

Exercice 1

1. La SA F a son siège social statutaire en France ; sa filiale, la SA M, a son siège social statutaire au Maroc. M. X, qui exerce les fonctions de directeur commercial au sein de la SA F, a été nommé gérant de la SARL M pour deux ans. Il a, à ce titre, séjourné 205 jours dans l'année dans une maison qu'il loue au Maroc. Le reste du temps, il vit en France dans son habitation où vivent son épouse et ses enfants. Dans la mesure où il continue d'exercer les fonctions de directeur commercial de la SA F, il n'est pas possible de déterminer le centre de ses activités professionnelles au sens de l'article 2-1 de la convention maroco-française.

- M. X a-t-il sa résidence habituelle au Maroc au sens de l'article 2-II de la loi sur l'Impôt Général sur le Revenu (IGR) ?
- M. X a-t-il son domicile fiscal en France au sens de l'article 4 B du Code Général des Impôts (CGI) ?
- Les administrations fiscales respectives de la France et du Maroc se sont entendues pour fixer le domicile de M. X en France pour l'application de la Convention fiscale maroco-française du 29 mai 1970. Cette décision peut-elle être contestée devant les Tribunaux français ?

2. Exposez brièvement les règles de territorialité gouvernant l'imposition des revenus des particuliers en droit fiscal américain.

Extrait du Code Général des impôts Français :

Article 4 B du Code général des Impôts

1. Sont considérées comme ayant leur domicile fiscal en France au sens de l'article 4 A :

- Les personnes qui ont en France leur foyer ou le lieu de leur séjour principal ;
 - Celles qui exercent en France une activité professionnelle, salariée ou non, à moins qu'elles ne justifient que cette activité y est exercée à titre accessoire ;
 - Celles qui ont en France le centre de leurs intérêts économiques.
- (...)

Extrait de la convention maroco-française :

Dispositions générales

Définition du terme personne

Art. 1. Pour l'application de la présente convention :

- Le terme « personne » désigne :
 - Toute personne physique ;
 - Toute personne morale ;
 - Tout groupement de personnes physiques qui n'a pas la personnalité morale.

Portée géographique

Art. 1. 2. Le terme « France » désigne les départements européens et les départements d'outre-mer (Guadeloupe, Guyane, Martinique et Réunion) de la République française.
Le terme « Maroc » désigne le territoire du Royaume du Maroc.

Définition du domicile

Art. 2. 1. Une personne physique est domiciliée, au sens de la présente convention, au lieu où elle a son « foyer permanent d'habitation ».
Si cette personne possède un foyer permanent d'habitation dans les deux États, elle est réputée posséder son domicile dans celui des États contractants où elle a le centre de ses activités professionnelles et à défaut où elle séjourne le plus longtemps.

2. Pour l'application de la présente convention, le domicile des personnes morales est au lieu du siège social statutaire ; celui des groupements de personnes physiques n'ayant pas la personnalité morale au lieu du siège de leur direction effective.

Définition de l'établissement stable

Art. 3. Le terme « établissement stable » désigne une installation fixe d'affaires où une entreprise exerce tout ou partie de son activité.

Correction exercice 1

- a) **M. X a-t-il sa résidence habituelle au Maroc au sens de l'article 2-II de la loi sur l'Impôt Général sur le Revenu (IGR) ?**

[Réponse]

Selon l'article 23 du CGI de la loi sur l'Impôt Général sur le Revenu (IGR), une personne physique a sa résidence habituelle au Maroc lorsqu'elle satisfait à l'un au moins des trois critères suivants :

- *elle a au Maroc son foyer permanent d'habitation,*
ou
- *elle a au Maroc le centre de ses intérêts économiques*
ou
- *lorsque la durée continue ou discontinue de ses séjours au Maroc dépasse 183 jours pour toute période de 365 jours.*

M. X a séjourné au Maroc plus de 183 jours dans l'année ; il remplit donc le troisième critère lié au temps de séjour ; les trois critères étant clairement alternatifs, il a, en application du droit fiscal interne marocain, sa résidence habituelle au Maroc.

- b) **M. X a-t-il son domicile fiscal en France au sens de l'article 4 B du Code Général des Impôts (CGI) ?**

[Réponse]

Aux termes de l'article 4 B-I du CGI, sont considérées comme ayant leur domicile fiscal en France :

- a) *Les personnes qui ont en France leur foyer ou le lieu de leur séjour principal ;*
- b) *Celles qui exercent en France une activité professionnelle, salariée ou non, à moins qu'elles ne justifient que cette activité y est exercée à titre accessoire ;*
- c) *Celles qui ont en France le centre de leurs intérêts économiques.*

Le Conseil d'État interprète ces dispositions de la manière suivante (CE Section, 3 novembre 1995, Larcher) :

1 - si le contribuable a en France, soit son foyer, soit son activité professionnelle principale, soit le centre de ses intérêts économiques, il est domicilié fiscalement en France : ces trois critères sont alternatifs ;

2 - Si aucun de ces critères n'est rempli, le contribuable n'est domicilié fiscalement en France que si son foyer ne peut pas être localisé et que la France constitue le lieu de son séjour principal.

Le Conseil d'État établit une hiérarchie entre les deux premiers critères contenus au a) de l'article 4 B-I ; il considère en quelque sorte que le critère du foyer et celui du séjour principal constituent un seul et même critère.

