal et fédéral.
- L'impôt sur les gains immobiliers²¹.
- En partie l'impôt anticipé²² pour ce qui est de la part qui est non récupérable.

En revanche, l'ancienne Taxe Professionnelle Communale genevoise n'aurait pas qualifié d'impôt couvert. Elle a d'ailleurs été abrogée avec effet au 1^{er} janvier 2024. Ne qualifient notamment pas non plus d'impôts concernés la TVA, les droits de timbre d'émission et de négociations, les droits d'accise, les droits de mutation, les impôts fonciers ou encore les cotisations sociales²³. Enfin, les intérêts moratoires ou autres pénalités ne qualifient pas non plus d'impôt concerné.

En outre, dans la mesure où les règles précitées reconnaissent comme étant un impôt concerné les impôts qui équivalent à un impôt de droit commun, cela signifie qu'une éventuelle future taxe sur le tonnage²⁴, ainsi qu'un impôt minimum cantonal ou communal devraient qualifier d'impôts couverts.

²¹ Projet de « Rapport explicatif relatif à l'arrêt 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 de l'économie numérique) » du 11 mars 2022 mis en consultation, p. 26.

²² A noter qu'une fois qu'il est établi que l'impôt anticipé est un impôt couvert, il faut encore déterminer à quelle Entité cet impôt doit être attribué pour le calcul du taux effectif d'imposition. Des règles particulières ont été établies sur ce point.

²³ JESSICA SALOM, BEPS 2.0 en droit suisse : La réforme internationale de l'imposition de l'économie numérique : en résumé et son impact en droit suisse, Partie II : Le Pilier 2, in : ASA 90/ 5-6/ 2021-2022, p. 239ss, p. 246 ; GABRIEL BOURQUIN/BERNHARD SCHOPPER, Réforme internationale de l'imposition de l'économie numérique : Impacts des piliers un et deux sur le secteur bancaire suisse, in ASA 90/ 9/ 2021-2022 p. 539ss, p.557.

²⁴ A l'heure où cet article est rédigé, l'adoption d'une éventuelle taxe sur le tonnage a été rejeté par la commission du parlement compétente mais doit encore être discutée au Parlement.

Enfin, en tant qu'impôt sur les capitaux propres des entreprises, l'impôt sur le capital doit être considéré comme un impôt concerné²⁵.

III. Impôts concernés ajustés

Une fois les impôts concernés déterminés et agrégés au niveau de la juridiction, un certain nombre d'ajustements doivent avoir lieu. Ces ajustements sont énumérés exhaustivement à l'article 4.1 des règles Modèles²⁶.

A. Le point de départ

Le point de départ est la charge d'impôt exigible portant sur les impôts concernés et comptabilisés dans le résultat net comptable des comptes déterminants, c'est-à-dire dans les comptes IFRS de l'Entité constitutive servant à l'élaboration des comptes consolidés de l'Entité mère ultime (avant tout ajustement de consolidation destiné à éliminer les transactions intragroupes [art. 3.1.2]), voire des comptes établis selon un autre standard comptable dans le cadre de l'application de l'impôt complémentaire suisse (QDMTT).

Sur la base de cette charge d'impôt exigible, certains éléments additionnels doivent être ajoutés et d'autres doivent être soustraits.

Ensuite de quoi, un ajustement pour impôts différés doit être effectué.

Finalement, un ajustement doit être fait pour une charge fiscale qui ne serait pas incluse dans les impôts courants ou différés mais qui serait enregistrée dans les capitaux propres ou dans les autres éléments du bilan dans la mesure où le revenu ou la perte à laquelle il est fait référence doit être considéré comme un revenu ou une perte GloBE.

Face à la complexité inhérente à chacune de ces étapes, nous avons fait le choix de restreindre notre analyse à certaines problématiques qui nous semblent particulièrement importantes.

B. L'exigence du paiement de l'impôt concerné dans les trois ans

Selon l'article 4.1.3.(e), les charges d'impôts exigibles mais dont on ne s'attend pas à ce qu'elles soient acquittées dans les trois ans suivant le dernier jour de l'année fiscale visée doivent être soustraites des impôts concernés. Cette disposition a pour but de soutenir l'article 4.6.4 qui prévoit que si un montant d'impôt de plus de EUR 1 million est pris

²⁵ Projet de « Rapport explicatif relatif à l'arrêt 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 de l'économie numérique) » du 11 mars 2022 mis en consultation, p. 26.

