

CMS Adonnino Ascoli & Cavasola Scamoni CMS Albiñana & Suárez de Lezo
CMS Bureau Francis Lefebvre CMS Cameron McKenna LLP CMS DeBacker CMS Derks Star Busmann
CMS Von Erlach Henrici CMS Hasche Sigle CMS Reich-Rohrwig Hainz



CMS Tax Connect

Sommaire

L'Europe en marche	3
L'arrêt Cartesio : Une nouvelle approche du transfert de siège d'une société ?	
1. Allemagne	5
2. Autriche	6
3. Belgique	6
4. Bulgarie	7
5. Espagne	7
6. France	8
7. Hongrie	8
8. Italie	9
9. Pays-Bas	9
10. Pologne	10
11. Royaume Uni	10
Allemagne	12
Impôt sur les sociétés	

Impôt sur les successions	
Autriche	14
Impôt sur les sociétés	
Belgique	16
Impôt sur les sociétés	
Bulgarie	18
Impôt sur les sociétés	
Chine	20
Impôt sur les sociétés	
Espagne	24
Impôt sur les sociétés	
TVA	
Impôt sur la fortune	
France	26
Impôt sur les sociétés	
Hongrie	29
Impôt sur les sociétés	
Italie	32
Impôt sur les sociétés	
TVA	
Maghreb	34
Impôt sur les sociétés et TVA	
Maroc	
Algérie	
Pays Bas	39
Impôt sur les sociétés	
Pologne	41
Impôt sur les sociétés	
Royaume Uni	43
Impôt sur les sociétés	
Russie	47
Impôt sur les sociétés	
TVA	
Suisse	50
Impôt sur les sociétés	
Impôt sur la fortune	

L'arrêt Cartesio (CJCE, Grande chambre, 16 décembre 2008, C-210/06) : Une nouvelle approche du transfert de siège d'une société ?

Daniel Gutmann

Of-counsel CMS Bureau Francis Lefebvre
daniel.gutmann@cms-bfl.com

L'arrêt rendu par la grande chambre de la CJCE dans l'affaire Cartesio constitue une étape importante de la jurisprudence sur le transfert du siège social d'une société au sein de l'Union européenne. Dans quelle mesure cet arrêt influence-t-il sur les règles fiscales applicables à un tel transfert ? Cette question est délicate et ne peut trouver de réponse qu'après un examen approfondi de l'arrêt.

1. L'arrêt

La société en commandite simple Cartesio avait été constituée en Hongrie. Après avoir transféré son siège en Italie, elle avait demandé l'inscription de ce transfert sur le registre hongrois des sociétés, l'objectif étant de conserver son statut de société de droit hongrois. Mais la société se vit opposer un refus par les autorités hongroises, au motif que le droit hongrois ne permet pas à une société constituée en Hongrie de transférer son siège à l'étranger tout en continuant à être soumise à la loi hongroise. Un tel transfert impliquait en effet la dissolution de la société en Hongrie, puis sa reconstitution dans l'Etat de sa nouvelle installation et selon la loi de cet Etat. Le droit hongrois est-il contraire à la liberté d'établissement ?

Non, répond la CJCE, pour les raisons suivantes.

Premièrement, une société créée en vertu d'un ordre juridique national n'a d'existence qu'à travers la législation nationale qui en détermine la constitution et le fonctionnement. Il est donc logique que cette loi détermine aussi les conditions

L'arrêt Cartesio (CJCE, Grande chambre, 16 décembre 2008, C-210/06) : Une nouvelle approche du transfert de siège d'une société ?

de l'extinction de sa personnalité juridique. Deuxièmement, les conditions du rattachement au territoire national d'une société varient largement d'un Etat à l'autre, ce que le droit communautaire ne condamne pas. La Cour relève ainsi que l'article 58 du traité CEE (devenu article 48 CE) "a mis sur le même pied le siège statutaire, l'administration centrale et le principal établissement d'une société en tant que liens de rattachement" (point 106). Par conséquent, les conditions requises par les Etats membres pour pouvoir transférer à l'étranger le siège social d'une société sont très disparates. La Cour en déduit "qu'un Etat membre dispose ainsi de la faculté de définir tant le lien de rattachement qui est exigé d'une société pour que celle-ci puisse être considérée comme constituée selon son droit national et susceptible, à ce titre, de bénéficier du droit d'établissement que celui requis pour maintenir cette qualité ultérieurement. Cette faculté englobe la possibilité, pour cet Etat membre, de ne pas permettre à une société relevant de son droit national de conserver cette qualité lorsqu'elle entend se réorganiser dans un autre Etat membre par le déplacement de son siège sur le territoire de ce dernier, rompant ainsi le lien de rattachement que prévoit le droit national de l'Etat membre de constitution" (point 110).

La Cour précise cependant que cette liberté laissée à l'Etat membre de constitution n'est pas absolue et "ne saurait, en particulier, justifier que l'Etat membre de constitution, en imposant la dissolution et la liquidation de cette société, empêche celle-ci de se transformer en une société de droit national de l'autre Etat membre pour autant que ce droit le permette. Un tel obstacle à la transformation effective d'une telle société sans dissolution et liquidation préalables en une société de droit national de l'Etat membre dans lequel celle-ci souhaite se déplacer constituerait une restriction à la liberté d'établissement de la société concernée qui, à moins qu'elle soit justifiée par une raison impérieuse d'intérêt général, est interdite en vertu de l'article 43 CE" (points 112 et 113).

2. La portée de l'arrêt

L'arrêt *Cartesio* est à l'évidence un arrêt fondamental pour comprendre les obligations des Etats membres en matière de transfert de siège social.

En ce qui concerne le droit des sociétés, l'intérêt de l'arrêt réside dans la réaffirmation des principes établis par l'arrêt *Daily Mail and General Trust* (CJCE, 27 septembre 1988, 81/87), d'où il

ressortait déjà que les Etats membres peuvent valablement s'opposer à la reconnaissance d'un transfert de siège dans les conditions qu'ils déterminent sans porter atteinte à la liberté d'établissement. Cette confirmation est d'autant plus intéressante que des arrêts postérieurs avaient jeté un doute sur la pérennité de l'approche suivie dans l'arrêt *Daily Mail and General Trust*, et que certains praticiens en étaient venus à penser que la CJCE entendait désormais conférer aux entreprises une liberté quasi-absolue de fixer leur siège où bon leur semblait (arrêts *Centros*, 9 mars 1999, C-212/97 ; *Überseering*, 5 novembre 2002 C-208/00 ; *Inspire Art*, 30 septembre 2003, C-167/01). Dans l'affaire *Cartesio*, l'Avocat général, soutenu par la Commission Européenne, avait proposé à la Cour de conclure à l'incompatibilité du droit hongrois avec l'article 43 CE (conclusions Pöiáres Maduro présentées le 22 mai 2008). Il est donc particulièrement significatif que la Cour, loin de revenir sur la jurisprudence *Daily Mail*, ait pris soin d'en confirmer l'essentiel, tout en concédant qu'un Etat membre ne pouvait pas aller jusqu'à empêcher à une société de conserver sa personnalité morale et légale suite au transfert de son siège.

Cette position somme toute conservatrice de la Cour rend difficile l'analyse de la portée exacte de l'arrêt en matière fiscale.

D'une part, l'arrêt *Cartesio* ne porte absolument pas sur des questions fiscales. Il ne peut donc pas fournir un précédent aussi significatif que les arrêts de *Lasteyrie du Saillant et N* (CJCE, 11 mars 2004, C-9/02 ; 7 septembre 2006, C-208/00) dans lesquels la Cour déclare que "l'exit tax" des personnes physiques perçue en cas de transfert de leur résidence fiscale dans un autre Etat membre n'est pas compatible avec l'article 43 CE. Précisons que la position défendue par la Commission européenne est que "l'interprétation de la liberté d'établissement donnée par la CJCE dans l'affaire de *Lasteyrie* en ce qui concerne les modalités d'imposition à la sortie applicables à des personnes physiques a aussi des incidences directes sur les taxes à la sortie que les Etats membres appliquent aux sociétés". Elle ajoute qu'"il découle de l'arrêt de *Lasteyrie* que les contribuables qui exercent leur droit à la liberté d'établissement en émigrant vers un autre Etat membre ne sauraient être assujettis à une charge fiscale perçue plus tôt ou d'un montant supérieur que les contribuables qui continuent à résider dans le même Etat membre" (Communication de la Commission au Conseil, au Parlement européen et au Comité économique et social européen, Imposition à la sortie et nécessité de coordonner les politiques fiscales des Etats membres, 19 décembre 2006, COM (2006) 825 final, pp. 5-6).

D'autre part, le raisonnement suivi dans l'arrêt *Cartesio* pourrait tout aussi bien être étendu à la matière fiscale. A l'heure actuelle, les Etats membres n'ont toujours pas de règles harmonisées de rattachement fiscal d'une société à un Etat donné. Certains Etats appliquent un système de territorialité, alors que d'autres ont choisi un système mondial. Parmi ces derniers, l'harmonisation n'est pas non plus assurée en ce qui concerne la définition de la résidence fiscale. La même disparité se retrouve en ce qui concerne les conditions auxquelles est subordonnée la neutralité fiscale du transfert de siège à l'étranger. Cette disparité des législations internes n'est que faiblement contrebalancée par l'existence d'une directive fiscale relative aux fusions transfrontalières, car les dispositions contenues dans cette directive ne concernent que les transferts de siège statutaire des Sociétés Européennes (SE) et des Sociétés Coopératives Européennes (SCE). Le raisonnement suivi dans l'arrêt *Cartesio* pourrait donc conduire la Cour à estimer que les Etats membres sont libres de déterminer dans quelles conditions une société soumise à leur législation fiscale perd sa qualité de contribuable à l'occasion d'un transfert de siège à l'étranger.

Si telle devait être la portée de l'arrêt *Cartesio*, cela mettrait un terme à la question de savoir si les Etats membres peuvent exiger d'une société qui transfère son siège à l'étranger qu'elle conserve un établissement stable dans son Etat d'origine afin de pouvoir bénéficier de la neutralité fiscale.

Alors qu'une telle condition était discutable au regard de l'arrêt *de Lasteyrie du Saillant*, elle pourrait se trouver justifiée par à l'arrêt *Cartesio*.

Reste à savoir dans quelle mesure l'arrêt *Cartesio* pourrait être interprété de manière plus conforme à l'esprit du droit communautaire, notamment des libertés fondamentales. Selon cet arrêt, un Etat membre ne peut empêcher à une société d'être soumise à la législation d'un autre Etat membre (pour autant que cet Etat le permette) en exigeant la dissolution ou la liquidation de cette société. Mais d'un point de vue fiscal, le problème ne se présente pas ainsi : même si l'Etat membre de départ prévoit une exit tax, il ne peut empêcher la société concernée de relever pour l'avenir de la sphère de compétence fiscale d'un autre Etat. Néanmoins, l'arrêt *Cartesio* pourrait être interprété comme empêchant l'Etat membre de départ de dissuader une société de transférer son siège dans un autre Etat membre lorsque ce transfert est autorisé par les deux Etats.

L'ambiguïté de l'arrêt *Cartesio* est telle qu'il est impossible aujourd'hui de déterminer quelle serait la réponse de la Cour aux questions fiscales posées

par un transfert de siège. Il nous semble toutefois que la décision *Lasteyrie* ne devrait pas être affectée par l'arrêt *Cartesio* et devrait permettre, si l'on considère qu'elle est transposable aux sociétés, d'échapper à toute exit tax en cas de transfert de siège dans un autre Etat membre.

1. Allemagne

Une société soumise au droit national peut-elle transférer son siège à l'étranger et rester régie par ce même droit ?

Sur le fondement de la "Loi allemande visant à moderniser le droit des sociétés à responsabilité limitée et de lutter contre les abus", une société allemande à responsabilité limitée régie par la loi allemande peut, depuis le 1^{er} novembre 2008, transférer séparément son siège administratif à l'étranger (et pas seulement dans un autre Etat de l'Union Européenne) tout en maintenant son siège enregistré en Allemagne. Cette solution est antérieure à l'arrêt *Cartesio*.

A l'inverse, le transfert à l'étranger du siège administratif d'une société de personnes allemande est actuellement interdit. L'arrêt *Cartesio* empêche que soit utilement contestée, sur le fondement de la liberté d'établissement, la liquidation obligatoire de la société de personnes allemande qui transfère son siège à l'étranger. La situation ne sera différente que dans l'hypothèse où, en même temps que le transfert du siège administratif de la société de personnes allemande, la société s'inscrit au registre du commerce de l'Etat dans lequel elle transfère son siège, auquel cas les principes de l'arrêt *Cartesio* fondés sur l'article 48 du Traité s'appliqueront.

Le transfert de siège à l'étranger rend-il exigible une "exit tax" ? Si oui, cette imposition peut-elle être évitée ?

Le législateur allemand reste à la traîne en matière de fiscalité par rapport aux exigences du droit communautaire. Il est vrai que la directive fusion ne contient actuellement que des dispositions relatives à la neutralité fiscale du transfert transfrontalier du siège social des SE et SCE. Si on suit le jugement *Cartesio*, il y a un besoin urgent d'étendre ces dispositions aux autres formes de sociétés nationales qui sont régies par l'article 48 du Traité de la communauté européenne.

Mais pour cela il est nécessaire que la Commission modifie en ce sens la directive fusion aussi vite que possible, comme elle l'avait fait après l'adoption

du règlement SE (voir la directive 2005/19 du 17 février 2005).

Dans la mesure où le droit fiscal ne permet pas un transfert fiscalement neutre du siège social, tout en conservant son "identité", une société devra se fonder sur l'application des libertés fondamentales pour éviter l'imposition de ses plus-values latentes lors d'un transfert de siège à l'étranger, dans l'attente d'une solution communautaire découlant de la modification susvisée de la directive fusion, et ce même dans le cas où l'actif de la société transférée n'est pas affecté à un établissement stable dans l'Etat d'origine. Des procédures contre la violation du Traité ont déjà été engagées sur ce thème par la Commission à l'encontre de la Suède, du Portugal et de l'Espagne.

L'exigibilité d'une taxe sur la liquidation d'une entreprise qui transfère son siège social dans un autre Etat de l'Union Européenne est d'ors et déjà interdite, sur le fondement du droit civil, par la jurisprudence allemande (voir l'arrêt de la Cour d'appel bavaroise daté du 7 mai 1992, 3Z-BR-14/92, DB 1992, 1400).

Gerd Seeliger

CMS Hasche Sigle
gerd.seeliger@cms-hs.com

2. Autriche

Une société soumise au droit national peut-elle transférer son siège à l'étranger et rester régie par ce même droit ?

Il n'est pas permis pour une société soumise à la loi autrichienne de transférer son siège à l'étranger tout en continuant à être régie par la loi autrichienne. Un tel transfert entraîne la liquidation et la dissolution de l'entité autrichienne, et sa reconstitution sous la loi de l'Etat où la nouvelle entité s'établit. Ainsi la société autrichienne cesse d'exister et une nouvelle société doit être créée dans l'autre Etat.

Le transfert de siège à l'étranger rend-il exigible une "exit tax" ?

Du fait de la liquidation et de la dissolution de la société autrichienne, les plus-values latentes de l'entreprise sont constatées et assujetties à l'impôt sur les sociétés au taux de 25%.

Si oui, cette imposition peut-elle être évitée ?

Le paiement de l'exit tax pourra seulement être évité par la réalisation d'une fusion transfrontalière de la société autrichienne avec une société de l'Union Européenne l'absorbant. Une telle fusion transfrontalière peut être fiscalement neutre à condition que le droit d'imposer autrichien sur les plus-values latentes soit conservé, via un établissement stable en Autriche. Mais une fusion n'a pas les effets d'un transfert de siège car l'entité autrichienne cesse d'exister.

Johannes Reich-Rohrwig

CMS Reich-Rohrwig Hainz
johannes.reich-rohrwig@cms-rrh.com

Sibylle Novak

CMS Reich-Rohrwig Hainz
sibylle.novak@cms-rrh.com

3. Belgique

Une société soumise au droit national peut-elle transférer son siège à l'étranger et rester régie par ce même droit ?

Du point de vue belge, le transfert d'une personne morale d'un Etat vers un autre ne peut s'opérer, avec maintien de la personnalité juridique, qu'aux conditions auxquelles le permet le droit de ces Etats.

En cas de transfert, le droit belge ne pourra continuer à régir la société ayant quitté la Belgique pour un autre Etat. Il est explicitement prévu que, dans un tel cas, la personne morale est régie par le droit de l'Etat d'accueil à compter du transfert.

Le transfert de siège à l'étranger rend-il exigible une "exit tax" ? Si oui, cette imposition peut-elle être évitée ?

Le transfert du siège d'une société de Belgique vers un autre Etat sera assimilé à une liquidation. Il en résultera dès lors une imposition immédiate de l'ensemble des latences fiscales.

Il pourra être fait échec à cette imposition dans l'hypothèse où les éléments sur lesquels portent ces latences fiscales demeurent investis au sein d'un établissement de la société (devenue) étrangère en Belgique.

Olivier Querinjean

CMS DeBacker
olivier.querinjean@cms-db.com

4. Bulgarie

Une société soumise au droit national peut-elle transférer son siège à l'étranger et rester régie par ce même droit ?

Les sociétés bulgares ne peuvent pas transférer leur siège dans un autre État membre de l'UE sans perdre leur qualité d'entité régie par le droit bulgare. La société bulgare doit donc d'abord être dissoute et liquidée en Bulgarie, puis créée dans l'État membre de destination et selon les règles légales applicables dans ce second Etat.

Le transfert de siège à l'étranger rend-il exigible une "exit tax" ?