En revanche, les critères du foyer, de l'activité professionnelle principale et du centre des intérêts économiques demeurent alternatifs. Or, le juge fiscal (même arrêt) définit le « foyer » comme le « lieu où le contribuable habite normalement et a le centre de ses intérêts familiaux sans qu'il soit tenu compte des séjours effectués temporairement ailleurs en raison des nécessités professionnelles ou de circonstances exceptionnelles ».

M. X entre dans les prévisions de cette définition ; il habite normalement en France, mais il effectue temporairement des séjours au Maroc en raison de nécessités professionnelles (son poste de gérant de la société M). Il a donc son foyer en France, et, par suite, son domicile fiscal dans ce même pays.

- c) Les administrations fiscales respectives de la France et du Maroc se sont entendues pour fixer le domicile de M. X en France pour l'application de la Convention fiscale maroco-française du 29 mai 1970. Cette décision peut-elle être contestée devant les Tribunaux français ?**

[Réponse]

*Dès l'instant où elles attribuent le droit d'imposer à tel ou tel État selon qu'il est ou non l'État de la résidence du contribuable, les conventions se doivent de déterminer une **résidence unique** de ce contribuable.*

L'article 1-2 de la Convention maroco-française prévoit ainsi qu'une personne physique est, au sens de la Convention, domicilié au lieu où elle a son foyer permanent d'habitation.

La notion de foyer permanent d'habitation au sens de la Convention maroco-française recouvre une réalité différente de celle que l'on trouve dans le droit fiscal interne marocain (article 2-II de la loi sur l'IGR). L'administration fiscale marocaine considère en effet que par foyer permanent d'habitation au sens du droit fiscal interne marocain, il faut entendre le lieu où habite le contribuable de manière principale, ce qui suppose qu'un même contribuable ne peut disposer que d'un seul foyer permanent d'habitation.

Pareille interprétation ne peut, en tout état de cause, être étendue pour l'application de la Convention fiscale maroco-française dans la mesure où cette dernière envisage expressément l'hypothèse dans laquelle le contribuable dispose d'un foyer permanent d'habitation dans chacun des deux États.

Dès lors, la notion de foyer permanent d'habitation au sens de la Convention maroco-française doit être interprétée comme celle de « foyer d'habitation permanent » que l'on rencontre dans le modèle de Convention fiscale proposé par l'OCDE. Elle recouvre toute forme d'habitation (maison, appartement...), que l'intéressé en soit propriétaire ou locataire, dont l'usage lui est réservé de manière durable (en ce sens : Réponse ministérielle à monsieur de Villiers, JO déb. AN 21 septembre 1998, p. 5199, n° 16301 : il s'agit de toute résidence dont dispose le contribuable de manière durable).

M. X dispose donc, au sens de la Convention maroco-française, d'un foyer permanent d'habitation au Maroc, puisqu'il y loue une maison dans laquelle il habite de manière durable. Mais il dispose aussi d'un foyer permanent d'habitation en France puisqu'il a conservé dans ce pays son habitation principale où il continue de résider de manière durable et où vivent son épouse et ses enfants.

L'alinéa 2nd de l'article 1-2 de la Convention maroco-française précise que lorsqu'un contribuable possède un foyer permanent d'habitation dans chacun des deux États contractants, il est réputé posséder son domicile dans l'État contractant dans lequel il a le centre de ses intérêts professionnels.

Mais par hypothèse, le centre des intérêts professionnels de M. X ne peut être déterminé. Dans ce cas, la Convention prévoit que le domicile du contribuable est situé dans l'État dans lequel ce dernier séjourne le plus longtemps. M. X est donc, en application de la Convention fiscale maroco-française, domicilié au Maroc.

Les administrations fiscales sont tenues de respecter les termes de la Convention et le caractère hiérarchique des trois critères posés par la Convention pour déterminer une résidence unique du contribuable (cf. CE, 13 mai 1983, Wildenstein).

La décision des administrations fiscales de fixer le domicile de M. X en France est donc illégale au regard de la Convention maroco-française et pourrait donc à ce titre être contestée devant les Tribunaux.

Le seul cas dans lequel les administrations fiscales française et marocaine seraient fondées à fixer le domicile du contribuable d'un commun accord est celui dans lequel :

- *ce dernier dispose d'un foyer permanent d'habitation dans chacun des deux pays,*
- et
- *le centre de ses intérêts professionnels ne peut être déterminé,*
- et
- *le contribuable séjourne sur le sol de chacun des deux États pour une durée strictement identique.*

Ce n'est qu'en pareille hypothèse – exceptionnelle, voire théorique – que les administrations pourraient (devraient ?), par la voie de la procédure amiable, trancher la question du domicile du contribuable d'un commun accord.

2. Exposez brièvement les règles de territorialité gouvernant l'imposition des revenus des particuliers en droit fiscal américain.

[Réponse]

Les règles de territorialité de l'imposition des revenus des particuliers présentent, en droit fiscal américain, une particularité par rapport à celles qui gouvernent l'imposition des revenus au Maroc ou encore en France. Cette particularité réside dans ce que la nationalité (citoyenneté) américaine constitue un critère de rattachement du contribuable au territoire fiscal américain, alors qu'en France et au Maroc, la nationalité n'entre en aucune manière en compte dans la détermination de la résidence fiscale des contribuables personnes physiques.

En effet, les citoyens américains sont en principe soumis à une obligation fiscale illimitée. Un citoyen américain résident de France ou du Maroc est ainsi taxable aux États-Unis, même s'il ne dispose pas de revenu de source américaine.

Toutefois, les citoyens américains, quel que soit le lieu où ils résident, bénéficient d'une exonération limitée pour les revenus gagnés à l'étranger.