²⁶ Pour une liste exhaustive de ces ajustements voir : Daniel Gentsch/ Alain Horat, Principles of calculation of the GloBE tax rate, a Swiss view on the calculation principles, in Expert Focus 2022, Apris, p. 13288, p. 136.

en compte lors de l'année N mais n'est pas effectivement acquittée dans les 3 ans qui suivent, le montant des impôts concernés pris en compte en année N doit être recalculé en excluant le montant d'impôts concernés qui n'a pas été acquitté.

A noter qu'aucun mécanisme ne permet d'inclure le montant d'impôt qui n'a pas été acquitté dans les 3 ans lors d'une période fiscale ultérieure, au cours de laquelle le montant est effectivement versé. Cette absence de mécanisme a pour but de ne pas permettre ce qu'on pourrait qualifier de « shopping de périodes fiscales ». Ainsi un contribuable n'est pas libre d'exclure une charge d'impôt en année N lorsque l'impôt est dû en invoquant le fait que la dette fiscale ne sera pas payée dans les trois ans et cela dans le but de la faire valoir en année N+4 lors de son paiement²⁷.

Le Commentaire de l'article 4.6.4 bien que bref est particulièrement intéressant. En effet, il donne un exemple dans lequel en année N une Entité constitutive revendique 10 de charge d'impôts couverts sur la base de sa déclaration d'impôt déposée en année N, mais ne paie pas ce montant avant la fin de l'exercice fiscal N+4. Dans un tel cas, le montant de l'impôt complémentaire dû en année N doit être recalculé en soustrayant les 10 d'impôts concernés qui n'aurait pas dû être pris en compte et les 10 versés en année N+4 ne sont pas pris en considération dans le calcul des impôts de l'année N+4.

Une telle exigence de paiement de l'impôt dans les 3 ans, soulève une question de base, à savoir que signifie « avoir payé l'impôt » ? Est-il suffisant d'avoir versé des acomptes mais que la taxation soit encore ouverte ou est-il nécessaire d'avoir un bordereau d'impôt en force qui a été intégralement réglé par le contribuable ? Si l'exigence d'un paiement dans les 3 ans nécessite d'avoir une décision de taxation en force, cela poserait de nombreuses questions en pratique.

Le contribuable appelé à évaluer sa charge fiscale doit-il retirer de ses impôts couverts ceux qui, par le passé, n'ont pas été taxés en raison du fait que l'administration fiscale a accumulé un retard important dans la taxation des années précédentes ou est-il permis de rester optimiste et de partir du principe que le rythme sera plus rapide à l'avenir ?

Dans notre pays marqué par le fédéralisme et la complexité des relations intercantionales, il n'est en effet pas rare que la taxation définitive prenne nettement plus que trois ans. Peut-on faire supporter aux contribuables le retard des taxations, avec pour conséquence un refus de la prise en compte des impôts couverts ? Qu'en est-il des situations où une ou plusieurs des sociétés suisses font l'objet d'un contrôle fiscal qui bloque de facto les taxations des années ultérieures ?

²⁷ OECD (2022), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Commentary to the Global Anti Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*, OECD ; Paris, Ad art. 4.1.3.e.

Enfin, que se passe-t-il si la décision de taxation de l'année N comprenant certains redressements par rapport à la déclaration d'impôts est contestée devant les tribunaux ?

Dans tous les cas, même si l'Entité constitutive est restée optimiste par rapport au délai de paiement de 3 ans, il n'en reste pas moins qu'elle doit effectivement payer cette somme dans les 3 ans faute de quoi, non seulement l'année N devrait être réouverte selon un processus qui s'apparente au rappel d'impôt, mais en plus elle ne pourra pas prendre en compte cette somme dans ses impôts concernés le jour où ils sont effectivement payés.

Pour toutes ces raisons, il nous paraît que la seule approche raisonnable consiste à considérer que le fait de s'acquitter d'une taxation provisoire, voire d'un bordereau d'acomptes émis par les autorités fiscales, devrait suffire pour qualifier de « paiement d'impôt » dans les trois ans et qu'il n'est pas nécessaire d'avoir reçu une taxation, encore moins qu'elle soit entrée en force. La pratique devra cependant trancher cette question.

