

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

A photograph of a modern glass skyscraper, viewed from a low angle looking up, with the text 'CMS Tax Connect' overlaid in white.

# CMS Tax Connect

## **Edition spéciale : Régimes fiscaux des Etats d'Europe centrale et orientale**

**Focus sur le marché moteur de la croissance économique européenne**

▼ Bosnie-Herzégovine	5
▼ Bulgarie	8
▼ Croatie	13
▼ Hongrie	16
▼ Pologne	21
▼ Russie	25
▼ Serbie	28
▼ Slovaquie	31
▼ Slovénie	34
▼ République Tchèque	37
▼ Ukraine	40

<b>▮ L'impôt en un coup d'œil</b>	<b>43</b>
Bosnie-Herzégovine	43
Bulgarie	43
Croatie	43
Hongrie	43
Pologne	44
Russie	44
Serbie	44
Slovaquie	44
Slovénie	44
République tchèque	44
Ukraine	45

# Editorial

## Focus sur le marché moteur de la croissance économique européenne

Nous sommes heureux de vous proposer ce numéro spécial de CMS Tax Connect consacré aux régimes fiscaux des Etats d'Europe centrale et orientale.

Pour fêter le dixième anniversaire du réseau CMS, il nous a en effet semblé intéressant de nous concentrer sur le marché moteur de la croissance économique européenne de ces dernières années : l'Europe centrale et orientale.

Les régimes fiscaux de ces Etats ressemblent beaucoup, à plusieurs égards, à ceux de la "vieille Europe", aussi bien en ce qui concerne les types de taxes que l'incidence de la fiscalité et le mode de calcul de l'assiette fiscale. Cependant, certaines dispositions, courants en Europe occidentale (ou dans d'autres Etats occidentaux), sont absents des régimes fiscaux des Etats d'Europe centrale et orientale : entre autres, le régime d'intégration fiscale, la possibilité de réaliser des transmissions d'actifs ou d'activité au sein d'un groupe en bénéficiant d'un régime de neutralité fiscale, la possibilité de réorganiser en toute neutralité un groupe, les régimes de sursis et les régimes anti-évasion fiscale conformes au droit communautaire.

Les gouvernements des Etats d'Europe centrale et orientale se sont livrés, depuis près de dix ans, à une sévère concurrence fiscale afin d'attirer les investissements étrangers. Cela s'est traduit par l'introduction de taux forfaitaires (qui sont venus remplacer les taux progressifs, et ont permis d'intégrer toutes les taxes "annexes")? ou par la réduction voire l'élimination d'impôts qui dissuadent les investissements étrangers directs. Cette politique n'a toutefois pas permis d'introduire certains régimes plus sophistiqués mis en place dans la "vieille Europe" en réponse aux demandes du marché (par exemple l'intégration fiscale, les régimes de sursis d'imposition), ou de trouver des réponses à la complexification du marché (règles anti-évasion à la fois

sophistiquées? et conformes au droit communautaire, règles et instructions détaillées apportées aux spécialistes financiers ou afférentes aux transactions réalisées sur les marchés financiers etc.). Une telle politique va désormais être beaucoup plus difficile à poursuivre en raison des effets de la crise économique, particulièrement vive dans la région. Les gouvernements, ici comme ailleurs, sont soumis à une double contrainte : combler les déficits budgétaires nationaux en réduisant les dépenses publiques et en augmentant les recettes fiscales (y compris en améliorant l'efficacité du recouvrement des impôts, en particulier via la lutte contre l'évasion fiscale), sans pour autant nuire à la compétitivité de l'économie nationale - une tâche donc bien difficile par tous égards. Dans la plupart des Etats d'Europe centrale et orientale, de nouvelles politiques fiscales sont actuellement mises en œuvre. Reste à savoir si les gouvernements de ces Etats en profiteront pour adapter leurs régimes fiscaux aux demandes des entreprises, ce qui constituerait une nouvelle étape de leur développement fiscal.

L'autre élément moteur des modifications fiscales introduites en Europe centrale et orientale est la nécessaire harmonisation des systèmes fiscaux nationaux avec les réglementations et les directives européennes, de nombreux Etats de la région ayant adhéré à l'Union Européenne depuis 2004. Certains régimes favorables, mais considérés par l'Union européenne comme des mesures de "concurrence fiscale dommageable" ont ainsi dû être abandonnés (par exemple la société offshore hongroise et le régime de financement de groupe).

Dans le même temps, les législateurs de ces différents Etats se formaient et acquéraient de l'expérience en matière d'opérations complexes, leur permettant de répondre, avec les autorités financières et fiscales de ces Etats, aux contraintes de ces transactions et structures complexes.

De par sa présence dans 12 pays d'Europe centrale et orientale, CMS est le partenaire fiscal idéal de votre entreprise pour vous aider à comprendre et à gérer les

changements et les défis nouveaux attendus en 2010. Notre réseau présente l'avantage d'être un "guichet unique" pour toutes les questions juridiques et fiscales que vous vous posez, et est en mesure de vous offrir des services intégrés transnationaux.

Pour rester à la pointe du marché et maintenir un service d'excellence, CMS donne aujourd'hui une nouvelle impulsion à l'intégration de son offre, et vous propose un service fiscal plus formel et mieux défini pour les Etats d'Europe centrale et orientale : ses équipes locales sont composées de spécialistes de la fiscalité de la région, qui allient technique et pratique, et sont considérés comme des avocats fiscalistes de référence sur leurs marchés respectifs. N'hésitez pas à les contacter (ou votre interlocuteur habituel) si vous souhaitez approfondir un ou plusieurs sujets de ce numéro spécial.

**Anna Burchner**

CMS Cameron McKenna LLP  
anna.burchner@cms-cmck.com

**Sibylle Novak**

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

**Charles-Henri Roy**

CMS Legal  
charles-henri.roy@cmslegal.ru



## Bosnie-Herzégovine

# Les impôts en Bosnie-Herzégovine

Pour comprendre les bases du système fiscal en Bosnie-Herzégovine, il est nécessaire de revenir à l'Accord de Dayton signé en 1995 (ci-après "DA"), par lequel ont été établies la Constitution de la Bosnie-Herzégovine et les constitutions des entités locales constituant la Bosnie-Herzégovine - la Fédération de Bosnie-Herzégovine (ci-après "FBH") - et la République Srpska (République serbe de Bosnie : ci-après "RS"). Le District de Brcko (ci-après "BD") n'a qu'ultérieurement formé une troisième unité.

Le résultat est que coexistent aujourd'hui trois systèmes d'imposition, avec chacun leurs taux d'imposition propre et leurs avantages fiscaux. Différentes autorités fiscales (par entité locale, par canton et par municipalité) sont chargées de la collecte fiscale.

Un régime national de valeur ajoutée, géré par une administration centrale, a été promulgué le 1er janvier 2006. L'administration des impôts indirects de Bosnie-Herzégovine est chargée de collecter cette TVA et, plus généralement, de coordonner les questions de politique fiscale. Cet organisme est aussi responsable de la perception des droits de douanes et accises sur l'ensemble du territoire de la Bosnie-Herzégovine.

Les principaux impôts sont :

- ▮ la taxe sur la valeur ajoutée (17%);
- ▮ l'impôt sur les sociétés (10%);
- ▮ l'impôt sur le revenu : depuis le 1er janvier 2009, l'impôt sur le salaire net est remplacé par un impôt forfaitaire sur le salaire brut au taux de 10% en FBH, 8% en SR et 10% en BD;
- ▮ la taxe foncière: il s'agit d'une taxe annuelle dont les taux, par mètre carré ou en fonction de la valeur de marché du bien sont très divers.
- ▮ la taxe sur les mutations immobilières: en RS, le taux de la taxe sur les mutations immobilières est actuellement de 3%, et son assiette est représentée par la valeur estimée du bien. Mais cette taxe sera supprimée le 1er janvier 2010. En FBH, les lois cantonales déterminent le taux d'imposition en fonction de la valeur des biens immobiliers (5 à 8%);
- ▮ accises: un type particulier de taxe est exigé sur certains produits comme les produits pétroliers, les tabacs, les boissons gazeuses, les boissons alcoolisées, la bière, le vin et le café.

Les impôts en Bosnie-Herzégovine

# Impôt sur les sociétés

Sont soumis à cet impôt toutes les sociétés ou personnes morales qui, de façon indépendante et permanente, réalisent une activité économique afin d'en tirer un bénéfice. Les non-résidents sont soumis à l'impôt en vigueur dans l'entité locale (FBH, RS et BD) où ils sont établis et pour la part de bénéfices réalisée dans cette entité.

La base d'imposition est déterminée à partir du bénéfice comptable, retraité conformément aux dispositions de l'impôt sur les bénéfices des sociétés. Le taux d'imposition dans les trois entités est de 10%. Un large éventail d'incitations fiscales est offert en FBH et BD, mais pas en RS, qui ne prévoit aucun régime d'incitations fiscales.

## 1. Intégration fiscale

L'intégration fiscale d'un groupe est accordée sur option, à condition que toutes les sociétés du groupe soient des résidents de la même entité locale (FBH, RS et BD). Chaque entité locale applique une réglementation qui lui est propre.

## 2. Report des déficits

En général, un déficit peut être reporté sur les bénéfices des cinq années suivantes. Les déficits constatés hors entité de résidence ne sont pas déductibles.

## 3. Sous-capitalisation

Il n'existe pas de règles de sous-capitalisation.

## 4. Retenue à la source

Elle est assise sur le revenu généré par le contribuable non-résident, et est appréhendée par l'entité locale au moment du paiement du revenu à l'étranger.

En FBH, une retenue à la source au taux de 10% est prélevée sur les intérêts, les redevances, les frais de recherche de marché, les services des conseils fiscaux, les services d'audit, et les primes d'assurance et de réassurance. Une retenue à la source sur les dividendes est aussi perçue, au taux de 5%.

En RS et en BD, une retenue d'impôt de 10% est due sur les intérêts payés à des non-résidents, sur

les intérêts afférents à des prêts accordés aux établissements stables ou aux filiales par leurs associés étrangers, sur les redevances, les frais de gestion, de consultation, les frais financiers, les services techniques ou administratifs.

Ces taux peuvent être ramenés à zéro en application de conventions de non-double imposition.

# TVA

Un assujetti est toute personne qui exerce de manière indépendante une activité économique en tout lieu, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité. La TVA est exigible sur toutes les livraisons de biens et les prestations de services effectuées par un assujetti agissant en tant que tel en Bosnie-Herzégovine, ainsi que sur les importations de marchandises. Le taux d'imposition est de 17%.

L'administration des impôts indirects de Bosnie-Herzégovine est chargée de collecter la TVA pour l'ensemble du territoire de la Bosnie-Herzégovine. Un système de représentant fiscal a aussi été créé.

# Impôt sur le revenu et taxes diverses

## 1. L'impôt sur le revenu

L'impôt sur le revenu s'applique aux revenus réalisés par les personnes physiques. Les résidents sont soumis à l'impôt sur leur revenu mondial (revenus provenant de Bosnie-Herzégovine comme de l'étranger), tandis que les non-résidents sont soumis à l'impôt sur les seuls revenus réalisés en Bosnie-Herzégovine. L'impôt s'applique à une base égale à la différence entre le revenu imposable total et les dépenses reconnues fiscalement déductibles. La base imposable des non-résidents est le revenu effectivement payé, sauf exonérations et règles spécifiques. Les taux d'imposition applicables sont les suivants:

- ▮ 10% (FBH)
- ▮ 8% (RS)
- ▮ 10% (BD)

## **2. L'impôt foncier**

L'impôt est dû par le propriétaire effectif du bien. La base imposable est une valeur établie selon des critères précis (établis par le gouvernement et les collectivités locales), à laquelle sont appliqués des taux variés.

## **3. L'impôt sur les mutations immobilières**

L'impôt est dû par le vendeur du bien. En RS, la taxe sur les mutations immobilières est de 3% de la valeur estimée de la propriété. Mais cette taxe sera supprimée le 1er janvier 2010. En FBH, les lois cantonales déterminent le taux d'imposition en fonction de la valeur des biens immobiliers (de 5% à 8%).

### **Wolfgang Auf**

CMS Reich-Rohrwig Hainz

wolfgang.auf@cms-rrh.com



## Bulgarie

# Les impôts en Bulgarie

## Impôt sur les sociétés

### 1. Impôt sur les sociétés

Le taux de l'impôt sur les sociétés bulgare est de 10%. Outre cet impôt, la Bulgarie applique une taxation au tonnage (régime optionnel), une taxe sur les paris, et une taxe sur les dépenses non professionnelles. Certains revenus perçus par des sociétés non résidentes dépourvues d'établissement stable en Bulgarie sont soumis à une retenue à la source prélevée sur le revenu brut.

Il n'existe ni taxe sur le capital ni taxe sur les salaires.

### 2. Dépenses non professionnelles

La Bulgarie soumet à un impôt au taux de 10% les dépenses autres que professionnelles exposées dans l'intérêt des salariés, ainsi que les frais d'entretien et d'exploitation des véhicules.

### 3. Contribuables

Selon la loi bulgare, sont assujetties à l'impôt sur les sociétés, les sociétés bulgares, les sociétés ou coopératives européennes, ainsi que les sociétés non résidentes pour leurs revenus de source bulgare ou leurs revenus provenant d'un établissement stable bulgare. Du point de vue fiscal, les entités dépourvues de la personnalité morale sont traitées comme des sociétés.

Les trusts, fonds ou entités similaires étrangères non résidents sont regardés comme des sociétés soumises à l'impôt lorsque le bénéficiaire effectif du revenu ne peut pas être identifié.

Les sociétés résidentes sont les sociétés constituées selon le droit bulgare. Les sociétés et coopératives européennes (Règlements CE 2157/2001 et 1453/2003) sont traitées comme des résidents si leur siège est situé en Bulgarie et si elles sont inscrites au registre du commerce et des sociétés bulgare.

Les revenus tirés de certains schémas d'investissement, les revenus générés par les trusts, fonds de pension et d'autres véhicules de placement collectif ou par des sociétés d'investissement immobilier bulgare etc. sont exonérés d'impôt sur les sociétés. Cependant, les dividendes distribués par ce

Les impôts en Bulgarie

type d'organisation sont imposés entre les mains de l'actionnaire.

## 4. Plus-values

Les plus-values réalisées par les entreprises sont taxées comme des revenus d'exploitation. Les plus-values réalisées sur les marchés régulés bulgares, européens ou de l'EEE sont exonérées.

## 5. Retenue à la source

**Dividendes.** Les dividendes distribués à des sociétés bulgares ou résidentes de l'UE ou de l'EEE sont exonérés de retenue à la source. Les dividendes distribués à des personnes physiques ou à des sociétés non résidentes de l'UE ou de l'EEE sont soumis à une retenue à la source de 5%.