Le concept de résidence n'a donc de sens, aux États-Unis, que pour les étrangers. Les étrangers résidents des États-Unis sont taxables sur leurs revenus mondiaux tandis que les non-résidents ne sont imposables que sur leurs seuls revenus de source américaine.

Les critères de détermination de la résidence des étrangers sont les suivants :

- *un étranger est considéré comme résident des États-Unis s'il a été légalement admis à résider de manière permanente aux États-Unis. En général, il s'agit des personnes titulaires de la « carte verte » (« green card test ») qui est délivrée aux étrangers qui entrent aux États-Unis avec un visa permanent. Une personne titulaire de la carte verte est réputée résidente des États-Unis même si elle ne séjourne pas effectivement aux États-Unis ;*
- *un étranger peut également être considéré comme résident des États-Unis s'il satisfait à un test dit de « présence substantielle aux États-Unis » (« substantial presence test »). C'est le cas notamment des étrangers présents sur le sol américain pendant au moins 183 jours dans l'année. Mais si un étranger est présent aux États-Unis au moins 31 jours consécutifs dans l'année, il peut être considéré comme résident si le total des jours de présence au cours de cette année, augmenté du tiers des jours de présence de l'année précédente et du sixième des jours de présence de l'année n-2, dépasse 183 jours [Exemple facultatif].*

Exercice 2

La société anonyme (SA) TARICK a son siège social statutaire (qui correspond au siège de sa direction effective) à Casablanca. Elle construit des routes au Maroc. Elle a reçu, au titre de l'année 2013, des dividendes de sa filiale française, la société à responsabilité limitée (SARL) ROUTE qui construit des routes en France.

- a- Quelle est le traitement fiscal de ces dividendes reçus par la SA TARICK selon la loi fiscale marocaine ?
- b- L'administration fiscale du Royaume du Maroc prétend que ces dividendes sont en tout état de cause imposables à l'IS au taux de droit commun de 30%, dès lors que la convention fiscale maroco française du 29/05/1970, qui a une autorité supérieure à celle du droit interne marocain, reconnaît le droit d'imposer les dividendes de source française. Qu'en pensez vous ?
- c- La législation interne française prévoit l'application d'une RAS au taux de 25% en cas de distribution de dividendes par une société française à une personne qui n'est pas résidente de France. La convention fiscale maroco-française autorise-elle l'application de cette retenue à la source, et si oui à quelle taux ?
- d- Exposer brièvement la raison d'être et le mécanisme du crédit pour impôt fictif ; la convention fiscale maroco_française prévoit-elle un tel mécanisme ?

Extrait de la convention maroco-française :

Dividendes

Art. 13. 1. Les dividendes payés par une société domiciliée sur le territoire d'un État contractant à une personne domiciliée sur le territoire de l'autre État contractant sont imposables dans cet autre État.

2. Le terme « dividendes » employé dans le présent article désigne les revenus provenant d'actions, actions ou bons de jouissance, parts de mines, parts de fondateur ou autres parts bénéficiaires, ainsi que les revenus d'autres parts sociales assimilés aux

revenus d'actions par la législation fiscale de l'État sur le territoire duquel la société a son domicile.

3. (Modifié par l'avenant du 18 août 1989). Par ailleurs, ces dividendes sont aussi imposables dans l'État contractant où la société qui paie les dividendes est domiciliée et selon la législation de cet État, mais si la personne qui reçoit les dividendes en est le bénéficiaire effectif, l'impôt ainsi établi ne peut excéder 15 % du montant brut des dividendes. Toutefois les dividendes payés par une société domiciliée en France à une personne domiciliée au Maroc, qui en est le bénéficiaire effectif, sont exemptés de la retenue à la source en France s'ils sont imposables au Maroc au nom du bénéficiaire.

4. Lorsque les dividendes distribués par une société domiciliée en France donnent lieu à la perception du précompte mobilier, les bénéficiaires de ces revenus domiciliés au Maroc peuvent en obtenir le remboursement sous déduction, le cas échéant, de la retenue à la source afférente au montant des sommes remboursées lorsque lesdits revenus ne sont pas imposables à leur nom au Maroc.

5. Si le bénéficiaire domicilié dans l'un des deux États possède un établissement stable dans l'autre État, et si les revenus visés au paragraphe 1 ci-dessus se rattachent à l'activité dudit établissement stable, l'impôt est perçu dans ce dernier État.

Correction exercice 2

- a- **Quelle est le traitement fiscal de ces dividendes reçus par la SA TARICK selon la loi fiscale marocaine ?**

[Réponse]

L'article 8 de la loi de finances pour l'année budgétaire 2008 a prévu que les dividendes de source étrangère mis à la disposition ou inscrit en compte a des sociétés ayant leur siège social au Maroc sont exonérés d'impôts sur les sociétés, alignant ainsi le régime des dividendes de source étrangère su celui des dividendes de sources nationales (cf. article 6, I, C-1 du CGI marocain). Encore faut-il que la société bénéficiaire de la distribution soit soumise à l'impôt sur les sociétés.

- b- **L'administration fiscale du Royaume du Maroc prétend que ces dividendes sont en tout état de cause imposable à l'IS au taux de droit commun de 30%, dès lors que la convention fiscale maroco française du 29/05/1970, qui a une autorité supérieure à celle du droit interne marocain, reconnaît le droit d'imposer les dividendes de source française. Qu'en pensez vous ?**

[Réponse]

La Convention fiscale maroco-française attribue au Maroc le droit d'imposer les dividendes de source française perçue par les personnes domiciliées au Maroc (article 13-1). Or, comme tous traités internationaux, les conventions fiscales internationales ont **une autorité supérieure** à celle des lois de droit interne.

