

# **Gestion fiscale de la propriété intellectuelle en Russie : principaux enjeux et évolutions récentes**

Mardi 30 mai 2017



Par Dominique Tissot  
Avocat associé, responsable du département fiscal  
CMS Russie

---

# Table des matières

---

## I. Définition et traitement des droits de propriété intellectuelle (PI)

## II. Ingénierie contractuelle

*A/ Traitement fiscal des différents droits de PI*

*B/ Formalisme attaché aux contrats de licence – points clés*

*C/ Aspects douaniers*

## III. Responsabilité de l'agent fiscal

*A/ Retenues à la source & conventions fiscales*

*B/ Nouvelles conventions fiscales*

*C/ Notion de bénéficiaire effectif & jurisprudence récente*

## IV. Prix de transfert

*A/ Approche/stratégie en matière de droits de PI*

*B/ Jurisprudence récente - points clés*

## V. “Google tax”

*A/ Introduction & concept*

*B/ Définition des services électroniques*

*C/ Impacts sur les contrats de licence ?*

*D/ Obligations du prestataire de services non-résident /agent fiscal*

*E/ Premiers résultats et points d'attention*



---

# I. Définition et traitement des droits de PI

---

## – Qualification en droit civil :

- pas de liste exhaustive en droit russe : définition générale (article 1226 du Code civil russe) ;
- droits de PI traditionnellement reconnus : marques de commerce, savoir-faire, logiciels, etc. ;
- droits de PI traditionnellement exclus : relations clientèles, réputation, etc.

## – Régime fiscal :

### • **impôt sur les profits :**

- ✓ amortissement des droits de PI qui sont (i) qualifiés d'actifs en droit russe (ii) utilisés à des fins commerciales et (iii) qui appartiennent à la société ;
- ✓ pas de goodwill.

- **TVA** : exonération de TVA pour certains droits de PI.

## – Ingénierie contractuelle (formalisation) :

- transfert de droits exclusifs ;
- contrat de licence ;
- contrat de franchise.



---

## II. Ingénierie contractuelle

---

A/ Traitement fiscal des différents droits de PI

B/ Formalisme attaché aux contrats de licence – points clés

C/ Aspects douaniers

---

## II. A/ Traitement fiscal des différents des droits de PI

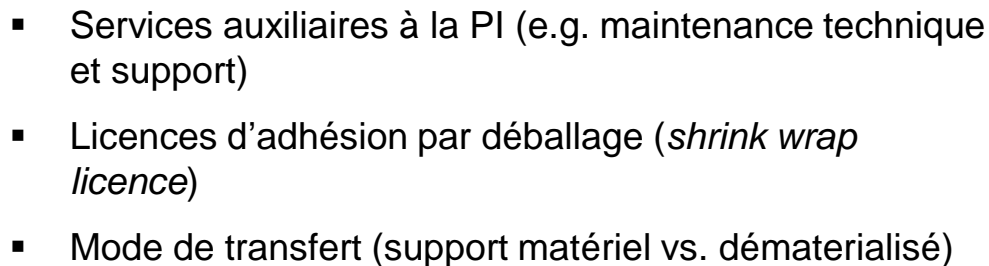
---

### Opérations exonérées de TVA :

- fourniture de droits exclusifs sur les inventions, modèles d'utilité, dessins et modèles industriels, programmes informatiques, bases de données, topographies de circuits intégrés et secrets commerciaux (savoir-faire).

### Opérations soumises à TVA :

- autres droits de PI non explicitement répertoriés comme exonérés (e.g. marques déposées) ;
- services rendus sur le territoire russe (y compris ceux fournis par voie électronique).

- 
- Services auxiliaires à la PI (e.g. maintenance technique et support)
  - Licences d'adhésion par déballage (*shrink wrap licence*)
  - Mode de transfert (support matériel vs. dématérialisé)

### Points d'attention :

- formalisme contractuel (e.g. contrat de licence) ;
- impact de la "Google tax".

