



CERCLE DES EUROPÉENS
www.europeens.org

HEC
PARIS

Apprendre à oser⁺

L'imposition des groupes de sociétés en Europe

Un nouveau pas vers la convergence fiscale

2010

Fiches Pays

Vers un impôt européen sur les sociétés

L'imposition des groupes de sociétés en Europe

FICHES PAYS¹

¹ Les fiches pays qui suivent sont à jour de la législation applicable jusqu'en 2010.

SOMMAIRE

ALLEMAGNE	3
AUTRICHE	12
BELGIQUE	17
BULGARIE	20
CHYPRE	23
DANEMARK	27
ESPAGNE	32
ESTONIE	38
FINLANDE	41
FRANCE	46
GRECE	53
HONGRIE	56
IRLANDE	59
ITALIE	64
LETTONIE	74
LITUANIE	80
LUXEMBOURG	83
MALTE	92
PAYS-BAS	97
POLOGNE	104
PORTUGAL	109
REPUBLIQUE TCHEQUE	117
ROUMANIE	121
ROYAUME-UNI	124
SLOVAQUIE	132
SLOVENIE	134
SUEDE	138

ALLEMAGNE

I. Fiscalité des entreprises : quelques règles générales

1- Généralités

Il s'agit ici de présenter les principales dispositions qui s'appliquent aux entreprises de manière générale, qu'elles bénéficient ou non du régime fiscal des groupes.

Les trois principaux impôts touchant les entreprises sont l'impôt sur les sociétés (« Körperschaftsteuer »), la contribution de solidarité destinée à favoriser la remise à niveau de l'Allemagne de l'Est (« Solidaritätszuschlag »), et la taxe professionnelle (« Gewerbesteuer »).

2- Taux d'imposition

En premier lieu il convient de rappeler que depuis l'année 2000 l'Allemagne a procédé à une vaste réforme de la fiscalité directe appliquée aux entreprises, qui s'est étendue jusqu'en 2008. Cette réforme s'est notamment traduite par une baisse importante, en deux étapes, du taux d'imposition à l'IS. En effet, sur la période 2000-2007, il est passé de 40% pour les bénéfices mis en réserve (30% pour les bénéfices distribués) à 25 % que les bénéfices soient distribués ou non. La contribution de solidarité de 5,5% du montant de l'impôt est à ajouter, soit un taux effectif de 26,37 %. La taxe professionnelle est désormais assise sur le bénéfice et non sur les investissements. Son taux varie selon les collectivités locales et peut se situer entre 7% et 16%². Soit un taux global d'impôt sur les sociétés pouvant s'échelonner de 39% à 42%, contre 50% précédemment. La seconde étape prévoit une nouvelle baisse du taux de l'IS qui passe à 15% pour les bénéfices réalisés en 2008, et déclarés en 2009. Ainsi le taux réel de l'IS est passé à 15,82% car la surtaxe est maintenue. De même le taux effectif de la taxe professionnelle a été lui aussi légèrement abaissé pour évoluer autour d'une moyenne de 14%.

² Le taux nominal de la taxe professionnelle est de 3,5%, affecté d'un coefficient multiplicateur compris entre 2 et 5, selon les Landers concernés.

Le taux global d'imposition des bénéficiaires des sociétés allemandes évolue ainsi autour de 30% depuis 2009.

3- Assiette imposable

En contrepartie de cette baisse du taux d'imposition, l'assiette de l'impôt s'est élargie. Ainsi, par exemple la taxe professionnelle ne sera plus déductible de la base imposable à l'IS. De même des conditions rigoureuses limitent les possibilités de déduire les charges financières supportées par les sociétés. Enfin les possibilités de report des déficits sont aussi sérieusement restreintes.

4- Territorialité

Les sociétés résidentes en Allemagne sont imposées au titre de leur bénéfice mondial, c'est-à-dire que la base imposable à l'IS en Allemagne englobe les résultats réalisés en Allemagne, mais aussi ceux obtenus par leurs établissements stables situés hors d'Allemagne. Bien entendu, en règle générale les conventions internationales viennent modifier l'application de ce principe. La plupart du temps, cette modification se fait par réattribution du profit de l'établissement stable à l'Etat sur lequel il exerce son activité. (OCDE).

II. Mesures fiscales relatives aux groupes de sociétés

1- Entreprises liées

Ici encore, la réforme entrée en vigueur en 2002 a apporté d'importantes novations dans le traitement fiscal des opérations entre entreprises liées. Cette réforme va très loin puisqu'elle supprime presque en totalité l'imposition des dividendes et des plus values constatées lors des cessions de titres de participation.

a) Imposition des dividendes

Le régime désormais applicable en Allemagne s'apparente à celui en vigueur en France, en ce qu'il exonère les dividendes d'impôt sur les sociétés. Il convient de noter que cette exonération s'applique quel que soit le niveau de participation de la société qui perçoit les dividendes, et quelle que soit la période durant laquelle ces titres sont détenus. Il suffit que ces dividendes proviennent de bénéficiaires ayant supporté l'IS au taux normal. On rappelle qu'en France par exemple, l'exonération des dividendes n'est possible qu'à partir d'un seuil de participation de 5%, (c'est en ce sens que l'on parle d'un « régime mère-filiale »), et à la condition que les titres soient détenus au moins deux ans. Le régime allemand consiste quant à lui en une exonération pure et simple des dividendes qu'ils proviennent d'une participation ou d'un simple placement.

En contrepartie :

- les charges afférentes à l'acquisition (charges financières notamment) et à la gestion de ces titres ne sont pas déductibles du résultat ;
- lorsque ces charges concernent des titres de sociétés étrangères, elles sont estimées forfaitairement à 5% du dividende net perçu, sans qu'il soit possible de retenir le montant réels de ces frais s'ils sont moins importants ;
- lorsque les dividendes proviennent de sociétés étrangères et qu'ils ont subi une retenue à la source dans l'Etat d'origine, celle-ci ne peut en aucun cas se transformer en crédit d'impôt en Allemagne, même lorsque cela est prévu par une convention fiscale bilatérale.

Enfin, l'Allemagne a également pris des dispositions afin de transcrire en droit national la Directive « mère-fille »³ : Si une participation d'au moins 10% (en capital ou en droits de vote) est détenue pendant au moins un an, les dividendes reçus de source communautaire sont exonérés. De même, aucune retenue à la source n'est appliquée aux dividendes versés par une société allemande à sa mère européenne. On remarquera que les dispositions de droit commun, applicables depuis 2001, se révèlent désormais plus favorables que ce qu'exige la directive. Ce sont donc évidemment les dispositions de droit commun qui s'appliquent.

³ Directive 90/435/CEE du 23 juillet 1990.

Pour plus d'information se reporter à la partie à l'annexe « La politique fiscale européenne » de l'étude.

On notera enfin qu'avant même les réformes fiscales actuelles, les dividendes issus de la distribution de bénéfices n'ayant pas subi d'imposition ne sont plus soumis à l'équivalent allemand du précompte mobilier, *l'Ausschüttungsbelastung*.

b) Imposition des plus values sur titres

Sur ce point aussi la réforme allemande de 2002 est radicale. Les plus values réalisées lors des cessions de titres sont exonérées d'impôt sur les sociétés, à la condition que ces titres aient été détenus pendant un an avant d'être cédés. En contrepartie, les moins values ne sont pas déductibles de la base imposable à l'IS. On notera toutefois que, comme en France, les sociétés exonérées à ce titre doivent réintégrer un montant égal à 5% de la plus value, au titre des frais et charges non déductibles.

2- Régime d'intégration fiscale : l'*Organschaft*

a) Introduction

Aux côtés de ces régimes qui permettent très largement désormais d'éliminer les doubles impositions économiques qui peuvent résulter des relations intragroupes (circulation des dividendes, plus values de cession de titres etc.) l'Allemagne dispose d'un régime fiscal de groupe proprement dit, qui constitue une véritable possibilité de parvenir à une consolidation des résultats fiscaux, connu sous le nom d'*Organschaft*.

Les limitations relatives aux régimes de groupe mises particulièrement en relief dans le cadre de l'affaire Marks & Spencer sont également présentes dans le cadre du concept allemand de groupe fiscal, à savoir celui de l'*Organschaft*, qui se caractérise également par un champ d'application limité au contexte national.

Le régime dit de l'*Organschaft* d'un point de vue strictement juridique était déjà utilisé afin de parvenir à une consolidation des profits et des pertes réalisés par une société filiale allemande avec les profits et les pertes de sa société mère. Ainsi, dans le cadre de structures impliquant essentiellement des sociétés de capitaux, dès lors que des contrats dits de compensation des profits et des pertes étaient conclus, la société mère de la société de capitaux (ou GmbH) avait la faculté de recevoir tous les profits réalisés par la filiale mais

devait également assumer par ailleurs toutes les pertes réalisées par celle-ci. De telles structures ont connu un certain écho jurisprudentiel ainsi que dans la pratique, ce qui a conduit à la reconnaissance du régime de l'*Organschaft* en droit fiscal.

Le régime de l'*Organschaft* se présente comme une exception au principe issu de la législation allemande selon lequel chaque société est tenue de calculer son propre résultat taxable.

En ce qui concerne ses principales caractéristiques fiscales, le système de l'*Organschaft* entraîne l'attribution des profits et des pertes réalisées par les sociétés filiales directes ou indirectes, à la société tête de groupe. Le montant consolidé des profits est alors imposé au niveau de ladite société tête de groupe⁴. Les sociétés participantes à l'*Organschaft* conservent néanmoins leur qualité propre de sujet fiscal autonome. Par ailleurs, les conséquences fiscales liées aux transactions intragroupes ne sont pas supprimées.

En définitive, le régime de l'*Organschaft* ne vise pas à faire abstraction de l'entité contrôlée qui demeure un redevable à part entière et qui doit déterminer séparément son résultat, même si la majorité de son revenu ou de ses pertes ainsi déterminés seront attribués à l'entité mère et imposés à son niveau.

La mise en place du régime de l'*Organschaft* allemand est reconnue pour les besoins de l'impôt sur les sociétés ainsi que l'équivalent de la taxe professionnelle (« *Gewerbsteuer* ») si certaines conditions sont réunies depuis au moins le début de l'exercice fiscal de l'entité contrôlée pour laquelle le régime devient effectif.

b) Définition du groupe

- La mise en œuvre de l'*Organschaft* réside donc essentiellement dans la conclusion entre la société tête de groupe et chaque société filiale candidate au régime, d'un contrat qualifié de contrat de transfert des profits et pertes. Outre la conclusion d'un tel

⁴ En présence d'une perte globale, la société mère bénéficie alors d'une perte reportable en avant.

contrat, la mise en place de ce régime spécifique requiert à titre de condition de fond, une véritable intégration financière de la filiale dans la société tête de groupe.

- Cette intégration financière implique la détention de la majorité des droits de vote de la société dominée. Cette notion peut donc être détachée de la majorité effective dans le capital en cas d'existence de droits de vote plural. L'intégration financière doit être continue tout au long de l'exercice social de la société dominée. La participation dans la société dominée doit être directe. Une participation indirecte peut cependant être envisagée dans le cas où celle-ci confère par elle-même la majorité des droits de vote.
- C'est un régime optionnel, de droit, sans nécessité d'agrément.

On notera que ces conditions ont été notablement réduites depuis la réforme de 2001, puisqu'auparavant, outre l'intégration financière, la législation allemande exigeait une intégration économique et organique.

S'agissant des aspects transfrontaliers, l'*Organschaft* se caractérise par les mêmes lacunes que la plupart des régimes de groupe européens conduisant à un rayonnement strictement cantonné aux frontières nationales. Cela s'explique par le fait que l'*Organschaft* trouve également sa source dans le principe dit de territorialité présent dans la législation fiscale allemande. Les conséquences de ce principe se manifestent alors sans tarder et l'on s'aperçoit que le régime exclut sinon formellement, au moins implicitement, les sociétés étrangères qui ne disposent pas, par exemple, de la faculté de conclure un contrat de transfert des profits et pertes, tel que mentionné ci-dessus.

En ce qui concerne le champ d'application de l'*Organschaft*, il convient s'agissant de la qualification des entités éligibles, de distinguer entre la société mère et les sociétés ayant la qualité de sociétés filiales.

Aussi, en ce qui concerne la société mère, il peut s'agir d'une société commerciale, d'une société de personne, voire d'une entreprise individuelle. A l'inverse le champ des filiales éligibles au régime de l'*Organschaft* est plus réduit. Il est en effet limité à certaines formes sociétaires (sociétés par actions, sociétés en commandite par actions et sociétés à responsabilité limitée). Il est par ailleurs indispensable que tant la société mère, que les

sociétés filiales éligibles aient leur siège de direction en Allemagne et que les filiales éligibles aient également leur siège statutaire en Allemagne. On l'aura compris, du seul fait de cette dernière condition, les filiales étrangères sont dès lors exclues du champ d'application de l'*Organschaft* et les limites quand à l'intérêt du régime de l'*Organschaft* dans un contexte transfrontalier se manifestent⁵.

c) Assiette de l'impôt de groupe

S'agissant de la détermination de la base taxable consolidée, les règles suivantes prévalent en la matière. Jusqu'en 2001, le revenu taxable de l'entité contrôlée était déterminé de façon distincte et attribué directement à l'entité de contrôle. Le principe a été modifié en 2002 et désormais, les dividendes, les plus-values ou pertes par exemple, ne sont plus prises en considération dans le calcul du revenu taxable de l'entité contrôlée. Désormais ces éléments sont pris en compte pour la détermination de la base taxable de l'entité de contrôle. Depuis 2003 ces principes ont été étendus à l'égard des dividendes reçus en neutralité fiscale en application d'une convention, de même qu'à certains gains de transfert réalisés dans le cadre de réorganisations.

Les pertes générées par l'entité contrôlée avant la mise en place effective du contrat de compensation des profits et des pertes ne peuvent être transférées à l'entité de contrôle.

Dans la mesure où une société étrangère peut désormais avoir la qualité de société de contrôle si elle maintient son siège de direction effective en Allemagne, une limitation contre la double déduction des pertes a été introduite empêchant la déduction des pertes réalisées par la société de contrôle si ces dernières peuvent être utilisées à l'étranger dans le cadre d'un autre groupe fiscal.

S'agissant des conséquences pratiques du régime de l'*Organschaft*, chaque entité contrôlée partie à l'*Organschaft* est conjointement et respectivement responsable pour les impôts dus au

⁵ A des fins d'optimisation il est toutefois possible pour des investissements entrants de mettre en place une société holding allemande ou une branche, laquelle aura la qualité de société mère dans le cadre de l'*Organschaft*. Par ailleurs, l'optimisation est également possible via des sociétés ayant une double résidence fiscale.

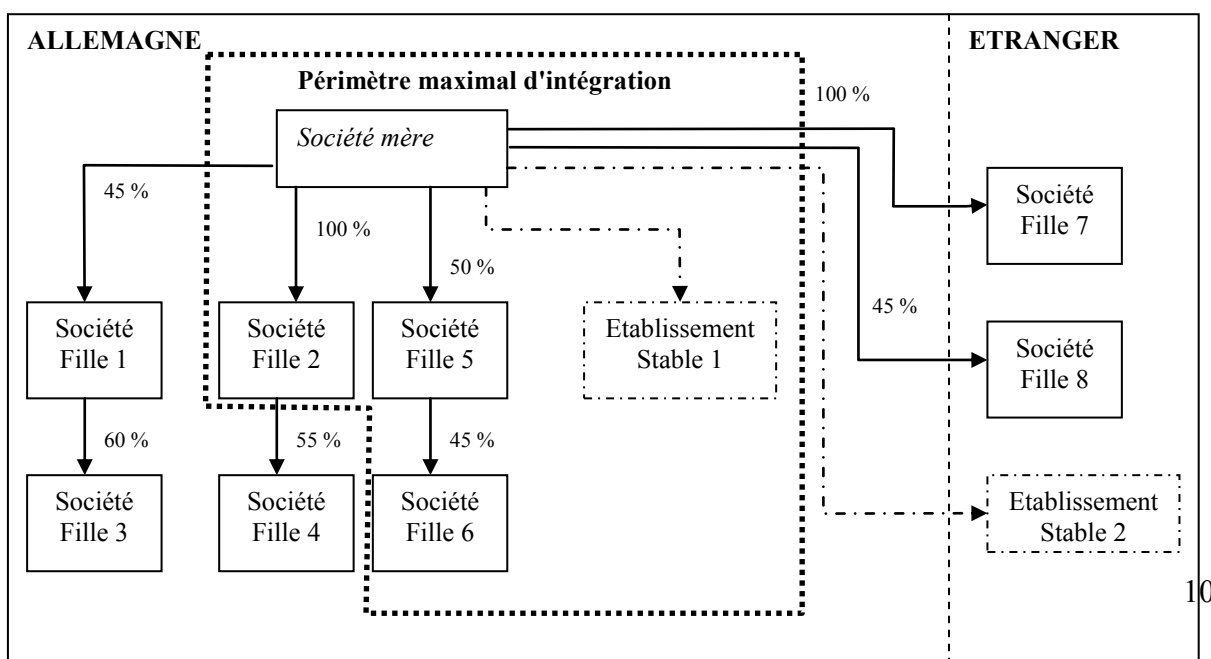
niveau de l'entité de contrôle mais uniquement à hauteur du montant qui aurait été imposé au niveau de l'entité contrôlée considérée individuellement.

S'agissant des conséquences de l'affaire Marks & Spencer sur le régime allemand, il convient donc d'admettre que les dispositions de l'*Organschaft* pourraient faire l'objet de modifications afin de se conformer aux évolutions issues de la jurisprudence ainsi que du Droit communautaire.

S'agissant des pistes à privilégier pour une éventuelle extension du régime en vue d'une meilleure conformité au droit communautaire, plusieurs pourraient être ainsi envisagées. Aussi et dans un premier temps, la liste des entités éligibles, notamment pour la qualification de société filiale, pourrait être étendue, notamment au profit des sociétés ayant leur siège statutaire et leur siège de direction situés en en dehors de l'Allemagne.

En outre, l'exigence relative à la conclusion d'un contrat de transfert des profits et des pertes, qui constitue le second obstacle majeur à l'extension du régime de groupe allemand pose de plus amples difficultés dans la mesure où comme on l'a vu, les législations des autres Etats membres ne prévoient pas la possibilité de conclure de telles conventions. Il conviendrait donc purement et simplement de concevoir un abandon total de la conclusion de cet engagement au profit de l'adoption d'une définition renouvelée du concept de groupe, débarrassée de toute connotation ou formalité juridique.

GRAPHIQUE N°1 : LE PERIMETRE DE L'INTEGRATION FISCALE EN ALLEMAGNE



Note : le terme « Etablissement stable » fait référence à une notion utilisée dans les conventions fiscales, et représente une installation fixe d'affaire implantée dans un pays étranger, et imposable localement dans ce pays. Cela peut généralement être : une succursale, une usine ou mine, un siège de direction...

De plus, bien que l'Allemagne ait opté pour un régime mondial d'imposition, le régime de l'intégration fiscale n'est pas ouvert aux établissements stables étrangers, puisque l'Allemagne accorde le principe de l'imposition territoriale des établissements stables dans les conventions fiscales qu'elle signe.

AUTRICHE

I. Fiscalité des entreprises : quelques règles générales

Comme l'Allemagne, l'Autriche a connu une profonde réforme de la fiscalité des entreprises qui est entrée en vigueur en 2005.

L'effet principal de cette réforme a été l'abaissement du taux de l'impôt sur les sociétés de 34% à 25%, en contrepartie d'un certain alourdissement de la base imposable. Ainsi, par exemple le taux d'amortissement sur les immeubles a été ramené à 2%.

Mais pour l'essentiel les avantages fiscaux existants ont été maintenus en matière de dépenses de recherche développement, ou de formation. A titre indicatif on signalera que le dispositif fiscal autrichien en faveur de la recherche fonctionne, selon le double mécanisme du crédit d'impôt en accroissement (25%) et en volume (8%).

Il faut y rajouter un impôt communal égal à 3% de la masse salariale.

II. Mesures fiscales relatives aux groupes de sociétés

1- Entreprises liées

Comme dans la plupart des pays de l'Union, l'Autriche dispose d'un régime « mère filiale » permettant l'exonération des dividendes reçus par une société autrichienne.

Il convient ici de distinguer selon que la participation détenue par la société autrichienne est résidente d'Autriche ou résidente étrangère.

a) *Participation dans une société résidente*

Les revenus provenant de participations domestiques dans une société de capitaux autrichienne sont exempts d'impôt sur les sociétés indépendamment du taux ou de la période de détention des participations. Ce système est plus généreux que celui pratiqué en France où une participation minimum de 5% est exigée, sur une durée de deux ans.

b) *Participation dans une société étrangère*

Les revenus découlant de participations dans une société de capitaux étrangère sont eux aussi exonérés d'impôt sur les sociétés si :

- la prise de participation dans le capital d'une société étrangère est d'au moins 10 %
- la société mère est imposable en Autriche au taux normal pour l'ensemble de ses activités ;
- la gestion de la société mère est assurée en Autriche ;
- la société mère détient les participations dans le capital pendant au moins un an sans interruption ;
- la société (filiale) étrangère est comparable à une société de capitaux autrichienne ;
- un « soupçon d'abus » peut être invoqué par le fisc autrichien si la société (filiale) étrangère est imposée à un taux d'impôt bas (moins de 15 %) et si les revenus ne proviennent pas majoritairement d'une activité commerciale. Dans le cas de soupçon d'abus l'exonération des dividendes est remplacée par le crédit d'impôt accordé pour les impôts payés pour les dividendes à l'étranger.

c) *Imposition des plus-values sur titres*

Les plus ou moins values résultant de la cession de participations détenues par une société résidente sur le territoire autrichien sont assujetties au taux d'imposition de droit commun. Dans certaines conditions, à savoir celles qui justifient l'exonération d'impôt de dividendes au niveau international, ces gains ne sont pas imposables. La société est seulement redevable de l'imposition forfaitaire de 1750 €. Le respect des critères ci-dessus (II.1.2) permet donc d'obtenir aussi bien l'exonération des dividendes que l'exonération des plus values lors des cessions des titres en question.

2- Régime d'intégration fiscale

a) Introduction

Les régimes de consolidation transfrontalière constituent une source de préoccupation essentielle de la Commission européenne et des Etats membres. C'est ainsi que l'Autriche repense actuellement son régime de groupe national. Cela a notamment donné lieu en 2005 à une extension du régime préexistant (*Organschaft*) afin de couvrir les activités exercées à l'étranger et donnant lieu à des pertes. Le régime autrichien apparaît donc dès lors plus en conformité avec la problématique actuelle en matière de compensation transfrontalière des pertes.

Le régime de l'*Organschaft* applicable jusqu'à la réforme en Autriche se caractérisait par ses conditions relativement restrictives et par le fait qu'il ne permettait en aucun cas une compensation transfrontalière. Les filiales participantes au régime devaient notamment nécessairement être financièrement et économiquement subordonnées à la société tête de groupe, laquelle devait disposer en outre d'un contrôle organisationnel. Par ailleurs lesdites filiales étaient tenues de conclure avec leur société mère un contrat de transfert des profits et des pertes (« Ergebnisabführungsvertrag ») valable pour une durée d'au moins 5 ans. En conséquence de quoi tout profit ou toute perte dégagée par le groupe était attribué à la société mère et imposé à son niveau. Ce régime demeurerait exclusivement réservé aux sociétés résidentes pleinement imposables à l'impôt sur les sociétés en Autriche. De la sorte, les sociétés dites transparentes de même que l'application du régime de l'*Organschaft* dans un cadre transfrontalier étaient exclues.

Le régime autrichien de groupe dit de l'*Organschaft* a fait l'objet d'une substitution au profit d'un nouveau régime international de groupe visant avant tout à accroître la compétitivité de la législation fiscale autrichienne en la matière. L'Autriche a donc mis en place un nouveau système de taxation des groupes en 2005. Ce dernier correspond à une sorte d'« unité fiscale » en ce sens que la société tête du groupe consolidé a la qualité de redevable unique au nom du groupe dans son ensemble. Cette dernière est en suite en charge de la déclaration des profits et des pertes réalisées par les membres du groupe constitué.

b) Définition du groupe

L'ambition du nouveau régime est de permettre une consolidation fiscale au niveau de l'entité tête de groupe sans toutefois que les conditions restrictives du précédent régime ne viennent réduire l'intérêt d'une telle consolidation.

Ainsi, si deux sociétés ou plus décident de former un groupe fiscal, les résultats fiscaux des membres du groupe seront attribués à la société mère et seront taxés au niveau de cette société. Les pertes fiscales des sociétés membres du groupe peuvent donc être consolidées avec les profits d'autres sociétés du groupe.

La grande nouveauté, et à vrai dire l'intérêt essentiel dans le cadre de cette étude, de ce groupe fiscal réside dans le fait que des sociétés étrangères peuvent également en faire partie. Ainsi, les pertes fiscales des filiales étrangères membres d'une telle unité fiscale peuvent venir compenser les profits réalisés par les sociétés autrichiennes membres de ce groupe proportionnellement aux participations directes détenues par les membres du groupe. A cet effet, les pertes étrangères, pour être utilisables en Autriche, doivent avoir été déterminées en application des règles issues du droit fiscal autrichien. En revanche, les profits réalisés par des filiales étrangères ne seront pas pris en compte dans la base de calcul du résultat d'ensemble du groupe fiscal. Dans la mesure où les pertes étrangères seraient utilisées dans leur pays d'origine, ou si une filiale étrangère venait à quitter l'unité fiscale, l'avantage fiscal obtenu grâce à la compensation des pertes étrangères avec les profits autrichiens devra être remboursé aux autorités fiscales autrichiennes.

Désormais l'une des conditions strictes requise sous l'empire de l'ancien régime dit de l'*Organschaft*, à savoir, l'existence d'un lien de subordination financier, économique ainsi qu'organisationnel, effectif entre les filiales prétendantes au régime de groupe et l'entité tête de groupe, n'est plus exigée. A l'inverse, le nouveau régime de groupe autrichien privilégie l'allocation du résultat taxable d'entités liées d'un point de vue financier au niveau de la société tête de groupe sans que la réunion des conditions précitées soit requise.

En bref, les conditions pour la formation d'un groupe fiscal sous l'empire du régime autrichien consistent essentiellement dans la détention d'une participation majoritaire dans le

capital des sociétés du groupe par la société mère, soit plus de 50%, ainsi que dans la détention de la majorité des droits de vote. Le groupe doit avoir une durée d'existence d'au moins trois ans et doit être formé sur demande formelle auprès de l'administration fiscale autrichienne.

La formation d'un groupe pour des besoins fiscaux n'est envisageable qu'entre des entités liées d'un point de vue financier⁶. Aucune autre condition, tenant notamment à l'existence d'un lien de subordination économique ou organisationnelle, n'est exigée.

La réforme autrichienne dessine donc un régime d'intégration fiscale très semblable à celui issu de la réforme allemande à la grande différence près que le système allemand est strictement domestique, alors que le système autrichien prend en compte les pertes réalisées par des filiales étrangères.

En application de la législation autrichienne, l'inclusion au sein d'un groupe d'une entité étrangère n'est pas limitée aux entités résidentes de l'Union européenne⁷.

⁶ Ainsi en application de la législation autrichienne, la société tête de groupe est tenue de détenir une participation directe ou indirecte dans le capital de sociétés contrôlées à hauteur de plus de 50% et doit par ailleurs détenir plus de 50% des droits de vote. Ladite participation doit être détenue durant l'exercice fiscal complet au cours duquel le régime est appliqué.

⁷ Inclusion de sociétés extérieures à la Communauté européenne ainsi qu'à l'Espace économique européen.

BELGIQUE

I. Fiscalité des entreprises : quelques règles générales

Au cours de la période récente, la Belgique n'a pas connu de réforme d'envergure de la fiscalité des entreprises. Le taux de l'impôt sur les sociétés est de 33% auquel il faut rajouter une « contribution de crise » égale à 3 « centimes additionnels » ce qui porte le taux effectif à 33,99%.