La législation fiscale bulgare ne prévoit pas d'exit tax. Comme mentionné ci-dessus, la délocalisation de siège de la société en dehors de la Bulgarie n'est possible que sous réserve de la dissolution et de la liquidation de la société. Les sociétés en liquidation sont soumises à l'impôt sur les sociétés au taux normal de 10%. Lors de la liquidation, tous les actifs sont réputés être cédés au prix de marché.

Si oui, cette imposition peut-elle être évitée ?

En général, aucun impôt n'est dû lors de la dissolution d'une société qui est fusionnée avec une société dans un autre État membre de l'UE. Cette fusion sera fiscalement neutre aussi longtemps que les actifs restent imposables en Bulgarie. Ce sera le cas de biens inscrits au bilan d'un établissement stable préexistant ou créé à l'occasion du transfert.

Gentscho Pavlov

CMS Reich-Rohrwig Hainz
gentscho.pavlov @ cms-rrh.com

Valentin Savov

CMS Reich-Rohrwig Hainz
valentin.savov @ cms-rrh.com

5. Espagne

Une société soumise au droit national peut-elle transférer son siège à l'étranger et rester régie par ce même droit ?

C'est en principe impossible en application de l'article 26 de la loi sur l'impôt sur les sociétés selon lequel il est mis fin à l'exercice fiscal d'une

société résidente d'Espagne lorsqu'elle transfère sa résidence à l'étranger.

L'article 8 de cette loi prévoit cependant que les entités qui respectent l'une des conditions suivantes sont réputées résider en Espagne :

- " a) l'entité a été constituée conformément au droit espagnol.
- b) son siège statutaire est situé en Espagne.
- c) son siège de direction effective est situé en Espagne.

Pour l'application de cette disposition, une entité est réputée avoir son siège de direction effective en Espagne lorsque la gestion et le contrôle de l'ensemble de ses activités sont effectués en Espagne".

Bien que ces deux dispositions puissent sembler contradictoires, il nous semble qu'une société pourrait déplacer son siège statutaire à l'étranger tout en conservant son siège de direction effective en Espagne. Dans ce cas, l'entité resterait selon nous un contribuable soumis à la loi fiscale espagnole.

Le transfert de siège à l'étranger rend-il exigible une "exit tax" ?

La société qui cesse d'être établie en Espagne et qui devient résidente d'un autre Etat est imposée comme dans le cas d'une liquidation.

Si oui, cette imposition peut-elle être évitée ?

L'exit tax n'est pas appliquée lorsque la société est transformée en société européenne ou en société coopérative européenne puisque, depuis le 1^{er} janvier 2006, déplacer le siège social de ces sociétés dans l'UE est fiscalement neutre. De même, aucune imposition ne sera exigée si le transfert bénéficie du régime spécial des restructurations et si les biens et droits situés en Espagne demeurent à l'actif d'un établissement stable situé en Espagne.

Beatriz García-Renedo

CMS Albiñana & Suárez de Lezo
bgarcia@cms-asl.com

6. France

Une société soumise au droit national peut-elle transférer son siège à l'étranger et rester régie par ce même droit ?

Non, une société soumise à la loi française qui déplace son siège à l'étranger n'est plus soumise au droit français.

Le transfert de siège à l'étranger rend-il exigible une "exit tax" ? Si oui, cette imposition peut-elle être évitée ?

Il n'y a pas à proprement parler d'exit tax, mais le transfert à l'étranger du siège d'une société entraîne en principe l'exigibilité des impôts dus en cas de dissolution (impôt sur les profits de liquidation, y compris les plus-values latentes). Cette imposition est évitée lorsque le transfert se fait dans un autre Etat membre, à condition que la société conserve ou crée sur le territoire français un établissement stable soumis à l'IS au bilan duquel sont inscrits les actifs affectés à l'exploitation française et, s'il s'agit d'une société holding, les titres des filiales du groupe.

Une autre exception, aujourd'hui purement théorique, est aussi inscrite dans la loi. Elle permet aux sociétés par actions de changer de nationalité sans imposition immédiate lorsque ce changement et le transfert du siège social à l'étranger sont décidés par une assemblée générale extraordinaire. Mais il faut dans ce cas que le pays d'accueil ait conclu avec la France une convention permettant à la société d'acquérir la nationalité du pays où elle transfère son siège tout en conservant sa personnalité juridique. Cette condition est aujourd'hui impossible à satisfaire car aucune convention de ce type n'a encore été signée par la France.

Emmanuelle Féna-Lagueny

CMS Bureau Francis Lefebvre
emmanuelle.fena-lagueny@cms-bfl.com

7. Hongrie

Bien qu'étant l'une des rares affaires hongroises portée devant la CJCE, et qu'elle ait été attendue avec impatience par l'ensemble des juristes de l'Union européenne, la portée exacte de cet arrêt échappe encore à de nombreux praticiens de droit hongrois. La raison en est que, sur les quatre questions posées par la Cour hongroise, seule la quatrième est pertinente au regard du droit des

sociétés ou du droit fiscal. Les trois premières concernent des problématiques de nature clairement procédurale sur le fonctionnement en Hongrie de l'article 234 du Traité instituant la Communauté européenne (relatif aux questions préjudicielles). Evidemment, nous nous intéresserons uniquement à la quatrième question concernant la possibilité pour une société hongroise de transférer son siège dans un autre Etat membre, tout en restant régie par la loi hongroise.

Comme indiqué dans l'arrêt, seules les sociétés dont le siège est établi en Hongrie peuvent être régies par la loi hongroise. Cette règle est connue sous le nom de "la théorie du siège réel", bien que nous doutions qu'une quelconque justification théorique n'ait jamais été fournie en la matière. Il est en revanche désormais certain que cette pierre angulaire du droit des sociétés hongrois ne porte pas atteinte à la liberté d'établissement reconnue par le droit européen.

Actuellement, les paragraphes 111 et 112 de la décision Cartesio font beaucoup de bruit et posent un certain nombre de difficultés aux juristes hongrois. Le problème principal est celui, assez théorique, du transfert de siège d'une société depuis son Etat de constitution (la Hongrie) et de sa transformation en une société régie par le droit de l'Etat d'arrivée (le pays dans lequel le nouveau siège est situé). Dans la décision de la CJCE, il est indiqué que, dans de telles situations, l'Etat d'origine n'a pas le droit d'empêcher une "conversion" (en requérant la liquidation de la société) et doit permettre à la société de continuer à exister en étant régie par les lois de l'Etat d'accueil. Le problème est, qu'à moins qu'il ne s'agisse d'une société européenne ou d'une société coopérative européenne, le droit des sociétés hongrois actuel n'est pas vraiment prêt à faire face à une telle situation, c'est-à-dire faire simplement échapper une société du champ d'application de la loi hongroise, ou reconnaître sa suppression du registre concerné hongrois du fait de sa transformation en une société gouvernée par une législation européenne différente. En pratique, la dissolution de la société sera le plus probablement requise.

En ce qui concerne l'impact de Cartesio sur le droit fiscal hongrois, le tableau est loin d'être clair. Ainsi, la plus grande prudence s'impose quant aux implications fiscales de cette affaire. L'affaire Cartesio semble moins significative de ce point de vue que l'affaire "N", ou l'affaire "Lasteyrie". Des questions se posent néanmoins. Le régime fiscal hongrois semble être en avance sur le droit des sociétés hongrois car il traite explicitement la situation d'une société hongroise qui transfère son siège hors de Hongrie ou qui échappe, pour une

raison quelconque, au champ d'application de l'impôt sur les sociétés hongrois. Les deux situations sont regardées, en ce qui concerne l'impôt, comme une dissolution pure et simple (hormis le cas des sociétés européennes et des sociétés coopératives européennes). Comme nous l'avons vu, au regard de la loi hongroise, il est difficile de savoir si un transfert de siège sans dissolution est envisageable. Donc, alors qu'il n'y a pas expressément d'exit tax en vigueur en Hongrie, les effets d'un transfert de siège seront très similaires à une liquidation- dissolution. Ceci impliquera, entre autres, l'imposition des plus-values latentes (différence entre la valeur vénale et la valeur comptable des actifs de l'entreprise). Mais échapper au champ d'application de l'impôt sur les sociétés hongrois (par le transfert de la résidence fiscale), n'aboutira cependant pas nécessairement à l'imposition immédiate de toutes les plus-values latentes.

Ces effets indésirables ne peuvent pas facilement être évités. Lorsqu'une société qui, ayant son siège hors de Hongrie mais son lieu (effectif) de management en Hongrie déplace ce dernier hors de Hongrie, une solution sera de maintenir dans cet Etat un établissement stable. Dans ce cas, la société ne pourra pas être considérée comme échappant au champ d'application de l'impôt sur les sociétés hongrois, et l'assujettissement immédiat à l'impôt de certaines plus-values sera évité.

Eszter Kalman

Ormai és Társai CMS Cameron McKenna LLP
eszter.kalman@cms-cmck.com

Tamas Feher

Ormai és Társai CMS Cameron McKenna LLP
tamas.feher@cms-cmck.com

8. Italie

Une société soumise au droit national peut-elle transférer son siège à l'étranger et rester régie par ce même droit ?

Une société créée selon les règles du droit civil italien peut transférer son siège vers un autre Etat membre et continuer d'être régie par le droit italien.

Le transfert de siège à l'étranger rend-il exigible une "exit tax" ?

Le transfert à l'étranger du siège (légal et administratif) d'une société n'implique pas

nécessairement que la société cesse d'être fiscalement résidente italienne. En effet, une société continuera d'être fiscalement résidente en Italie si son activité principale et substantielle est exercée en Italie. Cette norme interne est le reflet des observations faites par l'Italie sur la notion de "lieu effectif de gestion" contenue dans le paragraphe 25 du commentaire de l'article 4 du modèle de convention de l'OCDE.

En revanche, le transfert à l'étranger de la résidence fiscale de la société – entreprise qui n'a plus, en Italie, ni son siège légal et administratif, ni son activité principale et substantielle – donne lieu à imposition car le transfert est alors regardé comme la cession, à la valeur du marché, des actifs de l'entreprise.

De ce fait, toutes les plus-values latentes sur les actifs de la société au moment du transfert sont soumises à l'impôt sur les sociétés italien. Les plus-values latentes des établissements stables étrangers sont aussi considérées comme réalisées, à la valeur de marché.

Les mêmes règles s'appliquent en cas de transfert à l'étranger d'actifs d'un établissement stable italien.

Si oui, cette imposition peut-elle être évitée ?

L'impôt n'est pas dû lorsque les actifs de l'entreprise restent inscrits au bilan d'un établissement stable italien.

A cet effet, les plus-values en report et les provisions existantes dans le dernier bilan précédant le transfert doivent être reprises au bilan de l'établissement stable en Italie.

Les déficits réalisés par la société, au cours de l'exercice fiscal précédant celui du transfert de la résidence fiscale à l'étranger, peuvent normalement réduire les revenus taxables de l'établissement stable italien.

Carlo Romano

CMS Adonnino Ascoli & Cavasola Scamoni
carlo.romano@cms-aacs.com

9. Pays-Bas

Une société soumise au droit national peut-elle transférer son siège à l'étranger et rester régie par ce même droit ?

Une société de droit néerlandais n'est pas autorisée à transférer son siège statutaire dans un

autre Etat. La loi néerlandaise permet toutefois à une société de transférer son siège de direction effective à l'étranger

Une société constituée conformément au droit néerlandais qui déplace son siège de direction effective en dehors des Pays-Bas demeure soumise au droit fiscal néerlandais (éventuellement dans les conditions prévues par les conventions fiscales applicables).

Le transfert de siège à l'étranger rend-il exigible une "exit tax" ? Si oui, cette imposition peut-elle être évitée ?

Si le siège de direction effective est transféré à l'étranger, une exit tax frappe toutes les plus values latentes. Cette exit tax pourra être évitée si les actifs sont portés au bilan d'un établissement stable néerlandais.

Jochem de Koning

CMS Derks Star Busmann
jochem.dekoning@cms-dsb.com

10. Pologne

Une société soumise au droit national peut-elle transférer son siège à l'étranger et rester régie par ce même droit ?

Une société de droit polonais ne peut pas transférer son siège dans un autre Etat de l'Union européenne et rester régie par le droit polonais. La société qui souhaite un tel transfert doit être dissoute ou liquidée.

Le transfert de siège à l'étranger rend-il exigible une "exit tax" ? Si oui, cette imposition peut-elle être évitée ?

Il n'existe pas d'exit tax en Pologne.

Arkadiusz Michaliszyn

CMS Cameron McKenna LLP
arkadiusz.michaliszyn@cms-cmck.com

11. Royaume Uni

Une société soumise au droit national peut-elle transférer son siège à l'étranger et rester régie par ce même droit ?

Oui. En droit international privé britannique, le droit des sociétés applicable à la constitution, au fonctionnement et à la dissolution d'une société est celui de l'Etat de sa constitution.

Par conséquent, une société qui transfère son siège conservera son statut de société de droit britannique, sans modification du droit applicable.

Le transfert de siège à l'étranger rend-il exigible une "exit tax" ?

L'article 185 de la loi de 1992 régissant l'imposition des plus values prévoit qu'une société qui cesse d'être résidente au Royaume-Uni est réputée avoir cédé ses actifs, qui sont alors évalués à leur valeur vénale (à l'exception de ceux restés affectés à un établissement stable situé au Royaume-Uni) et est alors imposée sur les plus values latentes.

La société a l'obligation de notifier à l'Administration son intention de quitter le Royaume Uni et doit convenir avec elle des modalités de paiement de ses dettes fiscales.

Si oui, cette imposition peut-elle être évitée ?

L'exit tax ne frappe pas les actifs qui demeurent affectés à un établissement stable situé au Royaume-Uni. La société commerciale ou la filiale d'un groupe commercial qui détient une participation substantielle (10% ou plus du capital) dans une autre société commerciale pourra être exonérée d'exit tax si elle remplit certaines conditions (les actions ont été détenues de manière continue pendant au moins 12 mois au cours des deux années précédant la supposée cession).

En outre, un report d'imposition peut être accordé lorsque la société qui transfère son siège est contrôlée par une société mère résidente britannique qui reste résidente britannique. Ainsi, il n'y a pas d'exit tax lorsque la mère conserve sa participation pendant 6 ans après que la filiale ait quitté le Royaume-Uni, à moins que la filiale ne soit plus détenue à 75% par la société mère ou

que la société mère cesse d'être résidente britannique. La société qui transfère son siège et la société mère doivent opter pour ce régime. La société mère devra s'acquitter du paiement de l'exit tax dans l'hypothèse où il serait mis fin à ce report.

Mike Boutell

CMS Cameron McKenna LLP
mike.boutell@cms-cmck.com



Allemagne

Impôt sur les sociétés

1. Pertes subies à l'étranger

La loi allemande empêchait, jusqu'en 2009, l'imputation des pertes subies à l'étranger sur les revenus imposables allemands.

À la suite de l'arrêt de la CJCE "Rewe Zentralfinanzam" du 29 mars 2007 qui a condamné la non déduction de provisions afférentes à des participations dans des filiales établies dans d'autres États membres, et suite à la demande, faite à l'Allemagne par la Commission européenne, le 18 octobre 2007, de rendre conforme au droit communautaire les règles relatives à l'impôt sur le revenu, l'Allemagne a décidé, par la "Jahressteuergesetz 2009" (loi de finances pour 2009) d'admettre la déduction en Allemagne des pertes constatées dans les États de l'Union européenne et de l'AELE (à l'exception du Liechtenstein). Il est ainsi mis fin à la restriction de la déductibilité fiscale des pertes étrangères en Allemagne.

2. Les investissements immobiliers en Allemagne par des entreprises étrangères

Les entités qui ont investi dans l'immobilier allemand pourraient être considérablement affectés par une modification de la loi introduite par la "Jahressteuergesetz 2009", selon laquelle non seulement la vente mais aussi les revenus locatifs constatés en Allemagne par des sociétés étrangères sont qualifiés de revenus commerciaux, même en l'absence d'établissement stable ou de représentant en Allemagne. L'application de la comptabilité et des taux d'amortissement commerciaux vont entraîner d'importantes conséquences financières.

3. Réglementations applicables aux étrangers qui sont soumis à une obligation fiscale limitée en Allemagne

La Loi sur l'impôt sur le revenu allemand comprend une disposition particulière pour les étrangers qui sont soumis à une obligation fiscale limitée en Allemagne. Cette règle (§ 49 de la Loi sur l'impôt sur le revenu allemand) a été complètement réécrite par la "Jahressteuergesetz 2009". Voici les modifications qui, selon nous, auront en pratique les conséquences les plus significatives:

‘ Réforme fiscale 2009 :
imputation des pertes
constatées à l'étranger et
investissements
immobiliers en Allemagne
par des entreprises
étrangères

- il sera désormais possible de déduire du revenu imposable le "Werbungskostenpauschbetrag" (somme forfaitaire correspondant aux frais supposés être en rapport avec le revenu imposable), et le "Altersentlastungsbetrag" (réduction d'impôt accordée à toutes les personnes âgées d'au moins 60 ou 65 ans);

- jusqu'en 2009, les étrangers étaient soumis en Allemagne à un taux minimal d'imposition sur le revenu de 25%. Cette règle est supprimée et les étrangers, qu'ils soient soumis à une imposition limitée ou illimitée paieront l'impôt au taux normal;

- les salaires, les revenus de placement ou tous autres de revenus reçus de personnes étrangères sont soumis à un impôt forfaitaire. Cette règle comportera à l'avenir plus d'exceptions qu'aujourd'hui. Ainsi, un moindre taux d'imposition s'appliquera si le contribuable est en mesure de prouver que certaines dépenses liées au revenu ont été engagées.