C. Charges d'impôts différés et impôts différés actifs

Dans la mesure où le standard comptable utilisé dans le cadre du calcul du taux effectif d'imposition n'est en pratique jamais le même que celui utilisé en droit fiscal interne, des différences temporelles peuvent se créer où un revenu ou une charge peuvent être considérés comme réalisés dans différentes périodes fiscales selon le standard appliqué.

Afin d'éviter que des impôts complémentaires ne soient dus uniquement en raison de différences temporelles, les règles GloBE permettent de prendre en compte dans le calcul des impôts concernés, les charges d'impôts différées (comme une augmentation des impôts concernés) et les impôts différés actifs (en tant que diminution des impôts concernés).

Ainsi, par exemple²⁸, lorsque des réserves latentes sont constituées dans les comptes statutaires, à travers notamment des amortissements, ceux-ci diminuent la base imposable et donc l'impôt sur le bénéfice en droit interne suisse. Toutefois, au niveau des comptes consolidés de telles réserves latentes n'apparaissent pas puisque, en règle générale, en matière de comptes « true and fair » (ex : IFRS), la création de réserves latentes volontaires ne sont pas possibles. Toutefois, en IFRS, afin de refléter de manière fidèle la situation économique de la société, il est nécessaire de prendre en compte le fait que des réserves latentes ont été constituées en droit fiscal interne et que celles-ci vont donner lieu à une charge fiscale au moment de l'alinéation de l'actif concerné. Afin de prendre en compte cette charge fiscale latente, des charges d'impôts différés sont comp-

²⁸ Pour des exemples chiffrés du fonctionnement des impôts différés actifs et passifs voir : FRANÇOIS ROUX/SVEN DUFILS, Règles GloBE du Pilier 2 : Impôts couverts ajustés, in : Fiscalité International 2-2033, Mai 2022, o.2.5 p. 56ss, 60ss.

tabilisées. La constitution de telles charges dans les comptes IFRS augmente les impôts concernés dans le cadre du calcul du taux effectif d'imposition et devraient ainsi permettre d'éviter la perception d'un impôt complémentaire dans de tels cas. Au moment où l'actif concerné par l'amortissement est aliéné et les réserves latentes constituées sont réalisées, les impôts différés passifs doivent être dissous diminuant ainsi le montant des impôts concernés. Toutefois, cette baisse des impôts concernés devrait être compensée par le montant d'impôts effectivement dû en droit interne au moment de l'aliénation.

Inversement, lorsqu'un contribuable reçoit par exemple un crédit d'impôt non qualifié à faire valoir sur une certaine période ou réalise une perte déductible fiscalement, ce dernier doit faire apparaître dans ses comptes IFRS la future diminution de sa charge fiscale. Cela s'effectue à travers la comptabilisation d'un impôt différé actif qui, au moment de sa constitution, diminue le montant des impôts concernés. Au fur et à mesure que le crédit d'impôt est utilisé, l'impôt différé actif est dissout. Une telle dissolution génère comptablement un impôt différé additionnel augmentant d'autant les impôts concernés.

Le point de départ pour le calcul de la charge fiscale différée est le montant d'impôt différé comptabilisé dans les comptes financiers d'une Entité constitutive, à savoir le solde entre actifs et passifs d'impôts différés.

A noter toutefois que si le taux d'imposition applicable dans le calcul des impôts différés est supérieur au taux minimum de 15%, la charge d'impôt différée doit être recalculée en utilisant le taux de 15% qui ne peut pas être dépassé pour le calcul selon les règles GloBE. En revanche, si une juridiction a un taux d'imposition inférieur à 15%, les impôts différés passifs seront calculés selon le taux d'imposition en vigueur sans être recalculés au taux de 15%²⁹. Dans l'hypothèses où des impôts différés passifs ont été recalculés sur la base d'un taux d'imposition de 15%, c'est sur cette base également qu'ils sont dissous au moment où le bien concerné par la réserve latente est aliéné diminuant d'autant les impôts concernés. En revanche, à ce moment l'impôt sur les réserves latentes est effectivement perçu au taux effectif supérieur au 15%. Cela entraîne, selon notre compréhension des règles, une augmentation des impôts concernés supérieure à la diminution liés à la dissolution des impôts différés passifs.

Sur la base de ce montant d'impôts différés comptabilisé, un certain nombre d'ajustements énumérés à l'article 4.4. des règles GloBE doivent être effectués. C'est le cas par exemple, de l'exclusion des impôts différés liés à des revenus, ou pertes, qui sont exclues du calcul des revenus GloBE (art. 4.4.1.a).