**Intérêts et redevances.** La Bulgarie a bénéficié des dispositions transitoires de la directive intérêts et redevances et perçoit une retenue à la source de 10% sur les intérêts et redevances, sauf convention fiscale plus favorable. La Bulgarie continuera à appliquer le taux de 10% jusqu'au 31 décembre 2010 puis appliquera un taux de 5% jusqu'au 31 décembre 2014.

**Autres revenus.** Certains revenus, perçus par des non résidents, et qui ne proviennent pas d'un établissement stable, tels que les intérêts, rémunérations de services techniques etc. sont soumis à une retenue à la source de 10% assise sur le revenu brut.

La base d'imposition de tels revenus lorsqu'ils sont perçus par des résidents est calculée sur une base nette. Ce traitement inéquitable a été notifié par la Commission le 19 mars 2009. La Commission a estimé qu'un tel traitement constitue une discrimination contre les résidents de l'UE ou de l'EEE et a demandé au gouvernement bulgare de modifier cette réglementation. La Bulgarie ne s'est pas encore conformée à cette demande.

**Obligations liées à la retenue à la source.** En règle générale, il revient au débiteur des revenus assujettis à retenue à la source de s'acquitter du paiement de cette retenue au Trésor. La loi fiscale bulgare prévoit toutefois une solidarité entre le débiteur et le bénéficiaire du revenu qui s'applique lorsque le débiteur ne prélève pas la retenue et ne la verse pas à l'Administration.

Lorsque le revenu soumis à retenue à la source est versé à une entité non résidente, les modalités de paiement de cette retenue dépendent de

l'existence ou non d'une convention fiscale signée avec l'Etat de résidence du bénéficiaire. Si une convention fiscale est applicable, l'impôt doit être payé dans les trois mois qui suivent le versement du revenu. Sinon, l'impôt doit être payé à l'Administration avant la fin du mois suivant celui au cours duquel le revenu a été perçu.

## 6. Non-double imposition

La loi fiscale bulgare accorde, de manière unilatérale, un crédit d'impôt permettant d'éviter les doubles impositions, dans des conditions qui varient en fonction des Etats et des revenus visés.

Mais la Bulgarie a aussi signé des conventions fiscales qui prévoient, selon le cas, le système de l'exonération ou du crédit d'impôt pour éviter les doubles impositions.

## 7. Mesures anti-évasion

La loi fiscale bulgare a adopté l'approche selon laquelle la "substance prévaut sur la forme" pour contrer l'évasion fiscale. Cette approche est utilisée pour évaluer les transactions entre parties liées ou non liées, dans des situations nationales ou internationales, lorsque les modalités et conditions de la transaction aboutissent à une évasion fiscale.

L'administration fiscale peut requalifier ou ignorer une opération dans son ensemble (ou une série d'opérations), ou certaines des clauses d'un contrat, et déterminer le revenu imposable en appliquant, à la transaction litigieuse, les pratiques commerciales courantes dans la situation économique donnée.

## 8. Sous capitalisation

La déduction des intérêts payés pour des prêts contractés auprès de tiers est limitée au montant total des intérêts reçus par la société majorés de 75% de son résultat financier positif (calculé sans prendre en compte les intérêts perçus et les dépenses) lorsque les emprunts contractés par la société excèdent le ratio de 3 fois ses fonds propres.

La déductibilité des intérêts payés aux banques (à raison de contrats de prêts) est soumise aux règles de sous capitalisation lorsque la banque et la société sont liées ou lorsque le prêt est garanti par une société liée.

Les règles de sous capitalisation ne s'appliquent pas en cas d'apport en capital.

Les intérêts non déductibles peuvent, sous certaines conditions, être reportés et déduits du résultat des cinq exercices suivants.

## 9. Utilisation des déficits

Les sociétés bulgares peuvent reporter en avant les pertes d'exploitation et les moins values sur les résultats des cinq exercices suivants. Le report en avant n'est pas autorisé en cas de restructurations, sauf pour les établissements stables bulgares résultant d'une fusion réalisée au sein de l'Union Européenne.

La possibilité d'utiliser localement les pertes subies à l'étranger dépend de la méthode utilisée par la convention fiscale applicable pour éviter les doubles impositions : exemption ou crédit d'impôt. En règle générale, les pertes subies à l'étranger peuvent seulement venir en déduction des revenus de la même source étrangère.

## 10. Régimes d'incitations fiscales

La loi fiscale prévoit cinq types d'incitations fiscales qui sont placées hors du champ d'application de la réglementation communautaire sur les aides d'Etat. Les bénéficiaires de ces régimes favorables sont les sociétés qui emploient des chômeurs en incapacité partielle de travail, ou âgés de plus de 50 ans et qui n'ont pas travaillé depuis un an au moins. Des régimes fiscalement favorables sont aussi prévus en faveur des sociétés qui emploient des personnes handicapées, en faveur des agriculteurs, des fonds d'assurance maladie etc. L'incitation fiscale prend la forme d'un crédit d'impôt compris entre 50% et 100% de l'impôt sur les sociétés dû au titre de l'année considérée.

D'autres incitations sont prévues, qui sont soumises à la réglementation sur les aides d'Etat. Elles prennent aussi la forme de crédits d'impôt. Ces incitations sont réservées aux entreprises qui investissent dans des régions subissant un fort taux de chômage, dans des activités de manufacture, ou dans des activités de haute technologie.

## 11. Exercice fiscal

L'exercice fiscal correspond à l'année civile. L'exercice fiscal des sociétés nouvelles commence à la date d'enregistrement au registre du commerce et des sociétés et se termine au 31 décembre.

## 12. Obligations déclaratives

Toutes les sociétés résidentes et toutes les entités soumises à l'impôt sur les sociétés ainsi que les sociétés étrangères qui ont un établissement stable en Bulgarie doivent remplir leur déclaration fiscale avant le 31 mars. Des obligations déclaratives différentes s'appliquent aux sociétés soumises à des taxes spéciales (taxe sur les paris, taxation au tonnage, etc.).

En règle générale les sociétés payent l'impôt sur les sociétés par acomptes mensuels ou trimestriels calculés par référence aux bénéfices de l'année précédente.

Le solde de l'impôt sur les sociétés (somme due après déduction des acomptes) doit être payé le 31 mars.

Les emprunteurs qui payent des intérêts sont également soumis à des obligations déclaratives, alors que le prêteur n'a pas à adresser de déclaration fiscale à l'Administration (sauf réclamation, s'il estime que l'impôt acquitté excède l'impôt dû).

## Impôt sur le revenu

### 1. Impôt sur le revenu

Les personnes physiques sont imposées sur leurs revenus à un taux fixe de 10%. L'impôt est déclaratif. Il n'y a pas de seuil d'imposition minimum.

Les dividendes, les redevances ou les revenus issus de la location de biens meubles ou immeubles sont assujettis à une taxe entre les mains de leurs bénéficiaires. Le taux de cet impôt est de 5% pour les dividendes et de 10% pour tous les autres types de revenus. Les résidents peuvent déduire de l'assiette imposable les prélèvements sociaux et les cotisations d'assurance maladie alors que les non-résidents sont en général imposés sur un montant brut (voir ci-après "Réformes attendues").

Il n'y a pas d'impôt sur la fortune.

### 2. Personnes imposables

La Bulgarie taxe ses résidents sur leurs revenus mondiaux. Sont résidents les personnes qui résident en Bulgarie plus de 183 jours au cours d'une période de 12 mois ou qui y ont une adresse permanente ou qui ont le centre de leurs intérêts vitaux en Bulgarie. Les non résidents ne sont imposés que sur leurs revenus de source bulgare.

En général, tous les revenus payés par des entités ou par des personnes bulgares sont traités comme des revenus de source bulgare et sont soumis à l'impôt sur le revenu ou à une retenue à la source. Les revenus des expatriés travaillant en Bulgarie sont traités comme des revenus de source bulgare et sont soumis à l'impôt sur le revenu bulgare, que le revenu soit payé par un employeur bulgare ou étranger.

### 3. Revenus exonérés

Les revenus exonérés incluent les plus-values sur les ventes d'immeubles sous certaines conditions, les gains sur les ventes de certains instruments financiers, les plus-values réalisées sur les ventes d'actions sur le marché boursier bulgare ou sur un marché boursier de l'UE ou de l'EEE, les aides sociales et les revenus de location des terres agricoles.

## Les impôts locaux

### 1. Impôt foncier

La taxe foncière est assise sur la valeur fiscale des immeubles ou sur la valeur nette comptable augmentée des dépréciations constatées. Le taux varie entre 0,05% et 0,2 % selon les municipalités.

### 2. Droits de mutation

Ce droit est prélevé lors du transfert de propriété d'un immeuble. Le taux varie entre 1,3% et 2,6% selon les municipalités. L'assujetti est l'acheteur de l'immeuble mais les parties à la transaction peuvent prévoir que le vendeur seul ou que le vendeur et l'acheteur ensemble payent les droits. Dans le premier cas l'acheteur devient garant du paiement par l'effet de la loi et dans le second cas, les deux parties seront solidairement responsables du paiement.

### 3. Droits de donation et de succession

Aucun droit n'est dû en cas de donation ou de succession entre parents en ligne directe et époux. Le taux varie entre 0,3 et 10% pour les collatéraux et les personnes non parentes. Le

produit de la vente de biens reçus par donation n'est pas imposé.

## TVA

### 1. Taux

Le taux normal de TVA est de 20%. Un taux réduit de 7% s'applique sur certaines activités liées aux services touristiques telles que les prestations hôtelières.

### 2. Assujettis

Sont assujetties toutes les personnes physiques et morales qui réalisent des opérations imposables au sens de la législation bulgare relative à la TVA.

### 3. Immatriculation TVA

Les personnes (physiques et morales) dont le chiffre d'affaires excède 50 000 leva (environ 25 000 €) au cours d'une période de 12 mois doivent s'enregistrer auprès de l'administration fiscale. Cette immatriculation est obligatoire sous peine d'amende.

La réalisation d'opérations taxables en Bulgarie par des personnes établies dans un autre Etat membre de l'UE, la livraison de biens dont l'assemblage et l'installation sont réalisés au nom du fournisseur etc. rendent aussi l'immatriculation obligatoire.

Les acquisitions intra-communautaires dont le montant excède 20 000 leva (environ 10 000 €) au cours de l'année civile donnent également lieu à une immatriculation obligatoire.

La loi prévoit les situations dans lesquelles il est possible d'opter pour l'assujettissement à la TVA. Dans ce cas, il n'y a pas de seuil minimum de chiffre d'affaires ou de critère lié à la réalisation de certaines activités taxables.

### 4. Immatriculation des non résidents

Les étrangers qui réalisent des opérations taxables pour lesquelles le lieu de fourniture se situe en Bulgarie ou qui ont une base fixe d'affaires en Bulgarie doivent s'immatriculer à la TVA. Les étrangers peuvent s'immatriculer volontairement et doivent le faire lorsqu'ils atteignent un chiffre d'affaires de 50 000 leva au cours d'une période de 12 mois.

Les assujettis étrangers ne peuvent se faire directement immatriculer pour les besoins de la TVA et ont besoin d'un représentant en Bulgarie. Ce représentant peut être une personne physique ou morale, nécessairement résidente de Bulgarie. Le représentant est, conjointement avec l'assujetti étranger, solidaire du paiement de la taxe. Les succursales de sociétés non résidentes peuvent être enregistrées en Bulgarie pour la TVA si elles remplissent toutes les conditions (y compris de seuil) requises.

## 5. Opérations imposables

Il s'agit de toutes les fournitures de biens ou de services réalisées en Bulgarie par un assujetti lorsque l'opération n'est pas expressément exonérée. Les acquisitions intra communautaires, les exportations et les importations (imposition à taux zéro) sont également imposables.

## 6. Opérations exonérées

La loi bulgare a fidèlement transposé la législation communautaire et la liste des opérations exonérées est identique à celle figurant dans les directives.

Les assujettis peuvent traiter comme des opérations imposables le paiement d'intérêts y compris en cas de crédit bail.

## 7. TVA de groupe

Il n'existe pas de système de TVA de groupe en Bulgarie.

# Conventions fiscales

La Bulgarie a signé environ 70 conventions fiscales. Parmi les pays avec lesquels une convention fiscale a été signée on peut citer l'Allemagne, l'Autriche, la Belgique, Chypre, les Emirats arabes unis, l'Espagne, les Etats-Unis, la France, la Grèce, l'Italie, le Japon, le Luxembourg, Malte, les Pays-Bas, le Royaume-Uni, la Russie, la Suisse, etc.

La Bulgarie est partie à environ 60 traités relatifs à la protection des investissements. La France, le Luxembourg, les Pays-Bas, le Royaume Uni et les Etats Unis comptent parmi ses partenaires.

# Réformes attendues

Le gouvernement bulgare nouvellement élu n'a pas annoncé de changements significatifs du système fiscal en vigueur.

Très probablement, les modifications les plus importantes qui seront introduites avant fin 2009 seront la transposition de directives communautaires (Paquet TVA – Directive 2008/8/CE, Directive 2008/9/CE et Directive 2008/117/CE), ou des mesures qui doivent être adoptées suite aux procédures en manquement engagées contre la Bulgarie dans le domaine fiscal ou suite à des décisions de la CJCE.

En 2009, la Bulgarie a déjà dû modifier sa législation plusieurs fois en raison de recours en manquement initiés par la Commission européenne. La Bulgarie a ainsi étendu l'exonération, jusqu'alors réservée aux revenus de bons du trésor, bons municipaux ou bons de sociétés bulgares, aux bons issus de pays de l'UE ou de l'EEE. Les contribuables peuvent maintenant déduire les dons effectués à des bénéficiaires qualifiés résidents de l'UE ou de l'EEE et non les seuls dons effectués au profit de résidents Bulgares.

Comme nous l'avons indiqué ci-avant, la Commission européenne a demandé à la Bulgarie de mettre fin au traitement fiscal discriminatoire supporté par les non-résidents qui sont imposés sur leur revenu brut alors que les résidents sont imposés sur un revenu net. Sont en particulier visés les intérêts, redevances, management fees, crédit-bail immobilier. Mais les réformes n'ont pas encore été mises en œuvre.

