LISTE DES ABREVIATIONS

Al. : Alinéa
APP : Accords préalables en matière de prix de transfert
Art. (s) : Article(s)
BF : Bulletin fiscal, édition Francis Lefebvre
B.O.I. : Bulletin officiel des impôts
C. civ. : Code civil
C. com. : Code de commerce
C.E. : Conseil d'Etat
C.G.I. : Code général des impôts français
C.I.D.T.A. : Code des impôts directs et taxe assimilées
CNRC : Centre National du Registre du Commerce
CNUCED : Conférence des Nations Unies sur le commerce et le développement économique
Comm. Commentaire
Conclu. : Conclusion
C.P.F. : Code de procédures fiscales
DP : Décret présidentiel
Dr. Fisc. : Droit fiscal
Ed. : édition
ES : Etablissement stable
Fasc. : Fascicule
FATCA : Foreign Account Tax Compliance Act
FFI : Foreign Financial Institution
Gaz. Pal. : Gazette du palais
IBS : Impôt sur les bénéfices des sociétés
Instr. : Instruction
IRC : Internal Revenue Code
IRG : Impôt sur le revenu global
IRS : Internal Revenue Service
IS : Impôt sur les sociétés
JCP éd. E. : Juris-Classeur
J.O.R.A : Journal officiel de la république algérienne
L.F. : loi de finances
L.F.C. : Loi de finances complémentaire
N° : numéro :
OCDE : Organisation de coopération et de développement économique
ONU : Organisation des Nations Unies
Op. cit. : option citée
Ord. : Ordonnance
p. : page
pp. : pages
QIs : Qualified Intermediaries
R.A.S.J.E.P. : Revue algérienne des sciences juridiques, économiques et politiques

REIDF : Revue européenne et internationale de droit fiscal
RFFP : Revue Française de Finances Publiques
RIDE : Revue Internationale de Droit Economique
RJF : Revue de jurisprudence fiscale
SARL : Société à responsabilité limitée
SAS : société par actions simplifiée
SCA : société en commandite par actions
SCS : société en commandite simple
s. : suivant
ss. : sous-section

SOMMAIRE

INTRODUCTION

PREMIERE PARTIE : LE REGIME FISCAL DES IMPLANTATIONS INTERNATIONALES D'ENTREPRISES, UN REGIME EN RETRAIT PAR RAPPORT A LA GLOBALISATION

Titre 1 : Un régime fiscal inadapté aux nouvelles technologies de l'information

Chapitre 1 : L'établissement stable *matériel* comme fondement du régime fiscal des implantations internationales d'entreprises

Chapitre 2 : La remise en cause du critère d'établissement stable face aux spécificités de l'économie numérique

Titre 2 : Un régime fiscal déjoué par les stratégies juridiques des sociétés multinationales, le transfert des bénéfices

Chapitre 1 : L'imposition des transferts directs de bénéfices selon les règles de territorialité

Chapitre 2 : Les prix de transfert, une technique de contournement du droit interne

DEUXIEME PARTIE : ESSAIS DE RECHERCHES SUR DE NOUVELLES SOLUTIONS D'IMPOSITION DES IMPLANTATIONS INTERNATIONALES D'ENTREPRISES

Titre I : Vers un réaménagement du système fiscal actuel

Chapitre 1 : Adapter le régime fiscal à la numérisation de l'économie

Chapitre 2 : Adapter le régime fiscal à l'internationalisation de l'économie, une adaptation à l'essai

Titre II : S'achemine-t-on vers un nouvel ordre fiscal international ?

Chapitre 1 : Le développement d'un droit fiscal international de type « *soft law* »

Chapitre 2 : Vers la transformation du soft law en droit contraignant ? Le cas des normes universelles sur l'échange de renseignements à des fins fiscales

CONCLUSION

INTRODUCTION

1. « *Rien ne parait plus favorable à la diffusion des savoirs, des techniques qu'un monde où les distances seraient abolies, où chacun pourrait communiquer sans difficulté avec qui il voudrait* »[1].

Cette idée qui reflète la mondialisation est très ancienne, car le monde a toujours connu des évolutions, une mobilité des personnes et des marchandises, une propagation du savoir et des découvertes[2]. Le 19ème siècle, par exemple, avait été marqué par la révolution industrielle, le 20ème siècle par l'électricité, l'automobile et le téléphone[3], alors que le monde d'aujourd'hui, le monde du 21ème siècle marque une évolution d'une nature particulière : réduction des barrières commerciales, intensification des flux commerciaux, forte progression des investissements directs à l'étranger, développement des technologies de l'information et de communication (internet) facilitant en ceci, la mobilité des personnes, des biens et des services[4].

La mondialisation n'est donc pas un phénomène nouveau. Les échanges économiques entre diverses régions du monde existaient depuis une centaine d'années[5], la révolution des communications (telle que le chemin de fer et le télégraphe) s'est déjà produite il y a plus de deux siècles[6], les migrations internationales sont aussi vieilles que l'humanité[7]. De même pour les entreprises multinationales qui ont fait leur apparition dès le 19ème siècle, entre 1865 et 1892, c'est le cas pour Michelin, Nobel, OTIS, Air liquide et Ford[8]. Il importe, néanmoins de relever que les relations économiques entre Etats, la délocalisation des entreprises et les avancées technologiques se sont multipliées au cours de ces années.

2. L'OCDE et l'OMC, par exemple, distinguent entre trois vagues de mondialisation[9].

---

[1] COHEN Daniel, « *La mondialisation et ses ennemis* », Grasset, 2004, p. 43.
[2] *Ibidem* ; Voir aussi ALLEGRET Jean Pierre et LE MERRER Pascal, « *Economie de la mondialisation. Vers une rupture durable ?* », Préface de François Bourguignon, 2ème édition, De Boeck, 2015, p. 26.
[3] COHEN Daniel, *op. cit.*, p. 43 et s.
[4] EL MOUHOUB Mouhoub, « *Mondialisation et délocalisation des entreprises* », 4ème édition, La Découverte, Paris, 2013, p. 8 ; LANDES David, « *Mondialisation, Globalisation et nationalismes : les leçons historiques* », 2000, p. 5. Voir l'article sur le site internet www.hec.fr ; AUBY Jean-Bernard, « *La globalisation, le droit et l'Etat* », 2ème édition, LGDJ, 2010, pp. 18-19.
[5] EL MOUHOUB Mouhoub, *op. cit.*, p. 09.
[6] Voir à ce propos : COHEN Daniel, *op. cit.*, p. 43.
[7] CARROUE Laurent, COLLET Didier, RUIZ Claude, « *La mondialisation* », Bréal, 2006, p. 127.
[8] EL MOUHOUB Mouhoub, *op. cit.*, p. 09.
[9] BAUDRAND Viencent et MARIE HENRY Gérard, « *La mondialisation* », Studyrama, 2006, p. 18.

La première, « l'internationalisation », marquée par un développement des exportations depuis le milieu du 19ème siècle, est considérée comme le premier âge de la mondialisation. Ceci dit, en réalité seuls quelques pays de l'Europe et leurs anciennes colonies ont connu des évolutions industrielles. Les autres pays, comme l'Afrique, l'Amérique latine et l'Asie ne progressaient que lentement[1].

La deuxième vague, au lendemain de la Seconde Guerre Mondiale, prolonge cette divergence entre les pays industriels et les pays pauvres avec, pour exception, l'apparition dans le marché mondial de nouveaux pays comme la République de Corée[2]. Mais ce qui marque aussi cette période, c'est l'essor des flux d'investissements directs étrangers et des implantations à l'étranger, c'est la « *transnationalisation* ».

Enfin, la troisième vague apparaît à partir des années 1980[3], durant lesquelles la mondialisation va connaître une accélération qui lui fait franchir une nouvelle étape, celle de « la globalisation ».

3. Dans la doctrine française, les deux notions sont souvent confondues, elle utilise le terme de mondialisation pour désigner la globalisation. La mondialisation est une traduction du terme anglais « *globalization* », pourtant les deux notions se distinguent fortement. Pour beaucoup d'auteurs, comme M. Jacques-Bernard GELINAS, la globalisation « désigne la phase actuelle de la mondialisation qui se caractérise par une domination des grandes corporations internationales sur un nombre grandissant de sphères d'activités »[4]. Selon David LANDES « La mondialisation est la diffusion d'une civilisation mondiale avec tous ses aspects intellectuels et spirituels, un processus potentiellement humanitaire, égalitaire, universaliste, mû par le respect de chacun pour chacun; tandis que la globalisation est la diffusion et l'établissement de l'empire des riches sur les pauvres, sur les autres, forts contre faibles, processus économique et politique »[5]. Dans ce même contexte, le professeur Jean-Bernard AUBY, distingue entre une bonne globalisation et une mauvaise globalisation. D'après l'auteur, une bonne globalisation concerne par exemple les valeurs, les droits de protection de l'environnement et les droits de l'homme… C'est ce qu'il appelle la « mondialisation ». Alors que la mauvaise globalisation « rabote la puissance publique, décline les pouvoirs l'Etat face aux firmes multinationales »[6].

A la lumière de cette distinction, nous aurons recours dans cette thèse principalement au concept de globalisation puisque c'est la période des années 1980 à aujourd'hui qui nous intéresse le plus.

4. Il est vrai que la globalisation est le plus souvent envisagée sous son aspect économique ; cependant celui-ci ne résume pas pour autant le phénomène. La globalisation est difficile à caractériser, il s'agit d'un phénomène complexe qui touche plusieurs domaines, plusieurs branches du droit… C'est pour cela que le professeur Jean-Bernard AUBY la définit comme étant « un mouvement général d'ouverture et de

[1] ALLEGRET Jean Pierre et LE MERRER Pascal, *op. cit.*, p. 28.
[2] *Ibidem.*
[3] *Ibid.*, p. 29.
[4] GELINAS Jacques Bernard, « *La globalisation du monde : Laisser faire ou faire ?* », Écosociété, Montréal, 2000, pp. 22-41.
[5] LANDES David, *op. cit.*, p. 02.
[6] AUBY Jean-Bernard, *op. cit.*, p. 15.

compénétration de systèmes qui se manifeste au niveau mondial mais aussi à bien d'autres niveaux »[1].

5. En effet, il y a dans la globalisation un aspect culturel et idéologique au sens de la protection du patrimoine écologique mondial, du développement des technologies de l'information et de communication[2], notamment avec l'apparition d'internet, de la télévision, de la radio… La transmission simultanée des informations et la possibilité de communiquer de par les quatre coins du monde ont donné naissance à l'idée du « village planétaire » auquel Marshall Mac LUHAN faisait référence dans son ouvrage « La Galaxie Gutenberg » en 1962[3].

6. La globalisation a aussi une dimension sociale, celle qui affecte le mode de vie et de travail des personnes[4]. On relève une mobilité internationale importante des personnes, que ce soit une mobilité des flux migratoires ou celle des touristes. Les flux migratoires, organisés pour l'essentiel sur des bases continentales, la proximité géographique et les héritages géohistoriques (Etats-Unis-Mexique, Allemagne -Turquie, France - Maghreb…)[5], s'expliquent principalement par des raisons économiques et financières, telles que la recherche d'emplois pour les jeunes[6] ou de conditions de travail plus attractives pour les personnes plus qualifiées[7] ; ou pour des raisons politiques, raciales ou religieuses pour les réfugiés[8].

7. Ce qui caractérise davantage la globalisation, par contre, c'est son aspect économique qui se traduit par une internationalisation des activités économiques et une délocalisation internationale des entreprises[9]. La délocalisation des activités à l'étranger est principalement constituée des investissements directs étrangers (IDE) qui désignent, selon l'OCDE, un type d'investissement transnational effectué par le résident d'une économie (l'investisseur direct) afin d'établir un intérêt durable dans une entreprise résidente d'une autre économie[10]. Cette entreprise d'investissement direct peut être, soit une filiale dont l'investisseur détient plus de 50% du capital, soit une simple succursale.

8. Les IDE connaissent un véritable accroissement depuis le milieu des années 1980. D'après le rapport de la CNUCED sur l'investissement dans le monde, les entrées mondiales d'IDE ont atteint une valeur totale de 1230 milliards de dollars en 2014[11]. Parmi les vingt premiers bénéficiaires de l'IDE au niveau mondial, dix sont des pays en développement ou des pays en transition. En effet, selon le même rapport, les entrées d'IDE dans les pays en développement, au premier rang desquels se trouve la

[1] AUBY Jean-Bernard, *op. ci.*, p. 16.
[2] *Ibid,* p. 21.
[3] BAUDRAND Viencent et MARIE HENRY Gérard, *op. cit.*, p. 12 ; EL MOUHOUB Mouhoub, *op. cit.*, p. 21.
[4] AUBY Jean-Bernard, *op. cit.*, p. 21.
[5] CARROUE Laurent, COLLET Didier, RUIZ Claude, *op. cit.*, p. 129.
[6] *Ibid,* p. 128.
[7] *Ibid,* p. 132.
[8] *Ibid,* p. 133.
[9] AUBY Jean-Bernard, *op. cit,* pp. 18-20.
[10] Définition de référence de l'OCDE des investissements directs internationaux, 4ème édition, 2008, p. 17.
[11] Rapport sur l'investissement dans le monde, CNUCED, 2015, p. 01.

Rapport-gratuit.com
LE NUMERO 1 MONDIAL DU MÉMOIRES

Chine, ont atteint, en 2014, le montant record de 681 milliards de dollars[1] contre 48 milliards de dollars pour les pays en transition (pays d'Europe du Sud-est notamment)[2].

9. Cette internationalisation de l'économie s'est accompagnée d'une prolifération des entreprises multinationales ayant étendu leurs activités sur plusieurs pays par le biais des filiales[3]. Cette délocalisation des activités et des entreprises à l'étranger s'explique en grande partie par la recherche d'une main d'œuvre plus qualifiée et peu couteuse, un régime fiscal plus avantageux et une règlementation commerciale souple.

10. Au début, les multinationales avaient pour objet d'approvisionner la société mère et le pays d'origine en matières premières à partir de plantations, d'installations minières et de comptoirs de commerce situés près des ressources naturelles[4]. Aujourd'hui, leur importance est incontestable vu leurs effets sur le commerce international et l'emploi. En effet, une part croissante du commerce mondial se fait au sein des entreprises multinationales, le commerce intra-firme représente le tiers du commerce mondial[5]. Une part importante d'emplois est créée et des recettes fiscales sont générées pour les Etats.

Ce sont d'abord les entreprises américaines qui, à partir de 1950, commençaient à délocaliser leurs unités d'assemblage vers les pays à bas salaires, principalement vers les pays d'Asie du Sud-Est[6]. Alors que le nombre des entreprises multinationales vers la fin des années 1960 s'élevait à environ 7000[7], on compte au début du 21ème siècle, plus de 63.000 entreprises contrôlant plus de 800.000 filiales[8]. La CNUCED compte jusqu'en 2008 environ 82.000 entreprises[9].

11. Face à ces spécificités économiques de la globalisation, flux des investissements directs étrangers et multinationalisation des entreprises, les Etats devaient à tout prix adapter leurs droits nationaux aux mutations de l'économie mondiale. Des réformes législatives ont été mises en œuvre pour libérer les échanges, lever les barrières douanières, faciliter la mobilité des personnes, des marchandises et des capitaux…

12. Quant à l'Algérie, malgré ses résistances, elle n'a pas échappé à ces évolutions. La politique algérienne d'investissement est passée par plusieurs étapes pour intégrer progressivement le champ de la mondialisation. Depuis les années soixante-dix

---

[1] CNUCED, *Rapport sur l'investissement dans le monde*, 2015, p. IX.

[2] *Ibid*, p. XII. Selon le rapport 2017 de la CNUCED, les flux d'investissements directs étrangers (IDE) à destination de l'Algérie ont rebondi en 2016 à 1,5 milliard de dollars, une nette amélioration constatée après les flux négatifs enregistrés en 2015.

[3] Sur les différentes définitions des sociétés multinationales, voir GRAICHE Lynda, « *Les formes d'implantation des firmes multinationales en Algérie : objectifs et stratégie* », Mémoire de Magistère en sciences de Gestion, option : Management des entreprises, Université de Mouloud Mammeri de Tizi-Ouzou, Faculté des sciences économiques, commerciales et de gestion, 2012, p. 15.

[4] BATISTELLA Dario, PETITEVILLE Franck, SMOUTS Marie-Claude, VENNESSON Pascal, « *Dictionnaire des relations internationales* », 3ème édition, Dalloz, 2012, pp. 367-368.

[5] Rapport sur l'investissement dans le monde, CNUCED, 2010.

[6] EL MOUHOUB Mouhoub, *op. cit*, p. 9.

[7] BATISTELLA Dario, PETITEVILLE Franck, SMOUTS Marie-Claude, VENNESSON Pascal, *op. cit.*, p. 367.

[8] CNUCED, *Rapport sur l'investissement dans le monde*, 2001, p. 01.

[9] *Ibid*, 2010, p. 05.

jusqu'aux années quatre-vingt-dix, l'Algérie consacrait le régime socialiste, instauré par la constitution de 1976[1] et fondé sur les principes de la propriété collective des moyens de production[2], la planification impérative, la limitation de la propriété privée[3] et le monopole de l'Etat sur le commerce extérieur[4]. Par conséquent, les investissements et la création d'entreprises étaient principalement du ressort de l'Etat[5].

13. Mais après la forte détérioration de sa situation économique dans les années quatre-vingt[6], l'Algérie a été contrainte d'abandonner le régime socialiste et d'opter progressivement pour une économie de marché. C'est avec la constitution de 1989[7] que va être instauré un régime libéral mettant fin ainsi au monopole de l'Etat sur le commerce extérieur[8], un régime qui limite la propriété publique et garantit la propriété privée[9] et la liberté d'entreprendre[10]. Ceci va entraîner une refonte importante de l'ensemble de la législation économique algérienne. C'est en 1993 qu'intervient la première loi régissant l'investissement international, il s'agit du décret législatif du 5 octobre 1993 relatif à la promotion de l'investissement[11] fondé sur la non-discrimination entre privé national et étranger ; ou encore entre privé et public. Ce texte est remplacé, en 2001, par l'ordonnance du 20 août 2001[12] qui pose un statut juridique plus libéral pour les investisseurs. Une loi du 3 août 2016 relative à la promotion de

---

[1] Art. 10 de l'Ordonnance n° 76-97 du 22 novembre 1976 portant promulgation de la constitution de la République Algérienne Démocratique et Populaire, J.O.R.A., n° 94, du 24 novembre 1976, p. 1042, « *L'option irréversible du peuple, souverainement exprimée dans la charte nationale, est le socialisme, seule voie capable de parachever l'indépendance nationale. La Révolution algérienne est socialiste. Elle vise à la suppression de l'exploitation de l'homme par l'homme…* ».

[2] Art. 13 de la Constitution de 1976 « *La socialisation des moyens de production constitue la base fondamentale du socialisme et la propriété de l'Etat représente la forme la plus élevée de la propriété sociale* ».

[3] Si la propriété individuelle des biens à usage personnel ou familial était garantie par la constitution, dans le domaine économique, seule la propriété privée non exploiteuse était admise (art. 16 de la Constitution de 1976).

[4] Art. 14 de la Constitution de 1976 « … *Le monopole de l'Etat est établi de manière irréversible sur le commerce extérieur et sur le commerce de gros* ». Voir également la loi n° 78-02 du 11 Février 1978 relative au monopole de l'Etat sur le Commerce Extérieur, J.O.R.A., du 14 février 1978, n° 07, p. 114. Durant cette période, seuls les organismes de l'Etat avaient le pouvoir d'exercer les activités d'importation et d'exportation des biens, fournitures et services.

[5] YELLES CHAOUCHE Bachir, « *Les avantages fiscaux en matière d'investissement en Algérie* », Revue Tunisienne de Fiscalité publiée par la faculté de droit de Sfax, Actes du colloque international sur « *Les avantages fiscaux et politiques de développement* », n° 14-2010, p. 59 ; YANAT Abdelmadjid, « La liberté d'investir en Algérie, Les seuils d'éligibilité aux avantages et la simplification des procédures », *Revue IDARA*, n° 46/1, 2017, pp. 7-37.

[6] CHERIF Chakib, « *A propos du rééchelonnement et du rôle du FMI dans les processus d'ajustement économique* », R.A.S.J.E.P, n° 1, 1995, pp. 79-80.

[7] Décret présidentiel n° 89-18 du 28 février 1989 relatif à la publication au J.O.R.A. de la révision constitutionnelle adoptée par référendum du 23 février 1989, J.O.R.A. n° 09, du 1er mars 1989, p. 188.

[8] Au *monopole* de l'Etat sur l'exercice du commerce extérieur, la nouvelle constitution substitue l'*organisation* de ce commerce par l'Etat (art. 19 cons. 1989).

[9] Si l'article 49 de la constitution de 1989 garantie la propriété privée, il ne fait en outre aucune distinction entre propriété exploiteuse et propriété non exploiteuse.

[10] Art. 37 constitution de 1989 « *La liberté de commerce et de l'industrie est garantie. Elle s'exerce dans la cadre de la loi* ».

[11] Décret législatif n° 93-12 du 5 octobre 1993, relatif au développement de l'investissement, J.O.R.A. du 20 octobre 1993, n° 64, p. 03 abrogé par l'ordonnance n° 01-03 du 20 août 2001, J.O.R.A. du 22 août 2001, n° 47, p. 03.

[12] Ordonnance n° 01-03 du 20 août 2001, J.O.R.A. du 22 août 2001, n° 47, p. 03 modifiée par l'ordonnance n° 06-08 du 15 juillet 2006, J.O.R.A. du 19 juillet 2006, n° 47, p. 17.

l'investissement est venue renforcer davantage les garanties et les avantages dont peuvent bénéficier les investisseurs notamment étrangers[1]. S'agissant des opérateurs économiques algériens désirant investir à l'étranger, il leur est accordé la possibilité de transfert des capitaux à l'étranger. Dans ce contexte, un règlement de la Banque d'Algérie du 20 février 2002, remplacé par le règlement du 29 septembre 2014 sont venus préciser les conditions de ce transfert au titre de l'investissement à l'étranger[2].

14. Le libéralisme économique se fonde essentiellement sur le principe de la liberté du commerce et de l'industrie, autrement dit, la libre circulation des personnes, des marchandises et des capitaux. Si ce nouveau régime de l'économie tire son fondement du droit interne (Constitution et législation), il est renforcé par un certain nombre d'accords internationaux signés par l'Algérie. Signalons le plus important d'entre eux, l'accord d'association avec la Communauté européenne signé en 2001 et entré en vigueur en 2005[3]. Il pose comme objectifs économiques prioritaires que les parties entendent réaliser : la libre circulation des marchandises par la levée progressive des barrières douanières (art. 6), la liberté d'établissement (art.32), la sécurité juridique des investisseurs (art. 37), la protection de la propriété intellectuelle, la liberté de circulation des capitaux (art. 38 et 39). Et, plus globalement, cette coopération vise à rapprocher la législation algérienne de la législation de la Communauté (art. 57)[4].

15. Ce régime de libre échange est également consolidé par les nombreuses conventions bilatérales signées par l'Algérie pour la promotion et la protection réciproque des investissements. Au nombre de cinquante-quatre, ces conventions reconnaissent une liberté d'investissement pour les opérateurs nationaux et étrangers, le libre transfert des montants liés à leurs investissements et la possibilité pour l'investisseur de recourir à l'arbitrage international en cas de différends[5]. Toutes ces conventions ont été signées par l'Algérie à partir des années quatre-vingt-dix, ce qui révèle la volonté de l'Etat de s'intégrer dans l'environnement économique mondial actuel.

---

[1] Loi n° 16-09 du 3 août 2016 relative à la promotion de l'investissement, J.O.R.A., n° 46, du 3 août 2016, p. 16. YELLES CHAOUCHE Bachir, « *Les avantages fiscaux en matière d'investissement en Algérie* », *op. cit*., p. 59.

[2] Règlement de la Banque d'Algérie n°02-01 du 20 février 2002 fixant les conditions de constitution de dossier de demande d'autorisation d'investissement et/ou d'installation de bureau de représentation l'étranger des opérateurs économiques de droit algérien, J.O.R.A, du 28 avril 2002, n° 30, p 19remplacé par le Règlement de la Banque d'Algérie n° 14-04 du 29 septembre 2014 fixant les conditions de transfert des capitaux à l'étranger au titre de l'investissement à l'étranger par les opérateurs économiques de droit algérien, J.O.R.A, du 22 octobre 2014, n° 63, p. 32.

[3] Accord Euro-méditerranéen établissant une association entre la République algérienne démocratique et populaire d'une part, et, la Communauté européenne et ses Etats membres d'autre part, signé à Valence le 22/08/2001 et ratifié par décret présidentiel n° 05-159 du 27 avril 2005, texte publié au J.O.R.A. n° 31 du 30 avril 2005. Cet accord est entré en vigueur le 1er septembre 2005.

[4] Sur la coopération algéro-européenne : voir BEKENNICHE Otmane, « *La coopération entre l'Algérie et l'Union Européenne : Bilan et perspectives* », Thèse de Doctorat, Université de Renne Descartes Paris V, 1998 ; BENCHADLI Nacer, « *Les relations commerciales entre l'Union Européenne et l'Algérie, Aspects juridiques et institutionnelles* », Mémoire de Magistère en Droit Public, Université d'Oran, Faculté de droit, 2007.

[5] A titre d'exemple : Accord entre le Gouvernement de la République algérienne démocratique et populaire et le Gouvernement de la République de Serbie sur la promotion et la protection réciproques des investissements signé à Alger le 13 février 2012, ratifié par le décret présidentiel n° 13-334 du 30 septembre 2013, J.O.R.A du 2 octobre 2013, n° 49, p. 05.

16. Cette réforme a incité de nombreuses entreprises étrangères à s'installer en Algérie et des entreprises nationales à investir à l'étranger. Selon le Centre National du Registre du Commerce (CNRC), dans son bilan sur les créations d'entreprises en Algérie publié en avril 2014, le nombre global des opérateurs étrangers inscrits au registre du commerce, jusqu'à décembre 2013, s'élève à 8.459 sociétés, dont 127 succursales. Pour ce qui est de l'origine de ces opérateurs, les français se classent au premier rang des entreprises étrangères installées en Algérie avec 1831 sociétés (21,65 %) ; la Syrie : 1052 sociétés, soit (12,44 %) ; la Chine 732, soit 8,65 % et la Turquie : 625 (7,39 %). La comparaison par secteur d'activité montre que les opérateurs économiques étrangers sous forme de sociétés sont inscrits pour 31,8 % dans les services, 30,1 % dans le secteur de la production industrielle et BTPH (bâtiments, travaux publics et habitats) et 21,3 % dans l'import-export[1].

Jusqu'à fin septembre 2016, le nombre des entreprises étrangères en Algérie a considérablement augmenté, il a atteint un nombre de 10.160 sociétés[2]. Les français gardent toujours la première place.

Plus spécialement dans le secteur des banques et des établissements financiers on compte au 4 janvier 2015, selon les statistiques de la Banque d'Algérie, une liste de 14 banques à capitaux étrangers dont une à capitaux mixtes et trois établissements financiers étrangers agréés qui activent en Algérie[3].

17. Cependant, avec la prolifération des entreprises multinationales, la multiplication des accords internationaux de libre échange et de protection des investissements étrangers et les progrès de la technologie et des télécommunications, des voix s'élèvent pour dénoncer les aspects négatifs de cette forme de mondialisation ou tout simplement de la globalisation[4] : l'affaiblissement de la souveraineté des Etats et le rétrécissement de la matière imposable.

En effet, si la mondialisation contribue au rapprochement entre les Etats, crée des emplois[5] et stimule l'innovation[6], la globalisation génère, par contre, un effritement de la souveraineté de l'Etat[7], une souveraineté qui se traduit, d'une part, par l'absence

---

[1] Bilan du Centre National du Registre du Commerce (CNRC) sur la création d'entreprises en Algérie jusqu'au 31 décembre 2013, publié en avril 2014, p. 81 et s.

[2] Voir les statistiques du CNRC sur le site https://www.commerce.gov.dz/statistiques/les-creations-d-entreprises-en-hausse-sur-les-neuf-premiers-mois-2016, consulté le 28/11/2017.

[3] Décision de la Banque d'Algérie n° 16-1 du 3 janvier 2016 portant publication de la liste des banques et de la liste des établissements financiers agréés en Algérie, J.O.R.A, n° 28, 2016, p. 32.

[4] Voir dans ce sens l'étude de AUBY Jean-Bernard, *op. cit.*, p. 136 et s ; ALLEGRET Jean Pierre et LE MERRER Pascal, *op. cit.*, pp. 10-11 ; STIGLITZ Joseph, « *Un autre monde* », Fayard, Paris, 2006, p. 15 ; ADDA Jacques, « *La mondialisation de l'économie* », La découverte, 6ème édition, 2004, Paris, p. 07.

[5] Selon la CNUCED, Les filiales étrangères des entreprises multinationales ont employé environ 75 millions de personnes jusqu'à 2014. Rapport sur l'investissement dans le monde, CNUCED, 2015, p. X.

[6] OCDE, Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS), Éditions OCDE, 2013, p. 07. http://dx.doi.org/10.1787/9789264203242-fr.

[7] Sur la notion de souveraineté de l'Etat voir COMBACAU Jean et SUR Serge, « *Droit international public* », 11ème édition, LGDJ, 2014, p. 22 et s. ; CANAL-FORGUES Eric et RAMBAUD Patrick, « *Droit international public* », 2ème édition, 2011, p. 179 ; AUBY Jean-Bernard, *Op. cit.*, p. 145.

de subordination organique de l'Etat, d'autre part par son autonomie constitutionnelle, enfin par une présomption de régularité internationale des actes étatiques[1].

Le problème de l'influence de la globalisation sur les Etats, en particulier sur les pays en développement, et leur souveraineté est au cœur des débats[2].

18. Certains économistes[3] voient en la globalisation une menace à la souveraineté, allant même jusqu'à entrevoir la fin de l'État dont le pouvoir est désormais limité par les compétences d'attribution des institutions internationales, telles que le Fonds Monétaire International (F.M.I.) et la Banque Mondiale[4] et surtout vis-à-vis des entreprises multinationales[5].

19. Nous soutenons en effet l'idée selon laquelle la globalisation aurait des effets contraignants qui réduisent les pouvoirs de l'Etat au bénéfice de la sphère privée. Ceci apparait, d'abord, dans l'intrusion des entités privées dont le pouvoir dépasse largement celui des Etats[6]. A titre d'exemple, pour certains pays d'Afrique et d'Amérique latine, la pénétration du capitalisme était une exigence des instances financières en vue d'une réforme économique visant la promotion de la logique du marché. La crise de la dette qui a frappé ces pays à partir des années 1980 mettait ainsi ces instances en position de force[7]. Dans ce contexte, l'économiste STIGLITZ estime « qu'au sein de ces institutions on prétend aider les pays en développement alors qu'on les force à ouvrir leurs marchés aux produits des pays industriels avancés, qui eux-mêmes continuent à protéger leurs propres marchés »[8]. Pour l'Algérie également l'économie de marché était une exigence imposée par la détérioration de sa situation économique et par les instances internationales[9].

20. Les défis imposés par la globalisation apparaissent également dans le rôle des Etats qui, au cours de ces dernières décennies, s'est réduit à l'attractivité des investissements directs étrangers et des entreprises multinationales les plus importantes. Une sorte de concurrence s'est alors établie entre les Etats pour attirer le plus d'investisseurs possible[10].

---

[1] QUOC DINH Nguyen, DAILLIER Patrick, PELLET Alain, « *Droit international public* », 2ème édition, LGDJ, 1980, p. 365 et s.

[2] AUBY Jean-Bernard, *op. cit.*, p. 136 et s.

[3] L'approche néo-gramscienne vigoureusement défendue par les auteurs tels que Robert W. Cox, Stephen Gill et Susan Strange. Robert W. Cox, « *Social Forces, States and World Orders* » in Robert O. Keohane (dir.) Neorealism and ils Crilics, New York, Columbia University Press, 1986 ; Stephen Gill, « *Globalization, Market Civilisation and Disciplinary Neo-Liberalism* » ; Stephen Gill, « *Power and Resistance in the New World Order* », New York, Palgrave Macmillan, 2003 ; Susan Strange, « The Retreat of the State: The Diffusion of Power in the World Economy, Cambridge: Cambridge University Press, 1996 ; BADIE Bertrand, « *La fin des territoires* », Paris, Fayard, 1995, p. 132.

[4] BAUCHET Pierre, « *Concentration des multinationales et mutations des pouvoirs de l'Etat* », CNRS édition, Paris, 2003, p. 38.

[5] *Ibid*, p. 41.

[6] CARREAU Dominique et MARELLA Fabrizio, « *Droit international* », 11ème édition, Pedone, 2011, p. 66 ; AUBY Jean-Bernard, *op. cit.*, p. 34 et 136.

[7] ADDA Jacques, *op. cit.*, p. 07.

[8] STIGLITZ Joseph, « *La grande désillusion* », Fayard, Paris, 2003, p. 34

[9] CHERIF Chakib, *op.cit*., pp. 79-80 ; voir aussi « *L'Algérie face à la mondialisation* », ouvrage collectif sous la direction de Tayeb CHENTOUF, CODESRIA, 2008.

[10] AUBY Jean-Bernard, *op. cit.*, ps. 20 et 25.

21. La globalisation est aussi une source d'inégalité puisqu'elle touche plus les pays développés que les pays en voie de développement créant ainsi une inégalité mondiale (entre les pays) et nationale (au sein même des Etats développés)[1].

En effet, si la globalisation n'a pas eu les mêmes effets partout dans le monde, on ne peut tout de même pas affirmer qu'elle ne concerne que les pays développés et est pour les pays pauvres « *un mirage fuyant* »[2]. Ces derniers sont plus ouverts qu'autrefois, plus intégrés et plus désireux d'entrer en relation commerciale avec les pays développés car ces relations peuvent leur être profitables[3]. Mais on peut penser à juste titre que certains pays sont plus « mondialisés » que d'autres. En terme économique, par exemple, la majorité des échanges s'effectue à l'intérieur et entre les pays développés. Selon le rapport de la CNUCED sur les investissements dans le monde, les pays en développement et les pays en transition attiraient la moitié des entrées mondiales d'IDE, et représentaient le quart des sorties mondiales d'IDE en 2010[4].

Selon les chiffres donnés par la Banque mondiale, l'Amérique du nord représente 34% du produit intérieur brut (PIB) de la planète, contre 25% pour l'Union européenne et 21% pour l'Asie du sud-est, alors que l'Afrique représente seulement 3% des transactions commerciales internationales[5]. L'effet négatif apparait aussi dans le secteur industriel des pays d'Afrique qui souffrent encore de la concurrence asiatique[6].

22. Le phénomène de la globalisation n'a pas épargné le droit fiscal international ; débouchant d'un côté sur les problèmes de double imposition et de l'autre sur l'évasion fiscale causée par le développement de l'économie numérique et les stratégies juridiques des sociétés multinationales.

23. En effet, la globalisation peut être source d'une double imposition due, selon l'OCDE, à l'interaction entre différents systèmes fiscaux nationaux[7]. Dans ce contexte, afin de préserver les recettes fiscales de chaque Etat et prévenir les risques de double imposition, il était primordial de trouver des critères adéquats pour imposer les implantations internationales d'entreprises. Les solutions mises en œuvre, jusqu'à nos jours, ont été édifiées essentiellement sur le principe de territorialité comme un corollaire du principe de souveraineté[8]. Celui-ci trouve sa source dans les conventions fiscales bilatérales conçues en vue d'éviter les risques de double imposition et prévenir la fraude et l'évasion fiscales en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune.

24. L'intérêt pour les questions fiscales internationales, notamment celles de la double imposition, a toujours existé, néanmoins les vrais travaux en la matière ont été

---

[1] La vague actuelle de la mondialisation a provoqué également une inégalité dans les pays développés, plus particulièrement aux Etats-Unis. Concernant le marché du travail, par exemple, les secteurs sociaux n'ont pas profité tous de la mondialisation. Le personnel moins qualifié des pays développés souffre d'une faible demande de travail, le chômage s'accroît et les salaires diminuent. ALLEGRET Jean Pierre, LE MERRER Pascal, *op. cit.*, p. 09.

[2] Expression utilisée par COHEN Daniel, *op. cit.*, p. 17.

[3] LANDES David, *op. cit.*, p. 5.

[4] Rapport sur l'investissement dans le monde, CNUCED, 2010, p. 01.

[5] Rapport sur le développement dans le monde, Washington, 2004.

[6] ALLEGRET Jean Pierre, LE MERRER Pascal, *op. cit.*, p. 10.

[7] OCDE, Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS), Éditions OCDE, 2013, p. 07.

[8] SADOUDI Ahmed, « *Droit fiscal* », SHP édition, 1ère édition, Alger, 2014, p. 197.

entrepris aux lendemains de la Première Guerre Mondiale[1]. C'est en effet, dès 1921 et sous l'égide de la Société des Nations (SDN), « ancêtre de l'Organisation des Nations Unies (ONU) » qu'une étude sur les aspects économiques de la double imposition a commencé. Les travaux de cette dernière ont abouti à l'élaboration d'un premier modèle de convention entre 1927 et 1928[2].

25. Les projets de la SDN, élaborés par son Comité fiscal permanent, se sont ensuite orientés vers l'élaboration de règles fiscales pour l'imposition du revenu des entreprises exerçant leur activité dans plusieurs Etats. Un modèle de convention a été alors conçu en 1943 à Mexico et qui prévoyait que les bénéfices d'une entreprise étaient imposables dans un autre Etat dès que celle-ci réalisait des affaires ou exerçait une activité dans cet autre Etat, et à la condition que ces affaires ou cette activité ne se limitent pas à des transactions isolées ou occasionnelles[3].

26. Cela dit, le modèle de Mexico, qui était en faveur des Etats de source des revenus, dans la mesure où tous les bénéfices réalisés ou exercés sur un territoire étranger en seraient imposables à la seule condition que ses activités ne présentent pas un caractère préparatoire ou auxiliaire, a été revu à Londres en 1946[4]. En même temps, le modèle de Londres a été jugé en faveur des Etats développés, ce qui laissait la place à de nombreux débats.

27. Après la SDN, ce fût le tour de l'Organisation Européenne de Coopération Economique (OECE), devenue en décembre 1960 l'Organisation de Coopération et de Développement Economiques (OCDE), ne réunissant de ce fait que les Etats développés. Les travaux de cette organisation se sont concentrés sur la question de l'élimination des doubles impositions et ont abouti en 1963 à la publication d'un premier projet de modèle de convention d'élimination des doubles impositions concernant le revenu et la fortune[5]. Après plusieurs révisions du modèle OCDE, un système fiscal international a été mis en œuvre destiné principalement à distribuer les compétences fiscales pour supprimer la double imposition juridique des revenus[6], une distribution qui se fonde sur des règles de territorialité de l'impôt.

28. Les Nations-Unies se sont saisies de nouveau du problème, mais avec, cette fois-ci, pour principale préoccupation d'encourager les accords bilatéraux fiscaux entre

---

[1] Sur l'histoire des conventions fiscales voir : AIS Souhila, « *Les conventions internationales en droit fiscal* », Mémoire de Magistère en Droit Comparé des Affaires, Université d'Oran, Faculté de droit, 2010-2011 ; MALHERBE Philippe, « *Eléments de droit fiscal international* », Bruylant, Bruxelles, 2015, p. 43 ; SCHAFFNER Jean, « *Droit fiscal international* », 2ème édition, Promoculture, 2005, p. 23.

[2] GOUTHIERE Bruno, « *Les impôts dans les affaires internationales* », 10ème édition, Francis Lefebvre, 2014, p. 24 ; MARCUS Edouard, « *Le projet de l'OCDE de lutte contre l'optimisation fiscale des multinationales-BEPS* », RFFP, n° 132 du 01 novembre 2015, p. 233 et s.

[3] Art. IV du modèle de convention de Mexico « *Si une entreprise ou une personne physique de l'un des Etats contractants étend son activité à l'autre Etat, par des transactions isolées ou occasionnelles, sans posséder d'établissement stable dans cet autre Etat, les revenus tirés de cette activité ne seront imposables que dans le premier Etat* ».Voir dans ce contexte FOUCAULT Jean-Paul, « *Définition de l'établissement stable* », Juris-Classeur : Impôts directs, Fasc. 353-C (16-3-C), Volume 1, 1993, p. 02.

[4] FOUCAULT Jean-Paul, « *Définition de l'établissement stable* », *op. cit.*, p. 02. Voir aussi GOUTHIERE Bruno, *op. cit.*, p. 23.

[5] LE MENTEC Franck, « *Notion d'établissement stable* », Juris-Classeur Fiscal, Fasc. 3320 du 1er Septembre 2014, p. 03 ; GOUTHIERE Bruno, *op. cit.*, p. 23.

[6] SAINT-AMANS Pascal et ROBERT Éric, « *Le projet BEPS et la longue marche en direction d'une fiscalité globale pour l'économie du XXIe siècle* », Revue de Droit Fiscal n° 49, du 3 Décembre 2015, p. 07.

les pays développés et les pays en développement. Dans une résolution du 4 août 1967, le Conseil économique et social de l'ONU a émis le souhait d'encourager la conclusion de ce type de traités fiscaux ce qui a conduit le Secrétaire général à créer, en 1968, le Groupe spécial d'experts des conventions fiscales entre pays développés et pays en développement[1]. En 1980, les Nations Unies font paraître le Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement. Ce modèle a été précédé, en 1979, par le Manuel de négociation des conventions fiscales bilatérales entre pays développés et pays en développement[2].

29. Bien que les deux modèles (OCDE – ONU) comportent de très nombreuses dispositions communes et d'énormes ressemblances, ils présentent néanmoins des divergences quant aux priorités à retenir. Contrairement au modèle de l'OCDE, celui de l'ONU se montre plus favorable aux pays en développement dans la mesure où il est estimé que le pays de la source, pays d'accueil de l'investissement (généralement le pays en développement) devrait conserver une plus grande partie des droits d'imposition par rapport au pays de la résidence de l'investisseur (pays développé)[3]. Les divergences entre les deux modèles apparaissent notamment quand il s'agit de déterminer le régime d'imposition des dividendes, des redevances, des intérêts ou encore des professions indépendantes se rapportant aux non-résidents[4]. Quant au Modèle de convention de l'OCDE, il favorise le rattachement d'une plus grande part des droits d'imposition au pays de résidence de l'investisseur ou du commerçant[5].

Même si le Modèle de convention des Nations-Unies accorde « *davantage de poids au principe de source que ne le fait le Modèle de convention de l'OCDE* », il se veut toujours un compromis entre le principe de source et le principe de résidence[6]. Ses dispositions tiennent compte du fait que l'imposition dans le pays d'origine ne devrait pas être trop élevée pour ne pas décourager l'investissement d'une part et admettent la nécessité de partager des recettes fiscales avec le pays fournisseur du capital, d'autre part[7].

En dépit de ces divergences, les deux Modèles conservent des objectifs communs qui comprennent, essentiellement, la protection des contribuables contre les doubles impositions dans le but d'améliorer le flux des investissements internationaux et des transferts de technologie. Ils visent aussi à prévenir certains types de discrimination entre investisseurs étrangers et contribuables locaux à assurer la sécurité juridique et fiscale pour que les « opérations internationales puissent être menées en

[1] Le Groupe d'expert était composé au départ d'agents du fisc et d'experts fiscaux de pays développés et de pays en développement nommés à titre personnel. En 2005, ce Groupe a été reconverti en Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale. Ses membres qui sont au nombre de 25 ont été désignés par les pays et choisis par le Secrétaire général des Nations Unies pour exercer leurs fonctions à titre personnel pour une période de 4 ans. Le Comité se réunit tous les ans.

[2] Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement, Nations Unis, New York, Révision de 2011, p. VIII.

[3] *Ibid*, p. VII.

[4] Se référer au titre II de la seconde partie de cette thèse.

[5] Voir art. 10, 11 et 12 de la convention modèle de l'OCDE.

[6] Modèle de convention des Nations Unies, p. X.

[7] *Ibidem*.

toute confiance » ; et à développer la coopération entre les administrations fiscales en vue de prévenir l'évasion fiscale et apporter l'aide au recouvrement de l'impôt[1].

30. Les deux Modèles de convention sont accompagnés de très longs commentaires qui font partie du Modèle de convention au même titre que les articles. Quant à leur valeur juridique, ils ne sont ni normatifs, ni exécutoires et ne revêtent, donc, aucun caractère contraignant[2]. La raison d'être de ces modèles est de « *faciliter la négociation, l'interprétation et l'application pratique des traités fiscaux en s'inspirant de ses dispositions* »[3]. L'Algérie, comme d'autres pays, s'est inspirée grandement de ces Modèles sans pour autant s'estimer liée par l'un ou l'autre modèle, elle s'est inspirée, comme on le verra dans les prochains développements, sur certains points du Modèle de l'OCDE, sur d'autres de celui de l'ONU.

Dans les développements qui vont suivre, nous désignerons le Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant les revenus et la fortune sous l'appellation de « *Modèle de convention de l'OCDE* », et le Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement sous l'appellation de « *Modèle de convention des Nations Unies* ».

31. S'agissant des conditions d'imposition des opérations internationales faites par un résident d'un Etat contractant sur le territoire d'un autre Etat contractant, les modèles de conventions sont pris en considération[4]. Comme les risques d'une double imposition ou d'une insuffisance d'imposition sont assez grands dans une économie largement mondialisée, presque toutes les conventions fiscales bilatérales portent un double objet : la sécurisation des investisseurs, en particuliers étrangers, en garantissant tout risque de double imposition et la lutte contre les problèmes de fraude et d'évasion fiscales internationales, notamment grâce aux mécanismes d'échange d'information entre les administrations fiscales[5].

32. Pour réaliser ces deux objets, le système fiscal mis en place par les deux Modèles de convention (OCDE, ONU) prévoit des règles d'imposition selon lesquelles « *… Les bénéfices d'une entreprise d'un Etat contractant ne sont imposables que dans cet Etat, à moins que l'entreprise n'exerce son activité dans l'autre Etat contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé* »[6].

On en déduit qu'un Etat ne peut imposer une personne qu'en vertu d'un lien personnel, c'est-à-dire d'un lien de résidence reliant le contribuable à l'Etat taxable. S'agissant des entreprises, la résidence est le lieu de leur siège social. La convention modèle prévoit, par contre, une exception : l'Etat est en droit d'imposer des personnes non résidentes si elles réalisent sur son territoire des bénéfices par l'intermédiaire d'une exploitation directe (établissement stable).

[1] *Ibid*, p. VIII.
[2] Modèle de convention des Nations Unies, p. X.
[3] *Ibidem*.
[4] SCHAFFNER Jean, *op. cit*., p. 23 et 24.
[5] GOUTHIERE Bruno, *op. cit*., p. 13.
[6] Art. 7 aussi bien du Modèle de convention de l'OCDE que celui de l'ONU.

Ainsi, l'imposition des bénéfices sociaux réalisés dans un cadre international suppose l'application d'un principe de territorialité selon lequel seuls les bénéfices réalisés sur son territoire sont susceptibles d'y être imposés.

33. Certains auteurs soutiennent l'idée que la souveraineté fiscale d'un Etat est strictement limitée par son territoire[1]. Ce qui signifie que « L'Etat peut exercer un pouvoir fiscal absolu à l'intérieur de son territoire qui constitue une sorte de chasse gardée ; à l'inverse, l'Etat ne peut exercer aucun pouvoir fiscal à l'extérieur de son territoire »[2], ou encore « L'Etat a le pouvoir absolu jusqu'à sa frontière et une absence tout aussi absolue de pouvoir au-delà de celle-ci »[3]. L'idée de la territorialité absolue du système fiscal a laissé place à de nombreuses critiques[4] car il n'est pas impossible aux Etats de prendre en considération des faits qui prennent leur source en dehors de leur frontières. Pour expliquer cette situation, il faut revenir sur les critères permettant de rattacher les résultats d'une entreprise au territoire étatique, il s'agit principalement du critère de l'établissement stable.

34. C'est pour remédier au problème du droit d'imposer que les conventions de non double imposition font appel à la notion d'« *établissement stable* »[5]. Il s'agit, selon l'article 5 du Modèle de convention d'une installation fixe d'affaire par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité. Cette localisation de l'activité peut prendre la forme d'une « *installation fixe d'affaires* », c'est-à-dire d'un local, outils ou toute autre installation présentant un certain degré de permanence et par laquelle elle exerce tout ou partie de son activité. Ainsi en est-il d'un siège de direction, d'une succursale, d'un bureau, d'une usine, d'un magasin de vente, d'une mine, d'un puits de pétrole ou de gaz, d'une carrière ou de tout autre lieu d'extraction de ressources naturelles, d'un chantier de construction ou de montage ou des activités de surveillance[6].

L'établissement stable peut prendre aussi la forme d'un « agent dépendant » exerçant habituellement sur son territoire des pouvoirs lui permettant de l'engager dans une relation commerciale ayant trait aux opérations constituant ses activités propres[7]. Autrement dit, en l'absence de tout établissement stable -une installation fixe d'affaires ou un agent dépendant- aucune imposition n'est prévue pour l'entreprise étrangère à part celle retenue à la source[8].

---

[1] Sur l'étendu de la souveraineté fiscale des Etats voir LEROY Marc, « *Les enjeux de la territorialité fiscale* », Gestion et Management Public, vol.4, n°3, 2016/1, p. 06.

[2] TIXIER Gilbert, GEST Guy, KEROGUES jean, « *Droit fiscal international* », 2ème édition, Litec, Paris, 1979, p. 4.

[3] MALHERBE Philippe, *op. cit.*, p. 14.

[4] MELOT Nicolas, « *Territorialité et mondialité de l'impôt* », préface de Patrick DIBOUT, Dalloz, Paris, 2004.

[5] Certaines conventions ne se réfèrent pas à la notion d'établissement stable, tel est le cas par exemple pour la convention franco-saoudienne de 1982 et la convention franco-soviétique 1985 qui utilise un terme proche celui de « *représentation permanente* ». La convention signée en 2008 entre l'Algérie et l'Iran se réfère à la notion d'« *établissement permanant* ».

[6] Art. 5 de la convention modèle de l'OCDE.

[7] FOURRIQUES Michel, « *Territorialité de l'IS et subsidiarité des conventions fiscales internationales* », Petites Affiches, 19 février 2013, n° 36, p. 12.

[8] Voir les développements dans le titre 1 de la première partie de cette thèse.

35. Vue l'importance pratique des dispositions des Modèles de convention en matière d'impôt sur le revenu et la fortune, l'Etat algérien s'en est largement inspiré dans ses négociations pour la signature de ses conventions bilatérales.

Quoique développées depuis l'avènement de la réforme fiscale des années quatre-vingt-dix et la transition vers l'économie de marché, les conventions conclues par l'Algérie restent relativement peu nombreuses. L'Etat algérien n'a signé et ratifié que trente-quatre (34) conventions fiscales : quinze (15) conventions signées avec les pays de l'Europe[1], douze (12) Conventions avec les pays arabes[2] : trois (3) avec les pays d'Asie[3] : deux (02) avec les pays du Maghreb Arabe, une (01) avec les pays d'Afrique : Afrique du sud, et une (01) seule avec les pays d'Amérique : le Canada. Ce qui est considérablement réduit par rapport au réseau conventionnel dont dispose nos Etats voisins comme la Tunisie avec (plus d'une cinquantaine (58) de conventions)[4]. De plus, huit (8) conventions ne sont pas encore entrées en vigueur[5] sachant que la plus ancienne d'entre elles -celle conclue avec la Roumanie- fût signée en juin 1994[6], ce qui fait plus de vingt-trois (23) ans.

36. Ces conventions dans leur totalité sont rédigées en prenant pour appui le Modèle de convention de l'OCDE et subsidiairement celui de l'ONU. La similitude entre ces conventions et les Modèles apparait d'abord dans l'objet des conventions qui d'ailleurs est le même que celui prescrit par les deux Modèles, c'est-à-dire l'élimination des doubles impositions et la lutte contre les problèmes de fraude et d'évasion fiscales en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune.

37. Ensuite, après lecture des textes des trente-quatre (34) conventions on constate que ces dernières ont repris essentiellement les dispositions du Modèle de l'OCDE qui est lui-même repris en grande partie par le Modèle de l'ONU[7]. En pratique donc, ces modèles peuvent être considérés comme une quasi-source[8] du droit fiscal international, mais sans qu'ils ne soient contraignants pour les Etats, car ils ne sont ni

---

[1] Allemagne, Autriche, Belgique, Bosnie, Bulgarie, Espagne, France, Italie, Portugal, Roumanie, Russie, Suisse, Turquie, Ukraine.

[2] Arabie Saoudite, Bahreïn, Egypte, Emirats Arabes Unis, Jordanie, Koweït, Qatar, Iran, Liban, Syrie, Sultanat d'Oman, Yémen.

[3] Chine, Corée du Sud et Indonésie.

[4] OCDE, Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignement à des fins fiscales : Rapport d'examen par les pairs : Tunisie 2016, p. 77 ; ARBI Sabrine, « *L'interprétation des conventions fiscales* », Université de Tunis, Faculté des sciences juridiques politiques et sociales, Mémoire de Master, spécialité Droit fiscal, 2009.

[5] Les conventions qui ne sont pas entrées en vigueur sont celles conclues avec la Jordanie, la Roumanie, la Russie, Sultanat Oman, la Syrie, l'Ukraine, le Yémen et la Mauritanie.

[6] Convention entre le Gouvernement de la République algérienne démocratique et populaire et le Gouvernement de la Roumanie en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune et du protocole additionnel, signés à Alger le 28 juin 1994, ratifiée par le décret présidentiel n° 95-186 du 15 juillet 1995, J.O.R.A du 16 juillet 1995, n° 37, p. 03.

[7] A titre d'exemple, le Modèle OCDE a supprimé l'article 14 relatif aux professions indépendantes, alors que le Modèle ONU l'a conservé ainsi que toutes les conventions fiscales signées par l'Algérie. De plus, si le modèle OCDE fixe un seuil quant à l'imposition des dividendes dans l'Etat de source, il est autrement pour le modèle ONU.

[8] Cette citation fût prise par GUTMANN Daniel, « *Droit fiscal des affaires* », 6ème édition, LGDJ, 2015-2016, p. 50.

normatifs ni *exécutoires*[1]et, de ce fait, ils ne demeurent qu'un modèle[2]. Pour reprendre une citation du Professeur Philippe Malherbe, ces conventions modèles « *ne font qu'offrir une orientation initiale pour négocier une convention proprement dite* »[3]. En effet, leur importance réside dans la régulation des relations fiscales entre les différents Etats du monde. Les solutions qu'elles prévoient pour imposer les revenus des sociétés exerçant une activité internationale sont formulées autour du principe de territorialité, un principe qui est consacré également en droit conventionnel algérien.

38. Toutes les conventions signées par l'Algérie retiennent, à l'instar des deux Modèles, l'établissement stable comme critère de localisation des activités. Ainsi, une entreprise dont le siège social est à l'étranger ne relève de l'impôt algérien que si elle dispose d'un établissement stable sur le territoire algérien. Il est à préciser, dans ce contexte, que la même définition de l'établissement stable est prévue par ces conventions. La différence, par contre, apparait, tout d'abord dans la particularité que peut présenter les chantiers de construction : ceux-ci ne sont considérés comme des établissements stables que si leur durée est supérieure à une période qui diffère selon les conventions, elle est de trois, six, neuf ou douze mois.

Dans l'ensemble, ces conventions portent les mêmes critères d'imposition des bénéfices des sociétés. Le principe de territorialité étant fortement prédominant.

39. En s'alignant sur les solutions en cours au niveau international, l'Algérie a adopté ce même principe de territorialité également en droit interne. L'article 137 du code des impôts directs et taxes assimilées (CITA) exige la présence de quatre critères distincts qui permettent de localiser l'imposition des entreprises étrangères à raison des bénéfices qu'elles réalisent en Algérie[4]. L'administration fiscale est en droit d'imposer les bénéfices des sociétés étrangères dont l'installation en Algérie prend la forme d'une filiale, d'un établissement stable, d'un représentant dépourvu de personnalité juridique distincte de l'entreprise mère, ou encore d'opérations commerciales formant un cycle commercial complet[5].

---

[1] Voir introduction au modèle ONU. Selon le Comité des experts de l'ONU, la raison d'être du modèle ONU est de « *faciliter la négociation, l'interprétation et l'application pratique des traités fiscaux en s'inspirant de ses dispositions* ».

[2] Dans ce sens voir CHRETIEN Maxime, « *Contribution à l'étude du droit international fiscal actuel : le rôle des organisations dans le règlement des questions d'impôt entre les divers Etats* », RCADI, 1954-II, p. 1 et s. ; KERLAN P. « *L'élaboration doctrinale du droit fiscal international – les modèles de conventions* », DPCI, 1985, p. 191 et s. ; DAVID Cyrille, « *Les normes fiscales imparfaites sur les plans international et communautaire* », in Droit et actualité : Etudes offertes à Jaques Béguin, Litec, 2005, p. 249 et s. ; DUBUT Thomas, « *Les commentaires du modèle de convention fiscale de l'OCDE et l'interprétation des conventions fiscales bilatérales contre la double imposition. Contribution à l'étude de la normativité sans efficacité en droit international public* », RRJ, 2009-3.

[3] MALHERBE Philippe, *op. cit.*, p. 43.

[4] Art. 137 du CIDTA. Il est à noter que les mêmes critères sont prévus pour imposer les entreprises algériennes installées à l'étranger.

[5] Une entreprise étrangère relève également de la souveraineté fiscale d'un Etat lorsque, sans y disposer d'un établissement ou d'un représentant dépendant, elle y exerce des opérations formant un cycle commercial complet. Selon la définition retenue par la doctrine française, il s'agit d'opérations commerciales, industrielles ou artisanales dirigées vers un but déterminé et dont l'ensemble forme un tout cohérent. (DB 4H 1412, n° 19, 1er mars 1995 cité par CASTAGNEDE Bernard, « *Précis de fiscalité internationale* », 5ème édition, PUF, Paris, 2015, p. 267 ; AYADI Habib, « *Droit fiscal international* », Centre de Publication Universitaire, Tunis, 2001, p. 218). L'exemple le plus caractéristique est celui des opérations d'achat de marchandises suivies de leur revente, ainsi que les opérations d'extraction,

40. Ces règles de territorialité, qui sont considérées comme le fondement principal du régime fiscal des implantations internationales d'entreprises, suscitent depuis quelques années déjà des difficultés et des insuffisances quant à leur application, ce qui révèle leur inadaptation par rapport aux nouvelles exigences d'une économie de plus en plus mondialisée et de plus en plus numérisée[1].

41. La première difficulté se rattache aux transferts internationaux des bénéfices au sein des entreprises multinationales. Il est tout à fait normal que la société mère continue de nouer des relations économiques avec ses filiales. Ceci dit, le problème se pose lorsque ces relations ont pour objet de soustraire les bénéfices à la souveraineté fiscale de l'Etat d'implantation de façon à ce que ce dernier ne puisse exercer son droit d'imposer ces mêmes bénéfices. Pour l'administration fiscale, ils constituent, alors, un procédé de contournement du droit national.

Pour l'entreprise multinationale, les prix de transfert constituent un moyen d'atteindre « le primat de la rentabilité »[2] ; pour le réaliser, elle use d'une « technologie juridique » élaborée commandée aux « multinationales du droit et de l'expertise »[3]. Cette « technologie juridique » consiste en un montage financier très sophistiqué permettant à l'entreprise de contourner en toute légalité le droit national, exploitant en ceci les faiblesses ou les insuffisances de la réglementation nationale[4]. Face à cette situation, l'Etat peut se trouver alors démuni.

42. Il existe deux modes de transfert des bénéfices : le transfert direct et le transfert indirect. Bien entendu, le transfert direct qui s'effectue selon les exigences de la loi ne pose aucun problème. La société filiale est tenue de prélever l'impôt sur les bénéfices des sociétés avant chaque distribution de dividendes à la société mère. La difficulté, par contre, réside lorsque des moyens sophistiqués sont utilisés pour réduire volontairement la matière imposable. Ainsi, une entreprise exerçant une activité économique par l'intermédiaire de ses filiales situées dans d'autres Etats pourra facilement échapper à la fiscalité de ce dernier grâce à une manipulation des prix de transfert. Il s'agit ici de transférer indirectement les bénéfices de l'entreprise en recourant à des transactions commerciales ou financières dont les prix de vente ne correspondent pas aux prix du marché, mais des prix décidés par la société mère. Cette dernière minimise alors ses bénéfices et/ou au contraire gonfle ceux de ses filiales situées dans un Etat à faible taux d'imposition sous l'aspect de ce qu'elles appellent

---

de transformation, de lotissement de terrain, de prestations de services ou les opérations financières, dès lors qu'elles correspondent à l'exercice habituel d'une activité distincte. (Voir extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts : BOI-IS-CHAMP-60-10-30-20150701, disponible sur le site : http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/4264-PGP.html?ftsq=cycle+commercial+complet&identifiant=BOI-IS-CHAMP-60-10-30-20150701 »). Le critère requit ici est celui des « actes détachables ». Selon la jurisprudence du Conseil d'Etat français, les opérations réalisées à l'étranger par une société française, et qui ne sont pas détachables, *par leur nature ou leur mode d'exécution***,** des autres opérations, sont imposable en France. (CE, 24 mars 1972 D.F. n° 20-21, comm. 757). Par contre, si les activités exercées à l'étranger sont distinctes elles ne relèvent pas de la fiscalité française. (CE, 14 février. 1944 R.O p. 38).

[1] Sur l'inadaptation du principe de territorialité à la mondialisation voir LEROY Marc, *op. cit*., pp. 05-24.

[2] SNOUSSI Mounir, « *Les stratégies juridiques des sociétés transnationales : l'exemple des prix de transfert* », Revue International de Droit Economique, 2003, p. 452.

[3] *Ibidem.*

[4] *Ibid.*, p. 446.

« l'optimisation fiscale ». La fuite devant l'impôt n'est pas l'unique raison de ces transferts, ils peuvent également avoir pour objectif le transfert illégal de capitaux à partir d'un pays dont la monnaie n'est pas convertible (fuite de capitaux), tel est le cas de l'Algérie[1].

43. Les prix de transfert peuvent prendre plusieurs formes comme la majoration ou la diminution des prix d'achat ou de vente, l'attribution d'un avantage hors de proportion avec le service obtenu ou bien encore le versement de redevances excessives ou sans contrepartie[2].

44. Pour l'Algérie, le concept des prix de transfert reste nouveau. Ce n'est qu'en 2007 -par la loi de finances pour 2007[3]- qu'ont été introduites de nouvelles dispositions au code des impôts directs et au code de procédures fiscales pour contrecarrer la délocalisation des bénéfices sociaux par la voie des « prix de transfert ». Il s'agit particulièrement de l'obligation déclarative de tout transfert de fonds à l'étranger.

45. La seconde difficulté quant à l'application des règles fiscales liées à la territorialité est beaucoup plus récente, elle provient de l'émergence d'une nouvelle économie, « l'économie numérique ». Appelée également « commerce numérique », « commerce électronique » ou encore « e-commerce », cette nouvelle forme d'économie perturbe fortement les règles de territorialité et ceci pour deux raisons. La première se rattache au pouvoir restreint d'imposer dont disposent les Etats face à l'internationalisation de l'économie numérique. En effet, si les Etats disposent d'une souveraineté fiscale restreinte, voir limitée, de façon à ce qu'ils ne peuvent imposer que les bénéfices réalisés sur leur territoire, l'internet, lui, reste indifférent aux frontières des Etats[4] et, comme l'a si bien décrit un auteur : « *Avec le commerce électronique, il n'y a plus de lien entre la création de revenu et la localisation géographique de l'opération* »[5].

46. La deuxième raison concerne le critère matériel de l'installation sur lequel se fonde la fiscalité internationale, un critère méconnu du commerce électronique. Comme il a été souligné plus haut, les règles de territorialité accordent un intérêt particulier à la présence physique et matérielle d'un établissement stable sur le territoire étranger, de manière à ce qu'elle constitue une condition majeure pour imposer les bénéfices des entreprises étrangères. Toutefois, s'agissant du commerce électronique, aucune présence physique qui caractérise l'existence d'un établissement stable ne se manifeste sur les territoires étrangers[6]. Dans le cyberespace la « galerie commerciale » n'existe pas

[1] Le journal Le Matin d'Algérie du 8 août 2013 fait état de plusieurs entreprises nationales et étrangères qui « s'adonnent à la majoration de leurs importations pour faire transférer des devises à l'étranger ». Selon la même source faisant référence à un rapport de la Banque d'Algérie de 2013, les services de douanes et les officiers de police judiciaire auraient constaté 17,3 milliards de dinars d'infractions de changes en 2012.

[2] Art. 141 bis du CID.

[3] Art. 8 de la loi de finances pour 2007, modifié par art. 9 de la loi de finances pour 2008 et complété par art. 4 de la loi de finances pour 2010.

[4] SIBILLE François, « *La fiscalité du commerce électronique* », Petites affiches, 9 juillet 1999, n° 136, p. 04.

[5] BENAYOUN George David, « *Problèmes fiscaux liés au commerce électronique* », petites affiches, 20 juin 1997, n° 74, p. 07.

[6] LE GALL Jean-Pierre, « *Internet : cyber-fiscalité ou cyber-paradis fiscal* », JCP E, n° 5, 29 janvier 1998, p. 165.

physiquement[1]. De plus, dans un environnement électronique, il serait plus facile de délocaliser les activités vers des paradis fiscaux ; une entreprise pourra aisément installer un serveur dans un Etat ou territoire à fiscalité modérée afin qu'elle exerce ses activités en franchise d'impôt[2]. Ce qui ne manquera pas de provoquer un manque à gagner en recettes fiscales pour certains Etats[3].

47. On constate alors aujourd'hui, que le principe de territorialité devient de plus en plus inopérant en raison des techniques empruntées par les sociétés transnationales devant lesquelles l'Etat éprouve d'énormes difficultés pour y faire face et pour s'y adapter. En raison également des pratiques d'érosion de la base d'imposition et du transfert de bénéfices qui, selon l'OCDE, découlent non pas seulement de la fragilité des règles fiscales, mais d'une conjonction de facteurs tels que l'interaction entre les différents systèmes fiscaux, l'insuffisance de développement des standards internationaux au rythme des changements de l'environnement économique mondial et l'absence quasi généralisée de données pertinentes à l'échelle des administrations fiscales et des gouvernements[4].

48. Partant de ce qui précède, il s'avère, nécessaire de s'interroger sur la compatibilité des règles actuelles de territorialité aux nouvelles exigences de l'économie mondialisée. En effet, les règles fiscales en vigueur sont-elles toujours adaptées aux mutations du commerce international, notamment avec la prolifération des entreprises multinationales et l'explosion de l'économie numérique, pour garantir l'imposition des implantations internationales d'entreprises et éviter l'évasion fiscale ?

49. La réponse est négative car on peut déjà affirmer que cette incompatibilité des règles de territorialités avec les nouvelles mutations de l'économie mondiale remet en cause les concepts sur lesquels s'est construite la fiscalité internationale[5]. Les entreprises recourent soit à l'économie numérique, une économie, qui jusque-là reste affranchie de toute taxation (cyber-Paradis fiscal) ; soit aux transferts indirects de bénéfices pour réduire artificiellement leur bénéfice imposable ou pour transférer des bénéfices vers des pays à faible fiscalité. Cette situation stimule davantage le marché de l'évasion fiscale dont le manque à gagner pour les États est évalué par l'OCDE entre 4 et 10 % des recettes totales de l'impôt sur les bénéfices des sociétés, soit entre 100 et 240 milliards de dollars chaque année à l'échelle mondiale[6].

50. Pour traiter du sujet de l'imposition des implantations internationales d'entreprises, il nous a paru essentiel d'analyser tout d'abord l'inadaptation de ce

---

[1] BENAYOUN George David, *op. cit.*, p. 06.

[2] COUDERT Marie-Antoinette et LAPRES Daniel Arthur, « *Quelle fiscalité pour le commerce électronique* », Revue de Droit fiscal n° 46-47, 1997, p. 1353.