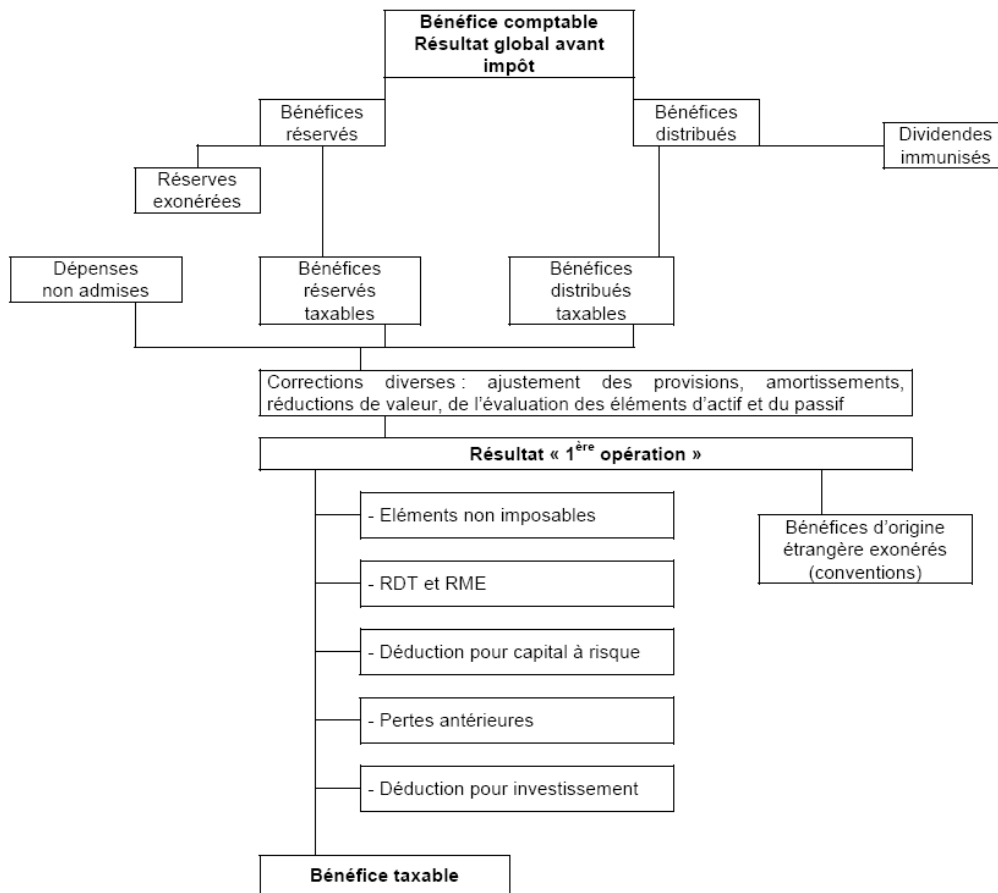
Il existe un barème de taux moins élevés pour les bénéfices inférieurs à 322 500 €, ce qui fait de l'IS belge un impôt progressif à 4 tranches. Mais du fait des nombreuses conditions nécessaires pour accéder à ce régime, seules les PME peuvent en bénéficier.

La Belgique dispose aussi de régimes de faveur pour les sociétés qui ont une activité de recherche développement, ou qui investissent en capital risque.

Comme on peut le constater à l'aide du schéma ci-dessous, la détermination du bénéfice imposable à l'IS n'est pas chose aisée⁸.

⁸ Ce schéma est issu du *Mémento Fiscal. Service d'Etudes et de Documentation du Service Public Fédéral des Finances*, Ministère belge des Finances, édition octobre 2007, p. 59.

*Schéma général de l'impôt des sociétés
Détermination de la base imposable*



Les sociétés belges sont taxées selon le principe du bénéfice mondial, c'est-à-dire qu'elles sont redevables de l'IS sur l'ensemble de leurs activités, réalisées en Belgique et hors Belgique. Toutefois lorsque la Belgique a conclu une convention fiscale bilatérale, les résultats réalisés dans l'autre Etat ne sont, en général, pas imposables en Belgique.

II. Mesures fiscales relatives aux groupes de sociétés

1- Entreprises liées

a) Imposition des dividendes

Les dividendes perçus par une société belge à raison des participations qu'elle détient sont exonérés car considérés comme des « Revenus Définitivement Taxés », et ce afin d'éviter la double imposition économique dont ils pourraient faire l'objet. Toutefois cette exonération peut être remise en cause si les dividendes en question proviennent de bénéfices qui n'ont pas subi une imposition préalable minimum. Cette exception vise principalement à refuser l'exonération des dividendes perçus lorsqu'ils proviennent de bénéfices réalisés par des sociétés résidentes d'un « paradis fiscal »⁹, que ces bénéfices soient distribués directement ou par l'intermédiaire d'une chaîne de participation.

Il est également exigé que la société actionnaire détienne, au moment de l'attribution ou de la mise en paiement des dividendes, une participation dans le capital de la société émettrice des actions qui atteigne, soit 10% du capital de celle-ci, soit 1.200.000 euros. Ce seuil de participation ne s'applique pas aux établissements financiers, aux compagnies d'assurances et aux sociétés de bourse, et ne s'applique pas non plus aux revenus recueillis par des sociétés d'investissement, aux revenus alloués ou attribués par celles-ci¹⁰.

Enfin ces participations doivent avoir été détenues pendant une période minimale d'un an.

b) Imposition des plus values sur titres

Les plus-values réalisées sur des actions et parts sociales sont totalement exonérées, sans condition de emploi. Il est toutefois exigé que les revenus produits par les actions ou parts sur lesquelles la plus value est réalisée respectent la « condition de taxation » applicable aux Revenus Définitivement Taxés. A l'inverse des dividendes, l'exonération des plus values sur titre n'est soumise à aucun minimum de détention.

c) Groupes de sociétés

La Belgique ne connaît pas de régime de consolidation fiscale. De ce fait les groupes belges doivent se contenter des régimes d'exonération des dividendes et des plus values sur titres exposés ci-dessus.

⁹ Bénéficiaire d'un régime fiscal privilégié, au sens belge du terme, une société qui subit un taux d'imposition inférieur à 15%.

¹⁰ *Mémento Fiscal. Service d'Etudes et de Documentation du Service Public Fédéral des Finances*, Ministère belge des Finances, édition octobre 2007, p. 69.

BULGARIE

I. Fiscalité des entreprises : quelques règles générales

La Bulgarie est membre de l'Union européenne depuis le 1^{er} janvier 2007. Le pays a dû harmoniser son système fiscal interne avec les directives européennes. De nouvelles taxes ainsi que certaines exonérations ont donc récemment été introduites en Bulgarie.

Le taux d'impôt sur les sociétés est de 10% depuis le 1^{er} janvier 2007. La Bulgarie a l'un des taux les plus bas d'impôt des sociétés de l'Union européenne. Ce faible taux fait partie d'un ensemble de réformes fiscales qui ont pour but de rendre attractif fiscalement la Bulgarie, en particulier pour les holdings.

L'impôt sur le revenu des sociétés s'applique aux entités résidentes qui réalisent une activité commerciale en Bulgarie. Une société considérée comme résidente si elle :

- est enregistrée conformément au droit bulgare ;
- constitue une entité juridique conformément au règlement 2157/2001 de l'UE ou une coopérative constituée en conformité avec le règlement CE 1453/2003 à condition que son siège social soit établi en Bulgarie et qu'elle soit inscrite au registre du commerce.

Il s'agit des sociétés commerciales, des succursales ou des établissements de sociétés non résidentes ainsi que les coopératives. Il existe différents types de sociétés en Bulgarie qui sont soumises à l'impôt sur les sociétés :

- La société anonyme (« akcionerno drujestvo ») ;
- La société à responsabilité limitée (« drujestvo s otgovornost ogranichena ») ;
- La société en nom collectif (« sybiratelno drujestvo ») ;
- La société en commandite (« komanditno drujestvo ») ;
- La société en commandite par action (« komanditno drujestvo s akcii ») ;

- La coopérative ;
- Les associations.

Certaines sociétés sont exemptées d'impôts. Il s'agit des organismes de placement collectifs qui ont la permission d'émission publique ainsi que les sociétés d'investissements agréées par le « public offering of Security act ».

L'année fiscale Bulgare suit en principe le calendrier annuel. Les contribuables doivent déposer leur déclaration d'impôt sur les sociétés au plus tard le 31 mars de l'année suivante. Depuis le 1er janvier 2010, les contribuables sont tenus de présenter un rapport annuel d'activité avec leur déclaration fiscale annuelle.

II. Mesures fiscales relatives aux groupes de sociétés

1- Entreprises liées

a) Imposition des dividendes

Les dividendes versées par une société résidente à une autre société résidente sont exonérés d'impôts et ne sont pas soumis à une retenue à la source. Par contre, les dividendes versés aux sociétés non résidentes sont soumis à une retenue à la source de 5%. La Bulgarie a transposée la directive 90/435/C.E.E « mère-filiale » du 23 juillet 1990. Les dividendes qui sont versés à une société mère non résidente mais membre d'un pays de l'Espace économique européen peuvent être exonérés de retenue à la source sous certaines conditions :

- la société mère doit détenir une participation d'au moins 15% de la société qui distribue le dividende ;
- cette participation doit avoir été détenue pendant au moins deux ans.

b) Imposition des plus-values sur titres

Les plus-values sur la cession de titres de participation sont en principe incluses dans le calcul de l'assiette pour l'impôt sur le revenu des sociétés. Elles sont donc imposées à un taux de 10%. La plus-value réalisée par actionnaires non-résidents est assujettis à un impôt libératoire de 10% en Bulgarie.

Il existe une exonération pour les plus-values qui sont réalisées au sein des marchés réglementés situées dans l'espace économique européen. Les plus-values qui découlent de la vente d'actions cotées sur les marchés réglementés en Bulgarie ou dans un autre pays de l'Espace économique européen sont exclues du revenu imposable.

2- Régime d'intégration fiscale

La Bulgarie ne dispose pas d'un régime d'intégration fiscale.

CHYPRE

I. Fiscalité des entreprises : quelques règles générales

Lorsque Chypre est entrée dans l'Union européenne, le 1^{er} mai 2004, elle a dû abandonner le régime particulier des sociétés offshores. En effet, le régime spécial des « international business companies » a été arrêté à la fin de l'année 2005. Le gouvernement a alors lancé une grande réforme de son régime fiscal pour le rendre attractif et continuer à attirer les investisseurs étrangers.

Le taux d'impôt sur le revenu des sociétés à Chypres s'élève actuellement à 10%. Il s'agit du taux le plus bas au sein de l'Union européenne. Seule la Bulgarie a un taux aussi bas. Le taux était de plus de 20% au début des années 2000 a été réduit jusqu'à 10% dès le 1^{er} janvier 2003.

Les sociétés résidentes sont imposées à l'impôt sur le revenu des sociétés sur leur revenu mondial. Les sociétés qui ne sont pas résidentes ne sont imposées que sur leur revenu réalisé à Chypre. Une société est considérée comme résidente si son siège de direction effective est situé à Chypre. L'immatriculation n'est pas une condition pertinente pour considérer une société comme résidente. Toutes les sociétés de capitaux sont imposées à l'impôt sur le revenu à Chypre. Il existe deux types de sociétés de capitaux, la « public limited company » que l'on peut comparer à la société anonyme française et la « private limited company » qui se rapproche de la société à responsabilité limitée.

L'année fiscale chypriote suit le calendrier annuel. La déclaration fiscale doit être déposée avant le 31 décembre de l'année qui suit la clôture de l'exercice concerné. La déclaration peut être déposée par voie électronique.

II. Mesures fiscales relatives aux groupes de sociétés

1- Entreprises liées

a) Imposition des dividendes

Chypres a mis en conformité son droit interne avec la directive 90/435/C.E.E « mère-filiale » du 23 juillet 1990. Les dividendes versés à une société chypriote, peu importe sa source, sont en principe exonérés d'impôt sur le revenu des sociétés mais par exception les dividendes peuvent être imposés dans certains cas.

Les dividendes perçus par une société résidente peuvent être soumis à une contribution spéciale, appelée « defence contribution », de 15% si :

- la société bénéficiaire du dividende détient moins de 1% du capital de la société qui le distribue ;
- Plus de 50% du dividende correspond à des revenus passifs et que la société qui distribue les dividendes est située dans un pays à fiscalité privilégiée.

Dans le cas où cette contribution spéciale est appliquée, la société bénéficiaire recevra un crédit d'impôt égal à l'impôt payé à l'étranger qui a vocation à être imputé sur cette contribution spéciale.

b) Imposition des plus-values sur titres

Les plus-values sur cession de titres de participation sont exonérées d'impôt sur le revenu des sociétés.

2- Régime d'intégration fiscale

Chypre ne dispose pas d'un régime d'intégration fiscale comme nous pouvons le connaître en droit français. Les groupes de sociétés sont néanmoins pris en considération grâce à un régime

similaire à celui applicable au Royaume uni ou en Irlande. Il n'existe pas de consolidation à proprement parlé mais le système de « group relief » lequel permet un transfert des déficits entre les sociétés qui sont éligibles à ce mécanisme. Par simplification de langage nous parlerons de groupe de sociétés.

Chaque société membre du groupe est considérée comme autonome pour le paiement de l'impôt. Le mécanisme de « group relief » permet un transfert de déficits entre les sociétés du groupe. Dans les faits, il permet d'aboutir à une consolidation des résultats de chaque différente entité.

a) Conditions d'application du régime de transfert de déficits

Pour pouvoir être considérée comme faisant partie du même groupe de sociétés, il faut que :

- une société contrôle une autre société à plus de 75% ou ;
- deux sociétés soient contrôlées à plus de 75% par une troisième société

Le taux de 75% peut être atteint de manière directe ou indirecte. La participation s'entend du capital ainsi que des droits de vote. Il faut aussi que la société obtienne au moins 75% de ses revenus distribuables et de ses actifs en cas de liquidation.

Pour appliquer le mécanisme, il faut que deux sociétés du même groupe :

- soient membre du groupe pour l'ensemble de l'année dans lequel le transfert a lieu ;
- soient toute les deux résidentes ou un établissement stable implanté à Chypre d'une société non-résidente.

b) Transfert des déficits

Les déficits peuvent être transférés entre les sociétés du groupe si les conditions ci-dessus sont réunies. Les déficits sont pris en compte dans les résultats de la société qui en bénéficie pour réduire son bénéfice imposable. Néanmoins, le déficit transféré ne peut être supérieur au bénéfice de la société qui reçoit le déficit. En clair, une société qui était bénéficiaire ne peut

être déficitaire à la suite d'un transfert de déficits. Au plus, son résultat pourra être égal à zéro.

Seules les sociétés résidentes ou les établissements stables d'une société non-résidente implantés à Chypre peuvent bénéficier de ce mécanisme.

DANEMARK

I. Fiscalité des entreprises : quelques règles générales

Le Danemark a connu de nombreuses réformes durant les années 2000. Il dispose d'un régime intéressant pour les groupes de sociétés. Il permet aux groupes danois de consolider l'ensemble des résultats de leurs filiales situées, non seulement au Danemark mais aussi à l'étranger. Le régime fiscal danois est particulièrement attrayant pour les sociétés holdings.

Pour devenir plus compétitif aux yeux des sociétés étrangères, le Danemark a diminué son taux d'impôt sur les sociétés de manière remarquable ces dernières années. Au début des années 2000 son taux s'élevait à 50%. Jusqu'en 2007, le taux avait été réduit à 28% et il est actuellement de 25%.

Les sociétés résidentes danoises sont soumises à l'impôt sur le revenu des entreprises sur leurs bénéfices réalisés au Danemark et, dans une certaine mesure, sur les revenus d'origine étrangère. Le principe de mondialité est relativement atténué du fait de l'exonération des profits qui sont réalisés par les établissements stables localisés à l'étranger ainsi que les revenus immobiliers étrangers. Les sociétés qui ne sont pas résidentes sont imposées uniquement sur leur revenu de source danoise. Une société est considérée comme résidente si :

- elle est enregistrée conformément au droit danois ;
- son siège de direction effectif se situe au Danemark.

Les deux types de sociétés de capitaux au Danemark sont :

- l'« aktieselskab » que l'on peut comparer à la société anonyme française ;
- l'« anpartsselskab » proche de la société à responsabilité limitée en France.

L'année fiscale danoise suit en principe le calendrier annuel mais une société peut choisir de modifier la date de clôture de son exercice. Les sociétés redevables de l'impôt doivent payer deux versements anticipés d'égale valeur, respectivement avant le 20 mars puis le 20 novembre de l'année fiscale. Le total des paiements anticipés est égal à 50% de la moyenne de l'impôt dû par la société durant les trois dernières années d'imposition. L'impôt doit être totalement payé avant le 20 Novembre de l'exercice suivant.

II. Mesures fiscales relatives aux groupes de sociétés

1- Entreprises liées

a) Imposition des dividendes

Le régime mère-fille permet d'exonérer d'impôt sur les sociétés les dividendes perçus par une société mère qui perçoit des dividendes d'une filiale résidente au Danemark ou dans un autre Etat de l'UE. Les dividendes versés par des filiales situées en dehors de l'UE sont exonérés si la convention fiscale conclue avec l'Etat de la source le prévoit. Le régime s'applique si :

- la société bénéficiaire détient une participation d'au moins 10% dans le capital de la société distributrice ;
- cette participation doit avoir été maintenue de manière ininterrompue pendant une durée d'au moins un an.

Pour les dividendes versés à des sociétés non résidentes, hors UE, le taux de retenue à la source peut être soit réduit soit nul.

Le taux peut être réduit à 15% si :

- la société bénéficiaire, non résidente détient une participation de moins de 10% dans le capital de la société distributrice ;
- il existe entre les deux Etats une convention prévoyant l'échange d'informations entre administrations fiscales.

La retenue à la source peut être exonérée si :

- la société bénéficiaire détienne une participation d'au moins 10% dans le capital de la société distributrice ;
- cette participation doit avoir été maintenue de manière ininterrompue pendant une durée d'au moins un an ;
- la filiale étrangère est soumise à un impôt comparable à l'impôt sur le revenu des sociétés danoises.

b) Imposition des plus-values sur titres

Les plus-values sur cession de titre de participation sont en principe incluses dans le bénéfice imposable des sociétés danoises. Elles peuvent être exonérées d'impôt si elles ont été détenues pendant plus de trois ans. Il n'existe pas de régime d'exonération favorable aux groupes de sociétés.

2- Régime d'intégration fiscale

Le Danemark dispose d'un des régimes de groupe les plus poussés au sein de l'Union européenne. La société tête de groupe doit inclure dans le résultat consolidé du groupe les filiales danoises mais aussi étrangères, ce qui est un avantage certain. Le Danemark a très tôt reconnu les groupes de sociétés. Dans une décision rendue en 1936, la Cour suprême danoise a accordé aux sociétés mères ainsi qu'à leurs filiales danoises de pouvoir consolider leurs résultats même contre l'avis de l'administration fiscale. Le Danemark peut être considéré comme un pionnier dans la prise en compte de la réalité économique du groupe de société.

a) Définition du groupe

La particularité du groupe fiscal danois est la possibilité d'intégrer tant les filiales danoises qu'étrangères. En revanche, la société tête de groupe ne peut pas intégrer uniquement certaines sociétés étrangères. Elle peut soit intégrer l'ensemble des filiales étrangères au groupe, soit aucune mais elle ne peut faire une sélection parmi les filiales étrangères. L'option de former un groupe fiscal international au Danemark est valable pour une période de 10 ans.

L'accord pour l'application de ce régime doit être obtenu auprès de l'administration fiscale danoise. Le régime du groupe fiscal est régi par le paragraphe 31 du Code des impôts danois.

Pour pouvoir constituer un groupe fiscalement intégré il faut que la société tête de groupe :

- détiene la majorité des droits de vote dans sa filiale, la majorité peut être obtenue grâce à un pacte d'actionnaire ;
- soit actionnaire au sein d'une société et dispose du pouvoir de nommer ou de révoquer la majorité des membres de la direction de cette société ;
- soit actionnaire au sein d'une société et dispose d'un droit à exercer un contrôle sur la gestion opérationnelle et financière de cette société sur la base des statuts ou d'un arrangement avec cette société.

Les conditions de détentions ont été assouplies au milieu des années 2000. En effet, jusqu'à une loi du 31 mai 2005 la société tête de groupe devait détenir 100% des filiales pour pouvoir les intégrer au sein du groupe fiscal. Cet assouplissement a permis aux groupes fiscaux danois d'étendre encore plus le périmètre d'intégration.

La date de début et de clôture de l'exercice fiscal de l'ensemble des sociétés du groupe doit être identique. Ce régime s'applique obligatoirement pour toutes les sociétés danoises ainsi que les établissements stables danois de sociétés étrangères dès lors que les conditions sont réunies. Par contre, il s'applique de manière facultative pour les sociétés étrangères qui remplissent les conditions d'éligibilité au régime de groupe fiscal danois.

b) Assiette de l'impôt du groupe

L'impôt que le groupe fiscal devra payer est égal à la somme des résultats taxables de chaque entité du groupe calculé séparément. Elles sont ensuite réunies pour être imposées ensemble. Le résultat consolidé qui est taxé n'est pas basé sur la consolidation des profits du groupe.

Le revenu imposable des filiales étrangères est calculé selon les règles fiscales danoises et non celle de son pays d'implantation. Le Danemark prend en compte l'impôt payé par les sociétés

étrangères en accordant l'imputation d'un crédit d'impôt égal à l'impôt payé dans le pays de résidence de la filiale.

Les profits qui sont réalisés en intragroupe :

Chaque société du groupe consolidé va calculer son propre résultat, le résultat taxable du groupe est égal à la somme de ces résultats qui seront taxé conjointement. En conséquence, les profits intragroupes sont donc pris en compte dans le calcul de l'impôt du groupe.

Les dividendes intragroupe domestiques sont exonérés d'impôt si l'entreprise bénéficiaire des dividendes :

- détient au moins 10% du capital de la société qui distribue le dividende ;
- cette participation a été maintenue pendant une période d'au moins un an (cette condition peut être remplie après la distribution).

c) Traitement du déficit

La compensation des pertes avec les résultats bénéficiaires des autres sociétés du groupe est la raison principale de la création du régime de groupe danois. En principe, une perte ne peut être reportée sur un exercice passé mais depuis 2002, les pertes peuvent être reportées pour les exercices futurs de manière indéfinie. Conformément aux dispositions du paragraphe 31 du Code des impôts danois les pertes sont distribuées de manière proportionnelle.

ESPAGNE

I. Fiscalité des entreprises : quelques règles générales

Le système fiscal espagnol a été réformé en 2007 par la loi 35/2006 du 28 novembre 2006. Ses objectifs étaient de baisser les taux pour augmenter la productivité et inciter à la création d'entreprise de simplifier l'impôt. L'impôt sur les sociétés (« Impuesto sobre Sociedades ») est perçu sur l'ensemble des revenus et gains en capital, peu importe le lieu de leur provenance, des sociétés résidentes en Espagne. Une société est considérée comme résidente espagnole si elle est enregistrée en Espagne, si son siège social ou si sa direction effectif est située en Espagne¹¹.

Le taux d'IS est de 30% depuis le 1^{er} janvier 2008 ¹²(Il était de 32,5% en 2007 et de 35% pour la période précédente). Il existe des taux réduits pour certaines structures. Ce taux est réduit à 20% pour les sociétés mutuelles d'assurance, banques rurales, les coopératives, les coopératives surprotégées (uniquement pour les revenus provenant d'activités spéciales), les organismes sans but lucratif, les associations professionnelles, les syndicats. Il est réduit à 10% pour les organismes sans but lucratif entrant dans le champ d'application de la loi 49/2002. Il est de 1% pour les organismes de placement collectif et de 0% pour les institutions de retraite et les fonds.

L'année fiscale espagnole suit le calendrier annuel. L'impôt sur les sociétés est exigible le 25 juillet de l'année qui suit la clôture de l'exercice pris en compte pour son calcul, si la clôture est intervenue le 31 décembre. Il existe deux systèmes relatifs au paiement d'avance de l'impôt sur les sociétés :

- les paiements sont d'un montant égal à 18% du montant de l'impôt payée l'année précédente et les échéances de paiement ont lieu le 20 avril, le 20 Octobre et le 20 décembre ;

¹¹ Article 8.1 du LIS, « Ley del Impuesto sobre Sociedades » (La loi de l'impôt sur les sociétés).

¹² Article 28.1 du LIS.

- les paiements sont calculés sur le revenu imposable prévisionnel, avec un taux général de 21%, comme suit¹³ : 20 avril : revenu imposable de la période janvier-mars ; 20 octobre : revenu imposable de la période janvier-novembre moins l'acompte payé le 20 avril ; 20 décembre : revenu imposable de la période janvier-novembre moins l'acompte payé le 20 octobre.

II. Mesures fiscales relatives aux groupes de sociétés

1- Entreprises liées

a) Imposition des dividendes

Depuis le 1^{er} janvier 2007 s'applique un système classique de double imposition des dividendes. Le bénéfice est taxé une première fois entre les mains de la société qui le réalise puis le dividende est taxé chez l'actionnaire. Les dividendes versés par une société à une autre société résidente espagnole sont inclus dans le calcul de l'impôt sur les sociétés.

La société mère qui reçoit un dividende peut se voir octroyer un crédit d'impôt égal à 100% de l'impôt acquitté, ce qui équivaut à une exemption totale.

Ce dispositif s'applique lorsque :

- deux sociétés sont assujetties et ne sont pas exonérées de l'un des impôts grevant les bénéficiaires des personnes morales dans les Etats membres de la Communauté européenne ;
- les deux sociétés revêtent une forme prévues à l'annexe de la directive 90/435/C.E.E « mère-filiale » du 23 juillet 1990 ;
- la société mère détient une participation directe ou indirecte de plus de 5% dans le capital d'une autre société résidente ;
- la participation doit avoir été maintenue pendant plus d'un an de manière ininterrompue. Comme en France, cette période peut être complétée après la

¹³ Ce second système est obligatoire pour les entreprises dont le chiffre d'affaire annuel dépasse 6.010.000 d'euros.

distribution effective. Les dividendes relatifs à des parts acquises dans les deux mois avant leur distribution ou vendu deux mois après sont exclus du bénéfice du crédit d'impôt¹⁴ ;

- les dividendes éligibles à ce régime sont exonérés de retenue à la source dans le cas où la société-mère n'est pas résidente espagnole mais se situe dans un pays de l'Union européenne.

Dans le cas contraire, le crédit d'impôt ne sera égal qu'à 50% de l'impôt acquitté par la société distributrice.

b) Imposition des plus-values sur titres

Les plus-values résultant de la cession de titres de participation sont assimilés à des bénéfices d'exploitation et sont donc imposables au taux de droit commun. On ne distingue pas selon que les plus-values soient à long ou à court terme. Les plus-values réalisées par des sociétés résidentes lors de la cession de parts dans des sociétés résidentes sont imposées à un taux forfaitaire de 18%. Il faut distinguer deux cas de figure.

Les résidents qui détiennent une part substantielle dans une société résidente en Espagne et qui peuvent bénéficier d'une exonération totale de la plus-value réalisée. Il y a plusieurs conditions pour que la société mère bénéficie de ce crédit d'impôt :

- la société mère cédante doit avoir une participation directe ou indirecte d'au moins 5% dans le capital de sa filiale ;
- la filiale doit être résidente en Espagne ;
- la participation doit avoir été maintenue pendant une durée ininterrompue d'au moins un an.

Il existe un crédit d'impôt qui favorise l'investissement des gains en capital qui peut s'appliquer aux plus-values de cession d'action. Les plus-values réalisées sur la cession de participation substantielle peuvent donner le droit à un crédit d'impôt de 20% si plusieurs conditions sont réunies :

- la plus-value doit porter sur une participation d'au moins 5% et être détenue depuis au moins un an ;
- la plus-value doit être réinvestie dans des actifs de même nature dans un délai de 4 ans à partir de la cession ;

¹⁴ Article 30.2 LIS

- la société ne doit pas vendre les nouveaux actifs pendant au moins 3ans.

2- Régime d'intégration fiscale

Le décret-loi royal du 25 février 1977 a introduit un premier régime de consolidation fiscale en Espagne appelé « *consolidación fiscal* ». Ce régime avait pour but d'éviter les doubles impositions au sein d'un groupe de société mais il n'est jamais entré en application alors il a été modifié. Les articles qui se référant aux groupes fiscaux sont les articles 42 à 49 du Code de commerce espagnol ainsi que le décret royal du 20 décembre 1991 qui détaille les règles de comptabilité applicable.

a) Définition du groupe

Les articles 42 à 49 du Code de commerce définissent le groupe de sociétés dans un but comptable puisqu'ils établissent l'obligation de réaliser une consolidation annuelle des comptes. Un groupe est caractérisé si la société mère :

- détient la majorité des droits de vote de sa (ou ses) filiale (s) ;
- détient le pouvoir de nommer ou révoquer la majorité des administrateurs ;
- peut contrôler, en vertu de pacte d'actionnaires, la majorité des droit de vote ou ;
- a nommé la majorité des administrateurs à l'époque où les comptes consolidés sont déposés et durant les deux années précédentes.

Les articles 64 et suivants du LIS définissent le groupe à des fins de consolidation fiscale. Le groupe est composé d'une société dominante avec une ou plusieurs filiales :

- la société tête de groupe doit être une société résidente ;
- elle doit détenir, directement ou indirectement, plus de 75% de la société intégrée depuis au moins un an avant la demande de consolidation (In 1977, le pourcentage minimum à atteindre était de 50, puis 90 en 1982) ;
- les sociétés intégrées doivent être résidentes espagnoles soumises à l'impôt sur le revenu des sociétés ;
- les sociétés doivent avoir la même date de clôture et l'exercice annuel ne peut excéder 12 mois ;

- l'option doit être approuvée par chacune des sociétés du groupe.

Un établissement stable peut être la société tête de groupe si :

- son siège social n'est pas une filiale d'une société résidente espagnole ;
- son siège social est domicilié dans un pays avec lequel l'Espagne a conclu une convention fiscale contenant une clause d'échange d'information ;
- il est inscrit au registre du commerce ;
- les actifs sont comptabilisés dans les comptes de l'établissement stable ;
- l'établissement stable dispose de ressources humaines et financières suffisante pour gérer les participations.

Le régime de consolidation espagnole ne s'applique pas aux sociétés non résidentes, peu importe les liens qui unissent les sociétés entre elles.

b) Assiette de l'impôt du groupe

Le résultat consolidé est égal à la somme des bénéfices et des pertes du groupe conformément à l'article 85.1 du LSI. L'ensemble des opérations réalisées intragroupe (perte ou bénéfices) sont neutralisées¹⁵.