### Gentscho Pavlov

CMS Reich-Rohrwig Hainz

[gentscho.pavlov@cms-rrh.com](mailto:gentscho.pavlov@cms-rrh.com)

### Valentin Savov

CMS Reich-Rohrwig Hainz

[valentin.savov@cms-rrh.com](mailto:valentin.savov@cms-rrh.com)



## Croatie

### Les impôts en Croatie

Le système fiscal croate prévoit l'imposition des revenus, ventes et de certaines transactions spécifiques, plutôt qu'une imposition sur le capital. Les revenus des personnes morales sont en général soumis à l'impôt sur les sociétés, tandis que les revenus des personnes physiques sont en principe soumis à l'impôt sur le revenu. La plupart des ventes domestiques et des importations sont soumises à la TVA, et à des taxes d'accises ou taxes diverses tandis que des droits s'appliquent à certaines transactions spécifiques.

La collecte des impôts est répartie entre différents organismes officiels selon le type de recettes fiscales.

#### Les principaux impôts sont :

- ▮ TVA: 0%, 10% et 23%;
- ▮ impôt sur les sociétés: 20%;
- ▮ impôt sur le revenu: taux progressifs de 15%, 25%, 35% et 45%;
- ▮ droits de mutation immobilière: 5%;
- ▮ accises: sur le pétrole et les produits pétroliers raffinés, le tabac, les boissons alcoolisées, les boissons non alcoolisées, la bière, le café, les voitures et autres véhicules à moteur, les bateaux et aéronefs, les produits de luxe;
- ▮ les impôts locaux des comtés, municipalités et villes, qui font partie des recettes des administrations régionales et locales (ainsi la "surtaxe ville" qui est un impôt supplémentaire local à l'impôt sur le revenu des particuliers).

La situation économique croate a contraint le gouvernement et le Parlement à adopter des mesures de relance économique. Dans ce contexte de crise, le taux de la TVA a été porté de 22% à 23% et des taxes additionnelles dites de crise ont été introduites:

- ▮ redevance pour les prestations de télécommunication mobile de 6% (en vigueur depuis le 1er août 2009);
- ▮ taxe spéciale sur les salaires, pensions et autres recettes (en vigueur depuis le 1er août 2009 et jusqu'au 31 décembre 2010). Pour l'application de cette taxe, les dividendes versés aux résidents sont considérés comme des recettes imposables.

Les impôts en Croatie

# Impôt sur les sociétés

Y sont soumises les sociétés et les autres personnes morales résidant en Croatie, qui réalisent des activités à but lucratif, ainsi que les établissements stables résidents d'entreprises ou d'entrepreneurs non résidents. Les personnes physiques peuvent aussi opter pour leur imposition à l'impôt sur les sociétés. La base d'imposition est le bénéfice comptable, retraité selon les règles fiscales applicables. Le taux d'imposition est de 20%. Il existe divers régimes d'incitations fiscales, qui dépendent du montant de l'investissement, du nombre d'employés et de la localisation de l'investissement.

## 1. Déficits reportables

En général, les déficits sont reportables sur les résultats des cinq années suivantes, sauf dispositions contraires prévues par la loi. Lorsque les déficits reportables ont été transférés à la suite d'une fusion, d'une acquisition ou d'une scission, le droit au report est prolongé au-delà de la période initiale.

## 2. Sous-capitalisation

Si le montant des prêts obtenus auprès d'un actionnaire détenant au moins 25% des actions, du capital ou des droits de vote, excède quatre fois le montant de la participation de cet actionnaire dans le capital ou droits de vote, les intérêts sur ces prêts ne sont pas déductibles (ratio dettes/fonds propres de 4/1). En outre, le taux d'intérêt maximum est celui qui s'appliquerait en cas de relations entre personnes non liées au moment de l'octroi du prêt (actuellement 9%). Ce taux d'intérêt est établi et publié par le ministre des finances avant le début de chaque période d'imposition.

## 3. Retenue à la source

Conformément à la Loi sur l'impôt sur les bénéfices, la retenue est un impôt qui frappe le revenu généré, en Croatie, par les non-résidents. La retenue est prélevée par l'entité locale au moment du paiement à l'étranger. L'assiette de la retenue à la source est constituée par le montant brut de la contrepartie payée par le contribuable résident au bénéficiaire non-résident. Le taux de la retenue est de 15% sur les intérêts, les redevances et les autres droits de propriété

intellectuelle (droits d'auteur, brevets, licences, marques, dessins ou modèles, procédés et formules de production, plans, savoir-faire industriel ou scientifique et droits similaires) ainsi que sur les rémunérations des prestations de services (études de marché, conseils fiscaux, conseils aux entreprises, audits), sauf stipulation contraire d'une convention (réduction à 5% ou 0%).

## TVA

Est assujettie toute personne qui exerce de manière indépendante une activité économique en tout lieu, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité. La TVA est due sur le prix de vente ou de marché des biens livrés ou des services rendus. Les services sont imposables en Croatie s'ils sont réputés être fournis en Croatie, y compris en cas d'importation de biens. Les règles territoriales sont analogues à celles applicables dans l'Union européenne.

Le mécanisme d'autoliquidation s'applique à certains services provenant de l'étranger. Il n'est pas prévu de remboursement de la TVA aux étrangers, sauf pour les entrepreneurs qui exposent à des foires commerciales locales les services ou biens proposés par des entrepreneurs nationaux.

Les taux applicables sont de 23%, 10% et 0%.

# Impôt sur le revenu et autres taxes

## 1. Impôt sur le revenu

L'impôt sur le revenu s'applique aux revenus des personnes physiques. Il existe différentes méthodes de calcul de l'assiette fiscale selon les sources de revenu. L'impôt des résidents est dû sur le revenu réalisé en Croatie (revenu de l'emploi ou de l'activité d'entrepreneur individuel, revenus découlant de la propriété et des droits de propriété, d'assurance en capital, d'autres revenus) et à l'étranger, alors que les étrangers sont imposés sur leurs seuls revenus croates.

Les taux d'imposition sont progressifs: 15%, 25%, 35% et 45%.

## 2. Surtaxe ville

Les contribuables personnes physiques peuvent aussi être soumis à une surtaxe locale complémentaire, établie par les municipalités, dite la "surtaxe ville". La ville de Zagreb applique actuellement le plus haut taux de "surtaxe ville" avec un taux de 18%. La surtaxe dépend de la localisation du domicile ou de la résidence habituelle du contribuable. La surtaxe ville est calculée à partir du montant de l'impôt sur le revenu dû par les personnes physiques. Les taux varient entre 0 et 18%.

## 3. Droits de mutation sur les biens immobiliers

Les droits sont dus par la personne ou l'entité qui acquiert le bien immobilier. L'acquisition de biens immobiliers comprend l'achat, l'échange, l'héritage, le don, l'incorporation ou le retrait du bien immobilier dans les comptes d'une société, l'acquisition de biens immobiliers dans la cadre d'une procédure de liquidation ou de faillite, l'acquisition par décision de justice. Les droits sont dus sur la valeur de marché du bien à la date de l'achat. Le taux d'imposition est de 5%.

Lorsque le bien immobilier a été enregistré dans les comptes d'une société dès sa création, ou sous forme d'augmentation du capital, les droits ne sont pas dus. La même exonération s'applique lorsque le bien immobilier a été obtenu à l'occasion d'une fusion, d'un rachat ou d'une scission.

## 4. Taxe spéciale sur les salaires, pensions et autres revenus

Y sont soumis aussi bien les personnes physiques que les personnes morales résidentes. La base d'imposition de cette taxe est constituée par le montant net des recettes (y compris les dividendes versés aux résidents). Il existe deux taux d'imposition: 2% sur les recettes nettes comprises entre 3000 à 6000 kunas (entre 413 et 826 euros environ), et 4% pour les recettes mensuelles excédant le montant de 6000 kunas (826 euros). Les recettes mensuelles inférieures à 3000 kunas sont exonérées.

## 5. Redevance pour la prestation de services dans les réseaux de communication mobile

Le contribuable est l'opérateur. La base imposable est le revenu acquis au titre de la fourniture des SMS, MMS et services vocaux. Le taux d'imposition est de 6%.

### Wolfgang Auf

CMS Reich-Rohrwig Hainz

wolfgang.auf@cms-rrh.com



## Hongrie

# Les impôts en Hongrie

## Les nouveautés de la loi fiscale hongroise

La loi de finances de milieu d'année a été votée par le parlement hongrois fin juin 2009. La nouvelle loi s'intègre dans une réforme budgétaire hongroise plus globale et inclut de nombreuses mesures qui conditionnaient l'aide de 20 milliards d'euros accordée à la Hongrie par le FMI et l'Union européenne. Nombre de ces modifications obligeront les entreprises hongroises à restructurer leurs opérations existantes et elles doivent aujourd'hui se préparer au nouvel environnement juridique. La plupart de ces modifications entreront en vigueur le 1er janvier 2010 (certaines sont déjà entrées en vigueur).

Ces mesures, adoptées il y a quelques mois seulement, sont toutefois, pour certaines d'entre elles, déjà contestées devant la Cour constitutionnelle par le médiateur et par différents professionnels. Un nouveau projet de loi, actuellement devant le Parlement, viendrait modifier la loi votée fin juin, en particulier pour combler certains "vides juridiques" créés par les mesures nouvelles. De nouveaux changements sont donc à attendre.

Vous trouverez ci-après les mesures les plus marquantes. N'hésitez pas à nous contacter si vous souhaitez approfondir avec nous les sujets évoqués ci-après.

## Impôt sur les sociétés

### 1. Impôt sur les sociétés

Le taux de l'impôt sur les sociétés sera porté de 16% à 19% à compter de 2010 mais, dans le même temps, l'impôt de solidarité sur les sociétés de 4% sera supprimé.

L'assiette de l'impôt sur les sociétés sera élargie car certaines dépenses, jusqu'alors déductibles, cesseront de l'être. Il en sera ainsi, en particulier, de la taxe professionnelle. On notera aussi que les transferts d'actifs à titre gratuit cesseront de bénéficier d'un traitement fiscal particulier, et que l'exonération de 50% sur la marge d'intérêts entre parties liées ne

Les impôts en Hongrie

viendra plus modifier la base imposable à l'impôt sur les sociétés (la règle favorable de l'"interest box" sera donc supprimée).

Les établissements de crédit qui constatent un déficit peuvent, depuis 2009, reporter en avant ce déficit dans les conditions de droit commun.

La définition des parties liées a été précisée. Des entreprises seront considérées comme "liées" en ce qui concerne la réglementation des prix de transfert, non seulement si la ou les même(s) personne(s) a ou ont une influence déterminante (en général une participation majoritaire), dans les deux entreprises, mais également si les actionnaires majoritaires respectifs des deux sociétés sont des parents proches. De même, une société hongroise sera réputée liée à son établissement stable étranger, ce qui affectera les relations entre les sociétés hongroises et leurs succursales étrangères.

## 2. Retenue à la source

La loi nouvelle réintroduit les retenues à la source sur certains revenus de source hongroise versés à des entités ou des personnes physiques étrangères. Si une société étrangère ou une personne physique est résident fiscal d'un Etat avec lequel la Hongrie n'a pas conclu de convention de non double imposition, une retenue à la source de 30% s'appliquera aux paiements d'intérêts, de redevances et à la rémunération de certaines prestations de services parmi lesquelles le conseil en management, la publicité et les études de marché.

## 3. CFC rules (sociétés étrangères contrôlées)

À partir du 1er janvier 2010, la définition d'une société étrangère contrôlée (CFC) sera profondément modifiée et les règles applicables deviendront nettement plus strictes. En particulier, il deviendra possible d'imposer les bénéfices non distribués des sociétés étrangères contrôlées.

Une entité étrangère sera considérée comme une entreprise étrangère contrôlée si une personne physique résidant en Hongrie détient, directement ou indirectement, au moins 25% des droits de vote ou des actions de la société étrangère ou si elle a une influence déterminante, le tout à condition que la société soit située dans un Etat à fiscalité privilégiée, c'est-à-dire dans un Etat où le taux effectif d'imposition des sociétés est inférieur aux deux tiers du taux de l'impôt sur les sociétés

hongrois (taux d'imposition inférieur à 12,66%). Seront aussi regardées comme établies dans un Etat à fiscalité privilégiée les entités étrangères qui, malgré des résultats financiers positifs, ne sont pas redevables de l'impôt en raison d'une base d'imposition nulle.

Ces règles s'appliqueront aussi aux entreprises dont le siège social ou la résidence fiscale sont situés dans un Etat européen, de l'OCDE ou dans un Etat avec lequel la Hongrie a conclu une convention de non double imposition, sauf si l'entreprise mise en cause parvient à démontrer une "présence économique réelle" dans l'Etat en cause. Reste à savoir si cette notion de "présence économique réelle" résistera à un examen de la CJCE, notamment au vu des conditions fixées par la décision de la CJCE Cadbury Schweppes (C-196/04).

Les modifications introduites concernent aussi les bénéfices (distribués ou non) comptabilisés par les sociétés étrangères contrôlées. En ce qui concerne les sociétés liées à des CFC, les bénéfices non distribués de la CFC pourront être soumis à l'impôt sur les sociétés hongrois, au prorata des droits directement détenus par la société hongroise dans la société étrangère, chaque fois que la société hongroise (i) détiendra au moins 25% des droits de vote ou des actions ou aura une influence déterminante dans la CFC et (ii) qu'aucune personne physique résidant en Hongrie ne détient une participation directe ou indirecte dans cette société hongroise.

Lorsque la société est détenue pas des personnes physiques hongroises, ces personnes seront personnellement imposées sur les revenus non distribués, les intérêts et les dividendes de la CFC, dès lors qu'elles détiennent directement ou indirectement 25% au moins de la société (ou 25% au moins des droits de vote).

## Taxe professionnelle locale

La taxe professionnelle perçue par les municipalités peut atteindre un maximum de 2% du revenu net après déduction du coût des matériels, des marchandises vendues et de certains autres coûts. Cette taxe est très préjudiciable, car elle est due même si le contribuable est fiscalement déficitaire. De plus, les fournisseurs de services sont particulièrement pénalisés car ils peuvent difficilement réduire l'assiette de la taxe.

Toutefois jusqu'à présent, cette taxe était déductible de l'assiette de l'impôt sur les sociétés. Ce ne sera plus le cas à compter de 2010.

Dans le but de simplifier les formalités administratives, la taxe professionnelle sera déclarée et versée à l'administration fiscale nationale (et non plus aux administrations locales). Les municipalités ont manifesté leur désapprobation, car elles voient dans la mesure une atteinte à leur indépendance, et ont porté la question devant la Cour constitutionnelle hongroise. Des modifications de la loi pourraient en résulter.

En sens inverse, on notera que les contribuables ayant un établissement stable dans un pays étranger seront désormais, en principe, exonérés de taxe professionnelle sur la part de leur bénéfice attribuable à cet établissement. Cependant, d'après nos informations, l'administration fiscale ne modifierait pas sa pratique actuelle au motif que les conventions de non double imposition ne visent pas cette taxe.

