

Russie : optimisation du taux effectif d'impôt sur les profits

Jeudi 28 février 2013

Dominique Tissot, Avocat associé

Anastasia Prozor, Avocat

CMS, Russie

Sommaire

I/ Fondamentaux de l'impôt russe sur les profits

1. Taux
2. Principes de déductibilité

II/ Limitations au droit à déduction

1. Catégories de dépenses partiellement ou totalement non-déductibles
2. Prix de transfert

III/ Solutions possibles

1. Réduction de l'assiette taxable
2. Réduction du taux d'impôt

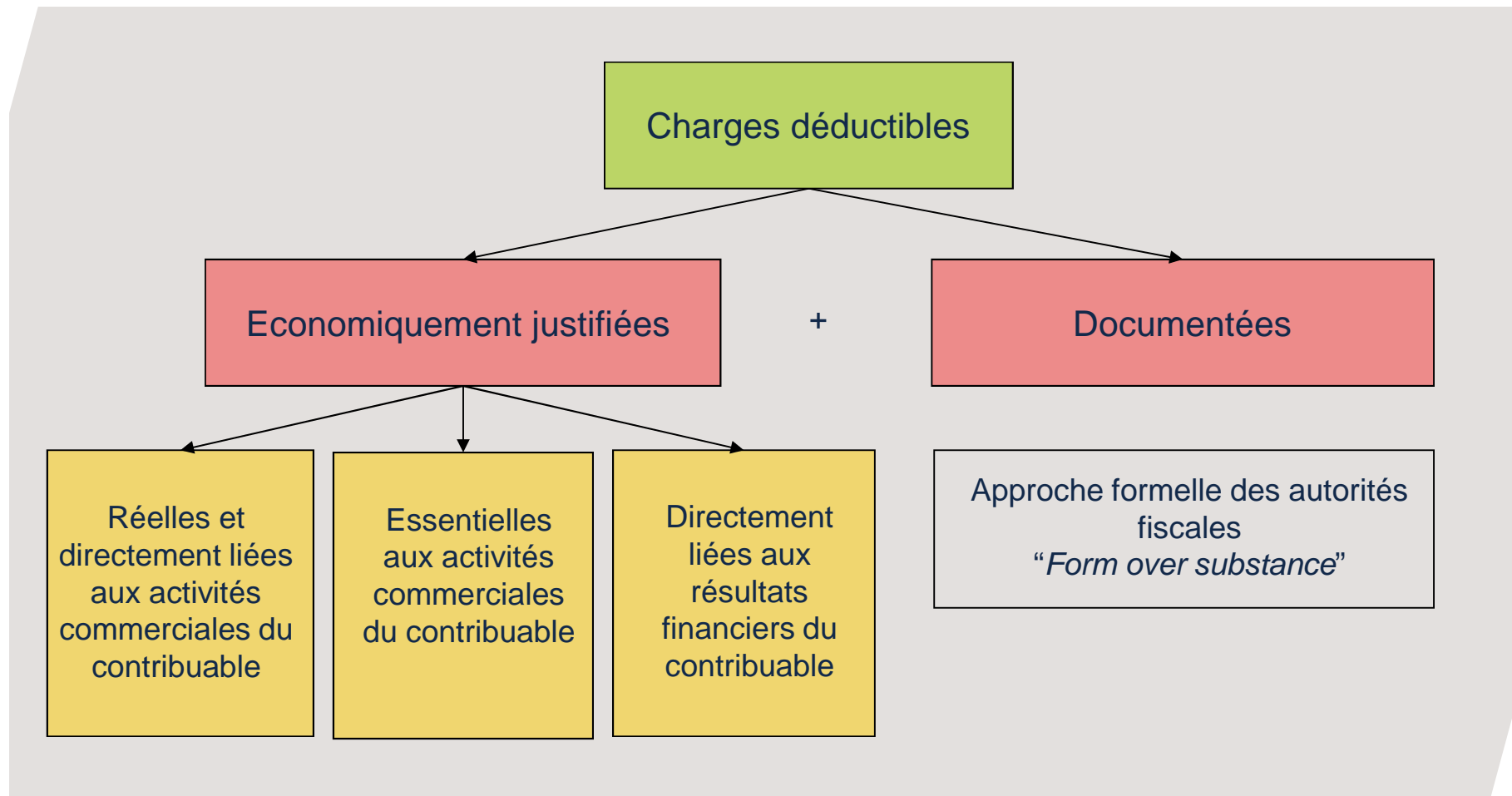


I/ Fondamentaux de l'impôt russe sur les profits

I/ 1.Taux

- Taux général d'IS – 20%, mais taux effectif peut atteindre 30-35% voire plus
- Taux de retenue à la source
 - Dividendes
 - 0% ou 9% sur des dividendes reçus par des sociétés russes
 - 15% sur les dividendes perçus par des sociétés étrangères de sociétés russes
 - Intérêts – 20% (0% sur une base conventionnelle)
 - Redevances – 20% (0% sur une base conventionnelle)
 - Plus-values sur cessions de parts/titres: 20%, mais taux réduit de 0% applicable aux transferts de sociétés russes, si :
 - durée de détention de titres (droit de propriété ou autre droit réel) à la date du transfert supérieure à 5 ans
 - parts/actions acquises à compter du 1er janvier 2011
- Absence de « *branch tax* »

I/ 2. Principes de déductibilité



II/ Limitations au droit à déduction



II/ Limitations au droit à déduction : règles générales

- Dépenses partiellement déductibles
 - Frais de représentation
 - Certains frais de publicité
 - Certains types d'assurance volontaire des salariés
 - Intérêts de prêt
 - Autres types de dépenses
- Dépenses non-déductibles
 - Pénalités payées au Trésor russe
 - Assurance volontaire de responsabilité civile et assurance volontaire de transport
 - Paiements aux salariés non prévus par leurs contrats de travail
- Prix de transfert

II/ 1. a) Frais de représentation

- Dépenses de représentation déductibles dans la limite de 4 % du montant des dépenses de personnel