---

## II. B/ Formalisme attaché aux contrats de licence – points clés

---

- Signature de contrats distincts pour la fourniture de droits de PI et services connexes.
- En cas de contrat mixte, les éléments suivants doivent être pris en compte :
  - objet et rémunération distincts ;
  - comptabilité fiscale distincte en Russie.
- Cascade de licences pour bénéficier de l'exonération de TVA en chaîne.
- Attention aux contrats cadres groupe/parapluie de licence avec des tiers :
  - préparation de contrats de licence conjointe ou autres (contrat avec le propriétaire de la licence) peut être requis.
- Revue des clauses de PI des contrats existants :
  - usage à titre gratuit ;
  - calcul du prix ;
  - déductibilité des dépenses et des pièces justificatives.
    - ✓ Enregistrement auprès de l'INPI russe/rétroactivité.

---

## II. C/ Aspects douaniers

---

- Les redevances devraient être incluses dans la valorisation en douane de la marchandise lorsque les conditions suivantes sont remplies (recommandations de la Commission économique eurasiennne n° 20 du 15 novembre 2016) :
  - redevances concernant des produits importés ;
  - redevances directement ou indirectement versées au vendeur ou à des tiers ;
  - paiement des redevances comme condition de la vente des marchandises importées entre un vendeur étranger et un acheteur russe.
  
- Jurisprudences récentes en ce sens (décision du tribunal d'arbitrage de la région de Lipetsk n° A36-5326/2016 du 31 janvier 2017).
  
- Attention particulière/libellé du contrat de licence et d'achats/ventes.
  
- Transfert de droits de PI sur support matériel et droits de douane associés.

---

## III. Responsabilité de l'agent fiscal

---

A/ Retenues à la sources & conventions fiscales

B/ Nouvelles conventions fiscales

C/ Notion de bénéficiaire effectif (BE) & jurisprudence récente

---

## III. A/ Retenues à la source & conventions fiscales




---

- Taux de droit interne vs. taux conventionnels de retenue à la source (RAS).
- Critères d'application des taux conventionnels en Russie (articles 310 et 312 du Code fiscal russe) :
  - certificat de résidence fiscale (apostille - à vérifier au cas par cas) ;
  - lettre du bénéficiaire effectif (obligatoire depuis le **1<sup>er</sup> janvier 2017**) ;
  - rapport de l'agent fiscal.
- Avantages injustifiés & *treaty shopping*.
- Responsabilité fiscale de l'agent fiscal.

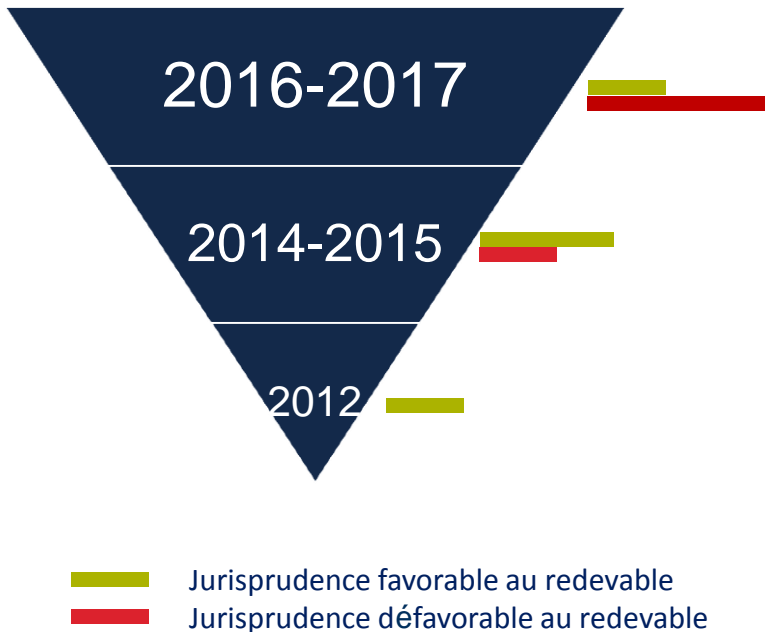
Taux de RAS		
	Convention avec la France/Luxembourg/Chypre/Pays-Bas/Belgique/Suisse/Etats-Unis	Convention avec le Canada/Japon
<b>Redevance</b>	<b>0 %</b>	<b>0 % / 10 %*</b>