## Fiscalité immobilière

L'une des modifications susceptibles d'avoir un effet défavorable sur certaines structures de placements immobiliers est que les actionnaires qui constatent des plus-values de cession de titres de sociétés immobilières seront désormais soumis à l'impôt sur les sociétés hongrois s'ils résident dans un Etat qui a signé avec la Hongrie une convention accordant à la Hongrie le droit d'imposer les plus-values (la même règle s'applique aux résidents d'Etats n'ayant pas conclu avec la Hongrie de convention de non double imposition). La Hongrie a conclu des traités de double imposition avec 65 pays à ce jour dont 21 (par exemple, l'Irlande ou Malte) prévoient ce principe. En raison de la complexité des enjeux, nous vous recommandons de demander l'avis d'experts sur les mesures de restructuration nécessaires.

Un autre changement important concerne les droits sur les transactions immobilières. Ces droits sont à la fois réduits et remplacés par une imposition progressive. Ainsi, au lieu du taux actuel de 10%, un taux de 4% s'appliquera jusqu'à une valeur de marché de 1 milliard de forints, et 2% au-delà avec un plafond de taxe de 200 millions de forints par propriété (ainsi, si la valeur vénale du bien immobilier excède

9 milliards de forints, soit environ 34 millions d'euros, la valeur excédentaire ne sera pas soumise aux droits sur les transactions immobilières). Mais, si le taux de ces droits a été réduit, son champ d'application a été élargi. Ainsi, l'achat direct d'au moins 75% des actions d'une société - hongroise ou étrangère - possédant des biens immobiliers situés en Hongrie sera désormais soumis à ces droits. En d'autres termes, l'échappatoire bien connu de l'achat indirect disparaît (et il faut même s'attendre, selon le projet de loi en cours de discussion devant le Parlement, à de nouvelles aggravations). Notons enfin que les conventions de non double-imposition ne s'appliquent pas à ces droits, et qu'il n'existe donc aucune réduction conventionnelle.

Tenant compte de la crise économique, il est accordé un délai de grâce aux marchands de biens. La période de deux ans au cours de laquelle un bien doit être revendu par des marchands de biens pour bénéficier, sous certaines conditions, du tarif préférentiel de 2% des droits sur les transactions immobilières est étendue à 4 ans. La demande peut aussi être présentée lorsque le délai de deux ans a déjà expiré.

Enfin, une légère amélioration doit être notée en ce qui concerne le secteur immobilier avec la suppression future de la contribution culturelle (0,2% sur la construction de propriétés non résidentielles lorsque la valeur attendue atteint plus de 120 millions de forints).

## TVA

La TVA hongroise est fondée pour l'essentiel sur les règles communautaires et se conforme pleinement aux directives européennes. Le taux normal de TVA a été porté à 25% (20% auparavant) le 1er juillet 2009. Un nouveau taux réduit de 18% a été introduit pour les produits socialement sensibles, le chauffage central et les services hôteliers. Le deuxième taux de TVA réduit de 5% continuera de s'appliquer aux livres, quotidiens et autres journaux, aux médicaments et produits médicaux.

D'autres modifications, concernant le lieu d'imposition des prestations de services sont attendues avec l'introduction du paquet TVA européen qui sera transposé avant le 31 décembre 2009. Le projet de loi actuellement en discussion devant le Parlement hongrois contient des modifications substantielles sur ce point, en particulier, une nouvelle règle générale s'appliquera aux services fournis aux entreprises (B2B), selon laquelle le lieu de prestation imposable sera le lieu où le preneur est établi. Dans le cas des services fournis

aux clients autres que les entreprises (B2C), la règle générale ne sera pas modifiée et le lieu des prestations correspondra toujours au lieu où le prestataire est établi.

L'objectif des modifications est de veiller à ce que la TVA sur les services soit acquittée là où le service est consommé, et d'éviter ainsi ce qu'on appelle le "TVA Shopping" (à savoir, la création de sociétés de prestataires de services là où les taux de TVA sont le plus bas). Une nouvelle procédure de remboursement de TVA sera introduite pour les entreprises de l'UE, cette dernière mesure simplificatrice étant attendue depuis longtemps.

## Impôt sur le revenu

Le paquet fiscal touche aussi l'impôt sur le revenu des personnes physiques. A partir de 2010, la somme du revenu brut et des cotisations de l'employeur constituera la base de l'IRPP ("supergross"), selon un système similaire au système tchèque. L'impôt sera de 17% sur les revenus annuels jusqu'à 5 millions de forints et 32% sur l'excédent.

Les employeurs bénéficieront d'une réduction de 5% de leurs contributions d'employeur (à 27%), qui s'appliquera à tous les salaires payés à partir du 1er janvier 2010. La contribution sociale spéciale qui variait selon les soins sera abolie.

Les modifications comprennent des règles plus strictes en ce qui concerne les prestations en nature (cantines ou "cafétéria"). À partir de 2010, la plupart des avantages sociaux qui sont actuellement exonérés d'impôt (par exemple, les bons de voyage) seront taxés à 25% (sous réserve de certaines limites). Étant donné que cette taxe est due par l'employeur, il faut s'attendre à ce que certains d'entre eux modifient leur offre actuelle de "cafétéria" ou cantines.

## Impôt sur la fortune et sur les articles "de luxe"

Après de vives discussions, le Parlement a approuvé l'introduction d'un impôt sur la fortune, remplissant ainsi l'une des conditions du plan de relance de l'UE/FMI. La nouvelle taxe sera introduite le 1er janvier 2010. La loi prévoit que la taxe sera due annuellement sur la valeur vénale des propriétés résidentielles situées en Hongrie, détenues par des sociétés ou par des particuliers, à l'exception des biens suivants:

- ▮ résidence principale dont la valeur marchande n'excède pas 30 millions de forints;
- ▮ un seul bien immobilier, autre que l'habitation principale, détenu en Hongrie dont la valeur n'excède pas 15 millions de forints.

Le taux de l'impôt est progressif: 0,25% jusqu'à 30 millions de forints, 0,35% entre 30 et 50 millions de forints et 0,5% au-delà de 50 millions de forints. Afin de faciliter la collecte de l'impôt, la loi elle-même détermine la valeur vénale du bien, par zone, emplacement, type de bien immobilier et prévoit des ajustements pour tenir compte des éléments tels que l'âge du bien, l'accès à une piscine, la présence d'un garage etc.

La taxe (à des taux différents) sera également prélevée sur les bateaux à voile ou à moteur, les avions immatriculés en Hongrie ou appartenant à des particuliers ou à des sociétés hongroises (à condition d'être compris dans les comptes de la société) et aussi sur les voitures de plus de 125 kW (la taxe des véhicules actuelle pourra être imputée sur cet impôt).

# Nouvelle convention entre les Etats-Unis et la Hongrie

En plus des modifications apportées au droit fiscal hongrois, les négociations concernant une nouvelle convention de non double imposition entre la Hongrie et les États-Unis ont maintenant abouti et le projet de nouvelle convention a été paraphé par les parties. Malheureusement, nous n'avons pas eu connaissance du texte lui-même (qui n'est pas encore disponible), mais il est certain que la nouvelle convention comprendra une stricte limitation de ses bénéficiaires (clause LoB), clause qui devrait beaucoup ressembler à celle introduite dans la convention signée entre les États-Unis et les Pays-Bas. Certains se souviendront que la convention actuelle est connue pour ne pas inclure de clause LoB, ce qui en fait une cible de choix pour les amateurs de "treaty shopping". La nouvelle convention est destinée à combler cette lacune. Elle devrait entrer en vigueur le 1er janvier 2011, mais la date exacte dépendra du processus de ratification dans les deux pays. Certaines clauses pourraient ainsi entrer en application avant le 1er janvier 2011.

## **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



**Pologne**

## Les impôts en Pologne

L'impôt sur le revenu (IR), l'impôt sur les sociétés (IS) et la TVA ont été introduits au début des années 1990. Depuis, de nombreuses et importantes modifications ont été réalisées, certaines résultant directement de l'adhésion de la Pologne à l'Union Européenne (UE) le 1er mars 2004.

### Impôt sur les sociétés

#### 1. Champ d'application de l'impôt sur les sociétés

La loi sur l'impôt sur les sociétés (IS) fixe les règles générales de cet impôt, qui est dû par toute entité juridique à raison de ses activités exercées en Pologne, quel que soit le lieu de sa résidence. Mais, alors que les résidents de Pologne sont soumis à l'impôt sur les sociétés sur leurs revenus mondiaux, les non résidents n'y sont soumis que sur leurs revenus de source polonaise, sauf disposition conventionnelle contraire. Une société est considérée comme résidente lorsque son siège social ou son siège de direction est situé en Pologne. Les filiales de sociétés étrangères (non résidentes) sont regardées comme des sociétés résidentes et sont imposées selon les mêmes règles que les sociétés polonaises.

Le taux normal de l'IS est de 19% depuis le 1er janvier 2004.

#### 2. Détermination de la base imposable

L'IS est assis sur l'ensemble des revenus perçus au cours de l'exercice fiscal. La base imposable est constituée par la différence entre la somme des revenus imposables et la somme des charges fiscalement déductibles. Les déficits (charges excédant les produits) peuvent être reportés en avant et venir compenser les profits réalisés au cours des cinq exercices suivants, mais seulement dans la limite, par exercice, de 50% de la perte initialement constatée.

Les impôts en Pologne

### 3. Dépenses déductibles

Toutes les charges et dépenses qui concourent à la réalisation de revenus imposables ou qui servent à maintenir une source de revenu sont déductibles, à l'exception des charges dont la déduction est expressément exclue par la loi polonaise.

Les charges doivent être justifiées (factures, contrats).

### 4. Exercice fiscal

Même si l'IS est un impôt annuel, les contribuables doivent, en principe, s'acquitter d'acomptes mensuels. Une déclaration annuelle doit être déposée avant la fin du troisième mois suivant la clôture de l'exercice.

Il existe également une procédure simplifiée de paiement par acomptes.

L'exercice fiscal est constitué de 12 mois consécutifs et correspond généralement à l'année civile. Les contribuables peuvent modifier leur exercice fiscal et doivent alors le notifier au service des impôts.

### 5. Retenue à la source

Les distributions de dividendes sont généralement soumises à une retenue à la source de 19% du montant brut de la distribution. Les dividendes payés par une société polonaise à une société établie en Pologne, dans l'UE, dans un Etat de l'EEE ou en Suisse sont, sous certaines conditions, exonérés de retenue à la source. En particulier, la société mère étrangère doit détenir au moins 10% du capital de sa filiale polonaise depuis au moins deux ans (pour les actionnaires suisses ce seuil est porté à 25%). Certaines conventions fiscales peuvent prévoir des taux de retenue à la source différents.

Les intérêts et redevances de source polonaise sont traités comme le résultat courant et sont imposés au taux normal de 19%. Le versement d'intérêts et de redevances à des sociétés étrangères donne lieu au paiement d'une retenue à la source de 20%, à moins qu'une convention fiscale n'en dispose autrement et que le contribuable fournisse un certificat de résidence fiscale.

Les intérêts et redevances payés par une entité polonaise à une société mère établie dans l'UE bénéficient d'un taux de 5% lorsque certaines conditions sont réunies. Une exonération totale s'appliquera à compter du 1er juillet 2013.

### 6. Sous capitalisation

Il existe des règles de sous capitalisation, qui limitent la déduction des intérêts des prêts consentis entre parties liées.

Ces règles s'appliquent lorsque le prêt est octroyé par une société mère qui détient au moins 25% du capital de l'emprunteur, ou lorsque le prêt est octroyé par une société sœur lorsque l'emprunteur et le prêteur sont contrôlés à au moins 25% par une même société. Les intérêts excédant la somme de trois fois le capital social de l'emprunteur ne sont pas déductibles (ratio de 3/1).

## Impôt sur le revenu

### 1. Champ d'application

L'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés sont similaires en termes de base imposable, de charges déductibles ou d'exonérations.

En général, les personnes physiques sont assujetties à l'IR sur leurs salaires ou sur les revenus perçus en tant que travailleur indépendant.

Les résidents de Pologne sont imposés sur leurs revenus mondiaux alors que les non-résidents ne sont imposés que sur leurs revenus de source polonaise.

Une personne physique est considérée comme résidente lorsque : (i) le centre de ses intérêts vitaux est en Pologne, ou (ii) elle vit en Pologne plus de 183 jours par an. Il suffit de remplir l'un de ces deux critères pour être considéré comme résident, mais il faut bien sûr tenir compte des conventions fiscales applicables.

### 2. Taux

Les revenus salariaux sont soumis à un taux progressif à deux tranches. Depuis le 1er janvier 2009 les taux et les tranches ont été modifiés comme suit .

- ▀ revenus inférieurs à 85 528 zloty (PLN) : 18% sur une base réduite de 556,02 zloty
- ▀ revenus excédant 85 528 zloty : 14 839 zloty plus 32% du montant excédant les 85 528 zloty

Les personnes physiques qui exploitent une entreprise individuelle ou les associés de sociétés de personnes peuvent opter pour une imposition au taux fixe de 19% lorsque certaines conditions sont réunies.

### 3. Paiement de l'impôt

L'IR est assis sur le revenu annuel mais il est payé par acomptes mensuels.

Les employeurs doivent déduire ces acomptes du salaire dû et effectuer le versement des sommes correspondantes aux services des impôts chaque mois.

Les entrepreneurs individuels peuvent choisir entre un paiement mensuel ou trimestriel et il existe aussi une procédure simplifiée de paiement par acomptes. Ils doivent personnellement s'assurer du versement des acomptes aux services des impôts.

Les contribuables (personnes physiques) doivent déposer leur déclaration chaque année au service des impôts avant le 30 avril de l'année civile suivant celle de la réalisation des revenus.

## TVA

Depuis le 1er mars 2004, la loi polonaise est conforme au droit communautaire, en particulier à la 6ème directive. Par conséquent, le régime applicable en matière de TVA est en principe similaire à celui des autres Etats européens.

### 1. Champ d'application de la TVA

Selon la loi polonaise la TVA s'applique aux opérations suivantes :

- ▮ la fourniture de biens et de services en Pologne à titre onéreux;
- ▮ l'exportation de biens en dehors de l'UE;
- ▮ l'importation de biens depuis des Etats tiers (hors union européenne);
- ▮ les acquisitions intracommunautaires de biens (de l'UE) effectuées à titre onéreux en Pologne, y compris les mouvements de stocks entre différents États membres de l'UE pour une même affaire;
- ▮ les livraisons intra-communautaires de biens (à l'UE), y compris les mouvements de marchandises entre les différents Etats membres de l'UE pour une même affaire.