 - Réception et services des représentants des partenaires (actuels ou potentiels) pendant les négociations / membres des organes de gestion (CA, AG)
 - Repas
 - Transports locaux
 - Traductions
 - Sauf les dépenses d'organisation des divertissements
- Evènements à caractère officiel
- Cas pratiques
 - Cadeaux aux partenaires
 - Transport et séjour des représentants de l'actionnaire/siège (billets d'avion, hôtels)
 - Organisation d'évènements pour les salariés (formations, réunions annuelles, team building, etc.)

II/ 1. b) Certains frais de publicité

- Dépenses déductibles sans limitation
 - Publicité via les medias
 - Publicité extérieure (y compris fabrication des panneaux publicitaires)
 - Participation aux expositions et foires, décoration des vitrines, salles d'exposition, showrooms, etc., y compris l'amortissement des marchandises devenues invendables (suite aux expositions)
 - Fabrication des brochures et catalogues
- Autres dépenses déductibles dans la limite de 1% du chiffre d'affaires
 - Notion de publicité → information destinée à l'attention du grand public
- Cas pratiques
 - Cadeaux de promotion / certificats-bons cadeaux
 - Distribution d'échantillons aux journalistes
 - Organisation / sponsoring d'évènements

II/ 1. c) Certains types d'assurances volontaires des salariés

- Limite de 12% des dépenses de personnel
 - Assurance-vie : contrats d'au minimum 5 ans conclus avec des sociétés d'assurance russes
 - Assurance-retraite : contrats d'au minimum 5 ans conclus avec des sociétés d'assurance russes prévoyant le paiement des retraites viagères dans les cas prévus par la législation russe
- Limite de 6% des dépenses de personnel
 - Assurance médicale : contrats d'au minimum 1 an conclus avec des sociétés d'assurance russes
- Cas pratiques
 - Contrats d'assurance conclus avec des sociétés d'assurance étrangères
 - Refacturation des charges sociales étrangères versées pour le compte des salariés expatriés
 - Remboursement des cotisations d'assurance aux salariés