\*Taux fonction du droit de PI concerné

### III. B/ Nouvelles conventions fiscales

<b>Taux de RAS</b>			
	<b>DTT avec Hong Kong</b> 	<b>DTT avec Singapour</b> 	<b>DTT avec la Chine</b> 
<i>Date d'entrée en vigueur</i>	<i>29 juillet 2016</i>	<i>25 novembre 2016</i>	<i>9 avril 2016</i>
<i>Dividendes</i>	<i>5 / 10 %</i>	<i>5 / 10 %</i>	<i>5 / 10 %</i>
<i>Intérêts</i>	<i>0 %</i>	<i>0 %</i>	<i>0 %</i>
<i>Redevances</i>	<i>3 %</i>	<i>5 %</i>	<i>6 %</i>
<i>Autres revenus</i>	<i>0 %</i>	<i>0 %</i>	<i>0 %</i>

### III. C/ Notion de bénéficiaire effectif (BE) & jurisprudence récente (1/5)

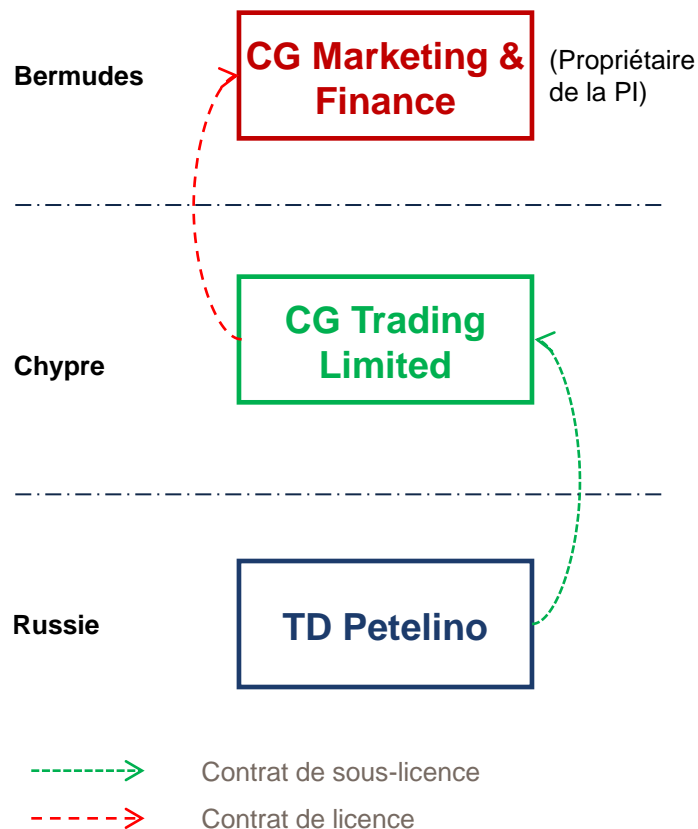


- La qualification de BE est refusée si :
- caractère transitoire des opérations (schémas de “back-to-back”) ;
  - absence d’actifs au bilan de la société bénéficiaire des revenus de source russe ;
  - absence de droit sur la gestion et/ou le transfert (abusus) des droits de PI ;
  - absence d’activité commerciale réelle et revenu autre que celui (e.g. redevances) reçu du contribuable russe ;
  - absence de dépense (y compris de personnel) et activités liées aux droits de PI.

➤ **Changement depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2017 :**

– art. 312-1 du Code fiscal : «... la société étrangère doit fournir à l’agent fiscal acquittant l’impôt (RAS) une lettre justifiant de son statut de BE afin de pouvoir appliquer les dispositions conventionnelles plus favorables ».