4. Prestations réalisées par des non-résidents

L'impôt sur le revenu sur, en particulier, les prestations artistiques, sportives, de divertissement ou les prestations comparables réalisées en Allemagne par des non-résidents prend la forme d'une retenue à la source au taux forfaitaire de 20%. Ce taux est ramené à 15% à partir de 2009.

Des doutes ont été émis sur la conformité de cette disposition avec le droit communautaire, au vu, en particulier, de la directive sur l'assistance mutuelle applicable depuis le 1er juillet 2002. Mais la Cour fédérale allemande a jugé, en novembre 2007, que la disposition allemande est conforme à la loi européenne car, jusqu'à présent, les réglementations des différents Etats européens ne garantissent pas que le pays dans lequel résident ces prestataires soumette effectivement à l'impôt ces prestations.

Impôt sur les successions

Comme précisé dans le précédent CMS Tax Connect, l'Allemagne a mis en place une nouvelle réglementation relative à l'impôt sur les successions, qui est entrée en vigueur le 1er janvier 2009. L'un des éléments clés de cette réforme est le traitement préférentiel réservé aux successions

portant sur des actifs d'entreprise. Etant donné qu'en Allemagne l'impôt sur les successions s'applique si le défunt ou si les héritiers vivent en Allemagne, cette réforme peut potentiellement affecter des non-résidents. Nous décrivons en conséquence les deux options possibles relatives à ce traitement préférentiel :

Option 1: Les héritiers poursuivent l'activité de l'entreprise transmise pendant au moins sept ans. Ils sont alors exonérés d'impôt à hauteur de 85% de la valeur de marché de l'actif de l'entreprise à condition que le montant total des salaires versés aux employés au cours de cette période ne s'avère pas inférieur à 650% de la moyenne des salaires annuels versés aux employés au cours des cinq années d'imposition ayant couru avant la succession, et que les actifs qui ne sont pas nécessaires à l'activité ne représentent pas plus de 50% du montant total de l'actif.

Option 2: Les héritiers poursuivent l'activité de l'entreprise transmise pendant au moins dix ans. L'exonération sera alors de 100% de la valeur vénale de l'actif de l'entreprise à condition que le montant total des salaires versés aux salariés au cours de cette période ne soit pas inférieur à 1000% de la moyenne des salaires annuels versés aux employés au cours des cinq années d'imposition antérieures à la succession et que les actifs qui ne sont pas nécessaires à l'activité n'excèdent pas 10% du montant total de l'actif.

Ce traitement préférentiel est applicable à des actifs détenus par des individus ou par des sociétés de personnes, lorsque la participation dans la société ou l'entreprise agricole excède 25%.

Nous ne pouvons, au vu de la complexité des règles ainsi exposées, que vous recommander de vous faire assister pour tout schéma d'organisation ou d'optimisation de succession.

Gerd Seeliger
CMS Hasche Sigle
gerd.seeliger@cms-hs.com



Autriche

Impôt sur les sociétés

Réforme fiscale 2009

Le gouvernement autrichien a récemment présenté un projet de réforme fiscale, qui prendra effet rétroactivement à compter du 1er janvier 2009. Cette réforme a pour objet de relancer l'économie, et comprend des mesures d'allégement fiscal pour les entreprises, les personnes physiques et les familles. Le coût total de ce plan est estimé à 6 milliards d'euros.

1. Incitations à l'investissement

Afin d'encourager les investissements en 2009 et 2010, un amortissement représentant 30% des frais d'acquisition sera autorisé pour certains investissements réalisés au cours de ces années. Cette mesure favorable est réservée aux investissements dans des biens amortissables, et est expressément refusée lorsque l'investissement porte sur des actifs incorporels, des bâtiments, des voitures, des avions et des biens d'occasion. Les sociétés comme les entrepreneurs individuels peuvent bénéficier de cet amortissement exceptionnel, qui viendra directement réduire le bénéfice imposable.

2. Réduction du taux de l'impôt sur le revenu

Les taux de l'impôt sur le revenu applicables aux particuliers seront réduits avec effet rétroactif au 1er janvier 2009. Toutefois, la réduction sera modérée et ne pourra excéder 1 350 € de réduction d'impôt par an pour les contribuables aux revenus les plus élevés.

3. Abattement fiscal sur les bénéfices

Les entrepreneurs individuels bénéficieront d'une nouvelle réduction d'impôt, représentant 13% du bénéfice annuel (Gewinnfreibetrag) et qui sera accordée à compter de 2010. Une franchise de 3 900 € sera accordée dans tous les cas. A cela, s'ajoutera une exonération portant sur un montant maximum de 96 100 € du bénéfice annuel, à condition qu'un investissement d'un montant équivalent soit réalisé dans un actif amortissable sur au moins quatre ans ou dans certains titres.

‘ Réforme fiscale 2009 ’

La nouvelle déduction fiscale représentera un avantage fiscal considérable pour les entrepreneurs individuels. Mais il faut noter qu'elle ne s'applique pas aux sociétés.

4. Mesures favorables accordées aux familles

La réforme fiscale prévoit un certain nombre de mesures favorables aux familles, en particulier la déduction des frais de garde des enfants et l'augmentation des allocations familiales.

Johannes Reich-Rohrwig

CMS Reich-Rohrwig Hainz
johannes.reich-rohrwig@cms-rrh.com

Sibylle Novak

CMS Reich-Rohrwig Hainz
sibylle.novak@cms-rrh.com



Belgique

Impôt sur les sociétés

La Directive européenne "mère-filiale" du 23 juillet 1990 vise à supprimer toute double imposition des dividendes distribués entre une société filiale établie dans un Etat membre de l'Union européenne et une société mère établie dans un autre Etat membre de l'Union.

Afin de réaliser cet objectif, l'Etat membre de la filiale devrait s'abstenir de toute retenue à la source sur les dividendes que la filiale distribue et l'Etat membre de la société mère devrait, quant à lui, s'abstenir de toute perception d'impôt sur les dividendes que recueille cette société mère.

Dans ce cadre, l'Etat membre de la société mère a le choix entre deux méthodes :

- la méthode de l'exonération par laquelle les dividendes ne sont pas taxés dans le chef de la société bénéficiaire ;

- la méthode de l'imputation par laquelle l'impôt que la filiale a acquitté sur les dividendes concernés est imputé sur l'impôt dû par la société mère.

La Belgique a opté pour la méthode de l'exonération sans pour autant atteindre le résultat fixé par la Directive "mère-filiale" !

Ainsi, les dividendes perçus par une société belge sont en principe exonérés à 95%, au titre de revenus définitivement taxés, pour autant que les conditions suivantes soient respectées :

- La société bénéficiaire doit détenir une participation représentant au moins soit 10% du capital de la société distributrice, soit une valeur d'investissement de 1,2 millions d'euros ;

- Cette participation doit être détenue depuis au moins un an (si tel n'est pas encore le cas, un engagement de détention couvrant la même période doit être souscrit) ;

- La participation détenue par la société bénéficiaire doit être comptabilisée à son niveau sous la rubrique des immobilisations financières (vs. les placements de trésorerie) ;

- La société distributrice doit être assujettie à un régime fiscal normal (équivalent à l'impôt belge sur les sociétés).

Cependant, cette exonération ne sera effective que pour autant que la base imposable de la société bénéficiaire soit suffisante pour absorber la déduction des revenus définitivement taxés (soit 95% des dividendes perçus). En effet, la détermination de la base imposable d'une société belge résulte de diverses étapes successives ; ainsi, dans un premier

Exonération des dividendes reçus d'une société belge

temps, l'ensemble des revenus (y compris les dividendes) de la société sont cumulés avant, dans un deuxième temps, de procéder à l'exonération de ces mêmes dividendes par déduction des revenus définitivement taxés (soit 95% du montant des dividendes) dans la mesure où la société présente un solde positif (bénéfice net).

En cas d'insuffisance de ce bénéfice net, la déduction est limitée au montant de ce bénéfice et, en l'absence de bénéfice, la déduction des revenus définitivement taxés est intégralement et définitivement perdue. Une situation de double imposition économique se révèle ainsi lorsque, et dans la mesure où, les dividendes déductibles sont supérieurs au bénéfice imposable avant déduction des revenus définitivement taxés.

C'est dans ce cadre que la Cour de justice des Communautés européennes a été amenée à se prononcer récemment (cf. arrêt 12 février 2009, Cobelfret, C-138/07) quant à la conformité du régime belge par rapport aux dispositions de la Directive européenne "mère-filiale".

La Cour conclut logiquement à l'incompatibilité du régime belge des revenus définitivement taxés avec la Directive "mère-filiale".

Il appartient donc à présent aux sociétés mères belges de vérifier si elles sont ou non en situation de se prévaloir d'anciens excédents de revenus définitivement taxés qui n'auraient pu être imputés en raison de cette absence de base imposable positive. Elles pourront en principe demander la correction des impositions établies ces cinq dernières années.

Olivier Querinjean

CMS DeBacker

olivier.querinjean@cms-db.com



Bulgarie

Impôt sur les sociétés

1. Exonérations fiscales

Le ministère des Finances a suspendu l'application de l'exonération d'impôt sur les sociétés accordée en principe pour cinq ans aux entreprises qui investissent dans, en particulier, l'agriculture, la production industrielle, l'industrie de haute technologie et les infrastructures. L'incitation fiscale ne redeviendra effective qu'après son approbation par la Commission européenne, conformément à la réglementation sur les aides d'État figurant dans le traité CE.

2. Nouveautés fiscales

Le régime fiscal bulgare a récemment connu de nombreuses modifications. La plupart de ces réformes ont été adoptées suite à des plaintes de la Commission européenne contre la Bulgarie, sur le fondement de la discrimination.

A compter du 1er janvier 2009, la Bulgarie n'exige plus un niveau minimal de participation ni un délai de détention minimal pour exonérer de retenue à la source les dividendes versés par les filiales bulgares à leurs parents résidents de l'UE. Ainsi les dividendes distribués par une filiale bulgare à sa société mère résidente de l'UE, de l'EEE/AELE sont totalement exonérés de retenue à la source.

La plus récente des procédures d'infraction contre la Bulgarie concerne:

- le traitement discriminatoire des intérêts et des primes sur les obligations aussi bien gouvernementales, municipales que d'entreprises. En effet, lorsque ces intérêts proviennent de l'UE ou de l'EEE /AELE, ils sont soumis à un impôt auquel échappent les intérêts des obligations émises par le gouvernement, les municipalités ou les entreprises bulgares;

- l'imposition sur une base brute des revenus des non-résidents qu'il s'agisse d'intérêts, de redevances, de revenus locatifs et autres revenus immobiliers etc, alors que ces mêmes revenus distribués à un résident bulgare sont imposés sur une base nette.

Il semble, au vu des décisions récentes, que le gouvernement bulgare tiendra compte de ces procédures pour étendre aux non-résidents l'exonération sur les obligations et limiter l'imposition des non-résidents aux revenus nets.

La Bulgarie met fin à de nombreuses discriminations fiscales

Depuis 2009, les plus-values réalisées sur les marchés boursiers réglementés de l'UE, l'EEE/AELE, ainsi que les intérêts sur les dépôts bancaires dans l'UE et l'EEE/AELE, sont exonérés.

3. Conventions fiscales

Les conventions fiscales avec les Etats-Unis, les Émirats arabes unis, la Jordanie, l'Azerbaïdjan et l'Estonie sont entrées en vigueur le 1er janvier 2009. Le nombre de conventions fiscales signées par la Bulgarie est d'environ 70.

La Bulgarie et l'Autriche ont signé une nouvelle convention, qui remplacera l'actuelle convention conclue entre les deux Etats en 1983. Cette convention de 1983 est une de celles qui a été le plus utilisée dans le cadre des investissements à destination ou en provenance de Bulgarie. La nouvelle convention n'est pas encore entrée en vigueur.

Gentscho Pavlov

CMS Reich-Rohrwig Hainz
gentscho.pavlov@cms-rrh.com

Valentin Savov

CMS Reich-Rohrwig Hainz
valentin.savov@cms-rrh.com



Chine

Impôt sur les sociétés

Mesures fiscales introduites en janvier 2009

Le 9 janvier 2009, la SAT (l'Administration fiscale) a promulgué les *Mesures provisoires relatives à l'administration de l'ajustement des prix* (« Mesures »), entrées en vigueur rétroactivement le 1^{er} janvier 2008 et remplaçant les Circulaires n°59 de 1998 et n°143 de 2004. Les Mesures constituent dorénavant la réglementation de base la plus détaillée et complète sur la lutte contre l'évasion fiscale et les manipulations sur les prix de transfert en Chine.

Ces Mesures régissent les prix de transfert lors de transactions entre sociétés chinoises, sociétés à participation étrangères ou sociétés offshore (dans le cas où une des sociétés du groupe est enregistrée en Chine), et également tout type d'évasion fiscale prévu par la Loi sur l'IR.

1. Déclaration des entreprises affiliées

Reprenant une Circulaire du 18 décembre 2008, les Mesures prévoient que les entreprises "résidentes chinoises" et les entreprises étrangères ayant des établissements en Chine doivent soumettre 9 formulaires (2 formulaires prévus antérieurement) sur les Transactions lors de la déclaration annuelle.

La définition des relations affiliées, prévue à l'article 9 des Mesures, est plus large que celle précédemment donnée par la Circulaire n°143. Les Mesures retiennent huit hypothèses de "relations affiliées", incluant notamment le contrôle ou la détention d'une société directe ou indirecte avec une participation de 25% ou plus. Afin d'apprécier les liens de participation indirecte, le ratio de participation entre la société mère et sa filiale indirecte est considéré comme équivalant au ratio de participation entre la société intermédiaire et la filiale indirecte, à la condition que la société mère détienne la société intermédiaire à plus de 25%.

2. Contrôle

2.1 Sélection des entreprises contrôlées

Les autorités fiscales ont le droit à tout moment de sélectionner les entreprises qui feront l'objet d'un contrôle sur les prix de transfert.

La Chine vient de publier une réglementation détaillée et exhaustive contre l'évasion fiscale et les fraudes en matière de prix de transfert

Les critères de sélection sont les suivants :

- volume important ou diversification des types de transactions avec une entreprise affiliée;
- pertes continues, pertes ou bénéfices faibles ou fluctuations de la rentabilité de l'entreprise ;
- rentabilité nettement inférieure à celle des entreprises tierces du même secteur ;
- incompatibilité des profits avec les risques supportés ;
- entreprises affiliées établies dans des paradis fiscaux ;
- défaut de déclaration de l'existence de sociétés affiliées ou absence de documentation ;
- violation du principe de pleine concurrence.

Comparé à la Circulaire n°143, les nouveaux critères mis en place par les Mesures sont plus vagues et le texte ne limite plus le nombre d'entreprises sélectionnées. Les autorités fiscales bénéficient ainsi d'un pouvoir discrétionnaire et plus large dans la sélection des entreprises.

2.2 Audit par les autorités fiscales

L'audit réalisé par le bureau fiscal consiste en une enquête détaillée sur les prix de transfert. Cet audit doit dorénavant respecter un certain délai pour permettre aux entreprises de fournir leur documentation. Par ailleurs, les Mesures permettent aux autorités fiscales de demander la communication de la documentation relative non seulement aux entreprises cibles et aux entreprises affiliées, mais également aux entreprises tierces comparables.

2.3 Ajustement du prix

L'ajustement du prix résultant d'une procédure d'audit peut porter rétroactivement sur une période maximale de 10 ans.

L'administration fiscale qui ajuste le prix de transfert, peut recourir aux méthodes suivantes de détermination du prix du marché :

- méthode du prix comparable : référence au prix généralement déterminé entre entreprises indépendantes pour des transactions identiques ou similaires ;
- méthode dite du prix de revente ("*resale minus*") : calcul de la marge réalisée sur la vente d'un produit, d'un service ou d'un incorporel identique ou similaire ;

- méthode dite du prix de revient majoré ("*cost plus*") ;
- méthode dite de la marge transactionnelle nette ("*transactional net margin*") ;
- méthode dite du profit fractionné ("*profit split*") ;

- méthode d'évaluation des profits. Bien que les Mesures ne mentionnent pas cette méthode prévue par la Loi sur l'IR, les autorités peuvent également y avoir recours, notamment lorsqu'elles estiment que la documentation est insuffisante.

Comparé à la Circulaire n°143, les Mesures sont plus précises quant au champ d'application de chaque méthode (vente, prestation de service, transfert de propriétés incorporelles, financement, etc.).

Par ailleurs, les Mesures permettent désormais aux autorités fiscales d'utiliser les informations qui ne sont pas encore tombées dans le domaine public afin d'analyser les prix de transfert.

Les Mesures prévoient en outre les principes suivants, que l'administration fiscale doit prendre en compte lors de l'ajustement du profit:

- les entreprises dont l'activité est uniquement la fabrication pour le compte d'une seule société affiliée et qui ne prennent aucun risque sur la vente des produits sont rentables par principe ;
- les autorités fiscales peuvent remettre en cause des compensations de dettes et obligations entre les parties ;
- le taux de rentabilité appliqué est supérieur à la médiane des taux des entreprises de secteurs comparables.

La période de surveillance par les autorités après un audit est étendue à 5 ans au lieu de 3 ans.

3. Accords préalables en matière de prix de transfert

Les Mesures de 2009 remplacent le *Règlement d'application sur les APA entre les entreprises affiliées* de 2004.

L'APA permet d'adopter une méthode de fixation des prix de transfert validée par les autorités, ce qui réduit les risques d'ajustement des prix de transfert.

Il faut noter qu'un APA est conclu pour une période de 3 à 5 ans (au lieu de 2 à 4 ans auparavant). Cependant, les Mesures prévoient explicitement que la conclusion d'un APA ne supprime pas le droit des autorités fiscales d'auditer les années précédant la demande de conclusion d'un APA.

