

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 Ivoirio-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 prévoit 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.