### III. C/ Notion de bénéficiaire effectif (BE) & jurisprudence récente (2/5)



#### Décision de Cours d'appel arbitrage du 4 août 2015 (n° A40-12815/15)

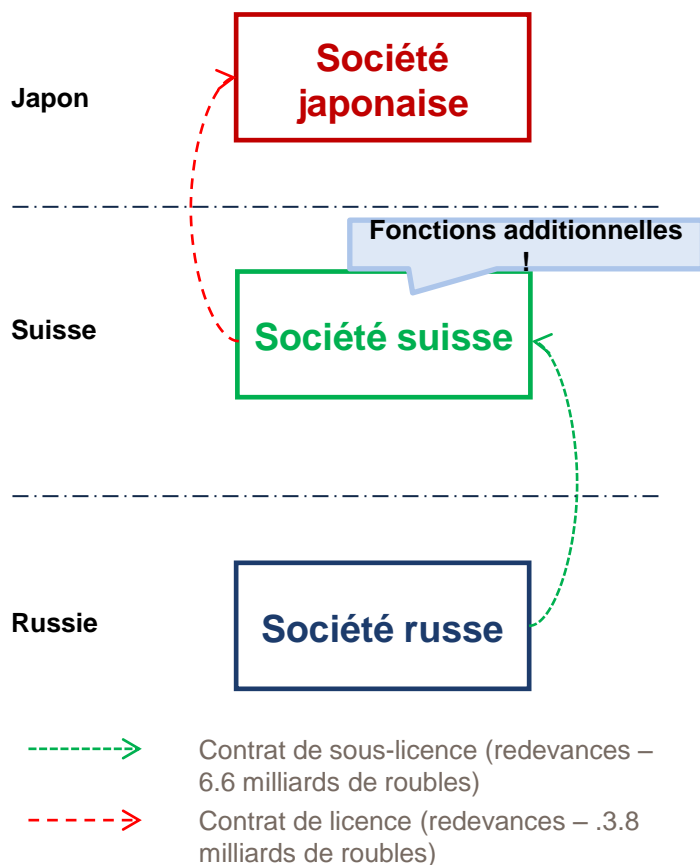
– Application du taux réduit de RAS (convention Russo-chyriote) refusée car :

- caractère transitoire des opérations (redevances de source russe remontant immédiatement à la société aux Bermudes) ;
- contrat de licence (signé avec la société aux Bermudes) et sous-licence rédigées selon des termes identiques ;
- sociétés affiliées ;
- preuve de l'avantage fiscal injustifié par l'administration fiscale russe (interposition de la société chypriote exclusivement motivée par des considérations fiscales) ;

→ Schémas de “back-to-back” via des intermédiaires “nominaux” désormais inopérants (même si localisés dans des juridictions de type OCDE et ayant signés des conventions fiscales avec la Russie).

**Décision favorable à l'inspection fiscale**

### III. C/ Notion de bénéficiaire effectif (BE) & jurisprudence récente (3/5)



#### Décision du Service fédéral des impôts (SFI) du 9 février 2016 (n° CA-4-9/1907@)

– L’inspection fiscale a appliqué le taux de 10% de RAS (convention fiscale russo-japonaise)

– Le SFI a quant à lui considéré que la société suisse (SS) était bien le BE des redevances, car :

– *SS assumant un certain nombre de fonctions (créée de la valeur ajoutée) et supporte des risques commerciaux localement, elle ne peut être qualifiée de simple intermédiaire (au cas particulier, centre logistique du groupe)*

- seule une partie de redevances sont reversées à la société japonaise (et selon des dispositions contractuelles distinctes) ;
- pas de preuve de l’avantage fiscal injustifié ;
- la faible rentabilité de la société russe n’affecte pas le statut de BE de SS ;
- référence du SFI aux principes OECD ;