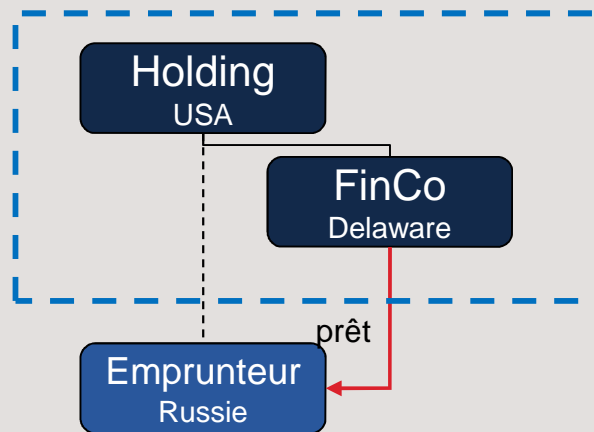
II/ 1. d) Intérêts de prêt : règles générales

- Intérêts déductibles sur la base des taux applicables à des prêts comparables
- En l'absence de prêts comparables, limites statutaires applicables
 - 1.8 x taux de refinancement de la Banque centrale russe pour les prêts en roubles → 14.85%
 - 0.8 x taux de refinancement pour les prêts en devises → 6.6%
- Règles de sous-capitalisation
 - Champ d'application
 - Prêt fourni (i) par un actionnaire étranger détenant directement ou indirectement 20% capital de l'emprunteur russe ou (ii) par une société russe affiliée auprès d'un tel actionnaire étranger ou (iii) garanti par un tel actionnaire étranger ou par une société russe affiliée auprès d'un tel actionnaire étranger
 - Ratio d'endettement (debt/equity) = 3:1
- Intérêts excédentaires → non-déductibilité fiscale et requalification en dividendes (retenue à la source)

II/ 1. d) Intérêts de prêt : derniers développements en matière de règles de sous-capitalisation (1/4)

- Jurisprudence récente moins favorable au contribuable
 - Principe conventionnel de non-discrimination remis en cause par les tribunaux russes
 - Tentatives des autorités russes d'assujettir aux règles de sous-capitalisation les prêts octroyés par des sociétés sœurs de droit étranger
 - Principe de prépondérance du fond sur la forme des transactions affirmé par les autorités fiscales et tribunaux russes
 - Premiers contrôles fiscaux (en matière de retenues à la source)
- Situation des contribuables variable en fonction des dispositions des conventions fiscales applicables et de la qualité de la documentation en place

II/ 1. d) Intérêts de prêt : derniers développements en matière de règles de sous-capitalisation (2/4)

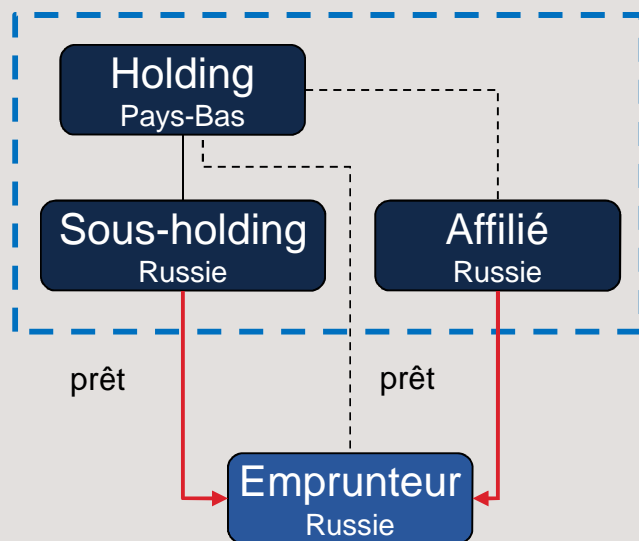


– Principaux enjeux

- Localisation de FinCo
- Rôle de la société Holding dans l'activité de financement de Finco
- Références au modèle de convention et commentaires OCDE
- Analyse de très nombreux documents (états financiers consolidés du groupe, pacte d'actionnaires, documents internes, cash calls etc.)