²⁹ Voir art. 4.4.3 qui permet dans le cadre de pertes de recalculer le montant des impôts différés actifs sur la base d'un taux de 15% même si le taux en vigueur est inférieur.

Néanmoins, tout montant d'impôts différés pris en compte dans le calcul des impôts concernés doit être acquitté dans les 5 années qui suivent faute de quoi le montant de l'impôt différé doit être régularisé, c'est-à-dire soustrait du calcul des impôts concernés avec effet rétroactif durant l'année où celui-ci a initialement été intégré (art. 4.4.4). Une telle exigence est particulièrement stricte dans la mesure où de nombreux biens sont amortis en droit fiscal suisse sans pour autant que le contribuable ait l'intention de les aliéner dans un délai de 5 ans. A noter néanmoins que l'article 4.4.5 prévoit que certains impôts différés ne sont pas soumis à une régularisation faute d'être acquittés dans les 5 ans. C'est le cas en particulier des dotations aux amortissements des actifs corporels (art. 4.4.5.a). Ainsi des immeubles, des machines ou d'autres biens immobilisés corporels peuvent donner lieu à des charges d'impôts différés lors de leur amortissement et cela même si la charge d'impôts n'est pas acquittée dans les 5 ans.

Cette problématique prend une importance cruciale quand on réalise que, entre autres, la propriété intellectuelle détenue en Suisse doit, selon les règles de droit commercial, être amortie régulièrement. Ainsi en l'absence d'une aliénation des brevets ou marques amorties dans les 5 ans, les amortissements obligatoires d'un point de vue commercial donneront lieu à un impôt complémentaire. Seule l'utilisation des standards comptables autres que les IFRS permettant la constitution de certaines réserves latentes dans certaines limites strictes pourrait permettre de mitiger ce problème. A noter que dans le cadre de l'application de l'impôt complémentaire suisse (art. 9 al. 2 OIMin), ainsi que dans le cadre des régimes de protection basés sur les déclarations pays-par-pays, les normes Swiss GAAP RPC peuvent être utilisées dans la mesure où toutes les Entités constitutives rattachées fiscalement à la Suisse les aient adoptées et que ces comptes sont contrôlés par un organe de révision externe. En revanche, l'arrêt de comptabilisation d'amortissements réguliers sur de tels biens ne serait ni compatible avec le principe de prudence qui domine le droit comptable suisse ni dans l'intérêt du contribuable qui devrait ainsi renoncer à une diminution de son bénéfice imposable en droit interne.

On notera qu'étant donné la charge administrative liée au suivi des montants d'impôts différés afin de déterminer s'ils ont ou non été acquittés dans les 5 ans, il est possible d'opter pour exclure immédiatement un impôt différé passif lorsqu'il paraît probable que celui-ci devra ensuite être recapturé (art. 4.4.7)³⁰. Dans le cas où finalement l'impôt initialement exclu est effectivement payé, ce paiement peut être pris en compte dans les impôts concernés l'année du paiement.

En outre, les règles GloBE prévoient la possibilité de faire une élection pour les pertes GloBE (art. 4.5). En effet, lorsqu'un contribuable réalise des pertes dans une juridiction, il

³⁰ FRANÇOIS ROUX/SVEN DUFILS, Règles GloBE du Pilier 2 : Impôts couverts ajustés, in : *Fiscalité Internationale* 2-2033, Mai 2022, o.2.5 p. 568s, p.66.

peut se retrouver à devoir payer un montant d'impôt complémentaire néanmoins. Tel est le cas d'un contribuable qui réalise des pertes plus importantes en droit interne, en raison de différences permanentes (soit des différences qui ne peuvent pas être compensées par un actif d'impôt différé), que selon les règles GloBE.

Par exemple, si un contribuable réalise une perte de (400) en droit fiscal suisse, il réalise donc une perte fiscale calculée à un taux de 15% s'élevant à (60). Si dans cet exemple une partie de la perte n'est pas reconnue selon les règles GloBE (par hypothèse 300), par exemple parce qu'elle concerne un amortissement sur une participation exclue, on se trouve en présence d'une perte GloBE de (100) et donc une perte d'impôts concernés de (15). Dans un tel exemple, un impôt complémentaire suisse de 45 devrait être perçus³¹.