➔ Importance de l’analyse fonctionnelle et du contenu de la lettre du BE

**Décision favorable au contribuable**

---

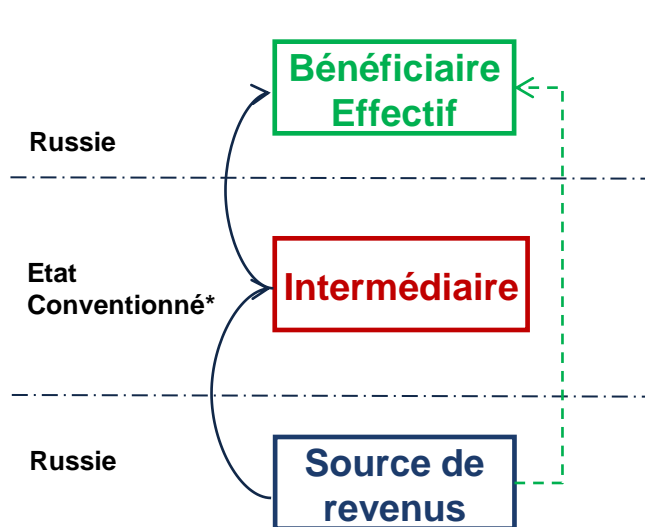
## III. C/ Notion de bénéficiaire effectif (BE) & jurisprudence récente (4/5)

---

- Recommandations du ministère russe des Finances sur les pièces justificatives :
  - lettres du 20 février 2017 N 03-08-05 / 9676, N 03-08-05 / 9680 et du 27 décembre 2016 N 03-08-05 / 78443.
- Contenu de la lettre du BE :
  - confirmation du fait qu'il n'agit pas comme un intermédiaire (agent ou nominee) ;
  - droit de percevoir et disposer des revenus (redevances) ;
  - absence d'obligation de transférer (via contrats/fiducies) les revenus ainsi perçus à des tiers.
- Pièces jointes à la lettre du BE :
  - statuts/Etats financiers (pour prouver l'indépendance du BE) ;
  - titre de propriété de la PI.
- Recommandations pratiques :
  - créer de la substance au niveau du BE ;
  - documenter ces éléments localement (politique fiscale) ;
  - rédiger avec soin les clauses contractuelles de PI ;
  - réserves contractuelles (garantir l'accès aux justificatifs).

### III. C/ Notion de bénéficiaire effectif (BE) & jurisprudence récente (5/5)

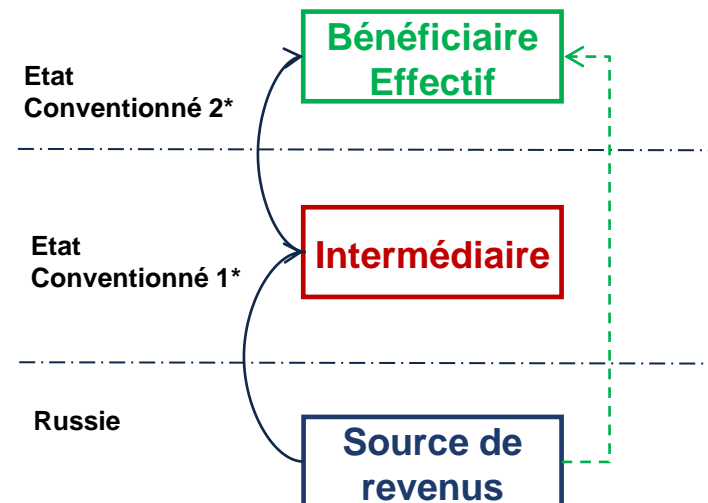
- Si le BE est résident fiscal russe, les taux de droit interne s'appliquent (si le rapport de l'agent fiscal est dûment soumis à l'administration fiscale).
- Si le BE est résident fiscal d'un état ayant signé une convention fiscale avec la Russie, les taux conventionnels correspondants s'appliquent (sous réserve de justificatifs).