Cependant, **la supériorité des conventions internationales sur le droit interne** doit être nuancée par **le principe de subsidiarité des conventions fiscales bilatérales**, dit aussi **principe de priorité du droit interne**. Ce principe, fondé sur l'objet principal et limité des conventions fiscales internationales (qui est d'éliminer la double imposition), rend inutile le recours à l'application d'une convention dès lors que l'application du droit interne suffit à éviter la double imposition. En effet, les conventions fiscales internationales n'ont nullement pour objet de substituer aux législations fiscales internes un corps de droit fiscal complet commun aux États contractants ; elles se bornent à mettre en place un dispositif destiné à prévenir la double imposition. Dès l'instant où ce résultat est atteint par l'application du droit interne, il n'y a aucune raison de se référer au droit conventionnel.

Dans le cas particulier où le droit interne accorde une exonération là où la convention attribue le droit d'imposer, le principe de subsidiarité implique logiquement que l'exonération soit maintenue. La doctrine française en a déduit l'existence **d'un principe dit de « non-aggravation » ou de « préservation des avantages »** qui peut s'énoncer de la manière suivante : une convention ne peut à elle seule fonder une imposition qui n'est pas prévue par le droit interne, et ceci nonobstant l'attribution du droit d'imposer à l'État par la convention. Les juridictions françaises ont, dans un arrêt du 28 juin 2002 Sté Schneider Electric, solennellement consacré ce principe, jusqu'alors controversé : « une convention bilatérale conclue en vue d'éviter les doubles impositions [...] ne peut pas, par elle-même, directement servir de base légale à une décision relative à l'imposition ».

La loi de finances marocaine n° 26-04 pour l'année budgétaire 2006 a cependant infirmé le principe de non-aggravation, en précisant que les entités relevant de l'IS, qu'elles aient ou non leur siège au Maroc, ainsi que les personnes physiques soumises à l'IR, ayant ou non leur résidence habituelle au Maroc, sont imposables dans ce pays « en raison de l'ensemble des bénéfices ou revenus [...] dont le droit d'imposition est attribué au Maroc en vertu de conventions tendant à éviter la double imposition en matière d'impôts sur le revenu » (voir les article 5 § 1 nouveau et 23-1 du CGI).

Toutefois, cette infirmation légale du principe de non aggravation des conventions fiscales internationales a une portée limitée : elle a pour seul but de remédier aux cas de double

exemption qui résulterait de l'application des règles générales de territorialité de l'IS ou de l'IR.

Il en résulterait que la convention fiscale maroco française ne saurait avoir pour effet de remettre en cause l'exonération des dividendes de source française reçus par les sociétés ayant leur siège social au Maroc.

- c- La législation interne française prévoit l'application d'une RAS au taux de 25% en cas de distribution de dividendes par une société française à une personne qui n'est pas résidente de France. La convention fiscale maroco-française autorise-elle l'application de cette retenue à la source, et si oui à quelle taux ?**

[Réponse]

Tant que les dividendes de source française étaient imposés au Maroc entre les mains du bénéficiaire de la distribution, la France de trouvait donc privée du droit d'appliquer sa retenue à la source sur les distributions de dividendes effectuées au profit de personnes domiciliées au Maroc. Dès l'instant où de telles distributions sont exonérées entre les mains du bénéficiaire au Maroc, la France retrouve le droit d'appliquer sa RAS, mais au taux réduit de 15% prévue par la Convention (Article 13-3). Cela relativise quelque peu l'avantage qui est retiré de l'exonération des dividendes de source étrangère instituée par la loi fiscale interne marocaine, en tout cas dans le cadre des relations maroco française.

- d- Exposer brièvement la raison d'être et le mécanisme du crédit pour impôt fictif ; la convention fiscale maroco_française prévoit-elle un tel mécanisme ?**

[Réponse]

Le crédit pour impôt fictif constitue un type original de crédit pour impôt étranger ; il consiste – pour l'État de la résidence – à accorder au contribuable un crédit d'impôt même s'il n'y a eu aucun impôt prélevé à l'étranger ou encore un crédit d'impôt supérieur au montant de l'impôt payé à l'étranger. Il y a un crédit pour un impôt étranger qui n'a pas été payé : les conventions précisent que pour la détermination du crédit d'impôt afférent à telle ou telle catégorie de revenu, l'impôt payé dans l'État de la source est « censé », « considéré » ou encore « réputé » être égal à tel pourcentage du montant brut de ces revenus (en général, il s'agit de dividendes).

Cette technique se rencontre dans les conventions conclues avec les pays en développement qui désirent encourager les investissements dans leur pays. En effet, sans l'utilisation du crédit pour impôt fictif, le sacrifice consenti par un État pour attirer les capitaux étrangers serait vain dans la mesure où ce serait le Trésor public de l'État de la résidence qui profiterait de ce sacrifice.

Exemple simplifié d'application :

Si l'Etat de la source S frappe d'une retenue à la source au taux de 25% les dividendes distribués à des résidents de l'Etat de la résidence R, et que M.r (résident de R) perçoit 100 de dividendes en provenance de S et dispose d'un revenu de 200 en R, l'application de la méthode de l'imputation donne les résultats suivants (taux de l'impôt en R = 30%).

- RAS : $100 * 25\% = 25$,

M.r perçoit 75.