Seules les entreprises qui répondent aux conditions suivantes sont habilitées à conclure des APAs :

- le montant annuel de transactions est égal ou supérieur à 40 millions de RMB ;
- l'obligation de déclaration des transactions a été respectée ; et
- les règles de préparation, conservation et communication de la documentation ont été respectées.

4. Accord de répartition des coûts

Les Mesures détaillent le régime des accords de répartition des coûts introduit par la nouvelle Loi sur l'IR. Le traitement fiscal des accords de répartition des coûts mis en place par les Mesures est similaire à celui prévu par l'OCDE.

Les accords de répartition des coûts sont applicables au développement ou à la cession de propriétés incorporelles ou encore au partage des bénéfices provenant de prestations de service. Les coûts prévus par les accords de répartition des coûts sont déductibles de l'impôt sur le revenu.

Un accord de répartition des coûts doit notamment inclure, en plus des clauses contractuelles essentielles, le calcul des bénéfices anticipés et la détermination de la répartition des coûts, une explication sur le respect du principe de pleine concurrence, la méthode de comptabilisation de chaque contractant et les règles d'adhésion ou de sortie.

L'accord de répartition des coûts doit être soumis, dans les 30 jours suivant sa conclusion, aux autorités fiscales locales qui doivent le transmettre, après vérification, à la SAT (administration fiscale) pour enregistrement final.

4.1 Principes

Les coûts prévus dans les accords de répartition des coûts doivent être raisonnables, déterminables et envisageables, et doivent être conformes à l'hypothèse d'une transaction commerciale raisonnable dans le cadre d'une exploitation normale de la société.

4.2 Développement et cession de propriétés incorporelles

Les propriétés incorporelles visées par les Mesures

incluent en principe les droits d'usage portant sur un terrain, les droits d'auteur, les brevets, les marques, la clientèle, le réseau de distribution, l'enseigne, les secrets commerciaux, le savoir-faire, les modèles et les dessins industriels.

4.3 Services

En général, les accords de répartition des coûts de services ne peuvent être prévus que pour des services d'approvisionnement d'un groupe ou de marketing et promotion d'un groupe.

4.4 Adhésion ou sortie d'un accord de répartition des coûts

Selon les Mesures, une nouvelle partie contractante doit effectuer un paiement raisonnable lors de son adhésion. Une partie sortante doit transférer les résultats dont elle a bénéficié aux autres parties contractantes en contrepartie d'une indemnité versée par les autres parties contractantes. Lors de la résiliation d'un accord, les résultats déjà existants doivent être répartis entre les parties contractantes de manière raisonnable.

5. Non déductibilité

Les paiements effectués dans les cas suivants ne sont pas déductibles :

- défaut de motif commercial raisonnable; violation du principe de pleine concurrence ;
- violation du principe de compatibilité entre coûts et bénéfices ;
- défaut de soumission ou de préparation de la documentation ;
- si le terme à courir de la société contractante est inférieur à 20 ans, durée qui est appréciée à la date de conclusion de l'accord.

6. Sanctions et pénalités

6.1 Sanctions pénales

La loi chinoise ne contient aucune disposition explicite prévoyant qu'un transfert anormal de bénéfices constitue un crime d'évasion fiscale, crime puni par des amendes pénales et éventuellement des peines d'emprisonnement pour les dirigeants, dans les cas les plus graves.

6.2 Sanctions administratives

A l'instar de la nouvelle Loi sur l'IR, les Mesures ne prévoient pas que des manipulations sur les prix de transfert ou qu'une évasion fiscale sont constitutifs d'une fraude fiscale. Par conséquent, aucune sanction administrative n'est prévue en plus du redressement éventuel effectué par les autorités fiscales.

Cependant, les autorités fiscales ont le droit de prélever sur le montant du redressement un intérêt de retard égal à l'intérêt publié par la Banque populaire de Chine pour la même période que celle du redressement, augmenté de 5%. Cependant, cet intérêt supplémentaire de 5% pourra ne pas être prélevé si l'entreprise a dûment préparé une documentation ou si l'entreprise est exemptée de cette documentation et a dûment fourni les documents requis par les autorités fiscales.

Les autres sanctions administratives prévues par les Mesures sont relativement faibles. Le défaut de soumission de la déclaration de transactions conclues entre sociétés affiliées ou le défaut de préparation de la documentation est passible d'une amende de 10 000 RMB au maximum. La soumission d'une documentation inexacte ou la soumission d'une documentation incomplète, ou encore le refus de soumission d'une documentation est passible d'une amende de 50 000 RMB.

En revanche, un contribuable qui refuse d'appliquer une décision de redressement devra payer des amendes de 50% à 500% du montant du redressement ainsi que des pénalités de 0,05% par jour de retard.

Emmanuel Meril

CMS Bureau Francis Lefebvre
emmanuel.meril@cms-bfl.com



Espagne

Impôt sur les sociétés

Déductibilité fiscale des rémunérations des membres du conseil d'administration qui sont aussi salariés

La Cour suprême espagnole a publié deux décisions le 13 novembre 2008 relatives à la déductibilité fiscale des salaires versés par les entreprises aux membres du conseil d'administration qui sont aussi salariés de l'entreprise.

La Cour suprême espagnole a jugé que le rôle de membre du conseil d'administration "absorbe" la fonction de salarié et refuse en conséquence la déductibilité des coûts salariaux afférents à ces personnes. En droit espagnol en effet, le principe et le calcul de la rémunération d'un membre du conseil d'administration doivent être inscrits dans les statuts de la société.

Ces décisions portaient en germe de nombreux redressements.

C'est pour éviter que ne soient contestée la déduction de ces salaires, que les autorités fiscales espagnoles ont publié une circulaire le 12 mars 2009 par laquelle elles reconnaissent que les rémunérations versées à des membres du conseil d'administration, qui sont également salariés de leur société, seront déductibles de l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun, chaque fois que les statuts de la société prévoient que la fonction de membre du conseil d'administration sera rémunérée. La circulaire précise que la déduction sera admise même si, contrairement aux règles fixées en matière de droit des sociétés, le montant exact de cette rémunération n'est pas établi par ces statuts.

TVA

Le nouveau régime de TVA au regard des remboursements mensuels

La loi 4/2008, approuvée par le Parlement espagnol le 23 décembre 2008, modifie les règles applicables en Espagne en matière de TVA pour permettre aux entreprises d'obtenir un remboursement mensuel de leur taxe sur la valeur ajoutée. Ce régime de remboursement mensuel ne sera toutefois qu'optionnel, le régime normal restant le remboursement annuel.

‘ Déductibilité fiscale des rémunérations des membres du conseil d'administration qui sont aussi salariés

S'agissant d'un choix personnel, il sera nécessaire d'opter expressément pour le remboursement mensuel, et de respecter en particulier les conditions suivantes :

- L'option devra être exercée en Novembre de l'année précédant celle au cours de laquelle le remboursement mensuel s'appliquera.

- L'option devra être exercée par le biais du formulaire de remboursement 036.

- La société devra être à jour de ses obligations fiscales et ne pas être placée sous le régime simplifié de TVA.

- L'option devra être demandée pour au moins une année.

Le non respect de ces conditions entraînera l'exclusion du régime du remboursement mensuel pendant une période d'au moins 3 ans.

Une fois l'option exercée, les obligations suivantes doivent être respectées :

- Les demandes de remboursement de TVA doivent être télédéclarées et

- La "comptabilité TVA" doit être télédéclarée mensuellement.

Ces obligations ont ainsi un coût, qu'il faut apprécier exactement avant toute décision d'option.

Impôt sur la fortune

La fin de l'impôt sur la fortune espagnol

Une autre modification importante a été introduite par la loi 4/2008 :

Il s'agit d'une mesure générale d'exonération portant sur 100% de l'impôt sur la fortune espagnol.

Concrètement, l'ISF espagnol cesse donc d'être dû et cette mesure s'accompagne de la fin de l'obligation de déposer une déclaration fiscale afférente à cet impôt. Cette modification s'applique rétroactivement à l'impôt dû au titre de 2008.

Beatriz García-Renedo

CMS Albiñana & Suárez de Lezo,
bgarcia@cms-asl.com



France

Impôt sur les sociétés

Les lois de finances ont, cette année encore, comporté de nombreuses mesures mais rares sont celles qui méritent d'être commentées ici. Nous signalerons donc seulement que :

- le taux réduit d'imposition des plus-values sur titres de sociétés à prépondérance immobilière cotées, aussi applicable à certaines plus-values immobilières, a été porté de 16,5% à 19% à compter du 1er janvier 2009,

- l'IFA (impôt forfaitaire annuel), qui peut représenter 110 000 € par an, et qui est dû par toutes les sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés, est progressivement supprimé sur trois ans,

- les PME -moins de 2 000 salariés- pourront imputer sur leurs résultats français les pertes de leurs filiales étrangères détenues à 95% et celles de leurs succursales étrangères, à charge pour elles de reprendre ces pertes au fur et à mesure des profits de l'entité étrangère ou, à défaut, au terme d'une période de cinq ans. Seuls les déficits constatés dans un Etat de l'Union européenne ou dans un Etat avec lequel la France a conclu une convention fiscale comportant une clause d'assistance administrative en matière d'échange de renseignements et de lutte contre la fraude et l'évasion fiscale sont concernés. Cette reprise des pertes in fine, même en l'absence de bénéficiaires étrangers pourrait, dans certains cas, contrarier la jurisprudence communautaire Marks and Spencer.

Les mesures les plus marquantes ont été adoptées dans le cadre des plans de relance de l'économie. Elles ont permis aux entreprises françaises d'obtenir par anticipation le remboursement des créances qu'elles détiennent sur l'Etat : principalement créance de carry-back et de crédit d'impôt recherche (CIR). C'est l'occasion pour nous de faire le point sur le CIR à la française, dispositif qui fait de la France une sorte de paradis fiscal pour les entreprises qui souhaitent implanter un centre de recherches.

Présentation du crédit d'impôt recherche

1. Un crédit d'un montant substantiel, remboursable cette année immédiatement

Le régime du crédit d'impôt recherche a été substantiellement amélioré l'année dernière, et l'est de nouveau cette année de façon plus marginale. Depuis l'année dernière (crédit d'impôt afférent à l'année 2008, imputable sur l'impôt sur les sociétés 2008, payable en 2009), le montant du crédit d'impôt a cessé d'être plafonné et son calcul s'établit au vu des seules dépenses réalisées au cours de l'année. Le crédit d'impôt recherche était composé

d'une part en volume (pourcentage des dépenses de recherche de l'année) et d'une part en accroissement (part positive si le montant des dépenses par rapport aux années précédentes s'était accru, part négative, venant donc réduire le crédit d'impôt recherche global si l'entreprise avait engagé au cours de l'année moins de dépenses de recherche que les années précédentes). La part en accroissement, négative ou positive, qui s'ajoutait à la part en volume de ce crédit d'impôt, et qui rendait le calcul de ce crédit particulièrement complexe a été supprimée.

Le crédit représente en principe 30% des dépenses de recherche sur la fraction annuelle de leur montant n'excédant pas 100 M€, et 5% sur la fraction des dépenses supérieure à 100 M€.

Mais les entreprises n'ayant pas bénéficié du crédit d'impôt au cours de la période de cinq ans antérieure bénéficient d'un taux plus favorable encore : 50% pour la première année d'application du crédit et 40% pour sa seconde année d'application, à condition qu'aucune société unie à elles par un lien de dépendance n'ait elle-même bénéficié du crédit au cours de la période susvisée de cinq ans.

En principe, le crédit d'impôt recherche vient diminuer le montant de l'impôt sur les sociétés afférent à l'exercice clos, puis celui des exercices suivants jusqu'au troisième, le solde n'étant restituable qu'à l'issue de cette période.

L'article 95 de la loi de finances rectificative pour 2008 (loi du 31 décembre 2008) permet d'obtenir, à titre exceptionnel, dès le 1er janvier 2009, le remboursement immédiat :

- des créances qui subsistent à l'actif des entreprises au titre du crédit d'impôt recherche afférent aux années 2005, 2006 et 2007 ;

- du crédit d'impôt né des dépenses de recherche de l'année 2008, à hauteur de la fraction de ce crédit qui excède le montant de l'impôt sur les sociétés afférent au résultat de l'exercice clos le 31 décembre 2008 (ou en cours à cette date).

2. Un crédit qui vise tous types de recherches

La définition des activités de recherche scientifique ou technique encouragées par le crédit d'impôt englobe les trois domaines de la recherche fondamentale, de la recherche appliquée et des opérations de développement expérimental effectuées au moyen de prototypes ou d'installations pilotes. Il suffit donc qu'une

entreprise réalise une opération relevant de l'un quelconque de ces domaines pour que s'ouvre un droit au crédit. A cet égard, l'Administration a précisé que les travaux dont l'objectif est d'apporter des améliorations techniques au produit ou au procédé relèvent encore du domaine de la recherche mais que l'on sort de ce domaine si, le produit ou le procédé étant en grande partie "fixé", l'objectif principal est de trouver des débouchés ou d'améliorer la productivité ou la rentabilité.

3. Territorialité des dépenses de recherche

Le crédit d'impôt est en principe réservé aux dépenses correspondant à des opérations de recherche réalisées en France, dans un autre Etat de la Communauté Européenne ou dans un Etat de l'Espace Economique Européen (à l'exception du Liechtenstein).

Toutefois, les frais de défense de brevets et les dépenses de veille technologique sont prises en compte même si elles correspondent à des opérations réalisées dans un Etat non compris dans l'énumération ci-dessus dès lors qu'elles sont prises en compte pour la détermination du résultat imposable en France.

De même, une entreprise est fondée à prendre en compte les dépenses de recherche qu'elle engage, même dans l'hypothèse où celles-ci font l'objet d'une refacturation, y compris à l'étranger. Une décision de la Cour administrative d'appel de Versailles (juridiction d'appel) avait jeté le trouble en refusant dans ce cas cette prise en compte, mais un rescrit n°2008/8 du 13 mai 2008, repris dans une instruction administrative de 2008 (documents opposables à l'Administration par les contribuables) évacue les craintes qu'avait pu faire naître cette décision d'espèce.

4. Les dépenses prises en compte

Le spectre des dépenses prises en compte est très large. Signalons en particulier :

- les dotations aux amortissements de biens acquis neufs affectés à la recherche,

- les dépenses de personnel, étant précisé que celles afférentes aux jeunes docteurs embauchés en contrat à durée indéterminée sont prises en compte pour le double de leur montant pour une période fixée depuis peu à 24 mois,

- les dépenses de défense de brevets et de certificats d'obtention végétale y compris exposées à

l'étranger dès lors qu'elles impactent le résultat français,

- les dépenses de sous-traitance dans la limite de 10M € lorsque l'organisme prestataire est indépendant du donneur d'ordre (voire 12 M€ si le sous-traitant est un organisme de recherche public, une université, une fondation d'utilité publique du secteur de la recherche agréée), et dans la limite de 2M€ lorsque l'organisme prestataire dépend du donneur d'ordre,

- les frais de collection des entreprises industrielles du secteur textile- habillement- cuir.

Les subventions publiques et les avances remboursables viennent en déduction de la base de calcul du crédit d'impôt.

5. Cession et concession de brevets

A côté de ce crédit d'impôt, mesure phare du régime d'aide à la recherche, signalons que l'imposition des cessions de brevets, inventions brevetables et procédés de fabrication industrielle est, depuis 2008, de 15% seulement (au lieu du taux normal de 33,1/3%), sous réserve qu'il n'existe pas de liens de dépendance entre l'entreprise cédante et l'entreprise cessionnaire.

La même imposition au taux réduit s'applique aux concessions de brevets ou d'inventions brevetables. Dans ce cas, les redevances versées ne sont déduites qu'à hauteur de 15/33,1/3 de leur montant s'il existe un lien de dépendance entre l'entreprise versante et l'entreprise concédante (rapport entre le taux réduit de 15% et le taux de droit commun de 33,1/3%). Le détenteur du brevet a donc normalement intérêt à concéder plutôt qu'à céder un brevet destiné à une entreprise liée car il bénéficie du taux réduit sur la concession et non sur la cession.

Emmanuelle Féna-Laguery

CMS Bureau Francis Lefebvre
emmanuelle.fena-laguery@cms-bfl.com



Hongrie

Impôt sur les sociétés

Modifications introduites dans la loi fiscale hongroise

Chaque année, la loi fiscale hongroise connaît de nombreuses modifications et cette année n'est pas une exception en la matière. Nous vous présentons ci-après, de manière générale et volontairement simplifiée, les mesures les plus marquantes de ces réformes, cette présentation n'ayant pas vocation à remplacer une consultation personnelle.

1. Amnisties fiscales

Le législateur hongrois a pris l'habitude d'amnistier fiscalement, tout ou partie des revenus de source douteuse ou qui proviennent d'une opération d'évasion fiscale. C'est ainsi que deux dispositifs d'amnisties fiscales ont été mis en place, l'un d'entre eux visant aussi à encourager les investissements dans des titres d'État hongrois.

Le premier de ces dispositifs d'amnistie concerne à la fois les particuliers et les sociétés, mais de façon légèrement différente, et vise les revenus perçus par les sociétés étrangères contrôlées ("CFC") avec comme objectif de ramener en Hongrie ces revenus. Une CFC est une société ayant son siège dans un Etat à faible taux d'imposition, et avec lequel la Hongrie n'a pas conclu de convention fiscale. Les dividendes reçus d'une CFC sont en principe imposables normalement et des règles similaires s'appliquent pour l'imposition des personnes physiques. La loi d'amnistie permet d'appliquer à ces revenus un taux réduit s'ils sont rapatriés, déclarés et partiellement investis en titres d'État hongrois. L'amnistie est provisoire et limitée. Elle s'applique uniquement aux bénéfices de la CFC comptabilisés avant le 30 juin 2008, et distribués en 2008 ou 2009.