\*Structure recommandée

✓ Pas de RAS en droit interne russe (sous conditions)

→ Revenu distribué    - - - -> Flux "fiscal"



\*Structure recommandée

✓ Taux réduit de RAS (sous conditions)

---

## IV. Prix de transfert

---

A/ Approche/stratégie en matière de droits de PI

B/ Jurisprudence récente – points clés

---

## IV. A/ Approche/stratégie en matière de droits de PI (1/2)

---

- Opérations dans le champ :
  - opérations transfrontalières et locales (en deçà de certains seuils) entre sociétés affiliées.
- Obligations :
  - notification annuelle (pour le 20 mai) ;
  - préparation de la documentation PDT (mise a jour annuelle).
- Méthode de PDT :
  - CUP ;
  - TNMM ;
  - profit split (en dernier ressort).
- Sources d'information :
  - sources primaires vs. secondaires ;
  - bases de données locales vs. spécifiques (PI).



---

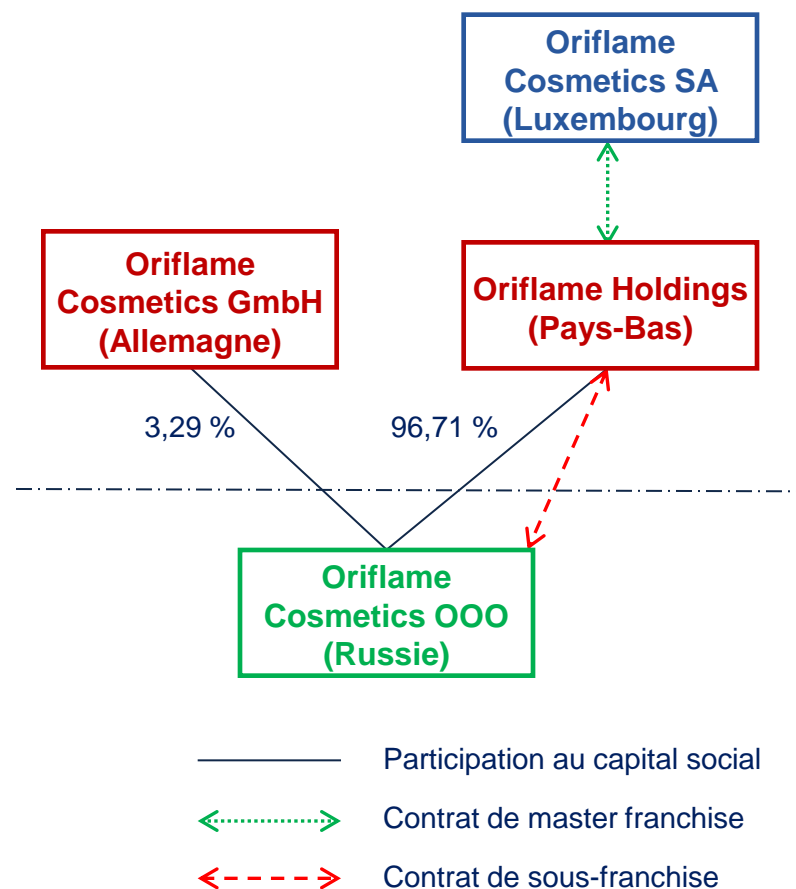
## IV. A/ Approche/stratégie en matière de droits de PI (2/2)

---

- Stratégie de documentation :
  - approche portefeuille vs. transactionnelle ? ;
  - benchmarks locaux vs. pan-européens ?
  
- Points d'attention :
  - méthode calcul du prix & ajustements de PDT ;
  - justification des dépenses & gestion de flux intra-groupes complexes.
  
- Développements récents & tendances :
  - projet de loi sur le reporting par pays (CbCR) ;
  - initiatives en matière d'ajustements symétriques sur les flux transfrontaliers ;
  - hausse des pénalités (40 % à compter de 2017, jurisprudence).

## IV. B/ Jurisprudence récente – points clés

- Jurisprudence récente : arrêt « Oriflame »
- Position des juridictions de première instance :
  - interdépendance des parties + participation des salariés de Luxco à la gestion de RusCo + montant important des redevances/pertes récurrentes de RusCo → création d'un établissement stable (agent dépendant) de Luxco en Russie ;
  - avantage fiscal injustifié de RusCo.
- Position de la Cour suprême :
  - référence aux règles de **prix de transfert** ;
  - renversement de la charge de la preuve (intérêt économique + prix de marché).