[3] Voir à ce propos : KHOURY-HELOU Pierre-Antoine, « *Etablissement stable et économie numérique : les travaux de l'OCDE* », Revue de Droit Fiscal, n° 47 du 20 novembre 2014, pp. 39-41 ; CASTAN OTAL Julian Lorenzo, « *La notion d'établissement stable face à l'ère de l'économie numérique* », Mémoire de Master en Droit des sociétés, Université de Cergy-Pontoise, 2013-2014 ; Sébastien, « *Fiscalité directe et localisation des activités d'e-commerce au regard de la notion d'établissement stable* », Mémoire de DEA en droit des relations économiques et sociales, Université de Cergy-Pontoise, 2003.

[4] OCDE, Exposé des actions 2015, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, OCDE, 2015, p. 06. www.oecd.org/fr/fiscalite/beps-expose-des-actions-2015.pdf.

[5] LE GALL Jean-Pierre, « *Internet : cyber-fiscalité ou cyber-paradis fiscal* », *op. cit.*, p. 165.

[6] OCDE, Exposé des actions 2015, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, OCDE, 2015, p. 05.

régime fiscal face à la globalisation. Dans une économie mondialisée, où les distances et les frontières nationales se sont sensiblement estompées, les règles de territorialité s'avèrent de plus en plus dépassées, donc, de plus en plus inadaptées. Les exigences de l'économie mondialisée ont modifié leur portée jusqu'à les vider de leur substance. En effet, désormais ces règles ne peuvent plus poursuivre le même rôle qu'elles avaient auparavant, celui de rattacher les bénéfices à l'Etat d'implantation, puisque les entreprises trouvent facilement le moyen pour les déjouer. Tel sera l'objet de la **Première partie** intitulée : *Le régime fiscal des implantations internationales d'entreprises, Un régime en retrait par rapport à la globalisation*.

51. Des solutions sont alors proposées par différents organismes pour donner une dimension nouvelle aux règles de territorialité les rendant plus efficaces. L'objet de la **seconde partie** portera alors sur les *recherches sur de nouvelles solutions d'imposition adaptées aux implantations internationales d'entreprises*, notamment quand il s'agit de sociétés multinationales ou encore d'économie numérique.

PREMIERE PARTIE

LE REGIME FISCAL DES IMPLANTATIONS INTERNATIONALES D'ENTREPRISES,

UN REGIME EN RETRAIT PAR RAPPORT A LA GLOBALISATION

52. Pendant longtemps, le critère de rattachement pour imposer des sociétés, se fondait sur un principe simple d'application, celui de la *territorialité* et son corollaire l'*établissement stable*. Mais avec l'évolution de la mondialisation et la numérisation de l'économie, ces règles classiques se révèlent de plus en plus désuètes.

La numérisation de l'économie a eu pour conséquence la rapidité dans l'exécution des opérations économiques et commerciales et la réalisation d'énormes profits. Cependant, par le fait même que cette forme d'économie méconnait l'installation fixe d'affaires et par conséquent, rend difficile, sinon impossible, son rattachement à un territoire donné, elle échappe aux règles de la territorialité de l'impôt et prive l'Etat de son droit d'imposer. Le régime fiscal actuel se trouve, par voie de conséquence, inadapté aux nouvelles technologies de l'information et à l'économie numérique (TITRE 1ER).

53. Quant à la mondialisation de l'économie, elle s'est accompagnée de plusieurs libertés : liberté d'échanges, liberté d'établissement, favorisant la multiplication des firmes multinationales. Ces firmes présentent une double caractéristique. Elles internationalisent de plus en plus leurs activités et se trouvent de ce fait assujetties à plusieurs souverainetés fiscales. Elles ne cessent, d'autre part, d'internaliser en même temps leurs relations intra-groupe en développant les échanges entre les différentes entités composant le groupe, d'où l'apparition du problème des prix de transferts, un montage juridique complexe et de plus en plus sophistiqué, utilisé pour déjouer les règles de territorialité (TITRE II).

TITRE I

UN REGIME FISCAL INADAPTE AUX NOUVELLES TECHNOLOGIES DE L'INFORMATION

54. Le régime fiscal en vigueur a été créé à une époque où il n'était question que du commerce traditionnel, ce qui explique l'intérêt particulier que porte le droit fiscal pour le critère de l'établissement stable. En effet, les règles de territorialité reposent essentiellement sur la présence matérielle de l'Etablissement stable de manière à ce qu'il constitue une condition majeure pour imposer les bénéfices des entreprises étrangères (*Chapitre* I). Or, dans une économie numérique, où le virtuel s'impose de

plus en plus, aucune présence physique ne se manifeste sur les territoires étrangers (Chapitre II) ce qui explique brièvement l'inadaptation de cette notion[1].

CHAPITRE I : L'ETABLISSEMENT STABLE *MATERIEL* COMME FONDEMENT DU REGIME FISCAL DES IMPLANTATIONS INTERNATIONALES D'ENTREPRISES

55. Le régime fiscal des implantations internationales d'entreprises tel qu'il découle des conventions fiscales relatives aux doubles impositions se fonde essentiellement sur un critère territorial selon lequel « *Les bénéfices d'une entreprise d'un Etat contractant ne sont imposables que dans cet Etat, à moins que l'entreprise n'exerce son activité dans l'autre Etat contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé* »[2]. La notion d'établissement stable revêt donc une importance particulière en matière conventionnelle car elle permet d'attribuer à un Etat contractant le droit d'imposer les bénéfices d'une entreprise de l'autre Etat contractant. En effet, un Etat ne peut taxer les bénéfices d'une entreprise résidente de l'autre Etat que si elle exerce ses activités par l'intermédiaire d'un établissement stable situé dans le premier Etat. Autrement dit, en l'absence de tout établissement stable aucune imposition n'est prévue pour l'entreprise étrangère à part celle de la retenue à la source[3].

Ce qui caractérise en revanche la notion d'établissement stable c'est sa forme matérielle. Une entreprise n'est imposable dans un autre Etat que si elle dispose d'une présence physique sur le territoire en question.

Ainsi, l'étude de l'établissement stable portera, d'abord, sur l'objet de celui-ci qui consiste à remédier au problème du droit d'imposer, ensuite, sur sa forme matérielle.

Section 1 : L'objet de l'établissement stable

56. Le droit conventionnel a connu deux théories en matière de rattachement de la matière imposable à la souveraineté fiscale d'un Etat. Il s'agit de la théorie de la réalisation et la théorie de l'appartenance économique[4].

57. En se fondant sur la théorie de la réalisation, ne constituent un établissement stable que les installations permettant la réalisation d'un profit. Tel est le cas pour les usines, les ateliers de fabrication et des structures de distribution des biens et services

---

[1] Voir à ce propos : OBERSON Xavier, « *Problèmes fiscaux posés par le développement du commerce électronique* », In : Jeanneret Vincent, « Aspects juridiques du commerce électronique », Zurich, Schulthess, 2001. p. 93.

[2] L'article 7 du Modèle de convention de l'OCDE.

[3] En droit fiscal algérien, les entreprises étrangères n'ayant pas d'installation professionnelle permanente en Algérie, qui déploient, temporairement, dans le cadre de marchés une activité, sont soumises, au titre de l'impôt sur les bénéfices des sociétés, à une retenue à la source aux taux de 19 % pour les activités de production de biens, 23 % pour les activités de bâtiment, de travaux publics et d'hydraulique ainsi que les activités touristiques et thermales à l'exclusion des agences de voyages, 26 % pour les autres activités. Art. 156 du CID modifié par l'ordonnance n° 15-01 du 2 juillet 2015, portant loi de finances complémentaire pour 2015, J.O.R.A. n° 40 du 23 juillet 2015.

[4] Voir FOUCAULT Jean-Paul, « *Définition de l'établissement stable* », *op. cit.*, p. 02 ; LE MENTEC Franck, « *Notion d'établissement stable* », Juris-Classeur Fiscal International, Fasc. n° 3320, Volume n° 1, 2014, p. 3 ; MELOT Nicolas, « *Territorialité et mondialité de l'impôt* », préface de Patrick DIBOUT, Dalloz, Paris, 2004, p. 40.

commercialisés par l'entreprise (bureaux de vente). En revanche, sont exclues de cette notion, les installations ne permettant la réalisation d'aucun profit réel comme celles à usage de dépôt ou d'exposition de marchandise, ainsi que les installations ne permettant qu'indirectement la réalisation de bénéfices par exemple les installations utilisées aux fins de collecter des informations ou de publicité ou de recherche scientifique. Cela dit, cette théorie n'est pas à l'abri des critiques car elle exclue de ce fait même le siège de direction. En plus, il n'y a, *a priori*, aucune installation qui ne soit créée par une entreprise dans un but autre que celui de la recherche des profits économiques[1].

58. La théorie de l'appartenance économique quant à elle, considère comme établissement stable toute installation qui s'intègre à l'économie du pays. Ainsi, ce dernier a le droit d'imposer tous les bénéfices rattachés à un établissement stable installé sur son territoire[2].

59. Le Modèle de convention de l'OCDE dans son article 5, comme la plupart des conventions fiscales bilatérales signées par l'Algérie, retiennent la théorie de l'appartenance économique pour définir l'établissement stable comme étant « *toute installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité* ». Ainsi, selon les dispositions de la même convention, une entreprise est réputée avoir un établissement stable sur le territoire d'un autre Etat dès lors qu'il est démontré qu'elle y dispose « d'une installation fixe d'affaires » (Sous-section 1). Le même article dans son paragraphe 5 ajoute qu'une entreprise est aussi réputée avoir un établissement stable si elle est représentée par « un agent dépendant » (Sous-section 2).

Sous-section 1 : *La détermination du droit d'imposer par la présence d'une installation fixe d'affaires*

L'installation fixe d'affaires sur le territoire étranger, présente des caractéristiques qui permettent d'identifier les installations constituant ou pas un établissement stable

§1. *Caractéristiques d'une installation fixe d'affaires*

60. Ce qui caractérise la forme matérielle de l'établissement stable, c'est en premier lieu la présence d'une implantation physique sur le territoire d'un autre Etat. Il peut s'agir d'un local, d'un matériel, d'une machine ou de toute installation utilisée pour l'exercice des activités de l'entreprise, qu'il serve ou non exclusivement à cette fin[3].

61. Il importe peu que l'entreprise soit propriétaire ou locataire du local, du matériel ou de l'installation[4], ainsi, il pourrait y avoir un établissement stable même dans le cas où l'entreprise occupe illégalement un certain emplacement à partir duquel

---

[1] FOUCAULT Jean-Paul, « *Définition de l'établissement stable* », *op. cit.*, p. 03.
[2] *Ibidem.*
[3] C'est la définition de « l'installation d'affaires » retenue par l'OCDE dans ses commentaires sur l'article 5. OCDE, Modèle de convention fiscale sur le revenu et la fortune, version abrégée du 22 juillet 2010, p. 101.
[4] *Ibidem*. Voir également FOURRIQUES Michel, « *Territorialité de l'IS et subsidiarité des conventions fiscales internationales* », Revue Française de Comptabilité, n° 461 - janvier 2013, p. 25.

elle exerce son activité[1]. Autrement dit, l'existence d'un droit formel d'utiliser un emplacement particulier ne saurait être une condition pour la constitution d'un établissement stable à l'étranger.

De plus, il peut y avoir une installation fixe d'affaires même si aucun local n'est disponible, ni nécessaire pour l'exercice des activités de l'entreprise et que celle-ci dispose simplement d'un certain emplacement sur le territoire en question. C'est le cas par exemple d'une installation constituée par une place sur un marché[2].

62. D'après la définition générale de l'établissement stable, il doit normalement exister un lien entre l'installation d'affaires et un point géographique déterminé. La fixité de l'installation pendant une durée déterminée reste une condition majeure pour déterminer le centre fiscal secondaire et constituer de ce fait un établissement stable de l'entreprise étrangère. Ceci dit, la période pendant laquelle une entreprise exerce son activité dans un autre Etat importe peu si ses opérations n'ont pas lieu dans un endroit précis, mais cela ne signifie pas que l'outillage constituant l'installation d'affaires doit être matériellement fixé au sol. Il suffit que l'outillage demeure dans un endroit particulier[3].

63. Pour constituer un établissement stable, l'installation fixe d'affaires doit également mener ses activités d'une manière régulière. Mais on est tenté de se demander à partir de quel moment on peut reconnaitre l'existence d'un établissement stable sur le territoire de son Etat d'implantation ? Selon le comité des affaires fiscales de l'OCDE, c'est à partir du moment où l'installation fixe d'affaires exerce son activité que l'établissement stable commence à exister. Autrement dit, le point de départ est fixé au début de la période de « *préparation* » des activités et non pas de « *la mise en place* » des installations[4]. L'établissement stable cessera d'exister avec l'aliénation de l'installation ou avec la cessation de toute activité par son intermédiaire ; c'est-à-dire lorsque toutes les opérations et mesures liées aux anciennes activités de l'établissement stable sont terminées (liquidations des activités courantes, entretien et réparations des installations)[5].

64. Toutefois, une interruption temporaire ne signifie pas forcément une fermeture dès lors que cette installation possède les autres caractéristiques de l'établissement stable. De même lorsqu'une installation d'affaires donnée n'est utilisée que pendant une très courte période mais que cette utilisation intervient régulièrement sur de longues périodes, dans ce cas, il y a lieu de considérer cette installation comme étant un établissement stable. A l'opposé, une usine ou un atelier tout à fait désaffecté ne pourrait être considéré comme un établissement stable puisque on ne peut parler de l'exercice d'une véritable activité[6].

---

[1] OCDE, Modèle de convention fiscale sur le revenu et la fortune, *op. cit.*, p. 101.
[2] *Ibidem*.
[3] *Ibid*., p. 102.
[4] Selon les mêmes sources de commentaires, la période pendant laquelle l'installation est *elle-même mise en place* par l'entreprise ne doit pas entrer en ligne de compte, à condition que cette activité diffère sensiblement de celle à laquelle l'installation doit exercer en permanence.
[5] OCDE, Modèle de convention fiscale sur le revenu et la fortune, *op. cit.*, p. 106.
[6] *Ibid*, p. 104. Voir également FOUCAULT Jean-Paul, « *Définition de l'établissement stable* », Juris-Classeur : Impôts directs, Fasc. 353-C (16-3-C), Volume 1, 1993, p. 04.

65. D'autre part, il n'est pas nécessaire que l'installation ait un caractère directement productif, contrairement à ce que prévoyaient les premières conventions[1]. D'après les commentaires du comité des affaires fiscales de l'OCDE sur l'article 5 « Ce point de vue (le caractère productif) n'a pas été retenu dans la présente définition (de l'établissement stable). Il est en effet évident que, dans une entreprise commerciale bien administrée, chaque élément de l'entreprise contribue à la productivité de l'ensemble. Il ne s'ensuit pas nécessairement que, dans le cadre général de l'organisation, un établissement particulier à un « caractère productif », on puisse attribuer, à bon droit, à cet établissement une part de bénéfices en vue de l'imposition dans un territoire particulier »[2].

66. Enfin, il y a lieu de considérer comme établissement toute installation qui est marquée par une comptabilité séparée de celle du siège, de l'existence d'un personnel distinct, de services commerciaux, techniques ou financiers propres, ou bien d'un centre de décision.

§2. *Les exceptions à la définition générale de l'établissement stable ou l'installation fixe d'affaires*

67. Le simple fait qu'un local, un outil ou toute autre installation matérielle soit implanté dans un Etat autre que celui où est implantée l'entreprise mère n'est pas en soit déterminant pour la constitution d'une installation fixe d'affaires. Certaines installations, à cause de la nature des activités qu'elles mènent, ne peuvent être assimilées à des établissements stables. En effet, le paragraphe 4 de l'article 5 du Modèle OCDE restreint dans une large mesure la définition de l'établissement stable et exclut de son champ assez étendu un certain nombre d'organisations commerciales qui, bien que leurs activités s'effectuent à travers une installation fixe d'affaires, ne doivent pas être considérées comme un établissement stable vu la nature des activités exercées. Le comité des affaires fiscales reconnait qu'une telle installation d'affaires peut effectivement contribuer à la productivité de l'entreprise, mais les services précèdent de trop loin la réalisation effective des bénéfices pour qu'il soit possible d'attribuer à cette installation une partie quelconque de ces bénéfices[3].

68. C'est pour cette raison que les Etats tendent d'encourager les investissements étrangers en incitant les entreprises à entreprendre des opérations préparatoires ou accessoires dans un autre pays sans y être immédiatement assujetties à l'impôt[4].

1. *Les installations utilisées aux fins de stockage, d'exposition, de transformation ou de livraison*

69. La plupart des conventions conclues avec l'Algérie excluent de la qualification d'établissement stable aussi bien les installations destinées à stocker, que le stock de marchandises lui-même. Ces installations constitutives d'un simple dépôt ne

---

[1] Convention franco-italienne de 1930 et la convention franco-belge de 1931. FOUCAULT Jean-Paul, *op. cit.*, p. 04.

[2] OCDE, Modèle de convention fiscale sur le revenu et la fortune, *op. cit.*, pp. 100-101.

[3] *Ibid*, pp. 110-111.

[4] WEBER Pascal, « *Les clauses anti-abus : pragmatisme ou régulation ?* », in « *La fin des paradis fiscaux ?* », actes du colloque organisé le 3 décembre 2010, sous la direction de LAMBERT Thierry, Montchrestien, 2011, p. 192.

peuvent créer un centre fiscal secondaire à cause de leur caractère auxiliaire. Bien entendu, il ne faut pas que ce genre d'activité constitue en lui-même une part essentielle et notable des activités de l'entreprise, si celle-ci a pour principale activité le stockage de marchandise par exemple, elle constitue un établissement stable[1].

70. C'est ainsi que, selon les commentaires de la convention allégro-française de 2002, un hangar utilisé en France par une entreprise algérienne aux seules fins de stockage de marchandises lui appartenant ne peut pas être qualifié d'établissement stable en France de cette entreprise. C'est-à-dire, si cette entreprise ne possède aucune autre installation en France et que le stockage de marchandises ne constitue pas un objet essentiel de son activité, elle n'est pas redevable de l'impôt français[2].

71. Quant aux installations utilisées aux seules fins d'exposition, elles sont également exclues même si elles sont indirectement productives de revenus. Ainsi, les stands et les pavillons qui figurent dans les foires internationales ne sont pas des établissements stables même si, à la clôture de l'exposition, des échantillons sont mis en vente.

72. Il en est de même pour les installations utilisées aux seules fins de transformation de marchandises. Les produits appartenant à l'entreprise et qui font l'objet de transformation sont généralement entreposés au sein d'une installation soit avant la transformation soit après. Ces installations servant d'entrepôt ne sont pas regardées comme des établissements stables imposables en Algérie.

73. Il est d'usage que les entreprises entretiennent ou louent des installations de stockage aux seules fins de livrer la marchandise. Le droit conventionnel estime que cette activité n'est qu'accessoire et ne permette qu'indirectement la réalisation de bénéfices, de ce fait il l'exclut de la catégorie d'établissement stable[3].

74. Afin de lever toute ambiguïté sur un lieu de livraison qui serait constitutif d'un lieu de vente, les commentaires de la convention allégro-française précise la notion de «livraison ». Celle-ci « vise l'importation de marchandises d'un État contractant dont le prix a été déterminé avant leur stockage dans l'autre État contractant et non pas après leur importation dans ce dernier État, de sorte que l'installation ou l'entrepôt concerné ne constitue pas un lieu de transaction et donc ne puisse être considéré comme un local de vente »[4].

---

[1] Extrait du Bulletin officiel des finances publiques-impôts, Direction Générale des finances publiques, commentaires de la convention fiscale signée avec l'Algérie le 17 octobre 1999, BOI-INT-CVB-DZA-20-20120912, p. 04.

[2] *Ibidem.*

[3] Dans ce contexte, la cour administrative d'appel de Douai prévoit que « *suivant la lecture littérale de l'article 5-3 de la convention France-néerlandaise, les installations dont disposait l'intéressé en France pour les besoins de son activité en France, alors même qu'elles pouvaient être qualifiées d'établissement stable en vertu des critères généraux, ne pouvaient être qualifiées de la sorte en raison desdites stipulations qui prévoient une exclusion pour les installations utilisées aux seules fins de livraisons de marchandises appartenant à l'entreprise* ». CAA Douai, 2ème cha., 30 novembre 2010, n° 08DA01075, M. Rosdorff. Note de FOUCAULT Jean-Paul, « *Installations exclues de la qualification d'établissement stable au sens de la convention franco-néerlandaise* », Revue de Droit Fiscal, n° 6 du 10 février 2011, pp. 49-52.

[4] Extrait du Bulletin officiel des finances publiques-impôts, *op. cit.*, p. 04.

75. D'un autre côté, le fait pour une entreprise de disposer d'une installation fixe d'affaires pour livrer à sa clientèle les pièces détachées des machines qu'elle leur a fournies, et où elle entretient ou répare ces machines, peut constituer un établissement stable, car ces activités vont nettement au-delà de la simple livraison visée l'alinéa a) du paragraphe 4. Etant donné que ces organisations de services après-vente exécutent une partie essentielle et notable des services de l'entreprise à l'égard de sa clientèle, leurs activités n'ont pas un simple caractère auxiliaire[1].

Dans tous les autres cas, lorsque l'activité de l'installation se borne à livrer la marchandise, elle ne constitue pas un établissement stable.

76. Le Modèle de convention des Nations-Unies a une autre approche en la matière. Jugeant que la présence d'un stock à livrer facilite la vente du produit et, en conséquence, la réalisation des bénéfices dans le pays d'accueil, la référence à la livraison a été supprimée de la catégorie des installations exclues de la qualification d'établissement stable. Cela dit, la plupart des experts ont estimé que c'est aux négociations bilatérales qu'il faut laisser le soin de décider si une installation utilisée aux seules fins de livrer la marchandise est constitutive ou non d'un établissement stable[2].

2. *Les installations utilisées aux fins de fournir des services ou des activités analogues n'ayant qu'un caractère préparatoire ou auxiliaire*

- *Les installations fixes d'affaires utilisées aux seules fins d'acheter des marchandises ou de réunir des informations pour l'entreprise*[3]

77. Les installations utilisées en Algérie par une entreprise étrangère afin de réunir des informations telles que la prospection de la nature du marché, la nature des produits commercialisables et leurs caractéristiques ne sont pas des établissements stables[4].

Quant aux installations servant à acheter des marchandises pour l'entreprise, telles que la matière première par exemple, elles n'entrent pas également en ligne de compte.

- *Les installations fixes d'affaires utilisées aux seules fins d'exercer, pour l'entreprise toute autre activité à caractère préparatoire ou auxiliaire*

78. La rédaction de cet alinéa rend inutile une énumération plus longue des exceptions à la définition générale de l'établissement stable, dans la mesure où cet alinéa englobe toutes les installations dont l'activité ne présente qu'un caractère préparatoire ou auxiliaire. Cela dit, il reste difficile de distinguer entre les activités qui ont un caractère préparatoire et celles qui ne l'ont pas.

79. Le critère décisif, selon l'OCDE, « *consiste à rechercher si les activités de l'installation fixe d'affaires constituent en elle-même une part essentielle et notable des*

[1] OCDE, Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, *op. cit.*, p. 111.
[2] FOUCAULT Jean-Paul, « *Définition de l'établissement stable* », *op. cit.*, p. 16.
[3] A ce propos voir : BESBES Slim, « *Mémento de fiscalité internationale* », édition SB, 2009, p. 125.
[4] *Ibidem*.

activités de l'ensemble de l'entreprise »[1]. En effet, les services que rendent ces installations ne sont pas génératrices de bénéfices ou du moins qu'indirectement, c'est pour cette raison qu'elles sont exonérées[2]. Au contraire, si l'activité d'une installation perd le caractère auxiliaire pour devenir l'activité principale de l'entreprise, l'installation en cause sera regardée comme établissement stable[3], tel est le cas pour l'installation qui exerce, en plus, l'activité de fabrication[4].

Il en est de même pour l'installation fixe d'affaires qui rend des services non seulement à l'entreprise dont elle dépend, mais aussi directement à d'autres entreprises. C'est le cas, par exemple, des services rendus à d'autres sociétés faisant partie du même groupe que la société à laquelle appartient l'installation fixe. Celle-ci ne relève pas de l'alinéa e) et constitue de ce fait un établissement stable.

- *Les installations exerçant cumulativement toutes les activités à caractère préparatoire ou auxiliaire mentionnées à l'article 5*

80. Selon les commentaires de l'OCDE, tant que les activités exercées cumulativement par l'installation fixe d'affaires n'ont qu'un caractère préparatoire ou auxiliaire, on ne saurait considérer qu'il y a un établissement stable. Toutefois, les cumuls d'activités ne doivent pas être considérés d'après des règles rigides, mais en fonction des circonstances[5].

Sous-section 2 : *La détermination du droit d'imposer selon la présence d'un représentant dépendant*

81. La représentation à l'étranger comme critère de localisation des activités est non seulement retenue par le droit interne -l'article 137 CID- mais aussi par les conventions fiscales conclues par l'Algérie.

A défaut d'une installation matérielle pouvant être qualifiée d'établissement stable, l'entreprise étrangère peut disposer dans l'autre Etat d'un représentant dépourvu de personnalité distincte mais investi toutefois des pouvoirs lui permettant de réaliser des affaires au nom de l'entreprise étrangère[6]. Ceci nous conduit à nous interroger si une filiale peut être constitutive d'un établissement stable.

§1. *Conditions d'une représentation à l'étranger*

82. Trois conditions doivent être remplies pour reconnaitre l'existence d'un représentant en Algérie, à savoir : la dépendance, le pouvoir d'engager la société et une présence relativement stable.

---

[1] OCDE, Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, *op. cit.*, p. 111.
[2] FOUCAULT Jean-Paul, « *Définition de l'établissement stable* », *op. cit.*, p. 16.
[3] CE, 6 juillet 1983, req. n° 37410, n° 60 cité par *ibidem*.
[4] FOUCAULT Jean-Paul, « *Définition de l'établissement stable* », *op. cit.*, p. 16.
[5] OCDE, Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, *op. cit.*, pp. 112-113.
[6] Voir à ce propos : CASTAGNEDE Bernard, « *précis de fiscalité internationale* », *op. cit.* p. 267 ; AYADI Habib, *op. cit.*, p. 218.

1. Une dépendance juridique ou économique

83. Dans son article 5 paragraphe 5, la Modèle de convention de l'OCDE fait référence au caractère de dépendance du représentant. Il stipule clairement qu'une entreprise appartenant à un Etat n'est pas réputée avoir un établissement stable dans un autre Etat du seul fait qu'elle y exerce son activité par l'entremise d'un courtier, d'un commissionnaire général ou de tout autre intermédiaire jouissant d'un statut indépendant, si ces personnes agissent dans le cadre ordinaire de leur activité.

84. Ainsi, si le représentant dispose d'une pleine autonomie de façon à ce qu'il agisse pour son propre compte tel que le commerçant indépendant, l'entreprise ne sera pas considérée comme exerçant une activité sur le territoire national ; par conséquent, ce n'est pas à elle de payer les impôts y afférent mais au représentant de l'entreprise étrangère. Autrement dit, l'autonomie juridique ou économique[1] d'un agent fait disparaitre la qualité d'établissement stable[2].

Dans le cas contraire, si le représentant est totalement dépendant de la société de façon à ce que sa mission consiste juste à recueillir les commandes et à les transmettre ensuite pour être confirmées, son intervention n'engendre pas la qualification d'une exploitation à l'étranger[3].

Ainsi, pour constituer un établissement stable et être imposé dans le territoire national, le représentant de l'entreprise étrangère doit être un préposé attaché à celle-ci par un lien de subordination juridique ou/et économique. Dit autrement, le représentant doit être dépourvu d'une personnalité professionnelle distincte de celle de l'entreprise.

---

[1] L'autonomie juridique se manifeste par le pouvoir de l'intermédiaire de traiter en son nom avec la clientèle qu'il veut tout en engageant que sa responsabilité. Il est cependant lié à l'entreprise non par un contrat de travail mais par un contrat de mandat ou de commission. L'autonomie économique, quant à elle, selon la jurisprudence française est la liberté d'organiser son travail comme il l'entend et de choisir ses employés et sa clientèle, s'il est rémunéré par une commission et supporte lui-même ses frais généraux (Voir CE, 9ème et 7ème sous-sect., 27 février 1984, req. n° 37379 : Dr. fisc. 1984, n°46, comm. 1947.) Cité par : FOUCAULT Jean-Paul, « *Définition de l'établissement stable* », *op. cit.*, p. 12.

[2] Le caractère d'autonomie est donc décisif pour cerner la qualité d'établissement stable. Ceci dit, il reste difficile à apprécier. Les experts de l'OCDE et des Nations-Unies estiment dans ce contexte que « L'indépendance d'une personne par rapport à l'entreprise qu'elle représente s'apprécie en fonction de l'étendue des obligations qui lui incombent à l'égard de l'entreprise. Si les activités commerciales qu'elle exerce pour le compte de l'entreprise sont soumises à des instructions détaillées de celle-ci ou à un contrôle général de cette entreprise, cette personne ne peut être considérée comme indépendante de l'entreprise. Un autre critère important consistera à rechercher si le risque de l'entrepreneur doit être supporté par la personne ou par l'entreprise qu'elle représente. Une filiale ne doit pas être considérée comme dépendante de la société mère pour la seule raison que le capital appartient à cette dernière. On ne peut dire qu'une personne agit dans l'exercice normal de ses propres activités si, à la place de l'entreprise elle accomplit des actes qui relèvent économiquement de la sphère de ladite entreprise plutôt que de celle de ses propres opérations commerciales. Si par exemple, un commissionnaire ne se contente pas de vendre les biens ou marchandises d'une entreprise en son nom propre, mais agit aussi habituellement à l'égard de cette entreprise comme agent permanant disposant de pouvoir de conclure des contrats, il sera censé constituer pour cette activité particulière un établissement stable, puisqu'il agit en dehors de l'exercice habituel de ses propres opérations commerciales (c'est-à-dire celles d'un commissionnaire) ».

[3] COZIAN Maurice, « *Précis de fiscalité des entreprises* », 31ème édition, Litec, 2007-2008, p. 261.

2. Le pouvoir d'engager l'entreprise[1]

85. Il est à noter que le critère de dépendance de l'agent n'est pas suffisant pour la qualification d'un établissement stable à l'étranger puisque les conventions retiennent d'autres conditions à savoir l'accomplissement au nom et pour le compte de l'entreprise étrangère des actes matériels ou juridiques concourant à la réalisation de profits[2] (tels que par exemple la négociation et la signature des contrats).

La reconnaissance d'un établissement stable suppose, donc, que le responsable de l'installation fixe dispose de pouvoirs suffisants pour engager l'entreprise étrangère ou contracter en son nom, à moins que les activités de cette personne ne fassent pas de l'installation fixe d'affaires un établissement stable (énoncés à l'article 5 § 4).

86. En effet, ne constitue pas un établissement stable l'agent qui serait simplement autorisé à conclure des contrats n'ayant trait qu'à des opérations internes, des activités à caractère préparatoire ou encore à exécuter des tâches matérielles et accessoires pour l'exécution d'un contrat conclu en dehors de son intervention[3], ce qui est le cas, par exemple, des préposés qui se limitent à exécuter les ordres de réception, de livraison ou d'expédition émanant du siège. Dans ce contexte, le Conseil d'Etat français a jugé, suivant les dispositions de la convention franco-algérienne de 1968, qu'une filiale située en Algérie et appartenant à la société française ne constitue pas un établissement stable en France puisque l'activité exercée dans ce pays se limitait à la négociation de modalités d'indemnisation de biens, et qu'aucun contrat commercial n'a été conclu au nom de la société algérienne en France[4]. En conséquence, lorsque les décisions, les opérations ou les contrats susceptibles d'engendrer des profits ou de conférer une valeur ajoutée émanent d'un Etat autre que celui où est située l'installation, celle-ci ne pourra pas constituer un centre fiscal secondaire.

***3.** Une présence relativement stable*[5]

87. Tel est le cas pour les installations fixes d'affaires, la présence du représentant sur le territoire algérien doit revêtir un caractère permanent. C'est le critère de l'exercice habituel des pouvoirs du représentant. Les missions temporaires exercées par l'agent dépendant ne constituent pas un établissement en Algérie.

Selon les commentaires du Modèle de convention de l'OCDE, l'autonomie n'est pas le seul critère excluant la reconnaissance d'un établissement stable. En effet, si un représentant n'exerce son activité *qu'occasionnellement* vis-à-vis de l'entreprise étrangère, il ne pourra pas être considéré un établissement stable de ladite entreprise. Il

[1] CASTAGNEDE Bernard, « *Fiscalité internationale : chronique de l'année 2010* », Revue de Droit Fiscal, n° 9 du 3 mars 2011, p. 74.

[2] DELIGNIERES Bernard, *« Impôt sur les sociétés, Territorialité, Principes* », *op. cit.*, p. 5.

[3] BESBES Slim, *op. cit.*, pp. 127-128.

[4] CE, 9ème et 7ème sous-sect., 2 octobre 1985, req. n° 44902 : Dr. Fisc. 1985, n° 50, comm. 2192, concl. P.-F. Racine ; RJF 1985, n° 1477. Cité par FOUCAULT Jean-Paul, « *Définition de l'établissement stable* », *op. cit.*, pp. 4-5.

[5] FOURRIQUES Michel, « *Territorialité de l'IS et subsidiarité des conventions fiscales internationales* », Revue Française de comptabilité, n° 461 du janvier 2013, p. 24.

manque en effet la condition de l'exercice habituel de l'activité prévue par le droit conventionnel[1].

Toutefois, lorsque les activités d'un tel agent sont exercées, intégralement ou partiellement, mais habituellement pour le compte de cette entreprise, il est considéré comme un agent dépendant formant un établissement imposable.

- *Le cas des agents d'assurance*

88. La nouvelle convention fiscale entre la France et l'Algérie de 2002 ne comporte plus la disposition spécifique concernant les sociétés d'assurance contenue dans la convention de 1982 (article 3, paragraphe 5) et qui prévoyait qu'une entreprise d'assurance percevant des primes sur le territoire de l'autre Etat, y assurant des risques ou y concluant des contrats par l'intermédiaire d'un représentant ayant pouvoir de l'engager, dispose d'un établissement stable sur le territoire de cet Etat. Désormais, les entreprises d'assurance sont soumises aux règles de droit commun. En l'absence d'une installation fixe d'affaires, une entreprise d'assurance d'un Etat ne saurait donc avoir un tel établissement stable sur le territoire de l'autre Etat que si elle y réalise ses activités par le truchement d'un agent dépendant visé au paragraphe 5 de l'article 5 de la nouvelle convention ou par un agent jouissant d'un statut indépendant visé au paragraphe 6 mais qui n'agirait pas dans le cadre ordinaire de son activité[2].

89. Il résulte de ce qui précède que pour avoir un établissement stable en Algérie, une entreprise étrangère doit, soit disposer d'une installation fixe d'affaires par laquelle elle exerce tout ou partie de son activité, soit avoir recours à une personne non indépendante exerçant habituellement en Algérie des pouvoirs lui permettant de l'engager dans une relation commerciale ayant trait aux opérations constituant ses activités propres.

***§2.** Une filiale peut-elle être un établissement stable de la société mère ?*

90. Au sens du Modèle de convention de l'OCDE et des conventions signées par l'Algérie, pour constituer un établissement stable, l'entreprise étrangère doit :

- soit avoir une installation fixe d'affaires par laquelle elle exerce tout ou partie de son activité ;
- soit avoir recours à une personne exerçant habituellement sur ce territoire, en droit ou en fait, des pouvoirs lui permettant d'engager l'entreprise dans une relation commerciale ayant trait aux opérations constituant les activités propres de l'entreprise.

Dans ce dernier cas, l'établissement stable n'est constitué que si cette personne - le représentant- jouit d'un statut *dépendant* vis-à-vis de l'entreprise et d'un *pouvoir pour engager* l'entreprise, en concluant des contrats au nom de l'entreprise.

91. Il y a lieu donc de s'interroger si la filiale constitue une entité dépendante de la société mère. Le contrôle qu'exerce une société sur une autre, que ce soit un contrôle

[1] FOUCAULT Jean-Paul, « *Définition de l'établissement stable* », *op. cit.*, p. 12.

[2] Bulletin officiel des impôts français, Direction Générale des Impôts, Commentaires de la convention fiscale signée avec l'Algérie le 17 octobre 1999, 14 B-3-03, N° 92 du 22 mai 2003, p. 14.

financier ou directorial[1], n'est pas un critère déterminant, ni décisif, pour considérer une société contrôlée -une filiale- comme un établissement stable de la société dominante. En effet, selon l'article 5 § 7 de la convention modèle « *Le fait qu'une société qui est un résident d'un Etat contractant contrôle ou est contrôlée par une société qui est un résident de l'autre Etat contractant ou qui y exerce une activité ne suffit pas en lui-même à faire de l'une quelconque de ces sociétés un établissement stable de l'autre* »[2]. Il est impératif qu'un deuxième critère soit rempli, que les activités de la filiale soient exercées exclusivement ou quasi exclusivement pour le compte de l'entreprise mère de façon à ce qu'elle l'engagerait dans une relation commerciale qui aurait trait aux opérations constituant les activités propres de cette dernière. De plus, l'administration fiscale doit tirer toutes les conséquences de la personnalité juridique distincte de la filiale[3].

C'est à la suite de tous ces critères que l'administration fiscale ou le juge fiscal pourra qualifier un établissement stable.

92. En France, c'est l'arrêt *Interhome AG* qui illustre les deux critères permettant de distinguer la filiale de l'établissement[4]. Il ressort de cet arrêt qu'une société de droit suisse Interhome AG exerçait une activité d'intermédiation dont l'objet était la conclusion avec des propriétaires de résidences secondaires situées dans divers pays européens d'un mandat pour donner ces résidences en location. Cette société avait une filiale en France, la société Interhome Gestion, dont elle était l'unique client et à laquelle elle versait, de façon récurrente, outre des commissions, une subvention d'équilibre. L'administration fiscale avait estimé que la société Interhome Gestion, filiale de la société suisse Interhome AG, constituait un établissement stable de cette dernière.

La Cour administrative d'appel de Paris, en se fondant uniquement sur le fait que la filiale ne disposait pas du pouvoir de conclure en son nom les contrats de mandats de location avec les propriétaires, a conclu à l'absence d'un établissement stable. Une erreur que le Conseil d'Etat a qualifiée par la suite comme une erreur de droit.

Pour l'application des stipulations de l'article 5 de la convention franco-suisse du 9 septembre 1966, le Conseil d'Etat a relevé qu'une société résidente de France contrôlée par une société résidente de Suisse ne peut constituer un établissement stable de cette dernière que si elle ne peut être considérée comme *un agent indépendant* de la société résidente de Suisse et si elle exerce habituellement en France, en droit ou en fait, des pouvoirs lui permettant *d'engager* cette société dans une relation commerciale ayant trait aux opérations constituant les activités *propres* de cette société. Le Conseil d'Etat

[1] En Algérie, selon une circulaire de la Direction Générale des Impôts, la dépendance entre deux ou plusieurs entités peut être juridique (part prépondérante du capital, majorité absolue des suffrages ou fonctions comportant le pouvoir de décision), comme elle peut être de fait ou économique (lien de dépendance contractuel tel que les contrats de sous-traitance). Circulaire d'application des dispositions fiscales de la loi de finances pour 2008, N°06/MF/DGI/DLRF/LF08. Voir aussi l'article 731 C. com.

[2] L'article 5 § 7 de la convention fiscale Franco-algérienne et la convention fiscale algéro-chinoise correspondant à l'article 5 § 8 de l'accord fiscal avec l'Egypte.

[3] Etant autonome, la filiale assume elle-même les risques liés à l'exécution de ses contrats qui n'engage d'ailleurs que sa responsabilité.

[4] CE, sect. du contentieux, 20 juin 2003, n° 224407, *Interhome AG*, Rec. Lebon, concl. S. AUSTRY.

établissait par-là les deux critères nécessaires à la qualification d'un établissement stable : la dépendance et l'exercice d'un pouvoir d'engagement[1].

En ce qui concerne la dépendance, suivant les conclusions du commissaire du gouvernement Stéphane AUSTRO, la filiale française exerçait son activité exclusivement pour l'exécution des mandats obtenus par la société mère ; de plus, l'insuffisance des commissions reçues de celle-ci n'était comblée que par le versement récurrent d'une subvention d'équilibre. De ce fait, la filiale ne pouvait être regardée comme jouissant d'un statut indépendant.

Cette situation - la dépendance juridique et économique - ne pourrait fonder une imposition des bénéfices de la société suisse pour deux raisons. D'abord, si le critère de dépendance est pertinent pour la qualification d'un établissement stable, il n'est pas pour autant décisif. C'est ce que les commentaires de l'article 5 du Modèle OCDE (§ 38.6) précisent : « un agent qui exerce ces activités exclusivement ou presque pour le compte d'une seule entreprise pendant toute la durée de l'entreprise ou sur une longue période, il est peu probable que l'on puisse établir son indépendance. Toutefois, ce fait n'est pas en soi déterminant »[2]. En même temps, le versement récurrent de subvention d'équilibre peut s'expliquer par des considérations propres à chaque entreprise - notamment la perspective d'un retour à l'équilibre- sans que l'indépendance du bénéficiaire de la subvention en soit nécessairement altérée[3].

En outre, l'imposition des bénéfices d'une société étrangère n'est admise que si la filiale l'engageait dans une relation commerciale qui aurait trait aux opérations constituant les activités propres de cette dernière. Dans la présente affaire, la société mère conservait l'exclusivité des rapports juridiques avec les propriétaires des résidences. De plus, il n'est pas établi que sa filiale française participerait à la négociation de ces mandats dans des conditions telles qu'elle pourrait être regardée comme exerçant en fait, sinon en droit, des pouvoirs lui permettant d'engager sa société mère à l'égard desdits propriétaires. La délégation donnée par cette société à sa filiale pour signer les baux avec les locataires et veiller à leur bonne exécution n'a pas trait aux opérations constituant son activité propre. Autrement dit, un agent dépendant, tout comme l'installation fixe d'affaires, ne peut constituer un établissement stable que si elle exerçait une activité identique à celle de la société étrangère. Ce qui n'est pas le cas dans cet arrêt, alors que l'entreprise concluait des contrats de mandat avec les propriétaires des immeubles, la filiale, elle, concluait des baux avec les propriétaires, ce qui a conduit le Conseil d'Etat à conclure à l'absence d'établissement stable[4].

93. La distinction entre établissement stable et filiale parait plus difficile à cerner en présence d'une filiale exerçant une fonction de *commissionnaire*. L'arrêt Société

---

[1] Voir l'étude de GUTMANN Daniel, « *La filiale commissionnaire : un établissement stable ?* », Ecrits de fiscalité des entreprises : Etudes à la mémoire du Pr. Maurice COZIAN, Litec, 2009, p. 540.

[2] *Ibidem*.

[3] DIBOUT Patrick et LE GALL Jean-Pierre, « *Un hybride atypique : la filiale française établissement stable de sa société mère étrangère (à propos de l'arrêt du Conseil d'Etat « Société Interhome AG* » du 20 juin 2003) », Revue de Droit Fiscal, n° 47, études 44, 2004, p. 1666.

[4] CAPPELAERE Jean-Jacques, « *Une filiale extraterritoriale induit-elle la présence d'un établissement stable ?* », Revue Banque, n° 730-731, décembre 2010, p. 138.

Zimmer Limited du 31 mars 2010[1] en fait l'illustration[2].

En l'espèce, une société britannique Zimmer Ltd, commercialisait des produits orthopédiques en France par l'intermédiaire d'une filiale : la société Zimmer SAS. A partir de mars 1995, les deux sociétés ont convenu, par un contrat de commissionnaire, que la filiale deviendrait le commissionnaire et non plus le distributeur de la société mère. Suite à cette transformation, l'administration fiscale a estimé que la société britannique Zimmer Ltd disposait en France d'un établissement stable et que la fraction des bénéfices de cette société imputable audit établissement devait être imposée en France. La Cour Administrative d'Appel de Paris lui a donné raison[3]. Quant au Conseil d'Etat, il s'est prononcé différemment en recourant uniquement au second critère, celui du « pouvoir d'engagement ».

En se référant aux dispositions du contrat de commission qui lie les deux sociétés, le Conseil d'Etat a conclu que si la société Zimmer SAS a pour activité unique la vente pour le compte et aux risques de la société Zimmer Ltd des produits de celle-ci, laquelle prend en charge les frais de cette commercialisation et contrôle la plupart des conditions générales de vente. Il ne résulte pas de ces stipulations que les contrats conclus par la société Zimmer SAS engageraient la société Zimmer Ltd à l'égard de ses cocontractants. C'est ainsi, *quel que soit le degré de sa dépendance* vis-à-vis de la société Zimmer Ltd, qui n'est d'ailleurs pas contesté, la société Zimmer SAS ne peut être regardée comme un agent de la société Zimmer Ltd constituant un établissement stable de cette dernière au sens du paragraphe 4 de l'article 4 de la convention franco-britannique.

Le fait que la société française agissait exclusivement pour le compte de la société mère ou le fait d'être contrôlée étroitement par la société mère n'est pas, selon les conclusions du Conseil d'Etat, en soi décisif. Mais en ce qui concerne les risques liés à l'exécution des contrats de vente, il faut préciser qu'ils étaient supportés -selon le contrat de commission- par la société Zimmer Ltd, alors qu'en principe, selon les règles du code de commerce, c'est au commissionnaire (société SAS) lui-même d'en supporter les risques du contrat. Ce transfert de responsabilité est un indice sérieux de la dépendance du commissionnaire. Cela dit, le Conseil d'Etat a décidé autrement. Pour déterminer dans quel cas un commissionnaire peut être considéré comme un agent dépendant, la haute juridiction s'est fondée sur l'analyse du contrat de commission dont la définition est tirée de l'article L 132-1 du nouveau code de commerce[4], les opérations du commissionnaire *n'engagent* pas le commettant vis-à-vis des cocontractants du commissionnaire, lequel est personnellement responsable envers ces derniers de leur bonne exécution[5]. Ainsi si la filiale ne dispose pas d'un pouvoir d'engager sa société mère, cette dernière ne pouvait être regardée comme ayant un établissement stable en France même si elle reste dépendante de cette dernière.

---

[1] CE, 10ème et 9ème ss.**,** 31 mars 2010, n° 304715, *Zimmer Ltd*, Rec. Lebon.

[2] BLANLUET Gautier, « *L'arrêt Zimmer : une victoire du droit au service d'une plus grande sécurité juridique* », Revue de Droit Fiscal, n° 16 du 22 avril 2010, pp. 3-4.

[3] CAA Paris, 2ème ch. B, 2 février 2007, n° 05PA02361, Ste Zimmer Ltd, Rec. Lebon, concl. F. BATAILLE.

[4] Art. L 132-1 du nouveau Code de Commerce français « *Le commissionnaire est celui qui agit en son propre nom ou sous un nom social pour le compte d'un commettant* (...) ».

[5] CAPPELAERE Jean-Jacques, *op. cit.*, p. 139.

De plus, les locaux et le personnel de la société Zimmer SAS, qui sont à la disposition de celle-ci pour son activité propre de commissionnaire, ne caractérisent pas un bureau constituant une installation fixe d'affaires de la société Zimmer Ltd au sens des paragraphes 1 et 2 de l'article 4 de la convention franco-britannique.

Section 2 : La forme de l'établissement stable

94. Après la définition générale de l'établissement stable, le Modèle de convention de l'OCDE ainsi que celui de l'ONU donne une énumération des installations qui répondent aux caractéristiques de l'établissement stable. Ensuite, pour clôturer la notion d'établissement stable et comprendre mieux cette notion, une distinction entre l'établissement stable et les autres formes d'implantation nous parait nécessaire.

Sous-section 1 : *L'énumération conventionnelle des installations constituant un établissement stable*

95. La liste des installations retenue par L'article 5 §2 du Modèle de convention comprend : un siège de direction, une succursale, les magasins de vente, un bureau, une usine, une mine, un puits de pétrole ou de gaz, une carrière ou tout autre lieu d'extraction de ressources naturelles, un chantier de construction ou de création ou un projet de montage ou un projet d'équipement.

96. Il faut entendre que cette liste n'est nullement limitative ni impérative. En effet, la liste énumérée par le Modèle de convention n'est présentée qu'à titre indicatif. Ce qui veut dire bien entendu que d'autres installations peuvent être qualifiées d'établissement stable dans la mesure où elles ne sont pas expressément exclues et si elles répondent aux critères relevés plus haut.

97. Dans ce sens, le Conseil d'Etat français a jugé bon d'assimiler les travaux de forage aux chantiers de construction (mentionnés par la convention franco-algérienne[1]) et de montage (mentionnés par la convention franco-espagnole) puisqu'ils étaient de même nature et avaient la même consistance. Il estime : « … *Considérant qu'il est clair que, l'énumération énoncée à l'article 4 de la convention franco-espagnole du 8 janvier 1963 et au 3 a) de l'article 10 de la convention franco-algérienne du 2 octobre 1968, n'étant pas limitative, le champ de ces articles s'étend à tout établissement d'une nature et d'une consistance semblables à celles des exemples énumérés…* »[2].

98. D'autres conventions signées par l'Algérie, comme celles avec la Turquie[3], la Suisse[4], la Russie[1], le Liban[2], et l'Ukraine[3], considèrent également comme

---

[1] Cette décision a été rendue sous l'ancienne convention franco-algérienne de 1968 mais son principe n'est pas le même sous la nouvelle convention de 2002 qui mentionne dans son article 5 les chantiers de construction *et de montage*.

[2] CE, 29 juin 1981, req. n° 16095 : Dr. Fisc. 1981, n° 41, comm. 1765 ; 1982, n°48, comm. 2243, concl. G. Schricke ; D. 1981, p. 625, avec note G. Texier et Ph. Derouin. Cité par : FOUCAULT Jean-Paul, « *Définition de l'établissement stable* », *op. cit*., p. 5.

[3] Convention entre le Gouvernement de la République algérienne démocratique et populaire et le gouvernement de la république de Turquie en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune et du protocole annexe, signés à Ankara le 2 août 1994, ratifié par le décret présidentiel n° 94-305 du octobre 1994, J.O.R.A du 12 octobre 1994, n° 65, p. 04.

[4] Convention entre le Gouvernement de la République algérienne démocratique et populaire et le Conseil fédéral suisse en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôt sur le revenu et sur la

établissement stable -en plus des installations susmentionnées- la fourniture de services, y compris les services de consultants, effectuée par une entreprise d'un Etat contractant agissant par l'intermédiaire de salariés ou d'autre personnel engagé par l'entreprise à cette fin dans l'autre Etat contractant lorsque ces activités ont une durée continue supérieure à six mois dans les limites de douze mois. Cette durée est de trois mois pour la convention algéro-libanaise et la convention algéro-canadienne[4].

Une exploitation agricole, une ferme ou une plantation sont également considérées comme établissement stable selon les conventions conclues avec l'Indonésie, la Roumanie, le Qatar, le Liban, le Koweït, la Jordanie, l'Emirat Arabe Unies et le Bahreïn.

99. De plus, la liste donnée par l'OCDE n'est pas impérative. Elle présente seulement une présomption simple que le contribuable (l'entreprise) ou le fisc peut toujours contester au motif que les conditions de la définition générale ne soient pas remplies. Pour écarter la qualité d'établissement stable de ses installations, il peut invoquer par exemple le caractère auxiliaire ou préparatoire de l'activité.

Nous essaierons à présent de définir chaque installation énumérée par le Modèle de convention de l'OCDE.

§1. *Les installations sous forme de local*

1. *Le siège de direction[5] :*

100. Le siège de direction est le centre réel et effectif de la vie juridique d'une société[6]. Il est considéré comme « *le lieu où se prennent les décisions et où se tient l'assemblée générale* »[7]. Tel est le cas pour les personnes physiques, les sociétés

---

fortune, signé à Alger le 3 juin 2006, ratifié par le décret présidentiel n° 08-425 du 28 décembre 2008, J.O.R.A du 18 janvier 2009, n° 04, p. 04.

[1] Convention entre le Gouvernement de la République algérienne démocratique et populaire et le Gouvernement de la Fédération de Russie en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune, signé à Alger le 10 mars 2006, ratifié par le décret présidentiel n° 06-127 du 3 avril 2006, J.O.R.A du 5 avril 2006, n° 21, p. 03.

[2] Convention entre le Gouvernement de la République algérienne démocratique et populaire et la république Turque en vue d'éviter la double imposition et de prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune, signé à Beyrouth le 26 mars 2002, ratifié par le décret présidentiel n° 06-171 du 22 mai 2006, J.O.R.A du 28 mai 2006, n° 35, p. 04.

[3] Convention entre le Gouvernement de la République algérienne démocratique et populaire et le cabinet des ministres de l'Ukraine en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion et la fraude fiscales en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune, signé à Alger le 14 décembre 2002, ratifié par le décret présidentiel n° 04-131 du 19 avril 2004, J.O.R.A du 28 avril 2004, n° 27, p. 09.

[4] Convention entre le gouvernement de la république algérienne démocratique et populaire et le Gouvernement du Canada en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune, signée à Alger le 28 février 1999, ratifiée par le décret présidentiel n° 2000-367 du 16 novembre 2000, J.O.R.A du 19 novembre 2000, n° 68, p. 03.

[5] L'ancienne convention franco-algérienne de 1982 -contrairement à celle de 1992 et de 2002- utilisait le terme de « siège d'exploitation », ce qui soulevait un problème majeur, celui de la qualification du siège de direction, est ce qu'on devait ou non le considérer comme établissement stable dans la mesure où il n'est pas expressément visé ? Selon la doctrine, il convient de se référer à la définition générale de l'établissement stable et voir si les critères généraux sont remplis ou pas. Voir FOUCAULT Jean-Paul, « *Définition de l'établissement stable* », *op. cit.*, p. 6.

[6] FOUCAULT Jean-Paul, « *Définition de l'établissement stable* », *op. cit.*, p. 6.

[7] MAGNIER Véronique, « *Droit des sociétés* », 4ème édition, Dalloz, 2009, p. 75.

jouissent également d'un domicile qui est, selon l'article 50 du code civil algérien, le lieu où se trouve le siège de leur administration[1].

101. Cependant, Il ne faut pas confondre le siège de direction effectif avec « le siège social » ni avec « le centre d'exploitation ». Disposant d'un rôle juridique, le centre d'exploitation s'en distingue du fait qu'il joue le rôle matériel, technique et économique, c'est le lieu où la société exerce matériellement les opérations industrielles et commerciales entrant dans son objet, par exemple le lieu où est établie son usine[2].

Quant au siège social, il est présumé être « le siège statutaire » ou « le siège d'immatriculation ». Même s'il figure dans les statuts et il est mentionné au registre de commerce, le siège social ne correspond pas forcément au principal établissement car il peut avoir un caractère fictif[3] ou se résumer à une simple adresse. Il ne s'agit donc ici que d'une présomption simple qui peut être renversée par une preuve contraire.

102. La localisation du siège social réel a une importance particulière et des conséquences très importantes. D'un point de vue juridique, elle permet non seulement de déterminer l'endroit où doivent être appliquées les formalités d'immatriculation et de publicité mais aussi d'identifier la loi applicable. Selon l'article 547 paragraphe 2 du code de commerce, toute société qui exerce une activité en Algérie sera soumise à la loi algérienne[4].

103. Cette localisation permet, en outre, d'identifier la nationalité de la société. En effet, pour apprécier la nationalité d'une société[5], celle-ci doit être juridiquement liée à un Etat donné[6]. En droit algérien, en combinant les dispositions de l'article 50 du code civil selon lequel « *les sociétés dont le siège social se trouve à l'étranger et qui exercent en Algérie, sont réputées au regard de la loi interne, avoir leur siège en Algérie* » et de l'article 547 du code de commerce, une société est localisée au lieu de son siège social. Autrement dit, la nationalité d'une société dépend du lieu de son siège social si toutefois il présente un caractère effectif[7].

---

[1] Art. 50 § 4 C. civ.

[2] GIBIRILA Deen, « *Droit des sociétés* », 3ème édition, ellipses, 2008, p. 63.

[3] *Ibidem*. Contrairement à ce qui est dit à l'article 547 § 1 du code de commerce selon lequel le domicile de la société est son siège social.

[4] Art 547 § 2 C. com. Algérien correspondant à l'art. 1837 al. 1 C. civ. Fr. « *Toute société dont le siège est situé sur le territoire français est soumise aux dispositions de la loi française* ».

[5] Voir à ce propos : TRARI TANI Mostefa, PISSOORT William, SAERENS Patrick, « *Droit commercial international* », Berti, 2007, p. 95.

[6] En plus du critère du siège social pour déterminer la nationalité d'une société, il existe la théorie du contrôle et le critère de l'incorporation. Utilisée par les Etats anglo-saxons ainsi que la Suisse et l'Italie, la théorie de l'incorporation, appelée en Algérie le système de « l'immatriculation », admet qu'une société a la nationalité du lieu où elle a été constituée, par l'enregistrement ou le dépôt de l'acte constitutif. En d'autre terme c'est le siège social statutaire qui est pris en considération. Cependant, selon cette théorie, lorsque le siège de direction (siège réel) se délocalise, la société demeure soumise à la loi du pays où elle est immatriculée. En revanche, si on se focalise sur le système du siège réel, une société aura la nationalité de l'Etat où son siège de direction effective sera situé. Dans ce cas, le transfert du siège réel d'une société algérienne par exemple à l'étranger ne lui fait pas perdre la nationalité algérienne.
Le troisième critère, dit du contrôle, attribue la nationalité à une société en fonction des actionnaires qui la contrôlent. TRARI TANI Mostefa, PISSOORT William, SAERENS Patrick, *op. cit.*, p. 95.

[7] En France, c'est le tribunal des conflits qui a tranché le problème de la nationalité d'une société. Par l'arrêt du 23 novembre 1959, ce dernier a posé le principe selon lequel la nationalité des sociétés ne

104. Enfin, en cas de litige entre associés, le tribunal compétent est exclusivement celui dans le ressort duquel se trouve le siège social[1].

105. D'un point de vue fiscal, la notion du siège de direction est utilisée en droit interne et en droit conventionnel pour délimiter l'exercice des droits de souveraineté d'un Etat puisque le siège de direction constitue un établissement stable imposable dans ce même territoire. Dans le cas où une société est résidente dans deux Etats différents, elle sera considérée, selon l'article 4 du Modèle de convention de l'OCDE, comme un résident de l'Etat où son « *siège de direction effective* » est situé. En définitive, le droit d'imposer les bénéfices revient à l'Etat où est implanté le siège réel de direction.

***2**. La succursale*

106. A défaut d'une définition conventionnelle de la succursale, il convient de se référer au droit interne des Etats et de s'assurer si telle ou telle installation présente les éléments caractéristiques de l'établissement stable, à savoir, l'installation matérielle, la permanence, l'autonomie et l'exercice d'une activité.

107. Ainsi l'installation de « H.S.B.C-Algérie » constitue une succursale de la banque « HSBC France » implantée en Algérie en 2008. C'est le cas également pour la succursale « Arab Bank plc-Algeria » appartenant à la filiale « Arab Bank PLC»[2].

108. A titre d'exemple, le Conseil d'Etat français a jugé qu'un établissement secondaire est une succursale s'il possède une certaine permanence et une certaine autonomie et réalise habituellement des opérations commerciales[3]. Sur le plan européen, le terme succursale se définit comme étant la société qui est en liaison avec la maison mère située ailleurs dans le cadre d'une dépendance économique et un contrôle directorial[4]. Cette seconde définition contestable du fait que la succursale n'est pas considérée comme une société puisque elle est dépourvue de personnalité morale.

***3.** Le bureau et le magasin de vente*

109. Les bureaux de vente sont des installations par l'intermédiaire desquelles les produits et les marchandises de l'entreprise sont vendus[5]. Ils s'en distinguent des magasins de vente[6] - qui sont eux aussi classés parmi les établissements stables- du fait

---

peut être fixée qu'au lieu de son siège social. *Ibid.,* p. 97. Voir également GIBIRILA Deen, *op. cit.*, p. 65.

[1] Art. 40/ 3 CPCA. Cela dit, en matière d'action formée contre une société, l'action est portée devant la juridiction du lieu de l'une de ses succursales (art. 39 § 4 CPCA). Une manière de rapprocher la justice du justiciable notamment pour les sociétés qui étendent leurs opérations sur tout le territoire et même à l'étranger. Voir TOSI Jean-Pierre et LE FRIANT Martine, « *Introduction au droit de l'entreprise* », Litec, 10ème édition, 1999, p. 85.

[2] Les succursales établies en Algérie sont soumises aux dispositions juridiques suivantes : Art. 19-2 et art. 20-2 C. com. Art. 4-2 et 3 du décret exécutif n° 97-41 du 18 janvier 1997 relatif aux conditions d'inscription au registre de commerce, J.O.R.A du 19 janvier 1997, n° 05, p. 08, modifié et complété par le décret exécutif n° 03-435 du 1er décembre 2003, J.O.R.A., du 7 décembre 2003, n° 75, p. 10.

[3] CA Besançon, 25 janvier 1928 : Gaz. Pal. 1928, 1, p. 546 ; CE, 9ème et 8ème sous-sect., 19 oct. 1992, req. N° 94137 : Dr. fisc. 1993, n° 28, comm. 1472 ; RJF 1992, n° 1706. Cité par : FOUCAULT Jean-Paul, « *Définition de l'établissement stable* », *op. cit*., p. 6.

[4] CJCE, 6 octobre 1976, n° 14/76, Recueil, 1976, p. 8.

[5] FOUCAULT Jean-Paul, « *Définition de l'établissement stable* », *op. cit.*, p. 6.

[6] Les magasins de vente sont appelés dans d'autres conventions comme celle signée avec la Syrie, « les comptoirs de ventes ».

que ceux-ci représentent le lieu où sont *exposées* à la vue du public les marchandises à vendre[1]. On notera cependant que les magasins utilisés par l'entreprise dont ils relèvent aux seules fins de stockage ou d'exposition ne constituent pas un établissement stable.

Les bureaux -avec leur notion vaste- constituent alors un établissement stable dans la mesure où ils répondent au même régime que les sièges de direction et les succursales. De ce fait, les simples bureaux de liaison -dont l'activité se limite à représenter la société mère dans d'autres lieux, à assurer la publicité, ou à recueillir des informations d'ordre commercial- sont exclus de la définition générale de l'établissement stable[2]. Il en est de même pour les bureaux qui sont tenus par un préposé dépourvu de tout pouvoir pour engager l'entreprise dont il dépend.

110. Il est à signaler que la plupart des conventions fiscales signées par l'Algérie utilisent simplement le terme « bureau » à l'exception de cinq conventions, celle conclue avec le Bahreïn, l'Egypte, l'Espagne, la Jordanie et le Yémen. Alors que la première utilise le terme « point de vente », la seconde emploie l'expression « endroits considérés comme magasins de vente ». Quant à la convention algéro- espagnole, elle considère comme établissement stable non seulement les « bureaux » mais aussi les « installations » « où sont exercés des services professionnels ». Il en est de même pour la convention signée avec la Jordanie qui emploie non seulement les bureaux mais aussi « les lieux utilisés comme comptoirs de vente » et celle conclue avec le Yémen dont la notion d'établissement stable touche les magasins de vente et les bureaux.

4. *Usine et atelier*

111. Ces installations ne sont des établissements stables que si elles sont en exploitation[3]. Ainsi, une usine ou un atelier désaffecté ne constitue pas un centre fiscal d'affaires puisque aucune activité n'est exercée.

§2. *Les installations sous forme de matériel ou outillage*

1. *Mine, puits de pétrole ou de gaz, carrière ou tout autre lieu d'extraction de ressources naturelles*

112. Selon le modèle OCDE, les lieux d'extraction de ressources naturelles constituent des établissements stables. C'est le cas également des lieux de *recherche* des hydrocarbures, tels que les prospections et les forages visant à mettre en évidence les gisements d'hydrocarbures[4], ainsi que les travaux *d'exploitation* permettant l'extraction et le traitement des hydrocarbures, pour les rendre conformes aux spécifications de transport par canalisation et de commercialisation[5].

---

[1] FOUCAULT Jean-Paul, « *Définition de l'établissement stable* », *op. cit.*, p. 7. L'exposition en vue de la vente est le critère de distinction entre les bureaux de vente et les magasins de vente qui sont également considérés comme des établissements stables.

[2] Voir DUCCINI Roger, « *Stratégie fiscale des contrats internationaux* », Litec, Paris, 2006, p. 12 ; BESBES Slim, *op. cit.*, p. 117.

[3] BESBES Slim, *op. cit.*, p. 117.

[4] Art. 5 de la loi n° 05-07 du 28 avril 2005 relative aux hydrocarbures, J.O.R.A. du 19 juillet 2005, n° 50, p. 03 modifiée et complétée par l'ordonnance n° 06-10 du 29 juillet 2006 J.O.R.A. du 30 juillet 2006, n° 48, p. 04 ; modifiée et complétée par la loi n° 13-01 du 20 février 2013, JORA n° 11, 2013.

[5] Art. 5 de la loi n° 05-07 précitée.

113. Toutefois, l'ordonnance relative aux hydrocarbures soumet obligatoirement ces contrats de recherche et d'exploitation et les contrats d'exploitation à une clause de participation de l'entreprise nationale SONATRACH - SPA fixée à un minimum de 51%, préalablement à chaque appel à concurrence[1]. Autrement dit, les sociétés étrangères qui veulent exploiter des gisements de pétrole ou de gaz situés en Algérie, doivent s'associer avec l'entreprise nationale SONATRACH, dans la limite de 49 % du capital social.

114. Lesdites activités sont réalisées sur le fondement d'un titre minier[2] délivré exclusivement à l'agence nationale pour la valorisation des ressources en hydrocarbures (ALNAFT). Pour exercer lesdites activités, toute personne doit, au préalable, conclure un contrat avec l'agence nationale pour la valorisation des ressources en hydrocarbures (ALNAFT), conformément aux dispositions de la loi 05-07 modifiée et complétée à deux reprises, en 2006 et 2013[3].

115. Concernant les activités de « prospection » » c'est-à-dire, les travaux permettant la détection d'hydrocarbures, notamment par l'utilisation de méthodes géologiques et géophysiques, y compris les forages stratigraphiques[4], elles sont soumises à une autorisation de l'agence nationale pour la valorisation des ressources en hydrocarbures (ALNAFT), après approbation du ministre chargé des hydrocarbures, à toute personne demandant à exécuter des travaux de prospection d'hydrocarbures sur un ou plusieurs périmètres. Cette autorisation de prospection est délivrée pour une durée maximale de deux (2) années[5].

116. Le problème que pose toutefois cette catégorie d'activité réside dans leur qualification. En effet, même les conventions qui traitent de l'extraction de ressources naturelles ne mentionnent pas les activités de prospection. Faut-il alors en déduire que ces activités, lorsqu'elles sont réalisées par une installation, ne relèvent pas de la définition générale ?

Dans ses commentaires sur l'article 5 relatif à l'établissement stable, le Comité des experts de l'OCDE apporte la précision suivante :

« *Comme il n'a pas été possible d'adopter une position commune sur les questions fondamentales de l'attribution du droit d'imposer et de la qualification des revenus qui proviennent des activités de prospection, les Etats contractants peuvent décider d'insérer des dispositions spécifiques. Ils peuvent décider par exemple, qu'une entreprise d'un Etat contractant, en ce qui concerne ses activités de prospection de ressources naturelles dans un lieu ou une zone situées dans l'autre Etat contractant :*

a) N'est pas considérée comme ayant un établissement stable situé dans cet autre Etat, ou

b) Est considérée comme exerçant ses activités par l'intermédiaire d'un établissement stable situé dans cet autre Etat, ou

---

[1] Art. 32 de l'ordonnance 06-10 du 29 juillet 2006 relative aux hydrocarbures, J.O.R.A. du 30 juillet 2006, n° 48, p. 04.

[2] Le titre minier est selon la définition de l'article 5 de la loi 05-07 l'acte portant toute autorisation de recherche et/ou d'exploitation d'hydrocarbures ; cet acte ne transfère pas de droit de propriété sur le sol ou sur le sous-sol.