### 2. Les contribuables

Les assujettis à la TVA comprennent les entités juridiques, les unités organisationnelles n'ayant pas le statut de personnes morales et les personnes physiques qui réalisent de façon indépendante une activité économique, quels que soient le but ou les effets d'une telle activité.

Les entités qui exercent des activités soumises à TVA en Pologne doivent s'inscrire en tant qu'assujetti avant de réaliser la première opération soumise à TVA. Le contribuable dépose une demande d'enregistrement auprès de l'autorité fiscale de référence, et se voit accorder le statut de contribuable assujetti ou exonéré.

Pour les transactions intra-communautaires, l'entité doit être inscrite comme assujetti à la TVA européenne. Une fois inscrit, un contribuable est tenu d'utiliser le N° d'immatriculation à la TVA pour toutes ses transactions intra-communautaires.

### 3. Taux de TVA

Le taux normal de TVA est de 22%. Ce taux s'applique à presque toutes les livraisons de biens et prestations de services, sauf application des taux réduits de TVA de 7%, 3% ou 0%. Certaines activités sont exonérées de TVA.

Le taux réduit de 7% est applicable, par exemple, aux produits de santé et aux services de restauration. Les livraisons de certains produits agricoles sont assujetties à la TVA au taux de 3%. Sous certaines conditions, le taux de TVA de 0% s'applique aux exportations de marchandises hors de l'UE et aux livraisons intra-communautaires.

La loi prévoit qu'un certain nombre de livraisons de biens et de prestations de services sont exonérées sans droit à déduction de la TVA d'amont. Il en est ainsi en particulier dans les secteurs de la finance, de l'assurance, de la santé, et en ce qui concerne les services sociaux et culturels.

### 4. Calcul de la TVA

En règle générale, les déclarations de TVA sont mensuelles. La déclaration et le paiement de la TVA due doivent être réalisés le 25ème jour du mois suivant le mois du fait générateur de la taxe.

Seul est acquitté l'excédent de TVA des ventes sur les achats. Certains biens et services, qui figurent sur une liste, ne donnent toutefois pas lieu à la déduction de la TVA d'amont. Ainsi le carburant utilisé par les voitures et les services fournis par les résidents des paradis fiscaux. Il est à noter que ces règles ne sont

pas nécessairement en adéquation avec la réglementation communautaire.

Le crédit de TVA peut être reporté sur le mois suivant ou remboursé par le service des impôts, en règle générale dans les 60 jours.

La loi polonaise sur la TVA prévoit le remboursement de la TVA aux assujettis étrangers non établis en Pologne et qui supportent la TVA sur les dépenses professionnelles qu'ils engagent en Pologne. Des conditions légales doivent alors être remplies: (i) les assujettis étrangers sont enregistrés à la TVA ou à une taxe similaire dans leur pays d'origine, (ii) ils ne sont pas enregistrés à la TVA en Pologne, (iii) ils ne réalisent pas d'opérations taxables en Pologne (sauf certaines exceptions), et (iv) l'Etat dont ils sont résidents admet de rembourser aux résidents polonais la TVA subie localement (règle de réciprocité). Les demandes de remboursement doivent être présentées avant le 30 juin de l'année suivant celle du versement de la TVA. Le remboursement intervient en principe dans les six mois de la demande, mais le délai peut en pratique atteindre deux ans.

## **5. Modifications attendues en matière de TVA**

Les principales modifications attendues tiennent à la transposition de la directive dite "paquet TVA" (directive 2008/8, directive 2008/9 et directive 2008/17). La plupart des amendements devraient entrer en vigueur le 1er janvier 2010. La loi de transposition est actuellement devant le Parlement. Selon la nouvelle règle territoriale que cette loi prévoit, le lieu d'imposition de toutes les prestations de services sera, en principe, le lieu où le client, redevable de la TVA, a son siège. Cette règle ne s'applique actuellement qu'aux services intangibles.

### **Andrzej Pośniak**

CMS Cameron McKenna LLP

andrzej.posniak@cms-cmck.com

### **Karolina Donowska**

CMS Cameron McKenna LLP

karolina.donowska@cms-cmck.com



## Russie

# Les impôts en Russie

Le Code russe prévoit trois niveaux d'imposition applicables dans la Fédération de Russie: 1) les impôts fédéraux (TVA, impôt sur les sociétés, accises, impôt sur le revenu des personnes physiques, taxe sur l'extraction des ressources minérales), 2) les impôts régionaux (taxe foncière des sociétés, taxe de transport, taxe sur les paris), 3) les taxes locales (taxe foncière, taxe foncière des personnes physiques).

## Impôt sur les sociétés

Les personnes soumises à l'impôt sur les sociétés sont :

- 1) Les entités juridiques russes (imposées sur leurs revenus mondiaux)
- 2) Les personnes morales étrangères ayant une activité en Russie à travers un établissement stable et/ou qui perçoivent des revenus de source russe.

Le taux général de l'impôt sur les sociétés est de 20% (2% pour le budget fédéral et 18% pour le budget régional, ce dernier pouvant être ramené à 13,5%).

Les charges sont déductibles si elles sont liées à l'activité du contribuable, économiquement justifiées et étayées par une documentation suffisante. Ces critères sont généralement appliqués très strictement par les autorités fiscales. Certaines charges ne sont pas déductibles ou ne le sont que partiellement (par exemple les pénalités versées au trésor, certaines dépenses de publicité). Les conventions fiscales peuvent par ailleurs permettre la déduction de certaines dépenses.

Il n'existe pas de régime d'intégration fiscale en Russie (un projet de loi en ce sens a, pendant des années, été discuté au ministère des finances).

Les impôts en Russie

Les règles relatives aux prix de transfert sont actuellement quasi inexistantes. Le Code des impôts prévoit seulement que les autorités fiscales russes ont le droit de contester le prix de certaines opérations si le prix s'écarte du niveau du marché de plus de 20%.

Les autorités fiscales doivent prouver que les prix ne sont pas conformes aux principes de pleine concurrence. En général, la méthode du prix comparable sur le marché libre, la méthode du cost-plus ou la méthode du prix de revente (resale method) sont utilisées.

Un projet de loi relatif aux prix de transfert est discuté au ministère des finances depuis plusieurs mois. Il devrait être adopté au cours de l'automne 2009.

## 1. La participation-exemption

Les dividendes reçus par une société russe sont soumis à un taux forfaitaire de 9% (même s'ils proviennent d'une entité étrangère).

L'exonération s'applique aux conditions suivantes:

- la participation est d'au moins 50% dans la société distributrice (ou la société détient des certificats donnant droit à plus de 50% des droits financiers);
- la participation est détenue depuis au moins un an;
- la valeur de la participation atteint au moins 500 000 000 roubles.

L'exonération est toutefois refusée lorsque les dividendes proviennent de sociétés installées dans des Etats à fiscalité privilégiée inscrits sur une liste établie par le ministère des finances.

## 2. Régime de sous-capitalisation

Le régime de sous-capitalisation s'applique lorsque les conditions suivantes sont remplies:

- la société russe à une dette non encore remboursée;
- elle a emprunté auprès d'une société étrangère qui détient (directement ou indirectement) plus de 20% du capital de la société russe, ou
- elle a emprunté auprès d'une société russe qui est une filiale de la société étrangère précitée, ou

- la société russe ou étrangère précitée agit comme un garant, une caution ou a accordé toute autre garantie de remboursement de la dette à la société débitrice russe, et

- le ratio dette/capitaux propres est supérieur à 3 (12,5 pour les banques et sociétés de leasing).

Les intérêts excessifs selon les règles ci-avant ne sont pas déductibles, sont requalifiés en dividendes, et sont soumis à une retenue à la source.

## 3. Taxe foncière des sociétés

D'une façon générale, la taxe s'applique à l'actif immobilisé des sociétés russes ou des entreprises étrangères implantées en Russie, au taux fixé au niveau régional qui ne peut excéder 2,2%.

## TVA

Le taux normal de TVA est de 18%. Un taux réduit de 10% s'applique aux livres, périodiques, produits médicaux, à certains aliments et aux vêtements d'enfants.

Le taux de TVA de 0% s'applique aux opérations suivantes:

- les exportations de marchandises;
- les travaux et services liés au transport de marchandises en transit;
- certaines biens et services fournis aux missions diplomatiques étrangères, etc.

## Impôt sur le revenu

Les résidents (personnes qui séjournent au moins 183 jours durant une période de 12 mois glissants) sont imposés sur leur revenu mondial aux taux suivants: 1) 13% pour la plupart des revenus; 2) 9% pour les dividendes reçus de sociétés russes ou étrangères; 3) 35% en ce qui concerne les prix honorifiques, les sommes reçues d'un contrat d'assurance et les intérêts des dépôts bancaires excédant certaines limites.

Les non-résidents sont assujettis à l'impôt sur leurs revenus de source russe, quel que soit le type de revenu, au taux de 30% (mais les dividendes sont soumis à une retenue de 15%). Les conventions fiscales peuvent toutefois permettre d'exonérer certains revenus.

A partir de janvier 2010, la taxe sociale unifiée viendra remplacer la contribution dite d'assurance. La charge fiscale sera portée de 26% à 34% en 2011 mais s'appliquera seulement à la partie de la rémunération inférieure à 415 000 roubles.

**Charles-Henri Roy**

CMS Legal

charles-henri.roy@cmslegal.ru

**Stanislav Tourbanov**

CMS Legal

stanislav.tourbanov@cmslegal.ru



## Serbie

## Les impôts en Serbie

Le système fiscal de la République de Serbie est pour l'essentiel centralisé. Par conséquent, la plupart des impôts sont collectés au niveau national. Parmi les exceptions on citera la taxe foncière, qui finance les municipalités, et dont le taux et le champ d'application sont déterminés par ces municipalités.

Les principaux impôts sont :

- ▮ la taxe sur la valeur ajoutée : 0%, 8%, et 18%;
- ▮ l'impôt sur les sociétés 10%;
- ▮ l'impôt sur le revenu (12% impôt sur le revenu d'une part, et dispositifs spéciaux d'autre part). Lorsque le revenu annuel excède un seuil fixé par le ministère des finances, un impôt sur le revenu additionnel est perçu (10% et 15%);
- ▮ la taxe foncière (de 0,4% à 3%);
- ▮ les droits de mutation immobilière (5%);
- ▮ les droits d'accise (sur les dérivés du pétrole, les produits tabagiques, les boissons alcooliques, les boissons non alcooliques, les sirops et café importés).

Le Parlement serbe avait introduit un impôt de crise pour faire face à la situation économique. Cet impôt n'a toutefois eu qu'une durée d'application très limitée. Par ailleurs, une taxe sur la fourniture de services de télécommunications mobiles de 10% a récemment été introduite.

## Impôt sur les sociétés

Les contribuables sont les personnes morales résidentes et les entités non résidentes qui réalisent des bénéfices via un établissement stable (succursale, usine, bureau de représentation, magasin, atelier, etc.). La base d'imposition est constituée par le bénéfice comptable déclaré selon les règles IFRS et retraité fiscalement. Les plus values sont imposées. Elles résultent de la vente ou du transfert d'immeubles, de droits de propriété industrielle, d'actions, de titres de placement et de certaines obligations. Le taux de l'impôt est de 10%.

Les impôts en Serbie

## 1. Intégration fiscale

Il est possible d'intégrer fiscalement un groupe de sociétés lorsque tous les membres de ce groupe sont résidents de Serbie et qu'une société détient directement ou indirectement au moins 75% de chacune de ces sociétés. L'intégration doit se poursuivre pendant au minimum 5 ans, faute de quoi chaque société doit payer les impôts dont elle aurait été redevable en l'absence d'intégration.

## 2. Report en avant des déficits

Toutes les pertes subies à l'occasion de transactions commerciales, non commerciales et financières mentionnées dans la déclaration fiscale, à l'exception des moins values (les plus values sont imposées séparément même si elles figurent dans la déclaration), peuvent être reportées en avant et venir en déduction de la base imposable pendant une période de 10 ans.

## 3. Sous capitalisation

Il existe un régime de sous capitalisation. A l'exception des prêts accordés à des banques et autres institutions financières, les intérêts versés à l'occasion de prêts conclus avec une partie liée ne sont pas déductibles si le montant de ces prêts excède un montant égal à 4 fois le capital du contribuable (ration dettes/capitaux de 4/1).

Si le taux d'intérêt d'un prêt excède 110% du taux d'intérêt appliqué par la banque centrale du pays dont la monnaie est utilisée dans la transaction, les intérêts versés en application de ce prêt ne sont pas déductibles (principe de pleine concurrence).

## 4. Retenue à la source

La base d'imposition est constituée du revenu perçu par le contribuable non résident. La retenue est collectée lors du paiement par l'établissement payeur situé en Serbie. Les dividendes et les droits aux bénéficiaires, les droits d'auteur, les intérêts, les plus values et les loyers afférents à la location de biens meubles ou immobiliers sont imposés au taux de 20%, sauf disposition contraire d'une convention fiscale.

# Taxe sur la valeur ajoutée

Est assujettie à la TVA toute personne qui réalise une activité économique de manière indépendante, quels que soient l'objet ou le résultat de cette activité. Toutes les fournitures de biens ou de services effectuées par un assujetti agissant en tant que tel en Serbie et toutes les importations sont soumises à la TVA. Les taux de TVA sont 0%, 8% et 18%.

# Impôt sur le revenu et autres taxes

## 1. Impôt sur le revenu

Les revenus des personnes physiques sont soumis à l'impôt sur le revenu. Les résidents sont imposables sur leurs revenus mondiaux (revenus de source serbe et étrangère). Les non résidents sont imposables sur leurs seuls revenus de source serbe. Le revenu (mondial) imposable comprend les salaires, les revenus issus de l'agriculture et de la sylviculture, les revenus des indépendants, les redevances et produits de la propriété intellectuelle, les revenus du capital, les revenus immobiliers et les autres revenus. Le taux de l'impôt sur le revenu est de 12% pour les salaires. Les revenus des indépendants, de l'agriculture et de la sylviculture sont imposés au taux de 10% alors que les autres revenus (redevances, capital, loyers, etc.) sont imposés au taux de 20%.

Un impôt sur le revenu additionnel annuel frappe les revenus dont le montant est supérieur à trois fois le salaire annuel moyen des citoyens serbes. Cette imposition s'applique aux revenus annuels des non serbes qui excèdent cinq fois le salaire annuel moyen serbe. Le salaire annuel moyen en Serbie est déterminé par le Bureau National des Statistiques.

L'impôt sur le revenu additionnel annuel est progressif. Les taux sont fixés à :

- ▮ pour les résidents : pour les revenus d'un montant inférieur ou égal à six fois le salaire annuel moyen : 10% et pour les revenus d'un montant supérieur : 15%;
- ▮ pour les non résidents : pour les revenus d'un montant inférieur ou égal à huit fois le salaire annuel moyen : 10% et pour les revenus d'un montant supérieur : 15%.