---

## V. "Google Tax"

---

A/ Introduction & concept

B/ Définition des services électroniques ("SE")

C/ Impact sur les contrats de licences ?

D/ Obligations du prestataire de service non-résident/agent fiscal

E/ Premiers résultats et points d'attention

---

## V. A/ Introduction & concept

---

- Historique & contexte de la réforme (arrêt de la Cour suprême du 30 septembre 2015 N 305-KГ15-12154 : “Mail.ru Games”) :
  - concurrence déloyale (sociétés étrangères vs. russes) ;
  - source d'évasion fiscale (schémas d'intermédiaires).
- Champ d'application :
  - services électroniques (services vs. licences ?) ;
  - consommateur russe ;
  - schémas B2C.



---

## V. B/ Définition des services électroniques (“SE”)

---

Exemples de SE	Services non électroniques
<ul style="list-style-type: none"><li>• Fourniture du droit d'utiliser des logiciels et des bases de données via Internet (y compris les mises à jour et les fonctions supplémentaires)</li><li>• Droits d'utilisation d'ebooks/autres publications électroniques, information/matériel pédagogique, images, musique avec ou sans paroles, et contenu audio-visuel via Internet</li><li>• Services publicitaires fournis via Internet</li><li>• Services de placement d'offres pour l'acquisition (vente) de biens/travaux/services et de droits de propriété sur Internet</li><li>• Stockage et traitement de données, lorsque la personne qui a fourni ces données y a accès par Internet</li><li>• Fourniture d'accès aux moteurs de recherche Internet</li><li>• Fourniture de noms de domaine et de services d'hébergement</li><li>• Administration à distance de systèmes et support des systèmes d'information et des sites Web</li><li>• Services de recherche et/ou d'informations à l'acheteur sur des clients potentiels</li><li>• Plates-formes Internet pour établir des contacts et conclure des transactions</li><li>• Services rendus automatiquement via Internet une fois que l'acheteur saisit des données</li><li>• Recherches automatiques et fourniture de données classées via un réseau d'informations et de télécommunications</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Fourniture d'accès Internet</li><li>• Prestations de services de consultation par courrier électronique</li><li>• Vente de biens (travaux/services) commandés par Internet, à condition que l'offre/la performance soit faite physiquement localement (sans utiliser d'Internet)</li><li>• Vente ou transfert de droits d'utiliser des logiciels (y compris jeux informatiques et bases de données) sur des supports tangibles</li></ul>

---

## V. C/ Impact sur les contrats de licence ?

---

- Confirmation par les autorités fiscales russes du droit à exonération de TVA pour les contrat de licences (lettre du ministère des Finances du 12 avril 2017 N 03-07-08/21812).
  
- Point d'attention lors de la rédaction des contrats :
  - qualification juridique du contrat (contrat de licence) :
    - ✓ objet (droits de PI vs. services) ;
    - ✓ contrats mixte vs. distincts (droits de PI et services) ;
  
  - clause contractuelle de limitation : *« Toutes les opérations au titre du présent contrat concernant uniquement l'utilisation de droits de propriété intellectuelle; Si le licencié demande la fourniture de prestations de services du propriétaire de la licence (y compris liés à des logiciels), les parties concluront un accord distinct en ce qui concerne ces services ».*

# V. D/ Obligations du prestataire de services non-résident/agent fiscal (1/2)

## 1. Localisation du consommateur (B2C)

- SE réputés rendus en Russie, si au moins l'une des conditions suivantes est remplie :
  - lieu de résidence physique en Russie ;
  - paiement des SE via un opérateur bancaire localisé en Russie ;
  - adresse internet IP du consommateur enregistrée en Russie ;
  - utilisation d'un numéro de téléphone russe pour acheter des SE.
- “Tie breaker rule” pour le vendeur étranger (si conflit de résidence).