- Crédit pour impôt étranger = 25 ;
- Assiette de l'impôt en R : $200 + 75 + 25$ (Crédit pour impôt étranger) = 300
- Impôt dû en R : $300 * 30\% - 25 = 65$

Supposons que l'Etat S, soucieux d'attirer des capitaux étrangers, exonère de retenue à la source les dividendes distribués à l'étranger, la méthode de l'imputation classique aboutit aux impositions suivantes :

- Retenue à la source = $100 * 0\% = 0$;

M.r perçoit 100.

- Crédit pour impôt étranger = 0 ;
- Impôt exigible en R : $300 * 30\% = 90$

On constate que le sacrifice consenti par l'Etat S se retrouve dans les caisses de l'Etat R. la charge fiscale de M.r n'a pas diminué. Elle s'élève toujours à 90.

Les pays qui pratiquent de type d'encouragement tentent donc de négocier dans les conventions fiscales qu'ils concluent avec leurs partenaires l'attribution d'un crédit d'impôt fictif égal, par exemple, à 25% du montant brut des revenus ayant leur origine dans l'Etat de la source :

- Retenue à la source = $100 * 0\% = 0$;

M.r perçoit 100.

- Crédit pour impôt fictif : $100 * 25\% = 25$;
- Assiette de l'impôt en R : $200 + 100 + 25$ (Crédit pour impôt fictif) = 325
- Impôt dû en R : $325 * 30\% - 25 = 72,5$

Ainsi, le Maroc, dont le taux de retenue à la source sur les dividendes distribués à des non résidents n'est de que de 15% a négocié un crédit pour impôt fictif dans la convention fiscale maroco-française, en ce qui concerne les dividendes distribués par des sociétés marocaines à des personnes domiciliées en France (article 25-3 : le taux est de 25%).

DEVOIR FISCALITE INTERNATIONALE (FISCALITE IVOIRIENNE)

Exercice 1: répondre aux questions suivantes

- 1) Distinguer la double imposition juridique de la double imposition économique
- 2) Que prévoient généralement les conventions fiscales en ce qui concerne l'imposition des revenus assujettis à la TVA ?
- 3) Quelle différence faite vous entre la méthode de l'imputation intégrale et la méthode de l'exonération avec progressivité ?

Exercice 2 :

La société SOFANCI a versé au cours de l'année 2008 à des entreprises étrangères, les sommes suivantes :

- 250 000 000 F CFA met 120 000 000 F CFA respectivement au titre des frais d'assistance et de la mise à disposition d'une licence d'utilisation de procédés de fabrication de produits chimiques à la société française CALAS. CALAS conserve tous les droits liés à la licence.
- 100 000 000 FCA de redevance à une société Israélienne pour l'utilisation de logiciel informatique.

TAF : Quelles sont les implications fiscales :

- **des rémunérations versées à CALAS.**
- **des redevances versées à la société israélienne au regard de l'impôt BNC**

Exercice 1

1 Distinguer la double imposition juridique de la double imposition économique

« La double imposition est la conséquence de la juxtaposition des souverainetés fiscales »¹. Toutefois il convient de distinguer la double imposition juridique de la double imposition économique.

En effet, la double imposition juridique est l'application d'impôts comparables dans deux (ou plusieurs) Etats au même contribuable, pour le même fait générateur et pour des périodes identiques². Par contre, la double imposition économique, elle est l'imposition de deux personnes différentes au titre d'un même revenu ou d'une même fortune. Par exemple, l'imposition, de revenus versés par une filiale à sa société mère, consécutivement dans l'Etat de siège de la filiale et dans l'Etat de siège de la société mère.

2 Que prévoient généralement les conventions fiscales en ce qui concerne l'imposition des revenus assujettis à la TVA ?

La tendance en droit fiscal international, est d'harmoniser les législations en matière d'impôts et de taxes indirectes. Cette pratique a notamment été suivie par l'UEMOA qui a harmonisé les législations des Etats membres en matière de taxe sur la valeur ajoutée à travers la directive n°02/98/CM/UEMOA du 22 décembre 1998.

Hormis, ces politiques d'harmonisation, les conventions fiscales laissent le soin aux Etats membres d'imposer, selon leur législation, les revenus à la TVA.

La législation ivoirienne, à travers les 351, 352 et 442 du CGI détermine les modalités d'imposition des revenus versés à l'étranger assujettis à la TVA. Ainsi, aux termes de ces dispositions, les prestations de services donnant lieu au paiement de redevances ou à d'autres rémunérations au profit d'entreprises non-résidentes sont imposables à la TVA en Côte d'Ivoire, soit parce qu'elles y sont exécutées, soit parce qu'étant exécutées dans un autre pays et utilisées en Côte d'Ivoire. Aussi, les prestations qu'une personne n'ayant pas d'installations professionnelles en Côte d'Ivoire y effectue ou y fait effectuer, sont imposables en Côte d'Ivoire. La TVA est acquittée par la personne

1 Louis CARTOU, Droit fiscal international et européen, p. 18

2 Comité des Affaires fiscales de l'OCDE, Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune, 17 juillet 2008, p.7

intervenant en quelque qualité que ce soit pour le non-résident ou, à défaut, par l'acheteur ou le bénéficiaire de la prestation de services qui sont solidairement responsables de son paiement. En pratique, la taxe est acquittée, soit par le représentant fiscal de l'entreprise étrangère, soit par le bénéficiaire de la prestation qui procède à une déclaration pour compte de tiers en utilisant son propre numéro de compte contribuable. La taxe acquittée ouvre droit à déduction si les conditions normales de récupération de la TVA acquittée antérieurement sont réunies. L'administration fiscale ivoirienne, applique, ce régime d'imposition, indépendamment de l'existence d'une convention fiscale entre la Côte d'Ivoire et le pays de résidence du prestataire³.

