

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

14 A-8-01

N° 160 du 7 SEPTEMBRE 2001

14 A.I. / 8

INSTRUCTION DU 31 AOÛT 2001

PUBLICATION DU PROCES-VERBAL DU 22 JANVIER 2001 SIGNE ENTRE LA FRANCE ET LA RUSSIE
VISANT A RESOUDRE LES DIFFICULTES D'APPLICATION
DE LA CONVENTION FISCALE FRANCO-RUSSE DU 26 NOVEMBRE 1996
EN MATIERE D'IMPOTS SUR LE REVENU

NOR : ECO F 01 40007 J

[Bureau E 1]

ECONOMIE GENERALE DE LA MESURE

Les délégations de France et de Russie se sont rencontrées le 22 janvier 2001 en vue de résoudre les difficultés d'application de la convention fiscale franco-russe du 26 novembre 1996 en matière d'impôts sur le revenu.

Ces difficultés concernaient la définition des chantiers comme établissements stables, l'application d'une retenue à la source sur les dividendes dans le cadre du régime "mère-fille" et la déductibilité de certaines charges.

Les conclusions de la rencontre ont fait l'objet d'un procès-verbal qui fait l'objet de la présente publication.

•

Les délégations de France et de Russie se sont rencontrées à Paris le 22 janvier 2001, afin de résoudre des difficultés liées à l'application de la convention fiscale franco-russe du 26 novembre 1996 entrée en vigueur le 8 février 1999, qui se substitue à la convention du 4 octobre 1985 qui liait l'URSS à la France.

Les négociations se sont déroulées dans un climat d'amitié et de compréhension mutuelle.

Les parties sont parvenues aux conclusions suivantes.

I. Chantiers

Aux termes du paragraphe 3 de l'article 5 de la convention fiscale du 26 novembre 1996, applicable à compter du 1^{er} janvier 2000, un chantier de construction ou de montage ne constitue un établissement stable que si sa durée dépasse 12 mois. Dans l'ancienne convention fiscale du 4 octobre 1985, qui liait la France à l'URSS, applicable jusqu'au 31 décembre 1999, la durée nécessaire pour conférer le caractère d'établissement stable à un chantier était de 24 mois.

A défaut de disposition transitoire prévue par la convention du 26 novembre 1996, les parties française et russe sont convenues de régler la situation des chantiers en cours au 1^{er} janvier 2000 de la façon suivante.

Dans la situation où un chantier a débuté avant le 1^{er} janvier 2000, date de prise d'effet de la convention du 26 novembre 1996, et continue après le 1^{er} janvier 2000, la période de 12 mois prévue par cette convention doit être calculée à partir de la date à laquelle le chantier a effectivement commencé.

Toutefois, s'agissant des modalités de taxation des revenus tirés de l'activité de l'établissement stable, il convient de se reporter aux dispositions de la convention applicable pour chacune des périodes d'imposition. Ainsi, les dispositions de la convention du 26 novembre 1996 ne seront applicables qu'à compter du 1^{er} janvier 2000.

Ces principes peuvent être illustrés de la façon suivante.

Dans l'hypothèse d'un chantier ouvert le 1^{er} novembre 1998 et s'achevant le 30 avril 2000, ce chantier constitue un établissement stable, en application des dispositions de la nouvelle convention, dès lors que sa durée dépasse 12 mois (18 mois au cas particulier).

Dans cette situation, les revenus imputables à ce chantier ne seront soumis à l'impôt dans l'Etat de situation du chantier qu'à compter de l'exercice comptable ouvert après le 1^{er} janvier 2000 (à hauteur des bénéfices attachés à cet exercice).

En revanche, les bénéfices des exercices précédents (1998 et 1999), couverts par l'ancienne convention fiscale du 4 octobre 1985 ne seront pas imposables dans l'Etat où est situé le chantier dès lors, qu'au total, la durée du chantier reste inférieure à 24 mois.

Dans l'hypothèse d'un chantier ouvert le 1^{er} novembre 1998 et s'achevant le 30 novembre 2000, les bénéfices de l'exercice 2000 seraient, comme dans l'hypothèse précédente, imposables en application de la nouvelle convention. Par ailleurs, les revenus tirés de l'activité du chantier exercée au titre des exercices 1998 et 1999 seraient également imposables dans l'Etat de situation du chantier, en application de l'ancienne convention du 4 octobre 1985, dès lors que la durée totale du chantier excède 24 mois (25 mois au cas particulier).

II. Dividendes

La partie russe a demandé à la partie française des précisions, au regard de la législation interne, sur les dispositions du paragraphe 2 a) ii) de l'article 10 de la convention fiscale du 26 novembre 1996.

Le paragraphe 2 a) ii) de l'article 10 prévoit l'application du taux réduit de retenue à la source de 5 % lorsque le bénéficiaire effectif est une société qui est assujettie à l'impôt sur les bénéfices, selon le régime de droit commun prévu par la législation de l'Etat contractant dont elle est un résident, et qui est exonérée de cet impôt à raison de ces dividendes. Le bénéficiaire effectif doit aussi remplir les conditions prévues par le paragraphe 2 a) i) ; s'il satisfait uniquement aux conditions prévues par le 2 a) ii) ou 2 a) i), il peut demander l'application du taux de retenue à la source de 10 % tel que prévu par le paragraphe 2 b).