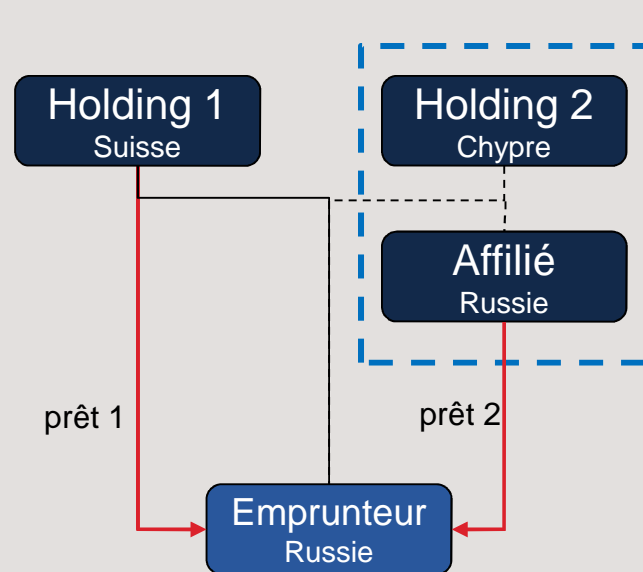
- Jurisprudence Naryanmarneftegaz (Décision du 27.02.2012 (№ A40-1164/11-99-7))
- Cour de cassation
- Participation indirecte de la société Holding au capital de l'emprunteur > 20%
- Primauté du fond sur la forme
- Prêt consenti par FinCo requalifié en prêt octroyé par la société Holding: recours à une société affiliée de droit étranger sans justification économique et aux fins de pure optimisation fiscale en Russie

II/ 1. d) Intérêts de prêt : derniers développements en matière de règles de sous-capitalisation (3/4)



- Jurisprudence BMZ (Décision du 13.01.2012 (№ BAC-17705/11))
- Cour suprême d'arbitrage
- Participation effective (indirecte) de la société Holding au capital de l'emprunteur > 20%
- Refus d'appliquer les dispositions de la clause de non-discrimination de la convention fiscale Russie - Pays-Bas
- Principal enjeu
 - Notion « *d'autres entités* » réputée correspondre aux autres entités à investissements étrangers

II/ 1. d) Intérêts de prêt : derniers développements en matière de règles de sous-capitalisation (4/4)



- Jurisprudence Severny Kuzbass (Décret du 15.11.2011 (№ 8654/11)
- Présidium de la cour suprême d'arbitrage
- Participation directe de la société Holding 1 au capital de l'emprunteur > 20%
- Participation indirecte de la société Holding 2 au capital de l'emprunteur > 20%
- Refus d'appliquer les dispositions la clause de non-discrimination de la convention fiscale Russie - Chypre

– Principaux enjeux

- Analyse du modèle de convention OCDE : clauses “*entreprises associées*” (article 9) et “*non-discrimination*” (article 24)
- Présomption de mauvaise foi du redevable : absence de validation au regard du principe de prix de marché d'une transaction entre sociétés affiliées

II/ 1. e) Autres types de dépenses : cas pratiques

- Dépenses liées à l'expatriation
 - Déménagement (billets d'avion, visas, transportation d'effets personnels, etc.)
 - Bail de l'appartement
 - Mise à disposition de véhicule ou remboursement des frais d'usage à titre personnel
 - Remboursement des frais personnels (cours de langue russe, téléphone portable, etc.)
 - Dépenses des membres de la famille des expatriés
- Marchandises
 - Pertes / destruction
 - Buy-back (retours des marchandises)

II/ 2. a) Prix de transfert: opérations visées

Transfrontalières		Domestiques	
Type d'opération	CA Minimum	Type d'opération	CA Minimum
Toutes les opérations entre parties liées	néant	Opérations entre parties liées impliquant des ressources minérales soumises à la TEM sur la base de leur valeur vénale – à partir du 1er janvier 2014	60 MRUB
Opérations avec les tiers, si liées au commerce de biens sur un marché étranger de matières premières	60 MRUB	Opérations entre parties liées dans laquelle l'une des parties est un résident d'une zone économique spéciale bénéficiant d'une exonération d'IS – à partir du 1er janvier 2014	60 MRUB
Opérations entre des résidents fiscaux russes et des résidents de paradis fiscaux (selon la liste noire établie par le Ministère des Finances)	60 MRUB	Opérations entre parties liées dans laquelle l'une des parties est exonérée de ses obligations fiscales en matière d'IS, ou bénéficie d'un taux d'imposition de 0 % en qualité de participant au projet "Skolkovo"	60 MRUB
		Opérations entre parties liées dans laquelle l'une des parties est soumise à la taxe unifiée sur une base forfaitaire ou à la taxe agricole unifiée	100 MRUB
		Autres opérations entre parties liées	3 Md RUB*