3 Quelle différence faites-vous entre la méthode de l'imputation intégrale et la méthode de l'exonération avec progressivité ?

Pour éviter la double imposition, un Etat, peut utiliser, soit unilatéralement⁴ ou par traité, deux méthodes différentes. Il s'agit de la méthode de l'exonération dont l'une des variantes est l'exonération avec progressivité et de la méthode de l'imputation qui peut être une imputation intégrale.

La différence entre l'imputation intégrale et l'exonération avec progressivité, est que la méthode de l'imputation intégrale, permet, dans un premier temps, à l'Etat de résidence du bénéficiaire de la rémunération de déterminer l'impôt selon sa législation sur la base des revenus mondiaux du contribuable, et dans un second temps, de déduire de l'impôt national la totalité de l'impôt étranger⁵. Par contre la méthode de l'exonération avec progressivité n'impose pas le revenu étranger, mais tient compte de

3 Note de service n°0043/MEF/DGI-DLCD du 05 janvier 2011 portant régime fiscal des redevances et rémunérations de prestations de services versées à l'étranger.

4 Voir JUCH, Rapport général, XXXVe Congrès international de droit financier et fiscal, Berlin, 1981, « Les mesures unilatérales pour éviter la double imposition », Cah. Dr. fisc. Int., 1981, vol. lxxvib, p. 47.

5 Jacques MALHERBE, *Droit fiscal international*, Maison LARCIER, Bruxelles, 1994, p. 15

celui-ci pour déterminer le taux progressif d'impôt applicable aux revenus non étrangers⁶.

EXERCICE 2

Il ressort des faits que la société SOFANCI a versé en 2008 des rémunérations au titre d'assistance et de la mise à disposition d'une licence d'utilisation de procédés de fabrication de produits chimiques à CALAS une société française.

La société SOFANCI a également versée, au cours de cette même période des redevances à une société israélienne.

Quel est le sort de ces rémunérations sur le plan fiscal si la société SOFANCI est une entreprise ivoirienne ?

I/ LES IMPLICATIONS FISCALES DES REMUNERATIONS VERSEES A LA SOCIETE CALAS.

La République de Côte d'Ivoire et la République de France sont liées par une Convention fiscale⁷.

Aux termes de l'article 87 de la Constitution ivoirienne, les traités ou accords internationaux ont, en Côte d'Ivoire, dès leur application une autorité supérieure à celle des lois internes. Il s'en suit que les dispositions du CGI s'appliquent sous réserve des dispositions des Conventions fiscales. Par conséquent, en matière fiscale, les dispositions de la Convention s'appliquent dans les relations entre la société SOFANCI et la société CALAS.

6 Ibid.

7 Convention Ivoir-française signée le 06 avril 1966, entrée en vigueur le 1^{er} octobre 1968, modifiée par l'avenant du 25 février 1985 et par l'avenant du 19 octobre 1993

Aux termes de l'article 20 paragraphe 4 de l'avenant du 25 février 1985 de la Convention ivoiro-française les rémunérations versées au titre de la mise à disposition d'une licence d'utilisation de procédés de fabrication de produits chimiques sont des redevances.

Aussi, dans l'hypothèse où les frais d'assistance représentent des rémunérations pour des études de nature scientifique, géologique ou technique ou des travaux d'ingénierie avec plans y afférents ils sont qualifiés de redevances. Dans l'hypothèse où les frais d'assistance n'entrent pas dans cette catégorie de rémunérations, ils ont la nature de rémunérations de prestations de service et sont donc imposables exclusivement dans l'Etat de résidence du bénéficiaire qui est ici la France.

Mais dans la pratique au sens de la convention ivoiro-française, les frais de prestation sont des redevances, par conséquent, toutes les rémunérations versées par la société SOFANCI à la société CALAS seront traitées comme des redevances.

Il convient d'examiner le traitement fiscal des rémunérations d'abord dans l'Etat de source (A), ensuite dans l'Etat de résidence (B).

A/ LE TRAITEMENT FISCAL DES REMUNERATIONS VERSEES DANS L'ETAT DE SOURCE

La convention ivoiro-française prévoit deux cas de figures.

D'abord lorsque la société résidente d'un Etat contractant possède un établissement stable dans l'autre Etat contractant, ensuite, lorsque la société résidente d'un Etat contractant n'a pas de établissement stable dans l'autre Etat contractant.

- 1) **L'existence en Côte d'Ivoire d'un établissement stable de la société CALAS**
 - **L'imposition des sommes versées dans l'Etat où se trouve l'établissement stable**

Si les frais au titre d'assistance et de la mise à disposition d'une licence d'utilisation de procédés de fabrication de produits chimiques, ont été versés à la société CALAS par l'intermédiaire d'un établissement stable qu'elle possède en Côte

d'Ivoire, ces frais sont imposés uniquement en Côte d'Ivoire selon le régime de droit commun⁸.

- **L'imposition des sommes versées au regard des impôts sur les bénéfiques.**

Ainsi les sommes versées sont incorporées au résultat de l'établissement stable de la société CALAS pour l'année 2008. Ce résultat est imposé soit à l'IBIC au taux de 25%⁹, soit à l'IBNC au taux de 25%¹⁰. Toutefois pour la détermination de l'impôt les prix de transfert seront réintégrés au résultat imposable et une quote-part des frais généraux du siège de la société CALAS est imputée au résultat imposable¹¹.

