

Structuration des flux intra-groupe en Russie : évolutions récentes et principaux enjeux

Jeudi 21 mars 2019

Par Dominique Tissot

Avocat associé, responsable du département fiscal

CMS Russie



Programme

- I. Taxation des services électroniques en Russie : premier retours d'expérience
- II. Concept de bénéficiaire effectif
- III. Financement des sociétés russes
- IV. Jurisprudence récente en matière de comptabilisation distincte des dividendes
- V. Nouveau régime fiscal pour les activités d'extraction minière en Russie



I. Taxation des services électroniques en Russie : premiers retours d'expérience et nouveaux défis (1/4)

➤ **Etape 1. Vérifier vos services.**

- Examiner autant le fond que la forme des services fournis.
 - ✗ Fourniture de logiciel sur un support matériel.
 - ✗ Fourniture de services de conseil/éducatifs via des cours en ligne (*Skype*).
 - ✓ Fourniture d'un accès en ligne (internet/intranet) au logiciel.
- Faire particulièrement attention aux contrats “mixtes”.

➤ **Etape 2. S'enregistrer au titre de la TVA.**

- Enregistrement TVA en ligne.
- En pratique, implication de la partie russe nécessaire compte tenu des exigences de “translittération”.

- Kbis avec une traduction russe simple à joindre à la demande d'enregistrement.
- Pouvoir à un mandataire.

➤ **Etape 3. Déclaration de TVA.**

- Le compte électronique du contribuable est disponible en ligne et créé automatiquement lors de l'enregistrement.
- Signature électronique à obtenir.

➤ **Etape 4. Payer la TVA au Trésor public.**

- Paiements à effectuer en roubles à partir d'un compte bancaire russe ou étranger.
- Paiement par un tiers permis par le Code fiscal russe, mais formalités supplémentaires nécessaires.
- Paiement volontaire par un agent fiscal non autorisé.

I. Taxation des services électroniques en Russie : premiers retours d'expérience et nouveaux défis (2/4)

➤ **Etapes suivantes pour les fournisseurs de services électroniques**

- Modification des contrats existants avec les clients russes :
 - une clause de majoration (*gross up*) et la reformulation de la clause fiscale peuvent être nécessaires ;
 - INN (NIF) et KPP du fournisseur étranger à ajouter.
- Rédaction correcte des factures contractuelles.
- Formalisation de relations contractuelles supplémentaires avec les clients/filiales russes :
 - pouvoir et rémunération supplémentaire au titre de l'assistance dans les formalités déclaratives ;
 - formalisation du paiement de l'impôt par un tiers : contrat d'agence vs. contrat de prêt.
- Obligations et formalités en matière de déclaration à clarifier.



I. Taxation des services électroniques en Russie : premiers retours d'expérience et nouveaux défis (3/4)

- Plus de 500 sociétés enregistrées au 15 mars 2019 vs. 203 enregistrées au 15 février 2019.
- À ce jour, de nombreux contribuables ne se sont pas enregistrés fiscalement en Russie et ont suspendu les paiements dans l'attente de clarifications.
- La communauté d'affaires moscovite, via ses représentants (associations/clubs d'affaires) a soumis une demande officielle auprès des autorités russes concernant le retour au mécanisme "d'agent fiscal" pour les flux B2B, aux motifs suivants :
 - complexité de la gestion des nouvelles règles ;
 - coûts supplémentaires pour les PME/clients russes ;
 - fuite de la R&D/nouvelles technologies et services associés du marché russe ;
 - baisse substantielle des rentrées fiscales en matière de TVA collectée.

I. Taxation des services électroniques en Russie : premiers retours d'expérience et nouveaux défis (4/4)

- **Zone d'ombre** : extension des nouvelles règles aux services non électroniques ?
 - Les autorités russes prétendent que le mécanisme d'agent fiscal est inapplicable aux flux de services si le prestataire de services étranger est enregistré fiscalement en Russie (en raison d'un compte bancaire russe, d'une subdivision distincte, etc.).
 - En cas d'extension de cette approche aux fournisseurs de services non électroniques, de nombreux aspects pratiques relatifs aux services non électroniques restent incertains : détermination de la base imposable, forme de la déclaration de revenus, etc.
 - **Les clarifications des autorités russes sont toujours attendues en dépit des demandes répétées de la communauté d'affaires russe.**



II. Concept de bénéficiaire effectif

A/ Extension et codification du concept et difficultés pratiques de mise en œuvre

B/ Jurisprudences récentes

II. A/ Extension et codification du concept et difficultés pratiques de mise en œuvre

➤ A compter du 1^{er} janvier 2019

- Approche par transparence (*look-through*) officiellement étendue aux revenus passifs sous forme d'intérêts ou redevances.
- L'actionnaire indirect peut désormais être reconnu bénéficiaire effectif du revenu dans son intégralité (et non plus seulement dans la limite de sa participation au capital).
- Procédure simplifiée de confirmation du statut de bénéficiaire effectif pour certaines catégories de redevables (particuliers et certaines catégories de sociétés cotées en bourse).
- Règles spéciales de paiement des dividendes dans des structures de détentions croisées en cas de bénéficiaire effectif ultime russe.

Loi fédérale n° 424-FZ du 27 novembre 2018

➤ **Zone d'ombre** : applicabilité du taux réduit de RAS (lorsque la CDI subordonne son application à un montant « d'investissement direct »).