[3] Art. 23 de l'ordonnance 06-10 du 29 juillet 2006 relative aux hydrocarbures précitée

[4] Art. 5 de la loi n° 05-07 du 28 avril 2005 relative aux hydrocarbures, précitée.

[5] Art. 20 de l'ordonnance 06-10 du 29 juillet 2006 précitée.

c) *Est considérée comme exerçant ses activités par l'intermédiaire d'un établissement stable dans cet autre Etat si la durée de ces activités dépasse une période de temps donnée*

Les Etats contractants peuvent, de plus, convenir de soumettre les revenus de ces activités à toute autre règle ».

117. En ce qui concerne les activités de forage du pétrole en mer, certaines conventions, telles que la convention franco-britannique (1963) ou la convention franco-norvégienne (1980)[1], il est décidé que les entreprises qui exercent les activités d'exploration et d'exploitation des ressources naturelles du lit de la mer et du sous-sol marin dans une zone soumise à la juridiction de l'autre Etat, sont réputées posséder un établissement stable dans ce dernier Etat, si leurs activités y sont exercées pendant plus de trente (30) jours au cours d'une période de (12) douze mois consécutifs.

118. Quant aux conventions signées par l'Algérie, elles ne font mention d'aucune durée déterminée s'agissant de cette catégorie d'établissement stable.

2. Chantier de construction et de montage

119. On entend par chantier de construction et de montage toute installation établie pour réaliser un ouvrage déterminé et qui disparaitront une fois cet ouvrage achevé[2]. Il peut s'agir selon les commentaires de l'OCDE « *seulement de la construction de bâtiments, mais aussi celle de routes, de ponts ou de canaux, la rénovation (lorsqu'elle suppose d'important travaux de structure, mais pas si elle se limite à la seule maintenance ou à la décoration) de ces bâtiments, routes, ponts ou canaux, la pose de conduites ainsi que le terrassement et le dragage. De même, l'expression « chantier de construction et de montage » ne se limite pas aux montages liés à un chantier de construction ; elle englobe également le montage de nouveaux équipements, notamment de machines complexes, dans un immeuble existant ou sur un site extérieur. Il s'agit aussi de l'organisation et la supervision sur place du chantier de construction d'un bâtiment* »[3].

120. Le Modèle de convention des Nations-Unies emploie la même expression que celle de l'OCDE. Elle couvre, en plus des activités de construction et de montage, les activités de surveillance qui désignent les opérations de contrôle technique telles que le contrôle de la qualité[4].

121. Les conventions fiscales relatives aux doubles impositions signées par l'Algérie emploient différentes expressions concernant cette catégorie d'installations. La convention, algéro-française ne fait référence qu'aux chantiers de construction et de montage ; la convention conclue avec la Chine comporte une troisième forme d'installation se rapportant aux activités de surveillance[5] et la convention algéro-égyptienne rajoute une quatrième concernant les projets d'équipement[6].

---

[1] FOUCAULT Jean-Paul, « *Définition de l'établissement stable* », *op. cit.*, p. 8.
[2] *Ibidem*.
[3] OCDE, Modèle de convention fiscale sur le revenu et la fortune, *op. cit.*, p. 108.
[4] BESBES Slim, *op. cit.*, p. 118.
[5] « *L'expression établissement stable comprend notamment : Un chantier de construction ou de montage ou des activités de surveillance s'y exerçant, mais lorsque ce chantier ou ces activités ont une durée supérieure six (6)* mois ». Art. 5 § 3 de la convention algéro-chinoise.
[6] « *L'expression "établissement stable" englobe un chantier de construction ou de création ou un projet de montage ou un projet d'équipement y compris les d'activité de surveillance s'y exerçant, mais*

122. L'imposition des chantiers de construction et de montage obéit à des critères d'imposition différents de ceux retenus traditionnellement en droit fiscal international. Il s'agit des critères de durée et de l'importance des travaux qui s'expriment par leur coût, le nombre d'ouvriers ou par tout autre élément[1].

123. Les chantiers de construction et de montage présentent une particularité de la notion générale d'établissement stable puisqu'ils ne sont pas faits pour durer. Pour constituer un établissement stable, les chantiers doivent obéir à une durée d'exécution qui excède une certaine période : elle doit être supérieure à douze mois selon le Modèle de l'OCDE, et supérieure à six mois selon le Modèle de l'ONU[2]. La pratique conventionnelle algérienne révèle des durées qui sont plus courtes que celles suggérées par ces deux modèles : elle est de trois mois pour la convention de l'UMA (Union du Maghreb Arabe) ainsi que la convention algéro-française ; elle passe à six mois pour la convention algéro-chinoise ou encore la convention algéro-allemande et à neuf mois pour la convention algéro-égyptienne.

Pour certains pays, cette condition de durée peut être encore plus courte ou même inexistante. La durée la plus réduite est celle qui figure dans la convention tuniso-libyenne, elle est portée à un mois[3]. Parmi les conventions qui ne prévoient aucun délai, on peut citer celle qui était conclue entre l'Algérie et la Tunisie : le chantier exécuté dans l'un des deux Etats était considéré comme établissement stable dès le premier jour de son démarrage. La convention franco-marocaine, quant à elle, ne prévoit pas de durée pour les chantiers de construction, mais prévoit une durée de six mois pour les chantiers de montage. Ces conventions entre pays maghrébins sont remplacées actuellement par la convention fiscale de l'UMA[4].

124. Par ailleurs, certaines conventions (comme la convention franco-tunisienne de 1973) prévoient une imposition du seul fait que des machines sont employées dans le pays par une entreprise étrangère, ou que l'entreprise étrangère accepte d'exercer des fonctions de surveillance sur un chantier situé dans le pays.

125. Il faut noter cependant que la notion de durée n'est pas à l'abri des critiques car elle peut être utilisée par les Etats de façon à encourager les entreprises à entreprendre des opérations préparatoires ou accessoires dans un autre pays sans y être immédiatement assujetties à l'impôt. Cela épargne aux investisseurs les litiges, les difficultés administratives et les frais que nécessite la détermination de l'assujettissement fiscal. En outre, la limitation d'une durée à laquelle l'installation n'est

---

seulement lorsque ce chantier ou ce projet ou cette activité ont une durée supérieure à neuf (9) mois ». Art. 5 § 3 de la convention algéro-égyptienne.

[1] FOUCAULT Jean-Paul, « *Définition de l'établissement stable* », *op. cit.*, p. 8.

[2] « *Un établissement stable peut comprendre aussi : a) Un chantier de construction, un projet de montage ou d'installation ou des activités de supervision liées à ce projet, mais seulement si ce chantier de construction, ce projet ou ces activités durent plus de six mois* » Art. 5 § 3 du modèle de convention de l'ONU.

[3] Cette convention a été également remplacée à partir du 1er janvier 1994 par la convention multilatérale conclue entre les pays de l'Union du Maghreb Arabe entrée en vigueur le 23 juillet 1990, Voir texte de la convention publiée uniquement en arabe, J.O.R.A. n° 06, 1991, p. 215.

[4] Cette convention a été remplacée à partir du 1er janvier 1994 par la convention multilatérale conclue entre les pays de l'Union du Maghreb Arabe entrée en vigueur le 23 juillet 1990, ratifiée par le décret présidentiel n° 90-424 du 22 décembre 1990, J.O.R.A. n° 6 du 6 février 1991 et qui prévoie aujourd'hui une durée de 3 mois.

soumise à aucune imposition peut être contradictoire avec l'objet économique des Etats car cela affecte les recettes de l'Etat d'accueil.

126. S'agissant du droit conventionnel algérien, les chantiers ouverts et fonctionnant pendant une durée variant entre trois et neuf mois constituent un établissement stable. Le critère de l'importance des travaux n'est pas retenu par ces conventions.

Sous-section 2 : *Distinction avec les autres formes d'implantation*

127. La distinction entre l'établissement stable et les autres formes d'implantation telles que la filiale, l'agence ou encore le bureau de représentation est nécessaire, elle est d'ordre juridique et fiscal.

§1. *Distinction juridique*

128. Ce qui caractérise en premier lieu l'établissement stable de la filiale c'est l'absence d'une personnalité morale propre contrairement aux filiales[1].

129. D'un point de vue juridique, la filiale demeure une société distincte et autonome non seulement à l'égard de la société mère mais aussi à l'égard des autres filiales du groupe[2], dans la mesure où elle possède tous les attributs de la personnalité morale qu'invoque le droit commun[3] -ce qui la distingue des autres entités. Elle a donc un patrimoine affecté exclusivement au gage de ses créanciers sociaux, une capacité d'exercice, un domicile propre, un représentant pour exprimer sa volonté et le droit d'ester en justice.

130. C'est la caractéristique d'autonomie juridique qui distingue la filiale de l'établissement stable, de l'agence ou encore du bureau de représentation.

131. Bien qu'elles soient soumises aux mêmes obligations juridiques[4], telles que l'immatriculation au registre du commerce et la tenue d'une comptabilité distincte, les deux notions d'établissement stable et de filiale sont très différentes. Faute de personnalité morale, un établissement est considéré comme une simple extension de l'entreprise mère dont il - contribue à réaliser l'objet social. Il est dirigé par un simple préposé qui a qualité pour représenter celui-ci et pour l'engager envers les tiers. Il n'a donc aucun objet social qui lui soit propre ; il n'a ni créanciers, ni débiteurs. Sa raison sociale est la même que celle de l'entreprise mère, on ajoute seulement « succursale de tel lieu »[5].

---

[1] Sur cette distinction voir l'ouvrage de RIU Isabelle, « *Sociétés et établissements stables en droit fiscal international et de l'union européenne* », préface de Daniel GUTMANN, L'Harmattan, 2012.

[2] Exception faite au cas où les deux sociétés (mère et filiale) ne sont pas différenciées pour les tiers. Dans certains cas, la filiale possède le même siège social que la société mère ou utilise le même logo, ce qui donne l'apparence d'être sous une même unité de contrôle et de direction. La société mère peut donc être condamnée à assumer les engagements pris par la filiale. (Req., 19 juin 1929, S. 1930, 1, 176), cité par CHAMOULAUD-TRAPIERS Annie et YILDIRIM Gulsen, « *Droit des affaires : Relations de l'entreprise commerciale* », Bréal, 2003, p. 68.

[3] Art. 50 C. civ. algérien.

[4] Les obligations juridiques auxquelles sont soumises les entreprises étrangères installées en Algérie seront traitées dans le prochain paragraphe.

[5] GEGOUT Maurice, « *Filiales et participations* », Encyclopédie Dalloz, répertoire société, Tome II « Sociétés d'économie mixte à publicité », 1980, p. 05.

132. Quant à l'agence, elle n'a même pas la relative autonomie de la succursale dans la mesure où elle ne traduit qu'une décentralisation géographique des activités de l'entreprise. On peut dire également que son rôle est moins important que celui de la succursale et que les pouvoirs de son directeur sont moins étendus[1]. Cependant, elle reste soumise, tout comme pour la succursale, à l'obligation de s'immatriculer au registre du commerce[2].

133. Toutefois, si aucun des établissements stables ni des agences n'ont la personnalité morale, d'un point de vue fiscal, chacun d'eux jouit de la personnalité fiscale, ils sont tous deux considérés comme contribuables vis-à-vis de l'administration fiscale.

134. Il est fréquent également qu'une entreprise confrontée à une activité internationale « explore » le pays d'accueil avant d'exercer toute activité commerciale ou industrielle sur le territoire étranger. Pour cela, elle crée de simples bureaux de représentation[3]ou des bureaux de liaison[4] qui sont d'ailleurs dépourvus de personnalité morale[5], qui n'exercent aucune activité lucrative et ne disposent d'aucun revenu local[6]. Leur rôle se limite à représenter la société mère dans d'autres lieux, à assurer la publicité, recueillir des informations d'ordre commercial et l'aidant aux travaux préparatoires nécessaires à la conclusion de contrats[7]. Ces activités exercées par les représentants de l'entreprise qui constituent de simples activités auxiliaires ou préparatoires précédent largement la réalisation des bénéfices, ne relèvent pas de l'impôt sur les bénéfices des sociétés dans l'Etat de leur implantation, puisque, rappelons-le, elles ne constituent pas « un établissement stable » selon l'article 5 du Modèle de convention de l'OCDE. En effet, les bureaux de liaison ne pourront être considérés ni comme une installation fixe d'affaires, ni comme un agent dépendant qui sont les critères déterminant l'établissement stable. Du fait que ces bureaux ne disposent pas du pouvoir d'engager l'entreprise dont ils dépendent, dans l'Etat étranger[8], ils ne pourront être soumis à l'impôt sur les bénéfices des sociétés (IBS).

---

[1] GEGOUT Maurice, *op. cit.*, p. 05.

[2] Art. 19-2 et art. 20-2 C. com. Art. 4-2 et 3 du décret exécutif n° 97-41 du 18 janvier 1997 relatif aux conditions d'inscription au registre de commerce, J.O.R.A du 19 janvier 1997, n° 05, p. 08, modifié et complété par le décret exécutif n° 03-435 du 1er décembre 2003, J.O.R.A., du 7 décembre 2003, n° 75, p. 10.

[3] Quant aux conditions d'ouverture de bureaux de liaison en Algérie voir le chapitre suivant.

[4] DUCCINI Roger, « *Stratégie fiscale des contrats internationaux* », Litec, Paris, 2006, p. 12.

[5] Quoique dépourvus de personnalité morale, les bureaux de liaison doivent tenir une comptabilité pour les dépenses y afférentes et s'inscrire au registre du commerce, (comme le démontre l'art. 4-2 et 3 du décret exécutif n° 03-435 du 1er décembre 2003, relatif aux conditions d'inscription au registre du commerce, J.O.R.A., du 7 décembre 2003, n° 75, p. 10 modifiant et complétant le décret exécutif n° 97-41 du 18 janvier 1997, J.O.R.A, du 19 janvier 1997, n° 05, p. 08). Quant aux charges fiscales, elles sont supportées par la société mère. Voir l'instruction interministérielle du 30 juillet 1986 relative aux obligations financières des bureaux de liaison d'entreprises étrangères agréés par le ministère du Commerce.

[6] Instruction interministérielle du 30 juillet 1986 relative aux obligations financières des bureaux de liaison d'entreprises étrangères agréés par le ministère du Commerce, *www.mincommerce.gov.dz*. Voir également guide investir en Algérie, ministère du commerce, p. 45.

[7] Guide des banques et des établissements financiers en Algérie, KPMG, édition 2012, p. 37 ; Guide investir en Algérie, KPMG, édition 2014, p. 88.

[8] Sur les installations ne constituant pas un établissement stable voir le premier chapitre de cette thèse.

135. Actuellement, le recours au bureau de liaison ne présente plus le même intérêt qu'il avait. L'instruction interministérielle de 1986 autorisant les entreprises étrangères -sous certaines conditions- à créer ce type d'investissement en Algérie constituait autrefois une exception à la loi 78-02 relative au monopole de l'Etat sur le Commerce Extérieur[1]. A cette époque, la seule implantation tolérée pour les entreprises étrangères voulant investir en Algérie était, la constitution de bureau de liaison. Aujourd'hui, ladite loi étant abrogée, rien ne s'oppose à ce que ces entreprises étrangères choisissent une autre forme d'implantation. De plus, que le régime juridique des bureaux de liaison n'est pas très favorable pour intensifier leur présence dans des pays étrangers, puisqu'il ressort de leur compétence la conclusion d'actes de commerce à titre habituel et la réalisation de revenu local[2].

136. Certaines entreprises, en revanche, peuvent trouver un intérêt à ouvrir un bureau de représentation en Algérie. C'est le cas pour les entreprises étrangères qui exercent une activité de vente de produits auprès d'importateurs algériens. Cela leur permet en effet d'avoir une présence en Algérie, de promouvoir leur activité et leurs produits tout en effectuant des ventes directes de l'étranger[3].

137. Les avantages sont à la fois d'ordre fiscal, puisque la vente directe évite une imposition en cascade, notamment, au titre de la taxe sur l'activité professionnelle (TAP) et d'ordre légal puisque la vente directe permet à la société étrangère de ne pas constituer une société de droit algérien. Cela permet, en outre, d'alléger les coûts d'exploitation (frais salariaux, stockage, dédouanement des marchandises...) au regard des charges de toutes sortes occasionnées par l'installation et l'activité d'une filiale[4].

§2. Distinctions fiscales

138. Le choix entre l'installation d'un établissement stable ou d'une filiale repose en plus grande partie sur les avantages fiscaux que présente chacune de ses formes.

- *Un choix qui repose sur les impôts à payer*

139. La filiale, étant une société de droit algérien, est soumise aux mêmes impositions applicables aux sociétés de droit algérien : impôt sur les bénéfices des sociétés (IBS) ou impôt forfaitaire unique (IFU), taxe sur l'activité professionnelle (TAP), taxe sur la valeur ajoutée (TVA). Elle assume elle-même ces impositions et en son nom.

140. La particularité des filiales réside également dans son régime fiscal différencié. En effet, il est possible pour les filiales de sociétés étrangères de revêtir n'importe quelle forme sociétaire. Ni les dispositions du Code de commerce, ni celles

[1] Loi 78-02 du 11 février 1978 relative au monopole de l'Etat sur le Commerce Extérieur, J.O.R.A., du 14 février 1978, n° 07, p. 114.

[2] Instruction interministérielle du 30 juillet 1986 relative aux obligations financières des bureaux de liaison d'entreprises étrangères agréés par le ministère du Commerce. Voir Guide investir en Algérie, KPMG, édition 2014, p. 88. Voir plus récemment l'arrêté du ministre du Commerce du 9 novembre 2015 définissant les conditions et les modalités d'ouverture et de fonctionnement des bureaux de liaison non commerciaux, J.O.R.A, n° 62, 2015, p. 8.

[3] Guide investir en Algérie, KPMG, édition 2014, p. 88.

[4] *Ibidem.*

du Code civil n'exigent une forme particulière. Il peut s'agir de sociétés civiles, mais le plus souvent c'est des sociétés commerciales, bien qu'il n'existe pas de statistiques qui établiraient le nombre exacte ou même approximatif des entreprises étrangères suivant leur forme sociétaire. La seule exigence concernant la forme sociétaire est celle imposée par l'article 138 bis du CID relatif au régime du groupe de sociétés. En effet, pour constituer un groupe de sociétés et bénéficier ainsi du régime du bénéfice consolidé, la société mère et sa filiale doivent revêtir la forme d'une société par actions. La filiale doit être détenue par la société mère à raison de 90% ou plus du capital social.

En droit algérien, les sociétés commerciales par la forme comprennent la société en nom collectif (SNC)[1], la société en commandite simple (SCS)[2] -appelées aussi société de personnes- société à responsabilité limitée (SARL)[3], société par actions (SPA)[4] et société en commandite par actions (SCA)[5] -plus connues sous le nom de sociétés de capitaux.

Cette classification traditionnelle des sociétés commerciales en sociétés de personnes et sociétés de capitaux conduit à une différence du régime fiscal. Les sociétés de personnes, sont soumises, en principe, à l'impôt sur le revenu global (IRG), tandis que les sociétés de capitaux relèvent obligatoirement de l'impôt sur les bénéfices des sociétés (IBS).

141. Chacun de ces deux régimes présente des avantages fiscaux. Concernant les sociétés de personnes, elles ont un régime fiscal analogue à celui des commerçants personnes physiques[6]. Dépourvues de personnalité fiscale propre, elle n'incarne pas une entité autonome et distincte de celle des associés. Ce qui fait que les bénéfices réalisés ne seront taxés -au titre de l'IRG- qu'une seule fois et ceci non pas aux mains de la société mais aux mains des associés. Raison pour laquelle on les dénomme « Sociétés transparentes »[7].

En outre, il est permis à ces sociétés d'opter pour le régime fiscal des sociétés de capitaux. Dans ce cas, la demande d'option doit être annexée à la déclaration des bénéfices de l'entreprise. Elle est irrévocable pour toute la durée de la vie de la société[8].

142. Les sociétés de capitaux, quant à elles, présentent la particularité d'être dotée d'une pleine personnalité fiscale, ce qui fait qu'elles assument elles-mêmes les obligations fiscales, notamment, le paiement de l'IBS auxquelles elles sont soumises obligatoirement. Autrement dit, l'impôt est supporté par la société elle-même, contrairement à ce qui se passe dans les sociétés de personnes où c'est les associés qui sont taxés.

---

[1] Art. 551 C. com.
[2] Art. 5 C. com.
[3] Art. 5. C. com.
[4] Art. 592 al. 2 C. com.
[5] Au terme de l'article 544 du C. com « *Sont commerciales par leur forme et quel que soit leur objet, les sociétés en nom collectif, les sociétés en commandite, les sociétés à responsabilité limitée et les sociétés par actions* ».
[6] TERKI Nour-Eddine, « *Les sociétés commerciales* », AJED Edition, 2010, p. 124.
[7] ZITOUNE Tayeb et GOLIARD François, « *Droit fiscal des entreprises* », 1ère édition, Berti, 2007, p. 72 ; GROSCLAUDE Jacques et MARCHESSOU Philippe, « *Droit fiscal général* », 8ème édition, Dalloz, 2013, p.235.
[8] Art. 136 CID.

143. Cela dit, si le régime fiscal des sociétés de capitaux est moins lourd que celui des sociétés de personnes soumises à l'IRG, la séparation des patrimoines dans ces sociétés a l'inconvénient de susciter le problème de la double imposition[1]. Les bénéfices réalisés par la société sont taxés une première fois aux mains de la société au titre de l'impôt sur les bénéfices des sociétés. Ensuite, si la société décide la distribution de dividendes, chacun des associés ou actionnaires sera imposable à l'impôt sur le revenu global -IRG s'il est une personne physique, ou à l'impôt sur les bénéfices des sociétés - IBS dans le cas d'une personne morale.

- Un choix pour éviter les risques de double imposition

144. L'implantation d'entreprises dans d'autres Etats peut susciter des risques de double imposition notamment en l'absence de toute convention. Comme il a déjà été dit, l'établissement stable est considéré comme une entité dépourvue de personnalité juridique distincte de la société mère mais disposant toutefois d'une personnalité fiscale. Dans certains Etats, les bénéfices qu'une entreprise réalise dans un autre Etat sont rattachables aux autres résultats des succursales. Par conséquent, si l'Etat d'accueil de la succursale (l'Algérie par exemple) décide d'imposer les mêmes résultats fiscaux, celle-ci sera soumise à une double imposition[2] : dans l'Etat d'implantation de la succursale, puis dans l'Etat de la société mère. Tel n'est pas le cas pour les filiales. Dotée d'une pleine personnalité juridique et fiscale, les filiales installées en Algérie ont la qualité de contribuable algérien et non celle de contribuable étranger. En conséquence, les bénéfices qu'elles y réalisent seront taxés Algérie.

Prenons l'exemple d'une entreprise tunisienne qui a une succursale en Algérie, les bénéfices qu'elle y réalise seront taxés dans son Etat d'implantation, c'est-à-dire en Algérie, mais au nom de la société mère. De même, la Tunisie peut toujours imposer les mêmes bénéfices puisqu'elle se considère comme l'Etat de résidence de la société mère. En revanche, s'agissant de filiale, le problème du droit d'imposer ne se pose pas puisque en tant que société de droit local- elle relève de l'Etat de son implantation.

145. La notion d'établissement stable est utilisée principalement pour prévenir les risques de doubles impositions grâce à la règle de force d'attraction. Ce qui veut dire que dans les Etats qui prennent en compte le principe de territorialité, seuls les bénéfices qui sont rattachables à l'établissement stable sont imposables dans l'Etat de source ou l'Etat de situation de cet établissement. En revanche, si l'Etat de résidence de la société mère décide d'imposer ces mêmes bénéfices, c'est parce qu'il applique le régime du bénéfice consolidé. En France, par exemple, ce système fiscal permet aux sociétés mères agréées par le ministère de l'économie et des finances de retenir l'ensemble des résultats de leurs exploitations directes ou indirectes qu'elles soient résidentes en France ou à l'étranger pour l'assiette des impôts établis sur la réalisation et la distribution de leurs bénéfices[3].

---

[1] Le régime des sociétés de capitaux est plus souple que celui des sociétés de personnes soumises à l'IRG puisque l'IBS est un impôt à taux proportionnel donc moins contraignant, contrairement à l'IRG qui a un taux progressif.

[2] COZIAN Maurice, « *Précis de fiscalité des entreprises* », *op. cit.*, p. 258.

[3] Art. 209 quinquies du CGI.

- *Le régime du bénéfice consolidé*

146. L'investissement dans le cadre de groupes de sociétés présente un autre avantage fiscal, celui du régime du bénéfice consolidé. Au sens de l'article 138 bis du CID et à l'exclusion des sociétés pétrolières, toute entité économique de deux ou plusieurs sociétés par actions juridiquement indépendantes dont l'une tient les autres sous sa dépendance par la détention directe ou indirecte de 90 % ou plus du capital social, peuvent opter pour le régime du bénéfice consolidé en présentant leurs situations financières et leurs résultats comme si celles-ci ne formaient qu'une seule entité[1].

En d'autres termes, la consolidation consiste en la production d'un seul document de synthèse reprenant les opérations de l'ensemble des sociétés du groupe, sous réserve des conditions prévues par l'article 138 bis du CID. La société mère et sa filiale doivent avoir la forme d'une société par actions dont la première détient plus de 90% du capital de la seconde.

La consolidation n'est accordée qu'en cas d'option par la société mère et acceptation des sociétés membres. Elle est irrévocable pour une durée de quatre (04) ans[2].

- *Un choix qui favorise le trenty shopping*

147. Une autre raison -peut être la plus importante- pour créer une filiale est la possibilité pour les investisseurs personnes morales de choisir l'Etat d'implantation le plus attractif fiscalement, c'est-à-dire celui qui accorde le plus d'avantages fiscaux tant sur le plan de l'assiette que sur le recouvrement.

148. Toutefois, comme on le verra dans le prochain titre, ce « *shopping fiscal* » est de nature à provoquer une évasion fiscale vers les paradis fiscaux. Aux moyens de contrats déséquilibrés, ou ce qu'on appelle précisément « les prix de transfert », les bénéfices les plus importants seront toujours réalisés par la filiale dont le régime fiscal est le moins lourd, alors même que la véritable activité de production se déroule ailleurs[3].

CHAPITRE II : LA REMISE EN CAUSE DU CRITERE DE L'ETABLISSEMENT STABLE FACE AUX SPECIFICITES DE L'ECONOMIE NUMERIQUE

149. Le commerce électronique est considéré comme une nouvelle dimension de l'économie mondiale. Un commerce plus virtuel, transparent et accessible. Pas de jours fériés, pas de week-end[4], un site web marchand est accessible partout et à n'importe quelle heure, à n'importe quel jour de la semaine.

---

[1] Art. 732 bis 4 al. 1 C. com. Voir : BELLOULA Tayeb, « *Droit des sociétés* », Berti, 1ère édition, 2006, p. 81.

[2] Le régime du bénéfice consolidé ressemble au régime de l'intégration fiscale connue en France. Celui-ci s'adresse aussi aux groupes de sociétés dont les filiales sont détenues directement ou indirectement par le biais d'une ou plusieurs sociétés à raison de 95% par la société mère. Sur l'intégration fiscale, voir : MORGENSTERN Patrick, « *L'intégration fiscale* », Groupe Revue Fiduciaire, 2012.

[3] GUYON Yves, « *Droit des affaires* », Tome I, « *Droit commercial général et sociétés* », 12ème édition, Economica, 2003, p. 618.

[4] ROMAIN V. Gola, « *Droit du commerce électronique* », Gualino, 2013, Paris, p. 20.

150. Le développement des nouvelles technologies dans l'économie bouleverse les habitudes des consommateurs. Alors qu'autrefois, ces derniers étaient contraints de se déplacer pour acheter leurs produits, aujourd'hui, ils n'ont plus besoin de sortir de chez eux. Une confrontation entre les deux parties des transactions n'est plus nécessaire. Désormais, on commande nos repas par internet, nos livres et nos divertissements juste en quelques clics. La rapidité avec laquelle s'effectuent les transactions en ligne et la sécurité des moyens de paiement favorisent le recours à cette forme d'économie.

151. Du coté des entreprises, le commerce électronique présente une opportunité de développer une activité à l'international en réduisant sensiblement tous les frais. En effet, les avancées technologiques permettent de plus en plus aux entreprises d'exercer des activités économiques avec un personnel très réduit.

Les travaux de l'OCDE démontrent que dans bien des cas, les entreprises peuvent accroître sensiblement leur taille et leur champ d'action en n'augmentant que très peu les effectifs nécessaires à la gestion des opérations courantes. C'est ce qui a été observé plus particulièrement pour les entreprises de l'Internet qui, bien souvent, ont réuni un nombre considérable d'utilisateurs tout en conservant des effectifs modestes. En conséquence, le revenu moyen par salarié dans les plus grandes cyber-entreprises est nettement plus élevé que dans les autres types d'entreprises du secteur des TIC[1].

152. En Algérie, le e-commerce n'est qu'à ses premiers pas, tout aussi que son cadre juridique. Les premiers sites de e-commerce algériens sont apparus à partir de 2012. Il s'agit du site eChrily.com[2], créé en juillet 2012 spécialisé dans le secteur de vente en ligne, Tbeznyss.com[3], lancé en 2013, spécialisé dans la vente de produits électroniques et Nechrifenet.com[4], créé la même année, proposant des produits d'équipement maison, électroménager, puériculture et le site Ouedkniss spécialisé en annonces[5].

153. La première loi relative au commerce électronique traite de la signature et de la certification électronique. Il s'agit de la loi n° 15-04 du 1er février 2015[6] qui fixe les règles générales relatives à ces deux opérations, donne des définitions générales, détermine le régime juridique de l'autorité nationale et l'autorité gouvernementale de certification électronique et prévoit des sanctions. Ce texte par contre ne définit pas l'activité du commerce électronique. Ce n'est que trois ans plus tard que la loi du 10 mai 2018 traitera du commerce électronique[7]. Elle le définit comme une « activité par laquelle un e-fournisseur propose ou assure, à un e-consommateur, à distance et par voie de communications électroniques la fourniture de biens et de services ».

---

[1] OCDE, Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, 2014, p. 95.
[2] www.echrily.com.
[3] www.tbeznyss.com.
[4] www.nechrifenet.com.
[5] www.ouedkniss.com.
[6] Loi n° 15-04 du 1er février 2015 fixant les règles générales relatives à la signature et la certification électroniques, J.O.R.A. n° 6 du 10 février 2015, p. 06.
[7] Loi n° 18-05 du 10 mais 2018 relative au commerce électronique, JORA n° 28, 2018.

154. En droit comparé les définitions ne manquent pas. En effet, le commerce numérique fait l'objet de plusieurs définitions : législatives, doctrinales et institutionnelles[1].

En France, l'article 14 de la loi pour la confiance dans l'économie numérique, définit le commerce électronique comme « *l'activité économique par laquelle une personne propose ou assure à distance et par voie électronique la fourniture de biens ou de services.*

Entrent également dans le champ du commerce électronique les services tels que ceux consistant à fournir des informations en ligne, des communications commerciales et des outils de recherche, d'accès et de récupération de données, d'accès à un réseau de communication ou d'hébergement d'informations, y compris lorsqu'ils ne sont pas rémunérés par ceux qui les reçoivent »[2].

Le rapport LORENTZ sur le commerce électronique remis en janvier 1998 le définit comme étant « *L'ensemble des échanges numérisés, liés à des activités commerciales, entre entreprises, entre entreprises et particuliers ou entre entreprises et administrations* »[3].

Selon l'OCDE, l'expression commerce électronique n'a pas de définition communément admise par tous. Au sens large, elle signifie avoir une activité économique sur Internet, vendre des biens et des services qui sont livrés par les canaux traditionnels aussi bien que des produits pouvant être « numérisés » et diffusés en ligne, comme les logiciels informatiques »[4].

Certaines définitions englobent par exemple toutes les transactions financières et commerciales effectuées par voie électronique, notamment les échanges de données informatisées (EDI), les transferts électroniques de fonds (TEF) et toutes les transactions par carte de crédit ou de débit. D'autres limitent le commerce électronique à la vente au détail aux consommateurs qui effectuent leurs transactions sur des réseaux ouverts comme l'Internet. La première définition renvoie à une forme de commerce électronique qui existe depuis des décennies et dont les activités se chiffrent par billions de dollars chaque jour. La seconde n'existe que depuis quelques années et n'est pas encore très développée[5].

155. Cependant, s'ils sont nombreux les individus qui connaissent ce que c'est le commerce électronique, très peu d'entre eux peuvent expliquer comment les entreprises du numériques réussissent à faire des bénéfices alors que la plupart d'entre elles proposent des services gratuits. Google, Facebook, Yahoo, Viber et autres sites en sont des exemples qui méritent que l'on s'y intéresse.

---

[1] Sur la définition du commerce électronique voir « *Le commerce électronique : Aspects juridiques* », sous la direction de Alain Bensoussan, Hermes, Paris, 1998, p. 11.

[2] Loi n° 2004-575 du 21 juin 2004, pour la confiance dans l'économie numérique, définit le commerce électronique, J.O. du 22 juin 2004, p. 11168.

[3] Rapport du groupe de travail présidé par LORENTZ Francis, « *Commerce électronique : une nouvelle donne pour les consommateurs, les entreprises, les citoyens et les pouvoirs publics* », janvier 1998. http://www.finances.gouv.fr/comelec/trophees/rapports/forum.htm.

[4] Perspectives économiques de l'OCDE, n° 67, 2000, p. 214.

[5] Groupe de travail sur les indicateurs pour la société de l'information, « *La définition et la mesure du commerce électronique : Rapport sur l'Etat de la question* », OCDE, 1999, p. 10.

156. En effet, les bénéfices provenant de l'internet sont d'une nature différente[1]. Ce sont les données personnelles conservées par les grandes surfaces par le biais des cartes de fidélité de leurs clients ; ou encore, la conservation de l'historiques des recherches effectuées par les usagers de Google pendant des années ainsi que l'utilisation des informations divulguées sur les réseaux sociaux, comme Facebook, qui constituent la source des bénéfices dans le commerce électronique[2]. Les données personnelles sont alors traitées par ces sites et exploitées par la suite pour d'éventuelles utilisations telles que la publicité ciblée. Ces informations permettent aux entreprises numériques de proposer des produits qui correspondent aux derniers achats et/ou dernières navigations[3]. Ainsi la gratuité des services sur internet a pour contrepartie l'utilisation des données personnelles des consommateurs qui représentent d'ailleurs une mine d'or[4].

157. En plus de l'utilisation des données personnelles, l'économie numérique présente deux autres caractéristiques : la dématérialisation et l'internationalisation qui semblent toutefois incompatibles avec les règles de territorialité en vigueur, notamment avec la notion d'établissement stable.

Dans un monde où les frontières s'effacent devant une économie virtuelle, il est difficile que le commerce électronique coexiste, aujourd'hui, avec le droit fiscal car chacun d'eux repose sur des fondements radicalement différents. Alors que les principes traditionnels de la fiscalité se fondent sur la territorialité, la matérialité et l'identification des parties, en revanche, l'économie numérique a par essence des caractéristiques totalement opposées : la *transnationalité*, l'*immatérialité* et l'*anonymat*, ce qui ne manque pas de poser des problèmes cruciaux sur le plan fiscal.

Comme nous l'avons démontré dans le précédent chapitre, le régime fiscal des implantations internationales d'entreprises, tel qu'il découle du droit interne ou du droit conventionnel, repose pour l'essentiel sur des règles fiscales nationales. La fiscalité directe des entreprises est étroitement liée aux règles de territorialité qui ne tolèrent pas l'application de la souveraineté fiscale de l'Etat sur des entreprises étrangères que si celles-ci disposent d'une présence physique sur le territoire national[5].

---

[1] LE GALL Jean-Pierre, « *Internet : cyber-fiscalité ou cyber-paradis fiscal* », *op. cit.*, p. 164.

[2] DUMANS Marie-Elise, « *L'impact concurrentiel de l'internet sur les marchés traditionnels* », thèse de doctorat, Université Sorbonne, Paris I, 2004 ; KALTENBACH Laure et LE GUAY Olivier, « *3 questions : Ces données personnelles qui valent de l'or* », JCP E n° 37 du 11 septembre 2014, 621, p. 5 et s. ; BEYNEIX Isabelle, « *Le traitement des données personnelles par les entreprises : big data et vie privée, état des lieux* », La Semaine Juridique, Edition Générale n° 46-47, 9 Novembre 2015, doctr. 1260, p. 01 ; MARINO Laure et PERRY Romain, « *Les nouveaux défis du droit des personnes : la marchandisation des données personnelles* », in « *Les nouveaux défis du commerce électronique* », sous la direction de Judith ROCHFELD, LGDJ, Paris, pp. 55-70 ; POITEVIN-LAVENU François, « *E-fiscalité : les règles fiscales à l'ère de la dématérialisation* », Université Panthéon-Assas, Paris II, Ecole doctorale de droit privé, Thèse de doctorat en Droit privé, 2011, p. 236 ; YOUNES Vanessa, « *Protection des données nominatives sur internet* », Mémoire de DEA en Droit de Communication, Université Panthéon-Assas, Paris II, 2000.

[3] BEYNEIX Isabelle, *op. cit.*, p. 01.

[4] Sur l'encadrement de la collecte, de la conservation et des échanges de données électroniques voir POITEVIN-LAVENU François, *op. cit.*, p. 229 et s. ; Rapport Colin et Collin précité, p. 02.

[5] BENAYOUN George David, « *Problèmes fiscaux liés au commerce électronique* », Les petites Affiches du 20 juin 1997, n° 74, p. 4.

158. Ces dispositions fiscales ont été mises en œuvre à une époque où il n'était question que du commerce traditionnel : la vente et l'achat de biens et services pouvaient être alors localisés et les parties des transactions identifiées. Toutefois avec le développement rapide des technologies de l'information et de la communication, et l'introduction de celle-ci dans les transactions traditionnelles, le commerce électronique est apparu en force facilitant davantage le commerce des biens et services tout en réduisant le facteur du temps. Désormais, une entreprise peut entrer en contact avec la clientèle qu'elle veut n'importe où dans le monde sans avoir de présence physique sur le territoire. Ces spécificités de l'économie numérique, à savoir la dématérialisation et l'internationalisation, remettent en cause les deux aspects des règles fiscales actuelles, à savoir la territorialité de l'impôt et la présence physique sur le territoire étranger. Ce qui ne manque pas de poser certains problèmes fiscaux.

Section 1 : Les défis posés par la dématérialisation des activités en ligne

159. Le caractère immatériel de l'économie numérique se manifeste sur deux plans, d'une part, par la dématérialisation des transactions électroniques[1] et, d'autre part, par la virtualité des parties aux transactions, notamment en raison de l'absence physique de l'entreprise et l'apparition d'un concept nouveau, celui de la « clientèle électronique »[2].

160. Ces nouveautés semblent contraires aux règles de la fiscalité traditionnelle qui repose sur une identification des parties à la transaction et de la transaction elle-même. Ainsi, parmi les défis auxquels est confrontée la fiscalité traditionnelle, en raison notamment du caractère immatériel de l'économie numérique, sont celle la qualification des revenus générés par les transactions et l'identification des parties aux transactions.

Sous-section 1 : *La dématérialisation des transactions électroniques face au problème de la qualification fiscale des revenus*

161. La difficulté à imposer les transactions électroniques réside, en premier lieu, dans la qualification des revenus numériques. Cette difficulté[3] varie en fonction du degré de numérisation des échanges car, il y a lieu de distinguer entre deux types de commerce électronique, d'une part, le commerce « *offline* » ou indirect et, d'autre part, le commerce « *online* » ou direct[4].

§1. *Le commerce « Offline »*

162. Le commerce électronique indirect ou le commerce « *offline* » concerne des biens corporels qui sont commandés et payés par voie électronique mais expédiés

---

[1] MEUROU Thierry, « *Quelle fiscalité pour les transactions électroniques des entreprises* », Thèse de Doctorat, Université Paris I – Panthéon Sorbonne, 2002, p. 40 et s.

[2] Terme utilisé par LINANT DE BELLEFONDS Xavier, « *Droit du commerce électronique* », PUF, Paris, 2005, p. 29.

[3] HUET Frédérique, « *La fiscalité du commerce électronique* », Litec, Paris, 2000, pp. 17 et 171 et s.

[4] Sur cette distinction voir OBERSON Xavier, « *Problèmes fiscaux posés par le développement du commerce électronique* », In : Jeanneret Vincent, « *Aspects juridiques du commerce électronique* », Zurich : Schulthess, 2001, pp. 93-94 ; POITEVIN-LAVENU François, *op. cit.*, p. 21 ; MEUROU Thierry, *op. cit.*, p. 23 ; TEPER Frédérique, « *Quelle fiscalité pour internet ? Enjeux pour les Etats et les opérateurs* », Revue de Droit Fiscal n° 39 du 26 septembre 2013, comm. 439, pp. 28-29.

physiquement au consommateur. C'est le cas par exemple pour la commande d'un livre sur internet, le paiement se fait par la voie électronique tandis que la livraison est assurée par une entreprise d'expédition.

163. Ce type de commerce électronique est déjà connu car ce sont les entreprises traditionnelles disposant d'un nom de marque puissant qui se sont le plus imposées dans le secteur du numérique en proposant leurs produits ou service sur le net avec des prix, parfois, plus attractifs. De nouvelles entreprises spécialisées uniquement dans le commerce électronique *offline* sont apparues à partir des années 1990. On peut citer l'exemple de la société Amazon dont l'activité est diversifiée et la société E-Bay spécialisée dans la vente aux enchères.

164. Ce qui parait nouveau dans ce type de commerce c'est aussi la dématérialisation des moyens de paiement en ligne[1]. A l'heure actuelle on peut en distinguer plusieurs[2]. D'abord, le paiement garanti par un tiers de confiance est un système permettant de payer des achats effectués en ligne sans avoir à communiquer au vendeur le numéro de carte de crédit puisque, avec l'acheteur, celui-ci s'inscrit au préalable au registre informatique du tiers (*PayPal, PayDirect, MinutePay*) en indiquant leur adresse électronique et leurs coordonnés bancaires. Le transfert d'argent s'effectue ensuite par courrier électronique via un système sécurisé. Le paiement par carte de crédit, quant à lui, est plus simple et par conséquent plus risqué, il suffit d'énoncer, par voie électronique, le numéro de la carte du consommateur ainsi que la date d'expiration de celle-ci. Un autre type de paiement est prévu, celui du télévirement qui est un ordre de virement donné par internet ou tout autre au profit du vendeur mais qui n'est pas très fiable, car la sécurisation des transactions est assurée par un simple mot de passe[3].

165. Ainsi, dans le commerce électronique *offline,* la commande et le paiement se font par la voie électronique, tandis que la livraison, puisqu'elle concerne des biens corporels, est assurée physiquement, ce qui facilite l'imposition dans ce cas-là. En effet, l'imposition de biens corporels faisant l'objet d'une transaction internationale ne pose en principe aucun problème, le droit interne ou conventionnel en donne la qualification de chaque opération ainsi que le revenu qu'elle génère et détermine sur ces faits à qui revient le droit d'imposer (Etat de source ou Etat de résidence). Lorsqu'il s'agit de location de biens immeubles, par exemple, les conventions tendant à éliminer la double imposition le qualifie en tant que revenu foncier dont l'imposition revient à l'Etat de source, c'est-à-dire, à l'Etat où se situe le bien à louer. Lorsqu'il s'agit de ventes et prestations de services, ces mêmes conventions les qualifient comme étant des bénéfices des entreprises dont l'imposition revient à l'Etat de source des bénéfices, sauf si l'entreprise exerce son activité dans l'autre Etat au moyen d'un établissement stable. Dans ce cas précis, le droit d'imposer revient à l'Etat de résidence, c'est-à-dire à l'Etat où est implanté l'établissement stable. Ainsi chaque catégorie de transactions

[1] Voir Conseil national du Crédit et du Titre, « *Problèmes juridiques liés à la dématérialisation des moyens de paiement et des titres* », mai 1997 ; DRAGON Claude, GEIBEN Didier, KAPLAN Daniel, NALLARD Gilbert, « *Les moyens de paiement. Des espèces à la monnaie électronique* », Banque Editeur, Paris, 1997.

[2] LINANT DE BELLEFONDS Xavier, *op. cit.*, p. 63.

[3] *Ibid.*, p. 64 et s. Pour plus de développement sur les moyens de paiement en ligne voir BOULAICH BAYSSA Fatima Zahra, « *Les prestations financières en ligne* », Thèse de Doctorat en Droit, Université Panthéon-Sorbonne, Paris I, 2013, p. 295.

correspond à une catégorie de revenus qui est elle-même soumise à des règles d'imposition particulières[1].

Dans le cadre du commerce électronique *online,* la qualification des revenus et leur imposition sont plus compliquées.

§2. *Le commerce « Online »*

166. Le commerce online constitue l'aspect proprement nouveau de l'économie numérique puisqu'il porte sur des biens et services immatériels pour lesquels aussi bien la phase de négociation que celle de l'exécution du contrat sont complètement dématérialisées. Ce qui accentue le problème de la qualification des revenus générés par ce commerce.

1. *La notion de dématérialisation dans le commerce online*

167. La notion de dématérialisation dans le commerce *online* couvre aussi bien l'objet immatériel des transactions que les moyens de transfert des données.

A. *La dématérialisation des biens et services objet des transactions*

168. Lorsque l'on parle de dématérialisation, on fait souvent référence à l'objet immatériel des transactions numériques qui concernent les services et les biens dont la valeur réside essentiellement dans les données qu'ils contiennent[2]. En effet, désormais le support électronique prime sur le support papier[3]. Les biens sont présentés sous une forme digitale ou numérique -qui est un procédé par lequel une information est représentée par une suite de 0 et de 1[4]- plutôt que sur support tangible[5]. La notion de dématérialisation, partie intégrante du commerce électronique, suppose ainsi, un remplacement des documents sous forme de papier parleur équivalent électronique[6]. C'est le cas des textes (journaux, livres, magazines…)[7].

Selon une approche juridique, le terme dématérialisation désigne « l'opération liée à de nouvelles technologies consistant à remplacer un support matériel tangible qui circule entre les mains des intéressés comme instrument de paiement ou de commerce, par un support comptable centralisé, sous des modalités diverses »[8]. Sur le plan technique, la dématérialisation peut être considérée comme « un sous-domaine de l'informatique, qui vise à supprimer le support papier des documents au profit de fichiers purement électronique »[9].

---

[1] MEUROU Thierry, *op. cit.*, p. 242.
[2] HUET Frédérique, *op. cit.*, p. 171.
[3] CAPRIOLI Eric A., « *Signature électronique et dématérialisation* », préface de Huet Jérôme, LexisNexis, Paris, 2014, p. 06.
[4] HUET Frédérique, *op. cit.*, p. 171.
[5] OBERSON Xavier, *op. cit.*, p. 94 ; CAPRIOLI Eric A., *op. cit.*, p. 06.
[6] POITEVIN-LAVENU François, *op. cit.*, pp. 17-18.
[7] Voir BIGLE Polyanna, « *La distribution de livre sur internet* », Mémoire de DES en Propriétés Littéraires Artistique et Industrielle, Paris II, 1999.
[8] CORNU Gérard, « *Vocabulaire juridique* », 2ème édition, PUF, voir Dématérialisation ; voir également CAPRIOLI Eric A, *op. cit.*, p. 05.
[9] MOUTON Dimitri, « *Sécurité de la dématérialisation* », préface de BOBANT A., Eyrolles, 2012, p. 7.

169. L'exemple typique du commerce électronique *online* est celui du téléchargement des applications diverses *via* des boutiques en ligne. Lancé en 2008 par le moteur de recherche Google en partenariat avec des éditeurs d'applications, la création de boutiques en ligne « *Android Market* » (devenu en 2012 « *Google Play Store* »)[1] a permis aux détenteurs de téléphone portable Android, grâce à leur système d'exploitation, de télécharger des applications : films, musiques, livres électroniques ou « *e-book* », contenus d'actualité (journaux, magazines…)[2].

B. *La dématérialisation des moyens de (communication) transfert de données numérisées*

170. Ce qui est d'autant plus compliqué dans le commerce électronique, c'est de comprendre les moyens technologiques utilisés pour réaliser des ventes ou des prestations de services en ligne. Dans le commerce online, où les transactions sont entièrement numériques, aucun moyen de commerce traditionnel n'est utilisé, les données électroniques, lors de ce type de transactions, sont transférées entre serveurs (ordinateur, tablette, téléphone…) au moyen d'un réseau de communication ouvert, tel que « Internet » ou fermé « Intranet »[3].

171. Bien qu'il ne soit pas le seul moyen de communication[4], le développement d'internet ne doit pas ignorer les autres moyens de transmission de l'information. Utilisés par le secteur financier[5] et industriel vers les années quatre-vingt-dix, l'Echange de Données Informatisées (EDI) est un mode de communication interentreprises permettant la transmission électronique de données commerciales ou administratives d'un ordinateur à un autre en utilisant des logiciels de communication qui autorisent l'échange d'informations[6]. L'EDI facilite ainsi les transactions électroniques entre les entreprises en permettant de réduire les coûts de gestion des commandes et des stocks[7], d'éviter l'utilisation de moyens traditionnels de transmissions de l'information qui dépendaient des services postaux[8], et aussi de remplacer, par la forme électronique, les documents qui était sous forme papier : factures, bons de commandes, bordereaux …

---

[1] BENARAB Armel, « *Commerce et internet*, comprendre les règles juridiques », L'Harmattan, Paris, 2012, p. 61.

[2] OBERSON Xavier, *op. cit.*, p. 91 et pp. 93-94 ; LANOU Roger G., « *Droit fiscal et commerce électronique, faut-il réformer les règles de juridictions fiscales ?* », PAF, 2015, pp. 04-05 ; POITEVIN-LAVENU François, *op. cit.*, p. 21 ; DIDIER p., « *Le contrat électronique, la fiscalité du contrat électronique* », édition Panthéon-Assas, travaux de l'association Henri Capitant, Toulouse, 2000, p. 02 ; LANOU Roger G., « *Réformer les règles de juridiction d'imposition pour le commerce électronique. Un bref aperçu comparatif des problématiques en droits burkinabè et français* », Jurisdoctoria n° 8, 2012, p. 76 ; MEUROU Thierry, *op. cit.*, 2002, p. 24.

[3] Voir sur ce point MEUROU Thierry, *op. cit.*, p. 10.

[4] ISSAC Henri et VOLLE Pierre, « *E-commerce, De la stratégie à la mise en œuvre opérationnelle* », Pearson Education, 2008, p. 11.

[5] Les banques, par exemple, utilisent le réseau Swift qui permet le transférer d'information entre la banque du client et celle du fournisseur.

[6] MEUROU Thierry, *op. cit.*, p. 16.

[7] HUET Frédérique, *op. cit.*, p. 06.

[8] *Ibid*, p. 17.

2. *Le problème de la qualification fiscale des revenus numériques*

172. Dans le contexte du commerce électronique *online*, où tous les biens sont totalement dématérialisés, la qualification des revenus numériques s'avère crucial pour les administrations fiscales.

173. En droit fiscal, la détermination du droit d'imposer varie en fonction du type d'opération. Les impôts sur le revenu, par exemple, frappent les différentes catégories de revenus (bénéfices professionnels, revenus des exploitations agricoles, traitements et salaires, revenus des capitaux mobiliers, revenus fonciers)[1]. Ainsi pour déterminer s'il s'agit ou non d'un bénéfice commercial et identifier de ce fait l'Etat qui dispose du droit d'imposer, une analyse du lien contractuel entre la personne qui reçoit le revenu et celle qui le verse est nécessaire[2].

174. Suivant le Modèle de l'OCDE, les bénéfices industriels et commerciaux relèvent de la fiscalité de l'Etat de résidence de l'entreprise et de l'Etat -de source- dans lequel existe un établissement stable. Pour les autres revenus (tels que les dividendes[3] et les intérêts[4]), l'imposition revient à l'Etat de résidence des bénéficiaires et éventuellement à l'Etat de source des bénéfices qui est tenu de prélever l'impôt par une retenue à la source. Bien entendu des mécanismes sont utilisés dans ce cas pour atténuer les risques de double imposition. Ainsi, la qualification des revenus est importante pour déterminer si c'est l'Etat de résidence ou l'Etat de la source qui a le droit d'imposer et éviter de ce fait les risques de double imposition ou d'insuffisance d'imposition.

175. En commerce électronique, la qualification des revenus est beaucoup plus difficile. La contrepartie financière d'une transaction électronique peut être qualifiée suivant les dispositions du Modèle de convention de l'OCDE, comme étant des redevances imposables uniquement dans l'Etat de leur source, comme elle peut constituer des bénéfices d'entreprise imposables dans l'Etat de résidence en l'absence de tout établissement stable[5]. Ainsi, si deux Etats adoptent une qualification différente pour le même revenu d'une transaction électronique, celui-ci sera soumis à une double imposition, ce qui entravera le développement du commerce électronique.

176. S'agissant des redevances, elles sont définies par le paragraphe 2 de l'article 12 du Modèle de convention de l' OCDE comme étant : « *les rémunérations de toute nature payées pour l'usage ou la concession de l'usage d'un droit d'auteur sur une œuvre littéraire, artistique ou scientifique, y compris les films cinématographiques, d'un brevet, d'une marque de fabrique ou de commerce, d'un dessin ou d'un modèle, d'un plan, d'une formule ou*

---

[1] Art. 2 du CID modifié par la loi n° 14-10 du 30 décembre 2014 portant loi de finances pour 2015, J.O.R.A., n° 78 du 31 décembre 2014, p. 03.

[2] HUET Frédérique, *op. cit.*, p. 195.

[3] Art. 10 de la convention modèle « *Les dividendes payés par une société qui est un résident d'un État contractant à un résident de l'autre État contractant sont imposables dans cet autre État.*

Toutefois, ces dividendes sont aussi imposables dans l'État contractant dont la société qui paie les dividendes est un résident, et selon la législation de cet État… ».

[4] Art. 11 de la convention modèle de l'OCDE « *Les intérêts provenant d'un État contractant et payés à un résident de l'autre État contractant sont imposables dans cet autre État.*

Toutefois, ces intérêts sont aussi imposables dans l'État contractant d'où ils proviennent et selon la législation de cet État… ».

[5] MEUROU Thierry, *op. cit.*, p. 242.

d'un procédé secret et pour des informations ayant trait une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique ».

177. Cette définition extensive des redevances ne fait qu'empirer le problème de l'imposition car le fait qu'un même revenu soit qualifié différemment selon que l'opération soit effectuée en commerce traditionnel ou en commerce électronique est contraire au principe de neutralité fiscale entre ces deux formes de commerce[1].

Sous-section 2 : *La dématérialisation et le problème de l'identification des entreprises numériques : Absence physique de l'entreprise*

178. La seconde difficulté quant à l'application des principes fiscaux traditionnels, notamment de la notion d'établissement stable, pour imposer les bénéfices tirés du commerce électronique, est celle de l'absence physique de l'entreprise[2].

179. Ce qui caractérise davantage l'économie numérique, c'est l'émergence de nouveaux acteurs économiques *virtuels* qui commercialisent tout ou partie de leurs biens et services par l'intermédiaire d'internet. Dans le secteur du tourisme et des voyages, par exemple, une bonne partie des réservations de train, d'avion ou de bus s'effectue à travers des sites tels que : Opodo, Lasminute, Expedia, VoyageSNCF, IdéeTGV…[3]. La révolution du commerce électronique s'accompagne aussi de l'apparition de nouveaux acteurs comme les moteurs de recherche Google, Yahoo, Ask, et de nouveaux types de biens immatériels tels que les logiciels et les brevets[4].

180. Il faut préciser en revanche que les entreprises du numérique ne font pas toujours parties des transactions électroniques, même si elles y gardent une place importante. En effet, le commerce électronique ne comprend pas uniquement les rapports entre entreprises et consommateurs ou ce qu'on appelle aujourd'hui le commerce B to C (*business to consumer*). Il peut s'agir de commerce entre consommateurs (*consumer to consumer*), c'est-à-dire des sites web permettant la vente entre particuliers (immobiliers, annonces, échanges…), comme il peut s'agir aussi de commerce inter-entreprises (*business to business*) qui regroupe toutes les formes de transactions électroniques entre les fournisseurs, les revendeurs, les prestataires de service et toutes les entreprises[5]. Cette dernière forme de commerce électronique représente 85% du chiffre d'affaires total du commerce électronique[6].

Dans la présente étude, seules les rapports commerciaux avec les entreprises du numériques nous intéressent puisqu'il s'agit de démontrer l'incompatibilité du régime fiscal des implantations internationales d'entreprises avec le commerce électronique.

---

[1] HUET Frédérique, *op. cit.*, p. 201. Selon le professeur Huet, les Etats de source, en voyant leurs recettes fiscales diminuer notamment lorsque le vendeur ne dispose pas d'un établissement stable sur son territoire, sont tentés de qualifier un revenu comme étant une redevance plutôt que comme des bénéfices industriels et commerciaux.

[2] MEUROU Thierry, *op. cit.*, p. 38 et 42.

[3] BENARAB Armel, *op. cit.*, p. 95 et s.

[4] MEUROU Thierry, *op. cit.*, p. 23.

[5] *Ibid*, p. 26.

[6] ROUSSEL Josse, « *Vers l'entreprise numérique* », Préface de GAUTHEY Gabrielle, Gualino éditeur, Paris, 2005, p. 53 ; MEUROU Thierry, *op. cit.*, p. 26 et s.

181. Aujourd'hui, on ne cesse de vanter les mérites du commerce *online* : simplicité, rapidité et sécurité. Développer son activité *via* internet présente aussi pour les entreprises l'avantage d'être à proximité des clients. Désormais, il est possible pour les entreprises de réaliser des volumes importants de ventes ou de prestations de services sans qu'elles y aient une présence physique sur le territoire étatique[1].D'un autre côté, le fait qu'une confrontation physique entre l'acheteur et le vendeur et l'échange sur papier ne soient plus nécessaires posent alors le problème de la preuve des transactions[2].

182. D'un point de vue fiscal, l'absence physique de l'entreprise -autant que celle du contribuable- soulèvent des questions quant à la pertinence des règles fiscales actuelles pour déterminer l'existence d'un lien avec une juridiction étatique car, dans le contexte de la fiscalité traditionnelle, une entreprise résidente d'un Etat ne peut être imposée dans l'autre Etat que si elle révèle une présence physique dans ce dernier. Cette question renvoie à la notion -matérielle- de l'établissement stable permettant de localiser le lieu de rattachement des bénéfices sociaux.

Selon l'OCDE, si la présence physique constituait un critère essentiel pour imposer les bénéfices des entreprises étrangères, c'est parce dans de nombreuses activités traditionnelles, une présence physique locale était nécessaire pour réaliser des ventes importantes de biens et de services sur un marché donné. Cela s'explique par le besoin de garantir également à l'Etat de la source le droit d'imposer des bénéfices réalisés par des entreprises non résidentes[3].

En ignorant le raisonnement selon lequel une entreprise doit avoir une présence matérielle sur un territoire donné pour y être imposée[4], le commerce électronique rend plus crucial l'imposition des bénéfices numériques que ce soit dans l'Etat de source ou dans l'Etat de résidence des bénéficiaires.

---

[1] LAIR David, « *La mondialisation : un défis pour les paradis fiscaux* », Thèse de Doctorat, Université Paris II – Panthéon Assas, 2007, p. 89.

[2] L'expansion de l'économie numérique pose d'autres défis en matière de protection de la vie privée contre l'usurpation d'identité (Voir BERGUIG Matthieu, « *L'usurpation d'identité sur internet* », Mémoire de DESS en Droit du Multimédia et de l'Informatique, Université Paris I – Panthéon Sorbonne, 2001.) et la protection des données personnelles (voir OCDE, Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, 2014, p. 134. Sur les données personnelles convoitées par les sites commerciaux voir BENARAB Armel, *op. cit.*, p. 13 et s.) contre les pratiques frauduleuses (diffusion de contenus illicites, Escroqueries par utilisation frauduleuse du numéro de carte de crédit…). (CAPRIOLI Eric A, « *Signature électronique et dématérialisation* », *op. cit.*, p. 29). Dans le contexte du numérique, l'identification des personnes -qui est une opération permettant à un individu de faire Etat de son origine sur la base d'un élément externe *(Ibid,* p. 28)- est une problématique cruciale, car l'anonymat empêche d'identifier un débiteur ou un délinquant. Sur cette problématique de l'identification des personnes dans le commerce électronique, voir POITEVIN-LAVENU François, *op. cit.*, p. 214 ; BENARAB Armel, *op. cit.*, p. 13 et s. ; CAPRIOLI Eric A, « *Signature électronique et dématérialisation* », *op. cit.*, p. 28 ; CAPRIOLI Eric A. « *Anonymat et commerce électronique* », in « *Les premières journées internationales du Droit du Commerce Electronique* », Actes du colloque de Nice des 23, 24 et 25 octobre 2000 organisé par le Département sciences juridiques de l'EDHEC et l'Ecole du Droit de l'Entreprise de la Faculté de l'Université de Montpellier, sous la direction de CAPRIOLI Eric A., Litec, p. 157 ; MEUROU Thierry, *op. cit.*, p. 97.

[3] Projet OCDE /G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique, Action 1, Éditions OCDE, 2014, p. 135.

[4] HUET Frédérique, *op. cit.*, p. 26.

183. Cette difficulté quant à l'identification des entreprises numériques réside dans la conception même du système de nommage de l'internet, le *Domaine Name System* (DNS). Il s'agit d'un système élaboré dans le but d'attribuer un nom aux adresses internet. Le nom de domaine d'un site web est composé de deux niveaux séparés par un point. Le suffixe correspond au nom de domaine de premier niveau (*Top Level Domaine*). Le radical, qui peut être un nom commercial, une marque, une dénomination sociale ou autre, correspond au nom du second niveau[1]. Ainsi par exemple, dans l'adresse « *facebook.com* », *facebook* est un nom de domaine de deuxième niveau, tandis que *.com* est un domaine de premier niveau.

184. Les noms de domaine de premiers niveaux peuvent être regroupés en trois catégories : les noms de domaines génériques (*generic Top Level Domaine*), les noms de domaines nationaux (*Contry Code Top Level Domaine*) et les noms de domaines supranationaux.

Les noms de domaines génériques, qui n'ont pas une portée géographique limitée, se déclinent en « *.com* » pour les entreprises commerciales, en « *.net* » pour les infrastructures de réseaux, en « *.org* » pour les organismes à but non lucratif, en « .int » pour les organisations internationales, en « *.info* » pour les sites d'information[2].

Les noms de domaine nationaux sont par contre géographiquement limités puisqu'ils correspondent au pays d'enregistrement : .dz (Algérie), .fr (France), .tn (Tunisie), .ma (Maroc), .jp (Japan), .ca (Canada), .de (Allemagne), .au (Australie), .uk (Grande-Bretagne), .nl (Pays-Bas) …

Quant aux noms de domaines supranationaux, ce sont une extension régionale qui couvre plusieurs Etats. L'exemple le plus connu est celui de l'Union Européenne « *.eu* »[3].

185. Ces domaines de premier niveau qui sont attribués par les autorités nationales ne révèlent pas exactement l'identité des entreprises et l'adresse électronique que choisit celle-ci peut être modifiée à tout moment de telle façon à ce qu'elle ne corresponde plus à la réalité[4]. Dans ce contexte, Frédérique HUET écrit qu' « *Il n'y a pas de rapport systématique entre « l'identité électronique » (nom de domaine ou adresse électronique) d'une société qui propose des biens et services sur internet et la raison sociale de la société qui utilise cette « identité électronique ». D'où la difficulté qu'il peut y avoir à identifier le propriétaire d'un site* »[5].

Ainsi, l'identification des entreprises du numérique est beaucoup plus compliquée à déterminer que pour le commerce traditionnel dont les parties sont bien connues de par leur dénomination ou leur raison sociale enregistrée auprès des organismes nationaux. Ceci n'est pas le cas en commerce électronique. Jean-Louis BILON écrit à ce propos : « Les identités des parties à une transaction industrielle ou commerciale peuvent être plus difficiles à déterminer dans la mesure où les relations

[1] TONNELLIER Aurore, « *Le régime juridique du site internet* », Thèse de Doctorat, Université Panthéon-Assas, Paris II, 2011, p. 85.
[2] *Ibid.*, p. 87.
[3] *Ibid.*, p. 88.
[4] JULIE Ludovic, « *La fiscalité confrontée à Internet* », Les Petites Affiches, n° 16, 23 janvier 2001, p. 14.
[5] HUET Frédérique, *op. cit.*, p. 163.

institutionnelles courantes entre une identité commerciale sur internet (par exemple, un nom de domaine ou un RRL) et l'identité matérielle de l'entreprise (par exemple, le nom de la société qui a été enregistrée) ne sont pas d'une fiabilité constante. Ceci peut rendre impossible l'identification du propriétaire d'un site internet effectuant des transactions sur ce réseau »[1].

Section 2 : Les défis posés par la transnationalité des activités en ligne

186. L'inadaptation des règles fiscales au commerce électronique est en partie due à la dimension mondiale qu'emprunte ce dernier. La mobilité du commerce électronique -et de ce fait la mobilité des entreprises- rend difficile la perception de l'impôt par l'Etat de source des bénéfices (Sous-section 1) ; ce qui encourage certaines entreprises vers une optimisation fiscale (Sous-section 2).

Sous-section 1 : *La transnationalité et le problème de la localisation des entreprises du numérique*[2]

187. Le fait que les transactions électroniques soient menées sans tenir comptes des frontières des Etats (§1) en plus de la disparition des intermédiaires habituels qui jouent un rôle dominant dans le contrôle fiscal et l'encaissement de la retenue à la source (§2) rend le problème de la localisation des entreprises encore plus crucial.

§1. *Le commerce électronique, un dépassement de la théorie des frontières*

188. La mobilité internationale des personnes est l'une des caractéristiques de l'économie libérale, qu'il s'agisse de la mobilité des personnes physiques ou des personnes morales. L'internet facilite encore plus cette mobilité en particulier en ce qui concerne les entreprises numériques et les activités qu'elles mènent. La nature internationale des opérations électroniques facilite pour beaucoup la proximité avec la clientèle à l'échelle internationale. Eric CAPRIOLI écrit à ce propos : « *Le monde numérique, contrairement au monde physique, est par nature international* »[3].

La numérisation de l'information, du texte, du son et des images permet à un vendeur de livrer de plus en plus de biens et de services sous forme numérique à des consommateurs situés de plus en plus loin de lui[4], ce qui accentue les débats sur la fiscalité internationale. En effet, le réseau internet permet aux entreprises d'accéder à une clientèle qui se situe dans les quatre coins du monde[5]. Les avancées des technologies de l'information et de la communication font que les internautes peuvent bénéficier des offres sur le net tout en traversant les frontières. Ainsi, une personne résidente d'un Etat « A »peut acheter un produit, télécharger une application ou

---

[1] BILON Jean-Louis, « *Fiscalité du numérique* », Litec, Paris, 2000, p. 97.
[2] MEUROU Thierry, *op. cit.*,p. 40.
[3] CAPRIOLI Eric A, « *Signature électronique et dématérialisation* », *op. cit.,* p. 03.
[4] OCDE, Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, 2014, p. 82
[5] LEMAIRE Gaêlle, « *Les relations entre entreprise et internet ou comment une entreprise peut-elle réussir son mariage avec internet ?* », Mémoire du Diplôme d'Etudes Spécialisées de Marketing, Université de Paris I Panthéon Sorbonne, 2003-2004, p. 14.

demander un service depuis un Etat « B » et, ensuite, utiliser ce bien, ce service ou cette application dans un Etat « C »[1].