II/ 2. b) Prix de transfert: obligations déclaratives et documentaires (1/2)

– Notification (reporting)

- Obligation générale de notifier l'inspection fiscale russe où est déposée la liasse fiscale sur les transactions contrôlées de l'année correspondante
- Délai : pour le 20 mai de l'année suivant celle de réalisation de l'opération → notification sur les transactions 2012 à déposer avant le 20 mai 2013
- Les informations à fournir incluent notamment (formulaire adopté)
 - L'objet et les parties de la transaction
 - Le montant des recettes reçues ou des dépenses supportées à l'issue de l'opération
 - La méthode prix de transfert retenue
- Période transitoire 2012-2013 : seules les transactions contrôlées entre les mêmes parties dont le montant total (recettes ou dépenses) excède 100 MRUB (env. 2,5 MEUR) en 2012, et 80 MRUB (env. 2 MEUR) en 2013, doivent être notifiées.

II/ 2. b) Prix de transfert: obligations déclaratives et documentaires (2/2)

- Documentation
 - Obligation de préparer et conserver le fichier pays justifiant la politique prix de transfert de la société russe
 - Principes de la documentation proches des recommandations OCDE
 - Demandes de l'administration fiscale possibles à compter du 1er juin de l'année suivant celle de la réalisation de l'opération
 - Documentation à présenter dans les 30 jours d'une demande du fisc russe → pour les transactions 2012 documentation à préparer pour le 1er juillet 2013
 - Règles transitoires 2012-2013 également applicables en matière de documentation
- Année 2012 prescrite au 31 décembre 2013 en matière d'audit des prix de transfert

II/ 2. c) Prix de transfert: questions pratiques

- Optimisation du processus de préparation de la documentation
 - Procédures applicables : diagnostic, analyse fonctionnelle, analyse économique, préparation du fichier pays
 - Utilisation des données du masterfile groupe
- Choix de la méthode prix de transfert
 - Méthodes envisageables
 - Applicabilité de la méthode prioritaire (CUP)
 - Méthode groupe ou approche spécifique Russie ?
- Analyse économique (benchmarking)
 - Sources d'information officielles et bases de données russes
 - « Russification » des analyses préexistantes ou nouvelle recherche ?

III/ Solutions possibles



III/ Solutions possibles

- Réduction de l'assiette taxable
 - Amélioration du cadre documentaire
 - Optimisation du traitement de certaines dépenses
 - Application des dispositions plus favorables des protocoles aux conventions fiscales signées par la Russie
 - Révision des modes / schémas de financement
 - Application des règles de la consolidation fiscale ?
- Réduction du taux d'impôt applicable
 - Bénéfice d'incitations régionales (taux réduits, exonérations d'impôts, subventions)

III/ 1. a) Amélioration du cadre documentaire

- Sur la forme de la documentation
 - Exemple : dépenses de représentation → billets d'avions, factures (d'hôtels, de restaurants, etc.), rapports sur le résultat des négociations
- Sur le fond de la documentation (optimisation en fonction de la qualification possible des différents types de dépenses)
 - Exemple : bonus versus avantages en nature accordés au personnel expatrié
- Optimisation en fonction du schéma contractuel retenu
 - Conclusion du contrat d'assurance médicale par l'employeur au nom des salariés vs. remboursement de frais
 - Conclusion directement par l'employeur du contrat de location d'un appartement pour le compte du salarié expatrié vs. remboursement des frais correspondants au salarié au contrat en son nom propre

III/ 1. b) Application des dispositions des protocoles aux conventions fiscales signées par la Russie (1/2)

Convention fiscale	Types de dépenses	Conditions d'application
France	Intérêts, redevances, salaires, contributions sociales et autres dépenses liées aux activités commerciales	<ul style="list-style-type: none"> – Seuil de participation de la société-mère française – 30% minimum – Montant du capital social de la filiale russe – 76 225 euros minimum
Allemagne	Dépenses de publicité, intérêts	N/a
Belgique	Intérêts, salaires et autres types de rémunération	N/a
Pays-Bas	Intérêts, salaires	N/a
Etats-Unis	Clause de « régime de faveur » : droit au bénéfice des dispositions plus favorables des autres conventions	Obligation de respecter les exigences des autres conventions fiscales