Au sein de la société SOFANCI les sommes versées sont déductibles de l'IBIC que si la société SOFANCI prouve la matérialité des services rendus ainsi que la proportionnalité des frais versés par rapport au service rendu, et dans la double limite de 5% du chiffre d'affaires hors taxe et 20% des frais généraux¹².

- **L'imposition des sommes versées au regard de la TVA**

L'établissement stable de la société CALAS, dans l'hypothèque où il est assujetti à la TVA en Côte d'Ivoire, est habilité à facturer la TVA au titre de l'assistance et de la mise à la disposition d'une licence d'utilisation de procédés de fabrication de produits chimiques.

8 Art. 10 alinéa 1 de la Convention ivoiro-française

9 Si l'établissement stable fait partie des entreprises imposables à l'article 1 du CGI.

10 Si l'établissement stable fait partie des personnes visées à l'article 85 du CGI

11 Art. 10 alinéa 3 de la Convention ivoiro-française

12 Art. 38 du CGI

Ainsi, la TVA facturée par l'établissement stable de la société CALAS est à la charge de la société SOFANCI. On aura :

- TVA sur les frais d'assistance = $250\,000\,000 \times 18\% = 45\,000\,000$ F
- TVA sur les frais de licence = $120\,000\,000 \times 18\% = 21\,600\,000$ F

La TVA est incluse dans les frais versés lorsque l'établissement stable est habilité à facturer la TVA, et est exigible par l'Etat au moment de l'encaissement pour l'assistance et au paiement de chaque redevance pour la jouissance de la licence. Toutefois, la société SOFANCI a possibilité de déduire cette TVA supportée en amont si elle est assujettie à la TVA et si les opérations effectuées sont faites dans l'intérêt de la société.

- **L'imposition des sommes versées au regard des droits enregistrement**

Le versement des frais de la mise à disposition d'une licence d'utilisation de procédés de fabrication de produits chimiques est constaté par un contrat de bail. Ce contrat de bail est soumis à un droit d'enregistrement conformément à l'article 703 alinéa 26 du CGI. Ce droit est un droit fixe de 18 000 F à la charge des parties, en l'espèce, la société SOFANCI et la société CALAS.

2) **L'absence en Côte d'Ivoire d'un établissement stable de la société CALAS**

L'absence en Côte d'Ivoire d'un établissement stable de la société CALAS, a des incidences fiscales.

En rappel si les frais d'assistance ne sont pas des rémunérations pour des études scientifiques de nature scientifique, géologique ou technique ou des travaux d'ingénierie avec plans y afférents au sens de l'article 20 de la Convention ivoiro-française, ils sont qualifiés de prestations de service, par conséquent il y'aura pas de retenue à la source en Côte d'Ivoire sur leur montant qui est de 250 000 000 F.

- **Retenue à la source dans l'Etat de source**

La société SOFANCI effectue une retenue à la source, au moment du versement des redevances. Mais, l'impôt prélevé en Côte d'Ivoire ne peut excéder 10% du montant brut des redevances¹³. On aura donc :

- Retenue à la source : $(250\,000\,000 + 120\,000\,000) \times 10\% = 37\,000\,000\text{ F}$
 - **Incidence au regard de l'impôt sur les bénéfices**

La société SOFANCI peut déduire, du résultat imposable de l'année 2008, les redevances versées si elles correspondent à des opérations réelles et qu'elles ne présentent pas un caractère anormal ou exagéré. En outre, les redevances sont déduites dans la double limite de 5% du chiffre d'affaires hors taxe et 20% des frais généraux de la société SOFANCI¹⁴. Toutefois les bénéfices indirectement transférés sont incorporés au résultat imposable.

- **Incidence au regard de la TVA**

Les rémunérations versées au titre des redevances sont assujetties à la TVA en Côte d'Ivoire. En pratique, la TVA est acquittée, soit par la personne intervenante au titre des prestations d'assistance, soit par le représentant fiscal de la société CALAS, soit par la société SOFANCI qui procède à une déclaration pour compte de tiers en utilisant son propre numéro de compte contribuable. Au cas échéant, la société SOFANCI peut déduire la taxe acquittée si elle est assujettie à la TVA et si ces opérations ne sont pas des actes anormaux de gestion. La TVA est alors exigible au moment du paiement des rémunérations pour les frais d'assistance et au moment du paiement des redevances au titre de la licence.

Les prestations donnant lieu au paiement des redevances sont imposées à la TVA indépendamment des dispositions de la Convention ivoiro-française¹⁵.

13 Art. 20 alinéa 3 de la Convention ivoiro-française

14 Art. 38 du CGI

15 Note de service n°0043/MEF/DGI-DLCD du 05 janvier 2011 portant régime fiscal des redevances et rémunérations de prestations de services versées à l'étranger.

- **Incidence au regard des droits enregistrements**

Le contrat de licence est assimilé à un bail de bien meuble. Par conséquent, il est soumis à un droit fixe de 18 000 F aux termes de l'article 703 alinéa 26 du CGI.

B/ LE TRAITEMENT FISCAL DES REMUNERATIONS VERSEES DANS L'ETAT DE RESIDENCE

En rappel dans l'hypothèse où les frais d'assistance ne constituent pas des rémunérations pour des études de nature scientifique, géologique ou technique ou des travaux d'ingénierie avec plans y afférents ils sont totalement imposables en France.