## **2. Droits de mutations immobilières**

Le vendeur doit s'acquitter du montant des droits. Les droits de mutation, de 2,5%, s'appliquent à la valeur vénale de l'immeuble.

## **3. Taxe foncière**

Le propriétaire ou le bénéficiaire du bien (en cas de locaux commerciaux) est le redevable de la taxe foncière. La base d'imposition est constituée par la valeur du bien telle qu'elle résulte des critères spéciaux définis par le gouvernement et les collectivités locales (taux de 0,4% à 3%).

## **4. Taxe sur les services de télécommunication mobile**

Le redevable est le consommateur final du service. La base d'imposition est le prix de vente des SMS, MMS et appels vocaux. Le taux de cette taxe est fixé à 10%.

### **Wolfgang Auf**

CMS Reich-Rohrwig Hainz

wolfgang.auf@cms-rrh.com



## Slovaquie

# Les impôts en Slovaquie

La réforme fiscale de 2004 a profondément modifié le système fiscal slovaque. La principale mesure a été l'introduction de taux forfaitaires d'imposition, en matière d'impôt sur le revenu, d'impôt sur les sociétés et de TVA.

Le système fiscal slovaque actuel comprend les impôts suivants:

- ▮ l'impôt sur le revenu des personnes physiques (taux de 19%);
- ▮ l'impôt sur les sociétés (taux de 19%);
- ▮ la TVA (taux normal de 19%, taux réduit sur certains biens et services de 10%);
- ▮ les taxes "de consommation";
- ▮ la taxe foncière, la taxe sur les véhicules automobiles et les autres taxes municipales.

Des règles particulières s'appliquent aux situations suivantes : sous-capitalisation, prix de transfert, pertes fiscales déductibles, exonérations fiscales, incitations à l'investissement, conséquences de l'introduction de l'euro et registre de TVA des groupes.

## Impôt sur les sociétés

### 1. Sous-capitalisation

Le régime de sous-capitalisation s'applique aux entreprises slovaques qui sont financées par des prêts accordés par une entité qui leur est directement ou indirectement liée. Les intérêts afférents au prêt accordé par une telle entité ne seront pas déductibles lorsque :

- ▮ le montant moyen du prêt accordé par l'entité est supérieur à 3 319 400 €;
- ▮ la participation est d'au moins 25%;
- ▮ le montant moyen du prêt excède six fois au moins le capital de l'entreprise débitrice (ratio dettes/fonds propres 6/1).

Les impôts en Slovaquie

Le montant moyen du prêt est celui constaté pendant la période d'imposition en cause et déterminé à la fin de chaque mois ou de chaque trimestre. Le capital est toujours celui constaté à la clôture de l'exercice précédant la période d'imposition au cours de laquelle les règles de sous-capitalisation s'appliquent. La réglementation relative à la sous-capitalisation s'applique aussi bien aux prêts consentis pas des entités étrangères que par des entités locales. Le lien direct est apprécié à partir du pourcentage de détention d'une mère dans sa filiale alors que le lien indirect est le produit des pourcentages de participations directes.

Les règles susvisées seront applicables à compter du 1er janvier 2010.

## 2. Prix de transfert

La Loi sur l'impôt slovaque, qui est entrée en application le 1er janvier 2009, oblige les contribuables slovaques qui effectuent des transactions avec des entités étrangères affiliées à revoir l'ensemble des conditions et des prix des transactions effectuées avec ces entités. Cet examen permettra de s'assurer de la conformité des conditions et prix susvisés avec les lignes directrices de l'OCDE en matière de prix de transfert. Les méthodes qui peuvent être utilisées pour déterminer le prix de pleine concurrence font l'objet d'un chapitre spécial de la loi fiscale slovaque.

Les problématiques prix de transfert sont actuellement un sujet particulièrement important en Slovaquie. Les entreprises slovaques doivent en particulier s'assurer qu'elles tiennent un registre de toutes les transactions "contrôlées" conclues avec des parties liées étrangères. Une transaction contrôlée est une transaction réalisée entre une personne liée étrangère et un contribuable résident. La même obligation s'applique aux transactions réalisées entre les résidents fiscaux et leurs établissements stables, qu'ils soient situés en Slovaquie ou à l'étranger.

Le contenu des documents obligatoirement conservés fait l'objet d'instructions administratives publiées par le ministère des finances de la République slovaque. La documentation qui doit être fournie aux vérificateurs fiscaux, comme preuve d'une application correcte du principe de pleine concurrence, comprendra au minimum un document reprenant des informations générales sur le groupe et sur les activités des entreprises au sein du groupe. Les informations sur les transactions intra-groupes afférentes à des actifs, des biens ou des services, seront nécessairement plus détaillées. Les entreprises slovaques doivent

soumettre la documentation requise à l'inspecteur des impôts pour qu'il approuve les méthodes suivies par l'entreprise, ou pour s'assurer que les méthodes suggérées par l'administration sont correctement appliquées, ou pour introduire une demande d'accord préalable sur les prix de transfert, conformément aux lignes directrices de l'OCDE.

La documentation requise n'est pas significativement différente de celle déjà demandée en cas de transferts entre parties liées. Les sociétés holdings en particulier, qui doivent déjà conserver les documents relatifs aux transferts interentreprises, n'auront donc pas de nouvelles obligations en matière de documentation concernant l'entreprise liée slovaque (à condition, bien entendu, que celle-ci soit partie à des transferts interentreprises). Dans le futur toutefois, il faut s'attendre à ce que de nouvelles obligations soient exigées par l'administration fiscale slovaque.

## 3. Défis fiscaux

Les déficits fiscaux sont reportables sur les résultats des cinq exercices suivants. En cas de fusion, la société absorbante est en droit d'utiliser les déficits de la société absorbée à condition que le but de la fusion n'ait pas seulement été de réduire l'assiette imposable de la société absorbante.

## 4. Intégration fiscale

Il n'existe pas de régime d'intégration fiscale en matière d'impôt sur les sociétés. Toute entité juridique détenue par une société holding est considérée comme une entité indépendante, autonome de la société holding. Elle est ainsi soumise à l'impôt individuellement, avec ses propres droits et obligations dans ses relations avec les autorités fiscales (y compris en matière de procédure). Il est donc impossible pour une société d'un groupe d'utiliser les déficits d'une autre société du groupe. Cette situation ne devrait, selon nous, pas progresser significativement.

Certes, une nouvelle loi est attendue, relative à la structuration des sociétés holdings et à une meilleure appréhension des groupes, mais le régime d'intégration fiscale n'apparaît pas comme un des thèmes majeurs de cette future loi.

## 5. Participation-exemption

La Slovaquie, devenue membre de l'Union européenne, est dans l'obligation d'harmoniser sa législation avec la législation européenne. La Slovaquie a ainsi transposé en droit interne, à compter de 2004, la directive relative à l'exonération des intérêts ou des redevances. Lorsque des intérêts ou redevances sont versés par une société à une autre société du groupe, dans le cadre de relations d'affaires, et à condition que la participation soit de 25% au moins (participation de 25% de la mère dans la filiale ou sociétés détenues à 25% au moins par une mère commune), alors ces intérêts et redevances sont exonérés d'impôt, quelles que soient les clauses de la convention de non double imposition entre les deux Etats de résidence des sociétés en cause.

La Slovaquie ne soumet pas à l'impôt les dividendes versés à une société mère dont le siège est situé dans un autre Etat membre, quel que soit le niveau de la participation de la société mère.

## 6. Incitations à l'investissement

La République slovaque a adopté une loi spéciale pour encourager l'investissement, laquelle prévoit, d'une part, une exonération d'impôt de cinq ans et, d'autre part, l'octroi de subventions en cas, par exemple, de construction d'immeubles professionnels. Les conditions exigées pour accorder les subventions sont, par exemple, l'obligation de créer une nouvelle société locale. Il sera dans ces conditions nécessaire d'obtenir l'approbation des autorités européennes puis des autorités slovaques, en l'absence de conditions clairement définies pour obtenir les incitations fiscales ci-dessus.

## TVA

### Immatriculation à la TVA de groupe

Les entreprises qui souhaitent créer un groupe de TVA en Slovaquie à partir du 1er janvier 2010 doivent soumettre leurs demandes avant le 31 octobre 2009. Cette possibilité leur est ouverte depuis une modification de la loi sur la TVA entrée en vigueur le 1er avril 2009.

Ainsi les entreprises qui, en raison de leurs relations financières, économiques et organisationnelles forment un groupe, peuvent s'immatriculer sous un numéro unique d'identification à la TVA. Chacune des entreprises doit être une entité imposable et ne doit pas être la succursale d'une entité imposable dans un Etat étranger. Le groupe TVA doit nommer un représentant qui agit au nom de tous les membres du groupe aux fins de la TVA et dont le rôle se limite à assurer le respect de la réglementation TVA. Les groupes qui respectent les conditions demandées sont enregistrés par l'administration fiscale, reçoivent un numéro d'identification ainsi qu'un certificat d'immatriculation à la TVA pour chacun de leurs membres. A compter de la date d'enregistrement, le groupe devient un contribuable à part entière, ce qui entraîne, pour ses membres, la caducité des certificats individuels d'identification à la TVA et des numéros d'identification.

De même, dès l'enregistrement du groupe, les droits et obligations des membres du groupe sont reportés sur le groupe lui-même.

**Róbert Janeček**

CCS Tax, k. s.

janecek@ccstax.sk



## Slovénie

# Les impôts en Slovénie

La République de Slovénie connaît un faible niveau de décentralisation. Par conséquent les impôts sont majoritairement collectés au niveau national.

L'Administration fiscale de la République de Slovénie collecte tous les impôts, excepté les droits de douane, les droits d'accise et la TVA sur les importations qui sont collectés par les douanes slovènes.

Les principaux impôts sont :

- ▀ la TVA (taux normal : 20%, taux réduit 8,5%);
- ▀ l'impôt sur les sociétés (21% en 2009 et 20% à partir de 2010);
- ▀ l'impôt sur le revenu (taux progressifs de 16%, 21% et 47%);
- ▀ la taxe foncière (de 0,1% à 1,5%);
- ▀ les droits de mutation sur les cessions d'immeubles (2%);
- ▀ les droits d'accises (sur l'alcool et les boissons alcooliques, le tabac, l'énergie et l'électricité).

## Impôt sur les sociétés

### 1. L'impôt sur les sociétés

Les contribuables sont toutes les personnes morales qui réalisent des activités commerciales et dont le siège social ou le siège de direction effective se situe en Slovénie.

Les non résidents ne sont assujettis à l'impôt sur les sociétés que sur leurs bénéfices de source slovène.

L'impôt est assis sur le bénéfice comptable, retraité selon les règles afférentes à l'impôt sur les sociétés. Le taux de l'IS est fixé à 21% pour 2009 et sera porté à 20% à compter de 2010.

De nombreuses incitations fiscales sont applicables lorsque certaines conditions sont réunies : un taux réduit de 10% s'applique aux sociétés qui réalisent des opérations économiques dans certaines zones, un taux spécial de 0% s'applique aux fonds d'investissement, aux fonds de pension, aux sociétés de capital risque, etc.

Les impôts en Slovénie

Les dividendes ou autres revenus d'actions ne sont pas imposables lorsqu'ils sont distribués par un contribuable slovène ou une filiale résidant dans l'UE.

La loi relative à l'IS a été aménagée afin de se conformer aux dispositions du Traité européen et des accords conclus avec l'EEE. Ces modifications sont applicables depuis février 2009.

Les résidents de l'EEE, et non plus seulement ceux de Slovénie ou de l'UE, bénéficient désormais d'allègements fiscaux en cas de donation en espèces ou, sous certaines conditions, en nature.

Les sociétés de navigation résidentes sont, en lieu et place de l'impôt sur les sociétés, assujetties à une taxe au tonnage assise sur les bénéfices tirés de l'exploitation des navires effectuant un trafic international.

## 2. Report en avant des pertes

Les pertes sont reportables en avant indéfiniment, mais avec certaines restrictions en cas de changement de contrôle.

## 3. Sous capitalisation

Il existe une réglementation slovène en matière de sous-capitalisation. Sauf s'ils sont versés à des banques ou à des compagnies d'assurance, les intérêts versés par une société, afférents à des prêts octroyés par un actionnaire ou un associé qui détient ou a détenu au cours de l'exercice fiscal directement ou indirectement au moins 25% des droits de vote ou des droits financiers de cette société, ne sont pas déductibles si, à un moment quelconque au cours de l'exercice, le montant des prêts a excédé une somme égale à 4 fois le montant des fonds propres.

## 4. Retenue à la source

Elle est assise sur le revenu payé par un contribuable résident à un non résident et est prélevée au moment du paiement. La retenue, au taux de 15% (sauf convention fiscale plus favorable), s'applique aux versements de dividendes, intérêts, redevances ainsi qu'à la rémunération de services. Certains versements d'intérêts effectués par les banques ne sont plus soumis à retenue à la source.

# TVA

Les personnes qui réalisent de façon indépendante des opérations économiques, quels que soient l'objet ou le résultat de ces opérations, sont assujetties à la TVA. Sont dans le champ d'application de la TVA toutes les livraisons de biens ou de services effectuées par un assujetti agissant en tant que tel en Slovénie, ainsi que les acquisitions intracommunautaires y compris de moyens de transport neufs et les importations de biens. Les taux de TVA applicables sont de 20% (taux normal) et de 8,5% (taux réduit).

## Impôt sur le revenu et autres taxes

### 1. Impôt sur le revenu

L'impôt sur le revenu frappe les revenus des personnes physiques. Les résidents sont assujettis à l'impôt sur leurs revenus mondiaux (revenus de source slovène et étrangère). Les non-résidents sont imposables sur leurs seuls revenus de source slovène. Il existe six catégories de revenus imposables: les revenus salariaux, les revenus commerciaux, les revenus de l'agriculture et de la sylviculture, les revenus locatifs et les redevances, les revenus du capital (intérêts, dividendes et plus values) et les autres revenus. Les taux de l'impôt sont progressifs : 16%, 21% et 47%.

### 2. Taxe foncière

Le contribuable est la personne physique qui détient ou bénéficie du bien. Cette taxe frappe les immeubles ou parties d'immeubles y compris les appartements, garages et résidences secondaires. La base d'imposition est constituée par la valeur des immeubles déterminée selon des critères fixés par le gouvernement ou les collectivités locales (de 0,1% à 1,5%).

### **3. Droits de mutation sur les cessions d'immeubles**

Les droits de mutation sur les cessions d'immeubles, au taux de 2% du prix ou de la valeur vénale de l'immeuble, sont dus par le vendeur de l'immeuble.

