

N° 275

SÉNAT

SECONDE SESSION ORDINAIRE DE 1984-1985

Annexe au procès-verbal de la séance du 9 mai 1985.

RAPPORT

FAIT

au nom de la Commission des Finances, du Contrôle budgétaire et des Comptes économiques de la Nation (1), sur le projet de loi autorisant l'approbation d'un Avenant à la Convention fiscale entre le Gouvernement de la République française et le Gouvernement de la République du Sénégal tendant à éviter les doubles impositions et établir des règles d'assistance réciproque en matière fiscale signée le 29 mars 1974 (ensemble un Protocole).

Par M. Josy MOINET,

Sénateur.

(1) Cette commission est composée de : MM. Edouard Bonnefous, président ; Geoffroy de Montalembert, Jacques Descours Desacres, Tony Larue, Jean Cluzel, vice-présidents ; Modeste Legouez, Yves Durand, Louis Perrein, Camille Vallin, secrétaires ; Maurice Blin, rapporteur général ; MM. René Ballayer, Stéphane Bonduel, Jean Chamant, Pierre Croze, Gérard Delfau, Michel Dreyfus-Schmidt, Henri Duffaut, Marcel Fortier, André Fosset, Jean François-Poncet, Jean Francou, Pierre Gamboa, Henri Gœtschy, Robert Guillaume, Fernand Lefort, Georges Lombard, Michel Manet, Jean-Pierre Masseret, Michel Maurice-Bokanowski, Josy Moinet, René Monory, Jacques Mossion, Bernard Pellarin, Jean-François Pintat, Christian Poncelet, Mlle Irma Rapuzzi, MM. Joseph Raybaud, Maurice Schumann, Henri Torre, André-Georges Voisin.

Voir le numéro :
Sénat : 156 (1984-1985).

Traité et Conventions. — Sénégal

SOMMAIRE

	Pages.
INTRODUCTION	3
1. La notion de redevance	5
2. L'avenant modifie les règles du partage du droit d'imposition des redevances	6
3. Le régime des redevances pour usage de droits d'auteur	7
4. Le régime dérogatoire des paiements ayant pour but l'évasion fiscale	8
EXAMEN EN COMMISSION	9

Mesdames, Messieurs,

Les liens unissant la France et le Sénégal sont traditionnels et importants. La France est toujours, de loin, le premier fournisseur et le premier client du Sénégal : la part de notre pays, quoique en diminution, représente encore un tiers des échanges sénégalais. En 1983, les importations du Sénégal en provenance de la France représentaient 1,5 milliard de francs et les exportations de notre pays au Sénégal s'élevaient à 2,8 milliards de francs.

Les flux d'échanges de services sont également importants. Les recettes procurées à notre pays par ces échanges s'élevaient en 1983 à 1 889 millions de francs, et se montaient à 1 485 millions de francs pour le Sénégal ; le solde était donc positif à concurrence de 404 millions de francs pour la France (1).

L'objet de l'avenant à la convention fiscale franco-sénégalaise du 29 mars 1974, signé à Dakar le 16 juillet 1984 et dont il est demandé au Sénat d'autoriser l'approbation, concerne le régime d'imposition des redevances, qui constituent la rémunération d'une catégorie spécifique de services.

Le solde des échanges franco-sénégalais de prestations donnant lieu à paiement de redevances, de même que le solde des échanges de services en général, est déficitaire pour le Sénégal. Les redevances concernées par l'avenant sont donc surtout de source sénégalaise, la France étant l'Etat de résidence des bénéficiaires. (Il est impossible d'isoler les redevances au sens de l'avenant au sein des différents postes de la balance des paiements ; votre rapporteur signalera, à titre de simple indication, qu'en 1983, la ligne « grands travaux » était positive à hauteur de 150 millions de francs pour la France, la ligne « coopération technique » dégageait un solde de 115 millions, la ligne « brevet » un excédent de 8 millions) (1).

Or, l'avenant du 16 juillet 1984, qui reprend les stipulations du modèle de convention fiscale de l'ONU adopté en décembre 1979, institue un nouveau partage du droit d'imposer les redevances,

(1) Les renseignements relatifs aux balances bilatérales des paiements ne sont, en règle générale, pas rendus publics. Les chiffres fournis par votre rapporteur lui ont néanmoins été communiqués, dans le souci d'une information complète du Parlement, par la direction du Trésor et le service de la balance des paiements de la Banque de France.

favorable à l'Etat de la source ; il s'inscrit donc dans une perspective de coopération de notre pays avec le Sénégal, en permettant d'accroître les recettes fiscales de l'Etat sénégalais.