Pour déterminer le résultat consolidé du groupe il faut ajouter l'impôt correspondant à chaque entité du groupe. Ensuite, il convient de neutraliser toutes les opérations intragroupes. On obtient alors un résultat net consolidé qui sera alors soumis à l'impôt.

Les opérations internes qu'il faut retraiter sont celles réalisées entre entités d'un même groupe pendant la période fiscale durant laquelle le régime de groupe est applicable.

Les dividendes intragroupes

Il n'y a pas de retenue sur les dividendes lorsque la société qui les distribue et celle qui les reçoit sont soumises au régime de consolidation fiscale, le dividende est éliminé du calcul de l'impôt final du groupe.

Les intérêts versés en intragroupe

¹⁵ Article 71 LIS.

Comme pour les dividendes, il n'y a pas de retenue sur les intérêts qui sont versés par une société du groupe à une autre société membre de ce même groupe.

c) Traitement du déficit

La compensation a pour objectif de répartir l'impôt dû par une société durant son existence. Selon l'article 23 du LIS, les déficits sont imputables sur les bénéfices qui seront réalisés durant les 15 exercices suivants depuis 2001. La limite était antérieurement de 10 ans avant 2001 et de 7 ans avant 1998. Le redevable doit apporter la preuve de son déficit antérieur notamment par la présentation des comptes en question pour pouvoir bénéficier de la compensation. Pour le groupe de société, conformément à l'article 88 du LIS, les déficits peuvent être compensés par les bénéfices des autres membres du groupe. Si le résultat consolidé est négatif, celui-ci est reportable sur les résultats bénéficiaires des exercices suivants du groupe.

d) Redevable de l'impôt

Les filiales du groupe ont leur propre comptabilité mais c'est la société tête de groupe qui est responsable du paiement de l'impôt ainsi que de toutes les obligations administratives¹⁶. L'ensemble des entités du groupe sont conjointement et solidairement responsables de son exécution, à l'exception des pénalités éventuelles. Elle doit déposer la déclaration fiscale du groupe, c'est elle qui reçoit, entre autre, les avis des contrôles fiscaux pour le groupe.

e) Dissolution totale ou partielle du groupe

La consolidation peut prendre fin de deux manières ; soit l'entité intégrée au groupe quitte le groupe, soit le groupe est dissous. Dans ce cas les pertes et bénéfices restants sont attribués aux sociétés affiliées au prorata de leur contribution¹⁷.

¹⁶ Article 65 du LIS

¹⁷ Article 81 du LIS.

ESTONIE

I. Fiscalité des entreprises : quelques règles générales

L'Estonie est membre de l'Union européenne depuis le 1^{er} mai 2004. Son système fiscal a donc été réformé pour être conforme au droit fiscal communautaire. L'Estonie est un des pays de l'Union européenne qui possède un régime d'imposition les plus spécifiques et attrayant. L'impôt sur le revenu des sociétés n'existe pas au sens des autres pays de l'UE, les bénéfices des sociétés ne sont imposés que lorsqu'ils sont distribués aux actionnaires. Sont donc imposés les distributions de dividendes ainsi que les distributions dites « occultes » comme par exemple les avantages en nature. En conséquence, les bénéfices qui ne sont pas distribués par les sociétés estoniennes ne sont pas imposés, ce qui est un avantage remarquable. Le système fiscal estonien encourage donc fortement le réinvestissement.

Les distributions sont imposées à un taux de 21/79, soit environ 26,6% du montant net de la distribution, soit un taux de 21% du montant brut.

Les sociétés résidentes sont soumises à l'impôt sur la distribution de bénéfices sur leur revenu mondial. Les sociétés non résidentes ne sont imposées que sur les distributions relatives aux bénéfices réalisés en Estonie. Une société est considérée comme résidente si elle est constituée en conformité avec le droit estonien (section 6.2 du Code des impôts estonien). Toutes les autres sociétés sont considérées comme non-résidentes. L'ensemble des personnes morales estoniennes sont assujetties à l'impôt sur la distribution de leur bénéfice quelle que soit leur forme.

L'année fiscale estonienne suit le calendrier annuel. La déclaration d'impôt doit être déposée, au plus tard, le dixième jour du mois suivant la date de la distribution. La déclaration peut être déposée par voie électronique.

II. Mesures fiscales relatives aux groupes de sociétés

1- Entreprises liées

a) Imposition des dividendes

Les dividendes perçus par une société résidente sont en principe soumis à l'impôt lorsqu'ils sont redistribués aux actionnaires. Il existe néanmoins un régime de faveur « mère-fille » lorsque les dividendes sont versés par une société fille à sa société mère estonienne. Depuis le 1^{er} janvier 2005, ce régime de faveur a été modifié pour être plus accessible. La condition de pourcentage a été réduite passant de 20% à 10%. Pour mettre en conformité son droit fiscal avec la directive 90/435/C.E.E « mère-filiale » du 23 juillet 1990, la Lettonie a élargi le bénéfice de celui-ci aux sociétés qui ne sont pas résidentes. Le régime est allé encore plus loin en élargissant au maximum le champ d'application territorial du régime « mère-fille ». Ce régime est le même peu importe la source du dividende. Les dividendes de source estonienne, communautaire ou étrangère sont soumis aux mêmes conditions d'éligibilité.

Il existe une condition relative au pourcentage de détention par la société mère dans sa filiale mais aucune condition ne se rapporte à la durée de cette détention. La société mère doit détenir une participation d'au moins 10% du capital ou des droits de vote de la société qui distribue le dividende.

Une fois cette condition remplie, il faut distinguer selon le lieu où est implantée la filiale :

- si elle est résidente d'Estonie ou d'un pays membre de l'espace économique européen alors elle doit être imposable selon les règles de son pays ;
- si elle est résidente d'un pays hors espace économique européen, il faut qu'elle ait été soumise à l'impôt sur les bénéfices ou que les dividendes perçus par la société mère aient été soumis à une retenue à la source.

b) Imposition des plus-values sur titres

Les plus-values de cession sur titres de participation sont prises en compte pour calculer le bénéfice imposable lorsqu'il est distribué aux actionnaires. Il n'existe pas de régime favorable aux sociétés apparentées.

2- Régime d'intégration fiscale

Il n'existe pas de régime spécifique aux groupes de société en Estonie.

FINLANDE

I. Fiscalité des entreprises : quelques règles générales

La Finlande a pour particularité de disposer d'un régime d'imposition catégorielle du revenu des sociétés. Pour faire face à la concurrence des nouveau pays émergents, la Finlande a modifié son régime fiscal pour le rendre plus attractif. Ce régime connaît toute une série de dispositions favorables à l'implantation de sociétés holdings sur son territoire.

Le taux d'imposition du revenu de la société en Finlande est de 26% depuis le 1^{er} janvier 2005 (Section 124 du Code des impôts finlandais). Ce taux était de 29% mais il a été réduit lors de la précédente réforme fiscale de l'impôt sur les sociétés.

Les sociétés finlandaises résidentes sont soumises à l'impôt sur le revenu des sociétés sur leur revenu mondial. Les sociétés non résidentes ne sont soumises à l'impôt sur le revenu des sociétés uniquement sur leur revenu de source finlandaise. Une société est considérée comme résidente si elle est constituée conformément au droit finlandais et si elle est immatriculée en Finlande.

L'année fiscale finlandaise suit le calendrier annuel. Les sociétés doivent déposer leur déclaration d'impôt au plus tard quatre mois après la clôture de leur exercice.

II. Mesures fiscales relatives aux groupes de sociétés

1- Entreprises liées

a) Imposition des dividendes

En principe, les dividendes reçus par une société résidente par une filiale résidente sont exonérés d'impôt conformément à la section 6.a du Code des impôts finlandais. Elle doit néanmoins répondre à certaines conditions :

- la société qui reçoit le dividende doit détenir au moins 10% dans le capital de sa filiale ;
- la société qui distribue le dividende ne doit pas être cotée en bourse.

Si une des conditions n'est pas respectée, Les dividendes ne sont alors exonérés qu'à hauteur de 25%, soit une imposition sur 75% des dividendes qui sont versés.

La Finlande a transposé la directive 90/435/C.E.E « mère-filiale » du 23 juillet 1990. Les dividendes qui proviennent d'un pays membre de l'espace économique européen sont exonérés d'impôt sur le revenu si la société mère finlandaise détient au moins 10% dans le capital de sa filiale. Depuis le 1^{er} janvier 2009, les membres de l'Union européenne et ceux de l'espace économique européen sont traités de la même manière. Il n'y a pas de condition de durée de la détention des parts.

Il existe un autre régime mère-fille qui permet d'exonérer le dividende reçu par une société mère qui se trouve au sein de l'espace économique européen. Le dividende peut être exonéré de retenue à la source si :

- le bénéficiaire des dividendes est une société similaire à une société résidente conformément à la section 6 bis du Code des impôts finlandais ;
- le dividende aurait été exonéré d'impôt si le bénéficiaire était une société résidente ;
- il existe un traité d'échange d'information passé entre la Finlande et le pays où est située le bénéficiaire du dividende ;
- le bénéficiaire doit apporter la preuve qu'il ne bénéficiera pas d'un crédit d'impôt.

b) Imposition des plus-values sur titres

En principe la plus-value de cession de titre de participation est prise en compte dans le calcul du résultat imposable de la société bénéficiaire. Néanmoins, il existe un régime de faveur pour

les sociétés qui détiennent une participation conséquente dans la société dont les titres sont cédés.

Les plus-values réalisés par une société finlandaise peuvent être exonérés d'impôt sur le revenu des sociétés si :

- les titres étaient considérés comme des actifs immobilisés au sein de la société cédante ;
- le cédant détenait de manière directe au moins 10% du capital de la société dont les parts sont cédées ;
- cette participation doit avoir été maintenue au moins un an de manière ininterrompue avant la date de la cession ;
- la société cédée doit se situer au sein de l'espace économique européen ou dans un pays avec lequel la Finlande a conclu une convention fiscale.

2- Régime d'intégration fiscale

La Finlande ne connaît pas de régime de consolidation. L'imposition des sociétés est basée sur l'imposition séparée des sociétés même lorsqu'elles sont apparentées. Toutefois un régime semblable à celui de la Suède a été introduit par le législateur en 1987. Le but de ce régime était de promouvoir la neutralité au sein des groupes de sociétés finlandais et de pallier l'absence d'un vrai régime de consolidation fiscale. Pour l'Etat finlandais, le fisc doit considérer un groupe fiscal comme un seul contribuable uniquement pour le paiement de l'impôt. Le régime dit de « contribution financière » est très utilisé en Finlande. Il s'agit surtout d'une technique de transfert des bénéfices entre sociétés apparentées. Le résultat permet d'obtenir une consolidation entre les sociétés qui appliquent ce mécanisme.

a) Le système de la contribution financière

Les contributions entre des sociétés résidentes peuvent être déduites si plusieurs conditions sont réunies (section 2-5 et 7 de la loi sur la contribution financière au sein des groupes).

Certaines conditions sont relatives à la société tête de groupe :

- la société tête de groupe détient, directement ou indirectement, durant l'exercice concerné, au moins 90% des actions de sa filiale ;
- la société tête de groupe ainsi que sa filiale doivent être des sociétés résidentes de Finlande.

Certaines sont relatives à toutes les sociétés du groupe :

- les deux sociétés doivent avoir, entre elles, des relations commerciales ;
- les deux sociétés doivent avoir le même exercice comptable.

D'autres sont relatives à la contribution :

- la contribution ne doit pas être un simple investissement en capital ;
- la contribution doit être comptabilisée dans les comptes des deux sociétés et affecter leurs résultats annuels ;
- la contribution ne doit pas dépasser le bénéfice imposable net de la société qui la verse (article 4 de la loi sur la contribution financière).

b) Assiette de l'impôt du groupe

Il n'y a pas de calcul de l'impôt. Chaque société va calculer son propre résultat fiscal à la fin de chaque exercice. Si les conditions de la contribution sont remplies, alors la société bénéficiaire va accorder une « contribution financière » à une autre société apparentée déficitaire. D'un côté, la société qui réalise la contribution sera autorisée à déduire le montant correspondant de son résultat. L'utilisation de la contribution ne peut pas avoir pour conséquence de créer un résultat déficitaire. D'un autre côté, la société déficitaire qui reçoit la contribution financière doit l'inclure dans son résultat. Par le biais de ce mécanisme un groupe de société peut aboutir au même résultat qu'avec l'utilisation d'un régime de consolidation fiscale. En principe, les contributions financières sont réalisées entre une société mère et sa filiale. Or, elle peut très bien intervenir entre deux sociétés sœurs.

c) Traitement du déficit

Les pertes encourues peuvent être reportées et imputées sur les résultats bénéficiaires futurs au cours des 10 exercices suivants. Les pertes ne peuvent être reportées sur les exercices précédents.

d) Redevable de l'impôt

Chaque société est responsable du calcul son propre impôt sur le revenu des sociétés. L'imposition du groupe de société n'existe pas. Alors l'impôt est payé de manière distincte par chaque société. Elles ne sont pas tenues de produire une déclaration fiscale consolidée. La seule obligation est de prendre en compte dans leurs résultats les contributions financières qui sont intervenues entre sociétés apparentées. Il n'y a pas de responsabilité commune pour le paiement de l'impôt.

e) Dissolution du groupe

Si une des sociétés apparentées est cédée ou se retrouve dans une situation où les conditions relatives à la contribution financière ne sont plus remplies, elle ne peut donner ou recevoir de contribution durant l'exercice où est intervenu l'évènement déqualifiant.

FRANCE

I. Fiscalité des entreprises : quelques règles générales

La personne morale qui réalise des bénéfices est imposée à l'impôt sur les sociétés :

si elle appartient aux sociétés de capitaux. Il s'agit principalement des sociétés anonymes (SA, SAS), des sociétés à responsabilité limitée (SARL), des sociétés en commandite par action (SCA). Les sociétés d'exercice libéral (SEL, SELARL...) sont aussi concernées.

en fonction de la nature de son activité : certaines personnes morales sont imposées même si elles n'appartiennent pas aux sociétés de capitaux. C'est le cas des sociétés civiles qui ont une activité industrielle ou commerciale et des associations réalisant des opérations lucratives.

En cas d'option pour le paiement de l'impôt sur les sociétés (cas des sociétés en nom collectif - SNC - par exemple).

Une entreprise est imposable à l'IS sur ses bénéfices uniquement si elle est exploitée en France. Cela veut dire qu'elle doit y exercer une activité commerciale habituelle. La France n'applique donc pas le principe de mondialité comme la plupart des autres Etats, mais celui de territorialité "stricte".

Donc, en principe, une société (même si elle est française) n'est pas imposable sur les bénéfices qu'elle réalise à l'étranger par le biais de succursales qu'elle y exploite.

Le montant du bénéfice à déclarer chaque année par une entreprise est donc celui que réalisé dans tous ses établissements français.

Le taux de l'impôt sur les sociétés est fixé à 33,33%. Toutefois :

Il existe un taux réduit pour les PME, à condition que le capital de la société ait été entièrement versé par les associés et soit détenu pour 75 % au moins par des personnes physiques (ou par une autre société répondant aux mêmes conditions), et que son chiffre d'affaires ne soit pas supérieur à 7 630 000 €. Le taux est alors de 15% pour la fraction des bénéfices qui n'excède pas 38 200 €.

Les produits de la propriété industrielle sont imposés au taux de 15%, pour toutes les sociétés.

Une surtaxe d'IS (contribution sociale) est appliquée aux sociétés dont le montant de l'IS excède 763 000 €. Elle est égale à 3,3% du montant de l'IS lui-même. Ainsi, dans ce cas, le taux de l'IS est porté à 34,43%. Les PME telles que définies ci-dessus en sont, le cas échéant, exonérées.

Enfin divers crédits d'impôts peuvent venir diminuer le montant de l'IS à payer, tels le crédit impôt-recherche, le crédit d'impôt pour dons à des organismes d'intérêt général, pour intéressement etc.

II. Mesures fiscales relatives aux groupes de sociétés

1- Entreprises liées

a) Imposition des dividendes

La France dispose d'un régime ère filiale qui permet l'exonération des dividendes versés par une filiale à sa société mère. Cette exonération porte sur 95% du dividende versé. Peuvent être exonérés les dividendes en provenance de filiales françaises ou étrangères pour peu qu'elles soient soumises à l'IS ou à un impôt équivalent. Les titres à l'origine de la distribution doivent avoir été détenus pendant une période de deux ans.

Les 5% restants à la charge de la société qui perçoit les dividendes représentent une « quote part de frais et charges ».

Lorsque le dividende provenant d'une filiale étrangère est exonéré en application du régime mères et filiales, le crédit d'impôt qui lui est éventuellement attaché n'est pas imputable sur l'IS.

b) Imposition des plus-values sur titres

Les titres de participations sont ceux qui peuvent être définis comme tels en droit comptable. Le plan comptable général précise que les titres de participation sont ceux dont la possession durable est estimée utile à l'activité de l'entreprise, notamment parce qu'elle permet d'exercer une influence sur la société émettrice des titres ou d'en assurer le contrôle. Bénéficient automatiquement de cette qualification les titres relevant du régime mère-filiale.

Les plus values à long terme¹⁸, réalisées lors de la cession de titres de participation sont exonérées d'impôt sur les sociétés sous réserve de la réintégration d'une quote part de frais et charges égale à 5% du montant de la plus value. En contrepartie, les moins value à long terme ne sont pas déductibles de l'IS.

En France, la notion de consolidation fiscale s'applique uniquement en matière d'impôt sur les sociétés¹⁹. Le régime d'intégration fiscale prévoit la possibilité pour une société mère et ses filiales détenues à 95% de procéder à la consolidation de leurs profits et pertes.

2- Régime d'intégration fiscale

Le régime d'intégration repose sur la détermination individuelle, au niveau de chaque société de la base de l'impôt sur les sociétés, et d'une combinaison de ces dernières au niveau du groupe après ajustements. La société tête de groupe est alors redevable de l'impôt au nom du groupe entier.

Le régime de groupe a été mis en place, en 1988. Il est optionnel, sans nécessiter d'agrément de la part de l'administration fiscale.

a) Définition du groupe

En ce qui concerne les conditions de mise en œuvre du régime, il convient de présenter les entités effectivement éligibles. A cet égard le régime d'intégration fiscale est applicable dès lors que toutes les sociétés membres du groupe sont pleinement imposables en France à l'impôt sur les sociétés, que la société mère du groupe d'intégration n'est pas elle-même détenue à 95% par une autre société soumise à l'impôt sur les sociétés français. En outre, une succursale ou établissement d'une société étrangère peut également être la société mère d'un groupe fiscal d'intégration, à la condition que les actions des filiales françaises soient enregistrées parmi ses actifs.

¹⁸ C'est-à-dire lorsque la cession des titres intervient au moins deux ans après leur acquisition.

¹⁹ Un régime de consolidation u paiement de la TVA pourra s'appliquer à partir de 2012.

S'agissant des filiales, ces dernières doivent être détenues directement ou indirectement (via des sociétés qui appartiennent elles-mêmes au groupe intégré), à 95% par la société mère du groupe tant au regard des droits financiers, qu'au regard des droits de vote. Les exercices comptables de chaque société du groupe doivent coïncider. L'option doit être exercée au plus tard à l'expiration du délai prévu pour le dépôt de la déclaration de résultat de l'exercice précédant celui au titre duquel le régime s'applique.

Seules peuvent être membres du groupe, les sociétés ou les établissements stables qui ont donné leur accord et dont les résultats sont soumis à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun ou selon les modalités prévues aux articles 214 et 217 bis du CGI.

Pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2009, peuvent être qualifiées de sociétés intermédiaires les sociétés ou les établissements stables qui ont donné leur accord et dont les résultats sont soumis à un impôt équivalent à l'impôt sur les sociétés dans un État de la Communauté européenne ou dans un État partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales (loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009, art. 33).

Les accords mentionnés ci-dessus sont formulés au plus tard à l'expiration du délai prévu pour le dépôt de la déclaration de résultat de l'exercice précédant celui ou la société devient membre du groupe ou devient une société intermédiaire, ou dans les trois mois de l'acquisition des titres d'une société du groupe ou d'une autre société intermédiaire (loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009, art. 33).

Les options et les accords sont renouvelés par tacite reconduction, sauf dénonciation au plus tard à l'expiration du délai prévu au 1 de l'article 223 du CGI pour le dépôt de la déclaration de résultat du dernier exercice de chaque période²⁰.

L'option est valable 5 ans.

La rigueur du régime français d'intégration fiscale est donc manifeste lorsque l'on aborde notamment la question de l'étendue du périmètre d'intégration, pour le moins réduit jusqu'à présent puisque strictement national. Brièvement, s'agissant des conditions d'application du régime d'intégration fiscale, toutes les sociétés du groupe doivent être soumises à l'impôt sur les sociétés en France, la société mère de groupe ne peut faire l'objet d'une détention à 95% par une autre société soumise à l'impôt français. Cependant, relativement à cette condition, la

²⁰ Cf. Précis fiscal édité par le Ministère du Budget, n° 1440 et suivants.

société mère peut être détenue indirectement à 95% par une autre société soumise à l'impôt sur les sociétés, si la société intermédiaire n'est pas elle-même soumise à l'impôt sur les sociétés (société étrangère par exemple). En outre, une succursale ou l'établissement d'une société étrangère peut également constituer la société tête de groupe, à la condition que les actions des filiales françaises soient enregistrées dans ses actifs. S'agissant des sociétés filiales, ces dernières doivent être détenues directement ou indirectement (par des sociétés elles-mêmes membres du groupe fiscal) à 95 % par la société mère du groupe en considération tant des droits de vote que des droits financiers.

Le groupe d'intégration disparaît, et l'on doit procéder à une réintégration au niveau du groupe de toutes les sommes précédemment neutralisées lorsque les événements suivants ont lieu. Il en va ainsi de la cession de la société appartenant au groupe à un autre actionnaire, lorsque le seuil des participations requises tombent en dessous du seuil requis de 95%, en cas de non renouvellement de l'option, en cas de changement du régime fiscal ou de la période comptable, en cas de dissolution ou encore de transfert de siège à l'étranger.

On notera que le pourcentage de détention dont il est question, est apprécié en multipliant entre eux les taux de détention successifs dans la chaîne des participations. En cas de détention indirecte, les filiales détenues à 95% sont assimilées à des filiales détenues à 100% pour le calcul des participations successives²¹. Les titres détenus par une société intermédiaire peuvent constituer un obstacle à l'intégration d'une entité si la société intermédiaire ne peut être intégrée ou a été volontairement exclue du périmètre d'intégration.

On remarquera aussi le positionnement récent de l'administration fiscale qui semble tendre vers un certain assouplissement des conditions d'admission au régime de l'intégration fiscale.

Aussi, l'Instruction n°4 H-2-05 reconnaît désormais également aux établissements stables français de sociétés étrangères la possibilité d'entrer dans un groupe fiscalement intégré en qualité de « filiale », sous réserve que la société étrangère en question ait régulièrement donné son accord pour être membre du groupe, au titre de son établissement stable, et sous réserve également que les autres conditions de l'Article 223 A du CGI soient remplies, à savoir la détention par la société mère de 95% au moins de la société étrangère directement ou par l'intermédiaire d'autres sociétés du groupe intégré.

²¹ Article 46 quater-0 ZF de l'Annexe III au C.G.I et Instruction n°4 H-9-88, §18.

Par ailleurs, Les sociétés dont le capital est détenu à 95% au moins par la société étrangère sont également admises à entrer dans le groupe auquel appartient leur actionnaire à condition qu'elles réunissent les conditions d'application du régime et que leurs titres soient inscrits au bilan de l'établissement stable français en question.

Cette démarche est nouvelle dans la mesure où jusqu'à présent, l'administration française n'avait admis un établissement stable français d'une société étrangère au sein d'un groupe qu'en qualité de « tête de groupe ».

b) Assiette de l'impôt du groupe

S'agissant de l'application pratique de ce régime, chaque société du groupe détermine son propre résultat fiscal et remplit sa déclaration fiscale en application des règles classiques. Par la suite, pour les besoins du calcul du résultat du groupe, les profits et pertes taxables de chaque membre sont consolidés. Cependant, certains ajustements sont réalisés afin de neutraliser les conséquences fiscales relatives aux transactions réalisées entre les membres du groupe. Une fois ces divers ajustements réalisés, le résultat des différentes sociétés du groupe imposé au taux standard ainsi que les produits imposés au taux réduit sont compensés. L'éventuelle perte en résultant peut être alors être reportée en avant ou en arrière en application des règles classique en la matière.

La société mère est redevable de l'ensemble de l'impôt sur les sociétés dû par le groupe. Néanmoins, les sociétés du groupe demeurent conjointement responsables du paiement de cet impôt.

Le mécanisme de l'intégration entraîne en outre l'élimination des opérations internes ou des opérations susceptibles de faire doublon. A ce titre en effet, le principe d'unité fiscale tel qu'il est applicable en cas d'opérations intragroupe conduit à la neutralisation des effets, notamment des cessions d'immobilisations et biens assimilés, ainsi qu'à la neutralisation des effets des subventions intragroupe. Le cas échéant, le mécanisme prévoit l'élimination des doubles déductions de pertes ainsi que la mise en place d'un régime de neutralisation des provisions intragroupe (titres, créances, risques). Il conduit en outre à l'élimination de certaines doubles impositions de produits, notamment à la neutralisation des dividendes

intragroupe n'ouvrant pas droit au régime mère/filiale, la neutralisation des quotes-parts de frais et charges sur les dividendes intragroupe ouvrant droit au régime mère/filiale²².

²² Seulement à compter du deuxième exercice d'appartenance au périmètre d'intégration de la filiale distributrice depuis la Loi de Finances pour 2006.

GRECE

I. Fiscalité des entreprises : quelques règles générales

La Grèce est l'un des pays qui a le déficit budgétaire le plus important de la zone euro. La Grèce est entrée dans une période de crise et tente de réformer son système fiscal pour améliorer l'état de ses recettes budgétaires. Parmi les nombreuses mesures de son plan de rigueur, la Grèce a choisi d'agir en réduisant que le nombre des niches fiscales existantes.

Toutefois l'objectif de baisse de son taux d'impôt les sociétés ne devrait pas être remis en cause durant les années qui viennent. Le taux était de 25% en 2009 conformément à l'article 109 du Code de l'impôt Grec. Chaque année ce taux va baisser de 1% jusqu'en 2014 où il se stabilisera à 20%. Ainsi, en 2011, il sera de 23%, 22% en 2012 ; 21 en 2013 et enfin 20% en 2014. Ce taux s'applique de la même manière aux sociétés anonymes, aux banques, aux sociétés à responsabilité limitée ainsi qu'aux filiales de sociétés étrangères.

Les sociétés résidentes grecques sont imposées sur leur revenu mondial. L'impôt payé à l'étranger ouvre droit de manière générale à un crédit d'impôt imputable sur l'impôt grec. Une société est considérée comme résidente si :

- elle est immatriculée en Grèce ;
- son siège social ou centre de direction est localisé en Grèce.

Sont donc concernées, les sociétés anonymes soit « anonymos etairia », les sociétés à responsabilité limitée « etairia periorismenis efthinis », les sociétés en nom collectif « omorrythmos etairia » et la société en commandite « eterorrythmos etairia ».

Les sociétés non résidentes ne sont imposées en Grèce que sur leur revenu de source grecque.

L'année fiscale grecque suit généralement le calendrier annuel mais il existe une exception. Dans certains cas, il peut débuter le 1er juillet et se terminer le 30 juin de l'année suivante.

Mais encore, l'exercice d'une société grecque qui est détenue à hauteur de 50% par une société étrangère peut coïncider avec l'exercice de cette dernière. Les sociétés résidentes ou non, ainsi que les succursales de sociétés étrangères doivent déposer leurs déclarations de revenu dans un délai de 4 mois et 10 jours à compter de la clôture de leur exercice. L'impôt est payable en huit versements mensuels égaux qui démarrent le cinquième mois après la clôture de l'exercice concerné.

II. Mesures fiscales relatives aux groupes de sociétés

1- Entreprises liées

c) Imposition des dividendes

En principe, les dividendes de source grecque ne sont pas compris dans la détermination du revenu imposable. Un crédit d'impôt n'est pas utile puisque nous ne sommes pas en situation de double imposition. Depuis le 1^{er} janvier 2009, une retenue à la source sur les dividendes versés aux sociétés anonymes de 10% est applicable. Cette retenue à la source doit être payée de manière additionnelle à l'impôt sur les revenus des sociétés en Grèce.

Concernant les dividendes de source communautaire, ils sont compris dans le calcul des résultats de la société mère qui les reçoit. La Grèce a transposé la directive 90/435/C.E.E « mère-filiale » du 23 juillet 1990. Cette transposition est intervenue par une loi 2578/1998 qui est entrée en vigueur le 17 février 1998. Grâce à ce régime, la société bénéficiaire du dividende reçoit un crédit d'impôt imputable sur l'impôt à payer en Grèce et qui est égal à l'impôt étranger. La conséquence est donc l'exonération de retenue à la source pour les dividendes versés par une société fille à sa mère.

Pour bénéficier de ce régime la société qui reçoit le dividende doit :

- détenir au moins 10% du capital de la société qui verse les dividendes ;
- détenir cette participation pendant plus de deux années de manière ininterrompue.