#### **Wolfgang Auf**

CMS Reich-Rohrwig Hainz

wolfgang.auf@cms-rrh.com



## République Tchèque

# Les impôts en République tchèque

## Impôt sur les sociétés

Après des années d'adaptation et d'harmonisation, le système fiscal tchèque est aujourd'hui semblable celui des autres Etats européens.

Il comprend les impôts suivants: l'impôt sur le revenu, la TVA, des droits d'accises, des taxes sur l'énergie, des redevances routières, des droits sur l'immobilier, des droits sur les successions et les donations et des droits de mutation sur les cessions immobilières. La sécurité sociale et l'assurance maladie sont une composante du système fiscal.

Dans notre présentation, nous voudrions insister sur les spécificités du système fiscal tchèque ainsi que sur les réformes en cours.

Parmi ces spécificités se trouvent les règles de sous capitalisation, le règlement fiscal des dépenses exposées par les sociétés holding, le système de rescrit et le sort des pertes.

### 1. Règles de sous capitalisation

Les règles de sous capitalisation s'appliquent en cas de prêt entre entités liées. Le ratio dettes sur fonds propres est de 4/1. Les règles de sous capitalisation s'appliquent non seulement aux intérêts mais aussi à tous les coûts financiers incluant les commissions, les honoraires d'entremise etc. Dorénavant, les crédits et emprunts liés à un contrat de prêt "parallèle", obtenu par une entité liée auprès d'un prêteur non lié, sont également régis par les règles de sous capitalisation.

Les conditions ont été assouplies depuis 2008. Le ratio applicable était l'année dernière de 2/1 et le régime s'appliquait non seulement aux prêts entre parties liées mais aussi entre parties non liées.

Les impôts en République tchèque

## 2. Frais et charges des holdings

Des règles spécifiques s'appliquent aux dépenses exposées par des sociétés mères au titre de leurs participations dans leurs filiales. Ainsi les coûts directs et indirects liés à cette détention ne sont pas déductibles, tout comme les intérêts sur les prêts et crédits contractés au cours des six mois précédant l'acquisition des actions, sauf à démontrer que l'emprunt ou le crédit n'est pas lié à l'achat de la participation.

La quote-part de frais et charges représentant les charges indirectes est fixée à 5% de la valeur des dividendes ou autres distributions de profits, à moins que le contribuable ne puisse justifier d'un montant inférieur.

## 3. Rescrits

Les contribuables peuvent obtenir, dans certains cas, des rescrits de la part des inspecteurs des impôts. La possibilité de demander un rescrit a été étendue en 2008. Aujourd'hui, les contribuables ont le droit de demander un rescrit dans les cas suivants :

- ▮ report en avant des pertes en cas d'important changement dans la composition du capital de la société déficitaire;
- ▮ prix de transfert;
- ▮ ventilation des charges entre les revenus imposables et non imposables;
- ▮ ventilation des coûts afférents à l'utilisation des immobilisations selon qu'il s'agit d'une utilisation privée ou professionnelle;
- ▮ différenciation entre les réparations et les améliorations techniques;
- ▮ prise en compte des frais de recherche pour les besoins des allègements fiscaux afférents à ces frais.

## 4. Déficits fiscaux

Un déficit peut être reporté en avant sur les résultats des 5 exercices suivants celui de sa réalisation, sauf modification de plus de 25 % de la détention du capital de la société déficitaire. Dans ce cas, le déficit ne reste utilisable que si au moins 80% du revenu d'imputation provient de la même activité commerciale que celle qui a généré la perte imputable.

Selon la loi tchèque, les déficits ne peuvent pas s'imputer sur les profits réalisés par d'autres sociétés d'un même groupe.

## 5. Modification des taux

Le taux de l'impôt sur les sociétés a été ramené de 21% en 2008 à 20% en 2009 et devrait être ramené à 19% en 2010.

## 6. Exonération des dividendes et participation-exemption

Selon la loi tchèque, les dividendes payés à une société mère tchèque ou résidente de l'UE et les dividendes reçus d'une société tchèque, d'une filiale européenne ou d'une société établie dans un Etat tiers sont exonérés d'impôt. Cette exonération est subordonnée à la détention d'au moins 10% du capital pendant plus de 12 mois. Lorsque les dividendes proviennent d'une entité établie dans un Etat tiers, l'exonération s'applique à condition que la République Tchèque ait signé avec cet Etat une convention fiscale de non double imposition, et que le taux d'imposition applicable dans cet Etat ne soit pas inférieur à 12%. Les plus-values sur cession d'actions sont aussi exonérées qu'il s'agisse d'actions d'une société tchèque, d'une société établie dans l'UE ou établie dans un Etat tiers. Les conditions sont identiques à celles requises pour bénéficier du régime d'exonération des dividendes mais l'exonération ne s'applique pas si les actions ont été acquises dans le cadre de l'acquisition d'une entreprise (ou d'une partie d'une entreprise).

## TVA

### Groupes TVA

La notion de "groupe TVA" a été introduite par une loi de 2008. Un groupe TVA est constitué d'entités liées, il dispose d'un siège qui se situe en République tchèque, et est immatriculé en tant que redevable de la TVA. Ce régime permet d'éviter l'imposition sur la fourniture de biens ou de services intragroupe, et permet aussi de ne remplir qu'une seule déclaration de TVA pour l'ensemble du groupe. Cette possibilité est surtout utilisée par les groupes comprenant une banque.

## Lois nouvelles

De nombreuses lois fiscales ont été adoptées en 2009. Certaines, en réponse à la crise économique, ont pour objet de stimuler l'activité. Parmi ces mesures nous retiendrons les suivantes :

Certains changements sont intervenus en matière de crédit bail financier. Les loyers de crédit-bail, lorsque la location est suivie de l'achat du bien sont déductibles sous certaines conditions. L'une de ces conditions est une condition de délai, qui a été réduit. La période de location est aujourd'hui de 36 mois au moins pour les immobilisations amortissables de la première catégorie (exemple: équipement de bureau), 54 mois au moins pour les immobilisations amortissables de la seconde catégorie (exemple: les voitures et certaines machines) et 114 mois au moins pour les immobilisations amortissables de la troisième catégorie (exemple: les constructions en acier et en métal, les ascenseurs, les climatiseurs...). En 2008 ces périodes étaient respectivement de 3, 5 ou 10 ans. La période minimale de location est de 30 ans en matière de crédit-bail immobilier.

Une des mesures de relance de l'économie est l'accélération de l'amortissement des actifs corporels. Les contribuables peuvent opter pour un amortissement accéléré pour les actifs corporels acquis entre le 1er janvier 2009 et le 30 juin 2010. L'amortissement se fera sur une période de 12 mois (pour les immobilisations de la première catégorie) ou de 24 mois (pour les immobilisations de la seconde catégorie). Cette méthode de dépréciation est optionnelle.

La législation sur la TVA a également été modifiée. Depuis le 1er avril 2009, les redevables de la TVA sont autorisés à déduire la taxe qui a grevé l'acquisition d'une voiture de tourisme, alors que la déduction n'était admise que pour l'acquisition de camions. Ce changement devrait doper l'industrie automobile.

## Réformes attendues en 2010

Des réformes sont en cours en matière de TVA et devraient entrer en application en janvier 2010. Les modifications attendues concernent le lieu des prestations de service (selon le lieu de siège du destinataire du service) et le remboursement de TVA à une personne immatriculée dans un autre Etat membre ou dans un Etat tiers (simplification des conditions de reversement de TVA).

Nous espérons que ces informations vous seront utiles. Nous restons à votre disposition pour vous fournir des précisions complémentaires sur le système fiscal tchèque.

### **Libor Kadlec**

CCS Consulting, s.r.o.

kadlec@ccsconsulting.cz

### **Ingrid Špačková**

CCS Consulting, s.r.o.

spackova@ccsconsulting.cz



## Ukraine

# Les impôts en Ukraine

Le système fiscal ukrainien comprend plus de 40 impôts nationaux et locaux. La législation fiscale ukrainienne est en règle générale compliquée et est souvent modifiée (par exemple, la loi sur la TVA a subi plus de 130 réformes depuis son adoption en 1997).

L'Ukraine tente d'améliorer sa législation fiscale et de l'aligner sur celle des pays développés, mais de nombreuses difficultés persistent néanmoins.

Les principaux impôts sont l'impôt sur les sociétés, la taxe sur la valeur ajoutée et l'impôt sur le revenu. Les cotisations sociales, la taxe foncière, les droits d'accise et certains autres impôts peuvent aussi constituer une charge fiscale importante.

## Impôt sur les sociétés

Les sociétés ukrainiennes sont assujetties à l'impôt sur les sociétés sur leurs revenus mondiaux. Les sociétés étrangères ne sont imposées que sur leurs revenus de source ukrainienne, parmi lesquels les revenus provenant de leurs établissements stables en Ukraine.

Les sociétés ukrainiennes et étrangères qui ont une activité professionnelle en Ukraine via un établissement stable sont soumises à l'impôt sur les sociétés au taux normal de 25%.

Certaines activités (telles que l'assurance) peuvent bénéficier de taux réduits (ex : 0% pour l'assurance vie de longue durée et 3% pour les autres types d'assurances) ou d'un régime d'imposition simplifié (ex : impôt agricole forfaitaire).

L'exercice fiscal coïncide avec l'année civile. Le montant de l'impôt est déterminé d'après la déclaration du contribuable. La déclaration et le paiement de l'impôt se font par trimestre (une déclaration et un paiement sont aussi exigés au bout de 11 mois).

Les impôts en Ukraine

L'impôt est assis sur le bénéfice imposable (égal au revenu brut diminué de l'ensemble des charges déductibles et de l'amortissement). Le revenu brut est égal au revenu mondial provenant de tous les secteurs d'activité, à l'exception des revenus expressément exonérés par la loi. Les dépenses déductibles sont celles normalement exposées pour les besoins de l'activité. La loi interdit ou limite toutefois la déduction de certaines de ces dépenses.

Les pertes peuvent être reportées en avant sans limitation de durée mais le report en arrière n'est pas autorisé. Il n'existe pas de régime d'intégration fiscale.

Des règles relatives aux prix de transfert s'appliquent aux transactions entre parties liées (et très probablement aux transactions entre sociétés ukrainiennes et étrangères). Pour ces transactions, on se référera au prix de pleine concurrence plutôt qu'aux stipulations contractuelles.

Bien que l'Ukraine ne soit pas membre de l'OCDE, elle a repris la définition fiscale de l'établissement stable de la convention modèle OCDE. En Ukraine, une société étrangère peut créer un établissement stable au travers d'un agent ou d'une base fixe d'affaires réalisant tout ou partie de ses activités économiques en Ukraine. Les seules exonérations dont peuvent bénéficier ces établissements résultent des conventions fiscales.

Une société étrangère et son établissement stable en Ukraine sont traités comme des contribuables distincts.

Une société étrangère qui ne réalise pas d'activité en Ukraine au travers d'un établissement stable mais qui perçoit des revenus de source ukrainienne est, en règle générale, soumise à une retenue à la source.

Cette retenue est perçue sur les dividendes, intérêts, redevances, commissions de fret, loyers, plus-values, frais de courtage et honoraires d'agence et sur les autres revenus.

Les paiements correspondant à la fourniture de biens et de la plupart des services ne sont pas soumis à retenue à la source.

La retenue à la source est prélevée par la société ukrainienne qui paye la société étrangère.

En règle générale, le taux de la retenue à la source est de 15% (ainsi sur les dividendes, intérêts, redevances et loyers), alors que le taux est de 6% sur le fret. Les paiements liés à

l'activité d'assurance sont soumis à une retenue dont le taux est de 0% ou de 12% (en fonction de la fiabilité financière de l'assureur étranger).

Le taux de la retenue à la source peut, dans certains cas, être ramené à 0% par l'application d'une convention fiscale. Les bénéficiaires étrangers doivent alors produire un certificat de résidence fiscale, conformément aux exigences de la convention applicable.

L'Ukraine a signé des conventions avec plus de 60 pays. La plupart sont conformes au modèle OCDE. En cas de conflit entre la loi ukrainienne et les dispositions d'une convention, la convention prime sur la loi dans la mesure où elle est plus favorable.

## TVA

La TVA contribue de manière significative au budget de l'Ukraine. L'Ukraine utilise un système de TVA d'amont et d'aval, similaire aux systèmes européens, et en application duquel l'Etat perçoit la différence entre la TVA collectée et la TVA payée.

Sont soumises à TVA les fournitures de biens ou de services en Ukraine (y compris les transactions à titre gratuit), les importations et exportations de biens ainsi que les services accessoires.

Sont exonérées les activités telles que les transactions financières, l'assurance, la réassurance, la cessions d'actions, les apports en numéraire au capital, les distributions de dividendes, le versement de redevances et l'acquisition de terrains (sauf s'ils sont construits).

Le taux normal de 20% s'applique à toutes les transactions taxables. Certaines transactions bénéficient toutefois d'un taux de 0%, telles que les exportations de biens et les services accessoires.

L'assiette de la TVA est le plus souvent le prix déterminé dans le contrat mais elle ne peut être inférieure au juste prix de marché.

Lorsque le montant de TVA déductible excède le montant de TVA collectée, le contribuable peut demander un remboursement de TVA. Cette possibilité est soumise à de nombreuses conditions.

## Impôt sur le revenu

Les résidents d'Ukraine sont assujettis à l'impôt sur le revenu sur leurs revenus mondiaux, alors que les non résidents ne sont imposés que sur leurs revenus de source ukrainienne.

Les critères utilisés pour déterminer la résidence principale d'une personne physique (et savoir en particulier si elle est résidente d'Ukraine) sont similaires à ceux de la convention modèle OCDE.

En général, les revenus des résidents sont imposés au taux fixe de 15%. Certains revenus bénéficient de taux réduits (1% ou 5%) ou sont exonérés. En revanche, les prix et les gains sont soumis à un taux de 30%.

Les revenus de source ukrainienne perçus par des non résidents sont imposés au taux de 30%, à l'exception des dividendes, intérêts, redevances et salaires payés par un employeur ukrainien qui bénéficient d'un taux de 15%. Les conventions fiscales peuvent prévoir des taux inférieurs.

La loi ukrainienne prévoit des procédures d'imposition spéciales pour les transactions portant sur des immeubles ou des biens meubles, pour les héritages et les donations, etc.

Les résidents peuvent déduire certaines charges de leur revenu imposable telles que les intérêts des prêts garantis par hypothèque, les dons à certaines associations caritatives, les frais professionnels et certains frais de scolarité.

L'exercice fiscal coïncide avec l'année civile et les déclarations sont habituellement déposées annuellement.