## 2. Agent fiscal “intermédiaire” (B2B2C schémas)

- Sont réputés agents fiscaux :
  - sociétés intermédiaires non résidentes chargées de collecter les paiements des sociétés russes ;
  - sociétés et entrepreneurs individuels (“EI”) russes chargés de collecter les paiements des sociétés russes ;
  - consommateurs russes (sociétés et EI).
- Types de contrats visés :
  - Agence, commissionnaire, et autres contrats similaires (liste non exhaustive).
- Chaine de contractants => obligation du dernier intermédiaire



---

## V. D/ Obligations du prestataire de services non-résident/agent fiscal (2/2)

---



Enregistrement en ligne auprès des autorités fiscales russes



Dépôt en ligne des déclarations de TVA  
Calcul et paiement de la TVA au taux de 15,25 %

- Dispense de factures de TVA et registres d'achats/ventes
- TVA d'amont non récupérable (en dépit de l'enregistrement en ligne), ni déductible de l'IS russe
- Pénalités pour non respect des obligations déclaratives :
  - pénalités de 20% ;
  - intérêt de retard : environ 11 % par an du montant de l'arriéré d'impôt (x2 à compter du 1<sup>er</sup> octobre 2017) ;
  - désenregistrement fiscal.

---

## V. E/ Premier résultats et points d'attention

---

- L'enregistrement fiscal en ligne ne vaut pas création automatique d'un ES russe :
  - absence d'outils anti-évasion fiscale & prélèvement obligatoire de l'impôt pour les schémas B2C ;
  - à terme néanmoins, risque lié à l'introduction de nouveaux concepts d'ES (e.g. serveurs et bases de données localisés en Russie, du fait des nouvelles exigences réglementaires).
- Structuration de projet via un partenaire (intermédiaire russe) possible : "B2B2C"
- Premiers résultats (statistiques du SFI) :
  - 111 prestataires de SE étrangers enregistrés ;
  - 92 ont soumis des déclarations fiscales ;
  - 2 milliards de roubles de TVA.



---

Merci de votre attention !

---



**Dominique Tissot**

Avocat associé, responsable du département fiscal  
CMS Russie

**T** +7 495 786 30 88

**E** [dominique.tissot@cmslegal.ru](mailto:dominique.tissot@cmslegal.ru)



Law . Tax

**Your free online legal information service.**

A subscription service for legal articles on a variety of topics delivered by email.

**[cms-lawnow.com](http://cms-lawnow.com)**



Law . Tax

**Your expert legal publications online.**

In-depth international legal research and insights that can be personalised.

**[eguides.cmslegal.com](http://eguides.cmslegal.com)**

-----

CMS Legal Services EEIG (CMS EEIG) is a European Economic Interest Grouping that coordinates an organisation of independent law firms. CMS EEIG provides no client services. Such services are solely provided by CMS EEIG's member firms in their respective jurisdictions. CMS EEIG and each of its member firms are separate and legally distinct entities, and no such entity has any authority to bind any other. CMS EEIG and each member firm are liable only for their own acts or omissions and not those of each other. The brand name "CMS" and the term "firm" are used to refer to some or all of the member firms or their offices.

**CMS locations:**

Aberdeen, Algiers, Amsterdam, Antwerp, Barcelona, Beijing, Belgrade, Berlin, Bogotá, Bratislava, Bristol, Brussels, Bucharest, Budapest, Casablanca, Cologne, Dubai, Duesseldorf, Edinburgh, Frankfurt, Funchal, Geneva, Glasgow, Hamburg, Hong Kong, Istanbul, Kyiv, Leipzig, Lima, Lisbon, Ljubljana, London, Luxembourg, Lyon, Madrid, Manchester, Medellin, Mexico City, Milan, Moscow, Munich, Muscat, Paris, Podgorica, Prague, Reading, Rio de Janeiro, Rome, Santiago de Chile, Sarajevo, Seville, Shanghai, Sheffield, Singapore, Sofia, Strasbourg, Stuttgart, Tehran, Tirana, Utrecht, Vienna, Warsaw, Zagreb and Zurich.

-----

**[cms.law](http://cms.law)**