189. Cette mobilité ne concerne pas uniquement les grandes entreprises. L'Internet a permis aussi aux petites entreprises d'étendre leurs activités et de pénétrer sur des marchés qui, sans son existence, seraient restées hors d'atteinte pour elles[2]. Le nombre d'entreprises qui effectuent des transactions commerciales sur l'Internet s'est donc accru considérablement au cours de la dernière décennie[3], favorisé en ceci par « la publicité »[4], car ce qui attire la clientèle en commerce traditionnel tel que la proximité, l'accueil ou l'ancienneté du commerçant est insuffisant pour attirer la clientèle électronique[5]. Ajoutons à ceci la virtualité de l'entreprise. Le fait qu'un internaute ne sache pas avec qui il contracte peut jouer en défaveur du commerce électronique. Pour cette raison des moyens d'information sont utilisés[6].

190. Par ailleurs, ouvrir un site web en vue de vendre des produits ne signifie pas pour autant que l'activité exercée soit d'ordre international. L'entreprise est tenue de prendre en compte plusieurs éléments tels que le coût du client géographiquement éloigné par rapport au coût du client de proximité, les spécificités culturelles de chaque pays et ses dispositions légales… [7]. En conséquence, toutes les entreprises ne peuvent pas développer leur activité à l'international, heureusement d'ailleurs, car ceux qui ont cette possibilité sont à l'origine de problèmes fiscaux relatifs à la détermination de l'assiette de l'impôt et de son recouvrement.

191. Contrairement au commerce traditionnel où les parties aux transactions sont fixes et de ce fait facilement localisables lors de l'imposition, dans le commerce électronique, l'entreprise numérique ne manifeste aucune présence physique sur les territoires dans lesquels elle exerce son activité. On assiste donc à la « déterritorialisation »[8] des entreprises numériques par le fait qu'elles mènent leurs activités sans tenir compte des frontières des Etats, ce qui accentuent davantage la problématique de l'inadaptation des règles fiscales actuelles à cette nouvelle forme d'économie.

---

[1] Sur la mobilité des utilisateurs du commerce électronique voir OCDE, 2014, p. 94.

[2] OCDE, Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique, *op. cit.*, p. 82.

[3] *Ibidem*.

[4] « *Les pratiques du commerce électroniques* », Cahiers du centre de Recherches Informatique et Droit, sous la coordination de Marie DEMOULIN, Bruylant, Bruxelles, 2007, p. 11.

[5] LINANT DE BELLEFONDS Xavier, *op. cit.*, p. 29.

[6] Les atouts de la publicité sur internet sont importants. Dans ce contexte le professeur LINANT DE BELLEFONDS Xavier dit qu'« *on ne conçoit pas de commerce en ligne sans publicité* ». (*Ibid*, p. 29). En effet, il s'agit d'un « *moyen d'information destiné à permettre à un client potentiel de faire une opinion sur les résultats qui peuvent être attendus du bien ou du service qui lui est proposé* »[6]. (Cass. Crim., 12 nov. 1986, Bull. crim., p. 261). Un moyen d'information utilisé aussi pour relier les clients aux vendeurs et promouvoir ainsi la fourniture de biens ou de service via internet.
L'importance de la publicité sur internet se trouve aussi dans le fait qu'elle ouvre directement une porte sur la vente en ligne, en conduisant l'internaute d'une bannière publicitaire au mode de paiement. (« *Les pratiques du commerce électroniques* », Cahiers du centre de Recherches Informatique et Droit, sous la coordination de Marie DEMOULIN, Bruylant, Bruxelles, 2007, p. 11). Voir SARFATI Natacha, « *La publicité sur internet* », Mémoire de DESS, Université Paris I, 1999 ; SPANOU Maria, « *La publicité sur internet* », Mémoire de DEA en droit de communication, Université Panthéon-Sorbonne, Paris I, 2004.

[7] LEMAIRE Gaêlle, *op. cit.*, pp. 14-15.

[8] Expression utilisée par MANARA Cédric, « *Droit du commerce électronique* », LGDJ, Paris, 2013, p. 20.

En effet, si les transactions électroniques n'avaient pas le pouvoir de traverser les frontières, le problème de la localisation et du droit d'imposer ne se poserait pas.

192. En règle générale, pour savoir à qui revient le droit d'imposer des revenus ou des bénéfices, une localisation des contribuables est nécessaire. Les procédés utilisés à cette fin sont d'ordre territorial et ils ont pour vocation de maintenir un certain équilibre entre l'Etat de résidence des contribuables et l'Etat de source des bénéfices[1].

L'identification du droit d'imposer des bénéfices sociaux repose ainsi sur des règles du droit interne et du droit conventionnel selon lesquelles une entreprise n'est imposable que dans son Etat d'implantation. L'imposition dans l'Etat de résidence des contribuables parait donc simple à établir puisqu'elle concerne des personnes résidentes sur son territoire qui ont des intérêts économiques, personnels, sociaux et professionnels avec l'Etat où ils résident[2]. Ce dernier a donc beaucoup plus de chance d'obtenir des informations sur ses résidents et de les contrôler. En revanche, lorsque l'imposition est aussi accordée à l'Etat de source des bénéfices, contrôler et imposer ces non-résidents parait plus compliqué puisque ces derniers n'ont avec l'Etat de source que des liens économiques[3]. Pour remédier à toute évasion fiscale, la perception de l'impôt est rendue possible grâce à l'application d'une retenue à la source pour certains revenus ou par la création d'un établissement stable dans l'Etat étranger.

193. Le commerce électronique, par sa conception transnationale et dématérialisée, a bouleversé cette répartition des droits d'imposer tant connu dans le domaine de la fiscalité internationale. Les notions de résidence et de source des bénéfices ont perdu de leurs intérêts face au commerce électronique[4]. Celui-ci rend de plus en plus caduque la définition classique de la frontière comme une ligne séparant deux exercices exclusifs de la souveraineté[5] ; ceci est dû à « la mobilité des biens incorporels », d'une part, et à « la mobilité des entreprises du numérique », d'autre part.

L'«*insubordination* » du commerce électronique aux frontières des Etats perturbe les règles de localisation des entreprises qui constituent un élément essentiel pour la perception de l'impôt dans l'Etat de source. Alors que dans le contexte du commerce traditionnel, les entreprises sont localisées dans l'Etat de leur siège de direction effectif ou dans l'Etat de leur établissement stable, il est difficile, en revanche, pour l'administration fiscale de connaitre l'emplacement exacte des entreprises du numérique.

194. Même le système d'enregistrement mis en place à l'échelle nationale et internationale n'est pas d'un grand secours pour le fisc car les sites web font effectivement l'objet d'une déclaration auprès de certains organismes.

---

[1] HUET Frédérique, *op. cit.*,pp. 19-20.
[2] *Ibid*, p. 20.
[3] *Ibidem*.
[4] BENAYOUN George David, *op. cit.*, p. 6.
[5] Définition donnée par CORTEN Olivier, DELCOURT Barbara, KLEIN Pierre, LEVART Nicolas, avant-propos in « *Démembrements d'Etats et délimitations territoriales : l'uti possidetis en question(s)* », Bruylant, Bruxelles, 1999, p. 11. Voir également BADIE Bertrand, « *La fin des territoires* », Fayard, Paris, 1995 ; PADOVANI Marie-Marthe, « *La frontière fiscale* », Thèse de Doctorat, Université Paris II – Panthéon Assas, 2009.

195. L'attribution des noms de domaines à l'échelle internationale est faite par un organisme américain « ICANN» (Internet Corporation for Assigned Name and Numbers), il s'agit d'un organisme à but non lucratif qui a pour principale mission la gestion des systèmes de noms de domaine[1]. Celui-ci a délégué ses fonctions à cinq registres régionaux (Registre Internet Régionaux) : ARIN pour la zone Amérique du Nord ; RIPE NCC pour la zone Europe étendue ; AFRINIC pour la zone Afrique ; APNIC pour les zones Asie-Pacifique et LACNIC pour les zones Amérique du Sud-Caraïbes[2].

196. En Algérie, l'organisme chargé d'enregistrer les noms de domaines en *.dz* est le « Network Information Center » (NIC.DZ)[3], cette activité a été initiée avec l'introduction d'internet en Algérie en 1994. L'enregistrement du NIC.DZ auprès de l'ICANN a été opérationnel en mai 1995[4].

197. Cette déclaration des sites web auprès des autorités dont relèvent les noms de domaines reste insuffisante. En effet, le nom de domaine qui indique les initiales des pays (.dz, .fr, .ts …) et qui figure sur le site n'est pas significatif pour déterminer l'emplacement exacte du serveur hébergeant le site web (ordinateur, tablette, téléphone portable…)[5]. Autrement dit, les noms des domaines ne permettent pas de localiser géographiquement les sociétés ayant une présence commerciale sur le web[6] car la formalité de déclaration n'est pas en soit déterminante pour garantir que la localisation réelle du site web soit à l'intérieur des frontières de l'Etat dont relève l'autorité[7]. L'adresse électronique ne peut fournir donc aucune information sur la localisation géographique de la société[8].

§2. La disparition des intermédiaires dans le contrôle fiscal et la perception de la retenue à la source

198. L'autre impasse à l'application des règles fiscales au commerce électronique, en plus de la mobilité des transactions, est la disparition des intermédiaires habituels dans les relations commerciales entre vendeur ou prestataire de service et le consommateur. Dans ce contexte, Ludovic JULIE estime que « *L'internationalisation du commerce n'est bien entendu pas une nouveauté et le droit s'est depuis longtemps confronté à elle, mais l'internet lui donne une nouvelle dimension en particulier par le fait de la désintermédiation* »[9].

199. En effet, le phénomène de la *« désintermédiation »* que connait aujourd'hui le commerce électronique a mis lui aussi les administrations fiscales dans une position critique du fait de la disparition des repères dont elles disposaient depuis longtemps. Le

---

[1] TONNELLIER Aurore, *op. cit.*, p. 89.
[2] *Ibidem.*
[3] En France, c'est l'organisme AFNIC (ASSOCIATION FRANÇAISE POUR LE NOMMAGE INTERNET EN COOPERATION), association à but non lucratif créée le 1er janvier 1998, qui est chargée d'enregistrer les noms de domaine en .fr. HUET Frédérique, *op. cit.*, p. 163 ; TONNELLIER Aurore, *op. cit.*, p. 89.
[4] www.nic.dz
[5] ROMAIN V. Gola, « *Droit du commerce électronique* », Gualino, 2013, Paris, p. 20.
[6] HUET Frédérique, *op. cit.*,p. 161.
[7] *Ibidem* ; LINANT DE BELLEFONDS Xavier, *op. cit.*, p. 13 n° 28 et s.
[8] HUET Frédérique, *op. cit.*,p. 161 ; LE GALL Jean-Pierre, « *Internet : Cyber-fiscalité ou cyber-paradis fiscal* », *op. cit.*, p. 165.
[9] JULIE Ludovic, « *La fiscalité confrontée à Internet* », Les Petites Affiches, n° 16, 23 janvier 2001, p. 14.

fisc s'accommodait avec les échanges transfrontaliers tant qu'ils laissaient des traces. Dans le passé, les entreprises qui souhaitaient s'implanter dans des marchés étrangers ou exporter leurs biens et services dans d'autres pays étaient contraintes d'avoir dans les différents pays d'accueil des intermédiaires qui avaient pour missions de placer les biens et services sur le marché, d'informer les consommateurs par des moyens de publicité, de payer l'entreprise en question en contrepartie des biens vendus ou des prestations fournies (les banques)[1]. Ce qui présentait des coûts énormes pour l'entreprise.

200. Le commerce électronique de type B to C a permis de raccourcir considérablement les chaînes d'approvisionnement en éliminant le besoin de recourir à des grossistes, distributeurs, détaillants, banques et autres intermédiaires comme le faisaient les entreprises traditionnelles pour développer à l'international leurs activités[2]. L'abolition virtuelles des frontières a donc permis aux entreprises du secteur du numérique ou les fournisseurs de biens et services d'entrer directement en contact avec leur clientèle. Grâce à internet, les entreprises peuvent recevoir l'avis des consommateurs, réaliser une étude de marché, faire leur propre publicité, recevoir des commandes, livrer leurs produits dématérialisés et obtenir le paiement direct des biens vendus ou des prestations servies grâce à la monnaie électronique[3].

201. Les Etats qui appliquent ce système voient dans le déclin du rôle des intermédiaires face au commerce électronique une atteinte au pouvoir de contrôle qu'exerce l'administration fiscale vis-à-vis de ses contribuables. En effet, en supprimant les intermédiaires, internet empêche le contrôleur fiscal de disposer d'informations importantes sur les contribuables et surtout de localiser l'opération[4]. Au niveau des banques, par exemple, l'administration fiscale peut avoir connaissance des comptes bancaires non déclarés. Le rôle des intermédiaires intervient également au niveau du paiement des transactions lorsqu'il est effectué par des moyens classiques (chèque, carte de crédit ou virement bancaire) qui laissent une trace écrite des transactions[5]. La communication du numéro de carte de crédit et de sa date d'expiration lors d'un paiement permet de vérifier l'identité du payeur[6], l'exactitude des transactions et leur montant. Les informations ainsi fournies par les établissements financiers permettent aux administrations fiscales d'exercer par la suite leur pouvoir de contrôle et d'investigation.

Les intermédiaires financiers sont également chargés d'opérer une retenue à la source lorsque l'imposition couvre des personnes résidentes à l'étranger mais bénéficiant de revenus locaux tels que les dividendes et les intérêts. La législation -notamment algérienne[7]- prévoit ce mode de paiement sûr afin d'éviter toute évasion

[1] MEUROU Thierry, *op. cit.*, p. 48.
[2] OCDE, Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique, *op. cit.*, p. 82.
[3] MEUROU Thierry, *op. cit.*, p. 49 ; AYADI Habib, *op. cit.*, p. 09.
[4] JULIE Ludovic, *op. cit.*,p. 14.
[5] MEUROU Thierry, *op. cit.*, p. 53 ; HUET Frédérique, *op. cit.*, p. 232.
[6] HUET Frédérique, *op. cit.*, p. 232 et 233.
[7] En droit fiscal algérien, la retenue à la source est appliquée sur les revenus des capitaux mobiliers (art. 54 du CID) les salaires, traitements, pensions et rentes viagères (art. 75 du CID) ainsi que sur les bénéfices réalisés par des entreprises étrangères n'ayant pas en Algérie d'installation professionnelle permanente (art. 156 du CID).

fiscale. En effet, sans cela, l'encaissement de l'impôt dans l'Etat de source serait impossible. Pour cette raison, les bénéfices sont prélevés à la source par des banques locales avant même d'être verser à la personne bénéficiaire[1].

202. Ceci dit, le rôle des intermédiaires financiers, dans le contrôle des transactions électroniques et la perception de la retenue à la source, est limité par deux éléments.

203. Le premier élément est lié à ces intermédiaires financiers que sont les banques dont le rôle ne sera pertinent que si elles sont implantées dans le même Etat où s'exerce la compétence territoriale du fisc. Autrement dit, si les informations relatives aux contribuables et à leurs transactions relèvent d'une banque située dans l'Etat A, l'administration fiscale de l'Etat B ne pourra pas en disposer, il en est de même que la retenue à la source. La banque devrait être établie dans le même Etat que l'administration fiscale. Dans le cas des transactions électroniques effectuées entre une entreprise algérienne et une partie située à l'étranger, si le paiement s'effectue sur un compte tenu par une banque algérienne, le fisc algérien pourra facilement contrôler les transactions en ligne et appliquer la retenue à la source. Dans le cas contraire, si le compte est tenu par une banque étrangère, ou une banque située dans un paradis fiscal, les informations sur les contribuables auront du mal à être communiquées en dehors d'une convention d'échange de renseignements[2].

204. Le second obstacle quant au rôle des intermédiaires financiers est celui de la vulnérabilité du système bancaire à contrôler les transactions électroniques payées par « la monnaie électronique »[3]. Il s'agit selon la définition donnée par la Commission de la Banque Européenne « *d'un moyen de stockage sous forme électronique de valeur monétaire, sur un support technique qui peut être largement utilisé pour effectuer des paiements au profit d'entreprise, autre que l'émetteur, sans faire intervenir directement des comptes bancaires dans la transaction mais faisant office d'un instrument au porteur prépayé* »[4].

La monnaie électronique peut être sous forme de carte à puce prépayée ou d'une réserve d'argent gérée par un opérateur auquel s'adresse le créancier et son débiteur[5]. Ce système de paiement permet aux parties des transactions, comme dans le cas des

---

[1] Ce mode de paiement suppose ainsi l'existence de deux redevables : le redevable légal qui a l'obligation de payer l'impôt et le redevable réel celui qui l'assume économiquement.

[2] HUET Frédérique, *op. cit.*, p. 55.

[3] Sur la monnaie électronique voir DRAGON Claude, GEIBEN Didier, KAPLAN Daniel, NALLARD Gilbert, « *Les moyens de paiement. Des espèces à la monnaie électronique* », Banque Editeur, Paris, 1997 ; GAZZO Annabelle, « *La monnaie électronique. Aspects juridiques* », Mémoire de Master en Droit International Privé et du Commerce International, Université Paris II – Panthéon Assas, 2005-2006, DEMEURE Aurélien, « *La problématique de la monnaie électronique* », Mémoire de DEA « Monnaie finance banque » Magistère d'économie, Université Paris I – Panthéon Sorbonne UFR Economie II, 2001 ;

[4] Une autre définition a été donnée par la Commission européenne, il s'agirait « *d'un instrument de paiement rechargeable autre qu'un instrument de paiement d'accès à distance qu'il s'agisse d'une carte prépayée ou d'une mémoire d'ordinateur sur lesquelles des unités de valeurs sont stockées électroniquement* ». (Recommandation 97/489/CE de la Commission Européenne, JOCE L 208, 02.08.97, p. 52). Sur les différentes définitions du paiement électronique voir GAZZO Annabelle, « *La monnaie électronique. Aspects juridiques* », Mémoire de Master en Droit International Privé et du Commerce International, Université Paris II – Panthéon Assas, 2005-2006, p. 11 et s.

[5] MEUROU Thierry, *op. cit.*, p. 54.

paiements en espèce, de garder l'anonymat, même s'il serait possible de retrouver un compte bancaire aux deux extrémités de l'opération de paiement[1].

Si ce système de paiement est assez récent et ne s'est développé que dans quelques pays, l'opportunité qu'il présente de garder l'anonymat peut être un élément encourageant pour son développement. Ce qui remet en cause le rôle des établissements financiers dans la fourniture des informations aux administrations fiscales. Il serait donc impossible de retracer les transactions[2].

Sous-section 2 : *La transnationalité de l'économie numérique et le problème de l'optimisation fiscale*

205. L'inadaptation du régime fiscal actuel à la mondialisation numérique a fait couler beaucoup d'encre ces deux dernières décennies. L'accroissement du nombre d'utilisateurs des sites web marchands et l'écart significatif entre le chiffre d'affaires réalisés par certaines entreprises de l'économie numériques comparés aux recettes fiscales perçues par le fisc a suscité l'intérêt de beaucoup d'Etats. Selon les prévisions du Département du Commerce américain, le volume du commerce électronique mondial avoisinerait 1800 milliards de dollars[3]. Le rapport de la Commission européenne du groupe d'experts de haut niveau sur la taxation de l'économie numérique[4] démontre le chiffre d'affaires, le profit et le montant d'impôt payés par les principales entreprises du numérique. La société Google qui est à la tête de la liste, a réalisé en 2014 un chiffre d'affaires mondial de 59,8 milliards de dollars et un profit de 14 milliards de dollars, alors que l'impôt représente seulement 26,4 % des profits aux Etats Unis et 8,6 % hors Etats-Unis. Pour la société Apple, le chiffre d'affaire représentait 170,9 MD, le profit 50,2 MD et l'impôt 62 % des profits aux Etats-Unis et seulement 3,7 % hors des Etats-Unis[5].

206. On sait maintenant pourquoi les Etats continuent de se plaindre du manque à gagner. Les entreprises ont toujours contribué au financement des dépenses publiques en acquittant tout un ensemble d'impôts directs et indirects. La mondialisation numérique a changé cette conception notamment à cause de l'insuffisance de la législation fiscale. Alors que les règles fiscales traditionnelles se fondent sur un principe de territorialité, autrement dit sur la fixité de l'établissement stable dans l'Etat de source des bénéfices, le commerce électronique offre, en revanche, un grand dynamisme, il est « *totalement indifférent aux frontières et donc aux territoires et juridictions. Mieux, il supprime ou efface les points de rattachement géographiques* »[6]. En empruntant les *« autoroutes de l'information »,* le commerce électronique élimine les frontières et les délais d'informations[7].

---

[1] MEUROU Thierry, *op. cit.*, p. 54.
[2] HUET Frédérique, *op. cit.*, p. 233.
[3] LAIR David, « *La mondialisation : un défis pour les paradis fiscaux* », Thèse de Doctorat, Université Paris II – Panthéon Assas, 2007, p. 84.
[4] Rapport de la Commission européenne du groupe d'experts de haut niveau sur la taxation de l'économie numérique, 28 mai 2014.
[5] CHARRIE Julia et JANIN Lionel, « *Fiscalité du numérique* », Revue Fiscalité du Numérique, n° 26, mars 2015, p. 01.
[6] LE GALL Jean-Pierre, « *Internet : Cyber-fiscalité ou cyber-paradis fiscal* », *op. cit.*, p. 165.
[7] BENAYOUN George David, *op. cit.*, p. 06.

207. L'insuffisance du régime fiscal des implantations internationales d'entreprises face au commerce électronique a encouragé les entreprises du numérique à pratiquer une optimisation fiscale[1]. Il s'agit de « *la pratique qui consiste à limiter le montant d'impôts dû, sans recours à des procédés irréguliers. Elle respecte donc la loi, mais tire parti des possibilités offertes par elle* »[2]. Selon le Conseil des Prélèvements Obligatoires français, elle consiste « *à faire le meilleur usage possible des règles existantes en matière de prélèvements obligatoires et à profiter de certains effets d'aubaine générés par la disposition de plusieurs dispositions* »[3].

208. Les problématiques que peut susciter l'optimisation fiscale sont de deux ordres. D'une part, la reconnaissance du caractère licite des opérations menées par les contribuables pour minimiser la charge fiscale met l'administration fiscale dans une position critique, car ce qui est permis par la loi, elle ne peut le contester (§1). D'autre part, le caractère complexe des montages d'optimisation induit un problème de qualification. La distinction entre les notions d'optimisation fiscale et de « *planification fiscale agressive* » est difficile à établir, car même cette dernière suppose le recours aux paradis fiscaux. De plus, les deux montages peuvent poursuivre la même finalité : délocaliser les bénéfices d'un Etat vers un autre (§2).

§1. *L'administration fiscale face à la légalité de l'optimisation fiscale*

209. Cette pratique qui consiste en une utilisation optimale des failles, des insuffisances, des oublis ou des imprécisions de la loi pour réduire les charges fiscales, ou par exemple le fait de choisir des allégements fiscaux prévus par la loi, est reconnue comme *légitime* tant qu'elle correspond à des transactions commerciales réelles et normales[4]. C'est cette légitimité qui met à mal l'administration fiscale parce qu'il serait surprenant que celle-ci empêche le contribuable de choisir la solution la plus avantageuse fiscalement quand la loi le permet. C'est ce que la jurisprudence du Conseil d'Etat français a retenu : lorsque deux solutions emportent les mêmes effets juridiques, il est licite d'opérer un choix en fonction de la fiscalité. Autrement dit, le contribuable est en droit de choisir la solution qui réduit sa charge fiscale[5]. D'où la difficulté à faire face au problème de l'optimisation fiscale. Dans le même sens, le Conseil constitutionnel français a soutenu cette position « *Tout contribuable peut légitimement être amené à chercher à minorer sa charge fiscale et tout avocat fiscaliste cherche à minorer la*

---

[1] LAIR David, *op. cit.*, p. 84 ; CHARRIE Julia et JANIN Lionel, « *Fiscalité du numérique* », Revue Fiscalité du Numérique, n° 26, mars 2015, p. 02 ; LECOMTE Didier, « *L'avocat fiscaliste et l'optimisation fiscale paisible* », Revue européenne et internationale de droit fiscal, n° 5, 2015, pp. 566-578.

[2] PRAT Michel-Pierre et JANVIER Cyril, « *Petit dictionnaire de la fraude fiscale* », Dalloz, p. 123. Sur la définition de la fraude fiscale voir SPINDLER Jacques, « *La fraude fiscale définition et évolution économique* », Revue Tunisienne de Fiscalité publiée par la faculté de droit de Sfax, Actes du colloque international sur « *La lutte contre la fraude fiscale* », n° 16-2011, p. 240.

[3] *Ibid*, p. 124.

[4] GOUTHIERE Bruno, « *Les impôts dans les affaires internationales* », Francis LEFEBVRE, 10ème édition, 2014, p. 959.

[5] CE 10 juin 1981 n° 19079 plén. RJF 9/81 n° 787. Cité par RASSAT Patrick, LAMORLETTE Thierry, CAMELLI Thibault, « *Stratégies fiscales internationales* », Maxima, Paris, 2010, p. 160. Dans un autre arrêt du 16 avril 1969, le Conseil d'État a jugé que « *rien ne s'oppose à ce que les contribuables choisissent, pour réaliser une opération, les voies les moins onéreuses sur le plan fiscal pourvu que ces voies soient légales et ne tendent pas, sous l'apparence d'actes réguliers, à dissimuler des profits* ». (CE, 7e et 8e ss-sect., 16 avr. 1969, n° 68 662 : Dr. fisc. 1970, n° 51, comm. 1474, concl. L. Mehl.).

charge fiscale à ses clients, sans que pour autant cette démarche soit constitutive d'une fraude »[1].

210. Cette faveur accordée aux contribuables dans les choix fiscaux est donc tout à fait concevable car il s'agit de profiter au mieux des avantages fiscaux en minimisant les contraintes[2] mais dans la limite de ce qui est acceptable[3].

Comme le démontre Martin COLLET « *Les affaires internationales donnent souvent lieu à des pratiques que le fisc réprouve, sans pour autant parvenir à en démontrer le caractère frauduleux : soit par difficulté à prouver la violation de la loi, soit parce que le contribuable aura habilement joué avec les silences de celle-ci. C'est par exemple le cas lorsqu'un contribuable aménage ses affaires en faisant en sorte que l'essentiel de ses revenus ou des bénéfices de son entreprise tombe sous le coup de législations de pays où la pression fiscale est moins forte qu'en France. Il s'agit alors de délocaliser une base taxable (un revenu ou un bénéfice, le plus souvent). C'est aussi le cas lorsque, tout bonnement, le contribuable décide d'établir son domicile (et donc son domicile fiscal) à l'étranger, ou d'y installer son entreprise. Il s'agit alors d'une délocalisation d'une personne physique ou d'une entreprise* »[4].

211. Dans le contexte du commerce électronique, les entreprises usent de l'insuffisance ou des différences des régimes fiscaux nationaux pour minimiser la matière imposable. Citons l'exemple de la société américaine Apple dont le siège social se situe en Californie mais qui a ouvert un bureau dans l'Etat du Nevada dont le seul rôle est de collecter les bénéfices de la société. Alors que le taux de l'impôt sur les bénéfices des sociétés est fixé à 8,84% en Californie, celui de l'Etat du Nevada est à 0%. De plus le système de téléchargement d'Apple est basé au Luxembourg. Ainsi, les transactions monétaires effectuées au titre d'un téléchargement de film, de musique ou de toute autre application ouvrent droit à une vente qui est enregistrée au Luxembourg où la fiscalité est avantageuse[5].

212. Une des techniques d'optimisation fiscale la plus utilisée est celle du « *Dubble Irish and Dutch Sandwich* » (le double irlandais et le sandwich hollandais) dont les géants de l'économie numérique sont à l'origine[6]. Cette stratégie consiste à réduire le montant de l'imposition en transférant les bénéfices sociaux vers un paradis fiscal par l'intermédiaire de filiales irlandaises et hollandaises. Dès lors que la

---

[1] Commentaire publié par le Conseil Constitutionnel sur les décisions DC n° 2013-684 et DC n° 2013-685 du 29 décembre 2013 à propos de la loi de finances pour 2014.

[2] DELAUNAY Benoît, « *Où commence l'optimisation fiscale internationale ? Fraude, évasion fiscale et tax planning* », Revue de Droit Fiscal n° 39, 26 Septembre 2013, p. 02.

[3] GOUTHIERE Bruno, *op. cit.*, p. 959 ; sur l'optimisation fiscale voir aussi LECOMTE Didier, « *Optimisation fiscale versus optimisation budgétaire – L'exemple de l'article 212-Ib du Code général des impôts* », Revue européenne et internationale de droit fiscal, n° 2016/4, pp. 507-515. Selon une définition retenue par la commission européenne « *l'optimisation fiscale agressive vise les pratiques qui permettent aux contribuables de réduire leur charge fiscale au moyen de dispositifs légaux mais allant à l'encontre de l'esprit de la législation* ». COM(2012) 8606, 6 décembre 2012. Ainsi, selon cette définition, il parait difficile de distinguer l'optimisation fiscale agressive de l'optimisation fiscale légale, pourtant tout deux utilisent les failles de la législation fiscale pour une même finalité, celle de réduire les charges fiscales.

[4] COLLET Martin, « *Droit fiscal* », PUF, 4ème édition, 2013, p. 224.

[5] FONTAN Sylvain, « *Apple et l'optimisation fiscale* », article publié sur « leconomiste.eu » le 17 mars 2014. Consulté le 02/01/2018.

[6] YONAN-MERCADIER Nadège, « *L'impôt sur les sociétés et l'économie numérique* », RFFP du 01 mai 2016, n° 134, p. 25.

législation fiscale américaine est fondée sur le système du bénéfice mondial consolidé, les entreprises numériques profitent de cette disposition pour ne faire localiser qu'une petite partie de ses bénéfices aux Etats-Unis[1].

Prenant l'exemple de la société Google qui fait intervenir tout un ensemble de filiales qui se concède en cascades les droits de propriétés intellectuelles[2]. En effet, Google Inc qui est une société de droit américain a concédé ses droits intellectuels à la société Google Irland Holding, filiale à 100% qui à son tour concède ses droits à la société Google Netherland BV, société de droit néerlandais. Cette dernière concède encore ces droits à la société Google Irland Ltd[3].

Google Irland Ltd qui est une filiale détenue à 100% par Google Irland Holding, est située à Dublin et emploie environ 3000 personnes est considérée comme la société opérationnelle de Google hors des Etats-Unis puisqu'elle a pour rôle principal l'encaissement des recettes publicitaires. En contrepartie de l'utilisation des droits intellectuels, celle-ci reverse à Google Netherland BV une redevance exonérée de toute retenue à la source en Irlande puisqu'il s'agit d'un transfert intracommunautaire[4].

Quant à la société Google Netherland BV, son rôle est de collecter la redevance de Google Irland Ltd et de la reverser à Google Irland Holding. Mais pourquoi créer entre les deux sociétés irlandaises, une société néerlandaise pour collecter des redevances ensuite les reverser ?[5] Il est à remarquer que la société Google Irland Holding, malgré son nom, est une société de droit bermudien qui est gérée depuis les Bermudes par un conseil d'administration, elle n'a donc ni employé ni de bureau en Irlande. De plus, contrairement à la législation fiscale irlandaise qui impose les flux quittant l'Union Européenne, les Pays-Bas, eux, ne pratiquent aucune retenue à la source pour ce genre de transfert, c'est pour cette raison qu'on les appelle « Etat-

---

[1] Le rapport Collin et Colin explique cette pratique comme suite « *Le « double irlandais » et « le sandwich néerlandais » est une stratégie d'optimisation fiscale mise en œuvre par des groupes américains, qui fait intervenir trois territoires distincts : l'Irlande, les Pays Bas et un paradis fiscal ne pratiquant pas ou peu d'imposition des bénéfices (les Bermudes, les Iles Caïman ou Gibraltar par exemple).*
Les droits d'exploitation des actifs incorporels de la maison mère américaine en dehors des Etats-Unis font l'objet d'une vente ou d'une concession de licence à une filiale de droit irlandais, dont les fonctions entrepreneuriales sont exercées par un établissement stable localisé dans le paradis fiscal. Tous les bénéfices réalisés en dehors des Etats-Unis et imputables à ces actifs incorporels seront ainsi déclarés par cette filiale et, sauf à être transférés à la maison mère américaine, non imposés par l'administration fiscale américaine (système du bénéfice mondial consolidé assorti du dispositif dit « check the box »). La société irlandaise contrôle une autre filiale établie en Irlande (« double irlandais »), qui réalise les ventes en dehors des Etats-Unis et enregistre le chiffre d'affaires lié. Cette seconde filiale annuel en général l'essentiel de ses bénéfices via le paiement d'une redevance de propriété intellectuelle à l'établissement stable de la maison mère localisé dans le paradis fiscal.
Cette redevance transite par les Pays-Bas (sandwich néerlandais) pour bénéficier des clauses favorables de la convention fiscale conclue entre l'Irlande et les Pays-Bas et de l'absence de retenue à la source observée par les Pays-Bas y compris lorsque l'Etat d'établissement de la contrepartie -ici l'établissement exerçant les fonctions entrepreneuriales de la société de droit irlandais- est un paradis fiscal ». Rapport Collin et Colin, *op. cit.*, p. 21. Voir aussi l'explication de PERROTIN Frédérique, « *Des résultats records pour le contrôle fiscal* », Petites affiches du 20/04/2016, n° 79, p. 04.

[2] GUENE Charles, « *La fraude fiscale sur Internet* », RFFP du 01 aout 2014, n° 127, p. 100.

[3] DUMONT Alexandre, « *Numérique et nouvel incivisme fiscal* », RFFP du 01/05/2016, n° 134, p. 74 ;

[4] GUENE Charles, *op. cit.*, p.100 ; DUMONT Alexandre, *op. cit.*, p. 74 et s.

[5] DUMONT Alexandre, *op. cit.*, p. 74 et s.

tunnel »[1]. Suivant cette pratique, les redevances qui constituaient l'essentiel du chiffre d'affaires réalisé par Google Irland Ltd et transférées depuis l'Irlande vers les Bermudes seront presque exonérées d'impôt. Cette situation s'explique par le fait même que les Bermudes n'imposent pas les bénéfices des sociétés enregistrées par des non-résidents et n'exerçant pas d'activité sur le territoire bermudien[2].

Cette technique d'optimisation fiscale a permis à la société Apple par exemple d'alléger considérablement son imposition[3]. Selon un rapport publié par l'Organisation Citizens for Tax Justice, cette multinationale détenait en 2014 181,1 milliards de dollars en dehors des Etats-Unis. Le groupe devance General Electric avec 119 MD et Microsoft avec 108,3 MD. Au total, le rapport explique qu'en 2014, plus de 2000 milliards de dollars sont hébergés dans des paradis fiscaux par les 500 groupes américains les plus puissants[4].

213. C'est donc la nature légale des opérations en cause qui est au cœur du problème. Les Etats subissent des pertes budgétaires énormes à cause de pratiques qu'ils qualifient eux-mêmes comme légitimes.

§2. *Des frontières incertaines entre l'optimisation, l'évasion et la planification fiscales agressive*

214. Les comportements visant à minimiser la charge fiscale en utilisant les insuffisances et les incohérences d'un régime fiscal suscite un problème de qualification des opérations en cause. La nature parfois complexe des montages d'optimisations fiscales, comme dans les exemples précédents s'avèrent problématiques dans la mesure où ils peuvent aussi aboutir à d'autres formes d'évasion fiscale. La confusion entre les pratiques qui aboutissent à une évasion fiscale et celles considérées simplement comme une optimisation fiscale est grande, comme le relève Martin COLLET : « Toute la difficulté consiste à déterminer celles de ces situations qui relèvent de la fraude fiscale pure et dure (interdite et sanctionnée), celle relevant de la simple optimisation fiscale (qui resterait légale), et celles contribuant à des formes d'évasion fiscale qui, à divers degrés, méritent d'être combattues ou en tout cas découragées »[5].

215. Si certaines définitions ne font pas de distinctions entre l'évasion et l'optimisation fiscales, d'autres par contre n'hésitent pas à séparer les deux notions en considérant comme évasion fiscale « la situation intermédiaire entre l'optimisation et la fraude fiscale. Elle s'apparente à l'optimisation sur la nature des opérations en cause : de même que cette dernière, elle met en jeu des procédés réguliers. Elle tend cependant vers la fraude, quant à l'intention du contribuable »[6]. Cette distinction n'est pas pour autant tranchée car les deux notions reposent sur des opérations licites. Quant à l'intention du contribuable, elle parait la même, qu'il s'agisse d'évasion fiscale ou d'optimisation fiscale, car la minimisation du coût fiscal des opérations est la seule intention des contribuables.

---

[1] GUENE Charles, *op. cit.,* p. 100.
[2] DUMONT Alexandre, *op. cit.*, p. 74 et s.
[3] Sur le montage élaboré par la société Apple voir : GUENE Charles, *op. cit.,* p. 100.
[4] Rapport publié par l'Organisation Citizens for Tax Justice.
[5] COLLET Martin, *op. cit.,* p. 224.
[6] RASSAT Patrick, LAMORLETTE Thierry, CAMELLI Thibault, *op. cit.,* pp. 160-161.

216. D'autres auteurs, par contre, n'hésitent pas à confondre les deux concepts : l'évasion fiscale et l'optimisation. Il en est ainsi de la définition de l'évasion fiscale retenue par certains auteurs algériens qui estiment que « L'évasion fiscale est l'acte par lequel un contribuable tente d'échapper à l'impôt en utilisant les failles de la loi fiscale ou parfois les vides juridiques qui la caractérisent »[1].

Cette tendance à confondre les deux notions on la retrouve chez le Conseil des prélèvements obligatoires qui considère comme évasion fiscale « *l'ensemble des comportements du contribuable qui visent à réduire le montant des prélèvements dont il doit normalement s'acquitter. S'il a recours à des moyens légaux, l'évasion entre alors dans la catégorie de l'optimisation. À l'inverse, si elle s'appuie sur des techniques illégales ou dissimule la portée véritable de ses opérateurs, l'évasion s'apparentera à la fraude* »[2].

217. Ainsi selon ces deux définitions, on pourrait constater que l'optimisation est une évasion fiscale puisque même dans ce dernier cas, le contribuable utilise les incohérences ou les insuffisances du système fiscal pour réduire ses charges fiscales mais jusqu'à un niveau supportable. Toutefois, la question de savoir ce qui est supportable ou acceptable de ce qui ne l'est pas est difficile à déterminer.

218. Le même problème terminologique se pose aussi pour la notion de « *planification fiscale agressive* » même si certains auteurs plaident contre le terme « agressive » : « il est tout de même surprenant qu'on qualifie d'agressive une situation dont le résultat (avantageux pour le contribuable et nuisible pour le Trésor public) est quand même la conséquence, non seulement de la conduite des contribuables mais aussi, et de façon fondamentale, des « subtilités » et « des incohérences » des systèmes fiscaux »[3].

Selon Benoît DELAUNAY, la planification fiscale agressive -qui est une manifestation concrète de l'évasion fiscale[4]- désigne « la recherche internationale de la voie la moins imposée dans le respect de l'intention du législateur ainsi que des pratiques incluant l'utilisation de techniques non gouvernées par la loi ou à des fins non conformes aux prévisions du législateur dans les limites d'une évasion fiscale admissible »[5]. On pourrait constater d'après cette définition que les frontières entre l'optimisation et la planification fiscale agressive sont incertaines car les deux notions reposent sur des procédés légaux dont la finalité est de réduire la charge fiscale « *dans les limites de l'admissibilité* ». L'optimisation fiscale constitue-t-elle donc une planification fiscale agressive ? Si c'est le cas, qu'en est-il des montages qui ne sont pas admissibles ? Quel critère permet de reconnaitre les actes admissibles de ce qui ne le sont pas ?

---

[1] SADOUDI Ahmed, « Fraude fiscale et évasion fiscale : intérêt de la distinction », *Annales de la faculté de droit*, Actes du colloque international sur « *Attractivité et évasion fiscales* » du 7 et 8 décembre 2011, numéro spécial, 2013, p. 180.

[2] Sur la définition de l'évasion fiscale voir GOUTHIERE Bruno, « *Les impôts dans les affaires internationales* », Francis LEFEBVRE, 10ème édition, 2014, ps. 959 et 978 ;

[3] BAYONA Gimenez J. J. et SOLER-ROCH M. T., « *À propos de la recommandation de la Commission européenne relative à la planification fiscale agressive* », Revue de Droit Fiscal n° 24, du 13 juin 2013, 315, p. 02.

[4] *Ibidem.*

[5] DELAUNAY Benoît, *op. cit.*, p. 05.

219. L'incertitude quant à la qualification des opérations menées par les géants du net reste un défi pour les administrations fiscales tant ces montages sont complexes et parfois plus sophistiqués.

TITRE II

UN REGIME FISCAL DEJOUE PAR LES STRATEGIES JURIDIQUES DES SOCIETES MULTINATIONALES : LE TRANSFERT DES BENEFICES

220. Les investisseurs étrangers ont droit à la réintégration ou le rapatriement des bénéfices résultant de leurs investissements. C'est l'un des avantages accordés aux investisseurs étrangers et dont les conventions bi ou multilatérales relatives à l'investissement ne manquent pas de mentionner. Ces revenus posent en outre le problème à qui appartient le pouvoir d'imposer : à l'Etat de la source de ces revenus ou à celui de la résidence de la personne qui en est le bénéficiaire. Le droit conventionnel, principalement les conventions tendant à éliminer les doubles impositions en matière d'impôt sur le revenu et la fortune, délimite les compétences territoriales de chaque souveraineté fiscale. Ceci empêche en conséquence des conflits entre les Etats et d'éviter les cas de doubles impositions ou d'insuffisance d'imposition (Chapitre I).

221. Quand il s'agit de sociétés apparentées, il y a de forte chance que le rapatriement des bénéfices s'effectue à travers des méthodes de répartition qui ne répondent pas toujours au principe de pleine concurrence. En effet, les sociétés apparentées, profitant de l'internationalisation de leurs activités dans un espace économique qui leur est propre, peuvent être tentées de recourir à des transferts indirects de revenus vers l'étranger à travers les échanges économiques intra-groupe. C'est la technique des prix de transfert utilisée pour déjouer les règles de territorialité (Chapitre II).

La confrontation entre la fiscalité internationale et les sociétés multinationales se révèle alors un défi pour les administrations fiscales en raison tant de la complexité des prix de transfert que des techniques de leur détermination.

CHAPITRE I : L'IMPOSITION DES TRANSFERTS DIRECTS DE BENEFICES SELON LES REGLES DE TERRITORIALITE

222. Avant de traiter le régime fiscal des revenus transférables (Section 2), il est nécessaire d'identifier d'abord la nature et la définition de ces revenus faisant l'objet de transfert vers l'autre Etat (Section 1 : Les produits ou revenus transférés).

Section 1 : Identification des produits transférés

223. Droit conventionnel international et droit interne se sont attachés à définir les produits de l'investissement et à déterminer leur consistance. Avant de traiter de la question des catégories des revenus des investissements (Sous-section 2), une identification de la nature et la consistance de ces produits s'impose (Sous-section 1).

Sous-section 1 : *Définitions et garanties des produits transférables*

§1. *Sur la garantie de rapatriement des produits de l'investissement*

224. La garantie de rapatriement des revenus de l'investissement est assurée aussi bien par le droit interne que par les engagements internationaux de l'Etat par le biais de conventions bilatérales surtout.

225. En droit interne, c'est l'ordonnance du 20 août 2001 relative à la promotion de l'investissement qui a fixé les droits et garanties accordés aux investissements, notamment étrangers[1]. Ce texte qui a connu plusieurs modifications a été remplacé par la loi du 3 août 2016[2]. En matière de garantie de transfert, l'article 25 de cette loi dispose que « *Les investissements réalisés à partir d'apports en capital sous forme de numéraires, importés par le canal bancaire et libellés dans une monnaie librement convertible régulièrement cotée par la Banque d'Algérie…, bénéficient de la garantie de transfert du capital investi et des revenus qui en découlent* ». Cette garantie de transfert s'applicable également aux réinvestissements en capital des bénéfices et dividendes déclarés transférables ainsi qu'aux apports en nature à condition qu'ils soient d'origine externe et qu'ils fassent l'objet d'une évaluation, conformément aux règles et procédures régissant la constitution des sociétés.

226. Quant aux conditions de ce transfert, elles sont fixées par la législation fiscale ainsi que par les règlements de la Banque d'Algérie[3]. L'article 182 ter du CID institue l'obligation de déclarer aux services fiscaux territorialement compétents tout transfert de fonds, à quelque titre que ce soit, au profit de personnes physiques ou morales non résidentes en Algérie. Les établissements bancaires sont chargés de s'assurer avant tout transfert de fonds « *que les obligations fiscales incombant à l'entreprise étrangère ont été toutes remplies* ». L'entreprise est tenue de remettre à l'appui du dossier de transfert, une attestation délivrée par le receveur des contributions diverses justifiant le versement de l'impôt[4].

---

[1] Ordonnance n° 01-03 du 20 août 2001 modifiée et complétée, relative à la promotion de l'investissement, J.O.R.A. du 22 août 2001, n° 47, p. 03. Son article 31 dispose : « *Les investissements réalisés à partir d'apports en capital, au moyen de devises librement convertibles, régulièrement cotées par la Banque d'Algérie et dont l'importation est dument constatée par cette dernière, bénéficient de la garantie de transfert du capital investi et des revenus qui en découlent. Cette garantie porte également sur les produits réels nets des cessions ou de liquidation, même si ce montant est supérieur au capital* ».

[2] Loi n° 16-09 du 3 août 2016 relative à la promotion de l'investissement, J.O.R.A. du 3 août 2016, n° 46, p. 16.

[3] Règlement n° 07-01 du 3 février 2007, modifié et complété, relatif aux règles applicables aux transactions courantes avec l'étranger et aux comptes devises, J.O.R.A. du 13 mai 2007,n° 31, p. 12 ; Règlement n° 14-04 du 29 septembre 2014 fixant les conditions de transfert de capitaux à l'étranger au titre de l'investissement à l'étranger par les opérateurs économiques de droit algérien, J.O.R.A. du 22 octobre 2014, n° 63, p. 32.

[4] Art. 182 ter. 2 du CID : « *Une attestation précisant le traitement fiscal des sommes objet du transfert en est remise au plus tard dans un délai de 7 jours à compter de la date de dépôt de la déclaration, au déclarant en vue de sa production à l'appui du dossier de demande de transfert. Ce délai de 7 jours n'est pas applicable en cas de non-respect des obligations fiscales. Dans ce cas l'attestation n'est délivrée qu'après régularisation de la situation fiscale.*

L'attestation précise notamment les prélèvements fiscaux effectués ou à défaut, les références des lois et règlements accordant l'exonération ou la réduction ». Voir aussi l'art. 160 CID.

En droit conventionnel, ce sont les accords multilatéraux mais surtout bilatéraux qui traitent des garanties liées à l'investissement étranger.

227. S'agissant des conventions multilatérales liées à l'investissement, on y distingue pour l'Algérie la *Convention unifiée pour l'investissement des capitaux dans les pays arabes*[1]. Par cette convention, les Etats de la Ligue Arabe se sont engagés à autoriser les mouvements de capitaux arabes entre eux en toute liberté, à encourager et faciliter les investissements, à protéger l'investisseur et à sauvegarder ses investissements, à préserver ses revenus et ses droits et lui procurer, autant que possible, la stabilité des dispositions légales[2]. L'investisseur relevant d'un Etat arabe dispose également de la liberté de transfert des revenus périodiquement, et de rapatrier son capital. Ce droit de transfert reste toutefois subordonné à l'acquittement par l'investisseur de ses obligations dues, notamment en matière fiscales[3]. La convention apporte une limite au pouvoir de l'Etat d'imposer, elle lui interdit de soumettre les opérations de transfert à un impôt ou taxe.

228. Parmi les conventions multilatérales, on peut citer également la convention pour le règlement des différends relatifs aux investissements entre Etats et ressortissants d'autres Etats de 1995[4].

229. Mais les accords internationaux en matière d'investissements sont surtout bilatéraux, ce sont les *« Accords bilatéraux pour la promotion et la protection réciproque des investissements »*. L'Algérie en a signés plus d'une cinquantaine, ils traitent en particulier des droits et garanties que l'Etat d'accueil doit accorder à l'investisseur de l'autre Etat partie de l'accord. Ils sont rédigés tous sur le même Modèle. A titre d'exemple, l'accord signé avec la République de Serbie en 2012 dispose dans son article 2[5] : « *Chaque partie contractante encourage et crée des conditions favorables aux investisseurs de l'autre partie contractante qui effectuent des investissements sur son territoire…».* Ou encore *« Les investisseurs des investissements de chacune des parties contractantes, bénéficient, à tout moment, d'un traitement juste et équitable et jouissent d'une pleine protection et sécurité sur le territoire de l'autre partie contractante… ».* Il est également accordé « *aux investissements de l'autre partie contractante, un traitement juste et non moins favorable que celui accordé aux investissements de ses propres investisseurs, ou aux investissements des investisseurs d'un Etat tiers, l'Etat le plus favorisé* »[6].

230. C'est l'article 6 qui est consacré aux transferts. Il garantit aux investisseurs de l'autre partie contractante, le libre transfert des montants liés à leurs investissements.

---

[1] Convention ratifiée par décret présidentiel n° 95-306 du 7 octobre 1995, J.O.R.A. du 11 octobre 1995, n° 59, p. 03.

[2] Art. 2 de la convention unifiée pour l'investissement des capitaux dans les pays arabes.

[3] Voir article 182 ter du CID.

[4] Convention approuvée par Ordonnance n° 95-04 du 21 janvier 1995, J.O.R.A., du 15 février 1995,n° 07, p. 05, ratifiée par décret présidentiel n° 95-346 du 30 octobre 1995, J.O.R.A. du 5 novembre 1995, n° 66, p. 20.

[5] Décret présidentiel n° 13-334 du 30 septembre 2013 portant ratification de l'accord entre la république algérienne démocratique et populaire et la République de Serbie sur la promotion et la protection réciproques des investissements, signé à Alger le 13 février 2012, J.O.R.A. du 2 octobre 2013,n°49, p. 05.

[6] Art. 3 du décret présidentiel n° 13-334 du 30 septembre 2013.

Ces transferts incluent, en particulier le capital investi ; les revenus ; les revenus de la liquidation ou de la vente de l'investissement ; les indemnisations et les paiements résultant du règlement des différends ; les revenus et les autres rémunérations du personnel travaillant à l'étranger liés à l'investissement. Toutefois, la convention lie ce droit au transfert à l'acquittement préalable de toutes les obligations fiscales et financières qui incombent à l'investisseur de l'une des parties contractantes, conformément à ses lois et règlements.

231. Le transfert des revenus étant garanti aussi bien par la législation que par des accords internationaux, il reste à déterminer le régime d'imposition de ces transferts. Ce régime est établi par le droit national, mais surtout par le droit conventionnel formé essentiellement par les conventions bilatérales sur la lutte contre la double imposition. Ces conventions prises sur le Modèle de l'OCDE établissent dans leur ensemble une répartition du droit d'imposition entre l'Etat de la source du revenu et l'Etat de la résidence du bénéficiaire.

§2. *Définition des revenus transférables*

232. Les conventions fiscales bilatérales sur la promotion de l'investissement définissent les revenus concernés par la garantie de transfert comme suit : « *Le terme « revenus » désigne les montants produits par l'investissement et comprend, particulièrement mais non exclusivement, les bénéfices, les plus-values, les dividendes, les intérêts, les redevances et les frais. Les revenus réinvestis bénéficient du même traitement que l'investissement initial* »[1].

233. Quant à la définition de l'investissement en droit interne, elle figure à l'article 2 de l'ordonnance 2001-03 relative à la promotion de l'investissement. L'investissement pouvait revêtir trois formes *:*

1. *Les acquisitions d'actifs entrant dans le cadre de la création d'activités nouvelles, d'extension de capacités de production, de réhabilitation ou de restauration ;*
2. *La participation dans le capital d'une entreprise sous forme d'apports en numéraire ou en nature ;*
3. *Les reprises d'activités dans le cadre d'une privatisation partielle ou totale* ».

La nouvelle loi de 2016 sur l'investissement a maintenu les deux premières formes d'investissement et a écarté la troisième, celle des reprises d'activités dans le cadre d'une privatisation partielle ou totale[2].

Sous-section 2 : *Les catégories de revenus imposables puis transférables*

234. Partant de la définition souvent reprise par les conventions bilatérales, ainsi que par le Modèle de convention de l'OCDE sur le revenu et la fortune, nous utiliserons le terme revenu dans son sens le plus large, nous engloberons sous ce vocable l'ensemble des revenus qu'une entreprise réalise dans l'autre Etat et devant être transférés vers l'Etat de résidence des personnes bénéficiaires. Il s'agit notamment des revenus versés par des débiteurs domiciliés en Algérie à des bénéficiaires non-résidents.

[1] Décret présidentiel n° 13-334 du 30 septembre 2013, J.O.R.A., n° 49/2013.
[2] Loi n° 16-09 du 3 août 2016 relative à la promotion de l'investissement précité.

On y distingue principalement les dividendes, les intérêts, les redevances et les gains en capital.

§1. *Les dividendes*

Le régime juridique des dividendes est fixé par le droit interne (code de commerce, codes des impôts). Le droit conventionnel international prend le relais quand ces dividendes prennent une dimension internationale, c'est-à-dire quand le bénéficiaire ne réside pas dans l'Etat de la source de ce revenu.

1. *Définitions des dividendes en droit interne*

235. La définition des dividendes figure dans le code des impôts directs ; quant aux conditions de leur régularité et de leur distribution elles sont fixées par le code de commerce[1].

L'article 722 du Code de commerce définit le bénéfice distribuable, il « *est constitué par le bénéfice net de l'exercice, augmenté des reports bénéficiaires mais diminué du prélèvement prévu l'article 721 de la part des bénéfices revenant aux travailleurs et des pertes antérieures. En outre, l'assemblée générale peut décider la mise en distribution de sommes prélevées sur les réserves dont elle a la disposition; en ce cas, la décision indique expressément les postes de réserves sur lesquels les prélèvements sont effectués* ». Quant à la procédure de répartition de ces dividendes, elle est fixée à l'article 723 du même code. L'assemblée générale doit approuver les comptes de la société distributrice, constater les sommes distribuables et déterminer la part revenant à chaque associé. L'article 725 interdit de stipuler un intérêt fixe ou intercalaire au profit des associés, sauf lorsque l'Etat accorde aux actions la garantie d'un dividende minimal. Ces règles conditionnent la validité de l'opération de distribution[2].

236. Les dividendes sont traités, sur le plan fiscal, par le code des impôts directs et taxes assimilées dans le chapitre relatif aux « *Revenus distribués* »[3]. Mais contrairement au code de commerce, ce code n'utilise pas le terme « *dividende* », il lui substitue une expression équivalente, celle de « *Produits des actions ou parts sociales* ». Il est à remarquer que la catégorie de « Revenus distribués » est un fourre-tout qui regroupe en plus des dividendes, des revenus qui leur sont assimilés qu'ils soient occultes ou irréguliers.

---

[1] Voir code de commerce art. 723 à 726.

[2] Voir également art. 723 du code de commerce : *« Après approbation des comptes et constatation de l'existence de sommes distribuables, l'assemblée générale détermine la part attribuée aux associés sous forme de dividendes. Tout dividende distribué en violation de ces règles constitue un dividende fictif. Toutefois, ne constituent pas des dividendes fictifs les acomptes valoir sur les dividendes d'exercice clos ou en cours dont le conseil d'administration décide la répartition avant que les comptes de ces exercices aient été approuvés : 1) Lorsque la société dispose, après la répartition décidée au titre de l'exercice précédent, de réserve autre que celle prévue l'article 721, d'un montant supérieur celui des acomptes ; 2) Ou lorsqu'un bilan Établi au cours ou la fin de l'exercice et certifié par un commissaire aux comptes fait apparaître que la société a réalisé, au cours de l'exercice, après constitution des amortissements et provisions nécessaires, et déduction faite, s'il y a lieu, des pertes antérieures, ainsi que du prélèvement prévu l'article 311, des bénéfices nets supérieurs au montant des acomptes* ».

[3] Voir art. 45 à 48 du CID.

237. Les sociétés distributrices de ces produits sont déterminées par l'article 45 du CID :

- *les sociétés de capitaux* : telles que définies dans le code de commerce : les sociétés par actions (S.A.), les sociétés à responsabilité limitée (S.A.R.L.), ainsi que les sociétés civiles quand elles se constituent sous la forme de sociétés par actions ;
- *les sociétés de personnes et les sociétés en participation* quand elles optent pour le régime fiscal des sociétés de capitaux.

238. La définition des revenus distribués est arrêtée à l'article 46 du CID[1]. Elle regroupe dans une même rubrique aussi bien des produits réguliers que des produits occultes ou irréguliers.

A. *Les distributions régulières :*

239. - *Les dividendes proprement dits.* Les dividendes sont des revenus perçus par les actionnaires ou associés en rémunération de leurs apports dans une société de capitaux (S.A., S.A.R.L.)[2]. Selon la définition de Daniel DE VRIES REILINGH, ils constituent : « des revenus « passifs », par opposition aux revenus « actifs », dans ce sens, que les revenus passifs ne constituent pas la rémunération d'une activité exercée, mais la contrepartie d'une mise à disposition d'un bien, respectivement d'un revenu provenant d'un investissement »[3]. Contrairement aux bénéfices réalisés par les sociétés de personnes, ceux réalisés par les sociétés de capitaux sont imposés doublement : une fois au moment de la réalisation du bénéfice par la société au titre de l'IBS, puis une seconde fois au moment de sa distribution entre les actionnaires ou associés au titre de l'IRG dans la catégorie des capitaux mobiliers.

240. - *Les distributions régulières assimilées aux dividendes*. Il s'agit notamment des bénéfices réalisés par une succursale ou un établissement professionnel établis en Algérie et transférés à la société étrangère non résidente. Entre également dans cette catégorie : les jetons de présence et tantièmes alloués aux administrateurs des sociétés en rémunération de leur fonction, les bénéfices et réserves distribués aux

---

[1] Art. 46 « *Sont notamment considérés comme des revenus distribués :*
1°) les bénéfices ou produits qui ne sont pas mis en réserve ou incorporés au capital ;
2°) les sommes ou valeurs mises à la disposition des associés, actionnaires ou porteurs de parts et non prélevées sur les bénéfices ;
3°) les produits des fonds de placement ;
4°) les prêts, avances ou acomptes mis à la disposition des associés, directement ou par personne ou société interposée ;
5°) les rémunérations, avantages et distributions occultes ;
6°) les rémunérations versées aux associés ou dirigeants, qui ne rétribuent pas un travail ou un service réalisé ou dont le montant est exagéré ;
7°) les jetons de présence et tantièmes alloués aux administrateurs des sociétés en rémunération de leur fonction ;
8°) Les bénéfices transférés à une société étrangère non résidente par sa succursale établie en Algérie ou toute autre installation professionnelle au sens fiscal ».

[2] Les bénéfices des sociétés de personnes sont directement imposés entre les mains des associés au titre de l'IRG/sur BIC ou IRG/BNC.

[3] DE VRIES REILINGH Daniel, « *Manuel de droit fiscal international* », Editions www.weblaw, Berne, 2012, p. 177.

associés en proportion de leurs droits et le cas où une personne morale soumise à l'IBS cesse d'y être assujettie[1].

***B.** Les distributions déguisées ou occultes :*

241. La liste des distributions occultes est fixée par l'article 46 CID, elle comporte, notamment : les bénéfices ou produits qui ne sont pas mis en réserve ou incorporés au capital ; les sommes ou valeurs mises à la disposition des associés, actionnaires ou porteurs de parts et non prélevées sur les bénéfices ; les prêts, avances ou acomptes mis à la disposition des associés ; les rémunérations, avantages et distributions occultes; les rémunérations versées aux associés ou dirigeants qui ne rétribuent pas un travail ou un service réalisé ou dont le montant est exagéré[2]. Toutefois, le remboursement d'apports ou de primes d'émission ainsi que les répartitions consécutives à la liquidation d'une société ne sont pas considérés comme revenus distribués[3].

***2.** Définitions des dividendes en droit conventionnel*

242. Les deux Modèles de conventions de l'OCDE et de l'ONU, donnent aux dividendes la même définition, elle figure à l'article 10/3 de chaque Modèle :

> « *Le terme « dividendes » ….désigne les revenus provenant d'actions, actions ou bons de jouissance, parts de mine, parts de fondateur ou autres parts bénéficiaires à l'exception des créances, ainsi que les revenus d'autres parts sociales soumis au même régime fiscal que les revenus d'actions par la législation de l'État dont la société distributrice est un résident* ».

243. Selon le commentaire du Modèle de l'ONU, sont considérés comme dividendes : les distributions de bénéfices décidées chaque année par l'assemblée générale des actionnaires, les avantages appréciables en numéraire ou équivalents, tels qu'actions gratuites, bonus, bénéfices de liquidation et distributions occultes de bénéfices[4]. Cette définition se rapproche énormément de celle fixée par le droit interne, l'article 46 du CID examiné plus haut. Mais si les deux Modèles s'accordent sur la même définition pour les dividendes, ils divergent quant à leur régime fiscal dans la

---

[1] Art. 48 du CID.

[2] Le caractère régulier de la distribution s'apprécie également par rapport aux dispositions du code de commerce. Le caractère irrégulier ou occulte de cette catégorie de distribution est établi sur le fondement d'une présomption qui peut être combattue par l'établissement de la preuve contraire.

[3] Art. 49 − *Ne sont pas considérés comme revenus distribués :*

1°) les répartitions présentant pour les associés ou actionnaires le caractère de remboursement d'apports ou de primes d'émission. Toutefois, une répartition n'est réputée présenter ce caractère que si tous les bénéfices et les réserves autre que la réserve légale ont été auparavant répartis.

Pour l'application de la présente disposition, ne sont pas considérés comme des apports:

− les réserves incorporées au capital ;

− les sommes incorporées au capital ou aux réserves (primes de fusion) à l'occasion d'une fusion de sociétés.

2°) les répartitions consécutives à la liquidation d'une société dès lors :

− qu'elles représentent des remboursements d'apports ;

− qu'elles sont effectuées sur des sommes ou valeurs ayant déjà supporté l'impôt sur le revenu global au cours de la vie sociale.

[4] Commentaires du Modèle de convention de l'ONU, p. 190.

mesure où le Modèle de convention de l'ONU tend à favoriser les pays en développement comme nous le verrons plus loin.

Ces définitions sont reprises par toutes les conventions bilatérales signées par l'Algérie[1].

§2. Les intérêts

244. Comme les dividendes, les intérêts entrent dans la catégorie des revenus des capitaux mobiliers, ils constituent tous les deux des revenus passifs et non actifs. Cependant ils s'en distinguent, dans la mesure où les premiers sont tirés de l'apport en capital (détention d'actions ou de parts sociales), les seconds de l'emprunt. Un second élément les distingue : le recours à l'emprunt comme source de financement est plus attractif que l'apport en capital du fait que les dividendes sont soumis à une double imposition comme nous l'avons vu plus haut, alors que les intérêts ne sont imposables qu'une seule fois. Un troisième élément de distinction est tiré du fait que les intérêts constituent pour celui qui les paie une charge déductible dans le calcul de ses bénéfices alors que les dividendes ne sont pas déductibles[2].

1. Définition des intérêts en droit interne

245. En droit interne, c'est l'article 55 du CID qui définit les intérêts comme revenus des créances, dépôts et cautionnements, les intérêts, arrérages et autres produits issus des créances hypothécaires, privilégiées et chirographaires ainsi que des créances représentées par des obligations, effets publics et autres titres d'emprunts négociables ; des dépôts de sommes d'argent à vue ou à échéance fixe ; des cautionnements en numéraire ; des comptes courants ; ou encore des bons de caisse[3].

---

[1] Voir à titre d'exemple la convention signée par l'Algérie avec la France.

[2] Voir, à ce propos, les commentaires du Modèle de convention de l'ONU sur l'article 10 : « *2. Les intérêts qui, comme les dividendes, constituent un revenu du capital mobilier, peuvent être versés à des épargnants qui ont des dépôts auprès de banques ou sont titulaires de certificats d'épargne, à des investisseurs qui ont acheté des obligations, à des fournisseurs ou des sociétés commerciales de vente à crédit, à des institutions financières qui ont accordé des prêts ou à des investisseurs institutionnels titulaires d'obligations ou de billets à ordre. Des intérêts peuvent aussi être perçus sur les prêts consentis entre entreprises associées* ».
Au niveau national, les intérêts sont en général déductibles dans le calcul des bénéfices. Tout impôt frappant les intérêts est acquitté par le bénéficiaire, à moins qu'un contrat spécial ne prévoie qu'il le sera par le payeur des intérêts. Contrairement à ce qui se passe dans le cas des dividendes, les intérêts ne sont pas assujettis aux doubles impositions, c'est à dire à l'imposition du bénéficiaire et du débiteur à la fois. Si ce dernier est obligé de retenir une certaine partie des intérêts à titre d'impôt, la retenue représente une avance sur le montant de l'impôt auquel le bénéficiaire sera assujetti au titre de son revenu global ou de ses bénéfices globaux à la fin de l'exercice fiscal. Le bénéficiaire peut déduire le montant retenu par le débiteur de l'impôt qu'il doit lui-même acquitter et obtenir le remboursement de tout excédent de la retenue par rapport au montant finalement dû au fisc. Ce mécanisme évite au bénéficiaire d'être imposé deux fois pour les mêmes intérêts ». (Commentaires du Modèle de convention de l'ONU, p. 197).

[3] Art. 55 CID : « *Sont considérés comme revenus des créances, dépôts et cautionnements, les intérêts, arrérages et autres produits :*
1°) des créances hypothécaires, privilégiées et chirographaires ainsi que des créances représentées par des obligations, effets publics et autres titres d'emprunts négociables à l'exclusion de toute opération commerciale ne présentant pas le caractère juridique d'un prêt ;
2°) des dépôts de sommes d'argent à vue ou à échéance fixe quel que soit le dépositaire et quelle que soit l'affectation du dépôt ;
3°) des cautionnements en numéraire ;

***2.** Définition des intérêts par le Modèle OCDE/ONU*

246. En droit international ce sont les conventions fiscales bilatérales de lutte contre la double imposition qui ont défini les intérêts par une reprise des formules proposées par les deux Modèles de conventions.

Le paragraphe 3 de l'article 11 du Modèle de convention de l'OCDE définit les intérêts comme suit :

« *Le terme « intérêts » employé dans le présent article désigne les revenus des créances de toute nature, assorties ou non de garanties hypothécaires ou d'une clause de participation aux bénéfices du débiteur, et notamment les revenus des fonds publics et des obligations d'emprunts, y compris les primes et lots attachés à ces titres* »[1].

247. C'est la même définition qui est reprise par le Modèle de l'ONU avec la même énumération des revenus constitutifs d'intérêts. Cette énumération est jugée exhaustive dans la mesure où elle englobe les créances de « toute nature », assorties ou non de garanties hypothécaires ou d'une clause de participation aux bénéfices du débiteur. Certains Etats n'adhèrent pas à cette conception aussi large considérant dans leurs conventions fiscales que les créances garanties par une hypothèque produisent des revenus immobiliers et non des intérêts ; et que les revenus provenant d'une clause de participation aux bénéfices, sont parfois traités comme des dividendes[2]. Pour le Modèle de convention de l'OCDE, la question est tranchée : il *« n'assimile aux dividendes que les revenus de parts sociales, et non les revenus d'autres titres soumis au même régime fiscal que les dividendes par la législation fiscale de l'Etat dont la société distributrice est un résident. Les obligations participatives tombent, selon l'OCDE dans la catégorie des créances »*[3].

Quant aux pénalités pour paiement tardif, elles sont exclues en vertu de l'article 11.3 du Modèle de l'OCDE de la définition des intérêts : « *Les pénalisations pour paiement tardif ne sont pas considérées comme des intérêts au sens du présent article* ».Cette exclusion se justifie par le fait que les pénalités de retard constituent *« une forme particulière d'indemnisation du créancier pour le dédommager de l'exécution tardive imputable au débiteur, qu'un revenu de capital »*[4].

Cette exclusion est confirmée par la Modèle de l'ONU. La pratique conventionnelle algérienne s'est également ralliée à cette solution qu'on retrouve

---

4°) des comptes courants ;

5°) des bons de caisse ».