Le deuxième dispositif d'amnistie voté cette année intéresse principalement les PME hongroises (et leurs associés). Il permet d'imposer au taux réduit de 10% seulement les distributions de sommes qui correspondent aux abandons de créances accordés par les associés.

2. Taxe sur les voitures de sociétés

Cette taxe est modifiée à compter du 1er février 2009. La nouvelle taxe est une taxe sur le capital due par les propriétaires de voitures, autres que les

Adoption de deux mesures d'amnisties et modification de la fiscalité immobilière

personnes physiques, ainsi que par le locataire dans le cas d'un crédit-bail. En outre, les voitures qui génèrent des frais déductibles seront dans le champ de cette nouvelle taxe, même si les véhicules en cause sont détenus par des personnes physiques. En contrepartie, l'avantage correspondant à l'utilisation à titre privé d'une voiture de société devient exonéré d'impôt sur le revenu et des cotisations d'assurance maladie et chômage (ce qui n'était pas le cas jusqu'à présent). Enfin, dans le but d'éviter une double taxation, l'impôt local sur les véhicules motorisés s'impute sur la taxe sur les voitures de sociétés.

La taxe est de 7 000 florins par mois et par voiture (environ 24 euros) pour une cylindrée de moins de 1600 cm³ et 15 000 florins (environ 50 euros) au-dessus de cette limite (avec des limites différentes pour les moteurs rotatifs).

Le résultat de cette nouvelle réglementation sera, d'une part, une réduction significative de la taxe acquittée par les contribuables déjà soumis à cette taxe et, d'autre part, une augmentation du nombre d'assujettis.

3. Mesures relatives au secteur de l'immobilier

Certaines mesures en la matière pourraient avoir un impact significatif pour les entreprises et les professionnels de l'immobilier, en particulier en ce qui concerne les droits d'enregistrement et les impôts locaux.

Les conditions d'application du taux réduit de 2% de droits d'enregistrement dont bénéficient les négociateurs immobiliers, à condition que le bien acquis soit revendu dans les 2 ans, sont renforcées. L'enregistrement en tant que négociateur immobilier ne suffira, et il faudra aussi que 50% au moins du chiffre d'affaires annuel net provienne d'une activité de négociant immobilier. Par exception, les fonds immobiliers bénéficieront de ce taux préférentiel, quels que soient leurs revenus.

La bonne nouvelle est que la procédure applicable pour bénéficier de ce taux est légèrement simplifiée et qu'il sera désormais plus facile de prouver que la revente du bien (condition pour bénéficier de ce régime) a bien eu lieu dans les deux ans.

Pour les promoteurs immobiliers, une difficulté récurrente est celle du calcul de l'impôt local, assis sur le prix de vente du bien, lorsque des travaux en principe déductibles sont réalisés par les sous-traitants. Cette déduction était en effet limitée lorsque par exemple, un bien résidentiel construit

par des sous-traitants était revendu par le promoteur immobilier. Il est mis fin à cette difficulté à compter du 1er janvier 2009, pour les travaux réalisés par les sous-traitants sur des logements "nouvellement" cédés, c'est-à-dire cédés avant que le permis d'exploitation ne soit devenu définitif ou en cas de première cession après permis. Les travaux sont alors déductibles en tant que "services intermédiaires".

De nouvelles règles sont aussi mises en place pour lutter contre les transactions immobilières lorsque le prix de vente est "disproportionné". Désormais, si le prix de vente est inférieur à 50% du prix du marché, la différence entre ces deux montants sera considérée comme un don soumis aux droits de donation (qui peuvent atteindre 40%).

La Cour constitutionnelle hongroise vient de supprimer la possibilité de calculer un impôt sur une valeur non pas réelle mais seulement estimée. Concrètement, cela revient à supprimer la "taxe sur le luxe" qui était un impôt sur l'immobilier de valeur. La méthode de calcul ayant été considérée comme inconstitutionnelle, la cour a préféré mettre complètement fin à cette imposition. Soulignons que cette initiative est purement juridictionnelle et n'a été ni suscitée, ni souhaitée par le législateur.

4. Mesures marquantes intéressant les personnes physiques

Une étape importante vers l'abolition des droits de succession a été franchie avec la suppression de ces droits sur les legs d'une valeur pouvant atteindre 20 millions de florins (environ 67 000 €) hérités de la famille proche (principalement parents/enfants et conjoints).

Une autre modification favorable est l'introduction d'un impôt uniforme de 25% sur les dividendes reçus de sociétés non cotées par les personnes physiques (suppression de la tranche de 35%). Rappelons que ce taux est de 10% seulement pour les dividendes afférents à des titres cotés sur une bourse de l'EEE.

5. Durcissement des sanctions

Les sanctions fiscales se sont durcies depuis février 2009, ce qui devrait augmenter, selon le gouvernement, les recettes fiscales. Les pénalités pourront ainsi, dans certains cas graves, atteindre 75% de l'impôt éludé.

Les sanctions sont étendues aux parties qui ne sont pas directement concernées par l'impôt éludé (par exemple personnes coupables d'un défaut de facturation), et s'étendrait aussi aux supérieurs

hiérarchiques directs de l'employé responsable de l'erreur.

Une sanction s'appliquera aussi lorsque l'origine d'une marchandise cédée ne peut pas être apportée.

6. Élimination des paiements en espèces

De nouvelles réglementations visent à éliminer ou à contrôler le paiement en espèces depuis le 1er février 2009. Certaines d'entre elles ont toutefois déjà été supprimées.

Jusqu'à présent, les entreprises devaient déterminer le montant maximum de liquidités détenues quotidiennement dans le cadre de leur politique de gestion de trésorerie. Dans le futur, ce montant ne pourra pas dépasser 2% du revenu brut total de l'année précédente.

7. Marchés publics et dettes fiscales

La "saga" de l'article 36 / A de la Loi sur les règles fiscales concernant les parties aux marchés publics est enfin terminée. Les nouvelles modifications introduites récemment avaient été retardées pour une première application au 15 février 2009.

L'idée principale qui sous-tend ces nouvelles dispositions est de faire en sorte qu'aucun entrepreneur ou sous-traitant, qui n'a pas réglé ses dettes fiscales, puisse recevoir un quelconque paiement dans le cadre d'un marché public (dans lequel est en fin de compte impliqué l'État hongrois). A cet effet, deux nouvelles obligations ont été introduites. Chaque entrepreneur ou sous-traitant doit ainsi être informé par le donneur d'ordre qu'il participe à un projet lié à un marché public. Par ailleurs, les sous-traitants ne pourront pas recevoir paiement de plus de 200 000 florins par mois (net de TVA) tant qu'ils n'ont pas fourni une attestation prouvant qu'ils ne sont pas débiteurs fiscaux. Cette attestation peut être remplacée (ce qui est nouveau) par l'inscription sur un répertoire spécial sur lequel sont inscrits nominativement les contribuables sans dette publique.

Le non-respect de ces exigences aurait deux conséquences. Tout d'abord, une pénalité pouvant atteindre 20% des paiements réalisés en infraction pourra être prélevée pour défaut d'information. Ensuite, le donneur d'ordre sera conjointement et solidairement responsable de toutes les dettes publiques du sous-traitant dans la limite des paiements accordés illégalement.

8. Un peu de prospective

Bien que les mesures ci-dessus soient tout juste entrées en vigueur, il faut s'attendre à l'adoption de nouvelles mesures significatives d'ici le 1er juillet 2009 et le 1er janvier 2010 en raison de la crise économique. Selon nos informations, les taux de l'impôt sur le revenu pourraient baisser tandis que la base de cet impôt s'élargirait, un nouvel impôt sur la fortune pourrait être créé, le taux normal de la TVA pourrait augmenter alors que les cotisations sociales baisseraient.

Eszter Kalman

Ormai és Társai CMS Cameron McKenna LLP
eszter.kalman@cms-cmck.com

Tamas Feher

Ormai és Társai CMS Cameron McKenna LLP
tamas.feher@cms-cmck.com



Italie

Impôt sur les sociétés

Le gouvernement italien a adopté un décret-loi (n° 185 du 29 novembre 2008, devenu la loi n° 2 du 28 janvier 2009) portant diverses réformes fiscales visant à lutter contre la crise économique. Nous vous présentons ci-après les mesures les plus marquantes.

1. Mesures visant la base imposable

Les sociétés qui appliquent les normes IFRS/IAS peuvent, dans certains cas, opter pour la réévaluation de leur actif en acquittant un impôt de réévaluation aux taux réduits de 12%, 14% ou 16%. Dans certains cas toutefois, le taux normal s'appliquera.

Les entreprises parties à une fusion, scission ou opération assimilée peuvent aussi opter, dans certaines situations, pour la réévaluation de leur goodwill, marques et autres actifs incorporels en payant un impôt au taux de 16%. Lorsque la réévaluation s'applique à des actifs autres que ceux précités, l'entreprise acquittera là encore un impôt spécial, mais à d'autres taux que le taux de 16%.

2. Réévaluation de biens immobiliers

Les entreprises n'ayant pas adopté les normes IFRS/IAS peuvent réévaluer leurs immeubles, comptabilisés au bilan en cours le 31 décembre 2007 (la réévaluation se fera au bilan de l'exercice suivant). Les propriétés bâties et les biens immobiliers en stocks (c'est-à-dire "immobili merce"), ne peuvent être réévalués.

La réévaluation peut aussi être effectuée à des fins civiles uniquement, sans impact fiscal.

Lorsque la réévaluation est reconnue fiscalement, elle donne lieu à un impôt de substitution de 3% ou de 1,5%, selon le type de biens immobiliers réévalués.

La réserve au capital créée en contrepartie de l'augmentation de la valeur des actifs sera fiscalement reconnue par le versement d'un impôt de substitution de 10%.

Enfin la réévaluation des immeubles n'aura d'effet fiscal qu'à partir du cinquième exercice suivant celui de la réévaluation.

3. Abus de droit

La Cour suprême italienne a récemment exprimé l'opinion selon laquelle tout acte et/ou opération

Mesures contre la crise économique

réalisés par un contribuable avec comme objectif principal d'obtenir un avantage fiscal est un "abus de droit". Cet abus, selon la Cour suprême, est contraire aux droits fondamentaux de la Constitution italienne et permet la remise en cause de tout avantage obtenu par le contribuable (voir, notamment, les décisions n° 8772 du 4 avril 2008, n° 10 257 du 21 avril 2008, n° 25 374 du 17 octobre 2008, n° 30 057 du 23 décembre 2008).

Ce point de vue reprend, en les développant, quelques-unes des idées déjà exprimées par la Cour suprême dans le passé, en particulier sur des opérations de blanchiment de dividendes (voir, entre autres, la décision n° 20 398 du 29 avril 2005). En outre, il a été souligné que le comportement du contribuable peut toujours être remis en cause, que ce comportement soit ou non expressément visé par une disposition anti-évasion et ce, quel que soit le type de transaction/structure en cause ou l'impôt concerné. Selon la Cour suprême, les tribunaux peuvent opposer aux contribuables un "abus de droit" à n'importe quel stade de la procédure judiciaire, même si l'argument n'est pas expressément avancé par les autorités fiscales.

TVA

Règle du paiement de la TVA au paiement de la facture

Pas exception à la règle générale, lorsque le paiement d'un bien ou d'un service n'intervient qu'après l'émission de la facture, il est admis que la TVA y afférente ne soit elle-même acquittée qu'au moment de ce paiement. Une telle règle n'est pas applicable aux transactions effectuées avec des consommateurs privés.

L'entrée en vigueur de cette règle - qui est réservée aux contribuables dont le chiffre d'affaires ne dépasse pas 200 000 € - est soumise à la publication au Journal officiel d'un décret ministériel, déjà approuvé et qui devra mettre en œuvre cette nouvelle règle.

Carlo Romano

CMS Adonnino Ascoli & Cavasola Scamoni
carlo.romano @ cms-aacs.com

Guido Zavadini

CMS Adonnino Ascoli & Cavasola Scamoni
guido.zavadini @ cms-aacs.com



Maghreb

Impôt sur les sociétés et TVA

Maroc

Loi de finances 2009

La loi de finances pour 2009 poursuit le processus d'harmonisation de la législation fiscale marocaine et vise à rassembler toutes les lois fiscales en un seul document : le Code général des impôts. La présentation qui suit n'est pas exhaustive et ne traite que des principales modifications introduites.

1. Réduction de l'impôt en cas d'une augmentation de capital

Les sociétés constituées au Maroc avant le 1er janvier 2009 bénéficient d'une réduction de 20% de l'impôt sur les sociétés dû sur les augmentations de capital réalisées entre le 1er janvier 2009 et le 31 décembre 2010.

Cette réduction est soumise à des conditions qui dépendent du type de contribution au capital et de la stabilité de ce dernier évalué sur une période de cinq ans.

Cette réduction d'impôt est réservée aux entreprises dont le chiffre d'affaires au cours des quatre derniers exercices d'imposition (hors TVA) est inférieur à 50 millions de dirhams marocains (environ 4,5 millions d'euros).

2. Holdings offshore

La loi de finances précise que les entreprises bénéficiant du régime marocain des holdings offshore, qui comprend des incitations fiscales, ne peuvent détenir que des titres étrangers.

3. Plus-values

Les plus-values sur la cession de biens corporels ou incorporels d'une l'entreprise ne bénéficieront plus d'aucune déduction. Cela s'applique à l'impôt sur les sociétés comme à l'impôt sur le revenu.

‘ **Maroc** : la loi de finances pour 2009 poursuit le processus d'harmonisation fiscale

Algérie : modifications de la fiscalité applicable aux entités étrangères

’

4. Option de l'impôt sur les sociétés

Dans un souci de simplification des procédures, l'option pour l'IS exercée par des sociétés de personnes, telles les sociétés en nom collectif, sera irrévocable.

5. Immobilier

La réduction d'impôt sur les sociétés de 50% accordée aux promoteurs immobiliers qui concluent une convention avec l'Etat marocain pour la construction de logements sociaux est prolongée de deux ans à compter du 1er janvier 2008.

En outre, afin d'augmenter le nombre de bénéficiaires potentiels de cette réduction d'impôt, dans le cas où elle est accordée aux promoteurs immobiliers qui construisent des logements universitaires (imposition au taux de 17,5% sur les revenus de location), la taille des projets éligibles a été ramenée de 250 chambres à 150.

L'accès à la propriété est aussi facilité puisque les personnes qui acquièrent leur résidence principale pourront déduire de leur revenu imposable les intérêts des emprunts afférents à cette acquisition. Initialement, la déduction n'était pas limitée dans le temps et était donc soumise à la limitation générale de quatre ans.

La déduction pourra être réalisée sur une période de sept ans à compter de la date à laquelle le permis de construire est délivré. Une fois cette période écoulée, si les autorités fiscales constatent que le logement n'est pas utilisé comme une résidence principale ou que la construction n'est pas achevée, l'administration fiscale pourra procéder à un redressement accompagné de sanctions fiscales.

Les intérêts qui n'ont pu être déduits peuvent, sous certaines conditions, donner lieu à une réduction d'impôt.

6. Nouveau taux d'imposition du revenu

Les nouveaux taux d'imposition sur le revenu sont fixés comme suit:

Taux d'imposition du revenu

Jusqu'à 28 000 dirhams marocains 0%

De 28 001 à 40 000 dirhams marocains 12%

De 40 001 à 50 000 dirhams marocains 24%

De 50 001 à 60 000 dirhams marocains 34%

De 60 001 à 150 000 dirhams marocains 38%

Au-dessus de 150 000 dirhams marocains 40%

7. Réduction du champ d'application du régime simplifié

Les contribuables dont le chiffre d'affaires annuel excède les montants suivants perdent la possibilité d'opter pour le régime simplifié général sur les revenus professionnels:

- 2 000 000 dirhams marocains (180 000 euros) pour les professions libérales, industrielles ou les activités artisanales et les propriétaires de bateaux de pêche;

- 500 000 dirhams marocains (45 000 euros) pour les fournisseurs de services, les travailleurs indépendants, les revenus autres qu'agricoles et enfin les revenus de titres.

Les contribuables dont le chiffre d'affaires annuel excède les montants suivants perdent le droit d'opter pour le régime simplifié sur les revenus suivants :

- 1 000 000 dirhams marocains (90 000 euros) pour les professions libérales, industrielles ou les activités artisanales et les propriétaires de bateaux de pêche;

- 250 000 dirhams marocains (22 400 euros) pour les fournisseurs de services, les travailleurs indépendants, les revenus autres qu'agricoles et enfin les revenus de titres.

8. Taxe sur la Valeur Ajoutée

L'exonération sur les ventes intérieures de produits pharmaceutiques à des prix réglementés et sur le sucre ne s'applique plus aux contribuables dont le chiffre d'affaires excède 2 000 000 dirhams marocains (180 000 euros).

En outre, l'exonération de la TVA à l'importation de médicaments est maintenant accordée pour un plus grand nombre de médicaments, en particulier aux médicaments de lutte contre le cancer et l'hépatite.

9. Les droits d'enregistrement

Le taux des droits d'enregistrement applicable en cas d'incorporation dans le capital ou d'augmentation de capital des entreprises et des groupements d'intérêt économique est ramené de 1,50% à 1%.

10. Obligation de déclaration d'impôt en ligne à partir de 2010

Les déclarations de revenus et de paiement de l'impôt devront être effectuées en ligne à partir du 1er janvier 2010 pour les entreprises dont le chiffre d'affaires excède 100 millions de dirhams marocains (8,96 millions d'euros) et à partir du 1er janvier 2011 pour les entreprises dont le chiffre d'affaires excède 50 millions de dirhams marocains (4,5 millions d'euros).

Ce statut vise à faciliter les procédures douanières et à ouvrir droit à certaines mesures favorables.