Les sociétés doivent :

- revêtir une forme prévues à l'annexe de la directive 90/435/C.E.E « mère-filiale » du 23 juillet 1990 ;
- être assujetties sans être exonérées de l'un des impôts grevant les bénéficiaires des personnes morales dans les Etats membres de la Communauté européenne.

d) Imposition des plus-values sur titres

Les plus-values résultants de la cession de titres de participation sont en principe assimilées à des bénéfices d'exploitation et sont donc comprises dans le calcul du bénéfice imposable total. Il n'existe pas de régime de faveur pour les groupes de sociétés mais il faut distinguer selon la nature des titres qui sont vendus :

- si la plus-value résulte de la vente de titres d'une société à responsabilité limitée ou d'une société de personne, le taux est de 20%;
- si la plus-value résulte de la vente de titres d'une société anonyme cotée, elle exonérée d'impôt (si elle est inscrite dans une réserve spéciale) pour les titres qui ont été acquis avant le 1er janvier 2010 ou bien elle imposée au taux de 10% pour les titres acquis à partir du 1er janvier 2010;
- si la plus-value résulte de la vente de titres d'une société non cotée à la bourse d'Athènes, la loi 2778/1999 dans son article 33 a modifié la loi 2753/1999 a remplacé le taux de 20% par une taxe de 5% sur la plus-value.

2- Régime d'intégration fiscale

La Grèce ne connaît pas de régime d'intégration fiscale néanmoins la société mère a l'obligation de préparer des états financiers consolidés avec les sociétés sur lesquelles elle exerce un contrôle. Mais elle peut être exonérée de cette obligation si aucune des sociétés soumises à la consolidation ne remplit deux des trois critères suivants :

- l'actif total doit être au moins égal à 3,7 millions d'euros ;
- le chiffre d'affaire annuel net doit au moins être égal à 7,4 millions d'euros ;
- elles doivent employer au moins 250 personnes.

HONGRIE

I. Fiscalité des entreprises : quelques règles générales

Entrée dans l'Union européenne en mai 2004, la Hongrie est un pays de l'Europe centrale qui attire beaucoup d'investissements, en particulier américain et allemands. Le système fiscal du pays est attractif notamment grâce à son faible taux d'impôt les sociétés ainsi que l'absence d'imposition sur les revenus qui sont versés à des non-résidents. La surtaxe « solidarité » qui s'ajoutait à l'impôt sur le revenu des sociétés a été supprimée depuis le 1^{er} janvier 2010.

Le taux d'impôt sur les sociétés en Hongrie est un des plus faibles d'Europe même s'il est un des rare pays en Europe à l'avoir augmenté. Depuis le 1^{er} janvier 2010, le taux d'imposition est fixé 19% soit une augmentation de 3% puisqu'il était à 16% avant cette date. Une surtaxe de 2% du montant de l'impôt est appliquée au profit des collectivités locales.

Il existe néanmoins un taux spécial de 10% pour la partie de la base imposable qui n'excède pas les 189 800 euros (50 millions d'HUF²³) et si la société remplit certaines conditions. L'excédent est imposé au taux normal.

L'impôt sur le revenu des sociétés s'applique aux sociétés résidentes hongroises sur leur revenu mondial. Cet impôt s'applique à l'ensemble des sociétés de capitaux, aux sociétés de personnes ainsi qu'aux coopératives ou aux associations. Il existe deux types de sociétés de capitaux, la « Reszventarsasag » qui se rapproche de la société anonyme française et la « Korlatolt Felelossegu Talarsasag » que l'on peut assimiler à la société anonyme à responsabilité limitée française.

Une société est considérée comme résidente si :

- elle est constituée conformément au droit hongrois ;

²³ La monnaie hongroise est le forint hongrois.

- son siège de direction effectif se situe en Hongrie.

Les sociétés qui ne sont pas considérées comme résidentes sont soumises à l'impôt sur les sociétés en Hongrie uniquement sur leurs revenus réalisés par l'intermédiaire d'un établissement stable implanté en Hongrie.

L'année fiscale hongroise suit en principe le calendrier annuel. Les succursales et filiales hongroises de sociétés étrangères peuvent néanmoins différer la date de clôture de leur exercice si la société étrangère a une date de clôture différentes pour ses exercices.

Les sociétés doivent déposer leurs déclarations d'impôts, au plus tard, 150 jours suivant la date de clôture de l'exercice. Les sociétés doivent verser l'impôt de manière anticipé, selon le principe des acomptes. Le paiement du solde doit intervenir au plus tard le 31 mai de l'année suivante pour les exercices clos le 31 décembre.

II. Mesures fiscales relatives aux groupes de sociétés

1- Entreprises liées

a) Imposition des dividendes

Bien que la directive 90/435/C.E.E « mère-filiale » du 23 juillet 1990 ait été transposée dans le droit Hongrois en 2004, sa portée est largement réduite car le droit interne Hongrois prévoit un régime plus favorable pour le traitement des dividendes.

Sont considérés comme des dividendes :

- les distributions sur les actions détenues par un actionnaire ;
- les revenus qui sont caractérisés comme des dividendes en vertu de la loi du pays d'origine ;
- les revenus de dividendes qui sont réalisés sur les actions négociées sur un marché réglementé de l'Union européenne.

Les dividendes qui sont versées à une société mère Hongroise, peu importe leur provenance, sont déductibles pour la détermination du résultat imposable de celle-ci. Depuis 2006, les revenus qui sont distribués à une société étrangère sont exonérés de retenue à la source. Ces dispositions s'appliquent sans aucune condition de niveau ou de durée de détention d'une participation chez la société qui distribue les dividendes.

a) *Imposition des plus-values sur titres*

En principe, les plus-values sur cession de titres de participation sont comprises dans le calcul de l'assiette de l'impôt sur le revenu des sociétés. Elles doivent donc être imposées au taux normal de 19% ou de 10% pour les sociétés dont la base imposable qui n'excède pas les 189 800 euros (50 millions d'HUF).

Les plus-values réalisées lors de la cession de titres de participation sont toutefois exonérées si la société qui cède les titres de sa filiale détient une participation d'au moins 30% dans le capital de cette dernière, et si cette participation a été maintenue plus d'un an.

2- Régime d'intégration fiscale

La Hongrie ne dispose pas de régime d'intégration fiscale.

IRLANDE

I. Fiscalité des entreprises : quelques règles générales

L'Irlande est un des pays les plus attractifs d'un point de vue fiscal au sein de l'Union européenne. Le régime fiscal a été modelé de manière à attirer les investisseurs. D'une part, le législateur irlandais a créé de nombreux avantages fiscaux spécifiques et d'autre part le taux de l'impôt sur le revenu des sociétés a été réduit de manière drastique au début des années 2000.

Le taux d'impôt sur les sociétés est actuellement de 12,5% (Section 21 du Code des impôts irlandais), soit l'un des plus faibles de l'espace économique européen. C'est au début des années 2000 que l'Irlande a poursuivi une politique drastique de baisse de l'impôt sur les sociétés. Il s'élevait à 28% en 1999, puis a été réduit à 24% en 2000, 20% en 2001, 16% en 2002 pour enfin être fixé à 12,5%, soit le taux actuel, dès le 1^{er} janvier 2003.

Il faut noter que le taux de 12,5% n'est pas un taux unique, celui-ci s'applique uniquement au résultat des activités commerciales des sociétés Irlandaises. Un taux de 25% s'applique aux autres revenus telle que les loyers perçus ou aux revenus de placement. Mais il existe aussi un taux plus faible de 10% qui s'applique à certaines sociétés de manufactures mais ce dispositif spécifique est en train de disparaître.

Les sociétés irlandaises sont soumises à l'impôt sur les sociétés sur leur revenu mondial si elles sont résidentes. Si elles ne sont pas résidentes, elles sont alors imposées sur le revenu qu'elles réalisent par l'intermédiaire d'une succursale ou d'un agent implanté en Irlande. Une société est considérée comme résidente si son siège de direction effectif se situe en Irlande. Une société qui n'aurait pas son siège de direction en Irlande peut aussi être considérée comme résidente si elle est incorporée en Irlande sauf si elle est contrôlée par des actionnaires membres d'un autre pays de l'Union européenne ou si elle est considérée comme résidente

d'un autre pays par application d'une convention fiscale. Il existe deux types de sociétés de capitaux en Irlande. Les « public limited companies » proches de la société anonyme française et les « private limited companies » proches de la SARL.

Les sociétés doivent déclarer et payer l'ensemble de ses revenus et gains, au plus tard dans les 9 mois qui suivent la clôture de l'exercice concerné.

II. Mesures fiscales relatives aux groupes de sociétés

1- Entreprises liées

a) Imposition des dividendes

Les dividendes qui sont versées par une société résidente à une autre société résidente ne sont pas pris en compte pour le calcul de l'impôt des sociétés.

Les dividendes de source communautaire sont en principe, pris en compte dans le calcul du résultat imposable de la société qui les reçoit. Pour atténuer cette imposition, il existe un régime de faveur. L'Irlande a transposé la directive 90/435/C.E.E « mère-filiale » du 23 juillet 1990. Ce régime de faveur est entré en vigueur le 1^{er} février 2004. L'imposition sur les dividendes qui sont alors versés par une société filiale située dans un Etat membre de l'UE peut être neutralisée. Cette neutralisation se réalise par l'octroi de deux crédits d'impôt qui sont en principe égaux à la retenue à la source ainsi qu'à l'impôt versé par la filiale dans son pays d'implantation.

Les conditions pour bénéficier du régime mère-fille sont simplifiées de manière à pouvoir faire profiter de ce régime à un maximum de sociétés résidentes. Certaines conditions sont afférentes à la société mère qui reçoit les dividendes qui doit :

- détenir une participation de plus de 5% dans la société filiale qui distribue le dividende ;
- être une société résidente d'Irlande soumise à l'impôt sur le revenu des sociétés.

La société qui distribue le dividende doit être résidente dans un pays membre de l'Union européenne. Pour les sociétés qui sont situées hors Union européenne, ce régime s'applique si le pays concerné a conclu une convention fiscale avec l'Irlande.

Le crédit d'impôt qui est reçu en vertu de ce régime est imputable sur le revenu des sociétés de la société-mère irlandaise. Il ne peut être supérieur à l'impôt Irlandais afférent aux dividendes qui sont distribués. Les sociétés mères qui reçoivent des dividendes de plusieurs filiales sont autorisées à « globaliser » l'ensemble des crédits d'impôt obtenus en application de ce régime de faveur. L'excédent peut alors être reporté sur les bénéfices des exercices futurs de la société.

b) Imposition des plus-values sur titres

Les plus-values de cession de titres de participation sont en principe prises en compte pour le calcul du résultat imposable de la société que les réalise. Ils sont donc soumis au taux de 12,5%. Il existe toutefois un régime de faveur qui s'applique pour les sociétés qui détiennent un certain niveau de participation chez la société qui voit ses titres cédés. Ce régime est entré en vigueur en 2004.

Ce régime de faveur permet d'exonérer d'impôt les sociétés les plus-values de cession de titres de participation. La plus-value n'est alors pas prise en compte dans le calcul du résultat imposable de la société bénéficiaire. Ce régime est favorable aux sociétés holdings. Il faut néanmoins que certaines conditions soient remplies :

- la participation minimum requise est de 5% dans la société dont les titres sont cédés ;
- cette participation doit avoir été maintenue pendant une durée minimale de 12 mois au cours des 24 mois précédents.

La société dont les titres sont cédés doit :

- être établie en Irlande ou dans un pays membre de l'Union européenne ou encore dans un pays qui a signé une convention fiscale avec l'Irlande ;
- exercer une activité commerciale.

2- Régime d'intégration fiscale

Il n'existe pas en Irlande un régime de groupe permettant une consolidation fiscale au sens propre du terme comme on peut le connaître en France. Il existe un régime original qui permet un transfert au sein des sociétés qui seront qualifiées dans le « groupe ». Les entreprises éligibles à ce régime pourront transférer entre elles les pertes mais aussi les amortissements ou encore les intérêts d'emprunts. Par simplification de langage nous parlerons du « groupe » pour désigner l'ensemble des sociétés apparentées éligibles à ce mécanisme.

Pour le paiement de l'impôt, chaque société Irlandaises est considérée comme une entité unique et autonome aux yeux de l'administration fiscale. Les groupes de société en Irlande ne sont pas considérés comme ayant la personnalité juridique ou fiscale. L'avantage du régime de transfert entre les sociétés du groupe permet d'obtenir une consolidation dans les faits de leurs résultats. Ce système peut s'apparenter à celui de certains pays de l'Union européenne qui n'ont pas de véritable de régime de consolidation fiscale mais permettent une consolidation dans les faits. Il s'agit de pays comme la Finlande, la Suède, la Lettonie ou encore la Lituanie. Le régime va encore plus loin que ce que permet des pays comme la Lettonie ou la Slovaquie. La Lettonie ne permet que le transfert des pertes quand la Slovaquie permet un transfert des pertes et des bénéfices entre sociétés apparentées. En effet, la possibilité de transferts ne se limite pas aux pertes, le régime irlandais permet de transférer entre les sociétés du groupe les intérêts d'emprunts ainsi que les amortissements.

a) Définition du groupe

Le concept clé dans la définition du groupe est celui de la participation. Pour pouvoir bénéficier de ce mécanisme de transfert il faut que :

- les sociétés apparentées soient liées par une participation d'au moins 75% ;
- cette détention peut être obtenue de manière directe ou/et indirecte.

Il faut noter que les sociétés résidentes d'une Etat membre de l'UE ou de l'espace économique européen ou qui a conclu un accord avec l'Irlande peuvent être éligible à ce régime selon le pourcentage de détention (90%,70% ou 51%) et selon qu'il s'agisse d'une transmission de perte, d'intérêts d'emprunts ou d'amortissements.

b) Les opérations de transfert

Toutes les sociétés qui sont éligibles au régime de transfert irlandais peuvent transférer, à une autre société du groupe, tout ou partie des éléments suivants et pour un exercice donné :

- les pertes réalisées au cours de l'exercice concerné ;
- les amortissements constatés ;
- les intérêts d'emprunts qui ont été acquittés.

Les sociétés qui sont parties à une opération de transfert n'ont pas l'obligation d'avoir le même exercice fiscal. Dans le cas où les exercices ne coïncident pas, les pertes ou profits sont réparties de manière appropriée en fonction du temps (Section 420-422 du Code des impôts irlandais).

Transferts d'actifs intragroupes

Les plus ou moins-values qui sont réalisées dans des opérations intragroupes bénéficient d'un régime de faveur. Elles sont différées jusqu'à ce que les biens soient vendus à une société extérieure au groupe ou que la société qui a réalisé cette plus ou moins-value ne fasse plus partie du groupe.

Le traitement des dividendes intragroupe

Aucun traitement particulier ne s'applique aux dividendes qui sont versées au sein d'un groupe. En principe, les dividendes versés entre sociétés résidentes irlandaises sont exonérées d'impôt sur le revenu des sociétés.

ITALIE

I. Fiscalité des entreprises : quelques règles générales

L'Italie a connu de profondes réformes fiscales au cours des dix dernières années, qui ont affecté tous les agents économiques. Pour ce qui est des entreprises, et si l'on se place dans l'ordre chronologique, le premier changement notable a été, en 1998, le remplacement de l'ILOR (impôt local sur les revenus d'activités professionnelles) par l'IRAP (« Imposta regionale su le attività produttive »).

L'IRAP est donc un impôt régional s'appliquant aux activités productives (production, échanges de biens ou prestations de services) exercées dans le ressort du territoire régional. Il est dû par les entrepreneurs individuels, les sociétés, les organismes commerciaux et non commerciaux, les artistes et professions libérales ainsi que par l'Etat et les autres collectivités publiques. La base imposable de l'IRAP est déterminée à partir de la valeur de la production nette qui se rapproche du concept de valeur ajoutée entendue comme solde intermédiaire de gestion utilisé en comptabilité. Son calcul intervient par l'application à la base imposable d'un taux qui varie de 1,9% à 8,5% en fonction du type de l'activité (il peut également être augmenté d'un point selon la région d'activité). Le taux commun de l'IRAP est désormais fixé à 3,90%. Il était auparavant de 4,25%. Par ailleurs, des déductions forfaitaires (en fonction de la tranche de la base imposable et par salarié), des allègements et des éléments relatifs aux cas particuliers peuvent trouver à s'appliquer²⁴.

Cet impôt a été très décrié en raison des importants transferts de charges auxquels il a conduit, le fardeau de la taxe se déplaçant de l'industrie vers les activités de service et les professions libérales. Engagé sur le terrain politique italien, le débat s'est poursuivi sur la scène judiciaire européenne, avec le recours engagé par la Banca Popolare di Cremona qui contestait la conformité de cette nouvelle taxe avec le droit communautaire et plus particulièrement la 6^{ème} directive. En effet, les plaignants considéraient que l'IRAP venait en addition de la TVA, ce qui est prohibé par la dite directive. Les conclusions d'un premier avocat général allant dans le sens de la non-conformité de l'IRAP avec le droit communautaire, la Cour demanda de

²⁴ Source : Ambassade de France à Rome.

nouvelles conclusions à un second avocat général qui conclut dans le même sens que le premier ! Pourtant la Cour rendit un arrêt aux conclusions contraires de (des) l'avocat général.

L'IRES ("Imposta sul reddito delle società") a remplacé l'IRPEG au 1er janvier 2004. Cet impôt frappe principalement les revenus de l'activité normale des entreprises et exclut de la taxation les événements extraordinaires tels que restructurations ou cessions de participations. Le taux de l'IRES s'élevait à 33% de la base imposable jusqu'en 2008. Depuis le 1^{er} janvier 2008, le taux est de 27,5%. Il s'applique sur la différence entre les revenus considérés comme taxables et les charges admises en déduction au cours de la période d'imposition. En règle générale, les coûts sont déductibles dans la mesure où ils sont imputés sur le compte d'exploitation et concourent à la détermination de la base imposable. Sont passibles de l'IRES les sociétés et collectivités résidentes en Italie. Sont également imposables à l'IRES les sociétés et collectivités non résidentes, à raison des bénéfices réalisés en Italie²⁵.

II. Mesures fiscales relatives aux groupes de sociétés

1- Entreprises liées

a) Imposition des dividendes

La réforme entrée en vigueur en 2004 a considérablement modifié l'impact fiscal des relations intra groupe. En effet, la disparition de l'avoir fiscal s'est accompagnée d'une exonération à hauteur de 95% des produits des participations. 5% du dividende perçu restent donc taxés à l'IRES, que les dividendes soient distribués par des sociétés italiennes ou étrangères. Il n'y a pas de minimum de détention requis pour accéder au régime d'exonération.

b) Imposition des plus values sur titres

Les plus values réalisées lors de la cession de titres de participation sont exonérées à condition que celles-ci aient été détenues au moins un an. Il n'y a pas de seuil minimum de détention,

²⁵ ibid

mais les plus values ne doivent pas provenir de la cession de titres d'une société qui réside dans un Etat considéré par l'Italie comme fiscalement privilégié.

En contreparties, les moins values ne sont pas déductibles de l'impôt, et ce régime n'est pas optionnel.

2- Régime d'intégration fiscale

La réforme de 2004 a permis l'introduction en droit fiscal italien d'un régime d'intégration fiscale permettant la consolidation des résultats du groupe, pour l'établissement de l'impôt sur les sociétés. Ce régime se décline en un régime strictement domestique et un régime prenant en compte la dimension internationale des groupes :

a) *La taxation des groupes nationaux*²⁶

Parmi les nombreuses nouveautés contenues dans le projet de réforme du Gouvernement, la nouveauté absolue pour le système fiscal italien est sans aucun doute est celle qui concerne la taxation des groupes d'entreprises, c'est-à-dire le « consolidé fiscal ». Selon les termes de la « loi déléguée » la taxation du groupe sera effectuée moyennant la somme algébrique des revenus imposables.

Ainsi que l'exposé des motifs du gouvernement l'explique, le législateur déléguant a choisi d'adopter le système le plus simple, c'est-à-dire celui qui est fondé sur l'agrégation des données de toutes les sociétés qui participent au groupe dans une seule déclaration récapitulative.

Tout compte fait, le mécanisme de consolidation adopté devrait consister dans la simple consolidation des assiettes des impôts.

Nous nous expliquons à l'aide d'un exemple numérique :

Société Alfa

Revenu imposable : 100

Impôt sur le revenu : 33

Créances d'impôt : 5

²⁶ Source : *Fiscooggi* (éditeur de l'Agence italienne des impôts) Mai 2010

Société Beta

Revenu imposable : - 50

Impôt sur le revenu : 0

Créances d'impôt : 2

Consolidation

En procédant à la somme algébrique des revenus imposables on aura :

Revenu imposable : $(100 - 50) = 50$

Impôt : $(33\%) = 16,5$

Solde : $(16,5 - 5 - 2) = 9,5$

(1) Le champ subjectif

La loi offre la faculté d'opter pour la taxation de groupe à chaque société qui y participe. Cette option reste irrévocable pendant trois ans, à moins qu'il ne manque la qualité requise du contrôle.

En particulier, la loi déléguée prévoit :

- qu'afin de pouvoir jouir des dispositions relatives à la consolidation fiscale, la société qui contrôle doit être résidente ou avoir une organisation stable en Italie ;
- que l'option pour la taxation de groupe peut être exercée exclusivement par les sociétés contrôlées résidentes ;
- la possibilité d'exclure de l'exercice de l'option, les sociétés contrôlées qui exercent certaines activités différentes de l'activité de la société qui exerce le contrôle.

En ce qui concerne la détermination de la qualité requise du contrôle, la loi déléguée prévoit qu'on devra se référer à une participation non inférieure à celle qui est nécessaire pour le contrôle de droit, direct ou indirect, en vertu de l'article 2359 du Code civil.

En d'autres termes, en vue du consolidé fiscal, on considère comme contrôlées les sociétés où la société tête de groupe détient, directement ou indirectement, la majorité des droits de vote que l'on peut exercer dans une assemblée ordinaire.

Consolidé domestique.

La détermination du résultat consolidé incombe à la société qui exerce le contrôle.

L'assiette de l'impôt, unique, est égale à la somme algébrique des revenus imposables de chaque société opportunément rectifiés.

Exercice de l'option facultative pour la taxation de groupe.

Société qui exerce le contrôle :

- organismes ou sociétés résidentes ;
- organisation stable en Italie d'un sujet non résident.

Sociétés contrôlées :

- sociétés résidentes ;
- exclusion possible pour les sociétés qui exercent des activités, différentes de l'activité de la société qui exerce le contrôle.

(2) L'assiette de l'impôt du groupe

La norme de la loi déléguée prévoit que la consolidation aura lieu par la détermination d'une assiette des impôts égale à la somme des revenus imposables des sociétés qui participent au consolidé fiscal. Même s'il y a des sociétés non entièrement contrôlées, la consolidation aura lieu sur tout le revenu imposable de la société contrôlée. Voilà pourquoi, abstraction faite du pourcentage de participation qui lie les sociétés contrôlées à la société mère, celle-ci s'acquitte de ses impôts calculés sur tous les revenus imposables du groupe.

Autrement dit, la consolidation des revenus imposables détermine la compensation entre les gains et les pertes plusieurs sujets passifs.

Par conséquent, dans le but d'éviter que la société qui transfère ses parts soit pénalisée à cause de l'impossibilité d'utiliser les pertes transférées par compensation des revenus futurs, on devra définir convenablement les relations entre les sociétés qui participent au bilan consolidé pour compenser les sociétés qui transfèrent au groupe des revenus négatifs. Selon la doctrine, la possibilité de prévoir des versements compensatoires entre les sociétés du groupe semblerait prévue par la loi déléguée elle-même.

La détermination des versements compensatoires permettrait de tenir compte aussi de la position des actionnaires minoritaires des sociétés contrôlées puisque le groupe consolidera aussi les profits et pertes imputés à ceux-ci.

En effet, dans l'hypothèse où une société participant à un groupe consolidé apporte un revenu négatif, on doit reconnaître aux actionnaires minoritaires l'avantage lié à la possibilité de compenser les pertes de l'exploitation par les revenus futurs.

(3) *La période d'irrévocabilité de l'option et la dissolution du groupe*

Le législateur déléguant impose que le choix pour le consolidé fiscal soit irrévocable pendant trois ans, à moins qu'une des conditions requises vienne à faire défaut.

En particulier, l'absence de l'option de consolidation pose le problème de l'attribution des pertes éventuelles du groupe non complètement utilisées au moyen de la compensation.

Le législateur semble ici faire allusion à l'attribution des pertes restantes en cas de dissolution totale ou partielle du groupe.

Une partie de la doctrine à ce propos, a estimé que le système le plus impartial consiste à distribuer ces pertes proportionnellement entre les sujets qui ont contribué à les engendrer.

D'autres auteurs, au contraire, proposent une sorte de critère FIFO qui prévoirait l'utilisation prioritaire en compensation, des pertes les moins récentes et l'attribution conséquente des pertes non utilisées aux sujets qui les ont transférées dans les périodes les plus récentes.

De plus, par rapport à la problématique de l'utilisation des pertes, la norme de la loi déléguée impose une limite à l'utilisation des pertes antérieures à l'entrée dans le groupe.

Il semble bien que l'intention du législateur est de contenir l'utilisation des pertes antérieures à l'exercice de l'option de consolidation dans le but d'éviter des pratiques élusives.

Cette pratique est commune à tous les régimes de consolidation fiscale.

(4) *Le régime de neutralité pour certains transferts à l'intérieur du groupe*

La norme de la loi déléguée prévoit un régime optionnel de neutralité fiscale pour les transferts de biens entre les sociétés participant à la consolidation. En cas de sortie de la consolidation les valeurs fiscales sont réajustées de manière à procéder à la taxation des plus-values réalisées, jusqu'à concurrence des différences encore existantes. En définitive, cette disposition, ainsi que la doctrine l'a remarqué, réalise une annulation partielle des opérations à

l'intérieur du groupe, en rapprochant de la sorte le résultat économique du groupe égal à la somme algébrique des revenus imposables au résultat d'un bilan consolidé.

(5) *Rectification ultérieure de valeurs : les dépréciations déduites*

Une autre disposition contre la fraude fiscale, qui régit la rectification des assiettes de l'impôt des sociétés participant au bilan consolidé est applicable au cas où, dans les périodes précédant la consolidation, une société qui exerce le contrôle, aurait déduit des provisions pour dépréciations de titres de participations de sociétés participant au bilan consolidé.

Dans ce cas, la société qui détient des titres ayant fait l'objet d'une telle provision doit réintégrer dans son résultat fiscal la différence existant entre la valeur dépréciée des titres et leur valeur correspondant à l'actif net réel qu'ils représentent.

(6) *La période imposable*

La norme dispose que pour l'application du consolidé fiscal il doit y avoir identité de la période d'impôt pour chaque société du groupe, exception faite des cas d'opérations extraordinaires à propos desquelles on devra prévoir des règles spéciales.

Quelques auteurs pensent que l'identité de la période d'impôt est satisfaite toutes les fois qu'il y a correspondance dans la clôture de la période d'impôt et correspondance dans la durée de la période d'impôt.

Une pareille interprétation du reste exclurait du bilan consolidé toutes les sociétés constituées au cours de la période d'impôt.

(7) *Exemption des dividendes à l'intérieur du groupe*

On a prévu en outre une exemption totale de l'impôt pour les dividendes distribués à l'intérieur du groupe. On remarque que cette norme représente une facilité par rapport au régime ordinaire, qui prévoirait une exemption limitée à 95% du dividende brut.

b) Consolidation internationale

La consolidation des groupes multinationaux est une normative qui se développe sur la base des critères prévus en matière de consolidation nationale. Toutefois, le législateur a prévu des dérogations au régime intérieur qu'on abordera en détail.

(8) (1) L'exercice de l'option

Tout d'abord il faut remarquer que, contrairement au bilan consolidé national, en cas d'exercice de l'option pour le consolidé international toutes les sociétés contrôlées non résidentes doivent être incluses.

L'application de ce principe semble être particulièrement pénalisante surtout dans les cas, d'ailleurs, plutôt fréquents, où une société contrôlée étrangère serait soumise à un régime fiscal moins onéreux que l'italien.

Du reste, la faculté pour le contribuable d'exclure du bilan consolidé certaines sociétés non résidentes pourrait induire à mettre en œuvre des pratiques d'arbitrage fiscal qui consistent à consolider uniquement les sociétés non résidentes qui sont en perte et à laisser hors de la zone de la consolidation les sociétés qui paient un impôt inférieur à celui acquitté en Italie.

De plus, la période d'irrévocabilité de l'option est étendue des trois ans prévus pour le régime national à 5 ans pour l'international. La norme prévoit que, pour pouvoir opter pour le consolidé fiscal, les bilans des sociétés contrôlées étrangères et de la société mère résidente doivent être soumis à la révision des comptes.

(9) (2) La détermination du revenu pour les sociétés non résidentes

Les alternatives pour la détermination du revenu des sociétés étrangères contrôlées pouvaient consister dans l'application :

- des normes fiscales nationales ;
- de critères de détermination de l'assiette de l'impôt propres au règlement du pays de résidence de la société contrôlée.

D'ailleurs, les deux méthodes présentent des caractéristiques de rigidité telles qu'elles causent des difficultés d'application et éventuellement des manques d'efficience fiscale.