## Actualité fiscale et réformes attendues

En matière fiscale, des projets innovants tels qu'un Code des impôts, une taxe sur les immeubles, une cotisation sociale unique ont récemment été déposés au Parlement. Ces projets sont encore en cours d'examen.

La signature d'une convention fiscale avec Chypre, qui remplacera la convention fiscale signée avec l'URSS encore aujourd'hui en vigueur, devrait intervenir prochainement.

Une augmentation des droits d'accise perçus sur l'alcool, le tabac et les voitures importées est prévue cette année. De plus, le gouvernement ukrainien envisage de limiter le montant des pertes pouvant être reportées en avant par les contribuables.

### **Andriy Buzhor**

CMS Cameron McKenna LLP  
andriy.buzhor@cms-cmck.com

### **Yevheniy Deyneko**

CMS Cameron McKenna LLP  
yevheniy.deyneko@cms-cmck.com

# L'impôt en un coup d'œil

## Bosnie-Herzégovine

- ✔ Taux de l'impôt sur les sociétés: 10%.
- ✔ Taux de TVA: 17%.
- ✔ Participation-Exemption: Non.
- ✔ Régime de groupe: Oui - selon des conditions différentes en FBH et RS.
- ✔ Exonération des dividendes: Oui.
- ✔ Régime de sous-capitalisation: Non.
- ✔ Règlementation prix de transfert: Oui. Est-ce une préoccupation majeure ? Oui.

## Bulgarie

- ✔ Taux de l'impôt sur les sociétés: taux forfaitaire de 10%.
- ✔ Taux de TVA : 20%, taux réduit de 7%.
- ✔ Participation-Exemption : Les dividendes reçus par une société mère bulgare de ses filiales bulgares, UE ou EEE sont exonérés d'IS. Pas de niveau minimal de participation. Les dividendes provenant de sociétés d'investissements spéciales sont imposés entre les mains de leurs bénéficiaires.
- ✔ Régime de groupe: Non.
- ✔ Déduction des pertes étrangères: Elles peuvent être imputées sur les revenus de même source et sont reportables cinq ans. Pas de report en arrière possible.
- ✔ Exonération des dividendes: Pas de retenue à la source sur les dividendes distribués à des sociétés mères bulgares, européennes ou installées dans l'EEE, quel que soit le niveau de la participation. Une retenue de 5% est exigée sur les dividendes distribués à une société mère qui n'est ni européenne ni installée dans l'EEE sur ceux distribués à des personnes physiques quel que soit le lieu de leur résidence. Aucun pourcentage de détention n'est exigé.
- ✔ Régime de sous-capitalisation: Il s'applique lorsque le montant emprunté excède le capital avec un ratio de 3 à 1.
- ✔ Règlementation prix de transfert: Oui. Est-ce une préoccupation majeure ? Pas encore.

## Croatie

- ✔ Taux de l'impôt sur les sociétés: 20%.
- ✔ Taux de TVA: 23%, 10% et 0%.
- ✔ Participation-Exemption: Non.
- ✔ Régime de groupe: Non.
- ✔ Exonération des dividendes: Oui et non (une taxe spéciale s'applique seulement aux résidents).
- ✔ Régime de sous-capitalisation: Oui.
- ✔ Règlementation prix de transfert: Oui. Est-ce une préoccupation majeure ? Oui.

## Hongrie

A compter de 2010

- ✔ Taux de l'impôt sur les sociétés: 19%.
- ✔ Taux de TVA: 5%, 18% et 25%.
- ✔ Participation-Exemption: Oui.
- ✔ Régime de groupe: Non.
- ✔ Exonération des dividendes: Oui. Si oui, quel est le pourcentage de détention requis ? L'exonération s'applique sans condition de détention minimale.
- ✔ Régime de sous-capitalisation: Oui.
- ✔ Règlementation prix de transfert: Oui. Est-ce une préoccupation majeure ? Oui.

## Pologne

- ✔ Taux de l'impôt sur les sociétés: 19%.
- ✔ Taux de TVA: 22%, 7%, 3% et 0%.
- ✔ Participation-Exemption: Oui.
- ✔ Régime de groupe: Oui, mais rarement utilisé en raison des conditions très strictes de son application.
- ✔ Exonération des dividendes: Oui. Les bénéficiaires de l'Union européenne ou de l'EEE doivent détenir au moins 10% des titres de la société polonaise depuis au moins deux ans (25% pour les actionnaires suisses).
- ✔ Régime de sous-capitalisation: Oui.
- ✔ Règlementation prix de transfert: Oui. Est-ce une préoccupation majeure ? Oui, il s'agit là d'un sujet sensible.

## Russie

- ✔ Taux de l'impôt sur les sociétés: 20%.
- ✔ Taux de TVA: 0%, 10% (médicaments, nourriture, vêtements d'enfants); 18%.
- ✔ Participation-Exemption: Oui (sur les dividendes seulement) à condition de détenir 50% du capital, que la participation représente au moins 500 000 000 roubles et que les titres soient détenus depuis un an au moins.
- ✔ Régime de groupe: Non.
- ✔ Régime de sous-capitalisation: Oui. Ratio dette/capital 3/1.
- ✔ Règlementation prix de transfert: Oui. Est-ce une préoccupation majeure ? Non (mais projet de loi en cours).

## Serbie

- ✔ Taux de l'impôt sur les sociétés: 10%.
- ✔ Taux de TVA: 0%, 8% et 18%.
- ✔ Participation-Exemption: Non.
- ✔ Régime de groupe: Oui.
- ✔ Exonération des dividendes: Oui sur les dividendes serbes, système de crédit de taxe sur les dividendes étrangers.
- ✔ Régime de sous-capitalisation: Oui.
- ✔ Règlementation prix de transfert: Oui. Est-ce une préoccupation majeure ? Oui.

## Slovaquie

- ✔ Taux de l'impôt sur les sociétés: 19%.
- ✔ Taux de TVA: 19% (10% pour les livres et certains produits médicaux).
- ✔ Participation-Exemption: Oui.
- ✔ Régime de groupe: Non.
- ✔ Exonération des dividendes: Oui.
- ✔ Régime de sous-capitalisation: Oui.
- ✔ Règlementation prix de transfert: Oui. Est-ce une préoccupation majeure? Oui.

## Slovénie

- ✔ Taux de l'impôt sur les sociétés: 21% (2009) 20% (2010 et années suivantes).
- ✔ Taux de TVA: 20% et 8,5%.
- ✔ Participation-Exemption: Non.
- ✔ Régime de groupe: Non.
- ✔ Exonération des dividendes: Oui.
- ✔ Régime de sous-capitalisation: Oui.
- ✔ Règlementation prix de transfert: Oui. Est-ce une préoccupation majeure ? Oui.

## République tchèque

- ✔ Taux de l'impôt sur les sociétés: 20% en 2009, 19% en 2010 et années suivantes.
- ✔ Taux de TVA: taux normal 19%, taux réduit 9%.
- ✔ Participation-Exemption: Oui (détenion de 10% pendant au moins 12 mois).
- ✔ Régime de groupe: Non.
- ✔ Exonération des dividendes: Oui (détenion de 10% pendant au moins 12 mois).
- ✔ Régime de sous-capitalisation: Oui.
- ✔ Règlementation prix de transfert: Oui. Est-ce une préoccupation majeure ? Pas pour l'instant.

## Ukraine

- ▮ Taux de l'impôt sur les sociétés: 25%.
- ▮ Taux de TVA: 20% ou 0%.
- ▮ Participation-Exemption: Non.
- ▮ Régime de groupe: Non.
- ▮ Exonération des dividendes: Non (sauf convention fiscale en ce sens).
- ▮ Régime de sous-capitalisation: Non (mais une réglementation assez similaire s'applique qui limite la déduction de certaines dépenses parmi lesquelles les intérêts versés à une partie liée).
- ▮ Réglementation prix de transfert: Oui.  
Est-ce une préoccupation majeure ? Non.

# Contacts

## Algeria - Algiers

CMS Bureau Francis Lefebvre  
T +213 2 137 07 07  
F +213 2 136 66 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 1 404 43 3750  
F +43 1 404 43 93750  
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  
Bruno Orban  
bruno.orban@cms-db.com  
Olivier Querinjean  
olivier.querinjean@cms-db.com

## Bosnia and Herzegovina

CMS Reich-Rohrwig Hainz  
T +387 33 295237  
F + 387 33 296410  
Nedzida Salihovic-Whalen  
nedzida.salihovic-whalen@cms-rrh.com

## Brazil - São 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 in relation with  
Petkova1Sirleshtov law office;  
CMS Reich-Rohrwig Hainz in relation with  
Pavlov and Partners Law firm  
T +359 2 921 99 10 /21  
F +359 2 921 99 19/29  
Valentin Savov  
valentin.savov@cms-rrh.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 62 89 6363  
F +86 21 62 89 0731  
Emmanuel Meril  
emmanuel.meril@cms-bfl.com

## Croatia - Zagreb

CMS Reich-Rohrwig Hainz  
T +385 1 48 25 600  
F +385 1 48 25 601  
Wolfgang Auf  
wolfgang.auf@cms-rrh.com

## Czech Republic - Prague

CMS Cameron McKenna v.o.s.  
T +420 2 967 98 111  
F +420 2 967 98 000  
Libor Kadlec, External Tax Advisor  
kadlec@ccsconsulting.cz

## France - Paris

CMS Bureau Francis Lefebvre  
T +33 1 47 38 5500  
F +33 1 47 38 5555  
Stéphane Austry  
stephane.austry@cms-bfl.com

## Germany - Berlin

CMS Hasche Sigle  
T +49 30 203 60-0  
F +49 30 203 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 34 120  
Thomas May  
thomas.may@cms-hs.com

## Germany - Frankfurt

CMS Hasche Sigle  
T +49 69 717 01-0  
F +49 69 717 01 40410  
Thomas Link  
thomas.link@cms-hs.com

## Germany - Hamburg

CMS Hasche Sigle  
T +49 40 376 30-0  
F +49 40 376 30-40600  
Heino Büsching  
heino.buesching@cms-hs.com

## Germany - Munich

CMS Hasche Sigle  
T +49 89 238 07 0  
F +49 89 238 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 48-00  
F +36 1 483 48-01  
Eszter Kálmán  
eszter.kalman@cms-cmck.com

## Italy - Milan

CMS Adonnino Ascoli &  
Cavasola Scamoni  
T +39 02 48 01-1171  
F +39 02 48 01-2914  
Federico Baridon  
federico.baridon@cms-aacs.com

## Italy - Rome

CMS Adonnino Ascoli &  
Cavasola Scamoni  
T +39 06 47 81-51  
F +39 06 48 37-55  
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 20 301 63 01  
F +31 20 301 63 33  
Jochem de Koning  
jochem.dekoning@cms-dsb.com

## Poland - Warsaw

CMS Cameron McKenna Dariusz  
Greszta Spółka Komandytowa  
T +48 22 520 55-55  
F +48 22 520 55-56  
Arkadiusz Michaliszyn  
arkadiusz.michaliszyn@cms-cmck.com

▮ **Romania - Bucharest**

CMS Cameron McKenna SCA  
T +40 21 73-800  
F +40 21 73-900  
John Fitzpatrick  
john.fitzpatrick@cms-cmck.com

▮ **Russia - Moscow**

CMS Legal  
T +7 495 786-4000  
F +7 495 786-4001  
Stanislav Tourbanov  
stanislav.tourbanov@cmslegal.ru

▮ **Serbia - Blegrade**

CMS Reich-Rohrwig Hasche Sigle  
T +381 11 320 89 00  
F +381 11 303 89 30  
Radivoje Petrikic  
radivoje.petrikic@cms-rrhs.com

▮ **Slovakia - Bratislava**

CMS Reich-Rohrwig Hainz and  
CMS Cameron McKenna in  
association with Ružička & Csekes s.r.o.  
T +421 2 54 43-3490  
F +421 2 54 43-5906  
Robert Janecek  
robert.janecek@ccstax.sk

▮ **Spain - Madrid**

CMS Albiñana & Suárez de Lezo  
T +34 91 45 19-300  
F +34 91 44 26-0 45  
Santiago Díez  
sdiez@cms-asl.com  
Ana Jimenez  
anjimenez@cms-asl.com

▮ **Switzerland - Zürich**

CMS von Erlach Henrici Ltd  
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  
CMS Reich-Rohrwig Hainz  
T. +380 44 391 33-77  
F +380 44 391 33-88  
Yevheniy Deyneko  
yevheniy.deyneko@cms-cmck.com  
Andriy Buzhor  
andriy.buzhor@cms-cmck.com

▮ **United Kingdom - London**

CMS Cameron McKenna LLP  
T +44 20 73 67-3000  
F +44 20 73 67-2000  
Mark Nichols  
mark.nichols@cms-cmck.com

▮ **Uruguay - Montevideo**

CMS Bureau Francis Lefebvre  
T +598 2 623 47-07/08  
F +598 2 628 79 13  
Patrick Patelin  
ppatelin@cms-bfl.com.ar

▮ **Lebanon**

The Levant Lawyers  
T + 961 1 98 68 36  
F + 961 1 98 34 77  
Badih Moukarzel  
badih.moukarzel@tll.cc

▮ **United Arab Emirates**

The Levant Lawyers  
T +971 2 631 44 31  
F +971 2 631 44 31  
Badih Moukarzel  
badih.moukarzel@tll.cc

▮ **Kuwait**

The Levant Lawyers  
T +965 2241 76-80/-81/-82/-83  
F +965 2241 76-83  
Badih Moukarzel  
badih.moukarzel@tll.cc

**CMS Legal Services EEIG** is a European Economic Interest Grouping that coordinates an organisation of independent member firms. CMS Legal Services EEIG provides no client services. Such services are solely provided by the member firms in their respective jurisdictions. In certain circumstances, CMS is used as a brand or business name of some or all of the member firms. CMS Legal Services EEIG and its member firms are legally distinct and separate entities. They do not have, and nothing contained herein shall be construed to place these entities in, the relationship of parents, subsidiaries, agents, partners or joint ventures. No member firm has any authority (actual, apparent, implied or otherwise) to bind CMS Legal Services EEIG or any other member firm in any manner whatsoever.

**CMS 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 Rechtsanwälte GmbH (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, Duesseldorf, Edinburgh, Frankfurt, Hamburg, Kyiv, Leipzig, Ljubljana, Lyon, Marbella, Milan, Montevideo, Moscow, Munich, Prague, São Paulo, Sarajevo, Seville, Shanghai, Sofia, Strasbourg, Stuttgart, Utrecht, Warsaw and Zagreb.

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

[www.cmslegal.com](http://www.cmslegal.com).