Frédéric Elbar

CMS Bureau Francis Lefebvre
frederic.elbar@cms-bfl.com

Wilfried Le Bihan

CMS Bureau Francis Lefebvre
wilfried.lebihan @ cms-bfl.com

11. Nouvelles prérogatives relatives à l'audit des coûts de transfert

Les entreprises ont désormais l'obligation de fournir, sur demande de l'Administration, les informations suivantes :

- le type de relations entretenues avec l'entreprise étrangère,
- le type de services fournis ou de produits commercialisés,
- la méthode de détermination du prix des opérations réalisées avec ces entreprises et leurs justificatifs,
- le régime fiscal et le taux d'imposition applicables aux entreprises non-résidentes.

12. Procédures fiscales

Plusieurs modifications ont été apportées en matière de procédure fiscale. En particulier, la loi de finances prévoit qu'il est interdit d'intenter une action devant un tribunal en même temps qu'une demande à la Commission de la fiscalité locale ou à la Commission nationale des appels en matière fiscale.

En outre, le Code général des impôts prévoit expressément que le contribuable peut demander un délai supplémentaire en cas d'un redressement fiscal, à condition d'apporter les garanties suffisantes.

13. Douanes

Les autorités douanières peuvent accorder le statut "d'opérateur économique agréé" à ceux de ces opérateurs qui remplissent des conditions qui seront définies par décret.

Algérie

La loi de finances 2009 a introduit plusieurs modifications importantes en particulier pour les entités étrangères opérant en Algérie. Ces modifications, soit viennent augmenter la charge fiscale des investisseurs étrangers, soit introduisent de nouvelles exigences procédurales. La présentation qui suit n'est pas exhaustive et ne couvre que les principales modifications introduites.

1. Impôt de succursale

La loi de finances 2009 a introduit un impôt de succursale par l'insertion, dans le Code algérien de fiscalité directe, d'un article 46 (9).

Jusqu'alors, seuls les dividendes distribués par une société algérienne à son actionnaire étranger étaient soumis à une retenue à la source de 15%. En application de la loi nouvelle, les bénéfices transférés à une société non-résidente par sa succursale / établissement stable établis en Algérie sont considérés comme des bénéfices distribués soumis à la même imposition de 15%.

2. Déclaration fiscale obligatoire sur le transfert de fonds à l'étranger

La loi de finances pour 2009 crée un article 182 ter dans le Code algérien de fiscalité directe sous le chapitre nouveau "déclaration de transfert".

Jusqu'alors, il existait deux articles différents, l'un pour l'impôt sur les sociétés, l'autre pour l'impôt sur le revenu, qui prévoyaient qu'avant tout transfert de fonds à l'étranger, le débiteur résident en Algérie devait fournir à sa banque un certificat de l'administration fiscale.

La règle nouvelle est plus contraignante car elle oblige le débiteur à produire une déclaration spéciale à l'administration fiscale.

Ainsi, toutes les formes de transferts de fonds à des personnes physiques ou morales qui ne résident pas en Algérie sont désormais soumises à cette déclaration préalable à l'administration fiscale compétente territorialement.

Une attestation confirmant le traitement fiscal applicable aux fonds transférés est délivrée au plus tard sept jours à compter de la date de dépôt de la déclaration, cette attestation devant obligatoirement être présentée avant la demande de transfert des fonds. Ce délai de sept jours ne

s'applique pas si les obligations fiscales de la personne demandant le transfert des fonds n'ont pas été correctement remplies. Dans ce cas, le certificat n'est délivré qu'après que la situation fiscale du requérant ait été réglée. L'attestation apporte en particulier des précisions sur la retenue à la source applicable, ainsi que la référence des lois et règlements qui permettent d'échapper à cette retenue ou de bénéficier d'une réduction de son montant.

Cette attestation est indispensable car elle est exigée par les banques avant tout transfert.

Il faut noter que les sommes versées en contrepartie d'opérations d'importation soumises à la taxe sur la domiciliation bancaire échappent à cette obligation.

3. Des exigences supplémentaires pour les remboursements de TVA

Les remboursements de TVA sont soumis aux exigences supplémentaires suivantes:

- la demande de paiement d'un crédit de TVA doit être effectuée avant le 20 du mois suivant le trimestre civil au cours duquel le crédit est né;

- le crédit d'impôt dont le remboursement est demandé ne peut pas faire l'objet d'une compensation. Le crédit doit être annulé par le débiteur fiscal, dès que la demande de remboursement est présentée;

- le montant minimum du crédit d'impôt dont le remboursement peut être demandé est, pour chaque période de trois mois, fixé à 30 000 dinars algériens (306 euros).

4. Les remboursements de crédits de TVA lors de la fermeture d'une entreprise

Le remboursement des crédits de TVA en cas de fermeture d'une entreprise est désormais soumis au règlement de toutes les autres obligations fiscales.

5. Plus-values

Les plus-values sur la cession de biens immobiliers bâtis ou non par des personnes physiques ne sont plus imposables.

Les plus-values sur la cession d'actions et de titres assimilés de sociétés cotées en bourse ainsi que des parts dans des fonds communs de placement (Organisme de Placement Collectif en Valeurs Mobilières) sont exonérées de l'impôt sur les sociétés

et de l'impôt sur le revenu pour une période de cinq ans à partir de 1 janvier 2009. Les mêmes opérations sont exonérées de droits d'enregistrement.

Enfin les plus-values sur les cessions de parts ou d'actions par des personnes physiques ou par des personnes morales étrangères sont soumises à un impôt sur les sociétés ou à un impôt sur le revenu de 20%.

6. Sanctions en cas de non respect des conditions d'application d'une mesure fiscale favorable

Le contribuable qui ne remplit pas les conditions pour bénéficier d'une mesure fiscale favorable, ou qui ne réalise par l'investissement pour lequel il a obtenu un avantage fiscal perd le droit de bénéficier de ces mesures ou avantages. Il doit acquitter l'impôt auquel il a échappé, assorti de pénalités pour paiement tardif pour la période courant depuis la date à laquelle l'impôt aurait dû être acquitté.

Ces sanctions s'appliquent aussi en cas de manœuvres frauduleuses reconnues par un tribunal.

7. Limitation de la déductibilité de la TVA

Lorsque le régime de déduction applicable est celui d'une déduction mensuelle ou trimestrielle réalisée au cours du mois ou du trimestre de paiement de la taxe, aucune déduction de la TVA ne pourra être réalisée au titre d'opérations payées en espèces lorsque le montant de la TVA excède 100 000 € dinars algériens (EUR 1 020).

8. Pénalité en cas d'acte frauduleux

La pénalité due en cas d'acte frauduleux est ramenée de 200% du montant total de l'impôt éludé à 100%.

9. Procédure fiscale

Plusieurs modifications ont été apportées au Code de procédure fiscale.

Lorsqu'à la suite d'une vérification de la déclaration d'impôt, l'Administration souhaite procéder à un rehaussement, le vérificateur doit

notifier le contribuable incriminé en précisant quelle est la base imposable et le calcul réalisé. A défaut, la procédure fiscale est nulle et non avenue. En outre, la notification définitive de redressement doit être envoyée par courrier recommandé.

Précisons que le Code de procédure fiscale permet désormais un examen approfondi de la situation fiscale des personnes physiques, résidentes ou non résidentes algériennes.

Le délai pour introduire un recours devant la commission fiscale contre une notification est prolongé. Le Code de procédure fiscale prévoit désormais que le contribuable dispose de quatre mois, au lieu de deux, à partir de la date de réception de la décision des autorités pour tenter une action devant la commission compétente (étant précisé que le champ de compétence de la commission régionale a été étendu).

Frédéric Elbar

CMS Bureau Francis Lefebvre
frederic.elbar@cms-bfl.com

Samir Sayah

CMS Bureau Francis Lefebvre
samir.sayah@cms-bfl.com



Pays Bas

Impôt sur les sociétés

Proposition d'exonération fiscale pour les intérêts intra-groupe et les dividendes

Sociétés de financement ou fonds immobiliers aux Pays-Bas : de nouvelles opportunités ?

Le ministre néerlandais des Finances a officiellement annoncé qu'il examinait la possibilité de modifier la loi fiscale applicable aux paiements d'intérêts entre entreprises liées. L'impôt sur les sociétés pourrait ainsi être significativement allégé ce qui permettrait d'encourager la création, aux Pays-Bas, de sociétés de financement ou de fonds immobiliers.

Le ministère des Finances examinera si les paiements d'intérêts entre les entreprises peuvent être exclus, totalement ou partiellement, de la base imposable néerlandaise. En d'autres termes, il n'y aurait ni imposition des intérêts reçus ni imposition des intérêts versés. Cette solution serait évidemment très intéressante pour les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés aux Pays-Bas.

Il reste encore à déterminer si cela s'applique à tous les paiements d'intérêts, ou seulement aux paiements d'intérêts entre parties liées. Aucune précision n'a été apportée mais il faut s'attendre à la publication d'une présentation plus détaillée voire à un projet de loi avant l'été 2009.

Globalement, la mesure devrait augmenter les recettes fiscales néerlandaises, étant précisé que le ministre des Finances veut redistribuer ces recettes supplémentaires aux entreprises néerlandaises via des réductions d'impôt, probablement par une réduction des taux de l'impôt sur les sociétés.

Par ces mesures, le ministère des Finances entend améliorer l'attractivité des Pays-Bas pour les investisseurs et attirer en particulier les entreprises de financement international. Il souhaite aussi enrayer l'érosion de l'assiette fiscale dans des situations domestiques à fort effet de levier relatives aux achats d'actions.

Le débat a été lancé en réponse à un article de trois professeurs de fiscalité néerlandaise, publié en août 2008 dans un journal spécialisé en fiscalité. Cet article a eu un impact considérable, auprès des spécialistes de fiscalité néerlandaise. Dans cet article, les trois professeurs ont proposé certaines modifications législatives visant à encourager

Sociétés de financement ou fonds immobiliers aux Pays-Bas : de nouvelles opportunités ?

l'investissement aux Pays-Bas et à simplifier le système d'imposition des sociétés. L'article a aussi fait la une d'un grand quotidien financier néerlandais.

La proposition présentée par les trois professeurs contient, entre autres, les mesures suivantes :

- Les paiements d'intérêts entre sociétés liées seraient totalement ignorés, c'est-à-dire que les intérêts ne seraient ni imposés chez l'entreprise qui les reçoit, ni déduits chez celle qui les verse,

- la retenue à la source sur les dividendes serait supprimée,

- le taux de l'impôt sur les sociétés serait ramené de 25,5% à 20%.

Si ces mesures étaient adoptées, elles créeraient de nouvelles opportunités pour installer aux Pays-Bas une entreprise financière ou une société immobilière internationale. En effet, une centrale de trésorerie installée aux Pays-Bas échapperait totalement à l'impôt sur les intérêts reçus de ses sociétés liées. De même un fonds immobilier néerlandais qui investirait dans de l'immobilier étranger pourrait déduire les intérêts constatés à l'étranger tout en recevant des intérêts non imposables (système dit du "double dip").

Il est donc heureux que le gouvernement néerlandais prenne au sérieux cette occasion de renforcer la position des Pays-Bas, en termes de structuration fiscale internationale.

Jochem de Koning

CMS Derks Star Busmann
jochem.dekoning@cms-dsb.com



Pologne

Impôt sur les sociétés

Certaines des modifications substantielles apportées à la législation fiscale polonaise sont entrées en application le 1er janvier 2009. La plupart d'entre elles sont des mesures favorables.

1. Modifications apportées en matière d'impôt sur les sociétés

L'une des principales modifications en la matière, applicable depuis le 1er janvier 2009, est la déductibilité reconnue aux frais afférents à des projets d'investissement abandonnés ou cédés. Ces frais étaient non-déductibles, selon la loi en vigueur jusqu'alors.

L'autre modification importante est l'imposition, au taux normal de l'impôt sur les sociétés de 19%, entre les mains de leurs associés, du "revenu" né de la conversion d'une société de capitaux en sociétés de personnes. La réglementation précédente n'était pas claire à ce sujet.

2. Modifications apportées en matière d'impôt sur le revenu

Les principales modifications apportées en la matière concernent l'assiette et le taux d'imposition des salaires. Jusqu'au 1er janvier 2009, trois taux s'appliquaient : 19%, 30% et 40%. A compter du 1er janvier 2009, deux taux seulement sont applicables, de 18% et de 32%. Les autres revenus sont soumis au taux uniforme de 18%, sauf revenu global inférieur à 85 528 zlotys.

Les autres modifications concernent l'imposition commune des conjoints lorsque l'un des deux époux, ou les deux époux, sont des non-résidents de la République de Pologne et résident dans un autre État de l'Union européenne. Ces personnes peuvent être imposées selon le régime polonais le plus favorable, à condition que 75% au moins de leurs revenus, au cours de l'année d'imposition, proviennent de Pologne. Le régime le plus favorable est celui qui permet d'être imposé sur la somme des revenus des époux, mais le selon un calcul qui porte sur la moitié de cette somme, l'impôt obtenu étant ensuite multiplié par deux. Le but de cette modification est de garantir l'égalité et la non-discrimination des contribuables de l'Union européenne.

Adoption de mesures favorables

3. Modifications apportées en matière d'impôt sur les actes de droit civil

L'impôt sur les actes de droit civil est modifié à compter du 1er janvier 2009, dans le but de transposer la directive 2008/7/EC du 12 février 2008 concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux. Le changement le plus important est l'exonération accordée aux :

- prêts accordés par des associés,
- à certaines augmentations en capital.

4. Modifications apportées en matière d'impôt sur les biens et services"

Les principales modifications apportées en la matière depuis le 1er décembre 2008 ou le 1er janvier 2009 sont les suivants:

- la suppression de la sanction de 30% de la taxe en cas de sous-évaluation de la taxe due;

- l'introduction d'un système d'entrepôt (call-off stock), ce qui permet d'éliminer, pour les entités étrangères, l'obligation de s'enregistrer pour les besoins de la TVA en Pologne. Dans ce cas, si certaines conditions sont remplies, l'acquisition intracommunautaire de biens n'est prise en compte qu'au moment de la collecte de ces marchandises depuis l'entrepôt par l'acquéreur polonais;

- la simplification de la procédure de livraison intracommunautaire de biens en cas de transfert de biens de Pologne vers un entrepôt situé dans un autre État membre de l'UE. Si l'État membre connaît un système d'entrepôt fiscal (call-off stock), l'entité polonaise reconnaîtra la fourniture intra-communautaire du bien au moment de sa collecte dans l'entrepôt étranger par le contractant étranger;

- l'exonération de la fourniture de bâtiments, constructions ou parties de bâtiments ou constructions après la première occupation. L'exonération s'appliquera si la vente est réalisée deux ans après la première occupation;

- l'introduction de la possibilité de déduire la taxe provenant de l'importation des marchandises directement dans la déclaration fiscale, sans l'obligation de payer cette taxe dans un bureau de douane lorsqu'est utilisée la "procédure simplifiée douanière";

- l'élargissement de la possibilité de payer la différence entre la taxe d'amont et la taxe d'aval dans les 60 jours au lieu de 180 jours à compter de la demande par l'assujetti;

- le remplacement d'un mécanisme obligatoire de transfert de la taxe sur la période suivante, si l'assujetti n'a pas procédé à des activités imposables dans ou en dehors du territoire de la Pologne au cours de la période donnée, par un mécanisme facultatif qui permet à un assujetti de déposer une demande de remboursement TVA au cours de cette période.

5. Modifications apportées à la loi sur les décisions administrations fiscales

À partir du 1er janvier 2009, les règles d'exécution des décisions des autorités fiscales sont sensiblement modifiées. Les décisions qui ne sont pas définitives ne sont pas immédiatement exécutoires comme elles l'étaient jusqu'alors. Certaines exceptions demeurent toutefois, dont la liste est apportée par la loi sur les décisions administratives fiscales.

Arkadiusz Michaliszyn

CMS Cameron McKenna LLP

arkadiusz.michaliszyn@cms-cmck.com



Royaume Uni

Impôt sur les sociétés

1. Imposition des profits étrangers

Le gouvernement avait informé les entreprises d'une possible réforme de l'imposition des bénéfices étrangers dès 2006, ce qui avait abouti à l'annonce, en mars 2007 de futures consultations, par le gouvernement, portant sur un ensemble de propositions. Un document consultatif a été dûment publié en juin 2007 (voir CMS Tax Connect, novembre 2007, pour une présentation des propositions initiales).

L'aspect le plus controversé de ce document concerne les propositions de remplacement de l'actuelle réglementation sur les sociétés étrangères contrôlées (CFC) par un nouveau régime de sociétés contrôlées. Ce nouveau régime s'éloigne de la conception actuelle, fondée sur les entités, et opte pour un système dans lequel certains types de revenus (c'est-à-dire les revenus passifs) seraient taxés. La difficulté est que certains des revenus considérés comme des revenus d'activité par les entreprises sont qualifiés de passifs par le document. Parmi ces revenus, particulièrement préoccupant est le sort fait aux revenus provenant de la propriété intellectuelle et des autres actifs incorporels, lorsque ces revenus sont réalisés dans le cadre d'opérations commerciales normales.

Nous avons signalé dans le dernier numéro de CMS Tax Connect (novembre 2008) que le gouvernement avait pris en compte les remarques des entreprises et fait savoir que le régime controversé des sociétés contrôlées était abandonné, la question étant de savoir si l'adoption de l'ensemble des propositions devait être reportée à après les prochaines élections en mai 2010.

En définitive, le pré-budget présenté par le gouvernement prévoyait qu'un projet de loi serait publié en décembre 2008, pour le vote d'une loi de finances en 2009. Les principales propositions reprises dans ce projet de loi sont l'exonération des dividendes, un plafonnement mondial des dettes et le durcissement des mesures de lutte contre l'évasion fiscale en matière de dettes et de produits dérivés. Le remplacement du régime des accords par le Trésor (voir CMS Tax Connect, juillet 2007) par un régime de déclaration est repris, mais cette décision ne prête pas à controverse.