Toutefois, selon l'article 4.5, il est possible de procéder à une élection pour pertes GloBE afin d'éviter d'avoir à verser un impôt complémentaire dans une situation de perte fiscale. Lorsqu'une telle élection est faite, un montant d'impôt différé actif est calculé chaque année où une perte est réalisée dans la juridiction concernée et cet actif est reporté en avant afin d'être utilisé lors d'années bénéficiaires. Lorsqu'une telle élection est en vigueur aucune autre variation d'impôts différés ne peut être prise en compte. A noter toutefois qu'une telle élection se fait pour toute une juridiction et doit être formulée avec la première déclaration fiscale GloBE pour la juridiction³².

Enfin, des règles de transition ont été mises en place concernant la première application des règles GloBE pour les différences temporelles (art. 9.1)³³.

D. Rappels d'impôts et révision

L'article 4.6 des règles Modèle traite des redressements et révision d'impôts postérieurs au dépôt de la déclaration GloBE.

Selon l'article 4.6.1., toute correction du montant des impôts concernés enregistrés dans les comptes d'une Entité pour une année fiscale antérieure doit être prise en compte

³¹ Voir aussi exemple 4 de DANIEL GENTSCH/ALAIN HORAT, Principles of calculation of the GloBE tax rate, a Swiss view on the calculation principles, in Expert Focus 2022, Apris, p. 132ss, p. 137.

³² Selon FRANÇOIS ROUX/SVEN DUFILS, une telle élection est illimitée dans le temps (FRANÇOIS ROUX/SVEN DUFILS, Règles GloBE du Pilier 2 : Impôts couverts ajustés, in : Fiscalité International 2-2033, Mai 2022, o.2.5 p. 56ss, p. 67). Cela est contredit par DANIEL GENTSCH et ALAIN HORAT (DANIEL GENTSCH/ALAIN HORAT, Principles of calculation of the GloBE tax rate, a Swiss view on the calculation principles, in Expert Focus 2022, Apris, p. 132ss, p. 137), que nous rejoignons dans la mesure où l'article 4.5.4 prévoit une règle en cas de révocation de l'élection. Néanmoins nous concourrons avec FRANÇOIS ROUX et SVEN DUFILS lorsqu'ils regrettent la rigidité de cette élection qui n'est possible que lors d'une première exercice GloBE dans une juridiction.

³³ Voir : FRANÇOIS ROUX/SVEN DUFILS, Règles GloBE du Pilier 2 : Impôts couverts ajustés, in : Fiscalité International 2-2033, Mai 2022, o.2.5 p. 56ss, 69s.

l'année durant laquelle la correction est effectuée et cela par simplification. Néanmoins, dans les cas de révisions entraînant une diminution de plus de EUR 1 million d'impôts couverts durant une année antérieure, l'année concernée par cette diminution doit être ouverte à nouveau afin de tenir compte de cette diminution et recalculer le taux effectif d'imposition en conséquence. Si la diminution de la charge fiscale est inférieure à EUR 1 million, le contribuable peut opter pour une prise en compte de cette baisse d'impôts lors de l'année en cours. A noter qu'une telle règle en matière de baisse d'impôts postérieure au dépôt de la déclaration GloBE est particulièrement pertinente dans des juridictions qui connaissent le report en arrière de pertes fiscales, ce qui n'est pas le cas en Suisse à ce jour.

Une telle règle, qui ne permet de rouvrir les périodes passées qu'en cas de diminution des impôts a pour but de s'assurer qu'il ne sera pas possible d'obtenir un remboursement d'un impôt complémentaire concernant une période antérieure et cela même si un redressement a lieu et donne lieu à une imposition effective supérieure à 15%.

En outre, des variations de taux d'imposition en droit interne peuvent également donner lieu à des ajustements des impôts couverts. En effet, suivant l'article 4.6.2, si le taux d'imposition dans un canton diminue, cela devrait entraîner une baisse des impôts différés pris en compte dans le calcul des impôts couverts. Si cette baisse est substantielle, les périodes fiscales antérieures doivent être réouvertes afin de prendre en compte la diminution des impôts différés et par voie de conséquence du taux effectif d'imposition. En revanche, suivant l'article 4.6.3, si le taux d'imposition dans un canton augmente, la charge d'impôts différés qui en découle n'est prise en compte que lorsque le paiement de l'impôt a effectivement lieu (voir art. 4.4.1.d).