La partie française a expliqué que cette clause visait l'application du régime « mère-fille » tel que prévu par les dispositions combinées des articles 145 et 216 du code général des impôts.

Les conditions pour pouvoir bénéficier du régime « mère-fille » sont les suivantes :

- les titres détenus par la mère doivent revêtir la forme nominative, ou être déposés dans un établissement agréé par l'administration. De plus, seuls les titres complets (droits à dividendes et droits de vote) ouvrent droit au régime ;

- le pourcentage minimal de participation requis pour l'application de ce régime est de 5 % (si les dividendes sont payés au cours d'un exercice clos à compter du 31 décembre 2000. Pour les paiements effectués au cours d'un exercice clos avant le 31 décembre 2000, le régime s'appliquait aux participations, représentant au moins 10 % du capital de la société émettrice ou dont le prix de revient était au moins égal à 150 millions de francs⁽¹⁾ ;

- par ailleurs, les titres doivent avoir été souscrits à l'émission depuis deux ans ou, à défaut, avoir fait l'objet d'un engagement pris par la société de les conserver pendant au moins deux ans.

Lorsque les conditions précitées sont remplies, les revenus des filiales ouvrent droit à l'exonération d'impôt sur les sociétés au niveau de la société mère.

A cet égard, les autorités compétentes se sont accordées sur le fait que les entreprises françaises, bénéficiaires des dividendes, qui demandent l'application du taux réduit de retenue à la source, peuvent fournir par tous moyens, la preuve qu'elles satisfont aux conditions requises par les articles 145 et 216 du code général des impôts, la partie russe pouvant, le cas échéant, dans le cadre de l'échange de renseignements prévu par l'article 26 de la convention fiscale, obtenir la confirmation des renseignements requis.

III. Déductibilité des charges

Des divergences d'interprétation subsistent entre les parties française et russe sur l'application des règles de déduction de divers types de dépenses pour le calcul du bénéfice industriel et commercial réalisé par un établissement stable situé en Russie d'une entreprise de droit français ou par une filiale située en Russie d'une société française qui remplit les conditions du Point 4 b) du Protocole annexé à la convention du 26 novembre 1996.

La partie française considère qu'en application des dispositions combinées de l'article 7 de la convention franco-russe du 26 novembre 1996 et du point 4 du Protocole annexé à cette convention, les dépenses d'exploitation engagées par un établissement stable ou la filiale satisfaisant aux conditions susvisées sont intégralement déductibles pour la détermination de son résultat dès lors que cette déduction n'excède pas le montant qui aurait été convenu en l'absence de relations spéciales entre le débiteur et le bénéficiaire effectif de ces revenus.

La partie russe considère pour sa part que si la législation interne permet la déduction des charges particulières des bénéfices imposables dans certaines limites, les dispositions du paragraphe 4 a) ii) du Protocole annexé à la convention fiscale bilatérale du 26 novembre 1996 seront applicables dans ces limites.

Dans le même temps, il a été confirmé qu'indépendamment des dispositions de la législation interne, les intérêts sont déduits des bénéfices imposables, quels que soient la qualité de prêteur, les termes et les conditions du crédit donnant lieu au paiement des intérêts. La seule limitation concernant la déductibilité des intérêts est le taux maximum de ces intérêts.

La partie russe fait valoir toutefois que le plafond de déduction des charges afférentes aux dépenses de représentation, de publicité et de formation a été relevé de manière substantielle à compter du 1^{er} avril 2000.

A cet égard, elle indique que depuis le relèvement du plafond elle n'a pas eu connaissance de nouveaux cas de recours contentieux intentés par les entreprises.

Enfin, elle indique que ces limites devraient être supprimées à la fin de l'année 2001 dans le cadre de la réforme fiscale en cours d'adoption.

En tout état de cause, la partie russe est disposée à examiner, au cas par cas, dans le cadre de la procédure amiable prévue par l'article 25 de la convention, toute difficulté résultant de l'application de ces limitations.

⁽¹⁾ Les modifications apportées à ce régime, introduites par le 1 du III de l'article 9 de la loi de finances pour 2001 ont été commentées, postérieurement à la rencontre des délégations française et russe, par la voie d'une instruction administrative publiée au Bulletin officiel des impôts sous la référence 4-H-1-01 du 28 juin 2001.

IV. Nouvelles consultations

Les deux délégations sont convenues d'organiser des consultations à n'importe quel moment, soit dans le but d'examiner à nouveau les points évoqués ci-avant en cas de nécessité, soit afin d'examiner d'autres difficultés qui pourraient survenir dans l'interprétation de la convention du 26 novembre 1996.

Le Directeur de la législation fiscale

Hervé LE FLOC'H-LOUBOUTIN