En effet, dans un seul cas, l'application directe des taux pratiqués en Italie, à une assiette de l'impôt, déterminée suivant des critères qui pourraient être très différents de ceux qui sont contenus dans le TUIR²⁷, détermine le risque que la charge fiscale soit fortement déséquilibrée.

D'autre part l'application aussi des règles du règlement italien à des entreprises étrangères pourrait faire tomber dans les mêmes hétérogénéités.

Voilà pourquoi le législateur déléguant a orienté son propre choix vers un critère mixte. La norme prévoit, en effet, l'application de la méthode de la consolidation analogue à celle qui a été prévue par le décret du ministre des finances et de l'économie, à l'article 127 bis, alinéa 8 du TUIR.

Ce règlement prévoit que pour la détermination du revenu société étrangère contrôlée on appliquera les normes du TUIR à l'exclusion des articles 96, 96 bis, 103, 103 bis et des normes sur le paiement échelonné des plus-values et sur les amortissements anticipés et accélérés.

Le législateur a prévu encore qu'on réalisera la simplification de la détermination de l'assiette de l'impôt des sociétés contrôlés non résidentes, même si l'on exclut l'applicabilité des normes du titre I, chapitre VI ainsi que des titres II et IV du susdit texte unique des impôts sur les revenus conçues pour des sociétés et des réglementations juridiques nationales.

Malgré l'attraction à la taxation en Italie de l'assiette de l'impôt du sujet étranger, on doit se rappeler que la société contrôlée demeure sujet passif dans son pays de résidence où elle s'acquittera de l'impôt ordinaire prévu pour les sociétés.

Voilà pourquoi, dans le but d'éviter les effets de la double imposition économique et juridique, le législateur a prévu la prise en compte des impôts payés à l'étranger par le mécanisme de la créance d'impôt et le concours prioritaire des revenus produits à l'étranger pour la formation du revenu imposable.

c) Assiette de l'impôt du groupe

Quant aux modalités de détermination de l'assiette des impôts du groupe, il paraît bon de souligner que la norme, contrairement au consolidé national, prévoit que la consolidation des assiettes aura lieu sur la base du critère proportionnel de la participation. Seule la quote-part de bénéfice ou de perte détenue par le groupe fera l'objet d'une consolidation.

²⁷ Texte Unique des Impôts sur les Revenus

Cette position rend inutiles les considérations exprimées en matière de consolidé national au sujet de l'exigence de préserver les intérêts des associés de la minorité extérieure au groupe.

LETONIE

I. Fiscalité des entreprises : quelques règles générales

La Lettonie est un pays qui dispose d'arguments sérieux pour attirer les capitaux sur son territoire. D'une part, les entreprises sont soumises à un des régimes de charges sociales les plus faibles de l'Union européenne avec un taux d'environ 33,09%, en comprenant les charges patronales et salariales. D'autre part le taux de l'impôt sur les sociétés est très bas. Le but de cette politique fiscale est clairement d'attirer de nouvelles activités sur le territoire letton.

Le taux de l'impôt sur les sociétés est inchangé depuis plus de 6 années. Il s'élève à 15% depuis le 1^{er} janvier 2004.

Les sociétés résidentes sont imposées sur leur revenu mondial. Les sociétés qui ne sont pas résidentes sont imposées uniquement sur leur revenu de source lettone. Une société est considérée comme résidente, conformément au droit de Lettonie si :

- elle est créée et immatriculée en Lettonie ;
- elle a l'obligation d'être créée ou immatriculée conformément au droit de Lettonie.

Il existe deux types de société de capitaux en Lettonie. Il s'agit de la « akciju sabiedrības » qui ressemble à la société anonyme française et la « sabiedrība ar ierobežotu atbildību » qui ressemble à la société anonyme à responsabilité limitée.

Les sociétés peuvent choisir la durée ainsi que la date de départ et de clôture de l'exercice qui ne suit pas obligatoirement le calendrier annuel. Un exercice peut être plus long que 12 mois mais ne doit pas dépasser 18 mois. Le délai de dépôt de la déclaration fiscale ainsi que de son paiement dépendent de la taille de la société :

- Pour les petites sociétés (moins de 250 employés, un chiffre d'affaire inférieur à 2,8 millions d'euros (2,4 millions LVL²⁸), le délai maximum est de 4 mois après la clôture de l'exercice concerné ;
- Pour les grandes sociétés, le délai maximum est de 7 mois après la clôture de l'exercice concerné.

II. Mesures fiscales relatives aux groupes de sociétés

1- Entreprises liées

a) Imposition des dividendes

En principe les dividendes de source lettonne qui sont perçus par une société résidente sont exonérés d'impôt sur le revenu et ne sont pas sujets à une retenue à la source.

Les dividendes de source étrangère sont en principe pris en compte dans le calcul du résultat imposable de la société qui les reçoit. Ils sont donc imposés au taux de 15%. S'ils ne sont pas exonérés dans l'état de la source, ils ouvrent droit à un crédit d'impôt imputable uniquement sur la partie correspondante à la retenue à la source payée à l'étranger.

Les dividendes qui sont versés par une société implantée au sein de l'espace économique européen ou hors de cet espace sont donc traités de la même manière. Il existe toutefois deux régimes différents d'exonération des dividendes. Le régime mère-fille qui découle de la transposition de la directive 90/435/C.E.E « mère-filiale » du 23 juillet 1990 est plus favorable que celui qui s'applique aux dividendes de source hors espace économique européen.

Les dividendes de source étrangères peuvent être exonérés d'impôt sur les sociétés si :

- la société bénéficiaire détient lors de la distribution au moins 25% du capital ainsi que des droits de vote de la société distributrice ;

²⁸ La monnaie Letton est le lats letton.

- la société distributrice n'est pas domiciliée dans un pays ou territoire considéré comme un paradis fiscal.

Les dividendes de source communautaire peuvent être exonérés, sans aucun critère de participation minimale, si la société distributrice :

- dans le cas où elle est résidente d'un autre pays membre de l'Union européenne, est une des sociétés énumérées à l'annexe de la directive européenne sur les fusions (90/434/CEE) ;
- n'est pas traitée comme un pays située hors Europe en vertu d'une convention fiscale conclue avec un pays tiers ;
- est soumise à l'impôt sur le revenu des sociétés ;
- dans le cas où elle réside en Islande, au Liechtenstein ou en Norvège, est assujetties et ne sont pas exonérées de l'un des impôts grevant les bénéficiaires des personnes morales dans les Etats membres de la Communauté européenne.

b) Imposition des plus-values sur titres

Les plus-values sur cession de titres de participation sont en principe comprises dans le calcul de l'impôt sur les sociétés chez la société qui la réalise. Elles sont donc imposées en principe au taux de 15% en Lettonie. Il existe cependant une exception de taille puisque les plus values résultant des cessions de titres cotés sur un marché officiel en Lettonie ou dans un autre Etat de l'Espace Economique Européen sont exonérées.

2- Régime d'intégration fiscale

La Lettonie ne dispose pas d'un régime de consolidation fiscale comme nous le connaissons en France. Le régime est similaire à ceux du Royaume Uni, de Chypre de l'Irlande ou encore de Malte ou depuis le 1^{er} janvier 2010 la Lituanie. Il s'agit d'un régime d'intégration partielle qui permet de transférer les déficits entre sociétés éligibles au mécanisme. Par simplification de langage nous parlerons de groupe pour désigner les sociétés apparentées qui appliquent le mécanisme de transfert de déficit.

Si ce mécanisme n'est pas un régime de consolidation fiscale comme on le connaît en France, le transfert de pertes entre sociétés du groupe permet de consolider les résultats des sociétés. Dans les faits on obtient un résultat proche d'une consolidation.

a) Définition du groupe

Un groupe fiscal est composé d'une société « principale » et de ses filiales. La société principale ainsi que ses filiales doivent détenir certaines caractéristiques :

- elle doit être une société résidente de Lettonie ou ;
- d'un autre état membre de l'espace économique européen ou ;
- d'un état avec lequel la Lettonie a conclu une convention fiscale toujours en vigueur ;

Il faut ensuite que les sociétés soient liées par une participation minimum. Au moins 90 % de chaque filiale doivent être détenues par :

- la société principale ;
- une ou plusieurs filiales ;
- une combinaison de la société principale avec ses filiales.

La détention doit concerner les droits de vote ainsi que le droit au dividende. Un établissement stable d'une société étrangère, résidente en Lettonie peut être membre d'un groupe fiscal.

b) Transfert de déficit

Les sociétés du groupe ont la possibilité de transférer leurs déficits à une ou à plusieurs sociétés du groupe à certaines conditions. Les sociétés qui réalisent un transfert de déficit doivent :

- avoir le même exercice fiscal ;
- être membre du groupe fiscal pendant la période imposable durant laquelle la perte a été subie ;
- être soumises à l'impôt sur le revenu des sociétés sans en être exonérées ;
- présenter des états financiers ainsi que leurs déclarations d'impôts ;

- les pertes ne peuvent être transmises que dans la mesure où elles ne dépassent pas le revenu net imposable de la société qui le reçoit.

c) Transfert de déficit par une société non-résidente

En principe, les déficits ne peuvent être transférés qu'entre deux sociétés résidentes. Ce qui devrait exclure le transfert de déficits de sociétés implantés à l'étranger. Mais un arrêt de la Cour Européenne de justice *Marc and Spencer* (C-446/03) du 13 septembre 2005 a poussé les états membre de l'Union européenne à pratiquer certaines modifications pour mettre en conformité leur législation avec la jurisprudence Européenne. La Lettonie a modifié son mécanisme de transfert de déficit. Depuis cet arrêt, certains déficits des filiales situées dans l'espace économique européen pourront faire l'objet d'un transfert avec une société Lettone sous certaines conditions. Il faut que la société qui reçoit le déficit soit résidente de Lettonie et que la société qui le transfert soit résidente d'un pays membre de l'espace économique européen. Mais encore, elles doivent :

- avoir le même exercice fiscal ;
- être membre du groupe fiscal pendant la période imposable durant laquelle la perte a été subie ;
- être soumises à l'impôt sur le revenu des sociétés sans en être exonérées ;
- présenter des états financier ainsi que leur déclaration d'impôt ;
- ne pas avoir de dettes fiscales ni envers l'administration de Lettonie ni envers celui du pays de la société qui transfert le déficit.

d) Calcul de l'impôt

L'administration fiscale de Lettonie ne reconnaît pas la personnalité juridique au groupe de société. En conséquence chaque société va devoir calculer elle-même et de manière autonome son impôt sur le revenu des sociétés. Elle doit prendre en compte les transferts de déficits qui sont intervenus uniquement pour le payement de l'impôt.

e) Redevable de l'impôt

Chaque société est responsable du calcul et du paiement de son propre impôt sur le revenu des sociétés. Elles ont l'obligation de déposer leurs déclarations ainsi que des évaluations. Les membres du groupe ne sont pas responsables du défaut du paiement de l'impôt d'une autre société du groupe. En conséquence les dettes fiscales ne peuvent être répercutées entre les sociétés du groupe si une société venait à ne pas acquitter l'impôt dû.

LITUANIE

I. Fiscalité des entreprises : quelques règles générales

La Lituanie est un pays membre de l'Union européenne depuis le 1^{er} janvier 2004. Ce pays dispose d'une fiscalité attrayante puisque son taux d'impôt sur le revenu des sociétés est un des plus faibles d'Europe avec la Bulgarie et l'Irlande. Son taux d'impôt sur le revenu des sociétés est de 15% alors que celui de l'Irlande est de 12,5% et celui de la Bulgarie est de 10%. En plus d'un taux d'impôt très bas, les charges sociales se situent aussi dans la tranche basse si on le compare aux autres pays d'Europe, lesquelles s'élèvent environ à 35%.

L'impôt sur les sociétés s'applique aux sociétés résidentes qui exercent une activité commerciale en Lituanie. Elles sont taxées sur leur revenu mondial. Les sociétés non résidentes ne sont soumises à cet impôt que sur leur revenu de source lituanienne. Une société est considérée comme résidente dès lors qu'elle est constituée conformément au droit lituanien.

Il existe principalement deux formes de sociétés de capitaux. La première forme est la « akcine bendrove » qui s'apparente à la société anonyme française et la seconde, qui se rapproche de la société à responsabilité limitée, est la « uzdaroji akcine bendrove ».

L'année fiscale lituanienne ne suit pas obligatoirement l'année civile. Un exercice comptable peut-être plus long que 12 mois sans pouvoir toutefois excéder 18 mois. Les sociétés doivent payer une avance sur le paiement de l'impôt. Cette avance est calculée en prenant en compte le résultat de l'exercice précédent. Une déclaration de revenu doit être produite. Cette déclaration doit parvenir à l'administration fiscale au plus tard 7 mois après la clôture de son exercice pour les grandes entreprises, et 4 mois pour les autres. Pour le droit lituanien, une grande entreprise est une société qui répond à au moins deux des trois critères suivants :

- avoir plus de 250 employés ;

- avoir un chiffre d'affaire de plus de 2,4 millions de LVL soit 3,4 millions d'euros ;
- avoir une valeur au bilan de plus d'1 million de LVL soit 1,42 millions d'euros.

II. Mesures fiscales relatives aux groupes de sociétés

1- Entreprises liées

a) Imposition des dividendes

Les dividendes versés par une société résidente à une autre société résidente sont exonérés d'impôt et ne sont pas soumis à une retenue à la source. En revanche, les dividendes versés à par une société résidente à une société non-résidente sont soumises, en principe, à une retenue à la source de 10%. Toutefois, la Lituanie a transposé la directive 90/435/C.E.E « mère-filiale » du 23 juillet 1990. Ce régime permet d'exonérer de retenue à la source les dividendes versés par une société résidente à une société mère résidente d'un autre pays de l'espace économique européen. Toutefois, certaines conditions doivent être remplies :

- la société bénéficiaire doit être résidente d'un autre pays membre de l'Union européenne ;
- la société doit être une des sociétés reprise dans la directive fusion ;
- elle doit être soumise à l'impôt sur le revenu des sociétés et ne pas être exonérée ;

Si la société bénéficiaire se situe hors de l'Union européenne mais dans un pays membre de l'espace économique européen :

- elle doit être soumise à un impôt similaire à l'impôt sur le revenu des sociétés en Lituanie ;
- elle ne doit pas être exonérée d'impôt ;
- elle ne doit pas se trouver dans un pays tiers au sens d'une convention qui lutte contre la double imposition.

Le pourcentage minimum de détention de la filiale par la mère, pour bénéficier du régime de faveur est fixé à 10%.

Les dividendes perçus par une société résidente et versés par une société étrangère (hors Union européenne) sont en principe imposés au taux de 15% en Lituanie. Il existe toutefois une exception. Ce dividende est exonéré d'impôt si plusieurs conditions sont réunies. La société résidente bénéficiaire doit :

- avoir détenue au moins 10% des droits de vote de la filiale étrangère ;
- cette détention doit avoir été maintenue au moins 12 mois de manière ininterrompue ;
- la filiale ne doit pas se trouver dans un « paradis fiscal ».

b) Imposition des plus-values sur titres

Les plus-values sont comprises dans le calcul du bénéfice imposable à l'impôt sur le revenu lituanien. Il n'existe pas de régime de faveur spécifique aux groupes de sociétés. Il convient de relever que les ventes de valeurs mobilières cotées en bourse sont exonérées d'impôt.

2- Régime d'intégration fiscale

Il n'existe pas de régime de groupe

LUXEMBOURG

I. Fiscalité des entreprises : quelques règles générales

Les sociétés de capitaux sont assujetties à l'impôt sur le revenu des collectivités - IRC :

Cet impôt est calculé selon le barème suivant :

- 20% pour un bénéfice ne dépassant pas 10.000 EUR ;
- 2.000 EUR + 26% du bénéfice compris entre 10.000 EUR et 15.000 EUR ;
- 21% du bénéfice dépassant 15.000 EUR.

L'IRC est à majorer d'un impôt destiné au fond pour l'emploi de 4% et d'un impôt municipal sur les sociétés dont le taux est d'environ 7,5%. Les entreprises commerciales, industrielles, minières et artisanales situées au Luxembourg doivent également s'acquitter de l'impôt commercial communal (ICC) dont le taux est en moyenne de 3%.

Toutefois, les sociétés imposables à l'IRC bénéficient d'un certain nombre de régimes de faveur.

Ainsi certains produits de la propriété intellectuelle et industrielle (brevets, marques, dessins, modèles) sont exonérés à hauteur de 80%. Les plus values constatées lors de la cession de ces mêmes droits bénéficient de la même exonération.

Les investissements bénéficient d'une bonification d'impôt. Elle consiste en un crédit d'impôt variant entre 2% et 12% lors de l'acquisition de certaines immobilisations.

II. Mesures fiscales relatives aux groupes de sociétés

1- Entreprises liées

a) *Imposition des dividendes*²⁹

Ce régime permet très largement d'exonérer les dividendes perçus par les sociétés luxembourgeoises à raison des participations qu'elles détiennent.

Les revenus touchés par certains organismes à caractère collectif résidents pleinement imposables, notamment :

- les sociétés de capitaux résidentes pleinement imposables ;
- les établissements stables d'un organisme à caractère collectif visé par l'article 2 de la directive modifiée du Conseil du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'Etats membres différents ;
- les établissements stables d'une société de capitaux qui est un résident d'un Etat avec lequel le Grand-Duché de Luxembourg a conclu une convention tendant à éviter les doubles impositions ;
- les établissements stables d'une société de capitaux ou d'une société coopérative qui est un résident d'un Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen (EEE) autre qu'un Etat membre de l'Union européenne, en vertu d'une participation directe dans le capital social :
 - . d'un organisme à caractère collectif visé par l'article 2 de la directive modifiée du Conseil des CEE du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mère et filiales d'Etats membres différents ;
 - . d'une société de capitaux résidente pleinement imposable ;
 - . d'une société de capitaux non résidente pleinement imposable à un impôt correspondant à l'impôt sur le revenu des collectivités

sont exonérés lorsque, à la date de la mise à la disposition des revenus, le bénéficiaire détient ou s'engage à détenir ladite participation pendant une période ininterrompue d'au moins 12 mois et que pendant toute cette période le taux de participation ne descend pas au-dessous du seuil de 10% ou le prix d'acquisition au-dessous de 1.200.000 euros. Dans ce cas, la société qui distribue les dividendes est sous certaines conditions dispensée de soumettre à la retenue à la source de 15% les dividendes qu'elle distribue.

²⁹ Source: Grand Duché de Luxembourg, *Administration des contributions directes*, Mémento fiscal, p 28 et suivantes <http://www.impotsdirects.public.lu/legislation/memento/index.html>

b) Imposition des plus values sur titres

Le revenu dégagé par la cession de titres est exonéré lorsqu'au moment de l'aliénation des titres le cédant détient ladite participation pendant une période ininterrompue d'au moins 12 mois et que pendant cette période le taux de participation ne descend pas au dessous du seuil de 10% ou le prix d'acquisition au-dessous de 6 millions d'euros. Les organismes visés sont :

- certains organismes à caractère collectif résidents pleinement imposables, notamment les sociétés de capitaux résidentes pleinement imposables ;
- un établissement stable d'un organisme à caractère collectif visé par l'article 2 de la directive modifiée du Conseil des CEE du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mère et filiales d'Etats membres différents ;
- un établissement stable indigène d'une société de capitaux qui est un résident d'un Etat avec lequel le Grand-Duché de Luxembourg a conclu une convention tendant à éviter les doubles impositions ;
- un établissement stable d'une société de capitaux ou d'une société coopérative qui est un résident d'un Etat partie à l'Accord sur l'Espace économique européen (EEE) autre qu'un Etat membre de l'Union européenne, cèdent des titres d'une participation directe détenue dans le capital social :
 - d'un organisme à caractère collectif visé par l'article 2 de la directive modifiée du Conseil des CEE du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mère et filiales d'Etats membres différents ;
 - d'une société de capitaux résidente pleinement imposable ;
 - d'une société de capitaux non résidente pleinement imposable à un impôt correspondant à l'impôt sur le revenu des collectivités.

S'il s'avère que le critère de détention ininterrompue de 12 mois du seuil minimal de la participation n'est pas satisfait, l'exonération du dividende ou du revenu dégagé par la cession est annulée par une imposition rectificative. La détention d'une participation à travers une société en nom collectif, une société en commandite simple, un groupement d'intérêt économique, un groupement européen d'intérêt économique ou une société civile est à considérer comme détention directe proportionnellement à la fraction détenue dans l'actif net investi de cet organisme.

2- Régime d'intégration fiscale

C'est en 1981 que le Luxembourg a introduit dans sa législation fiscale des règles particulières relatives aux groupes de sociétés, créant ainsi un régime spécifique d'intégration fiscale³⁰. Le but de ce régime est de permettre aux groupes de sociétés de constituer, sur une base volontaire et sous réserve du respect de certaines conditions une unité pour laquelle la base taxable réside dans l'addition des résultats fiscaux réalisés par chaque société membre du groupe. Il faisait suite à un régime similaire qui existait déjà en matière d'impôt commercial communal. S'agissant des conditions requises, une participation de 99% dans le capital de la filiale était alors nécessaire. Outre une telle intégration dite financière, une condition d'intégration économique résultant notamment de la similarité des activités économiques ou encore de liens de dépendance, ainsi qu'une intégration organisationnelle, étaient également requises. Concernant les conditions formelles, l'octroi dudit régime d'intégration fiscale demeurait subordonné à l'agrément préalable du Ministre des Finances.

a) Définition du groupe

Le régime a fait l'objet d'une modification 2001, laquelle conduisait notamment à une unification du régime pour l'impôt sur le revenu des collectivités et l'impôt commercial communal. A partir de cette date, l'intégration économique et organisationnelle n'était plus requise et le régime d'intégration fiscale devenait ainsi accessible à des sociétés intervenant dans des secteurs d'activité différents. Dès 2002, l'accord du Ministre des Finances n'était plus requis et le seuil de participation minimum dans le capital de la filiale a fait l'objet d'un abaissement à 95%.

S'agissant donc des conditions d'application du régime d'intégration fiscale luxembourgeois³¹, la première d'entre elles réside dans l'exigence que toute société candidate au régime d'intégration doit être une société pleinement imposable à l'impôt sur le revenu au Luxembourg (IRC), ce qui est le cas notamment des sociétés anonymes, sociétés à responsabilité limitée ou encore des sociétés en commandite par actions. Par ailleurs ces dernières doivent être détenues directement ou indirectement par une autre société résidente du Luxembourg et pleinement imposable ou par l'établissement stable luxembourgeois d'une

³⁰ Cf. Article 164 bis de la Loi sur l'impôt sur le revenu Luxembourgeois et la circulaire administrative n°164 bis/1 en date du 27 septembre 2004.

³¹ Telles qu'elles résultent des dispositions de l'Article 164 bis de la Loi sur l'impôt sur le revenu luxembourgeois et de la Circulaire administrative LIR n°164bis/1 du 27 septembre 2004.

société non résidente soumise à un impôt sur les sociétés correspondant à l'impôt luxembourgeois. Le seuil de détention s'élève à 95%. En cas de détention indirecte, les sociétés à travers lesquelles la société mère ou l'établissement stable luxembourgeois d'une société étrangère détient 95% de la filiale pour laquelle le bénéfice du régime d'intégration fiscale est demandé, doivent être des sociétés pleinement imposables à un impôt correspondant à l'impôt luxembourgeois³².

Si toutefois un tel seuil ne pouvait être atteint, le bénéfice du régime d'intégration fiscale peut cependant être exceptionnellement accordé à un groupe, si, sur avis du Ministre des Finances, il apparaît que la participation en question est reconnue comme contribuant à l'expansion et au développement de l'économie nationale. Dans ce cas ladite participation doit atteindre un seuil d'au moins 75% et les actionnaires minoritaires, représentant au moins 75% de la part de capital non détenue par la société mère ou par l'établissement stable luxembourgeois, doivent donner leur consentement.

b) Assiette de l'impôt du groupe

Ainsi, le système mis en place par l'article 164 bis LIR a pour vocation de permettre la compensation des pertes et des bénéfices réalisés par les sociétés admises au sein d'un périmètre d'intégration fiscale.

Il n'existe pas au Luxembourg de système en vertu duquel, une filiale au sein d'un groupe transfère ses pertes à une autre société du même groupe. L'esprit du régime de groupe tel qu'il existe au Luxembourg consiste avant tout à leur permettre d'opter sous réserve du respect d'un certain nombre de conditions, pour une sorte de consolidation globale concernant tout ou partie des sociétés composant le groupe, sans toutefois remettre en cause l'identité juridique ainsi que l'autonomie patrimoniale de chacune des entités concernées³³.

Ainsi, un tel régime du groupe ne permet pas en soi la concrétisation d'une assiette commune légale pour l'imposition de résultat consolidé du groupe en tant que telle, mais a simplement

³² Ce seuil de 95% doit être maintenu sans interruption dès le commencement du premier exercice comptable pour lequel la demande du régime d'intégration fiscale est présentée.

³³ Le système ainsi mis en place constitue donc en soi une exception au principe issu de la réglementation fiscale consistant dans l'interdiction de la compensation des profits et des pertes entre sociétés liées.

pour ambition de favoriser et de permettre la réunion et la compensation, à partir de la simple addition des résultats fiscaux pendant la durée d'application du régime³⁴. Ainsi, chaque société doit déterminer son résultat fiscal séparément et remplir à cet égard la déclaration fiscale correspondante. Le résultat fiscal ainsi déclaré par chacune des entités³⁵ composant le groupe est ensuite reporté dans le cadre d'une seule et unique déclaration fiscale de consolidation remise par la société mère ou l'établissement stable luxembourgeois. En ce sens, le régime d'intégration fiscale luxembourgeois est très proche, dans l'esprit, de celui applicable en France.

S'agissant des aspects internationaux, une limitation persiste. En effet, des sociétés luxembourgeoises détenues directement par une société étrangère ne sauraient en aucun cas accéder au régime d'intégration fiscale. Il semblerait ainsi que le refus de l'octroi du régime d'intégration fiscale à des sociétés luxembourgeoises détenues par une société de capitaux membre de la Communauté apparaisse contraire au principe de libre établissement reconnu par l'article 43 CE. Il semblerait en outre que les conditions requises pour que cette restriction à l'exercice des libertés fondamentales soit admise, notamment par le biais de justifications pour des raisons impérieuses d'intérêt général ou encore qu'elle demeure proportionnelle par rapport au but à atteindre, ne soient pas ici réunies.

c) Conditions d'application du régime de groupe

S'agissant des conditions de forme, la demande pour le régime d'intégration fiscale doit être effectuée par écrit conjointement par les sociétés concernées auprès de l'administration fiscale luxembourgeoise avant la fin du premier exercice au cours duquel le régime d'intégration est demandé.

La durée du régime d'intégration fiscale doit être d'au moins 5 ans. Le régime fait l'objet d'une prolongation automatique, sauf dans l'hypothèse où les sociétés concernées abandonnent son application si les conditions nécessaires ne sont plus satisfaites. Dans un tel cas, le régime d'intégration sera refusé rétroactivement ce qui aura pour effet de supprimer les

³⁴ La mise en œuvre du régime se manifeste ainsi par l'addition des résultats fiscaux de chaque société composant le groupe.

³⁵ Lequel résultat tiendra compte des ajustements nécessaires afin d'éviter les situations de double imposition ou de double déduction).

effets du régime sauf cas particulier de liquidation ou absorption de l'une des entités intégrées.

Les sociétés réclamant le bénéfice du régime d'intégration fiscale doivent ouvrir et clore leurs comptes à la même date. Chaque société du groupe doit déterminer son propre résultat fiscal et préparer la déclaration fiscale y afférente afin de pouvoir calculer le montant d'impôt auquel elle serait redevable si elle n'était pas partie au groupe intégré. La société mère devra quant à elle préparer une déclaration additionnelle mentionnant la somme du résultat fiscal de chaque société intégrée. Ainsi durant l'application du régime d'intégration, seule la société mère ou le cas échéant, l'établissement stable luxembourgeois sera redevable de l'impôt sur le résultat fiscal global des sociétés parties au périmètre d'intégration.

Dans l'hypothèse où l'application du régime d'intégration conduirait à une situation de double imposition voire de double déduction, ces derniers effets seront toutefois corrigés par un ajustement corrélatif du résultat global du groupe.

Le résultat taxable du groupe est finalement déterminé par la déduction du résultat fiscal global du groupe des dépenses spéciales des différentes sociétés parties au groupe intégré. Les pertes reportées avant l'application du régime d'intégration pourront être uniquement compensées avec les profits réalisés par l'entité qui les a subies.

Pendant l'application dudit régime, seule la société mère ou l'établissement stable luxembourgeois à la qualité de redevable pour le résultat fiscal global des entités composant le groupe d'intégration. En cas de constatation d'une perte, cette dernière peut alors faire l'objet d'un report en avant afin d'être compensée avec le résultat fiscal global du groupe des années ultérieures. Le montant d'impôt dont la société mère sera redevable pourra toutefois être diminué notamment par le montant des crédits d'impôt disponibles³⁶, lesquels auront été déterminés par chaque société partie au groupe.

