

SEMINAIRE DE FORMATION DE FORMATEURS
Kinshasa – République démocratique du Congo
du 10 au 12 septembre 2014

Accompagnement du guide méthodologique d'aide à la mise en œuvre des conventions fiscales internationales

Cas pratique 6

Les autorités de l'État A et la société résidant dans l'État B, BLTD, ont signé au cours de l'année N une convention de recherche et d'exploitation de ressources naturelles.

Aux termes de ladite convention, les signataires se sont engagés à créer, après la phase de recherche, une filiale dans l'État A chargée de l'exploitation.

La société BLTD a également prévu de désigner, sans l'avoir nommément identifiée dans la convention, une de ses filiales pour la représenter dans le capital de la société.

Au cours de l'année N+3, cette société dite d'exploitation a été créée sous la dénomination sociale de AExploitation SA avec un capital égal au minimum prévu par le droit des sociétés commerciales (10 millions de FCFA) dont 90% sont détenus par la filiale de BLTD.

La société résidant dans l'État C, pays à fiscalité privilégiée, CLTD, entièrement détenue par BLTD, s'avèrera être « la filiale désignée » de la société BLTD et ce, par l'effet d'un avenant signé au cours de l'année N+2.

En effet la société CLTD détenue à 100% par BLTD existe depuis N-7, et était ainsi suffisamment connue, par BLTD pour être révélée dans la convention de l'année N.

L'examen des clauses conventionnelles révèle que les dépenses de recherches supportées par BLTD et non utilisées comme apport en nature dans la constitution du capital social de la société d'exploitation,

AExploitation SA, seront considérées comme **des prêts d'actionnaires à ladite société.**

Ils sont **remboursés** par AExploitation SA sur son activité.

Les frais financiers payés par AExploitation SA à CLTD sur ces prêts d'actionnaires représentent 20 milliards de FCFA entre l'année N+3 et l'année N+2, alors que le capital de la société a été limité à 10 millions.

La filiale CLTD, pour faire bénéficier à la société-mère BLTD d'une exonération d'impôt dans l'État A, a entendu se prévaloir des dispositions de l'article 11 de la convention fiscale entre l'État A et l'État C qui prévoient que « les intérêts provenant d'un État contractant et payés à un résident de l'autre État contractant ne sont imposables que dans cet autre État si la personne qui reçoit les intérêts en est le bénéficiaire effectif ».

Le droit interne de l'État A prévoit une retenue d'impôt sur les revenus des créances de 20%.

Il n'y a pas de convention fiscale entre l'État A et l'État B.

Une cession gratuite de la créance par BLTD à sa filiale de l'État C, CLTD, a été opérée faisant ainsi échapper à l'impôt dans l'État A les intérêts payés par AExploitation SA à BLTD par le canal de CLTD.

- *Quelle peut être la motivation de la société de s'organiser d'une telle façon ?*

Le montage retenu par la société BLTD est motivée par l'optimisation fiscale, qui consistera notamment à exploiter abusivement les clauses de la convention entre A et C, afin de faire échapper les revenus des sommes prêtées à l'impôt dans l'État A et dans l'État B.

Ces revenus seront donc d'une part, déductibles dans l'État A et d'autre part ne seront donc imposables que dans l'État C qui a une fiscalité nulle ou allégée.

- *Est-ce que vous êtes d'avis qu'il y a des éléments d'usage abusif des conventions ? Si oui, lesquels ?*

Oui, il y a abus des dispositions conventionnelles qui consistent en :

- *l'utilisation d'une entité intermédiaire dans un État à fiscalité privilégiée liée par une convention fiscale ;*
 - *la sous-capitalisation effectuée par BLTD, en prêtant à AExploitation SA via CLTD, des sommes largement supérieures au capital social ;*
 - *la cession de créance de BLTD à CLTD pour contourner la clause du bénéficiaire effectif.*
- *Quelles sont les mesures qu'un État peut prendre pour prévenir et lutter contre un tel abus ?*
 - *adopter une règle anti-abus générale dans le droit interne ;*
 - *limiter dans le droit interne, le transfert de profits et bénéfices vers les pays à fiscalité alléguée ;*
 - *prévoir des règles anti-sous-capitalisation, notamment la limitation de la déductibilité des revenus des sommes prêtées à l'entreprise par les actionnaires (ces sommes ne devront pas dépasser un certain montant du capital) ;*
 - *insérer dans les conventions fiscales, une clause de limitation des bénéfices de la convention ;*
 - *exiger la preuve que le récipiendaire des sommes à l'étranger en est le bénéficiaire effectif ;*
 - *prévoir une retenue à la source plus élevée sur les sommes versées aux entreprises étrangères, lorsque celles-ci sont installées dans des pays à fiscalité privilégiée.*