

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

FICHE N°4

CAS PRATIQUES

CAS D'UN MARCHÉ CLES EN MAINS

Précis de l'affaire

La vérification de la situation fiscale de la Société X résident de l'État A a permis de relever l'existence d'un contrat signé entre cette dernière et la société Y résident de l'État B pour la réalisation d'une installation de récupération d'un sous-produit au niveau de l'usine de la société sise dans l'État A.

L'exploitation des dispositions dudit contrat avait permis d'opérer des redressements portant essentiellement sur l'impôt B.N.C. retenu à la source.

À la suite d'une demande d'arbitrage formulée par la société Y résident de l'État B par l'intermédiaire de son établissement stable situé dans l'État A auprès du Ministre de l'Économie et des Finances, des instructions précises avaient été données dans le sens, d'une part, de l'abandon de l'imposition au B.N.C. et, d'autre part, de la taxation des rémunérations perçues par la société Y à l'impôt B.I.C. et à la T.V.A.

C'est ainsi qu'une nouvelle notification de redressements portant sur l'impôt B.I.C. et la T.V.A. a été établie et envoyée au contribuable, suivie d'une confirmation définitive desdits redressements.

Par lettre en date du ..., l'autorité compétente de l'État B a saisi celle de l'État A dans le cadre d'une procédure amiable prévue par la Convention fiscale liant les deux États et tendant à faire annuler les redressements opérés par l'Administration fiscale de l'État B sénégalaise.

Les arguments développés par l'autorité compétente de l'État B sont les suivants :

- L'imposition au B.I.C. par l'État A de la part « fournitures » du contrat conclu entre la société X et la Société Y se traduirait par une double imposition dans la mesure où ces « fournitures » ont fait l'objet d'une fiscalisation régulière en France.
- La Société Y qui ne disposait pas antérieurement à la conclusion du marché avec la Société X d'installation ou de personnel au Sénégal a fait réaliser les travaux d'approche commerciale et technique par des agents de la Société Y.

- Les fournitures nécessaires à l'exécution du marché ont été acquises et vendues par la Société Y.
- L'ensemble des matériels incorporés dans l'installation de récupération du sous-produit été exporté de l'État B.
- Les factures afférentes aux « fournitures » ont été émises par la Société Y et fiscalement rattachées à l'exploitation de l'entreprise sise dans l'État B.

En conclusion, l'autorité compétente de l'État B estime que « le maintien de l'imposition au niveau de l'État A de la part « fournitures » du contrat ne paraît pas conforme au dispositif conventionnel et principalement à l'article ...paragraphe ... de la convention fiscale franco-sénégalaise qui dispose « lorsqu'une entreprise possède des établissements stables dans les deux États contractants, chacun d'eux ne peut imposer que le revenu des établissements stables situés sur son territoire.

Les arguments développés par l'autorité compétente de l'État A sont les suivants :

- dans la lettre du PDG de la société X adressée à la Société Y pour la passation de la commande, il est précisé qu'il s'agit de la « réalisation clés en main » d'une installation de récupération du sous-produit
- Le contrat dispose en effet que la Société Y « exécute la réalisation de l'installation sous sa seule responsabilité, à ses frais et risques et fait son affaire de la fourniture et de tous les moyens humains et matériels nécessaires à l'exécution de la réalisation »
- Pour la réalisation complète de l'installation, le contrat prévoit une rémunération globale et forfaitaire de ... Le contrat précise que ce « prix forfaitaire couvre toutes les charges que la société Y devra supporter pour accomplir cette réalisation ».
- la Société Y n'a jamais effectué une opération de vente séparée de « fournitures » à la société X. Les « factures » dont il est question dans la lettre de l'autorité compétente de l'État B constituent en fait des décomptes calculées suivant un pourcentage de la rémunération globale forfaitaire et suivant un échéancier prévu par le contrat.
- Au total, la réalisation de l'installation ne saurait être scindée en deux opérations consistant, d'une part, en une vente de « fournitures » et, d'autre part, à leur montage. Au surplus, la responsabilité de la Société Y sur la performance des différentes fournitures utilisées pour l'installation est confortée par le fait que le contrat prévoit que cette dernière « garantit pendant un an après réception provisoire que tous les équipements, matériaux et matériels composant les modifications sont exempts de vices et conçus et installés pour remplir correctement à la réalisation de travail de montage »
- C'est donc sur la base de toutes ces considérations que la valeur des matériels utilisés par la réalisation de l'installation a été rattachée aux sommes perçues au titre des travaux de montage, l'ensemble constituait la base de taxation à l'impôt B.I.C. au nom de l'établissement stable situé dans l'État A.

Solution envisageable pour résoudre le différend

Lorsqu'une entreprise d'un État conclut avec une entreprise de l'autre État un contrat « clés en main », pour l'exécution duquel elle aura un établissement stable situé dans ce dernier État au sens de l'article 3 de la convention l'analyse du contrat peut faire ressortir plusieurs composantes à savoir des fournitures importées, des études et autres prestations, et, le cas échéant, des prestations effectuées par un établissement stable.

Les deux autorités contractantes pourraient convenir d'adopter à l'égard de tels contrats la position suivante.

Les différentes composantes du contrat doivent être isolées pour appliquer à chacune d'elles le régime fiscal qui lui est propre :

- Les fournitures importées sont, pour la totalité de leur montant, imposables uniquement dans l'État de l'entreprise exportatrice, ce qui n'interdit pas aux administrateurs des deux États de vérifier la valeur de ces fournitures ;
- Les études et autres prestations réalisées ou exécutées dans l'État où est situé le siège de l'entreprise ou dans un État tiers, dans la mesure où elles sont assimilables à des prestations d'assistance technique ne sont imposables que dans l'État où est situé le siège de l'entreprise.
- Les prestations qui sont exécutés par un éventuel établissement.