[1] Pour un complément de définition et selon le Modèle de convention de l'OCDE, « *Les intérêts sont considérés comme provenant d'un État contractant lorsque le débiteur est un résident de cet État. Toutefois, lorsque le débiteur des intérêts, qu'il soit ou non un résident d'un État contractant, a dans un État contractant un établissement stable pour lequel la dette donnant lieu au paiement des intérêts a été contractée et qui supporte la charge de ces intérêts, ceux-ci sont considérés comme provenant de l'État où l'établissement stable est situé (*art. 11. 5).

[2] Le Luxembourg assimile les intérêts sur les obligations participatives aux dividendes, SCHAFFNER Jean, *op. cit.*, p. 315.

[3] *Ibid.*, p. 314.

[4] Malgré cette exclusion, les commentaires de l'ONU laissent la liberté aux Etats contractants d'inclure ou d'exclure les pénalités parmi les intérêts, ils leur recommandent toutefois « *pour des raisons de sécurité juridique et d'ordre pratique, de placer sous un même régime fiscal toutes les pénalisations de ce genre, quelles que soient les modalités de paiement* » (Commentaires de l'article 11.3, du Modèle de convention de l'ONU, p. 206).

formulée dans l'article 11.5 de la convention algéro-belge: « *... le terme "intérêts" ne comprend pas, au sens du présent article, les pénalisations pour paiement tardif ni les intérêts traités comme des dividendes en vertu de l'article 10, paragraphe 3, deuxième phrase* ».Cette solution est constante, elle est reprise par l'ensemble des conventions.

- *Le cas des ventes à crédit*

248. En examinant le cas des ventes à crédit, Jean SCHAFFNER distingue deux situations. En principe, dans le cas de vente à crédit d'un équipement, la rémunération du crédit tombe dans le champ d'application de l'article 11 relatif aux intérêts. Cependant, les intérêts pourraient n'être considérés qu'un « *accessoire du principal* » qui est le prix de vente de l'équipement. Par application de la règle de l'accessoire, le revenu généré par cette vente devrait être intégralement imposé comme bénéfice commercial dans l'Etat de résidence de la société venderesse ou dans l'Etat de situation de l'établissement stable par l'intermédiaire duquel la vente a été réalisée.

249. Jean SCHAFFNER soulève le problème de la vente à crédit quand aucun intérêt n'est stipulé de façon séparée. Dans ce cas il peut être soutenu que le prix de vente tient compte de l'intérêt. « Pour le vendeur, le coût du crédit constitue un élément du prix principal, non la rémunération d'une opération de crédit à part. En effet, il n'y a pas eu véritablement mise à disposition d'un capital, et le vendeur n'a en principe pas vocation à accorder des prêts. Il en irait autrement si le paiement du prix était formellement converti en crédit »[1].

250. En tout cas, Il y a lieu de signaler le risque de double imposition si les deux Etats contractants ne sont pas d'accords sur l'interprétation à adopter.

§3. *Les redevances*

251. La définition de la redevance n'est pas traitée en droit interne ; mais elle l'est par les deux Modèles de convention, celui de l'OCDE (art. 12.2) et celui de l'ONU (art. 12.3). Toutefois, ces deux Modèles divergent aussi bien sur les rémunérations devant être qualifiées de redevances que sur l'Etat à qui revient le droit d'imposer.

1. *Définition des redevances*

252. Le Modèle OCDE définit les redevances à l'article 12 paragraphe 2 comme suit :

> *« Le terme « redevances » employé dans le présent article désigne les rémunérations de toute nature payées pour l'usage ou la concession de l'usage d'un droit d'auteur sur une œuvre littéraire, artistique ou scientifique, y compris les films cinématographiques, d'un brevet, d'une marque de fabrique ou de commerce, d'un dessin ou d'un Modèle, d'un plan, d'une formule ou d'un procédé secrets et pour des informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique ».*

Il s'agit donc de rémunérations de toute nature payées pour l'usage ou la concession de l'usage des droits liés à la propriété intellectuelle quand il s'agit :

[1] SCHAFFNER Jean, *op. cit.*, p. 317.

- d'un droit d'auteur sur une œuvre littéraire, artistique ou scientifique, y compris les films cinématographiques ;
- d'une marque de fabrique ou de commerce ;
- d'un brevet, d'un dessin ou d'un Modèle, d'un plan, d'une formule ou d'un procédé secrets ;
- des informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique.

253. Le Modèle de l'ONU reprend la même définition dans le paragraphe 3 de l'article 12, tout en intégrant deux autres rémunérations[1] : les rémunérations payées pour l'usage ou la concession de l'usage d'un droit d'auteur sur les films ou bandes utilisés pour les émissions radiophoniques ou télévisées, et les rémunérations pour l'usage ou la concession de l'usage d'un équipement industriel, commercial ou scientifique[2].

254. Les redevances telles que définies par les deux Modèles de conventions comportent une double caractéristique. Elles s'appliquent d'abord à des prestations temporaires dans la mesure où l'article 12 évoque *l'usage ou la concession de l'usage* d'un droit de propriété intellectuelle, et non la cession de ce droit. En conséquence, les rémunérations pour cession ne constituent pas une redevance selon les termes même du Modèle de convention[3]. Les conventions fiscales bilatérales signées par l'Algérie reprennent, dans leur ensemble, la même formule du Modèle en ne retenant que les prestations à caractère temporaire comme critère d'application de la notion de redevances[4].

La seconde caractéristique des redevances, elles s'appliquent à des *prestations passives*, autrement-dit, des prestations qui n'exigent de leur bénéficiaire aucun effort, aucune intervention active. C'est cet élément qui les distingue des rémunérations versées pour des prestations actives (prestations de service). Toutefois, cette distinction entre les deux types de prestations n'est pas toujours facile à établir.

---

[1] Art. 12.3 du Modèle de convention de ONU marque une légère différence avec celui de l'OCDE pour qui *« Le terme « redevances » employé dans le présent article désigne les rémunérations de toute nature payées pour l'usage ou la concession de l'usage d'un droit d'auteur sur une œuvre littéraire, artistique ou scientifique, y compris les films cinématographiques, ou les films ou bandes utilisés pour les émissions radiophoniques ou télévisées, d'un brevet, d'une marque de fabrique ou de commerce, d'un dessin ou d'un Modèle, d'un plan, d'une formule ou d'un procédé secrets, ainsi que pour l'usage ou la concession de l'usage d'un équipement industriel, commercial ou scientifique et pour des informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique»*.

[2] Le Modèle de convention de l'OCDE comportait dans sa version de 1977 cette catégorie de rémunérations pour l'usage ou la concession de l'usage d'un équipement industriel, commercial ou scientifique. Elle est retirée par l'OCDE en 1992 au motif que les loyers de cette nature sont en réalité la contrepartie d'une opération financière et non pas véritablement commerciale et que la perception d'une retenue à la source, le cas échéant, annulerait tout le profit de l'opération étant donné la faiblesse des marges pratiquées habituellement.

[3] Pour Jean SCHAFFNER, «*… l'article 12 couvre la mise à disposition temporaire, l'utilisation d'un capital « intellectuel »… Il s'agit d'une mise à disposition « passive », par opposition à une intervention « active » de celui-ci grâce à une intervention ou un savoir-faire, rend un service à une autre personne* », *op. cit.*, p. 349.

[4] Voir à titre d'exemple l'article 12.3 de la convention algéro-française.

2. *Les catégories de redevances*[1]

255. L'article 12.3 du Modèle de convention de l'ONU, plus exhaustif que celui de l'OCDE, permet de classer schématiquement les redevances en trois catégories.

a) *Les rémunérations pour l'usage ou la concession de l'usage d'un équipement industriel, commercial ou scientifique.*

256. Après avoir figuré dans le Modèle OCDE dans sa version de 1977, cette catégorie de rémunérations a été retirée en 1992 du champ d'application des redevances au motif que les revenus issus de la location d'équipement sont la contrepartie d'une opération financière et non pas véritablement commerciale. Elle rentre désormais dans la catégorie des bénéfices des entreprises prévue à l'article 7 du Modèle.

257. Le Modèle de l'ONU l'a maintenu. La pratique conventionnelle en Algérie s'est ralliée à cette solution de l'ONU du fait que les deux tiers des conventions fiscales signées par l'Algérie ont opté pour le Modèle de l'ONU qualifiant ces revenus de locations de redevances (22 pays)[2]. Les dix autres conventions ont opté expressément pour le Modèle OCDE[3]. Toutefois, il ne semble se dégager de ces conventions aucun indice permettant de justifier le choix du Modèle de l'ONU pour tel pays et le Modèle de l'OCDE pour tel autre. Ni le critère régional (Europe, Arabe), ni celui du degré de développement (pays développés, pays en voie de développement) ne semblent pertinents du fait que des conventions signées avec certains pays européens et membres de l'OCDE se sont détournées du Modèle OCDE pour s'aligner sur le Modèle de l'ONU. Pour les conventions signées avec les pays arabes, là encore, la question reste partagée.

b) *Les droits de location pour la concession de films cinématographiques*

258. Ces droits constituent des redevances lorsque les films sont projetés dans des salles de spectacles ou à la télévision. Si tel est le principe, les commentaires du Modèle de l'ONU admettent, cependant, l'idée selon laquelle « il peut être convenu par voie de négociations bilatérales que les droits de location pour la concession de films cinématographiques seront traités comme des bénéfices d'entreprise et soumis, par conséquent, aux dispositions des articles 7 et 9 »[4]. L'article 7 traite des bénéfices des entreprises, l'article 9 des bénéfices des associés.

---

[1] Selon les commentaires du Modèle de convention de l'ONU, les redevances*« proviennent en général des biens ou droits relevant des différentes formes de propriété littéraire et artistique, des éléments de propriété intellectuelle spécifiés dans le texte ainsi que des informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique. La définition s'applique aux rémunérations payées pour l'usage ou la concession de l'usage d'un droit qui y est mentionné, que ce droit ait fait ou non l'objet ou soit susceptible ou non de faire l'objet d'un dépôt ou d'une inscription publique. La définition comprend aussi bien les paiements faits en exécution d'un contrat de licence que les indemnités qu'une personne serait obligée de verser pour contrefaçon ou violation du droit»,* commentaires sur l'art. 12.3, p. 218 et suivantes.

[2] En effet, sur les 34 conventions bilatérales signées par l'Algérie, 22 conventions ont suivi le modèle de l'ONU : France, Belgique, Bulgarie, Italie, Portugal, Roumanie, Russie, Turquie, Ukraine, Canada, Corée, Indonésie. Parmi les pays arabes : Arabie Saoudite, Bahreïn, Egypte, Emirats Arabes Unies (EAU), Jordanie, Iran, Syrie, Oman, Yémen.

[3] C'est le cas des conventions signées avec l'Autriche, Bosnie, Espagne, Suisse, Koweït, Qatar, Liban, Mauritanie, Afrique du Sud, Chine.

[4] Commentaires du Modèle de l'ONU sur l'article 12.3, voir commentaires point 10, p. 241.

c) *Les rémunérations payées pour des informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique (le savoir-faire):*

259. Il s'agit de savoir-faire (*know-how*), les commentaires de l'OCDE livrent quelques éléments de définition. « Dans le contrat de savoir-faire, l'une des parties s'oblige à communiquer ses connaissances et expériences particulières, non révélées au public, à l'autre partie, qui peut les utiliser pour son propre compte »[1]. Ce transfert de connaissances s'appliquent à des informations qui ne font pas l'objet d'un brevet et ne relèvent pas d'autres catégories de droits de propriété intellectuelle. Le concédant n'intervient pas dans l'application des formules concédées au concessionnaire et n'en garantit pas le résultat[2].

260. Le contrat de « savoir-faire » est à distinguer des contrats qui comportent des prestations de services *où l'une des parties s'oblige, à l'aide des connaissances usuelles de sa profession, à faire elle-même un travail pour l'autre. Les paiements effectués au titre de ces derniers contrats tombent généralement sous le coup de l'article 7* concernant les bénéfices des entreprises dans le cas du Modèle OCDE *ou, l'article 14 relatif aux prestations de service dans le cas du Modèle de convention des Nations-Unies*[3].

261. *Mais qu'en est-il des contrats mixtes ?* Les contrats mixtes comportent à la fois un savoir-faire et des prestations de service consistant dans l'assistance technique. C'est le cas du contrat de franchise, un contrat par lequel le franchiseur met à la disposition du franchisé des signes distinctifs et le savoir-faire, et s'engage à lui fournir une assistance commerciale ou technique, moyennant pour le tout, le versement d'une contribution[4].Le contrat de franchise comporte trois éléments fondamentaux : la mise à disposition des signes distinctifs, la mise à disposition d'un savoir-faire et la fourniture

---

[1] Commentaires du Modèle de l'ONU sur l'article 12.3, voir commentaires point 11.1, p. 243.

[2] *Ibid.*, voir point 11, p. 242.

[3] Pour établir la distinction entre *fourniture de savoir-faire et prestations de service,* les experts de l'ONU fournissent quelques indications.

- *« Les contrats pour la fourniture de savoir-faire concernent des informations du type mentionné au paragraphe 11 qui existent déjà, ou concernent la fourniture de ces informations après leur développement ou leur création. Quant aux contrats pour la fourniture de services, le fournisseur s'engage à assurer des services pouvant exiger de lui l'utilisation d'un savoir, de compétence et d'une expertise spécifiques mais non le transfert à l'autre partie de ce savoir, de cette compétence et de cette expertise spécifiques* (page…) *;*
- *Dans la plupart des contrats de fourniture de savoir-faire, le fournisseur n'a en général d'autre obligation que celle de fournir des informations existantes ou de reproduire des documents existants. En revanche, un contrat de services suppose, dans la majorité des cas, que le fournisseur engage des dépenses beaucoup plus élevées pour s'acquitter de ses obligations contractuelles (salaires des employés, rémunération de sous-traitants chargés de la recherche, la conception, des essais, des dessins et à d'autres activités connexes* », *Ibid*, point 11.3, p. 243.

[4] « *Le franchiseur accorde à ses franchisés le droit, et impose l'obligation d'exploiter une entreprise en conformité avec le concept du franchiseur. Le droit ainsi concédé autorise et oblige le franchisé, en échange d'une contribution financière directe ou indirecte, à utiliser l'enseigne et/ou la marque de produits et/ou de services, le savoir-faire, et autres droits de propriété intellectuelle, soutenu par l'apport continu d'assistance commerciale et ou technique, dans le cadre et pour la durée d'un contrat de franchise écrit, conclu entre les parties à cet effet*», Code de déontologie européen de la franchise.

d'une assistance commerciale ou technique en échange d'une contribution accordée au franchiseur.

262. Les commentateurs du Modèle de convention de l'ONU recommandent, quand il s'agit de contrats mixtes, de décomposer « le montant total de la rémunération stipulée en fonction des diverses prestations auxquelles elle s'applique, et de soumettre chacune des parties de la rémunération ainsi déterminées au régime fiscal qui lui est propre »[1]. Dans le cas où l'une des prestations constitue l'objet principal du contrat par rapport aux autres prestations qui ne présentent qu'un caractère accessoire ou négligeable, les commentaires du Modèle de l'ONU, suggèrent d'assujettir la totalité de la rémunération au régime applicable à la prestation principale[2].

§4. *Les plus-values de cession de capital (Les gains en capital)*

263. Les gains en capital ou plus-values de cession de biens sont traités par le Modèle de convention OCDE à l'article 13, composé de 6 paragraphes. Ces dispositions sont reprises dans leur ensemble par le Modèle de l'ONU à l'article 13, à l'exception du paragraphe 5.

C'est à l'article 13 (Modèle OCDE et ONU) que sont catalogués les gains en capital en fonction du bien aliéné : les immeubles, meubles et biens particuliers tels que les navires, bateaux et aéronefs. Les dispositions de cet article s'appliquent à toutes les formes d'aliénation de biens : ventes, échanges, apports en société ; que ces aliénations soient volontaires ou imposées telles que les expropriations. Les commentaires de l'OCDE insèrent également les réévaluations d'actifs quand elles sont dictées par le droit interne ou quand elles résultent d'une décision de gestion de l'entreprise. Si le champ d'application de l'article 13 est vaste, c'est pour éliminer le maximum les situations de double imposition[3]. Cependant, l'article 13 ne propose pas les règles de détermination du bénéfice imposable.

264. Les plus-values de cession de capital peuvent être rangées en trois catégories : les plus-values immobilières, les plus-values mobilières et les plus-values issues de l'aliénation des navires, bateaux et aéronefs.

1. *Les plus-values immobilières*

265. L'article 13 du Modèle de l'OCDE détermine les gains immobiliers par référence aux dispositions de l'article 6 traitant des revenus immobiliers. L'expression « biens immobiliers » comprend, selon les dispositions de l'article 6, les exploitations agricoles et forestières, et également :

- les accessoires, le cheptel mort ou vif des exploitations agricoles et forestières ;
- les droits auxquels s'appliquent les dispositions du droit privé concernant la propriété foncière, l'usufruit des biens immobiliers ;

[1] Commentaires du Modèle de l'ONU sur l'article 12.3, voir commentaires point 11.6, p. 244.
[2] *Ibidem*.
[3] SCHAFFNER Jean, *op. cit.*, p. 364.

- les droits à des paiements variables ou fixes pour l'exploitation ou la concession de l'exploitation de gisements minéraux, sources et autres ressources naturelles ;
- les droits réels portant sur les immeubles tels que l'usufruit et la nue-propriété ;
- les biens immobiliers d'une entreprise.

Quant aux opérations sur les navires, bateaux et aéronefs, elles sont expressément exclues du champ d'application des plus-values immobilières.

266. L'article 6 indique par ailleurs que l'expression « biens immobiliers » « *a le sens que lui attribue le droit de l'État contractant où les biens considérés sont situés* ». La notion de biens immobiliers est donc, définie par renvoie au droit interne de l'Etat contractant où se situent les biens concernés. Par « droit de l'Etat contractant » il faut entendre la législation en générale et non, spécifiquement, la législation fiscale[1]. Dans ce cadre, le droit algérien distingue deux catégories de plus-values, les plus-values privées et les plus-values professionnelles.

267. *Les plus-values privées* sont réalisées par les particuliers dans la gestion de leur patrimoine personnel. Elles concernent les plus-values de cession à titre onéreux des immeubles bâtis ou non bâtis, régies par les articles 77 à 80 bis du CID. Cette imposition a été abrogée par la loi de finances pour 2009[2] ; elle vient d'être rétablie par la loi de finances pour 2017[3]. Sont considérées comme plus-values de cession à titre onéreux d'immeubles bâtis ou non bâtis :

- les plus-values effectivement réalisées par des personnes qui cèdent en dehors du cadre de l'activité professionnelle, des immeubles ou fractions d'immeubles bâtis ainsi que des droits immobiliers se rapportant à ces biens ;
- les donations faites aux parents au-delà du 2ème degré, ainsi qu'aux non parents.

La plus-value imposable est constituée par la différence positive entre le prix de cession du bien et le prix d'acquisition ou de la valeur de création par le cédant. Le prix de cession est réduit des montants des taxes acquittées et des frais supportés par le vendeur à l'occasion de cette opération de cession. L'administration peut, quant à elle, réévaluer les immeubles sur la base de la valeur vénale réelle. Cette plus-value est imposée au taux de 5% libératoire d'impôt (art. 77 du CID).

---

[1] Pour le Conseil d'Etat français, la formulation biens immobiliers visait nécessairement les immeubles par *nature* et non les immeubles par *destination*. Et que dans le cas où des mobiliers, matériels, équipements donnés en location soient des immeubles par destination, ces biens n'entrent pas dans le champ d'application de l'article conventionnel relatif aux revenus immobiliers, mais dans celui de l'article relatif aux redevances, en tant que ce dernier inclut les revenus des locations d'équipement. CE 27 mai 2002, n° 125959 ss. Société Superseal Corporation, *RJF*, 8-9/02 n° 900. GOUTHIERE Bruno, *op. cit*, p. 737.

[2] Loi n° 08-21 du 30 décembre 2008 portant loi de finances pour 2009, J.O.R.A., du 31 décembre 2008, n° 74, p. 3.

[3] Loi n° 16-14 du 28 décembre 2016 portant loi de finances pour 2017, J.O.R.A., du 29 décembre 2016, n° 77, p. 03.

268. Quant aux *plus-values professionnelles,* elles sont réalisées lors de la cession de biens inscrits à l'actif du bilan d'une entreprise ou sur le registre des immobilisations. Elles sont régies par les articles 81, 172 et 173 du CID pour les plus-values de cession et les articles 185 et 186 pour les plus-values réalisées au cours de réévaluations des actifs.

***2.** Plus-values mobilières :*

269. Elles sont prévues à l'article 13 paragraphe 2 du Modèle OCDE (et ONU). Il s'agit de gains provenant de biens meubles faisant partie de l'actif d'un établissement stable d'une entreprise. Cet article couvre en principe l'ensemble des biens figurant à l'actif d'un établissement stable ou appartenant à une base fixe et ceci quelle que soit leur nature : biens meubles corporels, biens incorporels (clientèle, droit d'usage). Les dispositions de ce paragraphe sont également applicables en cas d'aliénation de l'établissement stable, seul ou avec l'ensemble de l'entreprise, ou de la base fixe[1]. Le transfert d'un actif d'un établissement à un autre établissement de la même entreprise est assimilé à une aliénation.

270. Le régime fiscal de ces gains est traité dans le paragraphe 2 de l'article 13 du Modèle de convention : « *Les gains issus de l'aliénation de biens meubles qui font partie de l'actif d'un établissement stable qu'une entreprise d'un État contractant a dans l'autre État contractant, ou de biens meubles qui appartiennent à une base fixe dont un résident d'un État contractant dispose dans l'autre État contractant pour l'exercice d'une profession indépendante, y compris de tels gains dégagés par l'aliénation de cet établissement stable (seul ou avec l'ensemble de l'entreprise) ou de cette base fixe, sont imposables dans cet autre État* ».

- *Les gains issus de l'aliénation d'actions en capital d'une société dont les biens consistent principalement en biens immobiliers*

271. Ils sont traités fiscalement au paragraphe 4 de l'article 13 du Modèle de convention de l'OCDE : « *Les gains qu'un résident d'un Etat contractant tire de l'aliénation d'actions qui tirent directement ou indirectement plus de 50 pour cent de leur valeur de biens immobiliers situés dans l'autre État contractant sont imposables dans cet autre État* ».

272. Le Modèle de convention de l'ONU n'a pas repris la même rédaction que celle du Modèle OCDE concernant l'aliénation des biens mobiliers :

> « *Les gains issus de l'aliénation d'actions en capital d'une société ou d'un intérêt dans une société de personnes, fiducie ou masse successorale, dont les biens consistent à titre principal, directement ou indirectement, en biens immobiliers situés dans un État contractant, peuvent être imposés par cet État. En particulier :*
>
> *a) Aucune disposition du présent paragraphe ne s'applique à une société, société de personnes, fiducie ou masse successorale autre qu'une société, société de personnes, fiducie ou masse successorale s'occupant de gestion de biens immobiliers, dont les biens consistent à titre principal, directement ou indirectement, en biens immobiliers utilisés par lesdites société, société de personnes, fiducie ou masse successorale dans leurs activités industrielles ou commerciales;*
>
> *b) Aux fins du présent paragraphe, le terme « principalement » appliqué à la propriété de biens immobiliers se rapporte à la valeur de ce bien immobilier supérieure à 50 % de la valeur globale de tous les actifs que possède la société, la société de personnes, la fiducie ou la masse successorale* ».

[1] Art. 13 §2 des modèles OCDE et ONU.

273. Un Etat contractant peut imposer les gains provenant de l'aliénation d'actions d'une société ou de l'aliénation d'un intérêt dans d'autres entités dont les biens consistent à titre principal en des biens immobiliers situés dans cet Etat. L'expression « à titre principal » signifie que la valeur de ces biens immobiliers est supérieure à 50 % de la valeur globale de tous les actifs appartenant à la société de personnes, société fiduciaire ou masse successorale. Même si les conventions signées par l'Algérie n'ont pas fait référence à ce taux.

274. Le seuil de 50% est déterminée en comparant la valeur de marché des immeubles dans un Etat contractant à celle de l'ensemble des actifs de la société peu importe leur mode de financement. Le fait qu'un bien soit financé par des dettes et qu'il a donc une valeur faible, n'est pas pris en compte[1].

275. L'objectif de cette disposition est d'empêcher que les gains provenant de la vente des biens immobiliers puisse échapper à l'impôt du fait qu'il est plus facile de soustraire ces gains à l'impôt par la constitution d'une société immobilière. D'où la nécessité d'imposer la cession des actions des sociétés de ce type notamment quand la propriété des actions comporte un droit d'occupation des locaux. En 1999, le groupe d'experts a étendu l'application des dispositions du paragraphe 4 aux intérêts dans une société de personnes, une société fiduciaire ou une masse successorale propriétaires de biens immobiliers[2].

3. *Les gains issus de l'aliénation des navires, bateaux et aéronefs*

276. L'imposition de ces gains est prévue au paragraphe 3 de l'article 13 (OCDE/ ONU) : « *Les gains issus de l'aliénation de navires ou aéronefs exploités en trafic international, de bateaux servant à la navigation intérieure ou de biens meubles affectés à l'exploitation de ces navires, aéronefs ou bateaux, ne sont imposables que dans l'État contractant où le siège de direction effective de l'entreprise est situé* ».

Il est accordé à l'Etat où le siège de direction effective de l'entreprise est situé un droit d'imposition exclusif. Au cas où le siège de direction effective se situe sur un navire ou un bateau[3], l'imposition revient au lieu du port d'attache ou, à défaut la résidence fiscal de l'exploitant.

277. En résumé, le critère qui prévaut en matière d'imposition des plus-values (pour les biens immobiliers et mobiliers), c'est l'Etat de situ ; pour les navires, bateaux et aéronefs, c'est l'Etat du siège de direction effective de l'entreprise ou le port d'attache si ce siège est situé dans le navire même. C'est le même critère qui est retenu par les conventions fiscales signées par l'Algérie.

---

[1] SCHAFFNER Jean, *op. cit.*, p. 366.

[2] Commentaires des experts l'ONU sur le paragraphe 4 de l'article 1, article 13, p. 240.

[3] Différence entre bateau et navire : Un bateau est une construction humaine capable de flotter sur l'eau et de s'y déplacer. Il répond aux besoins du transport maritime ou fluvial, et permet diverses activités telles que le transport de personnes ou de marchandises, la guerre sur mer, la pêche, la plaisance, ou d'autres services tels que la sécurité des autres bateaux.
Quant au navire, c'est un bateau de fort tonnage, ponté et destiné à la navigation en pleine mer, c'est-à-dire lorsqu'il est prévu pour naviguer au-delà de la limite où cessent de s'appliquer les règlements techniques de sécurité de navigation intérieure, et où commencent à s'appliquer les règlements de navigation maritime (source Wikipédia). (Voir code maritime algérien)

278. Toutefois il existe des cas où le droit d'imposition est accordé exclusivement à l'Etat de résidence du bénéficiaire de ces plus-values. L'article 175 du CID nous fournit un cas: « *Les bénéfices réalisés par les entreprises de navigation maritime ou aérienne établies à l'étranger et provenant de l'exploitation de navires ou d'aéronefs étrangers, sont exonérés d'impôt à condition qu'une exemption réciproque et équivalente soit accordée aux entreprises algériennes de même nature* ». Cet article renvoie la fixation des modalités de l'exemption pour chaque pays, aux conventions bilatérales.

- L'imposition des gains en capital dans l'Etat de résidence

279. A titre exceptionnel, les deux Modèles de convention (OCDE et ONU) accordent tous deux un droit exclusif d'imposition à l'Etat de résidence du cédant quand les gains en capital ne proviennent pas de l'aliénation de biens immobiliers ou mobiliers, d'actions en capital d'une société dont les biens consistent principalement en biens immobiliers ou encore de navires, bateaux et aéronefs[1]. L'article en question ne détermine pas de quels biens il s'agit, il est donc nécessaire d'identifier ces biens dont les revenus de l'aliénation sont imposables exclusivement dans l'Etat de la résidence.

280. Le commentaire de l'ONU fait remarquer d'abord que l'article 13 ne comporte pas de règle spéciale pour les gains provenant de l'aliénation d'actions d'une société (à l'exception des actions d'une société dont les biens consistent à titre principal, en biens immobiliers) ou de valeurs mobilières, bons, obligations et autres titres. De tels gains ne sont donc imposables que dans l'Etat dont le cédant est un résident[2]. Ces actions et ces titres sont alors soustraits du régime fiscal des gains pour être soumis à celui des distributions de bénéfices et l'exclusivité de l'imposition est accordée à l'Etat de la résidence.

281. - *Les actions vendues à la société qui les a émises.* Si des actions sont vendues par un actionnaire à la société qui les a émises, lors de la liquidation de cette société ou de la réduction de son capital social libéré, la différence entre le prix de vente et la valeur nominale des actions peut être traitée, dans l'Etat dont la société est un résident, comme une distribution des bénéfices mis en réserve et non comme un gain en capital[3]. L'article 13 n'interdit pas à l'Etat de la résidence de la société d'imposer de telles distributions aux taux prévus à l'article 10 concernant les dividendes[4].

282. - *Les obligations vendues à un prix supérieur à la valeur nominale ou à la valeur à laquelle elles ont été émises.* S'agissant des obligations, le commentaire de l'ONU applique la même interprétation en estimant que : « lorsque des obligations d'emprunt sont remboursées par le débiteur à un prix supérieur à la valeur nominale ou à la

[1] Art. 13.5 Modèle OCDE : *« Les gains provenant de l'aliénation de tous biens autres que ceux visés aux paragraphes 1, 2, 3 et 4 ne sont imposables que dans l'Etat contractant dont le cédant est un résident ».*

Art. 13. 6 Modèle de l'ONU: « *Les gains provenant de l'aliénation de tous biens autres que ceux visés aux paragraphes 1, 2, 3, 4 et 5 ne sont imposables que dans l'État contractant dont le cédant est un résident ».*

[2] Commentaires des experts l'ONU sur le paragraphe 6 de l'article 13, point 30, p. 243.

[3] *Ibidem.*

[4] « *Une telle imposition est permise parce que cette différence est comprise dans la définition du terme « dividendes » donnée au paragraphe 3 de l'article 10 tel qu'il est interprété au paragraphe 28 des commentaires qui s'y rapportent* », commentaires des experts l'ONU sur le paragraphe 6 de l'article 13, point 31, p. 243.

valeur à laquelle les obligations ont été émises; dans ce cas, la différence peut représenter un intérêt et, en conséquence, être assujettie à un impôt limité dans l'État de la source de l'intérêt, conformément à l'article 11 »[1].

283. Les notions de dividende, d'intérêt et de redevance étant définies, il s'agit maintenant de déterminer le régime d'imposition de cette catégorie de revenus. Les rédacteurs du Modèle de l'OCDE et ceux de l'ONU empruntent la même démarche pour l'imposition de ces revenus, celle du partage du droit d'imposition et, exceptionnellement, l'exemption dans l'un des deux Etats contractants.

Section 2 : Le régime fiscal des revenus de l'investissement transférés : un régime fondé sur le partage du pouvoir d'imposer

284. Globalement, les dividendes, les intérêts ainsi que les redevances sont soumis au même régime fiscal fondé sur le principe de partage du pouvoir d'imposer entre l'Etat de la résidence et celui de la source. Avec quelques nuances et divergences entre le Modèle de convention de l'OCDE et celui de l'ONU.

Sous-section 1 : *L'imposition dans l'Etat de résidence du bénéficiaire*

285. Pour l'ensemble des revenus (bénéfices des entreprises, dividendes, intérêts, redevances…), le principe posé par les deux Modèles de conventions (OCDE et ONU) est que le pouvoir d'imposer revient en premier lieu à l'Etat de résidence du bénéficiaire du revenu. Une exception est cependant établie, lorsque le bénéficiaire exerce son activité dans l'autre Etat par l'intermédiaire d'un établissement stable.

§1. *Le principe du rattachement du revenu à l'Etat de résidence de l'entreprise*

1. *L'imposition des bénéfices des entreprises : l'exclusivité à l'Etat de résidence*

286. En ce qui concerne les bénéfices, l'exclusivité est accordée à l'Etat de résidence de l'entreprise. Cet Etat est en même temps le lieu où elle exerce son activité génératrice de revenus : *« 1. Les bénéfices d'une entreprise d'un État contractant ne sont imposables que dans cet État »* (art. 7 OCDE). L'idée de partage avec l'Etat de la source est écartée dans ce type de revenu.

L'imposition revient également à l'Etat de résidence du bénéficiaire effectif de dividendes, d'intérêts ou encore de redevances.

2. *L'imposition des revenus passifs dans l'Etat de résidence*

287. Le régime d'imposition des dividendes posé par les deux Modèles (OCDE, ONU), est presque identique, les deux Modèles retiennent le principe de la double imposition : en établissant en premier lieu le critère de la résidence en tant que principe et en admettant ensuite son atténuation par l'application du critère de la source. L'imposition selon ce régime se déroule alors en deux étapes.

En vertu de l'article 10 alinéa 1, l'Etat de résidence du bénéficiaire a le droit d'imposer les dividendes payés par une société résidante de l'autre Etat contractant. Cet alinéa est rédigé dans les deux Modèles de manière identique : « *1. Les dividendes*

[1] Voir les commentaires des experts l'ONU sur le paragraphe 6 de l'article 13, point 31, p. 243.

payés par une société qui est un résident d'un État contractant à un résident de l'autre État contractant sont imposables dans cet autre État ».

288. La même solution est adoptée pour les intérêts dans l'article 12 des deux modèles « *1. Les intérêts provenant d'un Etat contractant et payé à un résident de l'autre État contractant sont imposables dans cet autre État* ».

289. Quant aux redevances et, contrairement aux dividendes et intérêts, le Modèle OCDE a accordé l'exclusivité d'imposer à l'Etat de résidence : « *Les redevances provenant d'un État contractant et dont le bénéficiaire effectif est un résident de l'autre État contractant ne sont imposables que dans cet autre État* »[1]. Le Modèle de convention des Nations Unies s'est écarté de cette exclusivité du droit d'imposer pour l'Etat de résidence, en conservant pour les redevances le même principe de partage de l'impôt, mais toujours sans fixer de taux de prélèvement plafond à ne pas dépasser par l'Etat de la source.

Ainsi concernant les redevances, le premier paragraphe de l'article 12 du Modèle OCDE a attribué l'exclusivité d'imposition à l'Etat de la résidence, contrairement au Modèle ONU qui admet le principe du partage entre l'Etat de résidence et l'Etat de la source.

290. Nous retenons donc le principe selon lequel le droit d'imposer appartient à l'Etat de résidence du bénéficiaire d'un revenu. Ce principe est frappé d'une exception, lorsque l'entreprise exerce une activité professionnelle dans l'autre Etat par l'intermédiaire d'un établissement stable. Les revenus ainsi réalisés sont rattachés à cet établissement stable. Nous examinerons successivement les conditions de ce rattachement puis ses effets.

§2. L'exception : l'exercice de l'activité par l'intermédiaire d'un établissement stable situé dans l'autre Etat ou l'imposition dans l'Etat de la situation de l'établissement stable

1. L'affirmation du principe de rattachement de l'activité à l'établissement stable

291. Les revenus qu'une entreprise tire des bénéfices, des dividendes, des intérêts ou des redevances qu'elle réalise par l'intermédiaire d'un établissement stable sont rattachés à cet établissement et leur imposition relève de l'Etat de la situation de cet établissement. Cette exception est formulée par les deux Modèles de conventions aussi bien pour les bénéfices des entreprises, pour les dividendes, pour les intérêts que pour les redevances, mais à des conditions différentes.

292. - *Pour les bénéfices des entreprises*, l'article 7 du Modèle OCDE dispose que « *1. Les bénéfices d'une entreprise d'un État contractant ne sont imposables que dans cet État, à moins que l'entreprise n'exerce son activité dans l'autre État contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé. Si l'entreprise exerce son activité d'une telle façon, les bénéfices qui sont attribuables à l'établissement stable conformément aux dispositions du paragraphe 2 sont imposables dans l'autre État* ».

[1] Art. 12.1 du Modèle de convention de l'OCDE.

293. Ainsi la formulation de l'article 7 selon laquelle *« Les bénéfices d'une entreprise d'un État contractant ne sont imposables que dans cet État »* montre la volonté des deux Modèles de conventions de rattacher le bénéfice à l'établissement stable, c'est-à-dire à Etat de la source du revenu. Cependant, le Modèle de l'ONU s'écarte de la solution proposée par le Modèle OCDE jugée trop restrictive, et opte pour une solution par laquelle il élargit les possibilités d'imposition pour l'Etat de la source[1] :

> *« Si l'entreprise exerce son activité d'une telle façon, les bénéfices de l'entreprise sont imposables dans l'autre État, mais uniquement dans la mesure où ils sont imputables :*
>
> *a) audit établissement stable; ou*
>
> *b) aux ventes, dans cet autre État, de marchandises de même nature que celles qui sont vendues par l'établissement stable, ou de nature analogue ; ou*
>
> *c) à d'autres activités industrielles ou commerciales exercées dans cet autre État et de même nature que celles qui sont exercées par l'établissement, ou de nature analogue ».*

- Les dividendes rattachés à un établissement stable

294. Le principe de partage du pouvoir d'imposer entre l'Etat de résidence et l'Etat de la source du revenu est écarté quand il s'agit d'un revenu réalisé par un établissement stable dans l'autre Etat. Les deux Modèles l'affirment, mais avec quelques nuances.

295. Pour le Modèle OCDE : « *Les dispositions des paragraphes 1 et 2 ne s'appliquent pas lorsque le bénéficiaire effectif des dividendes, résident d'un État contractant, exerce dans l'autre État contractant dont la société qui paie les dividendes est un résident, une activité d'entreprise par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, et que la participation génératrice des dividendes s'y rattache effectivement. Dans ce cas, les dispositions de l'article 7 sont applicables* »[2]. Autrement dit, l'établissement stable est traité comme une entreprise indépendante et ses revenus sont imposés par l'Etat du lieu de son implantation et non par l'Etat du lieu d'implantation de siège de l'entreprise. Le Modèle de convention de l'ONU adopte dans son article 10.4 la même solution, le critère de l'établissement stable, mais il l'élargit à un second critère, celui de la « base fixe » quand il s'agit de professions indépendantes[3].

- Les intérêts rattachés à un établissement stable :

296. Les divergences entre les deux Modèles sont encore plus fortes en ce qui concerne l'imposition des intérêts. Pour le Modèle OCDE, une exception au principe du partage d'imposition des intérêts est prévue lorsque ces revenus se rattachent à l'établissement stable, c'est-à-dire à l'Etat de source des intérêts. Pour le Modèle de

[1] Art. 7.1 du Modèle de convention de l'ONU.

[2] Art. 10.4 du Modèle de convention de l'OCDE.

[3] Art. 10.4 du Modèle de convention de l'ONU : « *Les dispositions des paragraphes 1 et 2 ne s'appliquent pas lorsque le bénéficiaire effectif des dividendes, résident d'un État contractant, exerce, dans l'autre État contractant dont la société qui paie les dividendes est un résident, soit une activité industrielle ou commerciale par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, soit une profession indépendante au moyen d'une base fixe qui y est située, et que la participation génératrice des dividendes s'y rattache effectivement. Dans ces cas, les dispositions de l'article 7 ou de l'article 14, suivant le cas, sont applicables* ».

l'ONU, les possibilités de rattachement à l'Etat de la source des intérêts se fait quand la créance génératrice des intérêts se rattache effectivement :

- à l'établissement stable ou à la base fixe pour les professions indépendantes ;
- aux activités industrielles ou commerciales quand elles sont *exercées dans cet autre Etat et qu'elles sont de même nature que celles qui sont exercées par l'établissement, ou de nature analogue telles que prévues au c) de l'article 7* »[1].

297. La même solution est adoptée par le Modèle de convention de l'ONU en ce qui concerne les redevances[2].

2. *Les conditions de rattachement à l'établissement stable*

298. Les conditions pour le rattachement des revenus tirés des créances à l'établissement stable et non à l'entreprise dont il est dépendant sont posées par le paragraphe 7.2 auquel renvoient les articles 10.4, 11.4 et 12.4 du Modèle de convention.

299. Il existe des divergences substantielles entre le Modèle OCDE et celui de l'ONU en ce qui concerne les conditions de rattachement des revenus à un établissement stable. Ces divergences se situent à deux niveaux : la nature des activités rattachables à l'établissement stable et la structure d'accueil de ces activités[3].

300. - *Structure d'accueil de l'activité : la base fixe.* Le Modèle OCDE opte pour une conception restrictive de la structure d'accueil de l'activité. Il la limite à une seule structure, celle de l' « établissement stable » exerçant des activités à caractère industriel

---

[1] Art. 11. 4. Modèle de l'ONU : « *Les dispositions des paragraphes 1 et 2 ne s'appliquent pas lorsque le bénéficiaire effectif des intérêts, résident d'un État contractant, exerce dans l'autre État contractant d'où proviennent les intérêts soit une activité industrielle ou commerciale par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, soit une profession indépendante au moyen d'une base fixe qui y est située, et que la créance génératrice des intérêts se rattache effectivement : a) à l'établissement stable ou à la base fixe en question; ou b) aux activités industrielles ou commerciales visées à l'alinéa c du paragraphe 1 de l'article 7. Dans ces cas, les dispositions de l'article 7 ou de l'article 14 sont, suivant le cas, applicables* ».

[2] Art. 12.4. modèle de l'ONU « *Les dispositions des paragraphes 1 et 2 ne s'appliquent pas lorsque le bénéficiaire effectif des redevances, résident d'un État contractant, exerce dans l'autre État contractant source des redevances soit une activité industrielle ou commerciale par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé soit une profession indépendante au moyen d'une base fixe qui y est située, et que le droit ou le bien générateur des redevances se rattache effectivement : a) à l'établissement stable ou à la base fixe en question; ou b) aux activités industrielles ou commerciales visées à l'alinéa c du paragraphe 1 de l'article 7. Dans ces cas, les dispositions de l'article 7 ou de l'article 14, suivant le cas, sont applicables* ».

[3] Commentaires des experts de des Nations-Unies sur art. 11.4 :« *20. Ce paragraphe, qui dispose que les paragraphes 1 et 2 ne sont pas applicables à certains intérêts si le bénéficiaire a un établissement stable ou une base fixe dans le pays de la source, reprend le paragraphe 4 de l'article 11 du Modèle de l'OCDE sous réserve de deux modifications. Tout d'abord, le Modèle de convention des Nations Unies renvoie à une base fixe ainsi qu'à un établissement stable. Ensuite, la version de l'OCDE n'est applicable que si la créance génératrice des intérêts se rattache effectivement à l'établissement stable ou à la base fixe. Du fait que le Modèle de convention des Nations Unies, à la différence de celui de l'OCDE, retient à l'article 7 une règle limitée de « force d'attraction », disant que les recettes peuvent être imposées comme bénéfices, le paragraphe 4 de l'article 11 du Modèle de convention des Nations Unies est modifié en conséquence. Ainsi, dans ce dernier Modèle, les paragraphes 1 et 2 de l'article 11 ne sont pas applicables si la créance se rattache effectivement à l'établissement stable ou à la base fixe, ou aux activités industrielles ou commerciales menées dans le pays de la source qui sont du même type, ou d'un type analogue, à celles qui sont menées par l'établissement stable »*, p. 207.

et commercial. Il exclut « la base fixe » liée aux professions non commerciales considérant ce concept identique à celui d'« établissement fixe ». C'est pour cette raison que lors de la révision de son Modèle de convention en 2000, l'OCDE a éliminé des articles 10.4, 11.4 et 12.4 le concept de « base fixe » et, par voie de conséquence, a supprimé l'article 14 traitant des professions indépendantes[1]. Désormais, c'est les dispositions de l'article 7 relatives aux « bénéfices des entreprises » qui sont applicables dans ce cas.

301. En revanche, le Modèle de l'ONU a conservé les deux structures : l'« établissement stable » et la « base fixe » tout en maintenant l'article 14 relatif aux professions indépendantes. Constitue une base fixe, tout local aménagé pour l'exercice d'une profession, tel est le cas du cabinet d'un médecin, d'un avocat ou le bureau d'un architecte. En conséquence, pour le Modèle de l'ONU, que les revenus soient tirés des activités industrielles et commerciales ou des professions non commerciales, ils sont tous rattachables à l'établissement stable. Quant à leur régime fiscal, il le renvoie à l'article 7 relatif aux « Bénéfices des entreprises » et à l'article 14 concernant les « professions indépendantes »[2].

- La nature des activités rattachables : la force d'attractivité

302. Selon le Modèle de l'OCDE, cette exception au principe de l'imposition à la source, n'est réalisable, que si la créance génératrice d'intérêts est effectivement rattachée à l'activité de l'établissement stable. Les pays de l'OCDE, selon SCHAFFNER, défendent le principe selon lequel « seuls les bénéfices attribuables à l'établissement stable peuvent être imposés dans l'Etat de situation. Cet Etat n'a donc pas le droit d'imposer les bénéfices réalisés par la société disposant de l'établissement stable dans sa juridiction, mais qui ne sont pas imputables à l'établissement stable. On considère traditionnellement que les établissements stables n'ont pas de « force d'attraction » sur l'intégralité des bénéfices générés par la société dans l'Etat de leur situation »[3]. Allant dans ce sens, GOUTHIERE fait observer que le simple fait de disposer d'un établissement stable dans le pays de la source des intérêts n'est pas, à lui seul, suffisant à éviter l'imposition[4]. C'est là justement le point de divergence avec le Modèle des Nations Unies.

---

[1] GOUTHIERE Bruno, *op. cit.*, p. 331 et 332.

[2] Art. 11.4 « *Les dispositions des paragraphes 1 et 2 de l'article 11 sont écartées lorsque le bénéficiaire effectif des intérêts, résident d'un État contractant, exerce dans l'autre État contractant d'où proviennent les intérêts soit une activité industrielle ou commerciale par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, soit une profession indépendante au moyen d'une base fixe qui y est située, et que la créance génératrice des intérêts se rattache effectivement à l'établissement stable ou à la base fixe en question. Dans ces conditions, les dispositions applicables sont, selon les cas, celles de l'article 7 relatives aux bénéfices des entreprises, ou celles de l'article 14 relatives aux professions indépendantes* ».

[3] SCHAFFNER Jean, *op. cit.*, p. 147 et 148.

[4] GOUTHIERE Bruno, *op. cit.*, p. 827. Selon le même auteur, « *La théorie de « force d'attractivité » de l'établissement stable a été élaborée en réaction à certaines formes d'évasion fiscale qui pourraient être facilitées par l'application stricte des principes de l'OCDE. Certains pays craignent qu'une entreprise puisse installer un établissement stable qui ne ferait pas de bénéfices, mais qui contrôlerait l'activité de l'entreprise exercée par l'intermédiaire d'agents indépendants (donc non constitutifs d'établissements stables*) ». p. 310.

303. Le Modèle de l'ONU a élargi le champ d'application de l'article 7 auquel revoient les articles 10, 11 et 12 de ce même Modèle et, par voie de conséquence, il a élargi les situations dans lesquelles il y a rattachement des bénéfices à l'établissement stable. Les bénéfices sont rattachables à l'Etat de situation de l'établissement stable quand l'entreprise effectue des ventes de marchandises ou exerce des activités à caractère industriel et commercial qui sont de même nature ou de nature analogue que celles réalisées par l'établissement stable. Ces bénéfices seront traités fiscalement de la même façon que s'ils étaient directement imputables à l'établissement stable. Les commentaires de l'ONU sur l'article 7 résument bien cette situation :

> *« Selon le Modèle de convention de l'OCDE, seuls les bénéfices imputables à l'établissement stable sont imposables dans le pays de la source. Le Modèle de convention des Nations Unies amplifie ce principe par une règle de force d'attraction limitée qui permet à l'entreprise, dès lors qu'elle exerce ses activités par l'intermédiaire d'un établissement stable situé dans le pays de la source, d'être imposée sur certains bénéfices commerciaux réalisés dans ce pays du fait d'opérations effectuées par l'entreprise dans le pays de la source, mais non par l'établissement stable. Lorsque, par le principe de la force d'attraction, les bénéfices d'une entreprise autres que ceux qui sont directement imputables à l'établissement stable sont imposables dans l'État où l'établissement stable est situé, ces bénéfices doivent être déterminés de la même façon que s'ils étaient directement imputables à l'établissement stable* »[1].

304. Cette position de l'ONU, favorable aux pays en développement, est critiquée par certains auteurs occidentaux, en s'appuyant sur deux arguments. Le premier est tiré de la difficulté de déterminer les revenus de nature similaire ; le second, du risque d'évasion. Cette formule permet aux sociétés de créer une installation fixe d'affaires, n'ayant pas d'activité substantielle, dans l'objectif est de soumettre tous ses bénéfices provenant de l'Etat de situation de cet établissement stable à une fiscalité plus avantageuse dans cet Etat[2].

305. Pour ce qui est de la pratique conventionnelle algérienne et, comme nous le verrons plus loin, la plupart des conventions signées par l'Algérie se réfère à la notion de « *base fixe* » pour les professions indépendantes et d'«*établissement fixe*» pour les activités industrielles et commerciales. Les dividendes, les intérêts ou les redevances ainsi perçus sont traités soit comme des bénéfices des entreprises soit comme des revenus de professions indépendantes. Leur imposition relève, par contre, de l'Etat de résidence de l'entreprise.

306. Pour conclure sur ce point, les dividendes, les intérêts et les redevances sont rattachables à l'établissement stable et non à l'entreprise dont il dépend. Ce rattachement implique une double conséquence : l'imposition revient à l'Etat de situation de l'établissement stable, et que ces revenus seront traités comme des bénéfices (art. 7) et non comme des dividendes, des intérêts ou des redevances.

1. *Les effets du rattachement des revenus à un établissement stable*

Le rattachement des revenus (dividendes, intérêts, redevances) à un établissement stable implique deux effets : d'abord, leur imposition relève de l'Etat de

[1] Commentaires du Modèle de convenions de l'ONU sur les l'article 7, p. 144.
[2] SCHAFFNER Jean, *op. cit.*, p. 148.

la situation de l'établissement stable, ensuite ils sont traités comme s'il s'agissait de bénéfices d'entreprises.

- *L'imposition dans l'Etat de la situation de l'établissement stable :*

307. Les dividendes, les intérêts ou les redevances qu'une entreprise résidente d'un Etat contractant réalise dans l'autre Etat contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, sont imposables dans ce dernier Etat. L'imposition n'aura, donc, pas lieu dans l'Etat de résidence de l'entreprise, mais dans l'Etat de situation de l'établissement stable, c'est-à-dire l'Etat de source.

308. Les bénéfices attribuables à l'Etat de la situation de l'établissement stable « *sont ceux qu'il aurait pu réaliser, en particulier dans ses opérations internes avec d'autres parties de l'entreprise, s'il avait constitué une entreprise distincte et indépendante exerçant des activités identiques ou analogues dans des conditions identiques ou analogues, compte tenu des fonctions exercées, des actifs utilisés et des risques assumés par l'entreprise par l'intermédiaire de l'établissement stable et des autres parties de l'entreprise* »[1].

- *L'assujettissement de ces revenus au régime fiscal des bénéfices des entreprises :*

309. Le modèle OCDE, comme nous l'avons déjà mentionné, soumet les dividendes, les intérêts et les redevances payés par une entreprise résidente d'un Etat et qui sont rattachables à l'établissement stable situé dans un autre Etat au régime fiscal des « bénéfices d'entreprises » traité à l'article 7.

310. Pour le Modèle de convention de l'ONU, les dividendes, les intérêts ou les redevances ainsi encaissés par l'établissement stable, sont soumis, soit au régime fiscal des revenus des activités industrielles et commerciales, soit à celui des professions indépendantes conformément aux renvois faits par les articles 10.4, 11.4 et 12.4, selon les cas, aux dispositions de l'article 7 traitant des bénéfices industriels et commerciaux et à l'article 14 relatifs aux professions indépendantes.

Sous-section 2 : *L'imposition dans l'Etat de la source du revenu, une affirmation du principe de territorialité*

311. L'imposition dans l'Etat de la source résulte d'abord de l'absence de conventions fiscale bilatérale entre l'Etat de la source du revenu et l'Etat du bénéficiaire de ce revenu, dans ce cas c'est le droit interne de l'Etat de la source qui se trouve applicable. En cas de conventions, celles-ci établissent généralement un droit de partage du pouvoir d'imposer entre l'Etat de la résidence et l'Etat de la source. Ce dernier effectuera l'imposition selon les règles prévues par sa propre législation interne telle que nous le verrons plus loin.

§1. *L'imposition des plus-values immobilières, un droit exclusif pour l'Etat de la source*

312. Le paragraphe 1er de l'article 13 institue ce droit pour l'Etat de la source : « *Les gains qu'un résident d'un État contractant tire de l'aliénation de biens immobiliers visés à l'article 6 et situés dans l'autre État contractant sont imposables dans cet autre État* ». L'Etat

[1] Art. 7.2 du Modèle de convention de l'OCDE.

de la source ici est l'Etat de situation de l'immeuble. C'est donc, le principe de l'Etat de situ qui est retenu.

§2. *L'imposition des dividendes dans l'Etat de la source*

313. L'Etat de la source tire son droit d'imposer les dividendes de l'alinéa 2 de l'article 10 du Modèle OCDE qui dispose : *« Toutefois, ces dividendes sont aussi imposables dans l'État contractant dont la société qui paie les dividendes est un résident, et selon la législation de cet État… »*. Cependant, ce droit pour l'Etat de la source d'imposer les dividendes ne peut s'exercer que dans la limite d'un taux (généralement réduit) qu'il ne peut dépasser : «*…si le bénéficiaire effectif des dividendes est un résident de l'autre État contractant, l'impôt ainsi établi ne peut excéder :*

> *a) 5 pour cent du montant brut des dividendes si le bénéficiaire effectif est une société (autre qu'une société de personnes) qui détient directement au moins 25 pour cent du capital de la société qui paie les dividendes ;*
>
> *b) 15 pour cent du montant brut des dividendes, dans tous les autres cas ».*

314. Ce même paragraphe est repris dans son principe par le Modèle de convention de l'ONU, mais avec des conditions d'application différentes. Le Modèle de l'ONU s'est abstenu de fixer à l'Etat de la source des taux plafonds de prélèvement qu'il ne peut dépasser ; il renvoie la détermination de ces taux aux Etats contractants pour le décider d'un commun accord comme l'indique l'article 10-2 :

> « *Toutefois, ces dividendes sont aussi imposables dans l'État contractant dont la société qui paie les dividendes est résidente et selon la législation de cet État ; mais si le bénéficiaire effectif des dividendes est un résident de l'autre État contractant, l'impôt ainsi établi ne peut excéder :*
>
> *a) … % (pourcentage à définir lors de négociations bilatérales) du montant brut des dividendes si le bénéficiaire effectif est une société (autre qu'une société de personnes) qui détient directement au moins 10 % du capital de la société qui paie les dividendes ;*
>
> *b) … % (pourcentage à définir lors de négociations bilatérales) du montant brut des dividendes dans tous les autres cas… ».*

En ne fixant pas de taux maximum d'imposition, le Modèle de convention de l'ONU cherche à favoriser l'Etat de la source et, par son biais, les pays en voie de développement en lui permettant d'élargir son pourvoir d'imposer[1].

[1] Les commentaires du Modèle de convention de l'ONU sur le paragraphe 2 de l'article10, point 10. *« Il a été relevé en 1999 que dans la pratique récente des traités entre pays développés et en développement on trouvait toute une gamme de taux de retenue à la source pour les dividendes d'investissements directs et d'investissements de portefeuille. Traditionnellement, les taux de retenue frappant les dividendes dans les traités entre pays développés et en développement étaient plus élevés que ceux fixés dans les traités entre pays développés : si dans le Modèle de l'OCDE les taux sont respectivement de 5 % et 15 % pour les dividendes d'investissements directs et d'investissements de portefeuille, les taux correspondants dans les traités entre pays développés et en développement s'établissaient traditionnellement entre 5 % et 15 % pour les dividendes d'investissements directs, et entre 15 % et 25 % pour les dividendes d'investissements de portefeuille. Certains pays en développement ont choisi de considérer que la perte de recettes occasionnée à court terme par un faible taux de retenue à la source était rattrapée à moyen et à long terme par le développement des investissements étrangers. C'est ainsi que des traités récents entre pays développés et en développement contiennent les taux du Modèle de l'OCDE pour les investissements directs, et des taux encore plus faibles dans un petit nombre d'autres traités* ».

315. L'imposition à la source connait, selon le Modèle de l'OCDE, deux taux : un taux plafond de 5% favorable pour les sociétés de capitaux ayant des participations substantielles au capital de la société distributrice et un taux de 15% dans tous les autres cas. Pour l'application du taux plafond de 5%, le Modèle de convention de l'OCDE exige du bénéficiaire des dividendes trois conditions :

316. La première est liée à la forme de la société bénéficiaire de dividendes, elle doit être une société autre qu'une société de personnes, autrement dit, elle doit revêtir la forme d'une société de capitaux.

317. La seconde condition est celle de la détention par la société bénéficiaire une participation substantielle au capital de la société distributrice des dividendes : elle doit détenir au moins 25% du capital de la société qui verse les dividendes. Le Modèle de l'ONU ramène ce taux de 25 % à 10 %[1]. La réduction du taux de participation dans le capital de la société distributrice à 10% a pour objectif de donner plus de possibilités d'imposer à l'Etat de la source.

318. La troisième condition, la société qui reçoit les dividendes doit être le *bénéficiaire effectif* de ces dividendes et non un mandataire[2]. Cette exigence de l'article 10 du Modèle signifie que celui qui reçoit les dividendes en soit le bénéficiaire effectif. Cette condition est exigée également pour les intérêts et les redevances. Par bénéficiaire effectif, il faut entendre celui qui détient « un pouvoir de disposition sur les biens et l'actif productif de revenu en question et qui peut décider de l'affectation de ce bien ou actif, respectivement de ses revenus. La notion s'oppose notamment à celle de mandataire, de fiduciaire et d'agent »[3]. Peu importe le fait que juridiquement la propriété du bien ou de l'actif leur ait été transmise. C'est le pouvoir de contrôle et de disposition économique qui conditionne la qualité de bénéficiaire effectif. L'exemple du fiduciaire mérite d'être signalé à ce propos, tout en étant juridiquement propriétaire des biens en fiducie, cette situation ne fait pas de lui le bénéficiaire effectif des revenus générés par ces biens[4]. Cette notion de bénéficiaire effectif sert à déjouer certains

---

[1] Les commentaires du Modèle de convention de l'ONU font remarquer que *: « L'ancien Groupe d'experts n'est pas parvenu à s'accorder sur le taux maximal d'imposition dans le pays de la source. Des membres de pays en développement, qui pour l'essentiel préféraient le principe de l'imposition exclusive des dividendes dans le pays de la source, estimaient que les taux prescrits par le Modèle de convention de l'OCDE entraîneraient une perte de recettes trop importante pour le pays de la source » commentaires n°7.*

[2] Sur cette notion, voir l'intéressante thèse de CUENOT Pierre-Henri, « *La notion de bénéficiaire effectif dans les conventions fiscales bilatérales* », thèse de doctorat, Université Panthéon-Sorbonne, 2003 ; BLANLUET Gauthier, « *La notion de bénéficiaire effectif en droit fiscal international* », Ecrits de fiscalité des entreprises, études à la mémoire du Pr. Maurice Cozian, Litec, 2009, pp. 513-536.

[3] SCHAFFNER Jean, *op. cit.*, p. 310. Pour de développements sur les cas d'interposition, voir CUENOT Pierre-Henri, *op. cit.*, p. 101 et s.

[4] La fiducie est un contrat par lequel une ou plusieurs personnes dénommées constituants transfèrent temporairement des biens, des droits ou des sûretés leur appartenant à une ou plusieurs personnes dénommées fiduciaires qui, les tenant séparés de leur patrimoine propre, agissent dans un but déterminé au profit d'un ou plusieurs bénéficiaires. Peuvent avoir la qualité de fiduciaires les établissements de crédit, les entreprises d'investissement, les entreprises d'assurance, ainsi que les membres de la profession d'avocat. Il est à remarquer que la fiducie tire son origine du trust connu en droit anglo-saxon. Voir à ce propos l'article 2011 et suivants du code civil français.

montages, à prévenir les abus[1], elle a également pour finalité la prévention du « *treaty-shopping* »[2].

319. Tout bénéficiaire de dividendes qui ne remplit pas ces conditions est assujetti dans l'Etat de la source à un taux maximum de 15%. Ce taux est applicable aux personnes physiques, aux sociétés de personnes, et également aux sociétés de capitaux quand elles détiennent moins de 25% du capital de l'entreprise distributrice pour le Modèle OCDE ou 10% pour le Modèle de convention de l'ONU. Il s'applique également à l'ensemble de ces personnes physiques ou morales lorsqu'elles ne sont pas les bénéficiaires effectifs des dividendes qui leur sont versés.

320. Il faut toutefois observer que ces taux n'ont qu'un caractère indicatif, du fait que les conventions entre pays développés et pays en développement peuvent prévoir des taux différenciés[3]. On retrouve ces taux différenciés dans un certain nombre de conventions fiscales bilatérales signées par l'Algérie, comme on le verra plus loin.

321. Les deux Modèles de conventions (OCDE et ONU) consacrent, donc, le principe de la double imposition qui doit être éliminée par l'Etat de résidence en application de l'article 23 A ou 23 B des deux Modèles.

§3. *L'imposition des intérêts dans l'Etat de la source*

322. L'Etat de la source tire son droit d'imposer les intérêts des dispositions du paragraphe 2 de l'article 11 des deux Modèles (OCDE, ONU). Après avoir accordé dans le paragraphe 1er le droit à l'Etat de la résidence d'imposer, le second paragraphe attribue également ce droit à l'Etat de la source par la formule suivante : « … *toutefois ces intérêts sont aussi imposables dans l'État contractant d'où ils proviennent et selon la législation de cet État* ». La différence entre les deux Modèles réside, comme en matière de dividendes, dans le taux plafond de prélèvement à la source. Le Modèle de l'OCDE accorde le droit d'imposer selon la législation de cet Etat que ce soit en matière de taux ou de modalité de calcul et de paiement de cet impôt. Cependant quand il s'agit d'un bénéficiaire « effectif »[4] de l'autre Etat, le Modèle OCDE le soumet à la condition d'un

[1] CUENOT Pierre-Henri,, *op. cit.*, p. 15.

[2] *Ibid.,* p. 16. Pour ce même auteur, le « *treaty-shopping* permet à une personne percevant des revenus d'un Etat autre que son Etat de résidence de choisir la convention fiscale signée par cet Etat de source lui permettant de rapatrier les revenus par la voie la moins imposée. La recherche d'une convention fiscale favorable trouve son origine dans le fait que l'Etat de résidence du bénéficiaire des revenus n'est pas conventionnellement lié à celui de la source où qu'une autre convention est plus intéressante que celle existant entre les deux Etats. L'application de la convention sera motivée par l'interposition d'une entité résidente de l'Etat partie à celle-ci. Ainsi, le revenu va transiter par un Etat tiers bénéficiant d'un réseau conventionnel avantageux au lieu de passer directement de l'Etat de la source à celui de résidence du bénéficiaire… Par ce moyen, le bénéficiaire de revenus étrangers profite indument d'une convention qui ne lui est pas applicable ».

[3] Comme le font remarquer les commentateurs du Modèle de l'ONU: *« a) les taux d'imposition peuvent n'être pas les mêmes pour les deux pays, le pays en développement pouvant imposer à un taux plus élevé; b) les taux d'imposition peuvent n'être pas limités du tout; c) les taux réduits peuvent n'être applicables qu'aux recettes tirées d'investissements nouveaux; d) les taux d'imposition les plus faibles peuvent n'être applicables qu'à des investissements faisant l'objet d'un traitement préférentiel (« projets industriels » ou « investissements pionniers »; et e) les dividendes peuvent être soumis à un taux d'imposition réduit uniquement si les parts ont été détenues pendant une période déterminée* ». (Commentaires Modèle de l'ONU).

[4] Sur la notion de « bénéficiaire effectif », voir les développements à propos du « bénéficiaire effectif des dividendes ».

plafond de prélèvement de 10% : « … *ces intérêts sont aussi imposables dans l'État contractant d'où ils proviennent et selon la législation de cet État, mais si le bénéficiaire effectif des intérêts est un résident de l'autre État contractant, l'impôt ainsi établi ne peut excéder 10 pour cent du montant brut des intérêts. Les autorités compétentes des États contractants règlent d'un commun accord les modalités d'application de cette limitation* »[1].

323. Quant au Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement, il reprend sur ce point-là les dispositions du paragraphe 2 de l'article 11 du Modèle de convention de l'OCDE à l'exception celles relatives aux taux de prélèvement à la source. Le Modèle de l'OCDE prévoit que l'impôt prélevé dans le pays de la source « ne peut excéder 10 % du montant brut des intérêts », tandis que le Modèle des Nations-Unies ne propose aucun taux, il renvoie aux négociations bilatérales le soin de le définir pour des raisons explicitées dans ses commentaires[2]. Comme en matière de dividende, il reste admis par les deux Modèles que l'imposition des intérêts se fasse sur le fondement du principe de partage du droit d'imposition entre Etat de la source et celui de la résidence.

324. Il est à rappeler que le paiement de cette imposition (l'impôt sur le produit des créances) se fait par la voie de la retenue à la source. En droit interne, cette règle s'applique aussi bien pour les résidents que pour les non-résidents. Le taux normal de prélèvement en droit interne est de 10%, il passe à 50% quand il s'agit de produits de titres anonymes ou au porteur[3].

---

[1] Art.11.1 du modèle de convention de l'OCDE.

[2] Commentaires du Modèle de convention de l'ONU: « *8. Lorsque l'ancien Groupe d'experts s'est penché sur cet article, des membres de pays en développement ont émis l'idée que le pays de la source devrait avoir le droit exclusif, ou tout au moins le droit au premier chef, d'imposer les intérêts. Selon eux, il incombe au pays de la résidence d'empêcher les doubles impositions de ce revenu par l'exemption, le crédit ou d'autres mesures d'allégement. Leur raisonnement était que les intérêts doivent être imposés là où ils ont été acquis, c'est à dire là où on a fait fructifier le capital. Certains membres de pays développés estimaient que le pays d'accueil de l'investisseur devait avoir le droit exclusif d'imposer les intérêts, estimant que cela favoriserait la mobilité du capital et donnerait le droit d'imposer au pays qui serait le mieux équipé pour apprécier la spécificité de la condition du contribuable. Ils ont indiqué aussi qu'en exemptant d'intérêts étrangers l'impôt du pays d'accueil de l'investisseur on pourrait ne pas servir l'intérêt bien conçu des pays en développement, parce que cela pourrait induire les investisseurs à placer leurs capitaux dans le pays en développement où le taux de l'impôt serait le plus faible.*

9. Les membres des pays en développement ont accepté la solution indiquée aux paragraphes 1 et 2 de l'article 11 du Modèle de convention de l'OCDE selon laquelle on imposerait les intérêts à la fois dans le pays de la résidence et dans le pays de la source, mais ils ont jugé inacceptable le plafond de 10 % du montant brut des intérêts, mentionné au paragraphe 2 de l'article. L'ancien Groupe d'experts n'ayant pu parvenir à un consensus sur un pourcentage supérieur, la question devrait être réglée lors de négociations bilatérales.

10. La décision de ne pas recommander de taux maximal d'imposition à la source peut se justifier par la pratique actuelle en matière de traités. La gamme des taux de retenue applicables aux intérêts qui ont été adoptés dans les traités entre pays développés et pays en développement est plus ouverte que pour les dividendes, allant de l'exemption complète à 25 %. Certains pays en développement ont toutefois réduit le taux pour attirer les investissements étrangers, plusieurs d'entre eux ayant adopté des taux égaux ou inférieurs aux 10 % de l'OCDE.