- La question du critère de participation dans les CDI est réglementée en droit russe : les participations directes et indirectes sont traitées de manière égale pour l'application du concept de BE ultime ([art. 312 \(1.1\) du Code fiscal russe](#)).
- Pour autant, les autorités fiscales russes jusqu'à présent ont toujours adopté une position conservatrice sur cette question.
- L'Association des hommes d'affaires européens (*Association of European Businesses*) a déposé une demande officielle de clarification auprès des autorités russes concernant l'application du critère d'investissement direct.

II. B/ Jurisprudences récentes

➤ Tendances de la pratique judiciaire récente

- Accent mis sur les sociétés-écrans :
 - domiciliées dans des juridictions à faible imposition ;
 - sans opérations commerciales et/ou risques économiques réels ;
 - insuffisance de substance et dépenses minimales liées à l'activité économique ;
 - flux/structures de *back to back*.
- Le gain fiscal constitue le principal critère d'appréciation du caractère de mauvaise foi des opérations.
- De facto application par les tribunaux de l'approche par transparence (*look-through*).

Décision dans l'affaire OOO Rusdzam, Décision dans l'affaire Krasnobrodskiy Iuzhniy, Décision dans l'affaire OOO Neftegazdetal



III. Financement des sociétés russes

➤ A compter du 1^{er} janvier 2019

- Le « boni de liquidation » est assimilable à un dividende aux fins de l'impôt (*approche préexistante maintenant codifiée*).
- Les revenus perçus par un actionnaire étranger dans le cadre d'une réduction **volontaire** de capital, au titre de sa participation au capital de sa filiale russe, ne constituent plus un événement taxable en Russie (*NB : précédemment, l'exonération fiscale ne s'appliquait qu'en cas de réduction de capital obligatoire*).
- Le retour des fonds précédemment investis sous forme d'apport en propriété dans la filiale russe est désormais exonéré d'impôt pour l'actionnaire :
 - *l'exonération est subordonnée à la fourniture des documents prouvant les investissements réalisés précédemment par l'actionnaire.*

Loi fédérale n° 424-FZ du 27 novembre 2018



IV. Jurisprudence récente en matière de comptabilisation distincte des dividendes

- Les autorités fiscales russes exigent désormais la tenue d'une comptabilité distincte des dépenses partiellement engagées (et non refacturées) par les holdings russes en faveur de leurs filiales, proportionnellement aux revenus qu'elles perçoivent de ces dernières sous forme de dividendes, avec un rejet du droit à déductibilité des coûts correspondants.

En faveur du contribuable

Jurisprudence OOO Capital

Décision dans l'affaire n° A13-9423/2016

- Des dépenses sous forme de salaires et de loyers ont été engagées au titre de l'activité économique principale.
- Les autorités fiscales n'ont pas été à même de produire un calcul correct du montant d'impôt minoré.
- L'impôt sur les bénéfices sous forme de dividendes est calculé et RAS par la filiale, en tant qu'agent fiscal, ce qui ne permet pas au bénéficiaire desdits revenus de maintenir une comptabilité distincte appropriée.

En faveur des autorités fiscales

Jurisprudence OOO UralMetKom

Décision dans l'affaire n° A47-9881/2017

- La société avait engagé des dépenses liées à sa succursale et à une société de gestion (« SG »).
- Les activités de la SG et de la succursale sont exercées en faveur des filiales.
- Le revenu de la succursale ne couvre que 2 % de ses coûts de fonctionnement.
- Les membres du CA et les employés de la succursale sont les mêmes personnes.
- ✓ Répartition des dépenses proportionnellement aux revenus perçus.

V. Nouveau régime fiscal pour les activités d'extraction minière en Russie (1/3)

- **Contexte des modifications du régime fiscal :**
 - augmentation du nombre de gisements de pétrole et de gaz épuisés ;
 - alignement sur la pratique mondiale concernant la fiscalité de l'extraction minière ;
 - soutien de l'activité pour les gisements à faible marge.
- **Concept :** taxation du résultat économique et non plus le volume de minéraux extraits.
- **Contribuables :** projets pilotes pour les producteurs de pétrole et de gaz dans certaines zones géographiques de Russie.
- **S'applique uniquement au pétrole et au gaz (gaz naturel, gaz associé et gaz naturel liquéfié).**



V. Nouveau régime fiscal pour les activités d'extraction minière en Russie (2/3)

	Taxe sur le revenu ajouté	Taxe d'extraction minière (O&G)
Principe	Imposition du revenu perçu (résultat économique)	Taxation du volume de ressources minérales extraites
Base taxable	<i>Revenu estimé</i> provenant de la vente de pétrole et de gaz	Ressources minérales extraites
Méthode de calcul simplifiée	Taux d'imposition x (<i>revenu estimé</i> - coûts liés à l'extraction*)	Taux d'imposition x du volume de ressources minérales extraites**

* Liste limitative de coûts définie par la loi

** Formule complexe basée sur divers indicateurs et coefficients

V. Nouveau régime fiscal pour les activités d'extraction minière en Russie (3/3)

– Aspects techniques du revenu ajouté pour les contribuables :

- liste limitative des dépenses déductibles ;
- obligation de payer la taxe d'extraction minière mais à un taux substantiellement réduit ;
- déductibilité immédiate des dépenses en capital ;
- report de pertes fiscales des périodes précédentes autorisé (dans certaines limites) ;
- comptabilité séparée.

– Problèmes à prendre en compte :

- développement d'une méthodologie fiscale et comptable et documentation interne ;
- automatisation de la comptabilité ;
- contrôle interne de la conformité aux nouvelles règles.



Merci de votre attention !

Contact



Dominique Tissot

**Avocat associé, responsable
du département fiscal**

CMS Russie

T +7 495 786 3088

E dominique.tissot@cmslegal.ru