Si l'application du régime d'intégration devait être à l'origine d'une situation de double imposition ou de double déduction, il y aurait dès lors lieu de neutraliser cet effet via une correction adéquate du résultat global du groupe. Ainsi, une double déduction peut

³⁶ Notamment crédit d'impôt pour investissement ou encore crédit d'impôt pour impôts étrangers.

notamment résulter de la constitution par la société mère d'une provision pour la dépréciation des titres d'une des filiales partie au groupe, en situation de perte. La constitution d'une telle provision conduirait en effet à une double déduction dans la mesure où la société mère procède à l'adjonction à son propre résultat de la perte de la filiale.

Il convient de préciser que le régime d'intégration fiscale luxembourgeois n'a pas d'effet rétroactif s'étendant au-delà du commencement du premier exercice d'intégration fiscale. Par conséquent, les pertes réalisées par une entité du groupe antérieurement à l'entrée dans le groupe ne pourront être utilisées qu'à hauteur du revenu imposable réalisé par ladite société. En d'autre terme, le principe est que seul celui qui subit la perte est susceptible de la porter en déduction. Par ailleurs les règles existantes en ce qui concerne les différentes bonifications d'impôt acquises non utilisées avant le début du régime d'intégration fiscale sont proches de celles prévues au sujet des pertes. Ainsi dans la mesure où une société du groupe est théoriquement redevable de l'impôt sur le revenu des collectivités, cela avant l'application du régime d'intégration, la part de bonification reportée qui pourrait absorber cet impôt sur le revenu des collectivités est transférée à la société mère qui utilisera alors cette bonification à hauteur de l'impôt sur le revenu des collectivités dû, et pourra en cas d'insuffisance, reporter le solde restant.

En matière d'impôt sur la fortune, la loi luxembourgeoise permet à chaque société luxembourgeoise précise que la réduction globale de l'impôt sur la fortune au niveau des différentes sociétés du groupe ne peut pas dépasser le montant de l'impôt sur le revenu des collectivités.

En matière de réduction de l'impôt sur la fortune, dans le régime d'intégration fiscale, la réserve spéciale peut être constituée au niveau de n'importe quelle entité du groupe. Dès lors il est possible de réduire l'impôt sur la fortune au niveau d'une société déficitaire faisant partie du groupe d'intégration dans la mesure où les réserves spéciales peuvent être constituées au niveau de la société tête de groupe pour toutes les filiales.

La constitution d'une réserve du quintuple de la réduction de l'impôt sur la fortune peut être constituée à travers les bilans des différentes sociétés de l'intégration.

Tout comme le régime anglais du *Group relief* sujet à contentieux devant la Cour européenne de justice, le régime luxembourgeois en ne prévoyant pas la prise en compte des pertes

éventuellement réalisées par les sociétés non domestiques, membres de l'Union européenne pourrait faire l'objet des mêmes critiques. Malgré tout et cela contrairement à d'autres régimes existants dans le cadre de l'Union européenne, le régime fiscal d'intégration luxembourgeois prévoit quelques aménagements attestant d'une certaine prise en considération de la situation des filiales établies au sein d'un autre Etat résident. Il en va ainsi notamment, de la possibilité pour une société luxembourgeoise d'enregistrer une correction de valeur sur les participations dans ses filiales dans l'hypothèse où ces dernières seraient en situation de pertes récurrentes. Ces pertes aboutissant à une dépréciation des dites participations, donnent ainsi naissance à un droit à déductibilité de ces corrections de valeurs, lesquelles seront toutefois l'objet d'une « reprise » dès lors qu'une telle déduction n'apparaît plus justifiée. Ce dispositif est par ailleurs complété par une règle de déductibilité des éventuelles pertes enregistrées dans le cadre de la cession ou dissolution de filiales membres d'un autre Etat résident, à concurrence du montant investi en capital, en d'autres termes à concurrence de leurs coûts d'acquisition.

Toujours est-il qu'il ne s'agit que d'aménagements partiels et qu'une évolution des règles de déductibilité des pertes subies par les filiales étrangères de société résidentes luxembourgeoises, dans le sens d'une plus grande généralisation demeure souhaitable.

MALTE

I. Fiscalité des entreprises : quelques règles générales

Malte est membre de l'Union européenne depuis le 1^{er} mai 2004. Depuis cette date, à l'instar de Chypre, ce pays a dû trouver un moyen d'attirer les investisseurs autrement que par le régime spécifique des sociétés offshores. Le régime fiscal de Malte se résume en deux volets, une imposition lourde sur les bénéficiaires des sociétés mais en contrepartie, une politique de distribution de dividendes exonérée de toute imposition.

Le taux d'impôt sur le revenu des sociétés est actuellement de 35% conformément à l'article 56.6 du Code des impôts Malte. Il s'agit d'un des taux les plus élevés au sein de l'Union européenne. Certains revenus de placement sont imposés à un taux réduit de 15%.

Les sociétés résidentes sont imposées sur leur revenu mondial. Les sociétés non-résidentes sont quant à elles imposées uniquement sur leur revenu de source Maltaise. Une société est considérée comme résidente si :

- elle est immatriculée à Malte ;
- son siège de direction effectif est situé à Malte.

L'année fiscale de Malte suit le calendrier annuel. Toutefois une dérogation peut être obtenue si la demande est faite auprès de l'administration fiscale. Les sociétés doivent déposer leur déclaration fiscale dans les neuf mois qui suivent la date de clôture de l'exercice concerné.

II. Mesures fiscales relatives aux groupes de sociétés

1- Entreprises liées

a) *Imposition des dividendes*

En principe les dividendes de source maltaise versés à une société résidente sont pris en compte pour le résultat imposable de la société bénéficiaire. La double imposition est totalement évitée en octroyant un crédit d'impôt imputable sur l'impôt de la société qui perçoit le dividende. Ce crédit d'impôt est égal à l'impôt payé par la société distributrice.

Les dividendes de source étrangère sont, en principe, soumis à l'impôt sur le revenu Malte. Il existe un régime d'exemption qui s'applique aux dividendes perçus par une société résidente. Il permet d'obtenir une exonération d'impôt sur les sociétés ainsi qu'une exonération de la retenue à la source éventuellement versée à l'étranger par l'octroi d'un crédit d'impôt direct et indirect qui sont imputables sur le bénéfice imposable de la société qui reçoit le dividende.

La société qui reçoit les dividendes doit remplir certaines conditions pour être éligible à ce régime. Conformément à l'article 2 du Code des impôts de Malte, elle doit, notamment :

- détenir une participation d'au moins 10% du capital de la société distributrice ;
- avoir le droit d'acquérir l'ensemble des titres qu'elle ne détient pas ;
- avoir le droit de refuser la cession, le rachat ou l'annulation des actions qu'elle ne détient pas ;
- avoir investi au moins 1 164 000 euros au sein de la société non-résidente et que la détention ait durée pendant une période ininterrompue d'au moins 183 jours.

Il existe un dispositif anti-abus à l'article 12.1.u du Code des impôts de Malte qui soumet le régime d'exonération à certaines autres conditions. La société qui distribue les dividendes :

- doit être domiciliée dans un pays de l'espace économique européenne ;
- doit être soumise à l'impôt dans pays de résidence à un taux d'au moins 15% ;
- ne doit tirer plus de 50% de son revenu d'intérêts passifs ou de redevances.

Dans le cas où aucune de ces trois conditions ne sont remplies, la société peut obtenir le bénéfice de ce régime si :

- elle est imposée dans son pays de résidence à un taux d'au moins 5% ;
- elle ne doit pas tirer plus de 50 % de ses revenus par des placements de portefeuille.

b) Imposition des plus-values sur titres

Les plus-values sur cession de titres de participation sont en principe imposables à l'impôt sur le revenu des sociétés. L'imposition des plus-values réalisées peut être différée si le gain est réinvesti dans un actif de la même nature. Les plus-values réalisées sur les titres cotés sont exonérées d'impôt.

2- Régime d'intégration fiscale

Malte ne dispose pas d'un véritable régime d'intégration fiscale pour les groupes de sociétés. Mais il existe un régime qui permet de transférer les déficits entre certaines sociétés apparentées. Par simplification de langage nous parlerons de groupe de sociétés pour désigner l'ensemble des sociétés apparentées qui sont éligibles au mécanisme de transfert de déficits. Le système applicable est appelé « group relief » et permet d'obtenir dans les faits une consolidation des résultats des sociétés du groupe grâce au transfert de déficits.

Les membres du groupe sont considérés de manière autonome par l'administration fiscale de Malte. Le groupe n'est pas reconnu comme contribuable de l'impôt.

a) Conditions d'application du régime de transfert de déficits

Pour pouvoir être considérée comme faisant partie du même groupe de société, il faut que :

- une société résidente contrôle une autre société à plus de 51% ;
- ou que les deux sociétés soient détenues par une société résidente tiers ;

La condition de détention est plus souple qu'à Chypre qui dispose d'un mécanisme assez similaire. Le taux de détention n'est que de 51% alors qu'il est de 75% à Chypre. Or, ces taux de détentions sont tous les deux faibles si on les compare avec celui de la France qui demande un taux de détention de 95% pour pouvoir bénéficier du régime d'intégration fiscale.

Pour l'application de ce mécanisme, la définition d'une société filiale est visée aux articles 16 à 22 du Code des impôts de Malte. Une société est considérée être une filiale détenue à 51% si la société mère :

- détient plus de 50% du capital ainsi que des droits de vote de manière directe ou indirecte de la filiale ;
- est la bénéficiaire d'au moins 50% des bénéfices distribués de la filiale ;
- est la bénéficiaire d'au moins 50% des biens de la filiale en cas de liquidation.

En principe, seules les sociétés résidentes peuvent bénéficier du transfert de déficits. Mais exceptionnellement, une société immatriculée à l'étranger mais qui établit son siège de direction effectif à Malte devient résidente à des fins fiscales, conformément à la législation de Malte et peut bénéficier de ce mécanisme. Cette société ne doit pas être résidente d'un autre pays.

Enfin, les deux sociétés doivent avoir des exercices comptables qui commencent et se terminent à la même date.

b) Traitement des déficits

Les dispositions relatives au transfert des déficits sont codifiées aux articles 16 à 22 du Code des impôts de Malte. Les déficits peuvent être transférés entre les sociétés du groupe dès lors que les conditions sont réunies. Les déficits sont pris en compte dans les résultats de la société qui en bénéficie pour réduire son bénéfice imposable. Le déficit transféré ne peut être supérieur au bénéfice de la société qui reçoit le déficit. En clair, une société qui était bénéficiaire ne peut être déficitaire à la suite d'un transfert de déficits.

Les pertes transférées doivent avoir été réalisées durant l'exercice où les deux sociétés en cause sont membres du groupe.

c) Autres transferts intragroupes

Le régime spécial de transfert de déficits permet d'aller encore plus loin. En effet, il permet de neutraliser fiscalement certaines opérations intragroupes.

Les dividendes intragroupes :

Les dividendes qui sont versées entre les sociétés membres d'un groupe sont exonérés de retenue à la source.

Les plus values :

Les plus values qui sont réalisées par des opérations intragroupes voient leurs impositions différées durant la période où les deux sociétés en cause sont membres du groupe fiscal. Cette règle est prévue à l'article 5.9 du Code des impôts Malte.

Les transferts d'actifs immobilisés :

Les actifs immobilisés autres les biens immobiliers et les actions peuvent être transférés entre les sociétés du groupe sans qu'aucun avantage ne soit accordé à l'une ou l'autre des sociétés membres du groupe.

d) Redevable de l'impôt

Bien que la société tête de groupe prépare des états financiers consolidés, c'est le principe de l'autonomie de chaque entité qui prime aux yeux de l'administration fiscale de Malte. Chaque société a l'obligation de déposer une déclaration fiscale individuelle. Les comptes consolidés ne doivent pas être obligatoirement déposés, ils sont facultatifs. Chaque société doit calculer et payer son propre impôt sur le revenu des sociétés. Il n'y a pas de responsabilité conjointe et solidaire entre les sociétés du groupe concernant le paiement de l'impôt.

PAYS-BAS

I. Fiscalité des entreprises : quelques règles générales

Les Pays-Bas ont eux aussi connu au début des années 2000 une vague de réformes fiscales, qui se sont plutôt centrées sur la fiscalité des personnes.

Le taux de l'impôt sur les sociétés aux Pays-Bas est fixé selon un barème progressif à tranche. La fraction des bénéfices inférieurs à 275 000 € est imposée au taux de 20%. Le taux de l'impôt frappant les bénéfices supérieurs à 275 000 € est fixé à 25.5%. Un taux réduit égal à 10% peut être appliqué aux produits de la propriété industrielle et intellectuelle.

Les sociétés peuvent constituer des réserves en franchise d'impôt que l'on peut assimiler à des provisions.

Il existe aussi des possibilités d'exonération des plus values constatées lors de la cession d'actifs, sous condition de emploi.

II. Mesures fiscales relatives aux groupes de sociétés

1- Entreprises liées

a) Imposition des dividendes

Comme la plupart des Etats membres, les Pays-Bas bénéficient d'un dispositif d'exonération des produits des participations.

Cette exonération s'applique aux produits perçus tant de sociétés néerlandaises que de sociétés étrangères. Toutes les distributions sont concernées qu'il s'agisse de dividendes ou de toutes autres formes de revenus, y compris les distributions accompagnant la cessation ou la liquidation.

Ce régime est applicable à condition que la participation détenue par la société néerlandaise soit au moins égale à 5% du capital de la filiale. Si la participation descend en dessous de 5% le régime d'exonération est maintenu pendant trois années supplémentaires.

b) Imposition des plus values sur titres

Les plus-values réalisées lors de la cession de titres de participation sont également exonérées, dans les mêmes conditions que les produits de filiales ci-dessus. En contrepartie, les moins values ne sont pas déductibles. En revanche les coûts liés à la détention des titres sont déductibles. Enfin, les pertes enregistrées lors de la liquidation d'une participation, peuvent, sous certaines conditions être reportées.

2- Régime d'intégration fiscale

Depuis le 1^{er} janvier 2003, les Pays-Bas proposent au profit des groupes de sociétés un régime fiscal de consolidation complète. Le but de ce régime n'est autre que de partir du concept de groupe économique, d'en conclure qu'économiquement le groupe constitue une entité et que cette entité doit être également considérée comme telle du point de vue fiscal.

a) Définition du groupe

Si une société tête de groupe détient une participation d'au moins 95 % dans une filiale, sur requête conjointe des deux sociétés concernées il est alors possible d'imposer ces sociétés au nom d'un seul redevable fiscal, la société mère.

Plusieurs filiales peuvent participer à cette « unité fiscale » ou groupe fiscal consolidé, de même que des sous-filiales, à la condition que les actions de ces dernières soient directement détenues par un ou plusieurs redevables faisant partie du groupe.

Il est par ailleurs en principe nécessaire que tous les membres dudit groupe soient résidents des Pays-Bas, en ce sens que la constitution d'une unité fiscale n'est pas possible en présence

d'une société mère néerlandaise d'une filiale non résidente, ou inversement. Seuls quelques cas particuliers peuvent échapper à cette règle (cf. infra).

S'agissant des conditions relatives à la constitution d'un groupe fiscal (ou « unité fiscale »), il est donc nécessaire que la société mère ou société tête de groupe détienne au moins 95% des actions libérées de la filiale. La société mère doit détenir tant la pleine propriété que le titre légal relatif à ces actions. Par ailleurs, les sociétés candidates à cette unité fiscale doivent avoir les mêmes exercices fiscaux et les mêmes règles doivent être appliquées s'agissant de la détermination de leur résultat.

En ce qui concerne les sociétés éligibles à cette unité fiscale, il s'agit principalement des sociétés anonymes (« *Naamloze Vennootschap* »), ainsi que des sociétés à responsabilité limitée (« *Besloten Vennootschap* »).

b) Assiette de l'impôt du groupe

S'agissant des effets relatifs à cette unité fiscale durant son existence, les profits et les pertes des membres du groupe peuvent ainsi faire l'objet d'une compensation, de même que les transactions intragroupes seront ignorées d'un point de vue fiscal. C'est à la société mère que les obligations déclaratives incombent en son nom et celui des filiales qui composent avec elle l'unité fiscale.

Les caractéristiques principales du régime néerlandais résident en définitive dans le fait que la société mère et ses filiales sont traitées du point de vue de l'impôt sur les sociétés néerlandais comme s'ils constituaient un redevable unique. Aussi les activités ainsi que les actifs et passifs des filiales sont considérés comme étant ceux de la société mère. Sous l'empire de cette unité fiscale les transactions intragroupe n'ont en principe aucune conséquence au niveau du résultat taxable de la société mère.

S'agissant plus particulièrement des aspects internationaux, il convient de noter que si certaines conditions sont remplies, les sociétés constituées sous l'empire de législations étrangères peuvent également être en mesure de participer à cette unité fiscale, tant en qualité de société mère que de société filiale. Cependant, le régime actuel ne permet pas, en cas de présence d'une société étrangère, d'opérer des transactions intragroupes exemptées ni

d'opérer de compensation transfrontalière des pertes. Les distributions de dividendes intragroupe sont quant à elles exonérées.

Certaines autres limitations sont applicables. Ainsi, les pertes réalisées par une société avant que cette dernière ne rejoigne le groupe fiscal, ne peuvent faire l'objet d'une compensation qu'avec les profits réalisés par cette dernière.

Dans le cadre du régime de groupe néerlandais, l'impôt est prélevé comme si l'unité fiscale créée ne constituait qu'un seul redevable.

La compensation des pertes dans la cadre du régime de groupe néerlandais, est réalisée de façon automatique en application des règles de consolidation sans qu'il soit nécessaire d'opérer un transfert à proprement parler, des pertes subies par une société au profit d'une autre société du groupe.

En principe, le régime de consolidation prend fin lorsque les conditions mentionnées ci-dessus ne sont plus satisfaites ou encore lorsque les redevables non résidents transfèrent leur siège de direction effective aux Pays-Bas, ou lorsque les redevables résidents transfèrent leur siège de direction effective à l'étranger tout en conservant un établissement stable aux Pays-Bas. Le régime peut en outre prendre fin sur demande conjointe des sociétés parties à la consolidation, sous réserve du respect de certaines conditions.

Pendant l'application des règles relatives au régime de consolidation, la filiale est traitée comme si cette dernière était absorbée par la société mère pour les besoins de l'impôt sur les sociétés. Cela signifie en pratique que les activités et les actifs des filiales vont faire partie des activités et des actifs de la société mère. Afin de calculer le profit taxable du groupe consolidé, un seul bilan devra être établi, incluant tous les actifs des sociétés optant pour le régime ainsi qu'un seul compte de résultat.

L'impôt sera prélevé au niveau de la société mère. Toutes les sociétés demeurent toutefois des sujets fiscaux.

La société mère prépare la déclaration fiscale pour le groupe entier et sera responsable du paiement de l'impôt. Cependant, en application de la législation néerlandaise, chaque entité partie au régime de consolidation de groupe, demeure responsable respectivement de l'impôt sur les sociétés prélevé au niveau de la société durant l'application du régime de

consolidation. Sur une base essentiellement interne au groupe, il est possible pour les sociétés de procéder à une compensation par les filiales de l'impôt payé par la société tête de groupe sur la base d'un prorata. La compensation relative à l'utilisation des pertes ou encore des crédits d'impôt peut faire l'objet d'arrangements en interne sans que cela n'ait de conséquences du point de vue fiscal.

En conclusion, si une société a procédé à la constitution d'une entité taxable aux Pays-Bas, elle pourra soit opter pour le régime de consolidation avec une autre société également résidente des Pays-Bas, ou une société étrangère disposant d'un établissement stable aux Pays-Bas si les conditions mentionnées sont remplies. Une société non résidente pourra également opter pour le régime de groupe néerlandais avec d'autres sociétés quant à elles résidentes des Pays-Bas à la condition que la première soit résidente d'un Etat membre de l'Union européenne ou d'un pays conventionnellement lié aux Pays-Bas, laquelle convention contient une clause de non discrimination. En outre la société devra avoir un établissement stable aux Pays-Bas auquel les participations seront attribuées. Les avantages du régime de consolidation consistent dans la compensation des profits et des pertes, des restructurations intragroupes sans conséquence fiscale défavorable ainsi que des distributions de dividendes fiscalement neutres.

c) Aspects internationaux

Comme cela a été indiqué ci-dessus, en principe, seules des sociétés néerlandaises peuvent avoir la qualité de société tête de groupe dans le cadre d'une unité fiscale constituée aux Pays-Bas. Cependant en pratique il est permis dans certaines hypothèses de constituer une unité fiscale avec une société constituée sous l'empire d'une loi étrangère sous réserve du respect de certaines conditions.

Ainsi une société étrangère peut faire partie d'un groupe fiscal néerlandais en qualité de société tête de groupe lorsque la société :

- est établie (i) sous l'empire de la loi, des Antilles néerlandaises, d'Aruba, d'un Etat membre de l'Union européenne, d'un Etat ayant conclu une convention de lutte contre les doubles impositions avec les Pays-Bas et que cette convention contient une clause de non discrimination sur la nationalité des sociétés ;

- est comparable, relativement à sa nature ou sa forme juridique, à l'une des sociétés néerlandaises mentionnées précédemment et éligibles au régime de groupe néerlandais³⁷.

Cependant une limite importante est posée. En effet, la société constituée sous l'empire d'une loi étrangère doit nécessairement avoir son lieu de résidence effective aux Pays-Bas.

Aussi il n'est pas possible pour les sociétés constituées sous l'empire d'une législation étrangère et de surcroît non résidentes des Pays-Bas, d'être parties à une unité fiscale. Tant les sociétés constituées sous l'empire d'une législation étrangère que celles constituées sous l'empire de la législation néerlandaise doivent effectivement avoir leur lieu de résidence aux Pays-Bas excepté l'hypothèse dans laquelle il est possible de former une unité fiscale via un établissement stable situé aux Pays-Bas. Il s'agit là effectivement de l'exception au principe qui vient d'être énoncé.

Ainsi, une société qui exerce son activité via un établissement stable situé aux Pays-Bas peut participer au régime d'unité fiscale, relativement au revenu qui peut être attribué à cet établissement stable et sous réserve de certaines conditions. Ainsi, le revenu attribuable à cet établissement stable doit être soumis à l'impôt néerlandais sans que soient applicables les dispositions d'une convention de lutte contre la double imposition ; par ailleurs, la société doit avoir son siège de direction effective situé soit, aux Antilles néerlandaises, Aruba, ou au sein d'un Etat membre de l'Union européenne, ou dans un Etat ayant conclu une convention de lutte contre la double imposition avec les Pays-Bas, laquelle convention doit contenir une clause de non discrimination relativement aux établissements stables ; la société en question doit être constituée sous la forme d'une NV, d'une BV, ou avoir des caractéristiques similaires à l'une de ses formes sociétaires précitées ; Si la société en question a la qualité de société mère, la participation dans la filiale doit constituer un actif de l'établissement stable néerlandais.

Si la société en question a la qualité de société mère, la participation dans l'entité contrôlée doit constituer un actif de l'établissement stable aux Pays-Bas.

³⁷ S'agissant des sociétés étrangères qui prétendent au statut de société filiale dans le cadre du régime d'unité fiscale, sont les mêmes que celles applicables aux sociétés étrangères candidates au statut de société mère.

Ainsi, une société située à l'étranger, constituée soit sous l'empire de la loi néerlandaise, soit sous l'empire d'une loi étrangère, peut faire partie d'une unité fiscale soit en tant que filiale soit en tant que société tête de groupe, via son établissement stable aux Pays Bas.

En définitive, et dans le cadre de l'affaire Marks & Spencer, si une comparaison devait être établie entre le régime de groupe néerlandais et le régime britannique, l'on s'aperçoit que les deux régimes ont des règles identiques pour le traitement des sociétés résidentes et sociétés non résidentes. Aussi, les sociétés néerlandaises résidentes sont soumises à l'impôt en raison de leur revenu mondial, tandis que les sociétés non résidentes sont soumises à l'impôt uniquement en raison de certains revenus réalisés aux Pays-Bas³⁸.

A la différence du régime anglais, le régime de groupe néerlandais permet en revanche une véritable consolidation fiscale et ne se cantonne pas à la possibilité de transférer les pertes commerciales réalisées par une société du groupe auprès d'une autre société du groupe.

Comme on l'a vu, sous l'empire du régime de groupe néerlandais, l'établissement stable d'une société non résidente peut faire partie d'un groupe fiscal néerlandais et peut en outre avoir la qualité de société tête de groupe. A l'inverse, un groupe composé de deux filiales et d'une société mère étrangère sans établissement stable aux Pays-Bas, n'est pas envisageable.

³⁸ En outre, sur la base des conventions fiscales de lutte contre la double imposition, les sociétés non résidentes sont uniquement taxées sur certains revenus de source néerlandaise. Ainsi, en vertu du principe de territorialité de l'impôt, les sociétés non résidentes ne peuvent être imposées en raison de leurs revenus non réalisés aux Pays-Bas.

POLOGNE

I. Fiscalité des entreprises : quelques règles générales

La Pologne est membre de l'Union européenne depuis le 1^{er} mai 2004. La législation fiscale polonaise a connu de grands bouleversements dans le but d'être harmonisée avec le droit fiscal de l'Union européenne. Le taux de l'impôt sur les sociétés est de 19% depuis cette date au lieu de 27% antérieurement, ce qui en fait un pays attractif fiscalement.

Les sociétés résidentes polonaises de capitaux sont imposées sur l'ensemble de leur revenu mondial. Les sociétés non résidentes sont imposées sur l'ensemble des revenus de source polonaise. Une société est considérée comme résidente si elle est située en Pologne, si elle y a soit son siège social soit son siège de direction. Les sociétés de capitaux sont de deux types en Pologne, il y a la « spólka akcyjna » qui se rapproche de la Société anonyme française et la « spólka z ograniczona odpowiedzialnoscia » qui est assimilable à la société à responsabilité limitée française.

Les sociétés de personnes ne sont pas assujetties à l'impôt sur les sociétés en Pologne. En conséquence, les bénéfices qu'elles dégagent sont imposés directement entre les mains de leurs associés.

L'année fiscale polonaise suit généralement le calendrier annuel. Les sociétés doivent déposer leur déclaration d'impôt sur les sociétés dans un délai de trois mois après la date de clôture de l'exercice. L'impôt doit être payé via le versement d'acomptes mensuels calculé sur le bénéfice dégagé par la société durant l'exercice en cours. Il existe néanmoins un régime simplifié de versement de l'impôt. Les entreprises qui optent pour ce régime doivent alors verser des acomptes mensuels qui sont égaux à un douzième du montant de l'impôt dû au titre de l'exercice précédent. La différence entre les acomptes versés et l'impôt réellement dû à la

fin de l'exercice devra être versé de manière spontanée lors du dépôt de la déclaration d'impôt.

II. Mesures fiscales relatives aux groupes de sociétés

1- Entreprises liées

a) Imposition des dividendes

Les dividendes qui sont versés par une société polonaise à une société qui détient une participation substantielle dans son capital sont imposés mais un crédit d'impôt est alors octroyé à la société qui perçoit le dividende.

(1) Les dividendes de source polonaise

Les dividendes versés par une société polonaise à une société résidente polonaise sont soumis à une retenue à la source de 19% prélevée sur le montant brut. Cette retenue à la source ouvre droit à un crédit d'impôt imputable sur l'impôt sur les sociétés payées par la société qui reçoit les dividendes. Si le crédit d'impôt ne peut être imputé lors de l'exercice de distribution, il est reportable sans limite sur les exercices suivants.

(2) Les dividendes de source communautaires

Il existe un régime de faveur mère-fille en Pologne qui résulte de la transposition la directive 90/435/C.E.E « mère-filiale » du 23 juillet 1990. Ce régime exonère complètement de retenue à la source les dividendes que reçoit une société-mère polonaise lorsque le dividende a été versé par une société fille qui se trouve dans un autre Etat membre de l'Union européenne ou dans l'espace économique européen. Pour bénéficier de ce régime la société mère doit notamment :

- être résidente de Pologne ou de l'UE ou de l'EEE ;

- être soumise à l'impôt sur le revenu des sociétés en Pologne ou dans un pays membre de l'UE ou de l'EEE sur leur revenu mondial ;
- détenir au moins 10% du capital de la société filiale (le plancher était de 15% avant 2009 et de 20% avant 2007) ;
- détenir cette participation pendant une période continue d'au moins deux ans.

b) Imposition des plus-values sur titres

Les plus-values réalisées lors des cessions de titres de participations, à long ou à court terme, sont comprises dans le calcul de la base imposable des sociétés soumises à l'impôt sur le revenu des sociétés. A ce titre elles sont imposées au taux de 19%. Il n'existe aucun régime d'exonération particulier.