[3] Art. 104 du CID : « *Pour les revenus des créances, dépôts et cautionnements, le taux de la retenue est fixé à 10 %. Toutefois, ce taux est fixé à 50%, libératoire d'impôt, pour les produits des titres anonymes ou au porteur.*

Pour les intérêts produits par les sommes inscrites sur les livrets ou comptes d'épargne des particuliers, le taux de la retenue est fixé à : - 1%, libératoire de l'impôt pour la fraction des intérêts inférieure ou égale à 50.000 DA ; - 10 %, pour la fraction des intérêts supérieure à 50.000 DA ».

En droit conventionnel, le Modèle de convention de l'OCDE fixe ce taux à un plafond qui ne peut excéder 10% du montant brut des intérêts. Ce taux a pour signification que les Etats contractants peuvent prévoir des taux qui soient inférieurs à ce taux, mais ils ne peuvent aller au-delà. Il faut remarquer toutefois, que ce taux conserve un caractère indicatif, et que les Etats contractants ne sont pas tenus de respecter.

Quant au Modèle de convention des Nations Unies, celui-ci ne propose aucun taux, il laisse la liberté aux Etats contractants de le fixer d'un commun accord.

§4. *L'imposition des redevances dans l'Etat de la source*

1. *Le principe de l'imposition des redevances dans l'Etat de la source*

325. Le Modèle de l'OCDE exclue, comme nous l'avons déjà signalé plus haut, l'imposition des redevances dans l'Etat de la source, en accordant l'exclusivité à l'Etat de la résidence : « Les redevances provenant d'un État contractant et dont le bénéficiaire effectif est un résident de l'autre État contractant ne sont imposables que dans cet autre État ». Cependant, comme le fait remarquer Bruno Gouthière, cette question ne fait pas l'unanimité même parmi les pays développés dont certains « considèrent que c'est demander un sacrifice trop grand et suivent donc les recommandations de l'ONU sur le partage de l'imposition entre l'Etat de la source et l'Etat de la résidence »[1]. En effet, le Modèle de l'ONU conserve le principe du partage et l'affirmation du droit d'imposer pour l'Etat de la source figure à l'article 12. 1 qui dispose : « 1. *Les redevances générées dans un État contractant et payées à un résident de l'autre État contractant sont imposables dans cet autre État.* 2. *Toutefois, ces redevances sont également imposables dans l'État de la source…* ».

326. Les débats au sein de la commission des experts de l'ONU à propos du droit d'imposition dans l'Etat de la source et le taux à retenir ont opposé les experts des pays en développement et ceux des pays développés. Les premiers plaidaient pour la nécessité de donner la priorité pour l'imposition aux pays d'où proviennent les redevances, l'Etat de la source. L'argument : « Les brevets et procédés de fabrication ne sont généralement concédés aux pays en développement qu'après avoir été pleinement exploités ailleurs et, de l'avis de ces experts, s'il est exagéré d'avancer qu'ils ne sont mis à la disposition de ces pays qu'une fois périmés, il ne serait pas excessif de dire qu'ils sont transférés tardivement, à un moment où les frais relatifs à leur mise au point ont déjà été en grande partie résorbés »[2]. D'autres éléments sont avancés par ces experts : le fait que les pays en développement « ont besoin de recettes et souhaitent conserver leurs devises ; ou encore : « le fait que les redevances sont versées dans leur quasi-totalité par des pays en développement à des pays développés »[3].

Quant aux experts des pays développés, ils soutiennent « par principe, que le pays de la résidence du titulaire d'un brevet ou d'un bien analogue devrait avoir le droit exclusif ou prioritaire d'imposer les redevances correspondantes ». En réponse aux arguments des pays en développement, ils affirment d'abord « qu'il serait contraire à la réalité de supposer que les entreprises choisissent les plus vieux brevets pour les

[1] GOUTHIERE Bruno, *op. cit*., p. 299.
[2] Commentaires du Modèle de convention de l'ONU, point 6, p. 215.
[3] *Ibid*., point 9, p. 216.

concéder aux pays en développement. Normalement, l'entreprise accorde ses brevets à des filiales étrangères et choisit en conséquence ses inventions les plus modernes dans l'espoir d'élargir les marchés existants ou d'en conquérir de nouveaux. Les brevets ne sont pas des marchandises, mais des instruments destinés à promouvoir la production industrielle»[1].Ils invitent ensuite les pays de la source à reconnaître « qu'il faudrait prendre en considération, d'une part, les frais courants imputables à la redevance et, d'autre part, les frais de mise au point du bien dont l'usage était générateur de la redevance »[2].

Si le Modèle de l'ONU a retenu le principe de partage, il n'a toutefois pas fixé pour l'Etat de la source le seuil de prélèvement et ceci faute de consensus au niveau de la commission des experts. Il renvoie alors aux conventions bilatérales le soin de le déterminer d'un commun accord. Dans un souci d'équilibre, les experts ont suggéré un certain nombre d'éléments à prendre en considération lors des négociations pour la fixation de ce taux.

2. *Les exceptions au principe de l'imposition des redevances à la source*

327. Il existe certaines exceptions dans les deux modèles de convention quant au principe de l'imposition des redevances dans l'Etats de résidence (modèle OCDE) ou dans les deux Etats (modèle ONU) lorsque ces redevances sont perçues par un établissement stable ou lorsqu'il s'agit de redevances excessives.

A. *Le cas des redevances perçues par un établissement stable*

328. Comme en matière de dividendes et d'intérêt, le Modèle de l'OCDE prévoit que les redevances perçues par un bénéficiaire effectif en contrepartie des activités d'entreprises qu'il exerce par l'intermédiaire de l'établissement stable dans l'Etat de source relèvent de l'article 7 traitant des bénéfices d'entreprises.

Le Modèle de l'ONU qui prévoit comme règle générale un partage de l'imposition des redevances entre l'Etat de source et l'Etat de résidence, exclut de celle-ci les redevances perçues au titre d'une activité industrielle ou commerciale exercée par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé ainsi que les redevances tirées d'une profession indépendante au moyen d'une base fixe qui y est située[3].

A ce propos, les experts de l'ONU ont fait un long commentaire sur le paragraphe 4 : « Ce paragraphe reprend, avec des modifications, le paragraphe 3 de l'article 12 du Modèle de convention de l'OCDE, qui stipule que les dispositions du paragraphe 1 ne s'appliquent pas si le bénéficiaire effectif des redevances possède dans le pays de la source un établissement stable ou une base fixe et que le droit ou le bien générateur des redevances s'y

[1] Commentaires du Modèle de convention de l'ONU, point 7, p. 215.
[2] *Ibid.*, point 8, p. 215.
[3] Art. 12.4 du Modèle de convention de l'ONU « *Les dispositions des paragraphes 1 et 2 ne s'appliquent pas lorsque le bénéficiaire effectif des redevances, résident d'un État contractant, exerce dans l'autre État contractant source des redevances soit une activité industrielle ou commerciale par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé soit une profession indépendante au moyen d'une base fixe qui y est située, et que le droit ou le bien générateur des redevances se rattache effectivement : a) à l'établissement stable ou à la base fixe en question; ou b) aux activités industrielles ou commerciales visées à l'alinéa c du paragraphe 1 de l'article 7. Dans ces cas, les dispositions de l'article 7 ou de l'article 14, suivant le cas, sont applicables* ».

rattache. L'ancien Groupe d'experts a décidé de modifier le paragraphe 3 du Modèle de convention de l'OCDE en y introduisant le principe de la force d'attraction limitée. Outre les redevances auxquelles le paragraphe 1 ne s'applique pas aux termes du paragraphe 3 de l'article de l'OCDE, le paragraphe 4 du Modèle de convention des Nations Unies exclut les dividendes perçus au titre des activités industrielles ou commerciales dont il est fait état à l'alinéa c du paragraphe 1 de l'article 7 (activités commerciales de même nature que celles qui sont exercées par l'établissement stable, ou de nature analogue), même si les activités ne sont pas exercées par l'intermédiaire d'un établissement stable ou d'une base fixe. Dans le Modèle de convention des Nations Unies, le paragraphe est modifié en outre en ce qu'on y mentionne les dispositions du paragraphe 2 comme du paragraphe 1 »[1].

B. *Les redevances excessives*

329. Les deux Modèles de convention limitent aussi la souveraineté fiscale des Etats lorsqu'il s'agit de redevance excessive. En effet, lorsque, en raison de relations spéciales existant entre le débiteur et le bénéficiaire effectif, le montant des redevances excède celui dont seraient convenus ces deux parties en l'absence de pareilles relations, l'imposition n'est appliquée qu'à ce dernier montant. La partie excédentaire des redevances demeurera en revanche imposable conformément à la législation des deux Etats contractants et des dispositions de la convention[2].

Les commentaires de l'ONU sur l'article 12.6 citent un exemple, celui où les redevances sont allouées à une personne physique ou morale qui contrôle directement ou indirectement le débiteur, qui est contrôlée directement ou indirectement par lui ou qui dépend d'un groupe ayant avec lui des intérêts communs[3].

Sous-section 3 : *La mise en œuvre des Modèles de convention par les conventions bilatérales signées par l'Algérie*

330. Il se dégage des conventions fiscales bilatérales signées par l'Algérie, l'adoption du principe de partage du pouvoir d'imposition, à quelques exceptions près. Toutefois ceci n'est pas le cas en l'absence de convention.

§1. *L'imposition des bénéfices des entreprises*

1. *L'imposition des entreprises en l'absence de conventions : l'application du droit interne*

331. En l'absence de conventions fiscales entre l'Etat de résidence du bénéficiaire des revenus réalisés par l'entreprise et l'Etat de la source de ces revenus, c'est le droit national qui est applicable. Quand il s'agit d'une entreprise personne morale ayant une installation en Algérie, les bénéfices qu'elle réalise sont soumis à

---

[1] Commentaires du Modèle de convention de l'ONU, point 17, p. 229.

[2] Art. 12.4 du Modèle OCDE (art. 12.6 de celui de l'ONU) « *Lorsque, en raison de relations spéciales existant entre le débiteur et le bénéficiaire effectif ou que l'un et l'autre entretiennent avec de tierces personnes, le montant des redevances, compte tenu de la prestation pour laquelle elles sont payées, excède celui dont seraient convenus le débiteur et le bénéficiaire effectif en l'absence de pareilles relations, les dispositions du présent article ne s'appliquent qu'à ce dernier montant. Dans ce cas, la partie excédentaire des paiements reste imposable selon la législation de chaque État contractant et compte tenu des autres dispositions de la présente Convention* ».

[3] Commentaires du Modèle de convention de l'ONU, point 23, p. 230.

l'impôt sur les bénéfices des sociétés (IBS) conformément aux articles 137 et suivants du CID. Le critère d'imposition, rappelons-le, est fondé sur le principe de territorialité : « *En matière d'IBS, l'impôt est dû à raison des bénéfices réalisés en Algérie.*

L'article 137 considère *comme bénéfices réalisés en Algérie :*

- *les bénéfices réalisés sous forme de sociétés provenant de l'exercice habituel d'une activité à caractère industriel et commercial ou agricole en l'absence d'établissement stable ;*
- *les bénéfices d'entreprises utilisant en Algérie le concours de représentants n'ayant pas une personnalité professionnelle distincte de ces entreprises ;*
- *les bénéfices d'entreprises qui, sans posséder en Algérie d'établissement ou de représentants désignés, y pratique néanmoins, directement ou indirectement une activité se traduisant par un cycle complet d'opérations commerciales.*

Quand une entreprise exerce à la fois en Algérie et à l'étranger, son bénéfice est présumé réalisé en Algérie au prorata des opérations de production ou, à défaut, des ventes réalisées en Algérie. La preuve contraire peut être établie par la tenue de comptabilité propre à chaque territoire[1].

332. Conformément aux dispositions de l'article 137, les filiales algériennes de sociétés étrangères sont assujetties aux règles de droit commun applicables à toutes les sociétés ayant leur siège en Algérie. Le plus souvent, les filiales créées en Algérie par des entreprises étrangères sont des sociétés de capitaux relevant de l'IBS.

333. Le bénéfice est imposé à l'IBS dans les conditions de droit commun, le taux est de 19%, pour les activités de production de biens ; 23%, pour les activités de bâtiment, de travaux publics et d'hydraulique ainsi que les activités touristiques et thermales à l'exclusion des agences de voyages et, 26% pour les autres activités[2].

334. Quand il s'agit d'entreprises étrangères n'ayant pas d'installation professionnelle permanente en Algérie, ce sont les dispositions des articles 150.2 et 156 du CID qui leur sont applicables. « *Les revenus réalisés par ces entreprises qui déploient temporairement dans le cadre de marchés, une activité, sont soumis au titre de l'IBS à une retenue à la source au taux de 24%.* Sont soumis au même taux :

- *Les sommes payées en rémunération des prestations de toute nature fournies ou utilisées en Algérie ;*
- *Les produits perçus par les inventeurs au titre soit de la concession de licence, de l'exploitation de leurs brevets, soit de la cession ou concession de marque de fabrique, procédé ou de formule de fabrication ;*
- *les sommes versées aux sociétés étrangères de transport maritime (sauf en cas de convention pour éviter réciproquement la double imposition).*

335. Le prélèvement est effectué sur le montant brut du chiffre d'affaires encaissé, il couvre deux impositions : la taxe sur l'activité professionnelle (TAP) et la taxe sur le chiffre d'affaires (TVA)[3].

[1] Art. 87.2.2 et art. 137 du CID.
[2] Art. 150 du CID.
[3] Art. 156 2) du CID.

336. Ces entreprises étrangères qui n'ont pas d'installation professionnelle permanente doivent faire accréditer auprès de l'administration fiscale un représentant domicilié en Algérie et dûment qualifié pour remplir les formalités auxquelles sont soumises ces entreprises passibles de l'IBS et pour payer cet impôt en leur lieu et place[1].

***2.** Régime fiscal applicable en présence de conventions fiscales*

337. En matière de bénéfices des entreprises, les deux Modèles de convention (OCDE, ONU) accordent exclusivement le pouvoir d'imposer à l'Etat de résidence de l'entreprise source des bénéfices, tel est l'énoncé l'article 7 paragraphe 1er : *« Les bénéfices d'une entreprise d'un État contractant ne sont imposables que dans cet État »*[2]. Si les deux Modèles se sont accordés sur le principe, ils vont diverger sur l'étendue de l'exception devant affecter ce principe.

Pour l'OCDE, au cas où l'entreprise exerce son activité dans l'autre Etat contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, les bénéfices réalisés par cet établissement stable seront imposés par l'Etat où se situe ce dernier « … *à moins que l'entreprise n'exerce son activité dans l'autre État contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé. Si l'entreprise exerce son activité d'une telle façon, les bénéfices qui sont attribuables à l'établissement stable conformément aux dispositions du paragraphe 2 sont imposables dans l'autre État* ».

Quant au Modèle de l'ONU, il diverge de celui de l'OCDE sur deux points. En plus des revenus imputables à l'établissement stable, l'exception va être élargie à deux autres cas :

- aux ventes, dans cet autre État, de marchandises de même nature que celles qui sont vendues par l'établissement stable, ou de nature analogue;
- ou à d'autres activités industrielles ou commerciales exercées dans cet autre État et de même nature que celles qui sont exercées par l'établissement, ou de nature analogue »[3].

Pour le Modèle de l'ONU, l'imposition revient à l'Etat de situation de l'établissement sable et non à l'Etat de résidence de l'entreprise, même si les revenus ne sont pas imputables à cet établissement mais constituent des ventes ou des activités industrielles ou commerciales de *même nature* que celle réalisées par l'établissement

[1] Art.149 du CID.

[2] Art. 7.1 du Modèle de convention de l'OCDE « *Les bénéfices d'une entreprise d'un État contractant ne sont imposables que dans cet État à moins que l'entreprise n'exerce son activité dans l'autre État contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé. Si l'entreprise exerce son activité d'une telle façon, les bénéfices qui sont attribuables à l'établissement stable conformément aux dispositions du paragraphe 2 sont imposables dans l'autre État* ».

[3] Art. 7.1 du Modèle de convention de l'ONU : « *Les bénéfices d'une entreprise d'un État contractant ne sont imposables que dans cet État, sauf si l'entreprise exerce son activité dans l'autre État contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé. Si l'entreprise exerce son activité d'une telle façon, les bénéfices de l'entreprise sont imposables dans l'autre État, mais uniquement dans la mesure où ils sont imputables : a) audit établissement stable; ou b) aux ventes, dans cet autre État, de marchandises de même nature que celles qui sont vendues par l'établissement stable, ou de nature analogue; ou c) à d'autres activités industrielles ou commerciales exercées dans cet autre État et de même nature que celles qui sont exercées par l'établissement, ou de nature analogue* ».

stable. Le Modèle de l'ONU cherche à élargir le pouvoir d'imposition des pays en développement.

- Le régime fiscal des succursales d'entreprises étrangères :

338. Au sens des deux Modèles de convention, la succursale représente l'une des formes par lesquelles une entreprise dont le siège est à l'étranger constitue un établissement stable dans un autre Etat en vue de développer ses activités. La succursale ne jouit pas de la personnalité morale, elle est, en revanche, dotée de la personnalité fiscale. En effet, elle est traitée comme une entreprise autonome dont le bénéfice est évalué par rapport aux produits et aux charges qui lui sont directement imputables. Dans ses rapports avec le siège, la succursale est regardée comme une entreprise indépendante, traitant dans des conditions de pleine concurrence.

§2. La pratique conventionnelle algérienne en matière d'imposition des dividendes

339. Pour les bénéficiaires non-résidents, il y a lieu de distinguer entre ceux qui relèvent d'un Etat avec qui l'Algérie a signé une convention fiscale de lutte contre la double imposition et ceux avec qui l'Etat algérien n'est lié par aucune convention.

340. En l'absence de conventions fiscales entre l'Etat de source des dividendes et l'Etat de résidence du bénéficiaire, c'est la législation nationale qui s'applique aux non-résidents au même titre que les résidents, avec le risque de double imposition. Conformément aux dispositions des articles 54 et 104 du CID, les dividendes et produits assimilés perçus par les résidents sont soumis à un taux d'imposition de 15%, prélevé par la voie de retenue à la source. Le taux est ramené à 10% lorsque les bénéficiaires sont des non résidents. La loi de finances pour 2018 a supprimé cette distinction entre résidents algériens et non résidents[1]. Désormais les deux catégories relèvent du même taux, celui de 15%[2]. L'intention du législateur étant d'éviter toute discrimination entre les résidents algériens et les non résidents.

341. En présence d'une convention, le non résident d'un Etat contractant bénéficie des dispositions de cette convention en matière de lutte contre la double imposition. L'examen des trente-quatre conventions bilatérales signées par l'Algérie, en vue d'éviter les doubles impositions, permet de distinguer dans la politique conventionnelle de l'Algérie à propos de l'imposition des dividendes, deux attitudes : le partage qui est le principe, et l'exclusivité accordée à l'Etat de résidence qui reste l'exception.

1. Le partage avec l'Etat de la résidence sur la base de deux taux

342. Ce partage se fait selon deux formules. Dans la première, les taux généralement retenus sont ceux du Modèle de l'OCDE : 5% et 15%. L'exemple à ce propos est la convention signée avec la France qui a repris les deux taux fixés par la convention Modèle de l'OCDE :

[1] Loi n° 17-11 du 27 décembre 2017 portant la loi de Finances pour 2018, J.O.R.A. du 28 décembre 2017, n° 76, p. 02.
[2] Art. 5 de la loi de Finances pour 2018 modifiant l'article 104 du CID.

« *... ces dividendes sont aussi imposables dans l'Etat contractant dont la société qui paie les dividendes est un résident, et selon la législation de cet Etat, mais si la personne qui reçoit les dividendes en est le bénéficiaire effectif, l'impôt ainsi établi ne peut excéder :*

- *5% du montant brut des dividendes si le bénéficiaire effectif est une société (autre qu'une société de personnes) qui détient directement ou indirectement au moins 10% du capital de la société qui paie les dividendes ;*
- *15% du montant brut des dividendes, dans tous les autres cas ».*

343. Il faut relever toutefois que la convention ne retient pas le taux de 25% de participation dans le capital de la société distributrice des dividendes fixé par l'OCDE, c'est le taux du Modèle de l'ONU qui est de 10%. Ces modalités de partage sont reproduites dans plusieurs autres conventions signées par l'Algérie[1]. Dans d'autres conventions, ce sont les taux qui différent : la convention algéro-chinoise retient les taux de 5% et 10%, la convention algéro-portugaise : 15% et 10% au lieu de 5% et 15% proposé par l'OCDE. Il ressort de l'ensemble de ces conventions que la politique de l'Etat algérien penche plutôt du côté du Modèle de convention de l'OCDE et non celui de l'ONU.

344. Le partage avec le pays de la résidence se réalise selon des modalités plus simplifiées en ne fixant qu'un seul taux quand la personne qui reçoit les bénéfices en est le bénéficiaire effectif ; c'est le cas de la convention algéro-canadienne : « *... ces dividendes sont aussi imposables dans l'Etat contractant dont la société qui paie les dividendes est un résident, et selon la législation de cet Etat, 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* »[2].

En cas de bénéficiaire effectif, le taux de prélèvement pour l'Etat de la source ne peut excéder 15%, dans les autres cas, c'est le taux prévu par le droit interne qui est applicable. Cette technique est utilisée avec d'autres pays mais avec des taux très variables comme le montre le tableau suivant :

Taux plafond pour l'Etat de la source	Etats avec qui l'Algérie a signé une convention fiscale
5 %	Iran.
12 %	Turquie.
10 %	Bosnie, Bulgarie, Egypte, Yémen, et Mauritanie.
15 %	Roumanie, Italie, Canada, Jordanie, Liban, Syrie et Indonésie.

345. Comme on peut le constater, si le principe de partage est largement répandu, les modalités de ce partage différent d'une convention à une autre, les taux d'imposition réservés à l'Etat de la source ne sont pas homogénéisés. Ces variations des

[1] Voir les conventions conclues avec l'Espagne, la Russie, la Suisse, l'Ukraine, l'Afrique du Sud, la Corée du Sud et le Sultanat d'Oman.

[2] Convention Algérie-Canada signée à Alger le 28 février 1999, ratifiée par le décret présidentiel n° 2000-367 du 16 novembre 2000, J.O.R.A du 19 novembre 2000, n° 68, p. 03.

taux d'imposition d'une convention à une autre sont étranges car difficilement explicables.

2. *L'exclusivité du droit d'imposer accordée à l'Etat de la résidence*

346. Il ressort d'un nombre limité de conventions bilatérales que les parties renoncent à la règle de partage du droit d'imposer les dividendes et réservent l'exclusivité de ce droit à l'Etat de résidence des bénéficiaires. Cette solution est consacrée uniquement dans les conventions bilatérales signées avec les pays du Golf : l'Arabie Saoudite, le Bahreïn, les Emirats Arabes Unis, le Koweït et le Qatar. L'article 11 de la convention signée avec le Bahreïn dispose ce qui suit : « *Les dividendes payés par une société qui est un résident d'un Etat contractant à un résident de l'autre Etat contractant ne sont imposables que dans cet autre Etat* »[1]. La convention signée avec le Qatar va dans le même sens, même si la formulation est différente : « *1. Les dividendes payés par une société qui est un résident d'un Etat contractant à un résident de l'autre Etat contractant sont imposables uniquement dans cet autre Etat* »[2].

347. L'usage des expressions : « *Les dividendes… ne sont imposés que dans cet autre Etat* » ou encore « *sont imposés uniquement dans cet autre Etat* » a pour signification l'attribution à l'Etat de la résidence un droit exclusif d'imposer, ce qui exclut l'Etat de la source. D'un autre côté, si ces pays s'avèrent des pourvoyeurs de capitaux pour l'Algérie, cette dernière se trouve alors privée du droit d'imposer les dividendes issus des investissements réalisés par les résidents de ces pays. C'est probablement une autre forme d'incitation à l'investissement en Algérie.

3. Les modalités de paiement de l'impôt sur les dividendes

348. Lorsque le droit d'imposer revient à l'Etat de source des dividendes, c'est-à-dire à l'Etat dont la société distributrice est résidente, celle-ci devra, avant tout transfert de bénéfice, s'acquitter du montant de l'impôt sur les bénéfices des sociétés[3], établir les déclarations, et prélever, ensuite, une retenue à la source conformément aux dispositions des articles 54 et 104 du CID et de la convention fiscale bilatérale concernée.

S'agissant de l'obligation déclarative, il appartient aux personnes morales de droit étranger qui possèdent des actions dans des sociétés établies en Algérie de faire communiquer annuellement la liste de leurs actionnaires authentifiée par les services en charge de la gestion du registre de commerce de l'Etat de résidence[4].

349. La perception des dividendes ouvrent aussi un droit d'imposition dans l'Etat de résidence des bénéficiaires.

---

[1] Art. 11 de la Convention Algérie-Bahreïn signée à Alger le 11 juin 2000, ratifié par décret présidentiel n° 03-276 du 14 aout 2003, J.O.R.A. du 20 aout 2003, n° 50, p. 03.

[2] Art. 11 de la Convention Algérie-Qatar signée à Doha le 3 juillet 2008, ratifiée par le décret présidentiel n° 10-273 du 3 novembre 2010, J.O.R.A., du 21 novembre 2010, n° 70, p. 03.

[3] Voir à ce propos : YELLES CHAOUCHE Nassima, « *L'imposition des revenus distribués* », Mémoire de Master en Droit Public Economique, Université d'Oran, Faculté de Droit, 2013.

[4] Art. 18 de l'ord. n° 01-03 du 20 août 2001 relative au développement de l'investissement modifié et complété, par l'art. 4 *sipties* de l'ord. n° 10-01 du 26 août 2010 portant LFC, J.O.R.A., du 29 août 2010, n° 49, p. 02.

350. Il y a lieu de rappeler que les associés ou actionnaires résidents et non résidents, bénéficiaires de dividendes, sont désormais soumis au même taux d'imposition qui est de 15%, alors qu'il était avant 2018 de 10% pour les premiers et 15% pour les seconds[1].

§3. *La pratique conventionnelle algérienne en matière d'imposition des intérêts*

351. Le taux de prélèvement de l'impôt sur les intérêts par l'Etat de la source fixé par le Modèle de l'OCDE est de 10%, le Modèle de l'ONU s'est abstenu de le fixer. Les Etats disposent d'une certaine liberté par rapport à ces Modèles qui ont plutôt un caractère indicatif. C'est ainsi que les conventions fiscales bilatérales signées par l'Algérie ne comportent pas toutes le même taux. Dans certaines conventions, l'exclusivité du droit d'imposer est accordée soit à l'Etat de la source, soit à l'Etat de la résidence. Mais pour la plupart des conventions, c'est la règle du partage qui reste la plus répandue. L'Etat de la source reste investi du pouvoir d'imposer avec des taux plafonds qui peuvent varier de 5% jusqu'à 15% dépassant dans certains cas le seuil de 10% fixé par le Modèle OCDE. On peut synthétiser cette pratique comme suit :

Taux plafond	Etats avec qui l'Algérie a signé une convention fiscale
5 %	Egypte, Espagne, Iran, Oman.
7 %	Chine.
10 %	Autriche, Afrique du Sud, Bosnie, Bulgarie, Corée, Mauritanie, Turquie, Suisse, Liban, Syrie, Ukraine (ce taux de 10% est retenu aussi bien par le Modèle de convention OCDE que par le droit interne
10 % (si France Etat de source)	France.
12 % (si Algérie Etat de source)	
15 %	Belgique, Canada, Indonésie, Italie, Roumanie, Portugal, Jordanie, Russie.

352. Dans la convention signée avec la France, une démarche différente est adoptée, elle consiste dans l'application de taux différenciés selon que l'Algérie ou la France soit l'Etat de la source des intérêts. Le taux plafond est de 10% quand c'est la France qui est pays de la source, il est de 12% quand c'est l'Algérie qu'il l'est. Par cette technique, la convention accorde donc un léger avantage à l'Algérie, pays en développement par rapport à la France pays développé.

[1] Art. 5 de la loi de finances pour 2018.

353. Dans d'autres conventions, notamment, celles qui sont signées avec les Etats du Golf, le droit d'imposer est attribué exclusivement à l'Etat de résidence comme en matière de dividendes[1].

354. Par ailleurs des exemptions sont prévues par les conventions bilatérales quand il s'agit d'intérêts concernant les Etats eux-mêmes ou leurs entités ou subdivisions. C'est le cas des intérêts versés à des Etats souverains ou garantis par eux[2] ; ou encore des intérêts versés aux banques centrales, aux banques ou autres institutions financières ; les intérêts sur prêts à long terme ; les intérêts sur prêts pour financer des équipements spéciaux ou des travaux publics ; les intérêts sur d'autres types d'investissement approuvés par l'État (financement des exportations, par exemple). Les conventions signées avec : la Russie, le Portugal, la Bosnie ou encore l'Ukraine ont prévu de telles exemptions. A titre d'exemple, la convention algéro-ukrainienne dispose à l'article 11.3 :

> *« ... les intérêts provenant d'un des Etats contractants sont exonérés d'impôts dans ledit Etat si:*
>
> *a) Le débiteur des intérêts est le Gouvernement dudit Etat contractant ou une de ses subdivisions politiques ou administratives ou une de ses collectivités locales, ou*
>
> *b) Les intérêts sont payés au Gouvernement de l'autre Etat contractant ou à une de ses subdivisions politiques ou administratives ou à une de ses collectivités locales ou à des institutions ou à organismes (y compris les institutions financières) appartenant entièrement à cet Etat contractant ou à une de ses subdivisions politiques ou administratives ou une de ses collectivités locales, ou*
>
> *c) Les intérêts sont payés à d'autres institutions ou organismes (y compris les institutions financières) à raison des financements accordés par eux dans le cadre d'accords conclus entre les Gouvernements des Etats contractants, mandatés par les Gouvernements des Etats contractants, pour l'exécution des opérations liées à ces financements.*

§4. La pratique conventionnelle algérienne en matière d'imposition des redevances

355. La plupart des conventions bilatérales signées par l'Algérie retiennent le principe du partage conformément au Modèle de convention de l'ONU. La proposition du Modèle de l'OCDE qui accorde l'exclusivité d'imposer à l'Etat de résidence étant écartée.

356. L'Etat de la source dispose donc du droit d'imposer, avec des taux qui varient entre 5% (Iran) et 18% (Syrie) selon le pays avec lequel la convention est signée. Dans une même convention, le taux peut varier en fonction de la catégorie des droits, ou encore selon que la convention entend favoriser l'une ou l'autre des deux parties contractantes quand elles sont source de la redevance. Le taux le plus répandu est le taux unique de 10%.

---

[1] Décret présidentiel n° 03-164 du 7 avril 2003 portant ratification de la convention entre la République algérienne démocratique et populaire et l'Etat des Emirats Arabes Unis en vue d'éviter la double imposition et prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur le capital, signée à Alger, le 24 avril 2001, J.O.R.A. du 13 avril 2003,n° 26, p. 04.

[2] C'est une application d'un vieux principe selon lequel « le Roi n'impose pas le Roi », GOUTHIERE Bruno, « *Les impôts dans les affaires internationales* », *op. cit.*, p. 689.

357. - *Le taux unique :* Les conventions prévoient pour l'Etat de la source un taux unique à ne pas dépasser applicable quelle que soit la nature de la redevance ou le pays de la source, mais ce taux varie d'une convention à une autre comme le montre le tableau ci-dessous :

Taux Unique plafond	Etats avec qui l'Algérie a signé une convention fiscale
5 %	Iran.
7 %	Arabie saoudite.
10 %	Allemagne, Autriche, Bulgarie, Portugal, Suisse, Turquie, Ukraine, Egypte, Emirats Arabes Unis, Liban, Oman, Yémen, Afrique du Sud, Chine.
12 %	Bosnie.
15 %	Roumanie, Russie, Jordanie, Koweït, Mauritanie, Indonésie, Canada.
18 %	Syrie.

Ces taux sont, dans leur ensemble, inférieurs au taux établi par le droit interne qui est de 24%[1].

358. - *Double taux pour l'Etat de la source :* On retrouve cette formule dans des conventions signées avec quatre pays européens (Belgique, Espagne, France, Italie). Cette différenciation dans les taux s'explique par la volonté de traiter différemment les droits intellectuels.

La convention algéro-espagnole prévoit deux taux. Si la personne qui reçoit les redevances en est le bénéficiaire effectif, l'impôt ainsi établi ne peut excéder :

a) 14 % du montant brut des redevances payées pour l'utilisation de, ou le droit d'utiliser une copie d'un travail littéraire, artistique ou scientifique y compris les films cinématographiques ou films, bandes et tous autres moyens de reproduction d'image ou de son ;

b) 7 % du montant brut des redevances dans les autres cas[2].

Pour les conventions signées avec la Belgique et l'Italie, le taux ne peut excéder :

[1] Art. 104 du CID.

[2] Art. 12 du décret présidentiel n° 05-234 du 23 juin 2005 portant ratification de la convention entre la République algérienne démocratique et populaire et le Royaume d'Espagne en vue d'éviter la double imposition et prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et la fortune, signée à Madrid le 7 octobre 2002, J.O.R.A. du 29 juin 2005,n° 45, p. 03.

a) 5% du montant brut des redevances payées pour l'usage ou la concession de l'usage d'un droit d'auteur sur une œuvre littéraire, artistique ou scientifique, à l'exclusion des films cinématographiques et des films ou bandes pour la radiodistribution ou la télévision;

b) 15% du montant brut des redevances dans les autres cas[1].

La convention algéro-française de 2002, tout en adoptant la même démarche en fixant le seuil d'imposition en fonction de la catégorie des droits intellectuels, elle s'en distingue par le fait qu'elle établit trois taux plafond, et que le taux diffère selon que l'Etat de la source soit la France ou l'Algérie. Le taux ne peut excéder :

a) 5 % du montant brut des redevances payées pour l'usage ou la concession de l'usage d'un droit d'auteur sur une œuvre littéraire, artistique ou scientifique, à l'exclusion des films cinématographiques et des œuvres enregistrées pour les émissions radiophoniques et télévisées;

b) Dans tous les autres cas, 10 % du montant brut des redevances lorsque celles-ci proviennent de France et 12 pour cent du montant brut des redevances lorsque celles-ci proviennent d'Algérie[2].

La raison d'être de cette discrimination entre pays contractants d'une même convention fiscale est de favoriser l'un des deux Etats de la Source quand il s'agit d'un pays en développement.

§5. *La double imposition et son remède*[3]

359. En matière de dividendes, d'intérêt et de redevance, les conventions fiscales organisent ainsi un partage de l'imposition. Une première imposition est prévue dans l'Etat de source de ces revenus, ensuite, une seconde imposition dans l'Etat de résidence, ce qui constitue une double imposition juridique. En effet, lorsqu'une même personne est imposable au titre d'un même revenu ou d'une même fortune par plus d'un Etat ou lorsqu'une personne est un résident d'un État contractant (R) et reçoit des revenus ou possède de la fortune dans l'autre État contractant (S) et que les deux États imposent ces revenus ou cette fortune on est en présence d'une double imposition juridique[4]. Ce cas doit être distingué de la double imposition dite économique, c'est-à-dire du cas où deux personnes différentes sont imposables au titre d'un même revenu ou

[1] Art. 12 du Décret présidentiel n° 02-432 du 9 décembre 2002 portant ratification de la convention entre la République algérienne démocratique et populaire et le Royaume de Belgique tendant à éviter la double imposition et à établir des règles d'assistance réciproque en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune signée à Alger, le 15 décembre 1991, J.O.R.A. du 11 décembre 2002, n° 82, p. 03 et du Décret présidentiel n° 91-231du 20 juillet 1991 portant ratification de la convention entre la République algérienne démocratique et le gouvernement de la république italienne en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir l'évasion et la fraude fiscale et le protocole annexe, signé à Alger le 03 février 1991, J.O.R.A. du 24 juillet 1991,n° 35, p. 1049.

[2] Art. 11.2 de la convention algéro-française précitée.

[3] Sur la double imposition voir : PLAGNET Bernard, « *procédures techniques de suppression des doubles impositions* », Juris-Classeur Fiscal : Impôts Directs, Fasc. 352 (16-2), Volume n° 1, 1982, p. 11 ; GUTMANN Daniel, « *La double imposition : problèmes contemporains* », Revue de Droit Fiscal, n° 9 du 3 mars 2011, pp. 10-11.

[4] OCDE, Modèle de convention fiscale sur le revenu et la fortune, version abrégée du 22 juillet 2010, p. 329.

d'une même fortune. Pour résoudre ces problèmes de double imposition, les conventions fiscales prévoient deux méthodes classiques, il s'agit de la méthode de l'exemption et celle de l'imputation (ou de la déduction).

360. Il est à remarquer que les dispositions qui traitent de la double imposition juridique (articles 23 ou 24 des deux modèles) ne s'appliquent qu'à l'État de résidence et ne prescrivent pas comment l'autre État contractant, notamment l'Etat de source, doit procéder[1].

361. La méthode retenue par les conventions algériennes est celle de l'imputation qui consiste à accorder à l'Etat de résidence du contribuable une déduction égale à l'impôt payé dans l'Etat de source (égal à la retenue à la source) mais sans excéder, toutefois, le montant de l'impôt dû par l'Etat de résidence[2]. Autrement dit, cette méthode dite de l'imputation ordinaire limite la déduction de l'impôt étranger au montant de l'impôt perçu par l'Etat de résidence. Cette limite évite en effet à l'Etat de résidence de perdre des recettes au motif que l'autre Etat contractant impose ces mêmes bénéfices.

Par opposition à l'imputation ordinaire, l'application de la méthode de l'imputation intégrale, consiste à déduire la totalité de l'impôt prélevé par l'Etat de source de l'impôt établi par l'Etat de résidence[3].

362. L'Etat de résidence n'applique le crédit d'impôt que s'il admet le bien-fondé de cette retenue ce qui implique deux conséquences. La première est que si la retenue a été effectuée en dépassement du plafond admis par la convention fiscale, le crédit d'impôt sera limité au montant conventionnel. La seconde quand la retenue à la source est effectuée alors qu'elle n'est pas prévue par la convention, dans ce cas, l'Etat de la résidence n'est pas tenue d'accorder le crédit d'impôt[4].

363. - *Les cas des excédents de crédit d'impôt.* Les crédits d'impôts sont, en principe, plafonnés à l'impôt payé dans l'Etat de résidence. Pris dans ce sens, certains bénéficiaires de redevance ne pourront pas éliminer complètement la double imposition par le crédit d'impôt. Pour résoudre cette situation, certaines conventions fiscales ont envisagé des solutions, tel est l'exemple de la convention algéro-française de 1999. L'article 24 § 2 b) de celle-ci permet à un résident de France lorsqu'il estime que le montant de l'impôt payé en Algérie excède le montant de l'impôt français applicable à ces mêmes revenus, de saisir à l'autorité française compétente. Celle-ci peut admettre, sous certaines conditions, le montant non imputé de l'impôt payé en Algérie en déduction de l'impôt français sur les autres revenus de source étrangères de ce résident[5].

---

[1] *Ibid.*, p. 331.

[2] LE MENTEC Franck, « *Bénéfices des entreprises : Modalités d'imposition des entreprises exploitées en France* », Juris-Classeur Fiscal : Impôts directs, Fasc. n° 3510, Volume n° 1, 2013, p. 06.

[3] CASTAGNEDE Bernard, « *Précis de fiscalité internationale* », *op. cit.*, 5ème édition, 2015, p. 476 ; DE VRIES REILINGH Daniel, *op. cit.*, p. 239.

[4] GOUTHIERE Bruno, *op. cit.*, p. 312.

[5] Art. 24.2.b) « …*lorsque le montant de l'impôt payé en Algérie conformément aux dispositions de ces articles* (art. 11 et 12) *excède le montant de l'impôt français correspondant à ces revenus, le résident de France bénéficiaire de ces revenus peut soumettre son cas à l'autorité compétente française. S'il lui apparaît que cette situation a pour conséquence une imposition qui n'est pas comparable à une imposition du revenu net, cette autorité compétente peut, dans les conditions qu'elle détermine,*

CONCLUSION DU CHAPITRE I

364. Ainsi le transfert direct de bénéfices, s'il constitue un avantage pour les investisseurs, il présente toutefois quelques inconvénients liés notamment à la double imposition puisqu'il met au défi deux souverainetés fiscales. La conclusion de conventions bilatérales permet de résoudre ces difficultés.

365. Par ailleurs, le transfert de bénéfices peut être source d'une évasion fiscale lorsqu'il ne s'effectue pas selon les exigences de la loi et des conventions fiscales. Il s'agit alors de pratiques de contournement du droit fiscal dont la finalité serait de minimiser la matière imposable.

Le régime fiscal des transferts directs de bénéfices étant déterminé, il reste à analyser celui des transferts indirects de bénéfices ou des prix de transfert.

CHAPITRE II : LES PRIX DE TRANSFERT, UNE TECHNIQUE DE CONTOURNEMENT DU DROIT INTERNE

366. « *La mondialisation a fini par créer l'entreprise globale* », écrit EL HADJI DIALIGUE (Ba) dans une thèse sur les prix de transfert[1]. Elle consiste dans la prolifération des groupes multinationaux qui pour des raisons d'optimisation, conçoivent désormais leur stratégie et leur organisation à l'échelle mondiale[2]. Leurs stratégies sont globales, dans la mesure où l'espace géographique de leur activité n'est plus limité au territoire d'un Etat (marché national), mais il englobe l'ensemble des marchés mondiaux. Leurs stratégies consistent également dans la spécialisation de leurs filiales dans la fabrication d'un produit donné pour un marché mondial (activités internationalisées) un espace géographique internationalisé.

367. Quant à leur organisation, elle est complexe parce que composées d'entités distinctes, elles prennent généralement la forme juridique de filiales implantées dans différents Etats. Mais, quoiqu'éparpillées sur différents Etats, ces entités entretiennent entre elles des relations aussi bien économiques qu'administratives. L'un des instruments de cette globalisation, les prix de transfert[3].

368. Mais en quoi consiste l'intérêt grandissant pour les prix de transfert ? L'OCDE a répondu à cette question dans ses « Principes directeurs » :

> « *Si les prix de transfert sont importants aussi bien pour les contribuables que pour les administrations fiscales, c'est parce qu'ils déterminent, dans une large mesure, la répartition des revenus et des dépenses et, par conséquent, des bénéfices imposables entre les entreprises associées relevant d'autorités fiscales différentes… La difficulté est plus grande sur le plan international, puisque plusieurs autorités fiscales sont en cause et que, dès lors, l'ajustement du prix de transfert dans un pays implique qu'un ajustement correspondant est approprié dans*

---

admettre le montant non imputé de l'impôt payé en Algérie en déduction de l'impôt français sur les autres revenus de source étrangère de ce résident ».

[1] EL HADJI DIALIGUE Ba, *op. cit*., p. 140. Sur les prix de transfert voir aussi PELLAS Jean-Raphaêl, « *Le Vade Mecum de la fiscalité internationale* », Ems, 2002.

[2] EL HADJI DIALIGUE Ba, *op. cit*., p. 37.

[3] Voir à ce propos : SILBERZTEIN Caroline, « *La révision des principes de l'OCDE applicables en matières de prix de transfert* », Revue de Droit Fiscal, n° 39 du 30 septembre 2010, pp. 22-26 ; COMOLET-TIRMAN Christian, « *Peut-on en finir avec les prix de transfert ?* », Revue de Droit Fiscal, n° 22, 31 mai 2012, pp. 13-15.

un autre pays. Cependant, si l'autre juridiction n'est pas d'accord, pour opérer un ajustement correspondant, le groupe multinational sera imposé deux fois sur cette partie des bénéfices. Afin de minimiser le risque d'une telle double imposition, un consensus au niveau international sur les modalités de fixation des prix de transfert dans les transactions internationales est nécessaire »[1].

369. C'est ainsi que les prix de transfert présentent pour l'administration d'abord de grands enjeux qui consistent dans les pertes de recettes dues à la délocalisation des bases imposables vers des Etats à fiscalité réduite. Cette politique de délocalisation des profits a produit des effets négatifs sur les ressources des Etats par l'érosion de la base d'imposition. D'où la nécessité de remettre en cause cette politique[2]. L'action des administrations fiscales va consister à s'assurer qu'une entité d'un groupe multinational ne transfère pas artificiellement ses profits imposables hors de leur juridiction[3].

370. S'agissant du contribuable, l'enjeu consiste pour lui dans le risque de la double imposition. En effet « si l'administration de l'Etat à fiscalité élevée rejette les prix pour la transaction internationale de son résident vers un Etat à fiscalité plus faible, il en résultera un redressement. Et en l'absence d'un mécanisme de correction dans l'autre Etat, ce rehaussement se traduira par un phénomène de double imposition »[4].

371. L'intérêt de l'étude des prix de transfert étant précisé, il reste à définir la notion. Christian LOPEZ, après avoir constaté l'absence d'une définition légale des prix de transfert, il les définit comme étant « des prix de cession portant sur des transactions d'échange de biens et de services, ou de licence de propriétés incorporelles entre sociétés apparentées à un même groupe et établies dans différents pays »[5].

Les auteurs d'un ouvrage sur les « Stratégies fiscales internationales » désignent par prix de transfert « les prix retenus pour les transactions entre sociétés apparentées résidentes d'Etats différents. En d'autres termes, il s'agit du prix des opérations intra-groupe et transfrontalières »[6].

Dans une étude sur « Les stratégies juridiques des sociétés transnationales : l'exemple des prix de transfert », Mounir SNOUSSI entend par prix de transfert, « les prix appliqués par une société transnationales à l'ensemble des échanges de biens matériels et immatériels intervenus dans le commerce intra-firme développé à l'intérieur de son espace intégré »[7]. Après avoir analysé cette technique, le même auteur conclut que les

---

[1] Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales, édition OCDE, 22 juillet 2010, p. 20.

[2] Les Etats-Unis sont les premiers à avoir réagi à cette politique de délocalisation des profits, suivis par le Royaume uni, le Japon, le Canada et l'Australie. La plupart des pays ont progressivement rallié cette démarche qui consiste dans l'adoption d'une réglementation fiscale régissant les prix de transfert s'imposant aux entreprises multinationales, ACARD Claire, LABRUM Stephen, DIAKONOVA Irina, « *Prix de transfert : Défi fiscal et organisationnel pour l'industrie financière* », Revue Banque, n° 673, du 09/11/2005, p. 40.

[3] RASSAT Patrick, LAMORLETTE Thierry, CAMELLI Thibault, *op. cit.*, p. 133.

[4] *Ibidem*.

[5] LOPEZ Christian, « *La pertinence des critères de pleine concurrence dans les prix de transfert* », *Annales de la faculté de droit*, Université d'Oran, Actes du colloque international sur « *Attractivité et évasion fiscales* » du 7 et 8 décembre 2011, numéro spécial, 2012, p. 129.

[6] RASSAT Patrick, LAMORLETTE Thierry, CAMELLI Thibault, *op. cit*., p. 129.

[7] SNOUSSI Mounir, « *Les stratégies juridiques des sociétés transnationales : l'exemple des prix de transfert* », RIDE, 2003, p. 445.

prix de transfert constituent une technique de contournement ou d'évitement des droits internes. Pour le même auteur, les sociétés transnationales profitent des lacunes des droits internes et de leurs failles pour choisir librement leur soumission au droit interne le plus attractif[1].

372. En Algérie, en l'absence d'une définition légale, la Direction générale des impôts a comblé cette lacune dans son Bulletin d'information fiscale par une définition : « *Les prix de transfert désignent tout flux intragroupe et transfrontalier, relatif à des achats et ventes de biens, prestations de services, redevances, intérêts garanties, honoraires, cession ou concession de biens incorporels tels les marques, brevets, et savoir-faire, etc.* »[2]. Ladite circulaire ne manque pas de faire référence à l'article 9 du Modèle de convention de l'OCDE relative au revenu et à la fortune traitant des prix de transfert.

373. Les prix de transfert étant liés aux entreprises multinationales, la problématique ne pouvait être que supranationale, et nécessite alors une coordination sur le plan mondial. D'où le rôle de l'OCDE, puis celui de l'ONU pour proposer une législation sur les prix de transfert[3].

374. L'OCDE s'est intéressée à la question des prix de transfert dès 1963 en introduisant dans son Modèle de convention un article 9 qui permettait de rectifier la comptabilité des entreprises pour le calcul des bénéfices imposables du fait que cette comptabilité ne faisait pas apparaître les bénéfices réellement réalisés en raison des relations spéciales existant entre les entreprises apparentées[4]. En 1979, l'OCDE avait publié un rapport sur « *Les prix de transfert et entreprises multinationales* ». En 1995, elle publie un nouveau rapport intitulé : « *Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales* » appelé communément : « *Principes directeurs de l'OCDE* »[5]. Ces travaux connaissent régulièrement des révisions pour les adapter aux situations nouvelles ou pour apporter plus de précisions et de solutions aux problèmes que posent les prix de transfert. Parmi les révisions les plus importantes, celle du 22 juillet 2010[6] par laquelle le Comité de l'OCDE a approuvé « *La Recommandation sur la détermination des prix de transfert*

---

[1] *Ibid.*, p. 446.

[2] D.G.I., Bulletin d'information fiscale, n° 5/DGI/DRPC/2010 : Traitement relatif au prix de transfert.

[3] OCDE, Législation sur les prix de transfert – Proposition d'approche, juin 2011. Notons à ce propos l'observation faite par Lukasz STANKIEWICZ : que les travaux des organisations internationales ont un impact majeur sur la production des règles du droit fiscal international bien qu'elles émettent du droit souple (soft law). STANKIEWICZ Lukasz, « *L'activité fiscale des organisations internationales* », Revue Européenne et Internationale de Droit Fiscal, n° 3, 2017, p. 309-320.

[4] GOUTHIERE Bruno, *op. cit.*, p. 1083.

[5] Ce document constitue une révision et une compilation de divers rapports précédents du Comité des affaires fiscales traitant de la détermination des prix de transfert dans le cadre des entreprises multinationales. Il est composé de neuf chapitres : Chapitre I : Le principe de pleine concurrence ; Chapitre II : Méthodes de prix de transfert ; Chapitre III : Analyse de comparabilité, chapitre IV : Méthodes administratives destinées à éviter et à régler les différends en matière de prix de transfert ; Chapitre V : Documentation, chapitre VI : Conditions particulières applicables aux biens incorporels ; Chapitre VII : Considérations particulières applicables aux services intra-groupe ; Chapitre VIII : Accords de répartition des coûts ; Chapitre IX : Réorganisation d'entreprises et prix de transfert. Ce document est accompagné d'une liste de six annexes et totalise un nombre de 405 pages.

[6] Les principales révisions ont eu lieu en 1997, 1998, 1999, puis 2010, 2013, voir à ce propos : GOUTHIERE Bruno, *op. cit.*, p. 1083.

entre entreprises associées » à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales. En juillet 2013, le Comité des affaires fiscales de l'OCDE a publié un nouveau projet de rapport sur les « incorporels ».

Selon l'OCDE « Ces principes visent à aider les administrations fiscales (des pays membres de l'OCDE comme les pays non membres) et les entreprises multinationales, en indiquant les moyens permettant de trouver une solution satisfaisante aux problèmes des prix de transfert, de manière à réduire au minimum les différends conflits entre administrations fiscales ainsi qu'entre administrations fiscales et les entreprises multinationales, et d'éviter des contentieux coûteux »[1].

375. En 2011, l'OCDE propose aux Etats un second document : « *Législation sur les prix de transfert. Proposition d'approche* » (juin 2011). Ce document, préparé par le secrétariat de l'OCDE, propose aux Etats pour la rédaction d'une législation sur les prix de transfert les règles, une structure ainsi qu'un contenu pour cette législation[2]. Le principe de base pour la fixation des prix de transfert est qu'il soit arrêté au prix du marché, selon le principe de pleine concurrence.

376. Les experts de l'ONU reprochent aux Principes directeurs de l'OCDE d'être plutôt favorables aux pays de l'OCDE (pays développés) et que le principe de pleine concurrence est d'une application complexe pour les économies en développement[3]. Soucieuse de défendre les intérêts des pays en développement, l'organisation des Nations-Unies s'est emparée à son tour du problème des prix de transfert en publiant en 2012 « *Le Manuel pratique des Nations-Unies sur les prix de transfert à l'intention des pays en développement* »[4]. Ce manuel est révisé en 2013.

377. Avant l'avènement de ce Manuel, c'était le même critère qui était applicable pour déterminer si les prix de transfert reflètent un prix approprié, c'est-à-dire celui de pleine concurrence. Le Manuel de l'ONU a changé la vision en orientant l'application des principes de l'OCDE « d'une manière telle qu'ils répondent aux priorités et aux réalités des pays en développement », tout en mettant l'accent sur « la

---

[1] Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales, *op. cit.*, p. 21.

[2] Ce document est composé de 12 articles ou sections et complétés par des notes explicatives.

[3] Pour le Conseil Economique et Social de l'ONU, « *Le problème est d'éviter que les bénéfices soient systématiquement transférés aux filiales installées dans les « paradis fiscaux », grâce à des méthodes de calcul du prix des transactions qui ne reflètent pas toujours la valeur réelle des bénéfices. Ceci se fait naturellement au détriment des pays, en particulier des pays en développement qui sont particulièrement vulnérables à un tel « transfert des bénéfices ». Il s'agit d'une véritable « fraude fiscale contre le développement », a commenté le représentant de la France, puisque les flux financiers qui sortent illégalement des pays les plus pauvres représentent, selon les estimations de la Banque mondiale, plus de 10 fois le montant de l'aide publique au développement* », http://www.un.org/press/fr/2013/ECOSOC6583.doc.htm.

[4] Les travaux ont été menés par le sous-comité sur les prix de transfert qui a regroupé une vingtaine d'experts gouvernementaux, universitaires et du secteur privé. Les travaux ont été menés de 2009 à fin 2012. Ce manuel comporte 10 chapitres : Préface ; 1. Introduction ; 2. Environnement commercial ; 3. Environnement juridique ; 4. Capacités administratives ; 5. Comparabilité ; 6. Méthodes ; 7. Documentation ; 8. Contrôle ; 9. Résolution des différends ; 10. Approches suivies au Brésil, en Chine, en Inde, en Afrique du sud ; Annexe I : exemple d'analyse de comparabilité ; Annexe II : Documentation. SILBERZTEIN Caroline, « *Les travaux des Nations-Unies en matière de prix de transfert : vers l'émergence d'un double standard ?* », Revue de Droit fiscal, n° 10 du 8 mars 2012, p. 3

complexité générale de la question, de l'absence fréquente de connaissances et de compétences et des données concernant des transactions comptables »[1].

A travers ce Manuel, certains pays émergents et les pays en développement ont présenté leur manière d'appréhender la question des prix de transfert. Le chapitre 10 décrit quatre études établies par des fonctionnaires de l'administration fiscale de l'Afrique du Sud, du Brésil, de la Chine et de l'Inde[2]. Ced derniers suggèrent que leurs approches à propos de la question des prix de transfert sont plus appropriées que celles de l'OCDE pour les pays en développement[3].

378. Le groupe multinational constitue le cadre structurel à l'intérieur duquel s'effectuent les transactions commerciales et c'est quand ces transactions revêtent un caractère transfrontalier que surgissent les problèmes des prix de transfert. Car ces derniers « n'ont de portée que si les activités auxquelles elles se rapportent sont transfrontalières »[4], autrement dit, quand ces transactions internationales mettent en cause « des entreprises situées de part et d'autre d'une frontière géographique »[5].

Le groupe multinational nous met donc devant un contraste qu'il faut analyser : le caractère international de ses activités du point de vue géographique d'une part et, le caractère internalisé du point de vue économique d'autre part (Section 1 : Les prix de transfert un phénomène lié aux groupes multinationaux). Et c'est de ce contraste que nait justement le problème des prix de transfert (Section 2 : L'administration face à la complexité des techniques des prix de transfert ; Section 3 : L'administration face à la complexité des techniques de détermination des prix de transfert).

Section 1 : Les prix de transfert, un phénomène lié aux groupes multinationaux

Nous analyserons successivement dans cette section l'*espace géographique internationalisé* et l'*espace économique internalisé* du groupe multinational.

Sous-section 1 : Le groupe multinational, un espace géographique internationalisé

379. « *Le groupe de sociétés est une technique d'organisation d'entreprises liées* », des entreprises appelées également « sociétés apparentées ». Sur le plan structurel, il se subdivise en entités autonomes réparties sur plusieurs territoires étatiques, d'où son caractère international ou transnational[6]. Le caractère international du groupe constitue la condition pour que le mécanisme de prix de transfert soit mis en œuvre.

---

[1] Le Conseil économique et social (ECOSOC) lance la version électronique du Manuel pratiques des Nations Unies sur les prix de transfert à l'intention des pays en développement, 29 mai 2013, www.un.org/press/fr/2013/ECOSOC6583.doc.htm. Consulté le 27/11/2017.

[2] Voir le site de l'ECOSOC, *op. cit.*

[3] SILBERZTEIN Caroline, « *Nations-Unies : 8ème session du Comité d'experts sur la coopération internationale en matière fiscale* », Revue de Droit fiscal n° 45 du 8 Novembre 2012, act. 417, p. 03.

[4] EL HADJI DIALIGUE Ba, *op. cit.*, p. 38.

[5] *Ibidem*.

[6] Sur les firmes multinationales ou transnationales voir notamment : MAZEROLLE Fabrice, « *Les firmes multinationales* », Edition Vuibert, 2006 ; BAGHDAD Chaib, « *Les firmes multinationales* », Editions Houma, 2014.

§1. *Le caractère international du groupe multinational*

380. La conférence des Nations-Unies pour le Commerce et le Développement (CUNCED) définit le groupe multinational comme étant : « une entreprise qui détient une partie des actifs d'une autre entreprise qui se situe à l'étranger, par le biais de la filialisation, de l'annexion… ». Quant à l'OCDE, elle le définit comme étant « un groupe d'entreprises associées ayant des installations d'affaires dans deux ou plusieurs pays »[1]. Donc, comme l'écrit SACHWALD, par définition « une multinationale est une entreprise qui contrôle des actifs productifs dans des pays étrangers »[2].

381. Mais il est à remarquer que « La structure du groupe de sociétés est généralement basée sur la dispersion de ses composantes et de ses activités sur plusieurs territoires étatiques »[3]. Cette dispersion des entités est recherchée et voulue par les maisons mères, elle est leur œuvre dont l'objectif est l'optimisation de leur activité économique[4]. Elle est favorisée par les principes qui dominent le monde : la liberté d'établissement et la liberté de circulation des capitaux, des biens et des personnes ce qui a abouti à réduire de plus en plus l'étanchéité des frontières, certains parleront de « l'évanescence des frontières »[5]. Le groupe défit les frontières dans la mesure où la sphère de son activité s'étend à l'espace mondial, contrairement à l'activité étatique qui reste cantonnée dans les limites territoriale de l'Etat (la sphère nationale)[6].

L'Etat se trouve débordé. Alors que « l'économie se joue de plus en plus à l'échelle mondiale, la représentation politique reste encore enfermée dans le cadre restreint du territoire étatique »[7].

382. Le caractère international du groupe est favorisé aussi bien par les législations internes que par le Modèle de convention de l'OCDE. Pour ce qui est de l'Algérie, elle a réagi très tardivement à la dimension internationale du groupe et à la technique des prix de transfert qui en découlait. La législation les régissant est récente, elle est introduite par la loi de finances pour 2007 qui a complété le Code des impôts directs par l'article 141 bis[8] où figure ce critère de l'internationalité du groupe :

> « *Lorsqu'une entreprise exploitée en Algérie ou hors d'Algérie, selon le cas, participe directement ou indirectement, à la direction, au contrôle ou au capital d'une entreprise*

[1] OCDE, Principes directeurs, *op. cit.*, p. 28.

[2] SACHWALD Frédérique, « *Réseaux contre nations ? Les multinationales au XXIe siècle* », RAMSES 2000, Ifri, Paris, 1999, pp. 165-179, cité par EL HADJI DIALIGUE Ba, *op. cit*., p. 45.

[3] EL HADJI DIALIGUE Ba, *op. cit*., p. 38.

[4] *Ibid.*, p. 51.

[5] *Ibidem.*

[6] « *L'ouverture des frontières permet à une firme de profiter de la totalité d'un marché à partir d'une seule unité de production installée à l'endroit le plus favorable, c'est-à-dire à l'endroit qui lui permettra de maximiser son taux de profit. Les firmes multinationales ont de ce fait des pratiques qui traversent les frontières nationales. Ces activités sont fragmentées et segmentées, ce qui signifie que la fabrication d'un produit se fait dans plusieurs pays et touche à plusieurs juridictions. Les Etats souverains ont la capacité d'imposer des devoirs juridiques uniquement sur leurs territoires nationaux. Le problème qui se pose aujourd'hui avec la mondialisation trouve son origine dans l'inadéquation entre les frontières territoriales des Etats et l'espace des activités économiques des multinationales. En effet, alors que l'Etat agit dans la sphère nationale, les firmes évoluent dans un espace transnational* ». EL HADJ DIALIGUE Ba, *op. cit*., pp. 52-53.

[7] *Ibid.*, p. 52.

[8] Art. 8 de la loi n° 06-24 du 26 décembre 2006 portant loi de finances pour 2007, J.O.R.A, n° 85 du 27 décembre 2006, p. 03.

exploitée en Algérie ou hors d'Algérie ou que les mêmes personnes participent, directement ou indirectement, à la direction, au contrôle ou au capital d'une entreprise exploitée en Algérie ou d'une entreprise exploitée hors d'Algérie et que, dans les deux cas, les deux entreprises sont, dans leurs relations commerciales ou financières, liées par des conditions qui différent de celles qui seraient convenues entre des entreprises indépendantes, les bénéfices qui auraient été réalisés par l'entreprise exploitée en Algérie, mais n'ont pu l'être du fait des conditions différentes, sont inclus dans les bénéfices imposables de cette entreprise ».

Donc la mise en œuvre de la technique des prix de transfert suppose l'existence d'un groupe multinational dont l'une de ses entités est établie en Algérie et relève de sa souveraineté fiscale ; tandis que l'autre ou les autres entreprises sont établies à l'étranger et relèvent, par voie de conséquence, de la souveraineté des Etats dans lesquels elles sont établies.

383. Le groupe est pris dans sens assez large, il se constitue lorsqu'une entreprise ou les mêmes personnes participent directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital d'une entreprise exploitée en Algérie ou d'une entreprise exploitée hors d'Algérie[1].

384. L'article 137 du CID fixe le domaine de compétence de la souveraineté fiscale algérienne : « *En matière d'IBS, l'impôt est dû à raison des bénéfices réalisés en Algérie* ». Le paragraphe 2 fixe les bénéfices que le législateur considère comme réalisés en Algérie :

- « *les bénéfices réalisés sous forme de sociétés provenant de l'exercice habituel d'une activité à caractère industriel et commercial ou agricole en l'absence d'établissement stable ;*
- *les bénéfices d'entreprises utilisant en Algérie le concours de représentants n'ayant pas une personnalité professionnelle distincte de ces entreprises ;*
- *les bénéfices d'entreprises qui, sans posséder en Algérie d'établissement ou de représentants désignés, y pratique néanmoins, directement ou indirectement une activité se traduisant par un cycle complet d'opérations commerciales ;*
- *lorsqu'une entreprise exerce à la fois en Algérie et hors du territoire national, son bénéfice est, sauf preuve contraire résultant de comptabilités distinctes, présumé réaliser en Algérie au prorata des opérations de production ou à défaut des ventes réalisés dans ce territoire ».*

Les limites de la souveraineté fiscale de l'Etat algérien sont tracées par l'article 137 du CID, elles restent cantonnée dans les limités territoriales de l'Etat, ce dernier ne peut imposer des revenus réalisés au-delà de ses frontières pour ne pas empiéter sur la souveraineté fiscale des autres Etats.

385. L'enjeu en matière de prix de transfert est que les groupes multinationaux sont tentés de transférer indirectement leurs bénéfices vers des Etats à fiscalité modérée ou avantageuse ce qui aboutit à une érosion de la base imposable. En réaction à cette situation, l'Etat dans lequel s'effectue l'activité génératrice de ces bénéfices s'attache à

[1] On est loin de la définition donnée à l'article 138 bis du CID qui exige une participation directe ou indirecte un taux de 90%. Cette définition reste restrictive parce qu'elle conditionne l'octroi des avantages fiscaux (Taux de l'IBS, exonération de la TAP et de la TVA pour les activités intragroupes…

ce que l'imposition de ces bénéfices n'échappe pas à sa juridiction fiscale ; il met alors en œuvre les moyens nécessaires pour empêcher leurs transferts indirects.

Mais si cet effort d'internationalisation de l'activité reste une œuvre des groupes et qu'elle fait partie de leur stratégie, les Etats n'ont pas manqué de contribuer au développement de cette stratégie.

386. Si les entités du groupe se trouvent dispersées entre plusieurs Etats, chaque Etat conserve tout de même sa souveraineté fiscale sur son territoire. Autrement dit, si les frontières sont devenues poreuses, elles n'ont pas pour autant disparues. Et l'Etat n'a pas dépéri, il dispose d'un régime fiscal et douanier qui lui est propre et garde le contrôle sur ces entités. C'est ce qui va lui permettre tout en favorisant l'implantation des groupes sur son territoire d'en contrôler l'activité.

§2. *L'internationalisation du groupe, une stratégie favorisée par les Etats en quête d'investisseurs*

387. Nicolas MELOT relève un paradoxe : « Si les multinationales sont aujourd'hui diabolisées par certains auteurs comme mettant en péril les intérêts étatiques en se jouant des frontières, c'est toutefois oublier que leur expansion a été et reste promue par les Etats via des mesures fiscales… »[1]. En effet, les Etats ne cessent de faire appel aux investisseurs étrangers ; pour les attirer, ils leurs offrent des facilitations, des garanties et des avantages fiscaux et non fiscaux. Cette politique n'est pas l'apanage des pays en développement ; elle concerne l'ensemble des Etats quel que soit leur niveau de développement. Cette situation est due au fait que l'Etat en tant qu'acteur économique principal a montré ses limites et qu'il ne pouvait, à lui seul, satisfaire les demandes en biens et services et assurer le plein emploi.

388. L'Etat favorise l'implantation des groupes et s'efforce de contrôler leur action. L'Algérie, à l'instar des autres pays, s'est inscrite dans cette démarche, notamment avec l'avènement du code des investissements de 2001qui marque une grande ouverture sur les IDE[2]. Parmi les garanties assurées aux investisseurs étrangers : la liberté d'entreprendre (art. 4) ; l'égalité entre partenaires économiques étrangers et nationaux (art. 14) ; la liberté de cession des actifs (art. 30) ; la liberté de transfert du capital investi et des revenus qui en découlent (art. 31) ; la sécurité juridique, notamment par la garantie contre la rétroactivité des lois et règlements (art. 15)[3]. Ces

---

[1] MELOT Nicolas, « *Fiscalité et multinationales : Les groupes de sociétés, ces enfants terribles* », in « Ecrits de fiscalité des entreprises », Etudes à la mémoire du professeur Maurice Cozian, Litec, 2009, p. 556.

[2] Ordonnance n° 01-03 du 20 août 2001, modifiée et complétée, relative au développement de l'investissement, J.O.R.A., du 20 août 2001, J.O.R.A., n° 47.

[3] Ces garanties vont constituer un préalable à la signature de l'accord d'association Algérie-Union européenne, notamment en matière d'investissement. Cet accord prévoit entre autres : la libre circulation des capitaux, le rapatriement du produit des investissements et tout bénéfice en découlant (art. 39), interdit la discrimination entre sociétés. Art. 32 et 37 du décret présidentiel n° 05-159 du 27 avril 2005, portant ratification de l'accord euro-méditerranéen établissant une association entre la République algérienne démocratique et populaire d'une part et la communauté européenne et ses Etats membres d'autre part, signé à Valence le 22 avril 2002, ainsi que ses annexes 1 à 6, les protocoles n° 1 à 7 et l'acte final y afférents, J.O.R.A., du 30 avril 2005, n° 31, p. 03 ;

garanties sont reprises et confirmées par la nouvelle loi sur les investissements promulguée en 2016[1].