L'exonération des dividendes est, pour le gouvernement, une mesure visant à inciter les holdings qui détiennent des participations à revenir au Royaume-Uni (la plupart des groupes ayant décidé de se re-domicilier ayant choisi l'Irlande).

Panorama de l'imposition
des bénéfices étrangers au
Royaume-Uni

L'exonération des dividendes est la proposition qui a rencontré le plus grand succès chez les entreprises, car elle met fin au système de crédit d'impôt étranger.

L'autre élément important est que la réforme des CFC n'a pas été reprise. Le gouvernement se donne l'année pour réfléchir à cette question, et il est probable qu'aucune loi sur le sujet ne sera votée avant 2011. Cette absence de réforme n'est pas de nature à encourager les entreprises candidates au départ à renoncer à leur projet. L'actuel régime de CFC semble en effet être la principale motivation de ces départs (en effet, l'Irlande n'a pas de règles CFC), alors que l'autre mesure phare représente, pour la plupart des entreprises, un simple confort car elles ont déjà trouvé le moyen d'éviter l'impôt britannique sur les dividendes.

Dans cet article, nous examinons les propositions relatives à l'exonération des dividendes et à la règle de plafonnement mondial qui est devenue aujourd'hui la mesure la plus controversée de la proposition.

2. Exonération des dividendes

Le projet de loi prévoit que le principe est l'imposition de tous les dividendes reçus par les grandes et moyennes entreprises, sauf si le dividende entre dans le champ de l'une des cinq catégories d'exonérations prévues. Afin d'assurer la conformité de cette règle avec les exigences européennes, ces règles sont applicables aux dividendes reçus aussi bien d'entreprises britanniques que d'entreprises étrangères. Bien que les critères ouvrant droit à exonération soient complexes, la réglementation a été bien accueillie car elle est considérée comme favorable, en particulier par rapport aux régimes d'exonération étrangers. En effet, il n'y a ni période de détention minimale, ni pourcentage de détention minimale pour bénéficier de l'exonération.

Les cinq catégories sont censées permettre d'exonérer la plupart des distributions. Globalement, il s'agit des situations suivantes:

- les distributions par des sociétés contrôlées par le bénéficiaire;
- les distributions afférentes à des actions ordinaires non-remboursables;
- les distributions afférentes à des titres de portefeuille (détention de 10% au plus);
- les distributions de dividendes afférents à des bénéfices qui ne proviennent pas de

transactions réalisées pour réduire l'impôt au Royaume-Uni et

- les dividendes afférents à des actions comptabilisées au passif.

Il est seulement nécessaire, pour qu'une distribution bénéficie de ces exonérations, que les sommes soient disponibles. Toutes les distributions intra-groupe sont exonérées en application de la première catégorie d'exonération. La troisième exonération assurera l'exonération de la plupart des dividendes provenant de titres du portefeuille. En revanche, l'exonération de distributions afférentes à des titres de préférence ou des titres rachetables lorsque la participation est comprise entre 10% et 50% ne pourra être accordée, en application de l'exonération n°4, qu'à condition qu'il n'y ait pas d'évasion fiscale. L'HM Revenue and Customs (HMRC) (administration fiscale) n'a pas l'intention de se montrer souple en la matière et les exonérations accordées par application de cette catégorie réclament une attention particulière. Il convient également de noter que la loi contient des dispositions définissant les actions de préférence, rachetables et les actions ordinaires. Il existe également des règles anti-évasion, mais en général, elles ciblent des situations précises d'évasion fiscale.

D'une façon générale, le rapatriement de liquidités des groupes multinationaux vers le Royaume-Uni ne devrait plus se faire par le biais de l'octroi de prêts au Royaume-Uni (ce qui est d'ailleurs déconseillé dans le cadre du plafonnement mondial de la dette qui sera décrit ci-dessous) ou sous forme d'augmentation de capital et utilisation de l'exonération des plus-values sur participations substantielles. Cependant, il ne faut pas négliger l'inconvénient d'une distribution de dividendes soumise à une retenue à la source lorsque la convention de non double-imposition ne prévoit de réduction du taux de la retenue que dans l'hypothèse où le dividende est imposé dans l'Etat du bénéficiaire. L'HMRC reconnaît que des clauses de ce type sont courantes dans les conventions signées par le Royaume-Uni et envisage de permettre au bénéficiaire d'opter pour l'imposition. Cette option ne sera intéressante que dans l'hypothèse où l'impôt sous-jacent et la retenue à la source s'avèrent supérieurs à l'impôt britannique.

3. Plafonnement en fonction de l'endettement mondial

Le Royaume-Uni dispose déjà de règles qui restreignent les déductions des frais financiers intra-groupe lorsque ceux-ci excèdent ceux qui auraient résulté d'une situation de marché ou sont motivés par une volonté d'évasion fiscale. La proposition vise à durcir ces règles par application de critères objectifs

pour que, même si les relations financières sont réalisées selon les règles du marché et qu'aucune volonté d'évasion fiscale n'est avérée, la déduction puisse être refusée au vu de l'endettement mondial du groupe. Ni les accords sur la sous-capitalisation ni ceux sur les prix de transfert ne donneront en la matière de protection automatique.

Ces règles nouvelles ne concernent que les relations intra-groupe mais il existe des règles anti-évasion qui permettent de prendre en compte les contrats qui donnent à des relations intra-groupe l'apparence de relations réalisées avec des tiers.

En résumé, les frais financiers intra-groupe (identifiés à partir du calcul de l'impôt) seront rejetés s'ils excèdent les frais financiers extérieurs nets mondiaux du groupe (identifiés à partir des comptes consolidés). Il faut noter que les frais intra-groupe sont bruts, alors que les frais extérieurs sont pris en compte pour leur montant net et n'incluent pas les frais financiers hors groupe britanniques.

Les frais financiers ne se réduisent pas aux intérêts intra-groupe. Les coûts nets de contrats d'instruments dérivés de couverture de la dette intra-groupe, les frais de crédit-bail afférents à des installations ou des machines et les frais d'affacturage sont aussi concernés. La réglementation est ainsi faite que, pour éviter tout rejet de déduction, il faut privilégier le financement extérieur non britannique et minimiser les échanges intra-groupe. Un autre effet est d'encourager les groupes non-britanniques à se financer par de la dette extérieure, plutôt qu'en capital. Cela signifie aussi qu'un événement au sein du groupe sans aucun rapport avec le Royaume-Uni peut entraîner le rejet de frais financiers intra-groupe au Royaume-Uni (par exemple, une réduction des emprunts non-britanniques par la cession d'une filiale étrangère). La réglementation encourage aussi l'emprunt extérieur plutôt qu'intra-groupe.

L'HMRC a l'espoir de voir des groupes multinationaux qui ont déjà fait, en amont, des prêts pour rapatrier les fonds vers le Royaume-Uni, choisir de restructurer leurs dettes de façon à plutôt remonter des dividendes.

Cette réglementation a fait l'objet de nombreuses critiques. L'HMRC a indiqué prendre en compte ce mécontentement, et s'apprête à modifier substantiellement le projet avant son vote.

Parmi les conséquences inattendues, et qui devraient être évitées on notera les points suivants:

Etant donné que les règles s'appliquent aussi bien aux groupes purement britanniques qu'aux groupes multinationaux (afin de se conformer à la législation européenne), lorsque les emprunts extérieurs sont effectués au niveau de la société mère et redescendent vers les filiales, la réglementation a, dans un contexte britannique, pour effet de faire remonter de nouveau les frais vers la mère. La raison en est que même si la filiale ne peut pas déduire ces frais, la société mère a droit à un "ajustement" qui a pour effet de sortir de la base imposable les frais intra-groupe sur les prêts accordés aux filiales. Ainsi, l'emprunt et les frais restent au niveau de la mère. Sauf si les frais en cause peuvent faire l'objet d'un refinancement intra-groupe au niveau de la filiale dans l'année, la déduction au niveau de la mère sera, en pratique, le plus souvent perdue car il sera rare que la mère ait suffisamment de profits de ce type pour bénéficier du report de ces frais.

Les groupes qui disposent temporairement de beaucoup de liquidités (par exemple suite à la cession d'une filiale) pourraient être en situation de ne plus pouvoir déduire les frais de financement intra-groupe du fait de la réduction de leur financement extérieur. L'HMRC travaille actuellement sur des dispositions permettant d'éviter cette situation (par exemple, en ne tenant pas compte de certains flux de trésorerie pendant 12 mois). Mais cela ne sauvera pas les groupes qui ont structurellement beaucoup de liquidités (avec peu ou pas de financement externe) et qui ont fait des prêts intra-groupes au Royaume-Uni.

Le projet comporte aussi la reconnaissance de tous les gains et pertes financiers, ce qui peut être la cause de situations inattendues. L'HMRC a indiqué que les échanges étrangers pourraient être ignorés.

L'introduction de ce qu'on appelle le "gateway test" permettrait aux groupes qui satisfont à ces tests d'échapper à aux règles de plafonnement. Le contenu de ces tests n'est pas finalisé. L'un d'entre eux pourrait, par exemple, être qu'un groupe n'est pas concerné par la réglementation si les dettes intra-groupe représentent moins de 75% de la dette mondiale.

Actuellement, le calcul du financement extérieur est fondé sur les normes IFRS. Il est probable que l'HMRC donnera une liste des normes comptables locales acceptables pour éviter les retraitements.

Certaines entreprises (en particulier les banques et les compagnies d'assurances) pour lesquelles l'emprunt est une partie intégrante de leur activité (par opposition aux entreprises commerciales) seront soumises à des règles particulières.

Les centrales de trésorerie britanniques devraient être affectées par ces règles mais, là encore, la question reste à examiner.

Il avait initialement été prévu que cet ensemble de mesures entrerait en vigueur le 1er avril 2009. Ce n'est plus envisagé. La date d'entrée en vigueur de ces dispositions reste très floue et il ne faut pas s'attendre à quoi que ce soit avant la présentation du budget le 22 avril. Etant donné que le texte qui sera présenté devrait différer grandement du texte présenté à l'origine, il faut espérer que le gouvernement laissera aux entreprises le temps d'apprécier l'impact des nouvelles dispositions présentées.

Mike Boutell

CMS Cameron McKenna LLP
mike.boutell@cms-cmck.com



Russie

Impôt sur les sociétés

Aménagements récents de la législation fiscale russe

1. Aménagements récents de la législation fiscale russe

1.1 L'impôt sur les sociétés

Des changements importants ont été apportés en la matière.

Le taux d'imposition a été réduit de 24% à 20% (la part régionale est désormais de 18% et la part fédérale de 2%).

Les possibilités de déduction des dépenses ont été élargies :

- les limitations applicables aux indemnités journalières ont été supprimées;
- un montant de 6% (au lieu de 3%) des contributions volontaires pour l'assurance maladie est déductible en tant que frais salariaux et la déduction est même totale lorsque l'assurance en cause est rendue obligatoire par la loi russe en raison de l'activité de l'entreprise;
- les pertes résultant de l'aliénation de droits de propriété deviennent déductibles;
- la liste des frais de formation qui sont déductibles est étendue.

Nouvelles règles d'amortissement :

- L'amortissement exceptionnel d'une partie des immobilisations appartenant à un ensemble de 3 à 7 groupes (et dont la durée de vie est comprise entre 3 et 20 ans) est porté de 10% à 30%;
- la possibilité de changer de méthode d'amortissement est étendue;
- le coefficient d'ajustement spécial de 0,5 est annulé;
- la réévaluation des immobilisations reçues gracieusement peut donner lieu à amortissement;
- les revalorisations de biens qui reviennent au bailleur, quels que soient les loyers acquittés, peuvent être amorties;
- les immobilisations découvertes pendant un inventaire peuvent être amorties.

Enfin les dépenses de recherche et de développement dont la liste est fournie par le gouvernement russe

D'importantes modifications ont été apportées au droit fiscal russe, en particulier une réduction du taux de l'impôt sur les sociétés et de nouvelles règles d'amortissement

peuvent être immédiatement déduites avec application d'un ratio de 1,5.

1.2 L'impôt sur le revenu

En ce qui concerne l'impôt sur le revenu, on notera que le contribuable qui investit dans un projet nouveau de développement ou qui achète un nouveau logement peut, depuis le 1er janvier 2008, déduire 2 millions de roubles au lieu de 1 millions de roubles.

1.3 Procédures fiscales

La loi fédérale du 26 novembre 2008 a modifié substantiellement le Code fiscal de Russie, afin d'améliorer la situation des contribuables. En particulier, les dispositions favorables aux contribuables peuvent entrer en vigueur le jour même du vote de la loi si cette dernière le prévoit. Jusqu'alors, les lois n'entraient en vigueur qu'un mois après leur publication officielle.

D'autres améliorations sont apportées en ce qui concerne les contrôles fiscaux. Ainsi, lorsque le contribuable adresse une déclaration rectificative avant l'achèvement de la vérification fiscale, les autorités fiscales doivent se fonder sur cette déclaration nouvelle dans le cadre de leur contrôle (p. 9.1 Article 88 du Code fiscal de Russie).

Les autorités fiscales ne peuvent pas utiliser des éléments de preuve obtenus illégalement.

Le ministère des Finances a accordé de nouveaux reports:

- en ce qui concerne l'impôt fédéral seulement et les amendes et intérêts y afférents,
- le report peut être de cinq ans, et peut être accordé sans garantie.

Ces reports pourront être accordés à compter du 1er janvier 2010.

Les droits des contribuables ont été améliorés. Ainsi la nouvelle loi dispose que la décision de lever le respect des comptes bancaires doit être présentée à un représentant de la banque au plus tard le jour suivant la décision.

En revanche, la répression en cas de violation de la législation fiscale s'est durcie, dans le cas où un établissement bancaire n'informe pas les autorités fiscales de l'existence de comptes bancaires et (ou) du solde du contribuable, l'amende pouvant atteindre 10 000 roubles.

2. Les aspects fiscaux des abandons de créances aux filiales

On notera les modifications suivantes:

En règle générale, conformément au paragraphe 1 § 11 de l'article 251 du Code des impôts sur la Russie, si une société mère détient plus de 50% des actions de sa filiale, le transfert d'actifs (en espèces ou en nature) à la filiale est en principe exonéré.

Le débat n'est pas tranché sur la possibilité d'étendre cette règle aux abandons de créances consentis par une mère à sa fille, mais la position des autorités à cet égard devient plus favorable.

Pendant longtemps, le ministère russe des Finances (MINFIN) a estimé qu'un abandon de créance ne pouvait être qualifié de transfert d'actifs pour l'application de l'exonération ci-dessus et, par conséquent, estimait que le principal et les intérêts étaient imposables au niveau de la filiale (lettres de 2005 et 2007).

Toutefois, le MINFIN a récemment changé sa position et a publié une circulaire qui précise que le paragraphe 1 § 11 de l'article 251, peut être interprété comme exonérant le principal, tandis que les intérêts restent imposables en tant que revenus non opérationnels.

Cette position a été confirmée par une décision de la Cour d'arbitrage de novembre 2008.

Le MINFIN a confirmé que cette mesure s'appliquerait également en cas de renonciation par la fille au remboursement d'une dette de sa mère, et que seul le principal de la dette serait exonéré (lettre de décembre 2008).

Certains commentaires ont avancé des arguments visant à exonérer aussi les intérêts mais il s'agit là d'une position contentieuse.

TVA

L'importation de certains équipements techniques (qui figurent sur une liste approuvée par le Gouvernement de la Fédération de Russie) est exonérée de TVA, sauf si un matériel identique à celui qui est importé est produit dans la Fédération de Russie.

La procédure pour bénéficier du régime de TVA à taux 0 sur les exportations a été substantiellement simplifiée. Désormais, les contribuables ne doivent présenter que les références des déclarations douanières (au lieu des copies de ces déclarations) et la période pour réunir les documents nécessaires à l'application du taux zéro a été portée de 180 à 270 jours (mais seulement en ce qui concerne la cession

de biens placés sous ce régime au cours de la période 1er juillet 2008-31 décembre 2009).

La possibilité pour les autorités fiscales de prendre simultanément deux décisions à la suite de la vérification fiscale est reconnue: décision sur le remboursement partiel de la TVA et décision sur la part additionnelle. Auparavant, lorsqu'un contribuable contestait un remboursement partiel de TVA, il n'y a aucune possibilité de régler le cas de la TVA non touchée par la contestation dans l'attente de la décision finale sur les points en discussion.

La TVA payée sur les paiements anticipés est maintenant déduite sur la déclaration afférente à la période de paiement lorsqu'une facture a été émise (la TVA n'était jusqu'à présent jamais déductible avant la livraison effective des marchandises; p. 3, article 168, p. 12, article 171 du Code fiscal de Russie).

Les autorités fiscales ont modifié leur position en ce qui concerne la déductibilité fiscale de la taxe retenue et versée à ses propres frais par un représentant TVA (lettres n°03-07-08/47 du 28 Février 2008 et n°03-1-03/908 du 17 mars 2008).

Il y également eu des modifications affectant la procédure de paiement. La TVA doit être payée mensuellement, par des versements égaux au plus tard le 20 du troisième mois suivant le trimestre de référence (les contribuables devaient auparavant payer la TVA relative à un trimestre au plus tard le 20 du mois suivant le trimestre).