La possibilité de prendre en compte des rappels d'impôts effectués parfois bien des années après la première taxation constitue une simplification pratique significative. Cependant, il est essentiel de souligner que cette approche simplificatrice peut également engendrer des implications fiscales importantes. En particulier, il peut arriver que l'année visée par le redressement ait donné lieu à un impôt complémentaire suisse, tandis que l'année au cours de laquelle le redressement est effectué, et donc pris en compte pour le calcul du taux effectif, est peut-être déjà sujette à une imposition effective supérieure à 15%.

Cette problématique revêt une importance cruciale non seulement dans le contexte des procédures de rappel et de soustractions d'impôts, mais également en cas de violation des délais de blocage, notamment dans le cadre de restructurations.

En effet, en droit fiscal suisse, une violation d'un délai de blocage entraînera, sur le plan de l'impôt sur le bénéfice, une augmentation d'impôts avec effet au jour de la restructuration par le biais d'une procédure de rappel d'impôts (art. 61 al. 2 et 4 LIFD). Cependant,

du point de vue de l'impôt complémentaire, suivant l'article 4.6 des règles Modèles, cette augmentation d'impôts ne sera prise en compte que l'année de la violation du délai de blocage et non pas rétroactivement. Ainsi si une restructuration comprenant un délai de blocage est faite en année N et que le délai de blocage est violé en année N+4, le rattrapage d'impôts sera pris en compte en droit interne en année N et entrera dans les impôts couverts pour le calcul de l'impôt complémentaire qu'en année N+4. Un tel décalage temporel peut jouer un rôle, tant en faveur qu'en défaveur du contribuable, en fonction de l'évolution de son taux d'imposition effectif. A noter que les intérêts moratoires ne seront vraisemblablement pas pris en compte dans la mesure où ils ne constituent pas des impôts au sens des règles GloBE.

E. Crédit d'impôts qualifiés/non qualifiés

Une distinction essentielle en matière d'impôts concernés est celle entre les crédits d'impôts remboursables qualifiés et les crédits d'impôts remboursables non qualifiés.

Un crédit d'impôts remboursable qualifié (Qualified Refundable Tax Credits) désigne un crédit d'impôts qui doit être soit compensé par des impôts soit versé en cash dans les quatre années qui suivent le moment où le crédit est octroyé. En d'autres termes, si le crédit d'impôts ne peut pas être utilisé par un contribuable en raison de bénéfices insuffisants et donc de charge fiscale insuffisante, un crédit d'impôts remboursable qualifié doit être versé sous forme de liquidités ou d'équivalents de liquidités au contribuable visé dans les 4 ans et ne peut pas être perdu (art. 10.1).

A l'inverse un crédit d'impôt remboursable non qualifié (Non-Qualified Refundable Tax Credits) désigne un crédit d'impôt qui est remboursable en tout ou partie mais sans remplir la condition temporelle des 4 ans (art. 10.1). A noter qu'un crédit d'impôt remboursable peut être partiellement qualifié et partiellement non qualifié.

Enfin un crédit d'impôt n'est pas considéré comme remboursable lorsqu'il peut uniquement être compensé par des impôts et ne fait l'objet d'aucun remboursement même lorsque le crédit n'a pas pu être entièrement utilisé.

Dans le cadre du calcul du taux effectif d'imposition, le caractère qualifié ou non qualifié d'un crédit d'impôt remboursable est fondamental.

En effet, un crédit d'impôt remboursable qualifié, et donc devant être versé sous 4 ans, constitue pour le contribuable concerné un revenu GloBE à ajouter dans le dénominateur du calcul du taux effectif (art. 3.2.4). Si le montant du crédit a été porté en déduction de la charge fiscale, il doit être rajouté aux impôts concernés puisqu'il est requalifié de revenu entrant dans la base imposable GloBE (art. 4.1.2.d).

En revanche, un crédit d'impôt remboursable non qualifié n'est pas considéré comme un revenu mais à l'inverse comme une diminution des impôts concernés. Ainsi, si le montant du crédit n'a pas déjà été porté en déduction de la charge fiscale, celui-ci doit être déduit des impôts concernés (art. 4.1.3.b). Il en est de même des crédits d'impôts non remboursables qui par définition ne sont pas qualifiés (art. 4.1.3.c).

En se basant sur ces définitions, on doit constater que les crédits d'impôts seront sensiblement plus attractifs pour les entreprises tombant dans le champ d'application de ces nouvelles règles, si ce dernier est conçu de sorte à prévoir un remboursement sous 4 ans des crédits non utilisés. En effet, la prise en compte du crédit en tant qu'augmentation de la base imposable a un effet bien moindre sur le pourcentage du taux effectif d'imposition qu'une diminution des impôts couverts.