Mais les sommes versées par la société SOFANCI à la société CALAS étant qualifiées de redevances le traitement fiscal est le suivant :

1) **L'imposition des redevances**

Les redevances perçues par la société CALAS sont totalement imposables en France. En pratique ces redevances sont incorporées au résultat pour l'année 2008 de la société CALAS qui est soumis à l'impôt sur les sociétés.

2) **Les méthodes de lutte contre la double imposition**

Pour éviter la double imposition, la Convention ivoiro-française prévoit la méthode de l'imputation limitée ou ordinaire¹⁶. Ainsi la retenue à la source effectuée en amont en Côte d'Ivoire constitue un crédit d'impôt pour la société CALAS en France. Cette retenue à la source est imputée de l'impôt sur les sociétés dans la limite de l'impôt qu'aurait supporté les redevances si elles étaient imposées en France.

II/ LES IMPLICATIONS FISCALES DES REMUNERATIONS VERSEES A LA SOCIETE ISRAELIENNE AU REGARD DE L'IMPOT BNC.

La République de Côte d'Ivoire et la République d'Israël ne sont pas liées par une convention fiscale. Par conséquent, les redevances sont traitées selon la législation

16 Art. 26 al. 3 de la Convention ivoiro-française.

de chaque Etat, ce qui aboutit éventuellement à la double imposition des redevances versées.

A/ LE TRAITEMENT FISCAL DES REDEVANCES AU REGARD DE L'IMPOT BNC DANS L'ETAT DE SOURCE

En Côte d'Ivoire les redevances vont supporter une retenue BNC et seront déductibles du résultat imposable sous certaines conditions.

1) L'existence d'un Etablissement stable de la société Israélienne en Côte d'Ivoire

- L'imposition des redevances au sein de l'établissement stable

Si la société Israélienne perçoit les redevances par l'intermédiaire d'un établissement stable situé en Côte d'Ivoire, ces redevances seront intégrées à l'ensemble des produits formant le résultat de cet établissement stable, au titre de l'année 2008, pour être imposées à l'impôt BNC selon la législation ivoirienne.

- La déductibilité des redevances au sein de la société SOFANCI

Les redevances versées par la société SOFANCI à la société Israélienne sont déductibles de la base de l'impôt de BIC, à condition d'être réelles, que la somme de 100 000 000 F soit proportionnelle au service rendue, et que la somme de 100 000 000 F ne dépasse pas la double limite de 5% du chiffre d'Affaires hors taxe et 20% des frais généraux.

2) L'absence d'un Etablissement stable de la société Israélienne en Côte d'Ivoire

- La retenue de l'impôt BNC à la source

Aux termes de l'article 92 du CGI, les contribuables n'ayant pas d'installation professionnelle en Côte d'Ivoire sont passibles de l'impôt sur les bénéfices non commerciaux. Ainsi les redevances vont subir une retenue à la source au titre de l'impôt BNC au taux de 25%. Mais le montant net imposable est obtenu après

déduction d'un abattement de 20% sur le montant brut des redevances¹⁷. Ainsi nous aurons :

$$\text{IBNC} = [(100\ 000\ 000) - (20\% \ 100\ 000\ 000)] \times 25\%$$

$$\text{IBNC} = 20\ 000\ 000\ \text{F}$$

- **La déductibilité des sommes versées au résultat imposable**

Aux termes de l'article 38 du CGI, les redevances versées par une société ivoirienne à une société non domiciliée en Côte d'Ivoire sont des charges déductibles pour l'établissement de l'impôt BIC que si le débiteur fait la preuve que ces dépenses correspondent à des opérations réelles et qu'elles ne présentent pas un caractère anormal ou exagéré.

La société SOFANCI doit donc prouver :

- La matérialité des services rendus ;
- La proportionnalité des 100 000 000 F par rapport à l'utilisation du logiciel informatique ;
- Et cela dans la double limite de 5% du chiffre d'affaires hors taxe et 20% des frais généraux.

B/ LE TRAITEMENT FISCAL DES REDEVANCES AU REGARD DE L'IMPOT BNC DANS L'ETAT DE RESIDENCE

L'Etat d'Israël comme l'Etat de Côte d'Ivoire impose les redevances selon sa législation.

1) **L'imposition intégrale des redevances dans l'Etat de résidence**

La totalité des redevances versées par la société SOFANCI à la société israélienne est imposée en Israël. Ainsi la somme de 100 000 000 F au titre des redevances sont incorporées au résultat imposable au titre de l'année 2008 et imposé à l'impôt sur les sociétés au taux de 25% en Israël¹⁸

2) **La double imposition des redevances dans l'Etat de résidence**

17 Art. 92 d. du CGI

En absence de convention fiscale, la société israélienne ne peut pas bénéficier d'un crédit d'impôt ou d'une exonération sur les redevances qui ont subies l'impôt en Côte d'Ivoire. Ainsi, à moins que le CGI israélien prévoie des méthodes de non double imposition, les redevances reçues par la Société israélienne seront imposées en Israël. Ce qui aboutit à la double imposition des redevances.

En guise de conclusion, les sommes versées par la société SOFANCI à la société CALAS sont susceptibles de supporter moins d'impôts que celles versées à la société israélienne. En effet, l'existence d'une convention fiscale entre la Côte d'Ivoire et la France empêche les doubles impositions et facilite les échanges économiques et commerciaux entre ces deux pays. Tandis que, l'absence de convention fiscale entre la Côte d'Ivoire et Israël est susceptible d'engendrer des situations de doubles impositions et n'encourage pas le développement d'échanges économiques et commerciaux entre ces deux pays.

18 Le taux de l'impôt sur les sociétés est, depuis 2010, de 25% en Israël.