Sous le bénéfice de ces observations d'ordre général, votre rapporteur étudiera successivement les points suivants :

1. la notion de redevance au sens de l'avenant,
2. les modifications des règles de partage d'imposition,
3. le régime des redevances pour usage de droits d'auteur,
4. la lutte contre l'évasion fiscale.

I. — LA NOTION DE REDEVANCE

La notion de redevance est définie par les paragraphes 1 et 4 de l'article 20 nouveau de la convention. Ces paragraphes ne sont pas substantiellement modifiés par rapport à leur rédaction initiale issue de la convention du 29 mars 1974.

Utilisé en règle générale pour caractériser la rémunération des concessions et licences de brevets d'invention, **le terme redevance, conformément au modèle de convention de l'ONU, revêt dans la convention fiscale franco-sénégalaise, une acception extensive.**

Sont, de ce fait, considérés comme des redevances :

- les sommes versées pour la jouissance de biens immobiliers et pour l'exploitation de mines et de carrières ;
- les produits de la vente ou de la concession de brevets, de savoir-faire (« Know-how »), de marques de fabrique ;
- les produits de la concession de l'usage d'un droit d'auteur sur une oeuvre littéraire ou artistique (y compris les oeuvres cinématographiques et télévisuelles).

L'avenant du 16 juillet 1984 assimile en outre à des redevances les rémunérations pour études scientifiques, géologiques et techniques ; les rémunérations pour travaux d'ingénierie seront également considérées comme des redevances.

Le protocole annexé à l'avenant restreint toutefois quelque peu le caractère extensif de la notion de redevance ; ce protocole précise en effet que les prestations d'assistance technique sont taxées dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux. La rémunération de ces prestations suivra donc le même régime d'imposition que celui des bénéfices tirés de la vente des matériels pour lesquels l'assistance est demandée ; il en ira de même pour les prestations de service après-vente.

Les bénéfices industriels et commerciaux sont, en principe, imposables dans l'Etat de la résidence du bénéficiaire, à moins que celui-ci ne dispose dans l'Etat de la source d'un établissement stable ;

le régime d'imposition des redevances, jusqu'à présent similaire, deviendra différent à l'entrée en vigueur de l'avenant du 16 juillet 1984.

II. — L'AVENANT MODIFIE LES REGLES DU PARTAGE DU DROIT D'IMPOSITION DES REDEVANCES

a) La règle d'imposition dans l'Etat du « situs » des redevances versées pour la jouissance de biens immobiliers ou l'exploitation de mines et carrières n'est pas modifiée ; l'imposition de ces revenus dans l'Etat du « situs » est traditionnelle et favorise en outre le Sénégal, qui bénéficie de la plus grande partie des redevances versées à ce titre, dans le cadre de ses échanges avec la France.

b) Les autres redevances sont, pour l'essentiel, versées à des bénéficiaires résidents français ; le principe de l'imposition dans l'Etat de résidence du bénéficiaire, absolu dans le cadre de la convention du 29 mars 1974, est conservé par l'avenant du 16 juillet 1984.

Il est toutefois assorti d'un important tempérament ; conformément au modèle de convention de l'ONU, l'Etat de la source reçoit également le droit d'imposer le produit de ces redevances ; cet impôt ne peut excéder 15 % du montant brut des redevances versées.

La double imposition susceptible de survenir pour le bénéficiaire de la redevance, lorsque l'avenant sera entré en vigueur, sera éliminée par l'octroi d'un crédit d'impôt par l'Etat de la résidence, égal à l'impôt perçu dans l'Etat de la source.

Le flux de versement des redevances s'effectuant surtout dans le sens Sénégal-France, la principale conséquence de l'avenant du 16 juillet 1984 sera d'apporter une aide du Trésor français à l'Etat sénégalais.

Il est d'autre part précisé que le crédit d'impôt accordé par l'Etat de la résidence ne peut excéder le montant de l'impôt dû dans cet Etat ; cette stipulation pourrait défavoriser les résidents français concédant des brevets à des résidents sénégalais, puisque dans certaines hypothèses, le produit de ces concessions n'est taxé, en vertu de l'article 39 terdecies du Code général des impôts, qu'au

taux de 11 %. Il faut donc souhaiter que l'impôt sénégalais établi à la source ne dépassera pas ce taux.

L'avenant précise enfin que lorsque le bénéficiaire de la redevance possède dans l'Etat de la source un établissement stable auquel se rattache effectivement le droit ou le bien générateur de la redevance, celle-ci est imposée dans l'Etat de la source ; de même, lorsque le débiteur possède un établissement stable dans l'Etat de résidence du bénéficiaire, ce dernier Etat est considéré comme étant l'Etat de la source, si la dette est réellement imputable à l'établissement stable ; (ainsi, la redevance versée par une entreprise sénégalaise pour l'utilisation d'un brevet concédé par un résident français ne sera imposable qu'en France si l'entreprise sénégalaise possède dans notre pays un établissement stable utilisateur du brevet).