Néanmoins, l'attribution par un Etat à des contribuables de crédits d'impôts remboursables qualifiés nécessite des ressources financières importantes de la part de la collectivité souhaitant les octroyer. Il est en effet, plus aisé pour une collectivité publique de renoncer à des ressources fiscales à venir, en accordant des crédits d'impôts non remboursables, que de garantir à un contribuable le versement d'une certaine somme sous 4 ans si le crédit d'impôts n'a pas pu être utilisé. On comprend ainsi que l'OCDE a cherché à limiter les mécanismes de crédits d'impôts en les rendant financièrement difficile à supporter pour les collectivités.

Dans son rapport explicatif³⁴, le Conseil fédéral relève que la concurrence fiscale internationale pour attirer les entreprises mobiles pourrait se reporter notamment sur les contributions directes versées aux entreprises prenant la forme de subvention ou de crédit d'impôts remboursables qualifiés qui ne touchent pas les impôts concernés mais uniquement la base imposable GloBE³⁵. Une concurrence fiscale reportée sur ce type d'instruments pourrait avoir pour effet de favoriser les pays développés.

IV. Allocation des impôts concernés

L'article 4.3. des règles types prévoit l'affectation des impôts concernés d'une Entité constitutive à une autre Entité constitutive. Tel peut être le cas en présence d'établissements stables, d'Entités fiscalement transparentes ou hybrides ainsi que des impôts sur les sociétés étrangères contrôlées (SEC ou CFC) et lors d'impôt sur les distributions.

³⁴ Commentaire de l'Ordonnance sur l'imposition minimale des grands groupes d'entreprises (Ordonnance sur l'imposition minimale (OIMin) du 22 décembre 2023, p. 47.

³⁵ Apparemment l'OCDE ne considère pas avoir reçu un mandat de s'attaquer aux subsides ce qui expliquerait cette différence de traitement. Voir sur ce point les propos de John Peterson, responsable du Pilier 2 à l'OCDE lors d'une conférence in : MINDY HERZFELD, Credits and Incentives Under Global Minimum Tax Regime, in *Tax notes international*, Volume 106, June 27, 2022, p. 160588, p. 1607.

A. En présence d'un établissement stable

Selon l'article 1.3.1 tout établissement stable d'une Entité principale qui fait partie d'un groupe est une Entité constitutive au sens des règles GloBE. Dès lors, il est nécessaire de répartir non seulement la base imposable GloBE mais également les impôts concernés y afférant entre l'Entité principale et ses établissements stables sis à l'étranger.

Conformément à l'article 4.3.2(a) les impôts concernés qui figurent dans les comptes d'une Entité constitutive mais qui sont en lien avec des revenus ou des pertes GloBE réalisés par un établissement stable, doivent être affectés à l'établissement stable.

Suivant un régime territorial, le droit fiscal suisse prévoit au niveau de l'impôt sur le bénéfice l'exonération des profits attribuables à un établissement stable à l'étranger (art. 52 al. 1 LIFD). Dès lors, il ne devrait pas être nécessaire de procéder à une réallocation des impôts concernés payés par la société principale à son établissement stable. Toutefois, une répartition entre les deux Entités constitutives pourrait être nécessaire concernant d'autres impôts considérés comme concernés comme par exemple, l'impôt anticipé ou l'impôt sur le capital.

B. En présence d'une Entité transparente fiscalement

Une Entité est considérée comme fiscalement transparente selon l'article 10.2.1.(a) si elle est fiscalement transparente dans la juridiction où elle a été créée, qu'elle n'est pas résidente fiscale soumise à un impôt concerné dans une autre juridiction et qu'elle est transparente fiscalement dans la juridiction où se situe l'Entité qui détient ses titres.

L'article 3.5.1(b) prévoit que le résultat d'une Entité fiscalement transparente qui n'est pas l'Entité mère ultime du groupe doit être imputé à ses propriétaires, à savoir les Entités détentrices de titres et cela conformément à leur droit de participations.

Conformément à l'article 4.3.2.(b) les impôts concernés qui sont inclus dans les comptes d'une Entité fiscalement transparente et qui sont en lien avec des revenus ou des pertes GloBE affectés à une Entité qui détient ses titres conformément à l'art. 3.5.1(b) doivent également être affectés à cette Entité détentrice de titres.