III/ 1. b) Application des dispositions des protocoles aux conventions fiscales signées par la Russie (2/2)

- Spécificités du protocole à la convention franco-russe
 - Conditions d'application du protocole
 - Nécessité de respecter les critères généraux de la déductibilité
 - Lien avec les activités commerciales du contribuable → provisions du protocole ne sont applicables qu'aux « dépenses de réalisation »
 - Application rétroactive des dispositions du protocole
 - Application du protocole à certaines catégories de dépenses validée par les autorités fiscales et tribunaux russes
 - Dépenses d'assurance volontaire
 - Dépenses de recherches marketing
 - Réserves pour dépenses de service après vente
 - Intérêts

III/ 1. c) Révision des modes de financement

- Recours aux solutions de financement alternatives aux prêts
- Benchmarking (recherche de comparables)
- Solutions pour réduire l'impact des règles de sous-capitalisation
 - Documentation des structures impliquant des sociétés sœurs étrangères
 - Mise en place de nouvelles structures
 - Succursales
 - Garanties
 - Augmentation des liquidités

III/ 1. d) Application des règles de la consolidation fiscale (1/2)

- Consolidation fiscale de droit
 - Notion de consolidation fiscale
 - Niveau très haut de participation requis
 - 90% de participation directe dans le capital social
 - 250 mlrd EUR de taxes payées et 1.5 mlrd EUR de revenu au cours de l'année précédente, 7.5 mlrd EUR d'actifs
 - Participation aux sociétés étrangères interdite
 - Règles de prix de transfert inapplicables aux sociétés consolidées fiscalement
 - Projet de loi sur la consolidation fiscale des succursales

III/ 1. d) Application des règles de la consolidation fiscale (2/2)

– Consolidation fiscale de fait

- Répartition indirecte des coûts possible en Russie en présence des subdivisions séparées (succursales, bureaux de représentation, etc.) → répartition de charges et revenus entre ces subdivisions
- Clé spécifique de répartition de la charge fiscale entre les subdivisions
- Formule basée sur le nombre d'employés et la valeur des actifs au bilan de chaque subdivision

III/ 2. Réduction du taux d'impôt applicable : incitations fiscales régionales (1/2)

- Aspects politiques / économiques
 - Type d'activité (marché, ressources, main-d'œuvre, etc.)
 - Logistique et transport
 - Centres de décision / visibilité
- Aspects fiscaux
 - Zones économiques spéciales (d'innovation, industrielles, de port, de récréation)
 - Taux réduit d'impôt sur les profits (13.5% / 15.5%)
 - Exemption d'impôt sur la propriété, de taxe foncière et d'impôt sur les transports
 - Taux réduits de contributions sociales : 14% / 21% / 28%
 - Procédure de « zone douanière libre » applicable, permettant d'importer les produits en franchise de droits de douanes et TVA

III/ 2. Réduction du taux d'impôt applicable : incitations fiscales régionales (2/2)

- Aspects fiscaux (cont.)
 - Incitations régionales pour des projets d'investissement prioritaires variant en fonction des régions
 - Taux réduit d'impôt sur les profits – 15.5%
 - Exemption d'impôt sur la propriété, de taxe foncière et d'impôt sur les transports
 - Taux réduits d'impôt sur les transports
 - Subventions, remboursement d'intérêts de prêts
 - Centre d'innovation « Skolkovo »
 - Exonération d'impôt sur les profits sur 10 ans si CA > 25 MEUR
 - Exonération de TVA et d'impôt sur la propriété si profits > 7,5 MEUR et CA > 25 MEUR
 - Remboursement des droits de douanes et de la TVA sur les importations de marchandises utilisées en matière de R&D

Questions ?



Dominique Tissot

Dominique.Tissot@cmslegal.ru

Avocat Associé



Anastasia Prozor

Anastasia.Prozor@cmslegal.ru

Avocat

CMS, Russie

Cabinet d'avocats international

Présent en Russie depuis 1992

90+ avocats

Offre intégrée de services juridiques et fiscaux

www.cmslegal.ru