2- Régime d'intégration fiscale

La Pologne reconnaît les groupes de société au niveau fiscal. Le régime d'intégration fiscale instauré en Pologne se caractérise par son seuil de détention élevé, assimilable de ce point de vue à celui de la France, des Pays-Bas ou encore du Luxembourg.

a) Définition du groupe

L'intégration fiscale est autorisée mais à des conditions relativement strictes :

- seules les sociétés polonaises disposant d'un capital minimum d'un million de PLN peuvent constituer un groupe de société et ce pour un minimum de trois exercices ;
- Seules les sociétés de capitaux peuvent former un groupe fiscalement intégré, soit la « spolka akcyjna » et la « spolka z ograniczona odpowiedzialnoscia »;
- la société tête de groupe doit détenir au moins 95% des actions des sociétés intégrées ;
- le revenu total du groupe après déduction des charges doit être au moins égal à 3% du revenu brut total de l'ensemble des sociétés qui forment le groupe ;
- les sociétés intégrées ne doivent pas posséder de parts dans d'autres sociétés du groupes ;

- les sociétés intégrées ainsi que la société tête de groupe ne doivent pas être exemptées d'impôt et ne doivent pas avoir de dettes fiscales ;
- la déclaration d'établissement du groupe fiscal doit être déposée auprès des autorités fiscales au moins 3 mois avant la clôture du premier exercice d'imposition du groupe ;
- aucune société ne peut rejoindre le groupe fiscal après sa formation.

b) Assiette de l'impôt du groupe

Le régime de groupe permet de consolider les bénéfices et les pertes de l'ensemble du groupe. Il permet aussi de neutraliser certaines opérations intragroupes mais pas l'ensemble. L'impôt est calculé sur le résultat final de l'ensemble des sociétés membres du groupe avec quelques neutralisations.

(3) Le traitement des dividendes intragroupe

Les retenues à la source sur les distributions de dividendes à l'intérieur du groupe sont exonérées.

(4) Le traitement des plus-values intragroupe

Les plus-values réalisées lors d'opération intragroupe ne sont pas neutralisées. Elles sont considérées comme des plus-values réalisées à l'extérieur du groupe et sont donc prises en compte pour calculer le résultat du groupe.

Les pertes subies par une société avant qu'elle soit intégrée au groupe ne peuvent être déduites du bénéfice réalisées par le groupe. Les pertes que subit éventuellement le groupe ne pourront être reportées pour compenser les bénéfices qu'une société réalise après avoir quitté le groupe.

c) Redevable de l'impôt

La société tête de groupe est responsable du paiement de l'impôt auprès des autorités fiscales polonaises. L'ensemble des sociétés du groupe sont conjointement et solidairement responsables du passif du groupe.

d) Dissolution du groupe

Le régime d'intégration fiscale polonais ne s'applique que dans le cas où le résultat du groupe est bénéficiaire. Dans le cas contraire, le groupe est automatiquement dissout.

PORTUGAL

I. Fiscalité des entreprises : quelques règles générales

L'impôt sur les sociétés au Portugal, soit « imposto o rendimento das perssoas colectivas » est un impôt unique qui s'applique aux sociétés résidentes sur leur revenu mondial. Les communes peuvent prélever une surtaxe « derrama » sur le revenu imposable des entreprises localisées sur leur territoire. Le système fiscal du Portugal a connu de grands changements au début des années 2000. Depuis 2002, le système ancien d'imputation partielle utilisé pour atténuer la double imposition a été remplacé par un système d'exemption partielle, ce qui a eu pour conséquence d'améliorer le régime mère-fille.

Les sociétés résidentes sont celles qui ont leur siège social ou leur lieu de direction effective localisé au Portugal. Les sociétés qui ne sont pas considérées comme résidentes mais qui possèdent un établissement stable au Portugal sont responsables du paiement de l'impôt sur le revenu des sociétés par leur établissement. Une société non-résidente et qui ne possède pas d'établissement stable au Portugal sera imposée sur les revenus qu'elle réalise au Portugal soit sur les revenus immobiliers, les gains en capital, les dividendes, les services, les intérêts et redevances.

Conformément à l'article 8 du Code des impôts portugais, le taux d'imposition de l'impôt sur le revenu des sociétés est de 12,5% jusqu'à 12 500 euros et de 25% au-delà de cette somme. Il convient d'ajouter à ce taux une surtaxe municipale de 1,5% qui est prélevée par la majorité des municipalités portugaises. Les taux consolidés ressortent donc à 14% et 26,5%. Pour les entreprises imposées selon le régime simplifié, un taux réduit de 20% s'applique. Il existe un plancher selon lequel l'impôt qui est dû ne peut être inférieur à 60 % de l'impôt que la société devrait payer en l'absence de certaines incitations fiscales et déductions. En pratique, une société ne pourra pas payer un impôt inférieur à 15% de son bénéfice imposable.

Il existe deux types de sociétés au Portugal. La première est la « Sociedad anonima » qui est proche de la société anonyme française. La seconde est la « Sociedad par Quotas » qui est proche de la société à responsabilité limitée française.

L'année fiscale portugaise suit le calendrier annuel mais dans certains cas, notamment pour les succursales de sociétés qui ne sont pas résidentes, un exercice différent peut être choisi. L'impôt doit être versé par les entreprises pour l'année en cours. Conformément à l'article 97.2 du Code des impôts portugais, elles doivent verser un montant de 70% (ou 90% pour les sociétés qui ont un chiffre d'affaires supérieur à 498 797,90 euros) de l'impôt de l'année précédente. Le paiement s'effectue en trois tranches de 25% (ou 28,33%). Les échéances ont lieu en juillet, septembre et décembre de l'année en cours.

II. Mesures fiscales relatives aux groupes de sociétés

1- Entreprises liées

a) Imposition des dividendes

Le Portugal applique depuis 2003 un régime d'exonération de la retenue à la source des dividendes qui sont versés à une société mère. Il s'agit donc d'une exemption pleine et entière qui a remplacé l'ancien système d'imputation partielle. Les dividendes versés par une société Portugaise ou par une société membre de l'Union européenne sont libres de toute retenue à la source si les conditions d'application du régime mère-fille sont remplies. Les conditions pour obtenir l'application de ce régime sont identiques pour les dividendes de source portugaise ou d'un pays de l'Union européenne. Pour bénéficier de l'application de ce régime, la société mère portugaise doit :

- soit détenir une participation d'au moins 10% du capital de la société qui lui verse le dividende. (Si la société distributrice se situe dans un pays membre de l'Union européenne, le critère du capital peut être remplacé par celui du droit de vote) ;
- soit détenir une participation d'une valeur au moins égale à 20 millions d'euros et ce quel que soit le pourcentage de participation ;

- soit détenir cette participation pendant une durée minimale de un an de manière ininterrompue.

Lorsque le régime mère-fille ne s'applique pas, il faut distinguer deux cas de figure :

- si les dividendes sont de source portugaise, ils ne sont pas soumis à une retenue à la source (depuis 2007). La société bénéficiaire ne prendra en compte que 50% du dividende perçu pour le calcul du résultat imposable à l'impôt sur le revenu des sociétés portugais ;
- Si les dividendes de sources communautaires, ils seront compris dans le calcul du revenu imposable à hauteur de 50%.

b) Imposition des plus-values sur titres

Les plus-values qui résultent de la cession de titres de participation sont assimilées à des bénéfices d'exploitation et sont donc compris dans le calcul de la base imposable à l'impôt sur le revenu des sociétés.

Il existe un régime d'exonération qui favorise l'investissement des gains en capital qui s'applique aux plus-values de cession d'actions. Ce régime est applicable depuis le 1^{er} janvier 2002. Les plus-values réalisées sur la cession de participations substantielles peuvent être exonérées d'impôt à hauteur de 50%. Grâce à ce régime, seule la moitié de la plus-value sera soumise à l'impôt sur les sociétés. Pour bénéficier de cette exonération, plusieurs conditions doivent être réunies :

- la plus-value doit porter sur une participation d'au moins 10% (2% dans le cas d'une société cotée) ou sur un montant d'au moins 20 millions d'euros ;
- les titres doivent avoir été détenus pendant au moins un an ;
- le montant total de la cession des titres, et pas seulement la plus-value, doit avoir été réinvesti, dans une période de 2 ans à compter de l'année précédant la cession, dans des titres de participation, des obligations émises par le trésors ou dans l'acquisition d'immobilisation corporelles ;
- la société dont les titres sont cédés ne doit pas être « liée » à la société cédante.

Si ces conditions sont réunies, une exonération de 50% s'applique sur la somme qui a été réinvestie dans les deux années qui suivent la cession. Si une seule partie du montant de la

cession a été réinvesti, alors cette exonération peut s'appliquer sur la part de la plus-value correspondant à cette somme. Attention, la société dont les titres sont cédés ne doit pas être liée à la société qui cède les titres et qui prétend à cette exonération.

2- Régime d'intégration fiscale

La reconnaissance du groupe d'un point de vue économique ainsi que fiscal par le Portugal remonte à la fin des années 80. Un premier régime de consolidation fiscale a été adopté pour aider les groupes portugais à être compétitifs dans un environnement de privatisation des entreprises publiques ainsi qu'à l'ouverture de certains secteurs fondamentaux aux entreprises privées. Ce régime considère l'ensemble des sociétés du groupe comme une seule unité fiscale dans le but de fixation de la base imposable à l'impôt sur le revenu des sociétés au Portugal. Le nombre de groupe fiscaux au Portugal a augmenté de manière rapide, passant de 171 groupes dans les années 90 à plus de 1200 dans les années 2000.

L'ancien régime de consolidation qui était concentré sur le paiement des impôts s'est révélé être lourd. Le législateur a alors décidé d'aller jusqu'au bout du raisonnement en remplaçant l'ancien système par un nouveau régime d'intégration fiscale pur et simple. C'est une loi 30-G/2000 du 20 décembre 2000 qui instaura ce nouveau régime d'intégration fiscale portugais. Le but de cette réforme était de réduire la complexité du régime de groupe ainsi que de mieux définir les conditions d'éligibilités pour réduire les incertitudes. Le nouveau régime est entré en vigueur pour les groupes de sociétés à partir du 1^{er} janvier 2001. Ce régime spécial est réglementé par le Code des impôts portugais et complété par une circulaire de la direction générale des impôts n°4/01 du 14 février 2001.

a) Définition du groupe

Les conditions d'éligibilité au régime d'intégration fiscale ont été précisées par la loi du 20 décembre 2000. Il y a plusieurs conditions tant au niveau de la société tête de groupe que des sociétés intégrées.

Pour bénéficier du régime d'intégration fiscale portugais, toutes les entités du groupe doivent :

- être des sociétés de capitaux. Ainsi sont éligibles notamment les sociétés anonymes, les sociétés à responsabilité limitée ;
- être considérées comme résidentes du Portugal. Les sociétés non résidentes sont exclues du bénéfice de ce régime et ne peuvent donc pas être intégrées à un groupe fiscal portugais ;
- être imposées à l'impôt sur le revenu des sociétés au taux le plus élevé, soit 25%.
- payer effectivement l'impôt ce qui exclut les sociétés qui sont exonérées ou qui profitent de réductions d'impôts.

Les sociétés qui n'ont pas été en activité pendant plus d'une année, qui ont été dissoutes ou qui sont sous le coup d'une procédure collective ne sont pas éligibles au bénéfice du régime d'intégration fiscale.

Pour devenir la société tête de groupe, une société doit remplir les conditions suivantes :

- la société tête de groupe ne doit pas être contrôlée par une société résidente portugaise ;
- elle doit détenir une participation de manière directe ou indirecte dans les filiales intégrées au moins égale à 90%. Ce pourcentage doit lui conférer un droit de vote de plus de 50% ;
- cette participation doit avoir été conservée pendant plus d'un an avant l'intégration de la filiale au groupe sauf s'il s'agit d'une société nouvellement créée ;

Comme c'est le cas en France, le critère de détention pour intégrer une filiale est élevée puisqu'il faut une participation d'au moins 90%. Les intérêts minoritaires ne sont pas représentés car le groupe est considéré économiquement et dans le but du paiement de l'impôt comme une entité unique.

Le régime est optionnel, la société tête de groupe ainsi que l'ensemble des entités intégrées doivent informer l'administration fiscale par voie électronique de son choix d'opter pour le

régime d'intégration fiscale avant la fin du troisième mois du premier exercice d'intégration. L'option est valable pour 5 ans mais peut être renouvelée sans limite de durée.

b) Assiette de l'impôt du groupe

La base imposable qui sera soumise à l'impôt sur le revenu des sociétés par le groupe au Portugal est égale à la somme algébrique des résultats bénéficiaires ou déficitaires de l'ensemble des entités pour un exercice durant lequel elles sont intégrées. L'assiette se calcule en trois étapes. Il convient dans un premier temps que chaque entité intégrée fiscalement calcule son résultat au titre de l'exercice correspondant. Une fois ces résultats obtenus, ils seront additionnés pour calculer le résultat total de l'ensemble du groupe. Enfin, seuls les dividendes versés entre les sociétés qui sont membres du groupe seront neutralisés, aucune autre transaction intragroupe ne fera l'objet d'un traitement particulier.

(1) Le traitement des dividendes intragroupe

Les dividendes qui sont versés dans le cadre du régime d'intégration fiscale portugais ne sont pas pris en compte pour le calcul de l'assiette de l'impôt du groupe fiscal. La distribution de dividendes au sein d'un groupe fiscale n'est donc pas soumise à une retenue à la source pour deux raisons. La première est la neutralisation du dividende par le régime spécial d'imposition du groupe. Ensuite, la société tête de groupe, qui est également une société-mère au titre du régime mère-fille bénéficie d'une exemption totale de retenue à la source sur les dividendes qui lui sont versées par une société fille résidente.

(2) Le traitement des gains en capital intragroupe

Conformément à l'article 64 du Code des impôts portugais, le régime d'intégration fiscale n'a aucun effet sur l'imposition des gains en capital qui trouvent leur source dans des opérations intragroupe. Ces sommes ne sont donc pas neutralisées pour le calcul de l'impôt du groupe.

c) Traitement du déficit

Les règles du régime d'intégration fiscale permettent de compenser les déficits d'une société membre du groupe avec les bénéfices d'une autre société du même groupe pour un exercice donné. Dans le but de lutter contre le blanchiment des déficits, le législateur portugais a introduit des mesures anti-abus qui se retrouvent notamment à l'article 65 du Code des impôts portugais :

- les pertes d'une entité membre du groupe réalisées pendant la période d'intégration ne pourront plus être imputées sur ses exercices bénéficiaires futurs après avoir quitté le groupe ;
- les pertes d'une société pour réalisées pendant la période précédant son intégration au groupe ne peuvent être imputées que sur ses résultats bénéficiaire lorsqu'elle fait partie du groupe fiscal.

d) Redevable de l'impôt

Le groupe de sociétés n'est pas considéré comme un redevable autonome de l'impôt dû par le groupe. La société tête de groupe ainsi que chaque entité intégrée sont toujours considérées comme les redevables de l'impôt. A ce titre, elles doivent toutes tenir et conserver les comptes de chaque exercice et calculer le résultat comptable et fiscal en accord avec les règles du Code des impôts sur les sociétés portugais.

La société tête de groupe calcule son propre résultat puis celui du groupe. Elle est responsable du paiement du montant de l'impôt auprès du Trésors portugais mais l'ensemble des entités du groupe sont conjointement et solidairement responsable de son exécution, à l'exception des pénalités. Elle doit fournir les états financiers du groupe mais aussi de chaque société membre de ce dernier.

e) Dissolution du groupe

Le groupe peut être soit dissous soit déqualifié aux yeux de l'administration fiscale. Si le groupe cesse, il est considéré ayant cessé dès le premier jour de l'exercice durant lequel la cause de dissolution est intervenue. Un groupe peut être dissous pour trois raisons :

- après un contrôle de l'administration fiscale d'une filiale, le fisc décide d'appliquer les méthodes indirectes de calcul de l'assiette imposable de cette société ;
- si l'une des conditions d'application du régime n'est pas remplie ;
- si une société n'est plus éligible au régime spécifique de groupe de société.

REPUBLIQUE TCHEQUE

I. Fiscalité des entreprises : quelques règles générales

La République tchèque occupe une place stratégique grâce à accès facilité aux marchés de l'Europe de l'Est ainsi que de l'Ouest. Au début des années 2000, la République tchèque était un des pays de l'Europe centrale qui présentait un taux élevé d'impôt sur les sociétés, soit 31% avant 2004. Dans le but de réduire son déficit et de favoriser la compétitivité de son économie en la rendant plus attractif fiscalement, la République tchèque a réalisé de nombreuses réformes. Une de ces réformes a prévu de diminuer le taux de l'impôt sur le revenu des sociétés sur plusieurs années.

Le taux de l'impôt sur le revenu des sociétés en République tchèque a connu et connaît toujours une diminution lente mais régulière. Il a ainsi été réduit à 28% en 2004, puis 26% en 2005, 24% en 2006. En 2009 il était de 20% et à partir du 1^{er} janvier 2010 il est de 19%. Il existe un taux spécial pour les bénéfices réalisés par les fonds d'investissement, les fonds mutualisés ainsi que les fonds de pension. Leurs bénéfices sont imposés au taux de 5%.

L'impôt sur le revenu des sociétés est dû par les sociétés résidentes Tchèques sur leur revenu mondial. Pour être considérée comme résidente une société doit :

- être constituée conformément au droit tchèque ;
- localiser son siège de direction en République tchèque.

Les sociétés concernées par cet impôt sont les sociétés de capitaux et les sociétés de personnes mais uniquement sur certains revenus dont notamment les dividendes. Les principales sociétés de capitaux Tchèques sont, la « akciová společnost » qui s'apparente à la société anonyme française et la « společnost s ručením omezeným » qui se rapproche de la société à responsabilité limitée.

L'année fiscale tchèque suit le calendrier civil. Les déclarations annuelles doivent être déposées par les sociétés soumises à l'impôt sur le revenu des sociétés avant le 31 mars de l'année qui suit l'exercice concerné par l'impôt. Ce délai peut toutefois être reporté au 30 juin sur demande écrite à l'administration fiscale.

Le paiement de l'impôt varie selon son montant :

- l'impôt est dû en un paiement unique si l'impôt de l'année précédente était inférieur à 30 000 CZK (soit environ 1174 euros);
- l'impôt doit être payé en six acomptes mensuels si l'impôt de l'année précédente se situait entre 30 000 et 150 000 CZK (soit entre 1174 et 5870) ;
- l'impôt est dû par versement trimestriel anticipé si l'impôt de l'année précédente était supérieur à 150 000 CZK.

II. Mesures fiscales relatives aux groupes de sociétés

1- Entreprises liées

a) Imposition des dividendes

En principe, les dividendes distribués par une société résidente à une personne morale sont soumis à un impôt libératoire de 15%. Le taux s'applique aux dividendes versés à des sociétés non résidentes mais dans ce cas, la retenue à la source pourra être réduite conformément à l'application d'une convention fiscale.

Les dividendes versés à une société non résidente peuvent être exonérés d'impôt conformément au droit interne après la transposition de la directive 90/435/C.E.E « mère-filiale » du 23 juillet 1990 si plusieurs conditions sont réunies :

- la société mère doit être située dans un des pays membre de l'Union européenne, de la Suisse de la Norvège ou de l'Islande ;

- elle doit détenir au moins 10% de participation dans la filiale qui lui verse un dividende ;
- cette participation doit avoir été maintenue pendant plus d'un an de manière ininterrompue (cette condition peut être remplie si la société mère détient 10% de participation pendant un an à partir de la distribution).

La transposition de la directive 90/435/C.E.E « mère-filiale » du 23 juillet 1990 permet d'exonérer d'impôt les dividendes de source communautaire. Conformément à ce régime, les dividendes de source communautaire perçus par une société mère Tchèque peuvent être exonérés d'impôt si plusieurs conditions sont réunies.

Conditions qui sont afférentes à la société mère :

- la société mère doit être soit une société anonyme, une société à responsabilité limitée ou une « coopérative » conformément au droit Tchèque ;
- elle doit détenir au moins 10% de participation dans la filiale qui lui verse un dividende ;
- cette participation doit avoir été maintenue pendant plus d'un an de manière ininterrompue (cette condition peut être remplie si la société mère détient 10% de participation pendant un an à partir de la distribution).

Les conditions relatives à la société qui distribue le dividende :

- elle doit être constituée soit en une société anonyme, ou en une société à responsabilité limitée ou en une « coopérative » conformément au droit tchèque ;
- elle doit être assujettie à l'impôt sur le revenu des sociétés en République tchèque.

b) Imposition des plus-values sur titres

Les plus-values résultant de la cession de titres de participation sont en principe comprises dans le calcul de l'assiette pour le calcul de l'impôt sur le revenu des sociétés en République Tchèque. Il existe néanmoins un régime d'exonération applicable depuis 2008. La République Tchèque exonère sous certaines conditions les gains en capital qui proviennent de la vente d'une participation dans une filiale par une société-mère résidente.

Plusieurs conditions doivent être réunies pour bénéficier de cette exemption :

Les conditions relatives à la société qui réalise une plus-value :

- la société mère doit être une société soit une société anonyme, une société à responsabilité limitée ou une « coopérative » conformément au droit tchèque ;
- elle doit détenir au moins 10% de participation dans la filiale dont les titres sont vendus ;
- cette participation doit avoir été maintenue pendant plus de 24 mois de manière ininterrompue.

Les conditions relatives à la société dont les titres sont cédées :

- la filiale doit être domiciliée dans l'Union européenne ;
- elle doit être une société soit une société anonyme, une société anonyme à responsabilité limitée ou en commandite.

2- Régime d'intégration fiscale

Il n'existe pas de régime d'intégration fiscale en République tchèque.

ROUMANIE

I. Fiscalité des entreprises : quelques règles générales

La Roumanie est membre de l'Union européenne depuis le 1^{er} janvier 2007. Ce pays se caractérise par une pression fiscale faible, ce qui le rend attractif d'un point de vue fiscal. La Roumanie impose les revenus des sociétés résidentes, ainsi que les filiales de sociétés étrangères implantées en Roumanie.

Une société est considérée comme résidente fiscalement si :

- elle est constituée en Roumanie ;
- son siège social effectif se situe en Roumanie, bien qu'elle soit constituée dans un autre état membre européen.

Le taux de l'impôt sur le revenu des sociétés roumain est un des plus bas d'Europe avec 16% depuis le 1^{er} janvier 2005. Initialement de 38% puis de 25%, cette réduction est intervenue progressivement. En revanche, il existe depuis le 1^{er} mai 2009 une taxe annuelle minimale. Le montant de cette taxe dépend des revenus de l'exercice précédent des sociétés résidentes. A titre d'exemple, pour un revenu allant de 0 à 52 000 RON (soit 12 620 euros), la taxe annuelle minimum est de 2200 RON (soit 533 euros).

L'année fiscale roumaine suit le calendrier civil. Les sociétés roumaines doivent déposer leur déclaration fiscale annuelle avant le 25 avril de l'année. La déclaration d'impôt doit être déposée et l'impôt doit être payé à la même date. Des registres comptables doivent être tenus en langue roumaine et doivent être conservés pendant 10 ans.

II. Mesures fiscales relatives aux groupes de sociétés

1- Entreprises liées

a) Imposition des dividendes

Le Code des impôts roumain a transposé la directive 90/435/C.E.E « mère-filiale » du 23 juillet 1990. Les dividendes qui sont versées par une société résidente roumaine ou qui a son siège social en Roumanie, bien que constitué en vertu de la législation d'un autre Etat membre de l'Union européenne, à sa société mère non résidente sont exonérés de retenue à la source si certaines conditions sont réunies. Pour bénéficier de ce régime, la société bénéficiaire doit :

- revêtir une forme prévue à l'annexe de la directive 90/435/C.E.E « mère-filiale » du 23 juillet 1990 ;
- être soumise à l'impôt sur le revenu des sociétés ;
- être une société résidente ou un établissement stable localisé dans un pays de l'Espace économique européen (EEE) autre que la Roumanie ;
- détenir, de manière ininterrompue, au moins 10% du capital de la société qui verse le dividende pendant une période d'au moins 2 ans avant la date de paiement.

Si les critères ne sont pas réunis, une retenue à la source s'applique sur le dividende qui est distribué. Il existe deux taux différents :

- 10% si la société bénéficiaire est une société résidente en Roumanie ou d'un autre pays membre de l'Espace économique européen (EEE) ou un établissement stable d'un de ces pays ;
- 16% dans les autres cas.

b) Imposition des plus-values sur titres

Les gains en capital résultant de la cession de titres de participation par des sociétés résidentes sont inclus dans le calcul du bénéfice imposable pour le calcul de l'impôt sur le revenu des sociétés en Roumanie. Un crédit d'impôt peut être obtenu pour les impôts payés à l'étranger.

La retenue à la source payée à l'étranger peut être déduite de l'impôt sur les revenus des sociétés roumaines bénéficiaires néanmoins :

- la société roumaine doit apporter la preuve du paiement de l'impôt à l'étranger ;
- la déduction d'impôt autorisée ne doit pas être supérieure au montant de l'impôt correspondant aux revenus étrangers calculés en application du taux d'imposition des sociétés au revenu imposable étrangers.

Les plus-values réalisées lors de la cession de titres de participation par des sociétés non résidentes sont imposées en Roumanie sauf si elles sont exonérées en vertu d'une convention fiscale.

2- Régime d'intégration fiscale

La Roumanie n'a pas de régime d'intégration fiscale.

ROYAUME-UNI

I. Fiscalité des entreprises : quelques règles générales

Le régime fiscal que connaissent les entreprises britanniques résulte lui aussi de réformes qui sont entrées en vigueur progressivement au cours des années 2002-2004.

Le taux de droit commun pour l'impôt sur les sociétés est de 28%. Toutefois, les petites entreprises bénéficient d'un taux réduit.

Ainsi les sociétés dont les bénéfices n'excèdent pas 300 000 GBP³⁹ sont imposées au taux de 21%⁴⁰. Pour celles dont les bénéfices sont compris entre 300 000 GBP et 1 500 000 £, une réduction progressive est appliquée afin que le taux moyen reste inférieur à 28%. Au-delà de 1 500 000 GBP le taux applicable est de 28%.

Enfin, depuis 2000 il existe un taux « super réduit » de 10% pour les entreprises qui réalisent un bénéfice inférieur à 10 000 GBP.

Des mécanismes en faveur de la recherche développement permettent d'abaisser le poids réel de la corporation tax. Ainsi, Les dépenses « qualifiées » peuvent faire l'objet d'une déduction à hauteur de 150% pour les PME et 125% pour les autres entreprises.

II. Mesures fiscales relatives aux groupes de sociétés

1- Entreprises liées

³⁹ Livres sterling

⁴⁰ Jusqu'en 2006 ce taux était de 19%.

a) Imposition des dividendes

Les dispositions fiscales applicables au Royaume-Uni permettent d'éviter efficacement la double imposition économique qui peut survenir lors des distributions de dividendes.

Les dividendes perçus par une entité imposée au Royaume-Uni à l'impôt sur les sociétés, s'ils sont de source britannique, sont totalement exonérés sans condition d'un pourcentage ni d'une durée minimum de détention.

Les dividendes de source étrangère sont soumis à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun, c'est-à-dire qu'ils sont inclus dans la base imposable. Toutefois la double imposition peut être évitée car la retenue à la source prélevée à l'étranger ouvre droit à un crédit d'impôt d'égal montant imputable sur l'impôt sur les sociétés britannique dû à ce titre. En outre, si la société britannique qui perçoit les dividendes détient au moins 10% du capital de la société versante, l'impôt sur les sociétés acquitté par la filiale étrangère sur les bénéfices à l'origine de la distribution ouvre droit à un crédit d'impôt « indirect » (« underlying tax credit »). Mais cette méthode, pour généreuse qu'elle paraisse, n'est pas aussi efficace que l'exonération, telle que nous la connaissons en France par exemple. On notera enfin que ce dispositif est conforme aux exigences de la directive mère-filiale.

b) Imposition des plus values sur titres

Les plus values réalisées lors des cessions de titres de participation ne font l'objet d'aucun régime de faveur particulier, à l'exception des transferts d'actifs à l'intérieur d'un groupe, tel qu'exposé ci-dessous.

2- Régime d'intégration fiscale

Le Royaume-Uni privilégie un système d'imposition mondial des sociétés et ne possède pas de régime similaire à celui de l'intégration fiscale. Cependant, il dispose de régimes particuliers s'appliquant aux groupes de sociétés.

a) *Définition du groupe*

La législation anglaise prévoit un régime d'imposition mondiale des bénéficiaires des sociétés. Il s'en suit que les résultats des succursales et établissements stables à l'étranger entrent dans l'assiette de l'imposition des sociétés anglaises, et l'élimination des doubles impositions s'effectue via l'octroi d'un crédit d'impôt, ou en présence d'une convention fiscale par l'attribution du droit d'imposer à l'Etat de résidence de l'établissement stable. Les sociétés non résidentes ne sont dès lors assujetties à l'impôt sur les sociétés⁴¹ que sur leurs revenus de source nationale, imputables aux bénéfices réalisés par leurs établissements stables au Royaume-Uni. La fiscalité de groupe britannique n'envisage pas la consolidation fiscale des résultats des sociétés du groupe de la même façon que l'intégration fiscale en droit français. Ainsi, au sein d'un groupe, chaque société fait l'objet d'une imposition séparée, au titre de ses propres bénéfices, en vertu du concept de *personnalité* tel qu'appliqué au domaine fiscal.

La législation anglaise ne permet donc pas la consolidation des revenus, profits et pertes des plusieurs entités au sein d'une déclaration fiscale unique. Chaque société au sein d'un groupe est ainsi imposable indépendamment et doit remplir sa propre déclaration fiscale.

Cependant, afin de tenir compte du fait que l'activité d'un groupe de sociétés est généralement menée de façon uniforme, la législation britannique prévoit un traitement spécial pour certaines transactions réalisées par les membres d'un même groupe et permet ainsi que les pertes de l'un des membres soient compensées avec les profits d'un autre membre du groupe, permettant dès lors une consolidation effective des charges fiscales des différents membres parties à un groupe.