389. Sur le plan fiscal, de nombreux avantages fiscaux sont accordés aux investisseurs en général et aux groupes de sociétés en particulier. Usant de l'outil fiscal, l'Etat oriente les investisseurs vers un certain nombre de secteurs, notamment les secteurs d'activités producteurs de revenus en devises. L'exonération est de trois ans pour les agences de tourisme et de voyage ainsi que les établissements hôteliers sur la part de chiffre d'affaires réalisé en devises. Cette exonération est portée à dix ans, pour les entreprises touristiques créées par les promoteurs nationaux ou étrangers, à l'exception des agences de tourisme, de voyage ainsi que les sociétés mixtes exerçant dans le secteur du tourisme. L'exonération devient permanente quand il s'agit d'opérations génératrices de devises notamment les opérations de ventes ou de prestations de services destinées à l'exportation (art. 138 du CID). L'exonération de la Taxe sur l'activité professionnelle (TAP) est accordée pour les mêmes périodes que celles de l'IBS[2].

390. Concernant les groupes plus spécialement, des avantages fiscaux leur sont accordés pour favoriser leur développement, mais à la condition qu'ils répondent à la notion de groupe telle qu'elle est définie à l'article 138 bis du CID. Sur le plan fiscal, le législateur algérien adopte une conception très restrictive du groupe de sociétés lequel s'entend de « *toute entité économique de deux ou plusieurs sociétés par actions juridiquement indépendantes dont l'une appelée « société mère » tient les autres appelées « membres » sous sa dépendance par la détention directe de 90% ou plus du capital social et dont le capital ne peut être détenu en totalité ou en partie par ces sociétés ou à raison de 90% ou plus par une société tierce éligible en tant que société mère* »[3].

L'article en question retient deux critères pour identifier le groupe dans le sens fiscal lui donnant un contenu restrictif. Le premier tient à la forme de la société, le groupe ne s'applique qu'aux sociétés par actions. Sont exclues de cette notion de

---

[1] Loi n° 16-09 du 3 août 2016 relative à la promotion de l'investissement, J.O.R.A. du 3 août 2016, n° 46, p. 16.

[2] En plus de ces avantages, les investissements agréés par l'Agence Nationale pour le Développement de l'Investissement (ANDI) bénéficient d'avantages aussi bien au moment de leur réalisation que durant leur exploitation. Ils bénéficient au titre de leur réalisation des avantages suivants : exonération des droits de douane pour les biens non exclus importés et entrant directement dans la réalisation de l'investissement, franchise de la TVA pour les biens et services importés ou acquis localement entrant directement dans la réalisation de l'investissement ; exemption du droit de mutation à titre onéreux pour toutes acquisition immobilières , exemption des droits d'enregistrement, des frais de publicité foncière ...

Au titre de leur exploitation, les investisseurs créant jusqu'à 100 emplois bénéficient de l'exonération de l'IBS et la TAP pour une durée de 3 ans ; cette durée est portée à 5 ans pour les investissements créant plus de 100 emplois. Cette condition de création d'emplois ne s'applique pas aux investissements implantés dans les localités éligibles au Fonds spécial du Sud et des Hauts-Plateaux (art. 74 LF 2015).

La loi de finances pour 2015 a introduit d'autres avantages pour les investissements réalisés dans certaines activités industrielles que l'Etat entend développer. Ces investissements sont exonérés de l'IRG ou de l'IBS et de la TAP pour une période de 5 ans ; ils bénéficient également d'une bonification de 3% du taux d'intérêt applicables aux prêts bancaires. La liste de ces activités industrielles est fixée à l'article 75 de cette même loi de finances pour 2015.

[3] Art. 138 bis du CID.

groupes aussi bien les sociétés à responsabilité limitée que les sociétés de personnes. Le second critère se rapporte au montant de détention du capital de la société filiale : il est de 90% ou plus du capital, le législateur fiscal écarte le pourcentage retenu par le Code de commerce qui n'est que de 50%[1]. Mais ceci ne signifie nullement que les groupes étrangers ne peuvent pas s'installer en Algérie

391. Si cette définition est restrictive, c'est parce qu'elle implique des conséquences sur le plan fiscal. En matière d'IBS, le code des impôts directs retient trois taux en fonction de la nature de l'activité (art. 150 CID) : 19% pour les activités de production de biens ; 23% pour les activités de bâtiments, de travaux publics et d'hydraulique ainsi que les activités touristiques et thermales ; 26% pour les autres activités[2]. Pour les groupes pris dans le sens fiscal, le législateur accorde l'avantage du taux le plus faible : quand les sociétés membres du groupe relèvent de taux différents de l'IBS, le bénéfice résultant de la consolidation est soumis au taux de 19%, dans le cas où le chiffre d'affaires relevant de ce taux est prépondérant. Dans le cas contraire, la consolidation des bénéfices est autorisée par catégorie de chiffre d'affaires[3].

Le groupe jouit également de l'exonération de la TAP et de la TVA quand il s'agit d'opérations réalisées entre les sociétés membres relevant d'un même groupe tel que défini par l'article 138 bis du CID[4]. Les plus-values réalisées entre les sociétés d'un même groupe sont exclues du bénéfice soumis à l'impôt[5]. Les actes constatant les transferts patrimoniaux entre les membres du groupe ainsi que les transformations de société en vue de leur intégration dans le groupe sont également exemptés des droits d'enregistrement[6].

392. Il reste à préciser cependant, que depuis 2009, le groupe dont la société-mère est située hors d'Algérie et la filiale activant en Algérie ne pouvait plus prétendre à ces exonérations. En effet, la loi de finances complémentaire de 2009 a introduit la règle de 49/51 qui ne permet plus à l'investisseur non résident créant une filiale en Algérie de détenir plus de 49% de son capital. Or pour jouir de ces avantages, la société

---

[1] Art. 729 du code de commerce : « *Lorsqu'une société possède plus de 50% du capital d'une société, la seconde est considérée comme filiale de la première. Une société est considérée comme ayant une participation dans une autre société, si la fraction du capital qu'elle détient dans cette dernière est inférieure ou égale à 50%* ».

[2] Le taux était de 19% et 25%, en 2014 le taux unique de 23%, la loi de finances complémentaire pour 2015 renonce au taux unique et lui substitue un triple taux évoqué plus haut (art. 2).

[3] Art. 138 bis du CID.

[4] Pour la TAP, voir art. 220 CID : « *Ne sont pas compris dans le chiffre d'affaires servant de base à la TAP : 6) les opérations réalisées entre les sociétés membres relevant d'un même groupe tel que défini par l'art. 138 du CID* ». Pour la TVA, voir art. 8.3 du CTCA : « *Les opérations réalisées entre les sociétés membres relevant d'un même groupe tel que défini à l'article 138 bis du CID* ».

[5] Art. 173 3) du CID. Avant 2008, les dividendes perçus par les sociétés mères au titre de leur participation dans le capital des autres sociétés membres du groupe étaient exonérés de l'IBS. Cette disposition stipulée par le paragraphe 3 de l'artcile 138 du CID a été abrogée par la loi de finances pour 2008. Art. 6 de la loi n° 07-12 du 30 décembre 2007 portant loi de finances pour 2008, J.O.R.A. n° 82 du 31 décembre 2007, p. 03.

[6] Art. 36 de la loi de finances pour 1997 complétant le code de l'enregistrement par l'article 347 quater.

mère doit détenir au moins 90% du capital de sa filiale, ce qui ne pouvait plus être le cas[1].

393. Cette règle étant sévèrement contestée par les investisseurs étrangers et les chancelleries, le nouveau Code des investissements promulgué en 2016, n'a pas repris cette règle restrictive[2]. Les pouvoirs publics qui semblaient vouloir lever cette barrière en rétablissant la situation antérieure à 2009, l'ont réinstaurée par le biais de la loi de finances pour 2016[3].

394. Mise à part cette limite, les privilèges fiscaux sont nombreux et ne cessent de croître. Les multiples exonérations fiscales partielles ou totales, temporaires ou permanentes constituent une perte sèche de revenus pour l'Etat surtout en période de fléchissement du produit de la fiscalité pétrolière, dont les effets sont difficilement mesurables. Mais pour attirer les investisseurs, l'Etat se voit contraint d'entrer en concurrence avec les autres Etats en offrant les meilleurs avantages. Une course à l'attractivité fiscale s'installe donc entre Etats, une concurrence qui peut être dommageable.

En effet, il est admis que les investisseurs étrangers préfèrent s'installer dans les Etats où le climat des affaires est le plus favorable. Les Etats se voient donc obliger de revoir tout le temps à la baisse les prélèvements fiscaux. Chaque Etat entre en concurrence avec les autres pays et doit sans cesse aligner ses règles pour ne pas se pénaliser vis-à-vis des autres[4]. Cette situation a créé de la surenchère, ce qui fait dire à Thierry Lambert que cette pratique « est suicidaire car de surenchère en surenchère aucun pays n'a plus d'avantages relatifs sur les autres et tous perdent des recettes »[5]. Et d'ajouter qu'à lui seul ce système fiscal est rarement attractif. « Ce qui rend attirant et chatoyant un territoire c'est, en réalité, la conjonction de divers éléments parmi lesquels le secret bancaire, la diversité des produits financiers et le coût du crédit, le coût de la main d'œuvre et sa compétence, mais aussi la qualité des prestations et des infrastructures... »[6], auxquels il faut ajouter également la sécurité juridique.

---

[1] Il est à signaler également que la liberté de cession des actifs est également limitée par l'introduction par la loi de finances complémentaire pour 2009 du droit de préemption de l'Etat et des entreprises publiques.

[2] Loi n° 16-09 du 3 août 2016 relative à la promotion de l'investissement, J.O.R.A., n° 46, 2016.

[3] Art. 66 de la loi de finances pour 2016 : « L'exercice des activités de production, de services et d'importation par les étrangers est subordonnée à la constitution d'une société dont le capital est détenu au moins à 51% par l'actionnariat national résident ».

[4] EL HADJI DIALIGUE Ba, *op. cit.*, p. 59.

[5] Voir à ce propos LAMBERT Thierry, « *Réflexions sur la concurrence fiscale* », recueil Dalloz, n° 27, 2010, p. 1733 ; LOPEZ Christian, « *La fiscalité comme vecteur de l'attractivité du territoire, Mondialisation et fiscalité, La globalisation fiscale* », ouvrage collectif, L'Harmattan, coll. Finances publiques, 2006, pp. 245-262 ; Voir également : EL HADJI DIALIGUE Ba, *op. cit.*, p. 62.

[6] LAMBERT Thierry, « *Réflexions sur la concurrence fiscale* », *op. cit.*, p. 1734.

Pays	Taux
Suisse	17,92
Pologne	19,00
Royaume-Uni	20,00
Russie	20,00
Chine	25,00
Pays-Bas	25,00
Tunisie	25,00
Espagne	28,00
Allemagne	29,65
Maroc	30,00
Italie	31,40
Japon	33,06
Belgique	33,99
Inde	34,40
France	38,00
USA	40,00

Source :www.compta-online.com/les-taux-impot-sur-les-societes-dans-le-monde-ao826

395. Ces taux constituent le plafond de prélèvement en matière d'impôts sur les sociétés, car des taux réduits sont prévus dans la plupart de ces pays. Le taux moyen de l'impôt sur les sociétés dans le monde est de 23,60% (en 2015).

Sous-section 2 : *Le groupe multinational, un espace économique internalisé*

396. « L'internalisation signifie la création par la multinationale d'un espace « interne » par lequel sont canalisés tous les flux et échanges entre les filiales, les autres établissements et la société mère »[1]. Pris dans ce sens, cette internalisation permet au groupe de se constituer en un espace clos et autonome.

§1. *Un espace clos et intégré*

397. Le groupe international forme avec ses entités un espace interne propre à l'intérieur duquel s'effectuent les transactions entre les entités qui le composent, la

[1] SNOUSSI Mounir, *op. cit.*, p. 447

société mère, ses filiales et établissements. Ces entités ne se concurrencent pas, elles sont plutôt liées et poursuivent les objectifs tracés et contrôlés par la société mère.

398. Cet espace est clos dans la mesure où le commerce n'est pas ouvert aux opérateurs qui lui sont extérieurs, il ne concerne que ses propres entités. Le groupe se constitue donc en un réseau fermé activant sous le contrôle de la société mère. Il est clos également parce que c'est un espace où circulent une grande quantité de produits, d'informations et de capitaux sans apport externe. Cet espace présente une autre particularité en ce que « les différents mouvements transactionnels qui y sont réalisés ont lieu à travers plusieurs territoires étatiques mais restent situés dans un même espace économique »[1]. Quoique dispersé sur plusieurs territoires, le groupe garde son unité et acquiert de ce fait son autonomie par rapport au pouvoir politique et économique.

399. Un espace clos où s'exerce un commerce intégré dont le but est de réduire les coûts fiscaux par l'application des prix de transfert. En effet, pour faire face aux imperfections existantes dans le marché « externe », un marché qui lui échappe qu'il ne peut contrôler, le groupe multinational créé alors son marché « interne » à l'intérieur duquel il pratiquera les prix de transfert qui lui permettent de réduire les coûts fiscaux des transactions. Cet espace intégré étant totalement placé sous le contrôle de la société mère, c'est cette dernière qui fixe les prix des transactions ce qu'elle ne peut faire sur le marché externe qui dépend d'autres intervenants[2]. Vise donc l'optimisation.

400. La technique des prix de transfert fait partie des stratégies financières et commerciales des groupes multinationaux. Ces stratégies sont fixées dans le but de concentrer les bénéfices dans certaines entités en les augmentant pour réduire les bénéfices d'une filiale implantée dans un pays à fiscalité défavorable, ou les réduisant pour accroitre les bénéfices d'une filiale implantée dans un pays à fiscalité favorable[3].

§2. Un espace autonome

401. Le groupe en tant qu'espace clos et intégré échappe, au plan politique au contrôle des autorités politiques des Etats ; au plan économique, il se soustrait à la loi du marché. Il est contrôlé de l'intérieur par la société mère.

1. Autonome par rapport au pouvoir politique

402. Les sociétés transnationales mettent en place des stratégies pour s'émanciper du pouvoir politique de l'Etat au sein duquel elles activent. En effet bien qu'elles utilisent le territoire étatique comme terrain pour l'exercice de leurs activités, elles sont le plus souvent indépendantes de ces Etats[4]. Leur stratégie va consister à s'émanciper de tout territoire dans lequel elles activent et d'éviter « ancrage rigide » dans les ordres juridiques internes. Cette émancipation par rapport au territoire leur permet de se prémunir contre les imprévus et les aléas dus aux fluctuations des législations internes qui peuvent remettre en cause leurs objectifs stratégiques. L'objectif est d'acquérir une certaine indépendance par rapport aux pouvoirs étatiques

[1] EL HADJI DIALIGUE Ba, *op. cit.*, p. 63.
[2] SNOUSSI Mounir, *op. cit.*, p. 449.
[3] SNOUSSI Mounir, *op. cit.*, p. 550.
[4] EL HADJI DIALIGUE Ba, *op. cit.*, p. 65.

en rendant « la variable exogène « territoire » de plus en plus secondaire ou négligeable »[1].

403. C'est ainsi que les transactions économiques et financières du groupe vont se dérouler à l'intérieur du réseau contrôlé par la société mère, un espace clos et intégré. Cet espace est dominé par une « structure décisionnelle » qui a pour rôle de maintenir le rattachement des filiales implantées à l'étranger à la société mère. L'espace intégré n'est pas l'addition de territoires étatiques mais la liaison des différentes implantations à la stratégie de la société mère[2].

404. Cette internalisation leur permet d'être fermés à certaines décisions des autorités politiques de leurs pays d'implantation[3]. La pluralité des entités ainsi que leur dispersion sur plusieurs Etats a pour corollaire l'unité du pouvoir de contrôle qu'exerce la société tête de groupe sur ses dépendances[4].

Ainsi comme l'explique EL HADJI DIALIGUE « Les autorités politiques et réglementaires ne sont plus dans un rapport de force favorable vis-à-vis des multinationales qui ne sont plus « prisonnières » des territoires qui les accueillent. Par la déterritorialisation, les multinationales développent des stratégies pour contourner les contraintes imposées par les pouvoirs économiques locaux, en l'occurrence le pouvoir réglementaire de l'Etat »[5].

L'espace économique créé par le groupe est un « espace fermé »[6] duquel les autorités étatiques sont écartées. Ces dernières « ne disposent pas de moyens juridiques et techniques pour maîtriser les multinationales. Tant que le doit interne n'intervient pas dans la réglementation de ce réseau de liens, l'espace intégré restera fermé à l'accès des pouvoirs étatiques. L'accès éventuel des Etats à l'intérieur de cet espace entrainerait son ouverture et par voie de conséquence sa disparition »[7].

Seul le législateur a commencé à s'intéresser à ces rapports entre les sociétés apparentées.

2. Un espace autonome par rapport à l'économie

405. Les prix sont en principe déterminés par le marché selon la loi de l'offre et de la demande qui présuppose l'existence d'un marché concurrentiel, un paramètre exogène qui transcendent les individus et sur lequel ils n'ont aucune influence. C'est le prix résultant de la confrontation entre les offrants et les demandeurs autonomes qui sert de base aux transactions[8]. Il ne peut exister d'autres modes d'élaboration des prix que la transaction effectuée dans un cadre concurrentiel.

---

[1] *Ibid.*, p. 69.
[2] *Ibid.*, p. 66.
[3] *Ibid.*, p. 65.
[4] SNOUSSI Mounir, « *Les stratégies juridiques des sociétés transnationales* », *op. cit.*, p. 448.
[5] EL HADJI DIALIGUE Ba, *op. cit*, p. 69.
[6] SNOUSSI Mounir, « *Les stratégies juridiques des sociétés transnationales* », *op. cit.*, p. 447.
[7] *Ibid.*, p. 448. Il est à remarquer que ni le législateur, ni le pouvoir réglementaire ne s'immiscent dans l'organisation ou le fonctionnement interne du groupe à l'exception de quelques articles du code de commerce qui définissent le groupe, la filiale, la dépendance, la consolidation des comptes du groupe, etc. (art. 729 et suiv. du C.com.).
[8] EL HADJI DIALIGUE Ba, *op. cit.*, p. 72 et s.

406. La notion de prix de transfert revêt une double dimension : une dimension formelle dans la mesure où le transfert s'effectue entre deux entités juridiquement indépendantes ; et une dimension substantielle qui nous renvoie à la réalité du groupe, l'unité organique des deux entités (leur dépendance). C'est ainsi quand un bien, un service ou un droit est déplacé entre deux entités juridiques appartenant à un même groupe ou propriétaire, la notion de transaction devient inappropriée ; en réalité, il n'est plus question de transaction, mais d'un simple transfert[1].

407. Cette conception du groupe en tant que espace fermé et intégré (entités du groupe) à l'intérieur duquel se pratique les prix de transfert, a pour objectif « de pallier les imperfections du marché des biens »[2]. Car les échanges effectués dans le cadre du marché peuvent rencontrer des barrières commerciales, occasionner des coûts liés aux transactions et peuvent même rendre ces échanges impossibles[3]. Pour contourner ces obstacles liés au système des prix du marché, le groupe fait usage de la technique des prix de transfert[4]. C'est ainsi que le groupe s'autonomise par rapport aux lois du marché pour conserver son efficacité.

408. Les prix de transfert liés à cet espace clos et intégré, rendent complexe leur maîtrise par les administrations fiscales notamment quand il s'agit des administrations de pays en développement qui sont nouvellement confrontées à ce problème. C'est le cas de l'Algérie qui n'a pris conscience de ce problème et n'a commencé à le traiter qu'à partir de 2007.

Section 2 : L'administration fiscale face à la complexité des techniques des prix de transfert

409. Le caractère transfrontalier des prix de transfert exige que le problème soit traité sur un plan international. C'est ainsi que l'OCDE s'est très vite emparé du problème pour proposer des solutions ou des schémas de solutions. Elle est suivie par l'organisation des Nations-Unies.

410. Le problème est donc d'éviter que les bénéfices soient systématiquement transférés des filiales installées dans les pays en développement vers d'autres pays grâce à des méthodes de calcul des transactions qui ne reflètent pas toujours la valeur réelle des bénéfices. Dans son rapport de 2013 à propos de la lutte contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, l'OCDE a relevé « le découplage croissant entre le lieu où les entreprises exercent leur activités et investissent et le lieu où les bénéfices sont déclarés à des fins fiscales »[5]. Un comportement qualifié de « fraude fiscale contre le développement », puisque selon les estimations de l'ECOSOC, les flux financiers qui

---

[1] *Ibid.*, p. 73.

[2] COEURDEROY Régis et GHERTMAN Michel, « *Transferts internationaux de compétences et théorie de l'internalisation : une recherche sur le cas des sociétés de services informatiques* », p. 02. Disponible sur le site « www.strategie-aims.com/montreal/coeurde.pdf », consulté le 24/04/2017.

[3] *Ibidem.*

[4] EL HADJI DIALIGUE Ba, *op. cit.*, p. 74.

[5] DE LA BLETIERE RAINGEARD Emmanuel, « *Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices* », compte rendu du rapport de l'OCDE de février 2013, Revue de Droit Fiscal, n° 25, 2013, p. 02.

sortent illégalement des pays les plus pauvres représentent, plus de dix fois le montant de l'aide publique au développement[1].

411. Malgré ces avancées, il n'en demeure pas moins que face aux groupes multinationaux, l'administration fiscale, notamment celle des pays en voie de développement, se trouve toujours dans une situation vulnérable. Elle doit faire face à deux situations complexes : elle doit établir la preuve des conditions de transfert de bénéfices d'une part, et être en mesure de déterminer les prix de transfert et de les contrôler d'autre part. Ces opérations sont hautement complexes, en comparaison de la technicité des prix de transfert et des moyens très limités dont disposent ces administrations.

Sous-section 1 : *La charge de la preuve de l'administration fiscale*

412. L'établissement par l'administration fiscale d'un transfert indirect de bénéfices suppose l'établissement de la preuve de ce transfert.

Dans ses Principes directeurs, l'OCDE ne s'est pas prononcée sur la charge de la preuve, elle s'est contentée de donner des indications sur la nécessité de trouver « un équilibre entre les intérêts des contribuables et ceux des administrations fiscales selon des modalités qui soient équitables pour toutes les parties en présence » et de tenir compte « de tous les éléments qui interviennent dans la fixation d'un prix de transfert »[2].

413. Le Fondement des prix de transfert est l'article 9 relatif aux entreprises associées du Modèle de convention de l'OCDE sur le revenu et la fortune :

> *« Lorsque :*
>
> *a) une entreprise d'un Etat contractant participe directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital d'une entreprise de l'autre Etat contractant, ou que*
>
> *b) les mêmes personnes participent directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital d'une entreprise d'un Etat contractant et d'une entreprise de l'autre Etat contractant,*
>
> *et que, dans l'un et l'autre cas, les deux entreprises sont, dans leurs relations commerciales ou financières, liées par des conditions convenues ou imposées, qui diffèrent de celles qui seraient convenues entre des entreprises indépendantes, les bénéfices qui, sans ces conditions, auraient été réalisés par l'une des entreprises mais n'ont pu l'être en fait à cause de ces conditions, peuvent être inclus dans les bénéfices de cette entreprise et imposés en conséquence. »*

414. Cet article est repris à l'identique par le Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement, comme il va inspirer les législations internes des pays membres et non-membres de l'OCDE.

415. En Algérie, c'est la loi de finances pour 2007 qui est venue compléter le code des impôts directs par un article 141 bis[3]. Cet article même s'il ne reprend pas

[1] Voir le site de « https://www.un.org/press/fr/2013/ECOSOC6583.doc.htm».
[2] OCDE, Principes directeurs, *op. cit.*, p. 18.
[3] Cet article qui a connu des modifications par les lois de finances de 2008 et 2010 va au-delà de ce que prévoit l'article 9 du modèle de l'OCDE, puisqu'il détermine en même temps les formes que peut

textuellement la formulation de l'article 9 des deux Modèles et même s'il ne fait pas référence explicitement à la notion de prix de transfert, il comporte néanmoins les éléments constitutifs des prix de transfert tels qu'ils sont établis par les deux modèles :

> « *Lorsqu'une entreprise exploitée en Algérie ou hors d'Algérie, selon le cas, participe directement ou indirectement, à la direction, au contrôle ou au capital d'une entreprise exploitée en Algérie ou hors d'Algérie ou que les mêmes personnes participent, directement ou indirectement, à la direction, au contrôle ou au capital d'une entreprise exploitée en Algérie ou d'une entreprise exploitée hors d'Algérie, et que, dans les deux cas, les deux entreprises sont, dans leurs relations commerciales et financières, liées par des conditions qui diffèrent de celles qui seraient convenues entre des entreprises indépendantes, les bénéfices qui auraient été réalisés par l'entreprise exploitée en Algérie, mais n'ont pu l'être du fait de ces conditions différentes, sont inclus dans les bénéfices imposables de cette entreprise*».

416. Il ressort des dispositions de l'article 141 bis du CID que la mise en œuvre de la notion de prix de transfert est subordonnée à la réunion de deux conditions : l'existence d'un lien de dépendance entre les deux sociétés et l'existence d'un avantage sous forme de prix anormal transféré au profit d'une société implantée à l'étranger. Il appartient à l'administration fiscale d'établir la preuve de la réunion de ces deux conditions. Si elle réussit, il lui appartient de prononcer la réintégration des bénéfices indirectement transférés dans le résultat imposable de la société. Cette lecture de l'article 141 bis est confortée par une circulaire de la Direction générale des Impôts du 6 août 2013 relative aux prix de transfert, adressée aux vérificateurs : « *En matière de remise en cause des transactions réalisées par l'entreprise, la charge de la preuve incombe à l'administration fiscale et ce, pour éviter tout abus et garantir les droits des contribuables* ». Elle leur assigne l'obligation de s'assurer des liens de dépendance juridique ou de fait ainsi que de la normalité des transactions.

§1. *La preuve d'un lien de dépendance*

417. L'établissement de la preuve du « lien de dépendance » rencontre une première difficulté, celle de définir cette notion. Une première remarque s'impose, le législateur algérien contrairement à son homologue français, n'a pas usé de la formule de « dépendance », il lui a préféré celle de « participation » emboîtant le pas à l'article 9 du Modèle OCDE ou celui de l'ONU.

L'article 141 bis établit les critères de dépendance ou de participation : « *Lorsqu'une entreprise exploitée en Algérie ou hors d'Algérie, selon le cas, participe directement ou indirectement, à la direction, au contrôle ou au capital d'une entreprise exploitée en Algérie ou hors d'Algérie ou que les mêmes personnes participent, directement ou indirectement, à la direction, au contrôle ou au capital d'une entreprise exploitée en Algérie ou d'une entreprise exploitée hors d'Algérie …*».

418. Contrairement à la dépendance, la participation ne suppose pas la détention d'une part prépondérante du capital. Si le législateur l'entend ainsi, cela signifie qu'il

---

revêtir un transfert indirect de bénéfices et fixe en même temps les moyens de contrôle. Ce dispositif est complété par la loi de finances pour 2009 a introduit, par l'insertion d'un nouvel article 182 ter, l'obligation déclarative des transferts de fonds cela pour rendre transparents et faciliter le contrôle de ces transferts. Quant à l'article 6 de la loi de finances pour 2009, il complète l'article 46 du CID par une disposition considérant les prix de transfert comme des « revenus distribués » et subissent par voie de conséquence le même traitement fiscal que les rémunérations excessives.

veut élargir le champ d'application des prix de transfert. Il faut toutefois s'interroger si la notion de participation n'est pas utilisée comme synonyme ou équivalente de celle de « dépendance » et, dans cette hypothèse, si les mêmes conséquences ne sont pas attachées à ces deux notions ? Cette interprétation corroborée par les Principes directeurs de l'OCDE, lequel même sans avoir usé du concept de dépendance, mais celui de participation, veut que les conditions de mise en œuvre du transfert indirect des bénéfices restent liées à la notion de dépendance dans le sens de détention d'une part prépondérante du capital de la société.

419. Par une circulaire n° 5 de 2010, la DGI (et plus précisément, la Direction des relations publiques et de la communication) a donné une interprétation de l'article 141 bis. Ladite circulaire use d'emblée du concept de « dépendance » qui peut être de nature juridique, économique ou autre. Elle définit la dépendance juridique « comme étant la prise de participation d'une société dans le capital d'une autre société de façon à lui permettre de la diriger ou de la contrôler ». Pour déterminer le niveau de cette participation engendrant la dépendance, elle se réfère à l'article 138 bis du CID qui fixe le montant de la détention de façon directe de 90% ou plus du capital.

420. Cette référence à l'article 138 bis du CID nous paraît erronée à plus d'un titre, car si les articles établissant les avantages fiscaux (comme par exemple l'exonération des opérations intra groupes de la TVA (art. 8.3 CTCA) et de la TAP (art. 220.6 du CID) renvoient à l'article 138 bis, tel n'est pas le cas de l'article 141 bis. De plus, la notion de groupe s'applique uniquement pour les sociétés par actions, les autres formes de sociétés en sont exclues.

421. Cette interprétation faite par la Direction des relations publiques et de la communication par la circulaire de 2010 est remise en cause par une circulaire de 6 août 2013 émanant cette fois-ci de la Direction de la législation et de la réglementation au niveau de la DGI. Elle définit l'apparentement ainsi que la dépendance juridique, sans faire aucune référence à l'article 138 bis du CID : « *Deux entreprises sont apparentées, lorsque l'une a la capacité d'exercer directement ou indirectement, un contrôle ou une influence notable sur toutes décisions de l'autre* ».

L'article en question envisage la dépendance sous ses deux angles : la dépendance d'une entité implantée en Algérie vis-à-vis d'une entreprise implantée hors d'Algérie, c'est le cas le plus répandu ; ou le contraire, la dépendance d'une entité implantée hors d'Algérie par rapport à une entité implantée en Algérie, ce qui existe mais à un degré moindre.

422. Le problème des prix de transfert se pose pour les autorités fiscales algériennes dans la première hypothèse, c'est-à-dire quand l'entreprise algérienne est dépendante d'une entreprise non résidente en Algérie. Dans ce cas, il y a dépendance quand cette dernière participe directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital de l'entreprise implantée en Algérie. Cette dépendance est formulée de manière assez large : elle peut être soit directe, soit indirecte, et peut s'effectuer sous plusieurs formes, par la participation au capital de la société, à sa direction ou à son contrôle.

423. La dépendance est surtout juridique, mais elle peut être également de fait. Par une circulaire de la DGI (DLRF) n° 06 sur la loi de finances pour 2008 : « *la dépendance entre deux ou plusieurs entités peut être juridique (part prépondérante du capital, majorité absolue des suffrages ou fonctions comportant le pouvoir de décision), de fait ou économique (lien de dépendance contractuel tel que les contrats de sous-traitance)* ».

1. *La dépendance juridique :*

424. La dépendance juridique se réalise par le contrôle d'une société soit par la détention d'une part prépondérante de son capital, soit par les droits de vote.

a) *Le contrôle d'une société par la détention de son capital :*

425. L'article 138 bis 6 du CID précise que : « *Les relations entre sociétés membre d'un groupe au sens fiscal doivent être régies exclusivement par les dispositions du code de commerce* ». C'est ainsi que les notions de participation au capital, à la direction ou au contrôle d'une société doivent être déterminées par référence au code de commerce dans ses articles 729 et suivants.

426. Le premier cas de dépendance, est celui de la filiale. Il y a filiale, selon l'article 729 du code de commerce, lorsqu'une société possède plus de 50% du capital d'une société, la seconde est considérée comme filiale de la première. La détention de la majorité du capital de sa filiale, confère à la société mère le pouvoir de décision dans les organes de délibération et de décision. Le lien de dépendance, dans ce cas, est donc manifeste[1].

427. Le décret exécutif du 26 mai 2008 portant application des dispositions de la loi portant système comptable financier[2] définit le contrôle comme étant « *le pouvoir de diriger les politiques financière et opérationnelles d'une entité afin de tirer des avantages de ces activités* »[3]. Il détermine également les cinq cas dans lesquels une entité peut être considérée comme en contrôlant une autre :

- détention directe, ou indirecte, par l'intermédiaire de filiales, de la majorité des droits de vote dans une autre entité ;
- pouvoir sur plus de 50% des droits de vote obtenu dans le cadre d'un accord avec les autres associés ou actionnaires ;
- pouvoir de nommer ou de révoquer la majorité des dirigeants d'une autre entité ;

---

[1] Cette définition de la filiale est à rapprocher de celle donnée par l'article 6 du code des taxes sur le chiffre d'affaires : « *Est réputée société filiales, toute société qui assurant l'exploitation d'une ou plusieurs succursales d'une autre société, se trouve placée sous la direction de celle-ci.*
Est considérée comme société placée sous la dépendance d'une autre société ou effectivement dirigée par elle, toute société dans laquelle la société dirigeante possède, directement ou par personnes interposées, soit la majeure partie du capital, soit la majorité des suffrages susceptibles de s'exprimer dans les assemblées d'associés ou d'actionnaires ou exerce des fonctions comportant le pouvoir de décision ».

[2] Décret exécutif n° 2008-156 du 26 mai 2008 portant application des dispositions de la loi n° 07-11 du 25 novembre 2007 portant système comptable financier, J.O.R.A., du 28 mai 2008, n° 27, p. 09.

[3] Art. 39-2 du décret exécutif n° 2008-156 du 26 mai 2008.

- pouvoir de fixer les politiques financières et opérationnelles de l'entité ;
- pouvoir de réunir la majorité des droits de vote dans les réunions des organes de gestion d'une entité[1].

428. Le problème se pose dans le cas d'une simple participation dans le capital d'une autre société. L'article 141 bis CID considère qu'il y a dépendance en cas de participation dans le capital d'une entreprise, mais sans déterminer le niveau de cette participation. L'article 729 du code de commerce définit la participation comme suit : « *une société est considérée comme ayant une participation dans une autre société, si la fraction du capital qu'elle détient dans cette dernière est inférieure ou égale à 50%* ». Ainsi définie, la société participante ne dispose pas d'une part prépondérante dans le capital et par voie de conséquence ne dispose pas d'un pouvoir de décision au niveau des instances de la société. Peut-il y avoir alors dépendance ? Faut-il alors se contenter du simple fait de l'existence d'un lien entre les deux sociétés. En tout cas, l'article 141 bis semble bien le suggérer.

Qu'en est-il des succursales ?

429. Le droit commercial ne prévoit pas de dépendance entre une maison mère et sa succursale pour la simple raison que cette dernière ne dispose pas de la personnalité morale et que le patrimoine mis à sa disposition est la propriété exclusive de la société principale. En revanche, sur le plan fiscal, elle jouit de la personnalité fiscale et fait l'objet d'une imposition séparée[2]. C'est ce qui ressort d'une décision du Conseil d'Etat français du 9 novembre 2015[3]. La cour administrative d'appel de Douai a omis de répondre au moyen tiré de ce qu'en l'absence de personnalité morale de l'établissement français de la Société SODIREP Textiles SA-NV, les transferts de fonds entre cet établissement et le siège belge de la même société avaient la nature de mouvements internes ne pouvant donner lieu au paiement d'intérêts. Saisi en pourvoi en cassation, le Conseil commence par fixer le statut fiscal de la succursale :

> « *3. Considérant… que la succursale française, dépourvue de personnalité morale, de la société de droit belge SODIREP… constitue au sens I de l'article 209 du CGI, une entreprise exploitée en France, dont les bénéfices sont imposés entre les mains de cette société, assujettie à l'impôt sur les sociétés en France en vertu des articles 205 et 206 de ce code ; que pour les besoins de son imposition en France, cette succursale est tenue de tenir une comptabilité propre ; que l'administration, dans le cadre de son pouvoir de contrôle des déclarations de résultats de cette succursale, s'est fondée sur l'article 57 de même code pour réintégrer dans ses résultats imposables les intérêts qui n'ont pas été facturés au siège belge de la société en contrepartie de la comptabilisation des avances de trésorerie que la succursale française lui a consenties, par un motif tiré de l'absence de justification de contrepartie dans l'intérêt de la succursale* »[4].

Après avoir établi la personnalité fiscale de la succursale, il décide que les dispositions de l'article 57 du CGI concernant les transferts indirects de bénéfices «*…sont*

[1] Art. 40 du décret exécutif n° 2008-156 du 26 mai 2008.
[2] L'OCDE assimile l'établissement stable à une entreprise distincte, voir BESBES Slim, *op. cit.*, p.187.
[3] CE, 9ème et 10ème ss-sect. 9 novembre 2015, n° 370974, Sté SODIREP Textiles SA-NV, Droit fiscal, n° 47, 2015, act. 647. Arrêt disponible aussi sur le site https://www.legifrance.gouv.fr/affichJuriAdmin.do?oldAction=rechJuriAdmin&idTexte=CETATEXT000031464424, consulté le 19/12/2017.
[4] CE, 9ème et 10ème ss-sect. 9 novembre 2015, n° 370974, *op. cit.*

applicables à toute entreprise imposable en France, y compris une succursale française d'une société dont le siège est à l'étranger, sans qu'y fasse obstacle la circonstance que la succursale n'a pas la personnalité morale… »[1].

En droit algérien, le transfert indirect de bénéfices ne concerne que les sociétés, la succursale ou l'établissement stable n'est pas mentionné. En effet, l'article 141 bis concernant les prix de transfert ne fait référence qu'aux sociétés apparentées dont l'une participe directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital d'une autre société. Il s'agit donc des personnes possédant la personnalité morale ce qui n'est pas le cas pour les établissements stables.

b) *Le contrôle d'une société par les droits de vote :*

430. Selon l'article 731 du code de commerce, une société contrôle une autre dans trois cas :

- lorsqu'elle détient directement ou indirectement une fraction du capital qui lui confère la majorité des droits de vote dans les assemblées générales de cette société ;
- lorsqu'elle dispose seule de la majorité des droits de vote dans cette société en vertu d'un accord conclu avec d'autres associés ou actionnaires et qui n'est pas contraire à l'intérêt de la société ;
- lorsqu'elle détermine en fait, par les droits de vote dont elle dispose, les décisions dans les assemblées générales de cette société. Elle est présumée exercer ce droit lorsqu'elle dispose directement ou indirectement, d'une fraction des droits de vote supérieure à 40% et qu'aucun autre actionnaire ne détient, directement ou indirectement, une fraction supérieure à la sienne.

431. Après l'introduction de la règle 49/51, les groupes étrangers ayant créé après 2009 une filiale ne pouvaient plus contrôler la société (la filiale) par la détention prépondérante de son capital. Mais le contrôle peut s'effectuer par le biais du droit de vote tel que prévu par l'article 731 du code de commerce:

- soit lorsqu'elle dispose seule de la majorité des droits de vote dans cette société en vertu d'un accord conclu avec d'autres associés ou actionnaires et qui n'est pas contraire à l'intérêt de la société ;
- soit lorsqu'elle dispose directement ou indirectement, d'une fraction des droits de vote supérieure à 40% et qu'aucun autre actionnaire ne détient directement ou indirectement une fraction supérieure à la sienne.

A titre d'exemple, on peut imaginer cette solution pour le constructeur français Renault qui a créé en janvier 2013, en partenariat avec la partie algérienne une filiale : « Renault Algérie Production », une société par actions. Le capital de cette société est répartie entre la partie algérienne, la Société nationale des véhicules industriels (SNVI) 34% et le Fonds national d'investissement FNI (17%) et la Partie française, le

[1] *Ibidem*.

constructeur français Renault : 49%. Dans cet exemple seul le partenaire français dispose d'une fraction de vote supérieur, donc dispose du droit de contrôle[1].

432. Détention indirecte : En vertu de l'article 732 du code de commerce, « *Toute participation même inférieure à 10% détenue par une société contrôlée est considérée comme détenue indirectement par la société qui contrôle cette société* ».

La participation engendrant le contrôle d'une société peut se faire de manière directe, mais elle peut s'effectuer également de manière indirecte comme l'indique l'article 141 bis, c'est-à-dire par l'intermédiaire de personnes interposées qu'elles soient physiques ou morales. Toutefois, l'article en question ne définit pas cette forme de dépendance. Pour la cerner, il faut se reporter au code des taxes sur le chiffre d'affaires, à l'article 6, alinéa 4 qui donne une liste de personnes interposées. « *Sont réputées personnes interposées, les gérants et administrateurs de la société dirigeante, ses directeurs et employés salariés, ainsi que les père et mère, les enfants et descendants, les conjoints des gérants, des administrateurs et des directeurs des filiales de la société* ».

2. La dépendance économique ou de fait

433. Cette conception économique de la dépendance est plus large par rapport à la conception purement juridique du fait qu'elle tient compte de tous les éléments qui permettent, en fait, à une entreprise d'exercer directement une action décisive sur la gestion d'une autre entreprise. Cette conception de la dépendance renvoie à l'exercice effectif du pouvoir de décision[2]. La doctrine nous fournit, à titre indicatif, quelques exemples.

C'est le cas d'abord des personnes qui après avoir cessé d'exercer une activité de direction, de gestion ou d'administration dans l'une des entreprises, reprennent l'un de ces postes dans l'autre société.

C'est également le cas des personnes qui par, leur situation familiale (père, mère, enfants, descendants, conjoint), révèlent l'existence d'une dépendance juridique et naturelle qui serait susceptible de s'étendre aux entreprises auxquelles elles apportent leur concours ; ou encore des entreprises quand elles sont respectivement exploitées par deux époux.

Il y a également dépendance au cas où les deux sociétés sont liées par un contrat de gérance libre, une convention d'exclusivité de vente, une clause de partage des bénéfices ou encore par une licence d'exploitation de brevets[3].

434. La circulaire du 6 août 2013 définit la dépendance de fait « par la capacité d'une entreprise à imposer des conditions économiques à une autre entreprise ou imposer un pouvoir de décision eu égard, à la nature particulière des relations entre les deux entités, telles que des rapports d'affaires anciens, fournisseur ou client unique ». La circulaire ne manque pas de donner un certain nombre d'exemples :

---

[1] Voir le site de Renault :https://group.renault.com/groupe/implantations/nos-implantations-industrielles/oran-renault-algerie-production-2/. Consulté le 05/02/2018.

[2] EL HADJI DIALIGUE Ba, *op. cit.*, p. 81.

[3] EL HADJI DIALIGUE Ba, *op. cit.*, p. 81 et s.

- le cas d'une société algérienne liée par contrat à une société étrangère, qui fixe le prix d'achat et de vente pratiqués par l'entreprise algérienne, laquelle doit rendre compte de ses opérations et verser des redevances importantes pour l'usage de la marque dont l'entreprise étrangère est propriétaire ;
- lorsque l'entreprise algérienne et entreprise étrangère, dont les raisons sociales sont les mêmes, ont la même activité, utilisent le concours des mêmes représentants et se partagent, le cas échéant, entre elles les commandes recueillies par les dits représentants ;
- lorsque les activités de l'entreprise algérienne et de l'entreprise étrangère sont étroitement liées et que l'une des deux entreprises dépend exclusivement ou quasi exclusivement des commandes ou des marchés réalisés par l'autre entreprise ;
- lorsque la plupart des décisions stratégiques importantes concernant l'entreprise algérienne sont, en fait, prises par l'entreprise étrangère.

435. En définitive, la détermination de la dépendance suppose un travail d'investigation approfondie de la part l'administration fiscale, une opération délicate en raison de la multitude de formes que peut prendre cette dépendance. L'établissement de la preuve de la dépendance s'avère encore plus ardue pour ne pas dire impossible quand les transactions entre entreprises apparentées s'effectuent vers des pays à fiscalité privilégiée avec lesquels l'échange de renseignements s'avère impossible.

§2. *La preuve du transfert indirect de bénéfice*

436. Une fois la condition de dépendance établie par l'administration, celle-ci doit ensuite, prouver l'existence d'un transfert de bénéfices vers l'étranger, autrement dit l'existence d'un avantage accordé par la société algérienne à la société établie à l'étranger. C'est ce qui ressort en effet de la circulaire de la Direction de la législation et de la réglementation fiscales de la DGI du 6 août 2013 relative aux prix de transfert : « *En matière de remise en cause des transactions réalisées par l'entreprise, la charge de la preuve incombe à l'administration fiscale et ce, pour éviter tout abus et garantir les droits des contribuables* ». Toutefois, la circulaire assigne aux vérificateurs l'obligation de s'assurer des liens de dépendance juridique ou de fait ainsi que de la normalité des transactions.

Qu'en est-il de cette question en droit français ?

437. En raison de la difficulté d'établir le transfert indirect de bénéfices, le législateur français a allégé le fardeau de la charge de la preuve en instituant au profit de l'administration une présomption de transfert indirect de bénéfices. Une présomption que le contribuable peut combattre par la preuve contraire. Le Conseil d'Etat français a mis en évidence ce principe dans un arrêt du 14 octobre 2011 à propos d'un transfert de fonds vers l'étranger en l'absence de virement de compte à compte sans l'intermédiaire d'un organisme et sans déclaration comme le stipule l'article 1649 quater A du CGI. « *Considérant qu'il incombe à l'administration d'apporter la preuve des faits sur lesquels elle se fonde pour constater qu'une somme a été transférée à l'étranger en contravention avec les dispositions de l'article 1649 A ; qu'en l'absence de virement de compte à compte, l'administration doit en principe être regardée comme apportant la preuve de la réalité de ce*

transfert de fonds lorsqu'elle établit l'existence de mouvements créditeurs sur un compte bancaire à l'étranger non déclaré ; qu'il appartient alors au contribuable d'expliquer l'origine des crédits et d'établir le cas échéant le caractère non imposable en France des sommes créditées »[1].

438. Peut-on tirer de l'article 141 bis du CID algérien, la même conclusion de présomption à l'image de la jurisprudence française ? L'article en question n'est pas très explicite sur la question, mais sa formulation peut le suggérer quand l'administration fiscale est en mesure de prouver l'existence d'une dépendance et d'un transfert de bénéfice. Cette interprétation reste à confirmer par le juge fiscal algérien lequel, semble-t-il, n'a pas eu encore à se prononcer sur cette question.

439. En définitive, si l'administration doit prouver la dépendance, et le transfert vers l'étranger, le transfert indirect des bénéfices est présumé, il s'agit d'une présomption simple qui peut être combattue par le contribuable.

440. Mais l'administration fiscale peut-elle être affranchie totalement de la charge de la preuve quand le transfert indirect de bénéfices se fait vers des paradis fiscaux ou des pays à fiscalité privilégiée ? Le but des prix de transfert étant de délocaliser les bénéfices d'une société dans un pays où ils sont faiblement taxés, et donc éventuellement dans des paradis fiscaux[2]. L'ONG Terre Solidaire qualifie les paradis fiscaux de « pays à faible taux d'imposition et opaques d'un point de vue fiscal »[3]. Ces pays se caractérisent par une fiscalité faible, une grande opacité (le secret bancaire notamment), une législation peu contraignante et l'absence ou la faible coopération judiciaire[4].

---

[1] CE 3ème s-s. 14/10/2011, n° 330522, Recueil Lebon, disponible sur le site : « http https://www.legifrance.gouv.fr/affichJuriAdmin.do?oldAction=rechJuriAdmin&idTexte=CETATEXT000024669903&fastReqId=164994466&fastPos=1 », consulté le 05/02/2018.

[2] Sur la question des Paradis fiscaux : CHAVAGNEUX Christian, « *A quoi servent les paradis fiscaux* », Revue Française de Comptabilité, n° 452 - mars 2012, pp.42-47 ; CHAVAGNEUX Christian, « *Les multinationales adorent les paradis fiscaux* », Revue Alternatives Economiques, n° 272 - septembre 2008, p. 64 ; CHAVAGNEUX Christian, « *Les paradis fiscaux au cœur de la mondialisation* », Alternatives Economiques, n° 324 - mai 2013, pp.58-60 ; CHAVAGNEUX Christian, « *Peut-on éradiquer les places offshore ?* », Alternatives Economiques, n° 324 - mai 2013, pp. 61-63.

[3] FOURRIQUES Michel, « *Optimisation fiscale des groupes internationaux et paradis fiscaux* », Revue Française de comptabilité, n° 455, 2012, p. 37.

[4] PIOLET Vincent, « *Géopolitique des paradis fiscaux* », Problèmes économiques, n° 11, 2014, p. 57. « *Chaque année, l'évasion fiscale des multinationales fait prendre aux pays en développement 125 milliards d'euros de recette fiscales, soit quatre fois le montant nécessaire estimé par la FAO pour éradiquer la faim* ». « A titre d'exemple, aux Etats-Unis, sur les 100 premières sociétés, 83 disposent de filiales dans des paradis fiscaux soit 61 % des entreprises américaines n'ont pas payé d'impôt entre 1996 et 2000. Un autre exemple pour l'union européenne, 50 principales multinationales européennes disposent toutes des filiales dans des paradis fiscaux. Les banques seraient les principales clientes des paradis fiscaux : BNP Paribas 347 filiales, Unicredit : 345, Deutsche Bank : 446 filiales. Une nouvelle pratique est répandue par les multinationales, celle de la « délocalisation du siège social » là où l'impôt est plus faible. A ce stade, 180 entreprises ont installé leur siège européen en Suisse ces dix dernières années. Parmi celles-ci, on trouve Kraft, Burger King, Yahoo !, Google, P&G, UPS, Gilette, Alcoa, C&A, Chiquita, McDonald's et Schweppes. Ces prix représentent, en effet, des sommes colossales et surtout dommageables pour l'économie nationale et internationale. Face à ses flux de richesses, des mesures diverses sont évoquées par les gouvernements et les organisations internationales telles que l'OCDE et l'ONG Terre Solidaire qui est considérée comme une organisation non gouvernementale ».

441. Le législateur français s'est clairement exprimé sur cette question dans le paragraphe 2 de l'article 57 du CGI : « *La condition de dépendance ou de contrôle n'est pas exigée lorsque le transfert s'effectue avec des entreprises établies dans un Etat étranger ou dans un territoire situé hors de France dont le régime fiscal est privilégié au sens du 2ème alinéa de l'article 238 A ou établies dans un Etat ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A* ». Le paiement vers de tels Etats ou territoires « fait présumer l'insincérité des relations contractuelles et le transfert indirect des bénéfices à l'étranger »[1]. Il appartient, par la suite, au contribuable de combattre cette présomption légale en apportant la preuve que les dépenses correspondent à des opérations réelles et qu'elles ne présentent pas un caractère anormal.

442. Quant à la législation algérienne, et en particulier l'article 141 bis du CID[2] (l'équivalent de l'article 57 en France), il ne comporte pas de dispositions de ce genre et ne fait aucune référence à ces notions de paradis fiscaux ou de pays à fiscalité privilégiée[3]. C'est l'article 141 quater qui va comporter la même solution, il institue d'office le caractère anormal de tout transfert de fonds vers des pays avec lesquels l'Algérie n'a pas conclu de conventions fiscales et renvoie, de ce fait, la charge de la preuve au contribuable débiteur de ces fonds :

> « *Les intérêts, arrérages et autres produits des obligations, créances, dépôts et cautionnements, les redevances… payés ou dus par une personne physique ou morale domiciliée ou établie en Algérie à des personnes physiques ou morales qui sont domiciliées dans un Etat étranger, à l'exception des Etats avec lesquels l'Algérie a conclu des conventions fiscales, ne sont admis comme charges déductibles pour l'établissement de l'impôt que si le débiteur apporte la preuve que les dépenses correspondent à des opérations réelles et qu'elles ne présentent pas un caractère anormal ou exagéré* ».

443. Dès qu'il y a transfert de fonds vers l'étranger, cet article 141 quater institue, une présomption d'anormalité de l'acte et rejette expressément la charge de la preuve contraire sur le contribuable. Cette présomption connait une double limite. Elle ne concerne que les actes énumérés par cet article que sont : les intérêts, arrérages et autres produits des obligations… Elle ne couvre donc pas toutes les opérations constitutives d'un transfert indirect de bénéfices telles que visées à l'article 141 bis dont notamment la majoration ou la diminution des prix d'achat ou de vente. Il se pourrait que ce soit une omission. La seconde limite tient au fait que la présomption ne joue pas quand il s'agit de contribuables relevant des Etats avec lesquels l'Algérie a conclu des conventions fiscales, c'est-à-dire des pays avec lesquels elle entretient une coopération fiscale dont le nombre est relativement réduit. Le législateur algérien évite les notions de « pays à fiscalité privilégiée » ou de « paradis fiscaux », il leur substitue celle

---

[1] CASTAGNEDE Bernard, « *précis de fiscalité internationale* », *op. cit.*, p. 146.

[2] Art. 141 bis du CID est créé par l'article 8 de la loi de finances pour 2007.

[3] Art. 141 bis CID : « *Lorsqu'une entreprise exploitée en Algérie ...participe directement ou indirectement, à la direction ou au contrôle ou au capital d'une entreprise exploitée en Algérie et que dans les deux cas les entreprises sont dans leurs relations commerciales ou financières liées par des conditions qui diffèrent de celles qui seraient convenues entre des entreprises indépendantes , les bénéfices qui auraient été réalisés par l'entreprise exploitées en Algérie, mais n'ont pu l'être du fait de ces conditions, sont inclus dans les bénéfices imposables de cette catégorie* ».

« d'Etats avec lesquels l'Algérie a conclu des conventions fiscales ». Ce qui laisse présumer que ce sont des Etats coopératifs[1].

444. Le législateur fait jouer le critère d'Etat coopératif en matière fiscale, et pour cela, il retient l'existence ou non d'une convention fiscale avec le pays considéré. Or ce critère ne paraît pas très pertinent du fait qu'un pays peut être lié à l'Algérie par une convention fiscale sans pour autant qu'il ne soit coopératif en matière de renseignements fiscaux. La convention bilatérale signée en 2006 avec la Suisse pour la lutte contre la double imposition, nous fournit à cet égard un exemple significatif[2]. Elle comporte des restrictions draconiennes sur l'échange de renseignements concernant le secret bancaire. L'article 26 dispose en effet qu' « *Il ne pourra être échangé de renseignements qui dévoileraient un secret commercial, d'affaires, bancaire, industriel ou professionnel ou un procédé commercial* »[3]. Cette restriction aussi expresse du secret bancaire n'existe dans aucune autre convention signée par l'Algérie. Cette disposition est inquiétante dans la mesure où la Suisse reste une destination privilégiée pour les fuites de capitaux en provenance, notamment, des pays en développement. Le G5 l'avait rangé jusqu'à une date récente dans la liste grise. Avec l'évolution de la politique internationale de la Suisse en matière d'échange de renseignements fiscaux, cette disposition devrait normalement être amendée[4].

445. Pour lutter plus efficacement contre les transferts indirects de bénéfices vers les paradis fiscaux, EL HADJI DIALIGUE Ba suggère, dans sa thèse, de dispenser l'administration fiscale d'avoir à prouver le lien de dépendance pour les transferts de bénéfices effectués au profit d'entreprises établies dans un Etat étranger à fiscalité privilégiée par l'établissement d'une « présomption irréfragable » de la dépendance[5]. Mais encore faut-il que la notion de paradis fiscal ou celle de pays à fiscalité privilégiée puisse être définie par la législation des pays en développement.

Sous-section 2 : *L'administration face à la pluralité des modalités de transfert indirect de bénéfices*

446. « L'appartenance à un même groupe ne justifie aucunement que l'une des sociétés affiliées fasse une fleur à une autre, même si c'est dans l'intérêt supérieur du groupe. C'est le principe d'égoïsme sacré qui doit dominer les relations intragroupe »[6]. Ce principe se justifie, selon Maurice COZIAN, par la mission de l'entreprise qui consiste à réaliser des profits non de faire de la charité. « Ce qui est gratuit est dès lors suspect et risque d'être qualifié d'acte anormal de gestion »[7].

---

[1] Ces dispositions datent de 2010, elles figurent à l'article 141 quater du CID créé par l'article 5 de la loi de finances pour 2010.

[2] Convention algéro-suisse, signée le 3 juin 2006, ratifiée par DP du 12 décembre 2008, J.O.R.A., n° 04/2009.

[3] Depuis, la politique de la Suisse évolue, voir à ce propos, OBERSON Xavier, « *L'évolution de la politique internationale de la Suisse en matière d'échange de renseignements fiscaux – Après le « bing bang », la lumière* », Revue européenne et internationale de droit fiscal, n° 1, 2016, p. 9.

[4] Voir à ce propos YELLES CHAOUCHE Bachir, « *L'échange de renseignements en matière fiscale. Le Cas de l'Algérie* », Revue européenne et internationale de droit fiscal, n° 1, 2015, p. 169.

[5] EL HADJI DIALIGUE Ba, *op. cit.*, p. 89.

[6] COZIAN Maurice, « *Précis de fiscalité des entreprises* », *op. cit.*, p. 228.

[7] *Ibid.*, p. 231.

447. Nicolas MELOT va sensiblement dans le même sens : « Le principe pour les groupes : que chaque entité, mère ou filiale, doit être considérée comme autonome et indépendante, d'où l'application de règles fiscales à chacune des entités qui ne tiennent pas compte de l'existence des autres ». Pour étayer son affirmation, il donne l'exemple d'une société qui réalise des bénéfices mais qui appartient à un groupe de sociétés qui subissent des pertes. Cette société sera soumise à l'impôt sur les bénéfices qu'elle réalise alors que le résultat fiscal consolidé du groupe est déficitaire[1].

448. Les transferts ainsi énumérés peuvent être rangés en deux catégories : les transferts revêtant un caractère commercial, et ceux revêtant un caractère financier.

***§1**. Les transferts à caractère commercial*

449. Les transactions à caractère commercial qui peuvent masquer un transfert indirect de bénéfice se rapportent soit à des opérations de vente ou d'achat de biens ; soit à des prestations de service effectuées entre des entreprises apparentées. Elles consistent dans la majoration ou la diminution des prix d'achat ou de vente. Elles consistent également dans la prise en charge par la filiale des dépenses incombant normalement à une autre entité du même groupe.

***1.** La majoration des prix d'achat et la minorisation des prix de vente*

450. C'est le premier cas de transfert mentionné par l'article 141 bis du CID par lequel un groupe peut masquer un transfert indirect de bénéfice vers l'étranger. Pour savoir si une vente s'est effectuée à un prix minoré ou l'achat à un prix majoré, le point de référence reste le prix que pratique le fabricant quand il vend ou achète le même produit à des sociétés indépendantes du groupe. Pour expliquer concrètement ce principe de pleine concurrence, une circulaire de la DGI de 2008 donne deux exemples pratiques que nous reprenons ci-dessous :

Exemple de minoration du prix de vente :

Une filiale vend à sa société mère, 1.000 unités d'une marchandise à un prix unitaire de 15.000 DA, alors que dans les conditions normales de marché, c'est-à-dire de pleine concurrence, la même marchandise se vend à 25.000 DA.

La quote-part du prix soustraite à l'impôt est de :

25.000 DA – 15.000 DA = 10.000 DA.

Le montant du bénéfice transféré et que les services fiscaux doivent réintégrer dans le bénéfice imposable de la filiale en cause est de :

10.000 DA X 1.000 = <u>10.000.000 DA</u>

Exemple de majoration du prix d'achat

Soit une filiale d'une entreprise algérienne qui acquiert auprès de celle-ci 500 moteurs coûtant unitairement 200.000 DA. Mais sur le marché, le prix de ce moteur n'excède pas 120.000 DA.

[1] MELOT Nicolas, « *Fiscalité et multinationales : les groupes de sociétés, ces enfants terribles* », *op. cit.*, p. 554.

Le montant que les services fiscaux doivent déduire des charges déductibles est de :

200.000 DA – 120.000 DA = 80.000 DA X 500 = 40.000.000 DA.

Il faut remarquer que si ces deux exemples sont d'une grande utilité pédagogique, ils restent en réalité simplistes, car la réalité est beaucoup plus complexe.

451. On peut citer d'autres exemples tirés de la jurisprudence française concernant la minorisation des prix. Le Conseil d'Etat admet l'existence d'un transfert de bénéfices quand une entreprise accorde à une autre située à l'étranger des ventes de marchandises à des tarifs préférentiels exceptionnellement favorables[1]. Ou encore lorsqu'une entreprise vend à sa société mère de nationalité étrangère des produits industriels à des prix sensiblement inférieurs au cours mondial admis et pratiqué sur le marché national[2]. C'est le cas également lorsqu'une entreprise vend à une autre à laquelle elle est liée à des prix systématiquement inférieurs à ceux faits aux autres clients, dans des proportions telles que les diminutions de prix consenties ne peuvent s'expliquer par des motifs purement commerciaux[3].

452. Mais une majoration de prix est-elle systématiquement constitutive de transfert indirect de bénéfices. Selon une jurisprudence bien établie, elle ne l'est pas dans le cas où le contribuable peut justifier l'existence d'une contrepartie. Dans un arrêt du 9 décembre 2015, le Conseil d'Etat français a estimé, que les dispositions de l'article 57 du CGI, « *instituent … une présomption de transfert indirect de bénéfices qui ne peut être utilement combattue par l'entreprise imposable en France que si celle-ci apporte la preuve que les avantages qu'elle a consentis ont été justifiés par l'obtention de contreparties* »[4]. Cette condition de justification des avantages consentis par l'obtention de contreparties on la retrouve également en cas de minoration des prix. Il a été jugé dans un arrêt du 28 septembre 1988 qu'une minoration de prix ne masque pas un transfert de bénéfices justifiant l'application de l'article 57 du CGI, par la seule circonstance que les prix de vente consentis à la société étrangère étaient en moyenne très sensiblement inférieurs à ceux généralement pratiqués par les ventes de tableaux à ses autres clients….[5].

2. *Prestations de service*

453. Elles consistent dans le versement de redevances excessives ou sans contrepartie et concernent aussi bien des transactions incorporelles que les « management fees ».

a) *Les incorporels[6] :*

454. Il y a lieu de relever l'absence de définition des incorporels dans la législation fiscale, à part le fait que l'article 141 du CID qui fournit une liste non

[1] CE, 24 février 1946, n° 71963, Lebon, 1946, p. 386, cité par EL HADJI DIALIGUE Ba, p. 94.
[2] CE, 9ème et 7ème ss., 17 avril 1992, n° 81090, RJF 6/92, n° 782, cité par EL HADJI DIALIGUE Ba.
[3] CE, 29 janvier 1969, n° 47.515, Droit fiscal 1965, n° 8, 1965, doctrine, commissaire de gouvernement Poussière.
[4] CE, 8ème et 3ème ss., 9 décembre 2015, n° 367897, Recueil Lebon.
[5] CE, 8ème et 7ème ss., 28 septembre 1988, n°60805, RJF n° 11, 1988, n° 1254.
[6] MAHEO Zacharie, « *Le contrôle des prix de transfert à l'épreuve des actifs incorporels* », Mémoire de master, sous la direction Tanguy ALLAIN, Université de Cergy-Pontoise, 2013-2014.

exhaustive de ces biens donnant lieu à une redevance : « … *Pour les redevances exigibles pour brevets, licences, marque de fabrique, les frais d'assistance technique et les honoraires payables en monnaie autre que la monnaie nationale, leur déductibilité est, pour les entreprises qui en effectuent le paiement, subordonnée à l'agrément de transfert, délivré par les autorités financières compétentes* ». C'est plutôt dans le dispositif réglementaire régissant le système comptable financier qu'on retrouve la définition des incorporels : « *Une immobilisation incorporelle est un actif identifiable, non monétaire et immatériel, contrôlé et utilisé par l'entité dans le cadre de ses activités ordinaires* »[1]. Ce même dispositif en fournit quelques exemples comme les fonds commerciaux, les marques de fabriques, les logiciels informatiques ou autres licences d'exploitation, les franchises, ou encore les frais de développement d'un gisement minier destiné à l'exploitation commerciale.

455. Pour l'OCDE, l'expression biens incorporels « *recouvre les droits d'utilisation d'actifs industriels tels que les brevets, les marques de fabrique, les noms commerciaux, les dessins ou modèles. Elle englobe en outre la propriété littéraire et artistique ainsi que la propriété intellectuelle telle que le savoir-faire et les secrets industriels ou commerciaux* »[2]**.** L'OCDE dans ce chapitre ne traite que de la propriété industrielle.

456. Les redevances applicables aux incorporels constituent la contrepartie financière du droit d'utilisation des inventions et brevets ou procédés techniques. CASTAGNEDE explicite cette idée : « Une filiale industrielle doit, pour concourir aux productions du groupe, disposer du droit d'utiliser les inventions brevetées ou les procédés techniques indispensables à leur fabrication. Une filiale de commerce n'est juridiquement fondée à distribuer les produits identifiées par certaines marques qu'à la condition d'être concessionnaire de celle-ci. Le versement de redevances de concession de droits de propriété intellectuelle ou commerciale à l'entité qui en est le titulaire est à la fois l'opportunité d'une diminution de base imposable et la source d'un flux financier susceptible de recevoir une direction avantageuse. La libre fixation du taux des redevances entre entités contrôlées pourrait contribuer au déplacement du bénéfice taxable dans des conditions assurant un allégement de la charge fiscale globale du groupe »[3].

457. Dans leur ouvrage « Stratégies fiscales internationales », RASSAT, LAMORLETTE et CAMELLI, vont dans le même sens : « La mise à disposition, au sein du groupe, de biens incorporels tels que les brevets ou les marques doit, en principe faire l'objet d'une facturation sous la forme de redevances. Ces redevances sont destinées à rémunérer la société du groupe qui a supporté les frais de recherche et de mise au point… »[4]. Ils indiquent que ces opérations « peuvent toutes être l'occasion d'un

[1] Point 121-2 de l'Annexe I relatives aux Règles d'évaluation et de comptabilisation des actifs, des passifs, des charges et des produits, de l'arrêté du 26 juillet 2008 fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des états financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes.

[2] OCDE, Principe de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert, *op. cit*., Voir Chapitre VI : « *Considérations particulières applicables aux biens incorporels* », p. 211. Sur les distinctions entre brevets et marques, voir p. 212.

[3] CASTAGNEDE Bernard, « *Précis de fiscalité internationale* », *op. cit*., p. 104-105.

[4] RASSAT Patrick, LAMORLETTE Thierry, CAMELLI Thibault, *op. cit*., p. 135.

transfert de bénéfices par le biais d'une manipulation des charges facturées »[1]. De telles manipulations peuvent faire l'objet d'un redressement si l'administration démontre le caractère excessif de la redevance[2].

458. Quant aux modalités de transfert de biens incorporels, elles sont diverses : la vente pure et simple ou, le plus souvent, le paiement d'une redevance dans le cadre d'un contrat de licence pour bénéficier de certains droits liés à l'exploitation du bien incorporel. Une redevance est en général un versement périodique fixé d'après le montant de la production, de la vente, ou dans certains cas rares, des bénéfices de l'utilisateur[3].

b) *Les « managements fees »*

459. Ce sont les frais commun du groupe, ils correspondent aux frais de siège supportés par la société mère ou tout autre membre du groupe qui offre à ses filiales des services centralisés d'ordre administratif, financier, ou juridique[4]. C'est souvent la mère qui met son savoir-faire à la disposition de l'ensemble des sociétés du groupe. Cette centralisation se justifie par la volonté d'harmoniser la gestion du groupe et d'accroître sa rentabilité[5]. Les termes *management fees* désignent « *la rémunération facturée par cette société aux autres entités du groupe en contrepartie de ce type de prestations de services* »[6]. Toutefois, cette rémunération doit être facturée au prix normal du marché[7].

Un groupe multinational peut fournir à ses membres un large éventail de services qui peuvent être d'ordre administratif, technique, financier ou commercial. Ces services concernent notamment la gestion, la coordination et le contrôle et se concrétisent par la prise en charge des rémunérations du personnel appartenant à une autre entité du groupe, ou encore la prise en charge des frais de siège... Ces dépenses sont supportées au départ par la société mère ou par un autre membre du groupe.

460. Le critère qui est toujours retenu par la jurisprudence est celui de la preuve que la dépense qui est prise en charge par une entité du groupe constitue la contrepartie. Est considéré comme constituant un transfert de bénéfices, la prise en charge par une société de la rémunération d'un de ses cadres détaché auprès d'une filiale pour assurer la direction de celle-ci ; sauf si elle prouve que ce transfert comportait pour elle une contrepartie suffisante[8].