Ces principes généraux connaissent deux exceptions : les redevances payées pour l'usage d'oeuvres à caractère culturel sont soumises à un régime particulier, de même que les abus traduisant une volonté d'évasion fiscale.

III. — LE REGIME DES REDEVANCES POUR USAGE DE DROITS D'AUTEUR

Les échanges culturels entre la France et le Sénégal, favorisés par plusieurs conventions, sont anciens et importants ; ces échanges, qui s'inscrivent en partie dans notre politique de coopération, s'effectuent essentiellement dans le sens France-Sénégal.

Dans le domaine de la radio et de la télévision, par exemple, la France participe, par l'intermédiaire de TDF (Télé-Diffusion de France) à la réalisation des infrastructures et au fonctionnement de l'Office de Radiodiffusion Télévision du Sénégal, et fournit régulièrement des programmes par l'intermédiaire de France Média International.

L'assistance en matière audiovisuelle est généralement fournie à titre gratuit; dans le domaine du cinéma et du livre, en revanche, les échanges s'effectuent dans le cadre du marché.

Afin de favoriser les exportations françaises de biens culturels vers le Sénégal, l'avenant du 16 juillet 1984 prévoit un régime

spécifique pour l'imposition des redevances versées pour l'usage de droits d'auteurs ; ces redevances ne pourront être imposées que dans l'Etat de résidence du bénéficiaire; la retenue à la source prévue pour les autres redevances ne pourra donc leur être appliquée.

IV. — LE REGIME DEROGATOIRE DES PAIEMENTS AYANT POUR BUT L'EVASION FISCALE

La plupart des accords fiscaux conclus par la France comportent dorénavant des stipulations tendant à prévenir l'évasion fiscale; l'avenant du 16 juillet 1984 contient deux dispositions ayant cet objet :

- le paragraphe 3 de l'article 20 nouveau prévoit l'instauration d'une imposition des redevances dans l'Etat de la source ; cette retenue à la source ne peut en principe excéder 15 % du montant de la redevance; **il est toutefois précisé que cette limitation ne vaut que si la personne qui perçoit la redevance en « est le bénéficiaire effectif »** ; cette précision vise à lutter contre l'usage qui pourrait être fait de l'accord franco-sénégalais par des résidents d'Etats tiers ; si le bénéficiaire apparent n'est qu'un mandataire, chargé d'encaisser la redevance au profit d'un résident d'un autre Etat, la limitation conventionnelle de 15 % de l'imposition dans l'Etat de la source ne s'appliquera pas.

- le paragraphe 8 de l'article 20 nouveau, qui reprend une stipulation de la convention de 1974, prévoit de même que **lorsque le montant de la redevance est anormal en raison de relations spécifiques entre le débiteur et le créancier, la partie du prix dépassant le montant du prix normal de la prestation peut être imposée selon la législation interne de chacun des Etats.**

La notion de « relations spécifiques » est précisée par le protocole annexé à l'avenant : il s'agit, notamment, de l'hypothèse où la société débitrice contrôle la société bénéficiaire, et réciproquement.

En vertu de ces stipulations, une prestation facturée, par exemple, à un prix anormalement élevé par une société française à une société sénégalaise qu'elle contrôle, (dans le but d'opérer un transfert de bénéfice de la société sénégalaise vers la société française), pourra être imposée au-delà du taux conventionnel de 15 % dans l'Etat de la source ; (en l'occurrence, les dispositions de l'article 57 du Code général des impôts, permettant de taxer les transferts occultes de bénéfices, pourront s'appliquer en France).

Les relations spéciales avec les « tierces personnes » étant également visées, les transferts de bénéfices vers les paradis fiscaux par l'intermédiaire de « sociétés tampons » pourront être également taxés.

Sous la Présidence de M. Edouard Bonnefous, Président, votre Commission des Finances a examiné, dans sa séance du 9 mai 1985, le projet de loi autorisant l'approbation d'un avenant à la convention fiscale entre le gouvernement de la République Française et le gouvernement de la République du Sénégal tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance réciproque en matière fiscale signée le 29 mars 1974 (ensemble un protocole).

Elle recommande au Sénat l'adoption de ce projet de loi, dont le texte suit :

*
* *
*

PROJET DE LOI

(Texte présenté par le Gouvernement)

Article unique

Est autorisée l'approbation de l'avenant à la convention fiscale entre le Gouvernement de la République française et le Gouvernement de la République du Sénégal tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance réciproque en matière fiscale signée le 29 mars 1974 (ensemble un protocole), fait à Dakar le 16 juillet 1984 et dont le texte est annexé à la présente loi. (1).

(1) Voir le texte annexé au document Sénat n° 156 (1984-1985)