Grégoire Caulliez

CMS Legal
gregoire.caulliez@cmslegal.ru

Stanislav Tourbanov

CMS Legal
stanislav.tourbanov@cmslegal.ru



Suisse

Impôt sur les sociétés

La bataille du secret bancaire suisse

La décision prise récemment par la l'Autorité fédérale de surveillance des marchés financiers (FINMA) d'admettre la divulgation des données de la grande banque suisse UBS, dans le cadre d'une procédure d'assistance administrative internationale, a suscité d'intenses discussions politiques concernant le secret bancaire en Suisse et la position de la Suisse dans le contexte international de lutte contre la fraude fiscale. Les informations fournies portaient sur environ 300 riches clients d'UBS qui, semble-t-il sur la base de conseils fournis par des employés d'UBS, ont mis en place des sociétés offshore de détention de titres américains dans le but de contourner l'accord sur les "Qualified Intermediary" (QI).

Le QI est un accord conclu entre différentes banques et les autorités fiscales des États-Unis, l'Internal Revenue Service (IRS), qui offre aux banques concernées le statut d'intermédiaire qualifié leur permettant de distribuer les gains afférents à des titres américains sous déduction d'une retenue à la source à un taux réduit, au lieu du taux normal de 30% applicable aux non-résidents étrangers. Ce taux réduit est accordé, indépendamment de l'utilisation d'une quelconque convention fiscale signée par les États-Unis, et sans pour autant divulguer l'identité des clients.

En contrepartie, l'accord QI prévoit que les banques veillent à ce qu'aucun contribuable américain n'investisse dans des titres américains sans que son identité soit divulguée à l'IRS. En utilisant une société offshore, les résidents des États-Unis pouvaient détenir indirectement des titres américains, sans avoir à être déclarés à l'IRS. Selon l'IRS, la création de ces "entreprises-fantômes" et les conseils permettant leur création constituent des actes de fraude fiscale ou de complicité à fraude fiscale.

L'IRS a demandé, mi-2008, que lui soient communiquées les informations relatives aux clients américains de la banque UBS, dans le cadre de la procédure d'assistance administrative. Mais, face aux formalités imposées par cette procédure, et perdant patience, l'IRS a décidé de fixer un ultimatum: si les données n'étaient pas délivrées le 18 février 2009, elle lancerait une procédure pénale contre l'UBS aux États-Unis.

Face à cette menace, la FINMA a décidé d'ordonner la divulgation des données sans attendre le résultat de demande d'assistance administrative, qui était en cours d'examen devant l'administration fédérale

La bataille du secret bancaire suisse

suisse, et contre laquelle des recours étaient d'ors et déjà exercés devant la Cour administrative fédérale suisse.

La décision de la FINMA est considérée par beaucoup comme une violation illégale du secret bancaire Suisse. Le secret bancaire en Suisse - souvent considéré comme un facteur clé du succès de la place financière suisse - est un "privilège" professionnel, au même titre que le secret des relations entre l'avocat et son client ou entre un médecin et son patient qui a trait au respect de la vie privée, à la confidentialité des données et à l'opposabilité des contrats. Toutefois, le secret bancaire n'est pas absolu et la divulgation des informations peut être admise par, entre autres, une décision de l'Office fédéral de la justice dans le cadre d'une procédure d'assistance judiciaire internationale à la demande d'un autre État. La Suisse prévoit aussi, dans certaines circonstances, d'accorder une assistance judiciaire internationale sur le fondement de la loi fédérale sur l'entraide judiciaire internationale, ou dans le cadre de l'assistance administrative prévue par les conventions internationales.

La Suisse n'accorde l'assistance judiciaire et administrative que si les faits allégués constituent une infraction pénale en vertu de la législation suisse, étant précisé que le droit suisse distingue les infractions pénales du simple délit. Cette distinction est fondée sur l'importance de la peine encourue, selon le comportement incriminé.

La loi fiscale suisse distingue ainsi la fraude fiscale (par exemple l'utilisation de documents falsifiés) de l'évasion fiscale (défaut de déclaration d'actifs ou de recettes). Dans les deux cas, il s'agit d'actes de délinquance mais, dans la mesure où l'utilisation de documents falsifiés est un acte plus grave que la simple omission, la fraude fiscale est considérée comme une infraction et est par conséquent sanctionnée plus sévèrement que l'évasion fiscale. En conséquence, il n'est donné suite aux demandes d'assistance judiciaire internationale en matière fiscale que si l'auteur présumé des actes litigieux est accusé de fraude fiscale. Cette limite se retrouve dans les actes signés par la Suisse, en particulier dans les conventions fiscales.

Au cours de l'examen de la demande d'assistance judiciaire, l'administration fiscale a déclaré explicitement que la mise en place de sociétés offshore n'est pas constitutive d'une fraude fiscale selon la loi suisse, mais qu'elle excédait néanmoins la simple évasion fiscale. Par conséquent, l'administration a admis l'application de l'assistance administrative internationale. L'interruption prématurée de la procédure par la FINMA s'est donc avérée non seulement inutile,

mais comme portant une atteinte injustifiée au secret bancaire suisse.

La Suisse est consciente que son secret bancaire est considéré à l'étranger comme une aide à l'évasion fiscale. La Suisse a donc présenté diverses mesures de lutte contre la fraude fiscale, qui n'obligent pas pour autant les banques suisses à divulguer des informations relatives à leurs clients :

- La Suisse prélève une retenue à la source de 35% sur les intérêts de l'épargne, les intérêts sur les obligations émises par les résidents suisses, les dividendes d'actions ou de parts dans les entreprises suisses et de certaines distributions de produits d'assurance suisse, comme par exemple les rentes. La retenue à la source peut sous certaines conditions être remboursée, en fonction de la convention applicable, si les revenus sont déclarés à l'Etat de résidence du contribuable.

- La Suisse a conclu l'accord sur la fiscalité de l'épargne avec l'UE qui oblige toutes les entités suisses qui versent des intérêts et tous les fonds d'investissement à prélever une retenue à la source dont le taux est compris entre 35% et 75% selon la somme versée. Cet accord permet de préserver le secret bancaire en vigueur, tout en rendant la Suisse peu attrayante pour des résidents de l'UE désireux de frauder le fisc.

- En signant les accords bilatéraux II (Schengen / Dublin), la Suisse a accepté d'offrir son assistance judiciaire internationale dans les cas de fraudes fiscales relatives aux impôts indirects et droits (par exemple, la TVA ou les droits de douane), si le montant éludé excède 25 000 euros.

Impôt sur la fortune

1. L'impôt sur la fortune

La Conférence suisse des impôts (l'union de toutes les autorités fiscales cantonales) a annoncé qu'elle n'appliquerait pas la nouvelle réglementation relative à l'évaluation des actions ordinaires non cotées (présentée dans le CMS Tax Connect de novembre 2008), selon laquelle la valeur minimale de ces actions ne pourrait pas être inférieure à la valeur intrinsèque des titres. La Conférence suisse des impôts souhaitait appliquer cette règle à partir de 2011, en remplacement de la méthode actuellement utilisée dite du praticien et selon laquelle la valeur d'une action est égale à :

$(2 \times \text{valeur de capitalisation des revenus} + \text{valeur de substance}) / 3$

L'abandon de la méthode du praticien était très controversé, car il augmentait de manière spectaculaire la valeur fiscale des entreprises à faible rendement mais à haute valeur intrinsèque, ce qui est le cas de nombreuses petites et moyennes entreprises suisses.

David Hürlimann
CMS von Erlach Henrici AG
david.huerlimann@cms-veh.com

Basil Peyer
CMS von Erlach Henrici AG
basil.peyer@cms-veh.com

2. Impôt sur le revenu et impôt sur la fortune

La population du canton de Zürich a voté, le 8 février 2009, l'abolition de la taxation forfaitaire des étrangers qui n'exercent pas une activité lucrative en Suisse. Cette imposition forfaitaire est inscrite dans la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts mais il s'agit d'une simple option (et non d'une obligation) offerte aux cantons. Cette imposition remplace l'imposition selon le régime simplifié d'évaluation du revenu imposable et de la richesse des ressortissants étrangers résidant en Suisse. La taxation forfaitaire se calcule çà partir des dépenses courantes des personnes concernées, et non sur les revenus mondiaux de ces contribuables, une évaluation fiable de ces revenus étant en effet très difficile à obtenir. La base imposable selon le système forfaitaire doit être au moins égale à cinq fois le montant annuel des coûts de logement. Certains cantons prélèvent aussi un impôt forfaitaire sur la fortune. L'impôt est calculé sur cette base selon les taux normaux.

Cette imposition forfaitaire peut aboutir à des réductions d'impôt très intéressantes, puisque les contribuables concernés n'ont pas l'obligation de déclarer leurs avoirs et revenus mondiaux. En conséquence, cette imposition forfaitaire est perçue comme encourageant la fraude fiscale internationale et certaines conventions internationales s'estiment non applicables, sous certaines conditions, aux contribuables suisses bénéficiant de cette imposition forfaitaire (c'est le cas des conventions signées avec la France, la Belgique, l'Allemagne, l'Autriche, le Canada, l'Italie, la Norvège et les Etats-Unis). L'imposition forfaitaire a aussi fait l'objet de critiques internes et est contestée par certains politiques. Le référendum de Zurich est de nature à renforcer cette contestation et d'autres cantons pourraient suivre l'initiative zurichoise. Tel ne devrait toutefois pas être le cas des cantons qui pratiquent traditionnellement, et depuis longtemps, ce type d'imposition, et qui sont principalement situés dans les régions francophones de la Suisse.

Contacts

Algeria - Algiers

CMS Bureau Francis Lefebvre
T +213 213 666 86
F +213 213 666 86
Samir Sayah
samir.sayah@cms-bfl.com
Frédéric Elbar
frederic.elbar@cms-bfl.com

Argentina - Buenos Aires

CMS Bureau Francis Lefebvre
T +54 11 4311 1008
F +54 11 4311 8088
Patrick Patelin
ppatelin@cms-bfl.com.ar

Austria - Vienna

CMS Reich-Rohrwig Hainz
T +43 1 40 443 0
F +43 1 40 443 9000
Johannes Reich-Rohrwig
johannes.reich-rohrwig@cms-rrh.com
Sibylle Novak
sibylle.novak@cms-rrh.com

Belgium - Brussels

CMS DeBacker
T +32 2 743 69 00
F +32 2 743 69 01
Olivier Querinjean
olivier.querinjean@cms-db.com

Brazil - Saõ Paulo

CMS Bureau Francis Lefebvre
T +55 11 3069 9430
F +55 11 3069 9432
Patrick Patelin
ppatelin@cms-bfl.com.ar

Bulgaria - Sofia

CMS Cameron McKenna EOOD / CMS
Reich-Rohrwig Hainz EOOD
T +359 2 921 99 10 /21
F +359 2 921 99 19/29
David Butts
david.butts@cms-cmck.com
Gentscho Pavlov
gentscho.pavlov@cms-rrh.com

China- Shanghai

CMS Bureau Francis Lefebvre and CMS
Hasche Sigle in alliance with CMS
Cameron McKenna LLP
T +86 21 6289 6363
F +86 21 6289 9696
Emmanuel Meril
emmanuel.meril@cms-bfl.com

Croatia - Zagreb

CMS Crnalic in alliance with CMS
Reich-Rohrwig Hainz
T +385 1 4825 600
F +385 1 4825 601
Gregor Famira
gregor.famira @cmslegal.hr

Czech Republic - Prague

CMS Cameron McKenna v.o.s.
T +420 296 798 111
F +420 221 098 000
Libor Kadlec, External Tax Advisor
kadlec@ccsconsulting.cz

France - Paris

CMS Bureau Francis Lefebvre
T +33 1 47 38 55 00
F +33 1 47 38 55 55
Stéphane Austray
stephane.austray @cms-bfl.com

Germany - Berlin

CMS Hasche Sigle
T +49 30 2 03 60-1801
F +49 30 2 03 60 2000
Wolf-Georg von Rechenberg
wolf-georg.vonrechenberg@cms-
hs.com

Germany - Düsseldorf

CMS Hasche Sigle
T +49 211 49 34 0
F +49 211 49 20 097
Thomas May
thomas.may@cms-hs.com

Germany - Frankfurt

CMS Hasche Sigle
T +49 69 71 701-0
F +49 69 71 701 40410
Thomas Link
thomas.link@cms-hs.com

Germany - Hamburg

CMS Hasche Sigle
T +49 40 3 76 300
F +49 40 3 76 30 300
Heino Büsching
heino.buesching@cms-hs.com

Germany - Munich

CMS Hasche Sigle
T +49 89 2 38 07 0
F +49 89 2 38 07 110
Gerd Seeliger
gerd.seeliger@cms-hs.com

Germany - Stuttgart

CMS Hasche Sigle
T +49 711 97 64 0
F +49 711 97 64 900
Björn Demuth
bjoern.demuth@cms-hs.com

Hungary - Budapest

Ormai és Társai CMS Cameron
McKenna LLP
T +36 1 483 4800
F +36 1 483 4801
Eszter Kálmán
eszter.kalman@cms-cmck.com

Italy - Milan

CMS Adonnino Ascoli & Cavasola
Scamoni
T +39 02 4801 1171
F +39 02 4801 2914
Federico Baridon
federico.baridon @cms-aacs.com

Italy - Rome

CMS Adonnino Ascoli & Cavasola
Scamoni
T +39 06 47 81 53 06/05
F +39 06 47 82 31 39
Giuseppe Ascoli
giuseppe.ascoli@cms-aacs.com
Carlo Romano
carlo.romano@cms-aacs.com

Morocco - Casablanca

CMS Bureau Francis Lefebvre
T +212 522 22 86 86
F +212 522 48 14 78
Wilfried Le Bihan
wilfried.lebihan @cms-bfl.com
Frédéric Elbar
frederic.elbar@cms-bfl.com.com

The Netherlands - Utrecht

CMS Derks Star Busmann
T +31 30 2121 111
F +31 30 2121 133
Jochem de Koning
jochem.dekoning@cms-dsb.com

Poland - Warsaw

CMS Cameron McKenna Dariusz
Greszta Spó ka Komandytowa
T +48 22 520 5555
F +48 22 520 5556
Arkadiusz Michaliszyn
arkadiusz.michaliszyn@cms-cmck.com

Romania - Bucharest

CMS Cameron McKenna SCA
T +40 21 528 0 800
F +40 21 528 0 900
Delia Dragomir
delia.dragomir@cms-cmck.com

Russia - Moscow

CMS Legal
T +7 495 739 33 44
F +7 495 739 33 55
Stanislav Tourbanov
stanislav.tourbanov@cmslegal.ru

Serbia - Blegrade

CMS Reich-Rohrwig Hasche Sigle
d.o.o.
T +381 11 32 08 900
F +381 11 30 38 930
Tanja Unguran
tanja.unguran@cms-rrhs.com

Slovakia - Bratislava

CMS Reich-Rohrwig Hainz Joint office
with CMS Cameron McKenna in
cooperation with JUDr. Jaroslav
Ruzicka
T +421 2 544 33 490
F +421 2 544 35 906
Robert Janecek
robert.janecek@ccsconsulting.sk

Spain - Madrid

CMS Albiñana & Suárez de Lezo
T +34 91 451 93 00
F +34 91 442 60 45
Santiago Diez
sdiez@cms-asl.com
Ana Jimenez
anjimenez@cms-asl.com

Switzerland - Zürich

CMS von Erlach Henrici
T +41 44 285 11 11
F +41 44 285 11 22
David Hürlimann
david.huerlimann@cms-veh.com

Ukraine - Kyiv

CMS Cameron McKenna LLC, Joint
office with CMS Bureau Francis
Lefebvre
T. +380 44 391 3388
F +380 44 391 3377
Dmytro Ivanusa
dmytro.ivanusa@cms-cmck.com

United Kingdom - London

CMS Cameron McKenna LLP
T +44 20 7367 3000
F +44 20 7367 2000
Mark Nichols
mark.nichols@cms-cmck.com

**United States of America
New York**

CMS Bureau Francis Lefebvre
T +33 1 47 38 44 10
F +33 1 47 45 80 46
Michel Collet
michel.collet@cms-bfl.com

Uruguay - Montevideo

CMS Bureau Francis Lefebvre
T +598 2 623 4707
F +598 2 628 7913
Javier Bordaberry
jbordaberry@cms-bfl.com.uy

CMS is the organisation of independent European law and tax firms of choice for organisations based in, or looking to move into, Europe. CMS provides a deep local understanding of legal, tax and business issues and delivers client-focused services through a joint strategy executed locally across 28 jurisdictions with 54 offices in Western and Central Europe and beyond. CMS was established in 1999 and today comprises nine CMS firms, employing over 2,400 lawyers and is headquartered in Frankfurt, Germany.

CMS nine member firms are: CMS Adonnino Ascoli & Cavasola Scamoni (Italy); CMS Albiñana & Suárez de Lezo, S.L.P. (Spain); CMS Bureau Francis Lefebvre (France); CMS Cameron McKenna LLP (UK); CMS DeBacker (Belgium); CMS Derks Star Busmann (Netherlands); CMS von Erlach Henrici Ltd. (Switzerland); CMS Hasche Sigle (Germany); and CMS Reich-Rohrwig Hainz (Austria).

CMS offices and associated offices:

Amsterdam, Berlin, Brussels, London, Madrid, Paris, Rome, Vienna, Zurich, Aberdeen, Algiers, Antwerp, Arnhem, Beijing, Belgrade, Bratislava,

Bristol, Bucharest, Budapest, Buenos Aires, Casablanca, Cologne, Dresden, Dusseldorf, Edinburgh, Frankfurt, Hamburg, Kyiv, Leipzig, Ljubljana, Lyon, Marbella, Milan, Montevideo,

Moscow, Munich, New York, Prague, Sao Paulo, Sarajevo, Seville, Shanghai, Sofia, Strasbourg, Stuttgart, Utrecht, Warsaw and Zagreb.

www.cmslegal.com

The members of CMS are in association with The Levant Lawyers with offices in Beirut, Abu Dhabi, Dubai and Kuwait-City.