C. En présence d'assujettissement à des règles sur les sociétés étrangères contrôlées

Selon l'article 4.3.2(c), dans le cas où une Entité constitutive est assujettie à un régime sur les sociétés étrangères contrôlées (CFC) et doit de ce fait verser des impôts sur sa part de profits de la société contrôlée, ces impôts doivent être affectés à l'Entité constituante contrôlée et non pas à la société contrôlante assujettie aux règles CFC. Cette règle est toutefois soumise à des limitations en matière de revenus passifs (art. 4.3.3).

A noter que les règles particulières ayant été introduites en relation avec le régime CFC particulier mis en place par les Etats-Unis sort du champ de la présente analyse et justifierait une contribution dédiée³⁶.

D. En présence d'Entité hybride

Une Entité est hybride au sens de l'article 10.2.5 si elle est considérée comme étant fiscalement opaque du point de vue de la juridiction dans laquelle elle se situe et est donc un sujet fiscal à part entière mais qu'elle est simultanément considérée comme fiscalement transparente du point de vue de la juridiction où se trouve l'Entité qui détient ses titres.

Selon l'article 4.3.2.(d), lorsque des impôts concernés portant sur le bénéfice d'une Entité hybride sont inscrits dans les comptes de l'Entité qui détient cette Entité hybride, ces impôts concernés doivent être affectés à l'Entité hybride elle-même et non à son Entité détentrice (Entité mère).

E. En matière d'impôt anticipé

L'impôt anticipé suisse est un impôt concerné au sens de l'article 4.2.1 (a). Toutefois, seule la part de l'impôt anticipé non remboursable doit être considérée comme un impôt couvert³⁷. L'impôt anticipé est imputé à l'Entité du groupe qui réalise les revenus concernés, c'est-à-dire l'actionnaire qui reçoit les dividendes.

Toutefois, selon l'article 4.1.3(a) le montant d'impôts couverts doit être ajusté en déduisant, notamment, les impôts qui sont liés à un revenu qui lui-même est exclu de la base imposable GloBE. Or, selon l'article 3.2.1.(b) la base imposable GloBE ne prend pas en compte les dividendes exclus. Dès lors, les dividendes qui sont perçus sur des participations détenues depuis 1 an et plus ou qui sont de 10% ou plus, sont exclus de la base imposable selon l'article 3.2.1(b) et par conséquent l'éventuel impôt à la source non récupérable lié à ces dividendes est exclu des impôts couverts chez l'Entité qui perçoit la distribution. Dans ce cas, si l'on est dans une relation intragroupe, l'impôt à la source est inclus dans les impôts couverts de l'Entité qui effectue la distribution selon l'article 4.3.2 (e).

³⁶ Voir à ce sujet OECD (2023), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris, p. 67ss ; OECD (2023), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*, December 2023, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris, p. 27ss.

³⁷ Rapport explicatif relatif à l'arrêt fédéral sur une imposition particulière des grands groupes d'entreprises du 11 mars 2022, p. 26.

V. Conclusion

Le présent article met en évidence la complexité extrême des règles GloBE, en particulier en ce qui concerne la notion d'impôt concerné. L'analyse approfondie souligne que, dans un contexte en constante évolution, la compréhension et l'application de ces règles devient de plus en plus délicate.

Cette sophistication croissante pose des défis significatifs tant pour les contribuables, les mandataires que pour les administrations fiscales. Face aux publications maintenant régulières de nouvelles règles par le biais de commentaires, d'exemples et de lignes directrices, qui deviennent directement applicables en droit suisse par renvoi de l'OIMin, la nécessité d'une vigilance constante et d'une adaptation rapide aux évolutions des règles fiscales internationales devient impérative. A cela s'ajoute l'absence d'information par les canaux officiels des autorités fiscales suisses lorsque de nouvelles règles sont publiées.

Les règles GloBE appellent à une collaboration continue entre les experts en fiscalité tant du côté des contribuables que des administrations fiscales pour élaborer des stratégies et des approches qui répondent efficacement aux nouveaux défis posés par ces règles. Ainsi, le besoin de dialogue entre multinationales et administrations fiscales en ressort renforcé afin de s'approcher de la sécurité et prévisibilité juridique tant convoitée par les contribuables, mais qui semble de plus en plus s'éloigner.