En terme généraux, ces règles permettent que les pertes commerciales courantes de l'année, ou autres pertes et charges, soient abandonnées en totalité ou en partie par une société, auprès d'une autre. Cela a pour but de permettre à cette dernière de compenser les pertes qui lui ont ainsi été attribuées contre son propre profit taxable.

Ainsi, un régime spécial de traitement des pertes de groupe a été institué. Ce régime, dit de *Group relief*⁴², autorise toute société d'un groupe détenue à plus de 75%, à transférer ses pertes à une autre société du même groupe. Dès lors, celle-ci peut déduire lesdites pertes de

⁴¹ Article 11§1 de la Loi « Income and Corporation Taxes Act 1988 » (ICTA).

⁴² Chapitre IV, Article 402, 402 D et 403, ICTA.

ses revenus imposables. Cependant la société cédante, perd tout droit d'utiliser ultérieurement les pertes ainsi transférées et notamment de les reporter sur les bénéfices de ses exercices ultérieurs.

Une société est considérée comme faisant partie du même groupe qu'une autre société pour les besoins de la compensation des pertes, si l'une d'entre elles est une filiale à 75% de l'autre société ou si ces deux sociétés sont des filiales à 75% d'une société tierce. Afin d'avoir la qualité de filiale à 75%, il est nécessaire pour la société détentrice de la participation d'avoir la qualité de bénéficiaire effectif de 75% ou plus des actions ordinaires de la première.

La détention peut être directe ou indirecte. La détention indirecte consiste en une détention via une autre société et implique la multiplication des pourcentages de détention dans le cadre d'une chaîne de participation. Ainsi si une société A détient 90% d'une société B et que la société B détient 80% d'une société C, la société A est réputée détenir 72% de la société C. Dans certains cas, la détention de 75% peut être obtenue via la combinaison des détentions directes et indirectes.

Une société est détenue par un « consortium » si au moins 75% de son capital social est détenu par des sociétés ayant la qualité de bénéficiaires effectifs, chacun ne détenant pas moins de 5% du capital social. Même si elle fait l'objet d'une détention via un consortium une société a la possibilité de procéder à un abandon de ses pertes seulement s'il s'agit d'une société résidente du Royaume-Uni ou d'une société non résidente exerçant une activité au Royaume-Uni via un établissement stable et si elle correspond à l'une des sociétés mentionnées ci-après :

- une société commerciale détenue par un consortium et qui ne représente pas une filiale détenue à 75% par une autre société ;
- une société holding dont l'activité consiste intégralement ou partiellement dans la détention de participations ou de titres de sociétés commerciales qui sont ses filiales à 90%, qui est détenue par le consortium et qui n'est pas elle-même filiale à 75% d'une autre société ;
- une société commerciale filiale à 90% d'une société holding détenue par le consortium et qui n'est pas détenue à 75% par une société, autre que la société holding.

S'agissant du champ d'application de ce régime, il convient d'observer que le *Group relief* est réservé aux sociétés mères et filiales anglaises, la législation anglaise subordonnant en effet le transfert des pertes au sein d'un groupe de sociétés à la condition que ces sociétés soient résidentes ou, si elles sont non résidentes, à la condition qu'elles exercent une activité économique au Royaume-Uni par l'intermédiaire d'une agence ou d'une succursale. En conséquence, ce régime ne trouve pas à s'appliquer aux sociétés non résidentes n'exerçant pas d'activité économique au Royaume-Uni. Dès lors, au terme de l'application du système d'imposition mondial des bénéfices au Royaume-Uni ainsi que du régime du *Group relief*, les pertes des filiales étrangères ne peuvent s'imputer sur le profit réalisé par la société mère anglaise, alors qu'en revanche, les pertes de succursales étrangères sont prises en compte pour la détermination du résultat imposable du siège britannique.

S'agissant des aspects internationaux, avant le 1^{er} avril 2000, une société non résidente n'était pas prise en compte dans le cadre du système du group relief. Ceci avait donc deux conséquences importantes :

- une société non résidente ne pouvait ni attribuer ses pertes, ni le cas échéant, en recevoir ;
- une société non résidente n'était pas traitée en tant que détenteur des actions qu'elle détient directement ou indirectement dans une société non résidente.

Une telle situation s'avérait en contradiction avec les règles européennes et dès lors, la loi a fait l'objet d'une modification en avril 2000 afin qu'il soit possible d'établir une relation de groupe entre des sociétés résidentes de différents Etats.

En outre, la perte commerciale réalisée par l'établissement stable au Royaume-Uni pouvait être transmise si cette perte n'est pas compensable dans un pays étranger. Un établissement stable au Royaume-Uni peut s'il a réalisés des profits, réclamer l'application du régime de groupe pour les membres résidents du Royaume-Uni.

Les établissements stables de sociétés résidentes du Royaume-Uni situés à l'étranger peuvent également procéder à la compensation de leurs pertes.

Les règles britanniques, cependant ne permettent pas de compenser les pertes entre des filiales résidentes du Royaume-Uni et des filiales non résidentes.

b) Assiette de l'impôt du groupe

Dès lors qu'il est établi que les sociétés sont membres du même groupe pour des besoins fiscaux, ces dernières peuvent procéder au report de leurs pertes afin de les compenser avec les profits soumis à imposition.

S'agissant des pertes effectivement compensables, il en existe divers types. Ainsi, à coté des pertes commerciales de l'année, il existe également des déductions pour amortissements, des pertes non commerciales sur actifs incorporels ou encore pertes de change. Les pertes en capital peuvent être transférées.

Si la société qui transfère ses pertes et celle qui les reçoit sont membres du même groupe pour un exercice comptable complet, il n'existe dès lors aucune restriction relativement à la proportion des pertes effectivement reportables.

C'est ce régime du *Groupe relief* qui a ainsi été remis en cause dans le cadre de l'affaire Marks & Spencer. La législation britannique tendait en effet à dissuader un résident britannique d'investir dans une filiale résidente dans un autre Etat membre plutôt que dans une filiale résidente au Royaume-Uni. La législation britannique entraverait également le droit de choisir librement la forme la plus appropriée d'établissement dans un autre Etat membre, une succursale étant traitée plus favorablement en l'espèce qu'une filiale. Or, dans l'hypothèse où la société Marks & Spencer aurait investi à l'étranger par l'intermédiaire de succursales, le résultat de ces succursales aurait été imposé au Royaume-Uni par application du principe de l'imposition des revenus mondiaux des sociétés britanniques. Ces dernières se voient dès lors accorder un crédit d'impôt à concurrence du montant d'impôt payé par les succursales à l'étranger en cas de bénéfices imposables, tandis que les pertes fiscales des succursales à l'étranger réduisent la base imposable de sociétés britanniques.

Le 20 février 2007, la Cour d'Appel a rendu son jugement dans l'affaire Marks & Spencer. Faisant suite à la décision de la CJCE en date du 13 décembre 2005, l'affaire avait en effet été renvoyée devant la Cour suprême. Celle-ci a estimé que le jugement rendu par la CJCE devait être interprété en ce sens que le régime du Group *relief* n'apparaît pas pour l'essentiel, contraire au droit communautaire.

L'affaire Marks & Spencer abordait la question de la compatibilité avec le droit communautaire de la législation britannique en vertu de laquelle seules des filiales résidentes au Royaume-Uni, ou y disposant d'une succursale, peuvent transférer leurs pertes à leur société mère, contribuable au Royaume-Uni. Il convient sans doute dans un objectif de clarté, de procéder à un bref rappel des faits et circonstances de ladite affaire.

La législation britannique en cause dans l'affaire Marks & Spencer, prévoit ce qu'il convient d'appeler un « dégrèvement de groupe »⁴³ dont le mécanisme implique qu'une société d'un groupe puisse céder ses pertes à une société du même groupe, par exemple la société mère, de sorte que cette dernière puisse les déduire de son résultat imposable. Or comme on l'a précisé s'agissant du champ d'application, une société ne saurait cependant céder ses pertes à une autre société du groupe que si elle est résidente au Royaume-Uni ou y dispose d'un établissement stable. L'administration fiscale britannique avait en conséquence refusé à la société Marks & Spencer le bénéfice des dégrèvements de groupe qu'elle avait sollicité au titre des pertes subies, à la fin des années 90, par ses filiales établies en Belgique, en Allemagne ainsi qu'en France.

La société avait mis en cause la compatibilité du régime de dégrèvement de groupe avec la liberté d'établissement. La Cour applique les principes constants dégagés par sa jurisprudence sur l'admission d'une restriction à une liberté ainsi protégée par le Traité, à savoir la poursuite d'un objectif légitime et la justification par des raisons impérieuses d'intérêt général⁴⁴. En définitive, la validité du dispositif dépend indirectement des règles fiscales applicables au sein de l'Etat membre de résidence de la filiale. Aussi, si celui-ci interdit par exemple, le report des pertes au-delà d'un nombre déterminé d'exercices, et si une filiale européenne conserve

⁴³ Group relief.

⁴⁴ CJCE, 15 mai 1997 aff. 250/95, *Futura Participations SA et Singer* et CJCE, 11 mars 2004 aff. 9/02, *de Lasteyrie du Saillant*.

des pertes à l'expiration de ce délai, l'Etat membre de résidence de la mère ne pourrait refuser l'imputation des pertes en cause sur le bénéfice taxable de cette dernière. Autrement dit, si le risque de double déduction des pertes des filiales européennes constitue une justification du dispositif britannique critiqué, celui-ci ne saurait néanmoins conduire à une perte définitive des déficits.

Au final à la suite de l'affaire Marks & Spencer, le régime anglais dit de *Groupe relief* devait faire l'objet de deux aménagements principaux résultant d'une part dans la prise en compte des pertes subies par les filiales étrangères dans les mêmes circonstances que celles applicables aux sociétés résidentes, et d'autre part, de fournir des règles supplémentaires empêchant une société résidente partie au groupe d'utiliser des pertes du groupe, pertes qui par ailleurs sont utilisables à l'étranger.

Depuis 2006, une société mère résidente du Royaume-Uni peut réclamer l'application du régime du *Group Relief* pour les pertes de ses filiales non résidentes, mais résidente au sein de l'Espace Economique Européen ou pour les pertes d'un établissement stable au sein de cet Espace Economique Européen, dès lors que toutes les possibilités de prises en compte des pertes sont épuisées.

SLOVAQUIE

I. Fiscalité des entreprises : quelques règles générales

La Slovaquie est devenue membre de l'Union européenne le 1^{er} Mai 2004. L'obligation d'harmoniser sa législation fiscale avec celle de l'Union européenne a été l'occasion de réformer complètement son système fiscal pour le rendre attractif fiscalement.

Le taux de l'impôt sur le revenu des sociétés est de 19% (section 15 du Code des impôts slovaque). Ce taux, qui est un des plus bas d'Europe, est une des raisons qui rend attractif la Slovaquie pour les sociétés. Mais encore, la section 12 du Code des impôts slovaque prévoit que, à partir du 1^{er} janvier 2004, les dividendes qui sont distribués par les sociétés slovaques ne sont pas taxables entre les mains des actionnaires. Cette disposition a pour but d'attirer les sociétés holding.

L'impôt sur le revenu des sociétés est dû par les sociétés de capitaux, les associations ainsi que les fondations sur l'ensemble de leur revenu mondial si elles sont résidentes. Il n'est dû que sur une partie des résultats des sociétés de personnes. Les bénéfices réalisés par un établissement stable en Slovaquie d'une société française sont imposables uniquement en Slovaquie. Les sociétés qui ne sont pas résidentes sont soumises à l'impôt sur le revenu des sociétés uniquement sur les revenus de source slovaque. Une société, une association, une fondation est considérée comme résidente si son siège social ou son siège de direction effectif se situe en Slovaquie.

Il existe deux types de sociétés de capitaux en Slovaquie, la « akciová spoločnosť » qui se rapproche de la société anonyme française et la « spoločnosť s ručením obmedzeným » qui s'apparente à la société à responsabilité limitée.

L'année fiscale slovaque suit le calendrier annuel. La déclaration fiscale doit être déposée au plus tard trois mois après la clôture de l'exercice, mais un report pouvant aller jusqu'à 6 mois peut être demandé à l'administration fiscale. Les modalités de versement dépendent du montant de l'impôt dû :

- si l'impôt dû est inférieur à 1 659 EUR, le versement se fait en une fois ;
- s'il se situe entre 1 659 et 16 596 EUR, les versements se font à chaque trimestre ;
- s'il est supérieur à 16 596 EUR, les versements se font tous les mois.

II. Mesures fiscales relatives aux groupes de sociétés

1- Entreprises liées

a) Imposition des dividendes

Depuis le 1^{er} janvier 2004, les dividendes perçus par une société slovaque, sans distinguer son origine, ne sont soumis à aucune retenue à la source et ne sont pas pris en compte dans son résultat imposable.

b) Imposition des plus-values sur titres

Les plus-values sur les cessions de titres de participation sont comprises dans le calcul du résultat imposable de la société qui les reçoit. Elles sont donc imposées au taux de 19%. Il n'existe pas de régime de faveur pour les groupes de sociétés.

2- Régime d'intégration fiscale

La Slovaquie ne connaît pas de régime de groupe de société.

SLOVENIE

I. Fiscalité des entreprises : quelques règles générales

La Slovénie a réformé son système fiscal une première fois après son entrée au sein de l'Union européenne en 2000. Une seconde réforme est intervenue en 2006. La première réforme avait pour objectif de mettre en conformité la fiscalité slovène avec les normes communautaires. Ainsi, de nombreuses niches fiscales ont été abolies, le modèle OCDE des prix de transfert a été adopté ainsi qu'un ensemble de règles qui ont durci le système fiscal. La seconde réforme intervenue en 2006 a eu pour but de rendre le territoire Slovène plus attractif pour les sociétés. Pour parvenir à cet objectif, le gouvernement a pris toute une série de mesures notamment la baisse du taux de l'impôt sur le revenu des sociétés, des incitations fiscales à la recherche et au développement (R&D) ont été créées, la double imposition économique a été définitivement supprimée.

Le taux de l'impôt sur le revenu des sociétés est de 20% depuis le 1^{er} janvier 2010. Ce taux était de 25% au début des années 2000, il a été réduit à 23% en 2007, à 22% en 2008 et 21% en 2009 jusqu'à arriver à 20% aujourd'hui.

Les sociétés slovènes résidentes sont imposées sur leurs revenus mondiaux. Celles qui ne sont pas résidentes ne sont imposables qu'à raison de leurs revenus réalisés en Slovénie. Une société est considérée comme résidente si :

- elle est immatriculée en Slovénie ;
- son siège de direction effectif se situe en Slovénie.

Il existe deux types de sociétés de capitaux en Slovénie. Le premier type de société de capitaux est la « delniska družba » qui proche de la société anonyme française et le second est la « družba z omejeno odgovornostjo » qui s'apparente à la société à responsabilité limitée.

L'année fiscale slovène suit le calendrier civil mais une date d'exercice différente peut être accordée sur demande faite à l'administration fiscale. La déclaration d'imposition doit être retournée au plus tard le 31 mars de l'année qui suit la date de clôture de l'exercice concerné. Si une période différente est accordée, la déclaration devra être déposée au plus tard trois mois après la date de clôture. Depuis le 1^{er} janvier 2009, la déclaration d'impôt peut être réalisée de manière électronique.

II. Mesures fiscales relatives aux groupes de sociétés

1- Entreprises liées

a) Imposition des dividendes

En principe, les dividendes de source slovène qui sont distribués à une société résidente sont soumis à une retenue à la source de 15%. Le dividende perçu est aussi imposable à l'impôt sur le revenu des sociétés au taux normal qui est de 20%. Or, la double imposition est évitée grâce au mécanisme du crédit d'impôt. En effet, un crédit d'impôt est octroyé lorsqu'une retenue à la source est prélevée sur les dividendes versés à une société slovène. Ce crédit d'impôt s'impute sur l'impôt sur le revenu des sociétés et est égal au montant de l'impôt acquitté à l'étranger. Le crédit d'impôt ne peut être supérieur à l'impôt slovène afférent à ce revenu.

Les dividendes de source slovène sont exonérés de retenue à la source à la seule condition que la société bénéficiaire communique son numéro d'identification fiscale à la société distributrice. Sinon le taux de retenue à la source applicable est de 15%

Les dividendes de source communautaire peuvent bénéficier d'un régime de faveur dit régime « mère-fille ». La Slovénie a transposé dans son droit interne la directive 90/435/C.E.E « mère- filiale » du 23 juillet 1990. Ce régime exonère d'impôt sur le revenu des sociétés les dividendes perçus par une société mère résidente ou l'établissement stable implanté en

Slovénie d'une société non résidente sous certaines conditions. Il faut que la filiale soit assujettie et non exonérée de l'un des impôts grevant les bénéfices des personnes morales dans les Etats membres de la communauté Européenne énumérés dans la directive 90/435/C.E.E « mère-filiale » du 23 juillet 1990.

Initialement, la société mère devait détenir un certain pourcentage dans le capital de la société distributrice et ce de manière ininterrompue pendant au moins 2ans. Cette condition a été supprimée pour faciliter l'application de ce régime.

Pour les dividendes de source extra-européenne, le régime mère fille est applicable dans les mêmes conditions à une exception près. L'exonération d'impôt sur les sociétés n'est accordée que dans le cas où la société distributrice ne se trouve pas dans un pays à fiscalité privilégiée. Ce terme s'entend pour l'administration fiscale slovène comme un pays où le taux d'impôt sur le revenu des sociétés est inférieur à 12,5%.

b) Imposition des plus-values sur titres

En principe les plus-values sur cession de titres sont prises en compte pour le calcul de l'impôt de la société bénéficiaire. Il existe un régime de faveur pour les sociétés apparentées.

Les sociétés résidentes ou les établissements stables situées en Slovénie de sociétés non résidentes peuvent voir une partie de la plus-value sur cession de participation exonérée sous certaines conditions. Ce régime permet d'exonérer 50% des gains en capital réalisés si :

- les actions représentent une participation d'au moins 8% du capital ou des droits de vote de la société dont les titres sont cédés ;
- les actions ont été détenues pendant une période d'au moins 6 mois ;
- pendant la période de détention, la société-mère a eu au moins un employé ;
- la société fille ne se trouve pas dans un pays à fiscalité privilégiée dans le sens où l'impôt sur le revenu des sociétés est inférieur à 12,5%.

2- Régime d'intégration fiscale

La Slovénie disposait d'un régime de groupe de sociétés jusqu'en 2006. Ce régime a continué à s'appliquer pour les groupes qui avaient opté pour ce régime la dernière année et ce pour 3 ans. Depuis le 1^{er} janvier 2009, il n'y a plus de régime de groupe de société en Slovénie.

SUEDE

I. Fiscalité des entreprises : quelques règles générales

La Suède était un pays qui dans les années 90 hébergeait de nombreux sièges sociaux de sociétés étrangères. Malgré un environnement favorable aux sociétés holdings, celles-ci ont quitté en majorité ce pays dans les années 2000 à cause notamment de la concurrence fiscale des autres pays de l'Europe de l'Est qui disposent entre autres d'un taux d'impôt sur le revenu des sociétés plus bas qu'en Suède.

Le taux d'impôt sur le revenu des sociétés se situe dorénavant dans une zone médiane si on le compare aux taux des autres pays de l'Union européenne alors qu'il était un des plus bas dans le milieu des années 2000. Ce taux a connu une évolution régulière, en constante baisse. Alors qu'il s'élevait à 52% à la fin des années 80, il a été réduit à 28% au milieu des années 90. Il a subi une autre réduction depuis le premier janvier 2009 et s'élève actuellement à 26,3% conformément au chapitre 65, section 14 du Code des impôts suédois.

L'impôt sur le revenu des sociétés est prélevé sur le revenu mondial des sociétés résidentes en Suède. Il est aussi prélevé sur les bénéfices réalisés par l'intermédiaire d'une succursale ou d'une agence. Seules les sociétés de capitaux ainsi que les associations sont soumises à l'impôt sur le revenu des sociétés. Il existe une forme de société de capitaux en Suède qui se rapproche de la société anonyme française, il s'agit de la « aktiebolag ». Les sociétés résidentes sont celles qui sont immatriculées en Suède. Les sociétés qui ne sont pas résidentes sont imposées uniquement sur leurs revenus de source suédoise.

L'année fiscale suédoise suit le calendrier civil mais une scission de l'année civile peut permettre de séparer l'exercice en deux. Les scissions peuvent être réalisées le 30 avril, le 30 juin ou le 30 août. Pour obtenir la scission d'un exercice civil il faut faire en faire la demande préalable à l'administration fiscale suédoise.

Le dépôt de la déclaration d'impôt doit être réalisé par les sociétés suédoises au plus tard le 2 mai de chaque année. La déclaration doit être déposée avec le bilan de l'entreprise, les comptes de résultats ainsi que le rapport annuel des comptes de la société. Les sociétés peuvent réaliser ce dépôt par voie électronique.

II. Mesures fiscales relatives aux groupes de sociétés

1- Entreprises liées

a) Imposition des dividendes

La Suède connaît un régime favorable à la distribution des dividendes par une société filiale vers sa société mère. Les dividendes sont en principe compris dans le calcul de l'assiette imposable à l'impôt sur le revenu suédois. Il est donc soumis à un taux de 26,3% depuis le 1^{er} janvier 2009. Il est néanmoins possible de bénéficier d'une exonération de retenue à la source sur les dividendes qui sont versés à une société mère suédoise. Il faut distinguer plusieurs cas :

(1) Les dividendes de source suédoise

Pour les dividendes qui trouvent leur source en Suède, le régime est différent si la société qui distribue le dividende est cotée ou non. Si la société qui distribue le dividende est une société résidente non cotée, un régime de faveur s'applique. Cette distribution est automatiquement exonérée d'impôt sur le revenu des sociétés et aucune retenue à la source n'est prélevée. Cette exonération s'applique sans aucune condition de détention minimale ni de durée de la participation de la société qui reçoit les dividendes.

Au contraire, si la société qui distribue le dividende à une société mère suédoise est une société résidente cotée en bourse, l'exonération est soumise à certaines conditions. Il faut que les deux sociétés qui réalisent l'opération de versement de dividende soient considérées comme « liée » au sens du droit suédois. Les deux sociétés sont considérées comme liées si la société mère :

- détient une participation au moins égale à 10% des droits de vote de sa filiale ;
- a maintenu cette participation pendant une durée d'au moins un an de manière ininterrompue.

(2) *Dividendes de sources communautaires et extracommunautaires*

Pour les dividendes qui trouvent leur source à l'étranger, le régime de faveur s'applique aussi avec certaines nuances. Le régime de faveur s'applique plus favorablement pour les dividendes qui trouvent leur source dans un pays de l'Union européenne que pour les dividendes qui sont versées par une société qui se trouve hors Union européenne. En effet, la Suède a transposé la directive 90/435/C.E.E « mère-filiale » du 23 juillet 1990 et permet l'exonération de retenue à la source des dividendes qui sont concernés par cette directive à une seule condition. Il faut que la société mère détienne une participation égale à 10% des droits de vote de la société qui distribue les dividendes. Si la société se trouve hors Union européenne, il ne faut pas que la société mère inscrive les titres de sa filiale dans les actifs circulants.

b) *Imposition des plus-values sur titres*

En principe, les plus-values sur cession de titres de participation sont imposées au taux d'impôt sur le revenu des sociétés de droit commun. Il existe un régime de faveur pour les titres détenus par une société mère. Les plus-values réalisées lors de la cession de titres d'une filiale sont exonérées d'impôt si certaines conditions sont réunies. Pour être exonérées, il faut que la société dont les titres sont cédés ainsi que la société qui réalise la plus-value soient considérées comme « liées » au regard du droit suédois. On distingue encore une fois le cas des titres de la société cédée selon qu'ils sont cotés et non cotés.

Pour plus-values réalisées sur les titres d'une société non cotée, les deux sociétés sont réputées liées, sans qu'il y ait à remplir de conditions.

Pour les plus-values réalisées sur les titres d'une société cotée, il faut que certaines conditions soient remplies. Les titres doivent :

- avoir été détenus pendant plus d'un an par la société mère au moment de la cession ;

- représenter au moins 10% du capital de société dont les titres sont cédés ;
- être jugés nécessaires pour l'activité de la société mère ou pour la filiale (chapitre 24, article 14 du Code l'impôt suédois).

2- Régime d'intégration fiscale

Le législateur suédois a introduit en 1965 des dispositions spécifiques aux groupes de société et les a reconnus d'un point de vue fiscal pour la première fois. Avant cette date, les juges autorisaient tout de même sociétés résidentes à consolider de manière « sauvage » leurs résultats via une politique de prix de transfert. Le but de ce régime était de neutraliser les différences de traitement fiscal dans la réalisation d'une activité par une société unique par rapport à un groupe de société. Il n'existe pas à proprement parler de régime d'intégration fiscale dans le sens que l'on connaît en France. Les dispositions existantes sont utilisées de manières fréquentes par les groupes de sociétés car leur application est relativement simple. Elles peuvent se diviser en deux grands systèmes distincts. Ce sont des régimes d'imposition des groupes.

a) Définition du groupe

Bien qu'il n'existe pas de définition d'un groupe pour le paiement de l'impôt sur le revenu des sociétés, il existe une définition du groupe de sociétés pour le droit commercial suédois. Selon l'article 11 du chapitre 1 de Code de commerce suédois, un groupe de société peut être formé si :

- une société mère détient plus de 50% des droits de vote ou des actions dans une autre société ;
- ou si elle détient plus de 50% des droits de vote dans une autre société conformément à un accord.

Le droit fiscal suédois ne permet pas en principe de compenser les profits ainsi que les pertes au sein d'un groupe de sociétés. En revanche, il est permis de transférer les résultats bénéficiaires entre sociétés apparentées. Il existe deux techniques différentes pour obtenir le même résultat, il s'agit de la technique des « apports de groupe » et celui de la « théorie du

mandat ». La technique des « apports de groupe » permet de relocaliser un montant illimité de bénéfice entre des sociétés liées si les conditions sont réunies. La technique de consolidation permet d'atteindre ce même résultat en appliquant la technique des prix de transferts.

Pour pouvoir appliquer ces deux techniques, les sociétés apparentées suédoise doivent répondre à certains critères.

(3) (1) *La technique des « apports de groupe »*

La technique des « apports de groupe » est régie par les sections 2 et 3 du chapitre 35 du Code des impôts suédois. Ce système s'applique de deux manières conformément à la section 2 du chapitre 35 du Code des impôts suédois. D'un côté, Une société qui va être bénéficiaire pourra déduire une contribution qu'elle va accorder à société apparentée, d'un autre côté, une société qui est déficitaire pourra inclure une telle contribution dans son revenu imposable.

Pour pouvoir appliquer ce régime il y a plusieurs conditions :

- les deux sociétés doivent déposer leur déclaration fiscale relativement aux contributions qui ont été réalisées ou reçues pendant la même année (Section 3.2 chapitre 35 du Code des impôts suédois) ;
- les deux sociétés ne doivent pas être une société immobilière privée soit « privatbostadsföretag », ni une société d'investissement soit « investmentföretag » ;
- les deux sociétés doivent être membre de l'Espace économique européen et être soumises à l'impôt sur le revenu des sociétés en Suède ;
- la société mère doit détenir plus de 90% des parts durant l'exercice où le régime est appliqué.

Si les conditions ci-dessus sont réunies, les sociétés apparentées peuvent localiser les bénéfices au sein de leur groupe pour obtenir un nivellement des résultats de chaque entité. Le résultat est alors le même que s'il existait un régime d'intégration fiscale.

Ces règles s'appliquent aussi aux filiales étrangères qui sont résidentes d'un autre pays de l'Espace économique européen si plusieurs conditions sont remplies (Section 2.a chapitre 35 du Code des impôts suédois) :

- toutes les conditions précitées doivent être remplies ;
- la société qui se voit appliquer le bénéfice de ce mécanisme doit être imposable en Suède pour les activités qui sont liées à la contribution qui sera effectuée.

(2) *La théorie du mandat*

Le transfert de bénéfice entre sociétés apparentées peut se réaliser par le biais de la « théorie du mandant ». Dans ce système, une société est désignée comme « mandataire » et donc agissant pour le compte et au nom d'autres sociétés. Ce mandat lui permet de procéder au transfert des bénéfices réalisés par certaines sociétés apparentées vers d'autres sociétés apparentées. Ce système est régi par le chapitre 36 du Code des impôts suédois. Ce mécanisme s'applique lorsqu'une société à responsabilité limitée ou une association économique réalise un transfert de bénéfice pour le compte d'une autre société.

La société pour le compte de laquelle le transfert est réalisé est soumise à l'impôt sur le revenu des sociétés sur les profits qui seront réalisés par le commissionnaire. Mais il y a certaines conditions :

- le mandat doit être rédigé par écrit ;
- le commissionnaire ne réalisera pas d'autre opération significative au cours de l'exercice concerné ;
- le commissionnaire a réalisé sa mission durant l'ensemble de l'exercice des deux sociétés ;
- l'exercice fiscal des deux sociétés se termine au même moment ;
- les sociétés doivent remplir les conditions pour bénéficier du régime des « apports de groupe ».

b) Redevable de l'impôt

Le groupe de société n'étant pas reconnu en suède, chaque société devra déposer sa déclaration d'impôt. Chaque société sera seule responsable du paiement de l'impôt dû par celle-ci.