461. S'agissant des frais de siège admis en déduction, une circulaire de la DGI de 2008 indique qu'ils se rapportent aux frais généraux d'administration et de direction générale, telles que les dépenses de direction (jetons de présence, charges sociales des services administratifs et de direction générale ainsi que les dépenses ou frais de tenue

[1] *Ibidem*.
[2] *Ibid.*, p. 136.
[3] OCDE, Principe de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert, *op. cit.*, p. 217.
[4] EL HADJI DIALIGUE Ba, *op. cit.*, p. 101.
[5] *Ibidem.*
[6] *Ibidem.*
[7] *Ibid.*, ps. 101 et 102.
[8] CE ass. 30 mars 1980, n° 52754, cité par EL HADJI DIALIGUE Ba, *op. cit.*, p. 96.

et contrôle de comptabilité[1]. L'article 141 1) paragraphe 3 du CID a autorisé la déduction de ces frais dans les limites de 1% du chiffre d'affaires au cours de l'exercice correspondant. Encore faut-il prouver qu'elles sont nécessaires pour l'exploitation de l'entreprise.

§2. *Les transferts financiers*

462. Les entreprises apparentées peuvent s'accorder mutuellement des aides à caractère financier tels que les abandons de créances ou encore les prêts sans intérêts. Ces aides doivent être appréciées par rapport à deux critères : l'intérêt de l'entreprise et l'acte anormal de gestion.

1. *Les abandons de créances*

463. Ce sont des aides commerciales qui sont consenties soit pour maintenir des débouchées, soit pour préserver des sources d'approvisionnement[2]. La jurisprudence française a eu souvent l'occasion de se prononcer sur cette forme d'aide. Tel est le cas des abandons de créances successifs consentis par une société mère en Suisse à sa filiale française afin que celle-ci puisse rééquilibrer ses comptes d'exploitation et poursuivre son activité commerciale de diffusion en France des produits de la société mère[3].

464. Un cas plus complexe s'est posé quand les abandons de créances sont consentis par la société mère aux succursales appartenant à ses filiales. Dans un arrêt du 11 avril 2008, le Conseil d'Etat français a traité cette question après avoir apprécié l'intérêt de la société mère non pas au regard de la situation financière de la succursale, mais au regard de celle de sa filiale[4]. La SA Guerlain a consenti des abandons de créances à deux succursales, l'une implantée en Australie, l'autre à Singapour. Ces deux succursales appartiennent à sa filiale, la société Guerlian Pacific Asia Ltd, à 99,99%. L'administration fiscale a remis en cause la déduction de ces abandons de créances au motif qu'ils constituaient un transfert de bénéfices.

465. Le Conseil d'Etat français a estimé que les abandons de créances à ces deux succursales dépourvues de personnalité morale, l'ont été à la filiale à qui appartiennent ces succursales. Dans ces conditions, l'abandon de ces créances doit s'apprécier au regard des relations entre la société mère et sa filiale et non entre la société mère et les succursales de sa filiale.

> « *Considérant que les abandons de créances consentis aux succursales de Singapour et d'Australie, dépourvues de personnalité juridique, l'ont été nécessairement à la filiale Guerlain Pacific Asia Ltd à laquelle les dites succursales appartiennent, qu'en appréciant le caractère des abandons de créance litigieux au regard des relations entre la société anonyme Guerlain et sa filiale, la cour administrative d'appel n'a pas commis d'erreur de droit.*
>
> « *Considérant que la cour administrative d'appel a pris en compte, à juste titre, l'intérêt stratégique et commercial des marchés d'Australie et de Singapour pour la distribution des produits de la société anonyme Guerlain et les besoins allégués de la Filiale Guerlain Pacific*

[1] Circulaire n° 05 DGI 2008 LF 2008 relative au traitement fiscal applicable aux frais de siège, Bulletin n° 04, 2010.
[2] GOUTHIERE Bruno, *op. cit.*, pp. 405-406.
[3] CE, 25 juillet 1980 n° 11169, 8è et 9è ss, RJF, n° 10/1980, n° 774, cité par GOUTHIERE Bruno, *op. cit.*, p. 406.
[4] CE, 10ème et 9ème ss-sect. 11 avril 2008, n° 281033, SA Guerlain, concl. VEROT, note Taly, D.F. n° 18, 2008, p. 28.

Asia Ltd de disposer de fonds propres nécessaires au développement d'autres marchés en Asie pour ces mêmes produits ;

Que la cour a constaté, toutefois, que ladite filiale, dont les résultats étaient bénéficiaires malgré les difficultés financières de ses deux succursales, avait versé à sa société mère des dividendes significatifs non soumis à l'impôt sur les sociétés ; qu'elle a pu déduire de ces circonstances que la société n'établissait pas l'existence de besoins de sa filiale répondant à l'intérêt du développement commercial de la société anonyme Guerlain ; qu'ainsi, en jugeant que les abandons de créance litigieux étaient constitutifs d'un transfert indirect de bénéfices au sens de l'article 57 du CGI, la cour administrative d'appel n'a ni commis d'erreur de droit ni faussement qualifié les faits qui lui étaient soumis ».

466. Comme le relevait le commissaire du Gouvernement, Célia VEROT, « la filiale de Hongkong n'était pas en difficulté et n'avait donc pas besoin d'aide ». Ce qui explique l'absence de contrepartie et l'existence d'un prix de transfert.

***2**. Absence d'intérêts*

467. Il n'est pas interdit aux sociétés apparentées de pratiquer entre elles des prêts, mais à la condition que ces prêts soient rémunérés à un taux normal, car les prêts constituent en principe des services rémunérés. C'est ainsi que le Conseil d'Etat français a considéré que la société qui octroie un prêt ou une avance à une entité du même groupe sans obtenir d'avantages en contrepartie de ces prêts, « se livre à un acte de gestion anormale »[1].

468. Dans un arrêt du 9 novembre 2015, n° 370974, le Conseil d'Etat français devait se prononcer sur le caractère imposable d'une succursale de la société de droit belge SODIREP pour les intérêts qu'elle aurait dus appliquer aux avances consenties au siège belge de la société. Après avoir considéré la succursale française, même dépourvue de personnalité morale, une entreprise exploitée en France, dont les bénéfices sont imposables en France, il décide :

« *que l'administration peut donc réintégrer dans les résultats d'un établissement stable, imposables en France les intérêts dont la facturation a été omise à raison de la comptabilisation d'avances consenties au siège situé hors de France, dès lors que ces avances ne correspondent pas à des remontées de bénéfices après impôt et que la société n'établit pas l'existence de contrepartie pour le développement de la l'activité de la succursale française* »[2].

469. En France, toujours selon une jurisprudence relativement récente, l'abandon de créance doit être déclaré même en l'absence d'incidence sur le résultat sous peine de l'application d'une amende[3]. Dans ce cas d'espèce, en vertu des dispositions de l'article 223 B du CGI, le résultat d'ensemble soumis à l'impôt,

---

[1] CE, 30 septembre 1987, n° 50157, RJF n° 11, 1987, n° 1083, p. 105. La même solution est retenue par le Conseil d'Etat français en cas d'octroi d'un délai de paiement sans intérêt : l'octroi par la société mère à sa filiale un délai de paiement de 7 à 13 mois sans intérêt constitue un avantage qualifié de transfert indirect de bénéfice, CE 12 avril 1995, RJF n° 6/1995, n° 711 (EL HADJI DIALIGUE Ba, *op. cit.*, pp. 105-106).

[2] CE, 9ème et 10ème ss-sect., 9 novembre 2015, n° 370974, disponible sur le site : « https://www.legifrance.gouv.fr/affichJuriAdmin.do?oldAction=rechJuriAdmin&idTexte=CETATEXT000031464424 ».

[3] CE, 3ème et 8ème ss-sect. 10 février 2014, n° 356125, Sté Pinault Printemps Redoute, concl. Dumas, DF, n° 15, 2014, p. 43.

correspond à la somme algébrique des résultats de chacune des sociétés du groupe. Toutefois, les abandons de créances et les subventions directes et indirectes consentis entre des sociétés du groupe ne sont pas pris en compte pour la détermination du résultat d'ensemble. L'article 68 de la loi de finances pour 1992 a ajouté une disposition à l'article 223 B selon laquelle la société est tenue de joindre à la déclaration du résultat d'ensemble de chaque exercice un état des abandons de créances ou subventions consentis à partir de 1992 et qu'en cas de manquement à cette obligation déclarative, il est fait application d'une amende de 5% des sommes ne figurant pas sur l'état.

470. Il ressort des dispositions sus indiquées que la déclaration est obligatoire dès qu'il y a abandon de la créance ou subvention intragroupe et que l'amende s'applique automatiquement à toute somme non déclarée. La société requérante a essayé de faire prévaloir une interprétation restrictive du texte en estimant que l'amende n'est applicable que dans le cas d'un rehaussement du résultat fiscal d'ensemble. Le Conseil d'Etat a écarté cette prétention au motif que l'obligation déclarative vise « *à permettre à l'administration fiscale de suivre les mouvements financiers à l'intérieur du groupe quand bien même ces mouvements seraient sans incidence tant sur le résultat des sociétés du groupe déterminé dans les conditions de droit commun que sur le résultat d'ensemble du groupe* ».

471. Le montant des intérêts non facturé doit être réintégré, il doit porter sur la perte effective subie par l'entreprise. Pour le Conseil d'Etat, le caractère normal ou anormal de la rémunération des avances de fonds consenties par une entreprise à une autre « *doit être apprécié… par rapport à la rémunération que le prêteur pourrait obtenir d'un établissement financier ou d'un organisme assimilé auprès duquel il placerait, dans des conditions analogues, des sommes d'un montant équivalent* »[1].

472. Si les prêts ou avances sans intérêts sont, en principe rejetés, ils peuvent toutefois être admis sous conditions. S'ils ont pour objet de consolider la situation des filiales ou d'aider à leur développement et qu'elles doivent provenir de capitaux dont la société mère a la libre disposition et qui ne doivent eux-mêmes être grevés d'aucune charge de cette nature[2].

3. Cautions gratuites

473. Le cautionnement est défini à l'article 644 du code civil comme étant « ... *un contrat par lequel une personne garantit l'exécution d'une obligation, en s'engageant, envers le créancier, à satisfaire à cette obligation, si le débiteur n'y satisfait pas lui-même* ». La caution ne peut être constatée que par écrit.

474. En matière commerciale, le cautionnement est pratiqué généralement à titre onéreux, notamment quand il s'applique à des opérations de commerce international entre sociétés indépendantes relevant d'un même groupe international. Le fait de ne pas recevoir de rétribution en contrepartie d'une garantie accordée par la société mère permet d'augmenter le résultat de sa filiale, ce qui laisse présumer l'existence d'un transfert indirect de bénéfices. Pour le Conseil d'Etat français, « *le fait pour une société*

[1] CE, 7octobre 1988, req. 50256, Droit fiscal, 1989, n° 9, 1989, com. n° 12, cité par EL HADJI DIALIGUE, *op. cit.*, p. 106.

[2] CE, 15 mai 1961, Ste Métropolitaine, Dr. Fis, 1961, n° 27, com 624 cité par EL HADJI DIALIGUE Ba, *op. cit.*, pp. 106-107.

d'avoir donnée sa caution à des filiales étrangères, sans aucune rémunération du service ainsi rendu ne fût stipulé à son profit, constitue un transfert indirect de bénéfice à l'étranger »[1].

Section 3 : La complexité des techniques de détermination des prix de transfert et difficultés de contrôle

475. « Les prix de transfert… constituent des actions de contournement des droits internes »[2]. Mounir SNOUSSI, auteur de cette constatation, affirme que « plusieurs branches des droits internes sont concernées par cette technique » et que « le droit fiscal, le droit commercial, le droit bancaire et financier n'en sont que les branches les plus « visiblement » affectées. La nature complexe de la technique des prix de transfert empêche le discernement des règles réellement contournées »[3]. Aussi « L'application des prix de transfert à des transactions qui se déroulent dans un espace fermé accentue encore plus cette difficulté »[4].

476. Selon le même auteur « Le prix de transfert constitue une des « technologies juridiques » employées par les sociétés transnationales pour atteindre le « primat de la rentabilité ». Il nécessite un montage financier dont la construction est sous traitée par la société transnationale auprès des multinationales du droit de l'expertise. L'ingénierie financière permet à ces sociétés de contourner les droits internes en toute légalité. Il leur suffit d'agir sur des domaines dans lesquels le pouvoir normatif des Etats accuse certaines faiblesses »[5].

477. La complexité des prix de transfert résulte des méthodes de leur calcul qui ne sont pas toujours pertinents (Sous-section 1), puis de la difficulté pour l'administration fiscale de pouvoir les contrôler (Sous-section 2).

Sous-section 1 : *Les méthodes de calcul des prix de transfert et leur pertinence*

478. Les prix de transfert sont déterminés sur la base d'un principe fondamental, celui de pleine concurrence (§1). Ce principe est mis en œuvre par l'application de plusieurs méthodes de calcul rangées en deux catégories : les traditionnelles et les méthodes transactionnelles (§2)[6].

§1. *Le principe de pleine concurrence*

479. Les autorités fiscales accordent une très grande importance au principe de « pleine concurrence » retenu aussi comme critère par l'OCDE en vertu duquel le prix des transactions entre sociétés d'un même groupe se doit d'être similaire à celui

---

[1] CE, ass. 9 mars 1979, Req. 10454, RJF n° 193/1979, conclusions du Commissaire du gouvernement B. Martin-Laprade, cité par EL HADJI DIALIGUE Ba, *op. cit.*, p. 109.

[2] SNOUSSI Mounir, *op. cit.*, p. 452.

[3] *Ibidem.*

[4] *Ibidem*.

[5] *Ibidem*.

[6] Sur la détermination des prix de transfert voir : BOUMEDENE Zaza, « *Les prix de transfert : évaluation des prix de transfert des bénéfices* », *Annales de la faculté de droit*, Actes du colloque international sur « Attractivité et évasion fiscales » du 7 et 8 décembre 2011, numéro spécial, 2013, pp. 153-164 ; UETTWILLER Jean-Jacques, « *Comment déterminer les prix de cession intragroupe* », Revue des sociétés, 113ème année, n° 3, Dalloz, juill. / sep. 1995, pp. 459-492 ; BOISSET-REPKAT Florence, « *Contrôle et rectification des opérations internationales, procédures de contrôle des prix de transfert* », Juris-Classeur Fiscal : Impôts directs, Fasc. n° 3844, Volume n° 1, 2007, pp. 1-10.

convenu entre deux sociétés indépendantes (sociétés non liées)[1]. Autrement dit, le prix des opérations effectuées entre entités liées telles qu'une société mère avec ses filiales ou le siège avec ses succursales doit être conforme à celui qui existe au marché[2]. Ce principe tire d'abord son fondement de l'article 9 du Modèle de l'OCDE relatif à l'impôt sur le revenu et la fortune ; la mise en œuvre de ce principe est développée par les « Principes directeurs » de l'OCDE[3]. Il est le résultat d'un consensus international en matière de prix de transfert, il constitue une norme internationale qui doit être mise en œuvre aussi bien par les groupes multinationaux que par les autorités fiscales pour la fixation des prix de transfert[4].

480. Toujours pour l'OCDE, le principe de pleine concurrence consiste « *à traiter les membres d'un groupe multinational comme des entités distinctes et non comme des sous-ensembles indissociables d'une seule entreprise unifiée. En procédant de cette manière, on met l'accent sur la nature des transactions entre les membres du groupe multinational et sur le fait de savoir si les conditions de ces transactions contrôlées différent de celles qui seraient obtenues pour des transactions comparables sur le marché libre* ». Cette analyse des transactions appelée « analyse de comparabilité » est au cœur de l'application de principe de pleine concurrence »[5]. Et c'est sur la base de ce principe directeur que l'OCDE proposera les méthodes de détermination des prix de transfert.

481. Pour Bruno GOUTHIERE, la pleine concurrence « signifie qu'une entreprise associée doit constituer un centre de profit distinct des autres membres dégageant des bénéfices même si le reste du groupe est en perte ». Et que l'imposition des membres du groupe doit se réaliser « en partant de l'idée qu'ils opèrent en pleine concurrence dans leurs transactions internes au groupe »[6]. Autrement dit, les entités du groupe doivent être traitées fiscalement comme s'ils n'appartenaient pas au groupe.

482. En revanche, ce principe de concordance est complexe et difficile à mettre en œuvre puisque la comparaison n'est pas toujours possible[7].

483. Pour l'Algérie, le principe de pleine concurrence tire, également, son origine de l'article 9 des conventions fiscales bilatérales sur la lutte contre la double

---

[1] GOUTHIERE Bruno, *op. cit.*, p. 1084.

[2] ACARD Claire, LABRUM Stephen, DIAKONOVA Irina, *op. cit.*, p. 40 ; voir également à ce propos : BONNEAUD Eric et FONTAINE Fabien, « *Prix de transfert et droit de la concurrence : les liaisons dangereuses* », Revue de Droit Fiscal n° 49, 2011, p. 10.

[3] OCDE, Principes de l' OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales, Editions OCDE, 2010. Ce document volumineux composé de 405 pages, il comporte une préface, un glossaire et 9 chapitres suivis de la liste des annexes. Le chapitre 1 traite du principe de pleine concurrence, chapitre 2 : Méthodes de prix de transfert ; chapitre 3 : Analyse de comparabilité ; chapitre 4 : Méthodes administratives destinées à éviter et à régler les différends en matière de prix de transfert ; chapitre 5 : Documentation ; chapitre 6 : Considérations particulières applicables aux biens incorporels ; Chapitre 7 : Considérations particulières applicables aux services intra-groupe ; Chapitre 8 : Accords et répartition des coûts ; Chapitre 9 : Réorganisation d'entreprises et prix de transfert.

[4] *Ibid.*, p. 33.

[5] OCDE, Principes directeurs, *op. cit.*, p. 35.

[6] GOUTHIERE Bruno, *op. cit.*, p. 1087 ; voir également FAUQUET Pierre, « *Evaluation des prix de transfert entre entreprises associées* », Revue Problèmes économiques, n° 2691, 2000, p. 15 ; ACARD Claire, LABRUM Stephen, DIAKONOVA Irina, *op. cit.*, p. 40.

[7] MICOL Alain, « *Le prix de transfert : son cadre règlementaire permet-il de maitriser pleinement le risque fiscal ?* », Revue Française de comptabilité, n° 347, 2002, p. 24.

imposition, signées par l'Algérie qui est une reprise textuelle de l'article 9 du Modèle de convention de l'OCDE sur l'impôt sur le revenu et la fortune. Une circulaire de la direction générale des impôts (DGI) n° 06/2008 dont les dispositions seront reprises et développées par une autre circulaire du 6 août 2013 exprime la volonté des autorités fiscales d'adopter le principe de pleine concurrence en matière de prix de transfert: « *Les transactions entre entreprises apparentées doivent être effectuées en respectant « le principe de pleine concurrence* ». Et elle en donne la signification : « *Ce principe signifie que le prix a été fixé dans les conditions normales du marché, à l'exclusion de toutes pratiques déloyales* ».

484. Lesdites circulaires prévoient que lorsque le prix de marché fait défaut, les services doivent adopter le prix comparable qui est le prix qu'auraient pratiqué deux entités indépendantes similaires réalisant une transaction comparable. Et pour établir cette comparabilité, elle fournit les éléments devant être retenus par les services en charge de cette opération.

485. Quand il s'agit de vente ou d'achat de biens, ces services doivent tenir compte de la nature du produit, sa qualité, sa nouveauté, du délai de livraison, de la présence d'éléments incorporels attachés au produit et au degré de finition. Ils doivent également tenir compte des conditions de transactions, notamment le volume des ventes, le niveau de marché auquel se situe la transaction, la localisation géographique, la date de la transaction, les accessoires à la vente et la présence d'éléments incorporels attachés à la transaction. Pour les prestations de service, il y a lieu de comparer : la nature du service, le savoir-faire attaché au service ainsi que le délai d'exécution.

486. Il y a lieu de remarquer que ces éléments sont trop généraux et d'une application très délicate et complexe comme on le verra plus loin du fait que la comparaison n'est possible que s'il existe un prix de marché, alors qu'en pratique, le marché n'existe que pour les matières premières et quelques biens industriels peu élaborés[1].

487. Deux conséquences très importantes découlent du non-respect de ce principe. La première peut avoir pour effet de fausser aussi bien le montant de l'impôt dû par les entreprises associées que les recettes de l'Etat d'accueil. En plus de ces considérations fiscales, d'autres facteurs peuvent fausser les conditions dans lesquelles s'établissent les relations commerciales et financières entre entreprises associées. Ainsi en est-il quand ces entreprises sont soumises de la part des pouvoirs publics (aussi bien de leur pays que d'un pays étranger) à des pressions contradictoires liées à la valeur en douane, à des droits antidumping, à un contrôle des changes ou à un contrôle des prix[2].

§2. Les méthodes de calcul des prix de transfert

488. En droit interne et, notamment pour ce qui est de l'Algérie, aucun texte législatif ou règlementaire n'est venu fixer de méthodes de calcul des prix de transfert. Une circulaire de la DGI du 6 août 2013 s'est contentée de renvoyer aux méthodes proposées par l'OCDE dans ses « Principes directeurs » après les avoir exposées de

[1] MICOL Alain, *op. cit.*, p. 24.
[2] OCDE, Principes directeurs, *op. cit.*, p. 34.

manière très succincte[1]. Un auteur fait remarquer à ce propos que « *au plan international, on sait de longue date que les principes arrêtés, par exemple, dans les modèles de convention fiscale de double imposition ou en matière de prix de transfert, établissant des standards desquels il est très difficile pour les Etats souverains de se détacher en pratique, et lesquels… sont parfois appliqués, directement ou indirectement, par les administrations et les tribunaux* »[2].

489. En raison de l'extrême complexité de cette matière des prix de transfert, l'OCDE ne s'est pas limitée à proposer une seule et unique méthode, mais a établi une multitude de méthodes regroupées en deux grandes catégories : les méthodes traditionnelles et les méthodes transactionnelles, chacune comporte plusieurs méthodes[3]. Il s'agit pour l'entreprise de rechercher et de sélectionner parmi cette multitude de méthodes « *la méthode la plus appropriée dans un cas spécifique* »[4]. Pour effectuer une telle sélection, l'OCDE recommande de tenir compte d'un certain nombre de facteurs : des forces et des faiblesses des méthodes reconnues par l'OCDE; de la cohérence de la méthode envisagée avec la nature de la transaction contrôlée examinée déterminée notamment par une analyse fonctionnelle ; de la disponibilité d'informations fiables (notamment sur des comparables indépendants) nécessaires pour appliquer la méthode sélectionner et/ou d'autres méthodes ; du degré de comparabilité des transactions contrôlées et des transactions indépendantes. Cependant la recherche de la méthode la plus appropriée au cas de l'espèce ne signifie pas « qu'il faille analyser en détail ou tester à chaque fois toutes les méthodes de prix de transfert pour sélectionner celle qui est la plus appropriée »[5].

490. L'OCDE laisse l'entière liberté aux groupes internationaux de recourir à des méthodes autres que celles qui sont prévues dans ces « Principes » à la condition qu'elles soient conformes au principe de pleine concurrence. Dans ce cas, ils devraient expliciter les raisons pour lesquelles les méthodes reconnues par l'OCDE ont été considérées comme moins appropriées ou non applicables au cas d'espèce, ainsi que la raison pour laquelle ils ont considéré que l'autre méthode donnait une meilleure solution[6].

491. L'OCDE prévient, toutefois, qu'il n'existe pas de méthode qui soit utilisable en toutes circonstances[7], et qu'il n'est pas possible d'établir des règles précises pouvant s'appliquer dans chaque cas[8]. Elle prévient également qu'il n'est pas nécessaire de démontrer la non-applicabilité de telle ou telle méthode aux circonstances du cas d'espèce[9] ; et qu'il n'est pas nécessaire de recourir à plusieurs méthodes pour une

---

[1] Circulaire n° 674 MF/DGI/DLRF/SD2/2013 du 6 août 2013 ayant pour objet les prix de transfert et les bénéfices indirectement transférés (non publiée).

[2] STANKIEWICZ Lukasz, « *L'activité fiscale des organisations internationales* », Revue européenne et internationale de droit fiscal, n° 3, 2016, p. 374.

[3] La circulaire de la direction de la Législation et de la Réglementation de la DGI du 6 juin 2013 explique les méthodes de détermination des prix de transfert de manière très succinctes (en 04 pages) et renvoie aux « Principes directeurs » de l'OCDE qui traitent ces méthodes en plus de 200 pages.

[4] OCDE, Principes directeurs, *op. cit.*, p. 63.

[5] OCDE, Principes directeurs, *op. cit.*, p. 65.

[6] *Ibidem.*

[7] *Ibid.*, p. 64.

[8] *Ibid.*, p. 66.

[9] *Ibid.*, p. 64.

transaction donnée ce qui pourrait entraîner de lourdes charges pour les contribuables[1]. Elle avertit toutefois que l'analyse fonctionnelle préalable est indispensable pour toute analyse des prix de transfert. Cette analyse fonctionnelle est également préconisée par la circulaire de la DGI de 2013 que nous examinerons plus loin.

***1**. Les méthodes traditionnelles*[2]

492. Elles sont fondées sur les transactions, elles sont considérées comme le moyen le plus direct de déterminer si les conditions des relations commerciales et financières entre les entreprises associées sont des conditions de pleine concurrence. Elles comportent : la méthode du prix comparable sur le marché libre ; la méthode des prix de vente et la méthode du prix de revient majoré.

***a)** La méthode du prix comparable sur le marché*

493. Cette méthode consiste à comparer le prix d'un bien ou d'un service au prix d'opérations comparables réalisées entre entreprises indépendantes. S'il existe une différence entre ces deux prix, cela peut indiquer que les conditions de la transaction entre les entreprises associées ne sont pas conformes au principe de pleine concurrence et qu'il y a lieu de retenir le prix du marché libre. Cette méthode est recommandée quand il est possible d'identifier des transactions comparables sur le marché, elle est le moyen le plus direct et le plus fiable pour mettre en œuvre le principe de pleine concurrence[3]. Selon une circulaire de la DGI, cette méthode est adaptée pour les matières premières ou les produits courants commercialisés en quantité suffisantes. Pour son application, il est nécessaire de s'assurer au préalable que la qualité des marchandises soit homogène et d'éviter de comparer des produits aux spécificités trop différentes[4]. En cas d'absence de transactions similaires, des correctifs peuvent être apportés en tenant compte des différences liées à la localisation géographique des marché et de leur volume, des conditions de transport, d'assurance, de délais de règlement, des droits de douane et de TVA et ce, pour approcher le plus possible le prix du marché.

***b)** La méthode du prix de revente*

494. La méthode du prix de revente prend comme base de départ le prix auquel un produit acheté à une entreprise associée est revendu à une entreprise indépendante. On défalque ensuite de ce prix de revente une marge brute appropriée, « la marge sur prix de vente »[5] représentant le montant sur lequel le revendeur couvrirait ses frais de vente et autres dépenses d'exploitation et, à la lumière des fonctions assumés…, réaliserait un bénéfice convenable. Le prix obtenu après défalcation de la marge brute peut être considéré, après correction des autres coûts liés à l'achat du produit (par exemple, les droits de douane), comme prix de pleine concurrence pour le transfert initial de propriété entre entreprises associées[6].

[1] *Ibid*, p. 66.
[2] *Ibid.*, p. 63 et s.
[3] *Ibid.*, p. 67.
[4] Circulaire de la DGI du 6 août 2013 précitée, p. 13.
[5] *Ibid.*, p. 69.
[6] *Ibid.*, p. 70.

La circulaire de la DGI de 2013 donne la formule suivante :

Prix d'achat = prix de revente – marge brute de pleine concurrence.

495. Cette méthode, selon la circulaire de 2013, est adaptée aux opérations de commercialisation effectuées par des entreprises qui vendent plusieurs produits différents mais avec un taux de marge identique.

c) *La méthode du prix de revient majoré de la marge normale*

496. Cette méthode consiste d'abord à déterminer, pour les biens et les services transférés à un acheteur associé, les coûts supportés par le fournisseur dans le cadre d'une transaction entre entreprises associées. Il s'agit de déterminer les coûts directs de production d'un bien ou d'un service (achat des matières premières…) et coûts indirects (frais de réparation et d'entretien…), ainsi que les autres charges d'exploitation (frais de vente, frais généraux…)[1]. A ces coûts, il faut ajouter une marge appropriée de façon à obtenir un bénéfice approprié compte tenu des fonctions exercées et des conditions du marché. Le prix ainsi obtenu peut être considéré comme le prix de pleine concurrence pour la transaction initiale entre entreprises associées[2]. La circulaire de la DGI propose de retenir la formule suivante :

Prix de vente = coût de revient + marge de pleine concurrence

497. La circulaire de 2013 recommande cette méthode particulièrement pour les prestations de services et les sous-traitants qui ont des fonctions et des risques réduits et donc des perspectives de résultats limitées. Elle la recommande également lorsque des produits semis finis sont vendus entre entreprises liées.

2. *Les méthodes transactionnelles de bénéfices*

498. Elles consistent à examiner les bénéfices réalisés sur des transactions particulières entre des entreprises associées et de les comparer avec ceux réalisés entre des entreprises indépendantes[3]. Les bénéfices obtenus du fait d'une transaction entre entreprises associées peuvent permettre de déterminer si la transaction a été affectée par des conditions qui diffèrent de celles qui auraient prévalu entre des entreprises indépendantes dans des circonstances par ailleurs comparables. L'OCDE propose deux formules : la méthode transactionnelle de bénéfices et la méthode transactionnelle de la marge nette[4].

a) *La méthode transactionnelle de la marge nette*

499. Elle consiste à déterminer le bénéfice net que réalise le contribuable au titre d'une transaction contrôlée, à partir d'une base appropriée comme par exemple les coûts, les ventes ou les actifs. Cette méthode s'applique de manière similaire à la méthode du coût majoré et à la méthode du prix de revente. L'indicateur du bénéfice net

[1] Circulaire de 2013 précitée, p. 14.
[2] OCDE, principes directeurs, *op. cit.*, p. 76.
[3] Circulaires du 6 juin 2013 : « *Les méthodes transactionnelles de bénéfices consistent à comparer les bénéfices des transactions entre entreprises apparentées avec ceux réalisés pour les transactions comparables entre des entreprises indépendantes* ».
[4] OCDE, Principes directeurs, *op. cit.*, p. 83 et s.

obtenu par le contribuable au titre d'une transaction contrôlée devrait théoriquement être déterminé par référence à l'indicateur du bénéfice net que le même contribuable réalise au titre de transactions comparables sur le marché libre.

Une analyse fonctionnelle des transactions contrôlées et des actions sur le marché libre est nécessaire pour déterminer si elles sont comparables et quels sont les ajustements de comparabilité qui peuvent être nécessaires pour obtenir des résultats fiables.

500. La méthode transactionnelle de la marge nette comporte des forces et des faiblesses[1]. Ses forces consistent notamment dans le fait que les indicateurs du bénéfice net (par exemple, le rendement des actifs, le bénéfice d'exploitation sur le chiffre d'affaires, ou autres indicateurs de marge nette) sont moins sensibles aux différences affectant les transactions que ne l'est le prix, tel qu'il est utilisé dans la méthode du prix comparables sur le marché libre.

501. Quant aux faiblesses de cette méthode, elles tiennent notamment au fait que l'indicateur de bénéfice net d'un contribuable peut être influencé par certains facteurs qui, soit n'auraient pas d'incidence, soit auraient une incidence moins marquée ou moins directe, sur le prix ou les marges brutes entre parties indépendantes. D'où la difficulté, selon l'OCDE d'effectuer « *une détermination exacte et fiable des indicateurs du bénéfice net de pleine concurrence* »[2].

502. Toute méthode conforme au principe de pleine concurrence nécessite des informations concernant les transactions sur le marché libre qui peuvent ne pas être disponibles au moment où ont lieu les transactions contrôlées. Cela peut compliquer particulièrement la tâche des contribuables qui s'efforcent d'appliquer la méthode transactionnelle de la marge nette lors de la réalisation de transactions contrôlées.

En outre, il est possible que les contribuables n'aient pas accès à des informations suffisamment précises sur les bénéfices imputables à des transactions comparables sur le marché libre pour pouvoir appliquer la méthode d'une manière qui soit acceptable.

Il peut être difficile de déterminer les recettes et les charges d'exploitation liées aux transactions contrôlées pour établir l'indicateur de bénéfice net utilisé comme mesure de bénéfices pour les transactions. Les agents des impôts peuvent disposer d'informations plus abondantes à la suite d'une vérification effectuées auprès d'autres contribuable, mais qui ne peuvent être communiquées au contribuable[3].

b) *La méthode transactionnelle de partage de bénéfice*

503. Elle consiste pour les entreprises associées à identifier le montant global des bénéfices provenant des transactions contrôlées qu'elles effectuent (bénéfices combinés)… Ces bénéfices combinés sont ensuite partagés entre les entreprises associées en fonction d'une base économiquement valable qui se rapproche du partage

[1] *Ibid.*, p. 85.
[2] *Ibid.*, p. 86.
[3] OCDE, Principes directeurs, *op. cit.*, p. 86.

des bénéfices qui auraient été anticipés et reflétés dans un accord réalisé en pleine concurrence[1].

Le partage des bénéfices entre entreprises associées s'effectue en fonction d'une clé établie sur la base d'une analyse fonctionnelle des fonctions exercées par chaque entreprise, en tenant compte des fonctions exercées, des actifs, des moyens utilisés et des risques supportés par chaque entreprise[2].

504. Cette méthode est recommandée pour les opérations très intégrées au sein d'un même groupe quand elles sont communes et entremêlées et qu'il n'est pas possible de déterminer une valorisation pour chaque opération ou de la justifier. Tel est le cas, par exemple, de la construction et l'assemblage d'un produit, effectués par plusieurs entreprises liées, lequel produit est par la suite vendu à un client indépendant. Cette méthode est également applicable lorsque les méthodes traditionnelles ne peuvent pas être utilisées en l'absence de comparables indépendants pertinents, ou lorsque les deux entreprises liées mettent en œuvre des actifs incorporels significatifs qui rendent difficile l'application des méthodes traditionnelles[3].

505. Après avoir exposé les différentes méthodes de détermination des prix de transfert, la circulaire de la direction générale des impôts du 6 juin 2013 présente quelques recommandations. Elle exhorte l'utilisation d'abord des méthodes traditionnelles lorsqu'il existe des critères de comparabilité très stricts ; ce n'est qu'en cas d'échec ou d'impossibilité d'utilisation, que les méthodes transactionnelles de bénéfices devront être appliquées. En outre, elle prévient, qu'en pratique, aucune d'entre elles n'est applicable en toutes circonstances et les entreprises peuvent librement faire appel à d'autres méthodes dès lors qu'elles respectent le principe de pleine concurrence.

Sous-section 2 : *Les limites « systémiques » du contrôle des prix de transfert*

506. Le contrôle des prix de transfert a pour objectif de lutter contre les transferts indirects de bénéfices à l'étranger. Ce contrôle est toutefois complexe, il exige une connaissance très poussée de l'activité du groupe et des transactions, une appréciation fort complexe des éléments de comparabilité, des marchés et des informations de nature financière ou d'autres informations concernant la branche d'activité[4]. Cette difficulté est largement soulignée par l'OCDE dans ses « Principes directeurs » : « *Dans l'application des principes d'imposition des entreprises multinationales…, l'une des questions les plus difficiles qui se soit posée concerne la fixation de justes prix de transfert* »[5]. Une difficulté à laquelle l'administration doit faire face.

507. Pour permettre à l'administration fiscale de contrôler efficacement les prix de transfert, le législateur algérien ne cesse de la doter de moyens. Il attribue cette fonction à une structure centrale mieux outillée, la direction des grandes entreprises. Il

[1] *Ibid.*, p. 101.
[2] Circulaire de 2013 précitée, p. 15.
[3] *Ibidem.*
[4] EL HADJI DIALIGUE Ba, *op. cit.*, p. 265.
[5] OCDE, Principes directeurs, *op. cit.*, p. 20.

institue la documentation obligatoire que les sociétés apparentées doivent mettre à la disposition de l'administration fiscale pour justifier leur politique en matière de prix de transfert. Cette documentation avec le droit de communication permettent à l'administration fiscale de s'assurer que les prix de transfert effectués n'aboutissent pas à un transfert indirect de bénéfices.

§1. *La documentation justifiant les prix de transfert*

508. Pour faciliter le contrôle des prix de transfert par l'administration fiscale, l'OCDE a institué, à la charge des sociétés apparentées, l'obligation documentaire en matière de prix de transfert[1]. Cette obligation a été introduite en Algérie par l'article 21 de la loi de finances complémentaire pour 2010 complétant le code des procédures fiscales par un article 169 bis[2]. Les modalités de son application sont fixées par l'arrêté du 12 avril 2012[3].

509. L'obligation documentaire constitue, selon l'article 2 dudit arrêté, « *la documentation mise à la disposition de l'administration fiscale et permettant de justifier la politique des prix de transfert pratiquée dans le cadre de transactions de toute nature réalisées par les sociétés apparentées* ». Les sociétés apparentées concernées par la production de la documentation sont :

- les personnes morales ou groupements de personnes morales de droit ou de fait exerçant dans le domaine des activités des hydrocarbures ainsi que leurs filiales ;
- les sociétés de capitaux ainsi que les sociétés de personnes ayant opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux dont le chiffre d'affaires à la clôture de l'exercice est supérieur ou égale à 100.000.000 DA ;
- les groupements de sociétés de droit ou de fait, lorsque le chiffre d'affaires annuel de l'une des sociétés membres est supérieur ou égale à 100.000.000 DA ;
- les sociétés implantées en Algérie membres de groupes étrangers ainsi que celles n'ayant pas d'installation professionnelle en Algérie.

510. La documentation relative aux prix de transfert comprend deux types de documentation, une documentation concernant le groupe et, une autre, spécifique à la société.

---

[1] *Ibid.*, p. 209 et s. « *Les administrations fiscales devraient être en droit, pour vérifier la conformité au principe de pleine concurrence, d'obtenir les documents établis ou ayant servi de référence à cet effet… Les obligations en matière de documentation ne doivent pas se traduire pour le contribuable par des coûts et des charges disproportionnés au regard des circonstances* », p. 210.

[2] « *Les sociétés visés à l'article 160 ci-dessus, lorsqu'elles sont apparentées, sont tenues de mettre à la disposition de l'administration fiscale, en plus des déclarations prévues à l'article 161 du même code, une documentation permettant de justifier la politique des prix de transfert pratiquée dans le cadre des opérations de toute nature avec les sociétés liées au sens des dispositions de l'article 141 du code des impôts directs et taxes assimilées* ». Art. 169 bis CPF.

[3] Arrêté du 12 avril 2012 relatif à la documentation justifiant les prix de transfert appliqués aux sociétés apparentées, J.O.R.A. du 20 janvier 2013, n° 4, p. 20. Avant la publication de cet arrêté, l'obligation documentaire en matière de prix de transfert était régie par une simple circulaire non publiée au journal officiel.

- *La documentation de base concernant le groupe*. Elle comprend la description générale de l'activité exercée ; la description de la structure organisationnelle et la nature des relations qui lient les sociétés apparentées (organigramme, liens capitalistiques directs et indirects, droits de vote, pacte d'actionnaires…) ; la description générale des fonctions exercées, des risques encourus et des actifs engagés par chacune des sociétés liées. Elle doit comprendre enfin la description générale de la politique des prix de transfert[1].

- *La documentation spécifique à la société*. Elle comprend la description de la société, des activités qu'elle exerce et la nature des transactions qu'elle réalise ; la description des opérations réalisées avec d'autres sociétés apparentées incluant : les copies des rapports annuels des commissaires aux comptes et des états financiers ; la liste des principaux actifs incorporels détenus (brevets, marques, noms commerciaux, savoir-faire…) ; les copies de tous les contrats entre les sociétés ; les informations financières, frais généraux et coûts… Elle doit comprendre la présentation de la méthode de détermination des prix de transfert appliquées et la justification de cette méthode au regard du principe de pleine concurrence… Cette liste de documents n'est pas exhaustive, la société concernée peut produire tout autre document susceptible d'éclairer l'administration[2].

511. Pour renforcer encore davantage les moyens de contrôle de l'administration fiscale, la loi de finances pour 2017 a institué l'obligation pour les sociétés apparentées de tenir une comptabilité analytique qu'elles doivent présenter à toute réquisition de l'agent vérificateur[3]. La tenue de cette comptabilité était facultative, ce qui permettait aux entreprises de refuser de la présenter. Désormais, elle devient obligatoire depuis 2017, elle permet d'avoir des informations très précises sur les coûts et les produits afférents aux différentes fonctions d'une entreprise (direction générale, commercialisation, fabrication, services généraux, etc.) et de connaître très précisément les marges réalisées sur chacun de ses secteurs d'activité et famille de produits ou de services[4].

512. Le refus de présenter la documentation liée aux prix de transfert était sanctionné par une amende de 500.000 DA, une sanction qui s'est avérée finalement non dissuasive. En effet certaines entreprises ne se conformaient pas à cette obligation préférant payer cette amende que de présenter à l'administration fiscale les documents exigés ; le paiement de l'amende s'avérait moins couteux que l'établissement et la présentation de la documentation. Pour parer à cette forme de résistance de certains contribuables, la loi de finances pour 2017 a aggravé cette amende pour l'augmenter à

[1] Art. 41- de l'arrêté du 12 avril 2012 relatif à la documentation justifiant les prix de transfert appliqués aux sociétés apparentées.

[2] Art. 42- de l'arrêté du 12 avril 2012 relatif à la documentation justifiant les prix de transfert appliqués aux sociétés apparentées.

[3] Art. 152 CID modifié par art. 8 Loi de finances pour 2017. Objectifs de la comptabilité analytique : connaître les coûts des différentes fonctions assumées par l'entreprise ; déterminer les bases d'évaluation de certains éléments du bilan ; expliquer les résultats en calculant les coûts des produits pour les comparer aux prix de vente correspondants ; établir des prévisions de charges et de produits (coûts préétablis et budgets d'exploitation, par exemple) ; constater la réalisation et expliquer les écarts qui en résultent (contrôle des coûts et budgets), voir exposé des motifs de l'article 8 de la loi de finances pour 2017, p. 11 et 12.

[4] Voir exposé des motifs de l'article 8 du projet de la loi de finances 2017, p. 12.

2.000.000 DA[1]. Cette sanction peut être cumulée avec une seconde sanction qui consiste en une majoration de 25% du montant des bénéfices indirectement transférés dégagé suite à un contrôle des prix de transfert de cette entreprise[2].

Qu'en est-il de l'exploitation de cette documentation ?

513. Toutefois, il n'est pas toujours évident pour les administrations fiscales d'exploiter pleinement et efficacement cette documentation. Les entreprises multinationales étant obligé de dévoiler leurs politiques, elles tendent de plus en plus à la complexifier et à la rendre très abondante pour déjouer le contrôle. Les services fiscaux doivent alors faire face à une double contrainte : une masse croissante d'informations à traiter, toujours de plus en plus complexe. L'enjeu pour elles est d'être en mesure « de décrypter ces informations»[3] et de les exploiter efficacement. Ont-ils les moyens, notamment, quand il s'agit de pays en développement ?

§2. La difficulté de contrôler ou le contrôle approximatif

1. Fondement et moyens de contrôle

514. Le législateur a doté les administrations fiscales d'instruments d'information et de contrôle pouvant prendre plusieurs formes. Le contrôle peut être sommaire (contrôle sur pièces), comme il peut être approfondi (vérification de comptabilité). Il s'agit toutefois de vérifier leur pertinence quand il s'agit de contrôler les prix de transfert.

515. Le contrôle sur pièces concerne les déclarations fiscales qui jouissent d'une présomption de sincérité et que l'imposition est établie sur la base des éléments déclarés. Il permet à l'administration fiscale de procéder à un examen critique et exhaustif des documents qui lui ont été présentés en les comparant aux déclarations souscrites par le contribuable, aux bulletins de recoupement et autres informations en sa possession. Cette forme de contrôle aboutit soit au classement de la déclaration quand elle est exacte ; soit à sa rectification si elle s'avère insuffisante[4].

516. Un contrôle plus approfondi peut s'avérer nécessaire par le recourt à une vérification de comptabilité. En raison de la complexité des prix de transfert, c'est cette dernière forme de contrôle qui est généralement privilégiée. Elle peut revêtir l'une des deux formes : la vérification de comptabilité ou la vérification ponctuelle de comptabilité. Ces deux techniques de contrôle sont renforcées par le droit afin de permettre au vérificateur de demander selon une procédure écrite des informations concernant les modalités de fixation des prix de transfert. Il s'agit ici de l'exercice de droit de communication[5].

---

[1] Art. 192-1 CID modifié art. 10 LF 2017, voir exposé des motifs, p. 14.
[2] Art. 192-3 CID.
[3] *Ibidem*.
[4] Sur le contrôle sur pièces voir, LAMBERT Thierry, « *Procédures fiscales* », LGDJ, 2ème édition, 2015, p. 32 et s. et p. 369 et s.
[5] Sur le droit de communication en Algérie, voir art. 45 et s. du CPF. Voir également : LAMBERT Thierry, « *Procédures fiscales* », p. 67 et s. ; Lounis Abdelouaheb, « *Le pouvoir d'investigation de l'administration fiscale* », thèse de doctorat, Université d'Oran 2, 2015.

517. La direction générale des impôts a émis en 2013 une circulaire à l'intention des vérificateurs chargés d'un contrôle des prix de transfert. Cette circulaire constitue un guide pour le vérificateur, elle lui indique la démarche à suivre : collecter les informations, les analyser, apprécier ensuite la rentabilité du secteur d'activité puis effectuer des comparaisons avec les données comptables. Le vérificateur doit identifier pour une transaction considérée les fonctions exercées par les différentes sociétés qui y sont parties et les risques supportées par elles dans l'exercice de ces fonctions. Le vérificateur doit ensuite évaluer leur degré d'importance[1].

518. Le contrôle des prix de transfert passe nécessairement par la procédure de l'analyse fonctionnelle. Cette analyse permet de clarifier le rôle économique de la société vérifiée au sein du groupe auquel elle appartient et de déterminer la rémunération qu'elle est en droit d'attendre[2]. Pour ce faire, la circulaire de la DGI recommande au vérificateur d'élaborer un tableau pour synthétiser l'ensemble de ces données ce qui lui permet d'avoir une vision générale sur la société vérifiée. Ce tableau sert à dresser une liste des fonctions exercées et des risques assumés. Ce tableau doit comporter autant de colonnes que de sociétés concernées par la transaction analysée et autant de lignes que de fonctions. Chaque fonction exercée par chaque société et le risque qu'elle encourt sera évalué par une à quatre croix. Il est recommandé au vérificateur de remplir ce tableau en collaboration avec la société pour éviter toute contestation ultérieure (voir tableau n° 1).

519. - *Les demandes d'informations au cours d'une vérification.* Lors d'une vérification de comptabilité (ou vérification ponctuelle de comptabilité), les agents de l'administration fiscale peuvent en présence d'éléments faisant présumer des transferts indirects de bénéfices, demander à l'entreprise la présentation d'une documentation permettant de justifier la politique des prix de transfert. Ils doivent, par demande écrite, indiquer explicitement des points sur lesquels ils jugent nécessaire d'obtenir des informations et documents, en précisant l'entreprise étrangère visée, le produit objet de la transaction ou l'activité concernée par la vérification ainsi que le pays ou le territoire concerné[3]. Le défaut de réponse à cette demande entraîne la détermination des produits imposables par l'administration fiscale à partir d'éléments dont elle dispose et par comparaison avec les produits imposables des entreprises similaires exploitées normalement[4].

---

[1] Sur l'analyse fonctionnelle voir également EL HADJI DIALIGUE Ba, *op. cit*., p. 306 et s.

[2] Direction générale des impôts, Circulaire du 6 août 2013, p. 9. L'analyse fonctionnelle est recommandée par l'OCDE : « *Pour déterminer si des transactions entre entreprises associées et des transactions entre entreprises indépendantes sont comparables, ou si des entités associées et des entités indépendantes sont comparables, il faut réaliser une analyse fonctionnelle. Cette analyse fonctionnelle a pour but d'identifier et de comparer les activités et responsabilités économiques significatives, les actifs utilisés et les risques assumés par les parties aux transactions* », OCDE, p. 49.

[3] Art. 20 ter CPF.

[4] Art. 141 bis 3 CID.

Tableau de l'analyse fonctionnelle

Importance du risque	*	**	***	****
Recherche et développement				
Développement de produits nouveaux				
Développements des conditionnements				
Gestion de la production				
Achats des matières premières				
Contrôle de qualité des matières premières et fournitures				
Réception matières premières				
Contrôle qualité et tests				
Conception des procédés de fabrication				
Gestion des stocks				
Gestion des marques				
Création				
Fixation de la politique des prix				
Allocation des ressources				
Publicité				
Etudes de consommation				
Etude de marché				
Prévision des ventes				
Marketing au plan local				
Vente et distribution				
Transport de marchandises				
Fixation des prix				
Entreposage (stockage) des marchandises				
Suivi des commandes				
Réception expédition des marchandises				
Facturation et encaissements				
Documentation douanière				
Financement				
Défense des brevets et marques				
Prise en charge du coût des vents				
Analyse des crédits				
Risques de marché				
Risques de stocks				

Risques de délai de paiement			
Risques de créance douteuse			
Risque de change			
Autres risques			

Source : Circulaire de la DGI du 6 août 2013, Prix de transfert

520. - *L'augmentation du délai de vérification de 6 mois pour les groupes.* Le pouvoir de l'administration fiscale vient d'être renforcé par la prolongation de la durée de la vérification justifiée par l'échange d'informations avec les administrations fiscales de pays étrangers. La durée normale d'une vérification sur place (vérification de comptabilité et vérification ponctuelle de comptabilité) varie entre trois et neuf mois en fonction du chiffre d'affaires annuel[1]. Toutefois, quand il s'agit de sociétés apparentées et lorsque l'administration fiscale adresse, dans le cadre de l'assistance administrative et d'échange de renseignements, des demandes d'informations à d'autres administrations fiscales, ce délai vient d'être prorogé par la loi de finances pour 2017 de six mois[2].

2. *Les limites du contrôle*

521. Si les instruments d'information et de contrôle sont bien établis, leur mise en œuvre n'est pas sans poser un certain nombre de problèmes quand il s'agit de prix de transfert et de lutte contre les transferts indirects de bénéfices à l'étranger. En matière de prix de transfert, le contrôle « consiste à analyser la normalité d'opérations à caractère économique (acte anormal de gestion) : est réputé acte anormal de gestion celui qui met une dépense ou une perte à la charge de l'entreprise ou qui prive cette dernière de recette sans qu'il ne soit justifié par les intérêts de l'exploitation commerciale ». L'absence d'intérêt direct pour l'entreprise doit être recherchée dans le défaut de contrepartie ou d'avantage retiré de l'opération»[3]. Toutefois quand il s'agit d'examiner des transactions intra-groupe, il n'est pas toujours facile pour l'administration fiscale d'identifier un acte anormal de gestion[4] ; d'apprécier la méthode adoptée par le groupe[5] et d'effectuer les comparaisons par rapport au principe de pleine concurrence en mettant en œuvre les « Principes directeurs » de l'OCDE.

522. Ces « Principes directeurs » sont présentés par l'OCDE dans un ouvrage de 405 pages. Bien que volumineux, Bruno GOUTHIERE estime que ces principes « ne donnent que des indications très générales et peuvent difficilement résoudre les questions particulières que se posent les groupes car celles-ci s'insèrent dans le contexte spécial de leur situation propre »[6]. C'est alors que plusieurs auteurs se sont interrogés sur le caractère pertinent des critères posés par l'OCDE. Christian Lopez, dans un article

[1] Ce délai est de 3 mois pour les entreprises de prestations de services lorsque leur chiffre d'affaires annuel n'excède pas 1.000.000 DA et les autres entreprises lorsque le chiffre d'affaires ne dépasse 2.000.000 DA pour chacun des exercices vérifiés. Ce délai est porté à 6 mois pour les entreprises dont le CA n'excède pas 5.000.000 DA (prestations de service) et 10.000.000 DA pour les autres. Ce délai est encore porté à 9 mois pour les autres cas (art. 20-5 du CPF).

[2] Art. 20 et 20 bis du CPF modifiés par art. 41 de la loi de finances pour 2017.

[3] EL HADJI DIALIGUE Ba, *op. cit.*, p. 270.

[4] *Ibid.*, p. 271.

[5] *Ibid.*, p. 305.

[6] GOUTHIERE Bruno, « *Les impôts dans les affaires internationales* », *op. cit.*, p. 1084.

intitulé « La pertinence des critères de pleine concurrence dans les prix de transfert », s'est demandé si ces critères sont « réellement efficaces dans le cadre des contrôles de l'administration fiscale ?»[1]. Après avoir affirmé le caractère indispensable des critères de pleine concurrence, il constate que leur pertinence est malmenée « par le réalisme économique entraînant des déficiences économiques de ces critères, mais également des carences dans le cadre des contrôles des prix de transfert par l'administration fiscale »[2]. D'autres auteurs sont allés dans le même sens. « Dans le domaine des prix de transfert, les comparaisons chiffrées ont une importance considérable. Ces méthodes donnent le sentiment qu'elles sont infaillibles. Pourtant, en y regardant de près, il faut renoncer à ce sentiment »[3]. Beaucoup plus pessimiste, Daniel SIMONIN écrit « La détermination du juste prix de transfert est un sujet des plus complexes qui n'est pas résolu et qui n'est pas prêt de l'être »[4]. Mounir SNOUSSI qualifie les limites de ce contrôle de « chroniques et de structurelles »[5]. Même l'OCDE ne s'est pas empêchée de rappeler que « la fixation des prix de transfert n'est pas une science exacte et nécessite une appréciation de la part de l'administration fiscale comme du contribuable »[6].

523. Ainsi les griefs à l'encontre des critères de pleine concurrence sont nombreux, ce qui met l'administration fiscale dans une situation inconfortable pour contrôler. Cette difficulté est due à l'absence de comparable résultant de la nature même du groupe.

a) *La position délicate de l'administration fiscale*

524. Entre les sociétés multinationales et les administrations fiscales s'installe une lutte inégale en dépit des pouvoirs exorbitants dont sont dotées ces dernières. En plus de la complexification de leur documentation, les multinationales complexifient leurs structures et leurs transactions. Ce qui met l'administration fiscale dans une situation délicate soulignée par Matthieu SABONNADIERE « … soit l'administration ne parvient pas à mettre à jour toute la structure, et se soustrait à des contrôle restreints, soit elle remet en cause toute la structure, laissant ainsi à la multinationale la charge de prouver le bien fondé de ses agissements ». Dans cette dernière hypothèse, l'administration risque de remettre en cause des structures tout à fait légitimes d'où il peut en résulter un bras de fer qui s'éternise entre l'Etat et la multinationale, ce qui est de plus mauvais effet pour le monde des affaires[7]. D'autant plus que l'OCDE recommande aux autorités fiscales de ne pas «présumer systématiquement que des entreprises associées ont essayé de se livrer à des manipulations concernant les

[1] LOPEZ Christian, « *La pertinence des critères de pleine concurrence dans les prix de transfert* », Annales de la Faculté de droit, Université d'Oran, Faculté de Droit, n° spécial, 2013, p. 130.
[2] *Ibid.*, p. 142.
[3] VIDAL J.P., LAROCHE Denis, LEROUX Justin, « *Prix de transfert et justice fiscale* », RFFP, n° 124, 2013, p. 29.
[4] SIMONIN Daniel, « *Importance du droit de comparé dans la mise en place d'une politique de prix de transfert* », RIDC, 1995, 2, pp. 435, cité par SNOUSSI Mounir, « *Les stratégies juridiques des sociétés transnationales : l'exemple des prix de transfert* », RIDE, 2003/3, p. 458.
[5] SNOUSSI Mounir, *op. cit.*, p. 458, voir également à ce propos, EL HADJI DIALIGUE Ba, *op. cit.*, p. 279 et 405.
[6] OCDE, Principes directeurs, *op. cit.*, p. 38.
[7] SABONNADIERE Matthieu, « *La remise en cause du système fiscal international : l'opportunité d'une révolution ?* », Revue de Droit fiscal n° 41, 8 Octobre 2015, 616, p. 19.

bénéfices »[1]. La bonne foi devrait être la règle, et que les administrations fiscales quand elles procèdent aux vérifications fiscales, elles le font non pas pour sanctionner automatiquement les prix de transfert, mais pour déterminer la matière imposable.

525. Par ailleurs, les stratégies de contournement « n'ont pas pour unique objectif l'évasion fiscale ». Elles peuvent également avoir pour but de réduire les coûts et de mieux se placer sur le marché global hautement concurrentiel[2]. De même qu'elles ne sont pas applicables uniquement quand il s'agit de législations défavorables, car une fiscalité même favorable peut aussi être contournée par les sociétés apparentées du fait que dans leurs stratégies, les déterminants économiques de l'investissement priment sur les déterminants juridiques[3].

b) *Le caractère particulier et unique des groupes de sociétés*

526. Plusieurs auteurs ont insisté sur le caractère particulier des sociétés apparentées. « De toutes les opérations que l'on puisse comparer entre elles, celles qui sont reliées aux multinationaux sont probablement celles qui ressemblent le moins aux autres. Les opérations liées aux multinationales sont presque toujours uniques, jusqu'à un certain point, soit à cause de leur savoir-faire, soit à cause de leurs biens incorporels, soit à cause de leurs économies d'échelle, soit pour d'autres raisons »[4]. Ces mêmes auteurs concluent « Pas de jumeau pour les multinationales »[5].

527. L'OCDE elle-même relève les « Difficultés pratiques » soulevées par le principe de pleine concurrence, elles tiennent au fait que « *les entreprises associées sont susceptibles de se livrer à des transactions dans lesquelles les entreprises indépendantes ne s'engageraient pas* ». Ces transactions ne sont pas nécessairement effectuées dans le but d'échapper à l'impôt, mais parce que, lorsqu'elles traitent entre elles, les entreprises d'un même groupe évoluent dans un contexte commercial différent de celui des entreprises indépendantes. Lorsque les entreprises indépendantes s'engagent rarement dans des transactions du type de celles auxquelles se livrent des entreprises associées, le principe de pleine concurrence est difficile à appliquer directement, car on n'a que peu ou pas d'élément pour déterminer directement les conditions qui auraient été fixées par des entreprises indépendantes[6]. Autrement dit, dans une telle situation, il y a absence de comparables.

528. C'est ce qu'écrit Christian LOPEZ, « *la comparabilité par les critères de pleine concurrence se trouve viciée par les particularismes liés aux groupes de sociétés* »[7]. L'analyse des prix de transfert peut être faussée par les liens particuliers

[1] OCDE, Principes directeurs, *op. cit.*, p. 21.
[2] SNOUSSI Mounir, *op. cit.*, p. 454.
[3] *Ibidem*.
[4] VIDAL J.P., LAROCHE Denis, LEROUX Justin, *op. cit.* Les auteurs de l'article précité présentent trois nouvelles idées pour démontrer le caractère non fiable des méthodes des prix de transfert. « Premièrement à cause d'un manque de variété dans les comparables, le risque d'erreur (ou d'injustice) grandit lorsque le nombre de comparables diminue. Deuxièmement, à cause du hasard, le risque d'erreur grandit lorsque le nombre de comparables diminue. Troisièmement, les données que nous avons obtenues nous portent à croire que le nombre de comparables dans un groupe de comparables est souvent restreint », p. 30.
[5] *Ibidem*.
[6] OCDE, Principes directeurs, *op. cit.*, p. 37.
[7] LOPEZ Christian, *op. cit.*, p. 149.

qu'entretiennent les filiales avec la société mère… La politique de stratégie des groupes peut être différente du marché de pleine concurrence, en raison des fortes imbrications économiques entre les filiales et la société mère, ou entre les sœurs. La grande particularité des entreprises liées est qu'elles peuvent s'engager dans des opérations que les entreprises indépendantes ne feraient pas. Les sociétés apparentées peuvent se consentir des avantages qui sont justifiés par la conjoncture économique du groupe. A cet égard elles agissent en suivant une politique commune pour la réalisation d'un même intérêt dont le but n'est pas forcément de contourner l'impôt[1].

529. De plus, l'OCDE relève les « défaillances intrinsèques » que présente le principe de pleine concurrence dans la mesure où « *la méthode de l'entité distincte sur laquelle il s'appuie ne prend pas toujours en compte les économies d'échelle et les interactions entre diverses activités qui résultent de l'intégration des entreprises. Il n'existe pas cependant de critères objectifs largement acceptés pour imputer les économies d'échelle ou les avantages de l'intégration aux différentes entreprises associées* »[2].

c) *La difficulté d'obtenir des comparables*

Les sources de cette difficulté sont multiples.

530. - *Difficultés d'obtenir des informations nécessaires pour appliquer le principe de pleine concurrence*. L'application de ce principe oblige en général administration et contribuables à évaluer les transactions sur le marché libre et les activités industrielles et commerciales d'entreprises indépendantes et à les comparer aux transactions et aux activités d'entreprises associées. De très nombreuses données peuvent être nécessaires. Les informations accessibles peuvent être incomplètes et difficiles à interpréter. D'autres données, s'il en existe, peuvent être difficiles à obtenir en raison de leur localisation géographique ou de celle des parties auprès de qui il est possible de se les procurer.

531. En outre, il lui serait parfois impossible d'obtenir des informations pour des raisons de confidentialité. Dans certains cas, des informations sur une entreprise indépendante qui pourraient s'avérer pertinentes, peuvent tout simplement ne pas exister, ou il se peut qu'il n'existe pas d'entreprises indépendantes comparables, comme par exemple le cas d'un secteur d'activité ayant atteint un haut niveau d'intégration verticale[3].

532. Les critères de pleine concurrence présentent des insuffisances du fait de la difficulté de trouver le prix de pleine concurrence. Si des produits ou des services existant sur un marché sont comparables, il n'y a pas de difficulté. Cependant, cela est rarement le cas car l'industrie moderne se caractérise par la différenciation des produits et de leur variété ; les entreprises transfèrent des biens intermédiaires (composants, pièces détachées…) propres à des entreprises particulières[4].

---

[1] *Ibidem.*
[2] OCDE, Principes directeurs, *op. cit.*, p. 37. L'économie d'échelle correspond à la baisse du coût unitaire d'un produit qu'obtient une entreprise en accroissant la quantité de sa production.
[3] OCDE, Principes directeurs, *op. cit.*, p.38.
[4] LOPEZ Christian, *op. cit.*, p. 149.

533. La difficulté d'obtenir des comparables provient également du caractère confidentiel de certaines données. L'obligation de documentation témoigne du fait que les prix de transfert posent avant tout, aux administrations fiscales, un problème d'information et d'accès aux données pertinentes pour pouvoir procéder aux vérifications nécessaires. Mais le caractère « stratégiquement confidentiel de ces données, pour les STN *(sociétés transnationales),* limite l'efficience d'un tel contrôle »[1].

534. - *Les difficultés de mise en œuvre du principe de pleine concurrence due au facteur temps.* Bien que les entreprises associées fixent généralement les conditions d'une transaction à la date à laquelle elle intervient, il pourra leur être demandé, à un moment ou à un autre, de démontrer que ces conditions sont conformes au principe de pleine concurrence. L'administration devra procéder parfois à cette vérification plusieurs années après la transaction. Elle examinera alors les justificatifs soumis par le contribuable en vue d'établir la conformité de ces transactions au principe de pleine concurrence, et tentera également de rassembler les informations sur des transactions comparables sur le marché libre, sur les conditions du marché au moment où la transaction a eu lieu, et ce pour des transactions nombreuses et variées. Cette tâche s'avère d'autant plus difficile que le temps est passé[2].

535. - *La difficulté d'évaluer les transactions sur les biens incorporels sur le plan fiscal.* L'expression biens incorporels recouvre les droits d'utilisation d'actifs industriels tels que les marques de fabrique, les brevets, les noms commerciaux, les dessins ou modèles. Elle englobe en outre la propriété littéraire et artistique ainsi que la propriété intellectuelle telle que le savoir-faire et les secrets industriels ou commerciaux[3]. La difficulté survient lorsqu'il s'agit de biens incorporels de grande valeur où il n'est pas toujours possible d'identifier des transactions comparables entre entreprises indépendantes ou actifs uniques. La difficulté existe également quand les biens incorporels présentent un caractère spécifique, « *de sorte qu'il est difficile de trouver des éléments de comparaison et, dans certains cas d'évaluer le bien incorporel au moment où il fait l'objet d'une transaction entre entreprises associées* »[4]. Ces transactions représentent aujourd'hui 63% du produit brut mondial réalisé dans le secteur des services, et les actifs incorporels représentent la valeur la plus importante des sociétés comme Apple, Facebook ou Google[5].

d) *Les limites de la coopération internationale ou la difficulté d'obtenir des comparables externes*

536. Une autre source de difficultés résulte du caractère international des groupes de sociétés. Alors que les multinationales développent leurs activités à l'échelle mondiale, les administrations fiscales restent toujours cantonnées du point de vue de l'exercice de leurs compétences dans les limites des frontières nationales. Ce qui ne leur

[1] SNOUSSI Mounir, *op. cit.*, p. 461.
[2] OCDE, Principes directeurs, *op. cit.*, p. 37.
[3] *Ibid.*, p. 211.
[4] OCDE, Principes directeurs, *op. cit.*, p. 222.
[5] SABONNADIERE Matthieu, *op. cit.*, p. 19.

permet pas de contrôler ou de s'informer de manière unilatérale sur une société installée dans un autre Etat.

537. Bien qu'armée de nombreux dispositifs de contrôle, les administrations fiscales ne peuvent pas faire face seules à l'évasion fiscale quand elle prend une dimension internationale (par le biais des prix de transfert). Car ces administrations ne disposent pas de la totalité de l'information utile à la réalisation d'un contrôle efficient[1]. D'où le caractère inefficace des mesures unilatérales qui « sont susceptibles de multiplier les conflits de compétence entre autorités des différents pays et de créer un climat d'insécurité juridique pour les contribuables »[2].

538. Le recours aux procédés internationaux pour la collecte de l'information s'avère donc plus que nécessaire. Sous l'impulsion de l'OCDE, la pratique des conventions bilatérales à but fiscal se développe alors. Le Modèle de convention de l'OCDE sur le revenu et la fortune prévoit dans son article 26 la coopération entre Etats partie en matière fiscale sous forme d'échange de renseignements[3] qui peut s'effectuer soit d'office soit sur demande. Les dispositions de cet article sont reprises par les conventions bilatérales signées par l'Algérie. Ces conventions présentent à leur tour des limites. Elles ne prévoient pas toutes les mêmes modes de renseignements, ni ne couvrent les mêmes domaines. C'est le cas pour la convention signée avec l'Allemagne et celle signée avec la Suisse. Les pouvoirs de l'administration se trouvent, par voie de conséquence, limités par l'étendue de ces conventions, ce qui favorise les discriminations.

539. Par ailleurs, les conventions signées par l'Etat algérien ne couvrent qu'une faible partie des Etats du fait que l'Algérie n'a traité qu'avec trente quatre pays qui sont ses principaux partenaires économiques. Les autres Etats (les plus nombreux), ne sont alors tenus par aucune obligation de fournir des renseignements à l'Etat algérien s'il les demande. Il en résulterait qu'une société apparentées qui cherche à éluder le contrôle, mettra en échec le mécanisme international d'échange de renseignements en transférant ses bénéfices vers un Etat qui ne soit lié à l'Algérie par aucune convention fiscale. Ou plus grave encore, vers un Etat non coopératif ou un paradis fiscal. Ces Etats ne fournissent en principe aucun renseignement sur les sociétés ou personnes installées sous leur juridiction. C'est le propre des paradis fiscaux qui « se distinguent des autres Etats par la production de lois chargées d'assurer l'anonymat aux firmes et aux individus et de les mettre à l'abri de leurs propres gouvernements »[4]. Dans ces circonstances, l'administration fiscale se trouve incapable d'apporter la moindre preuve de l'existence d'un transfert indirect de bénéfice.

---

[1] EL HADJI DIALIGUE Ba, *op. cit.*, p. 311.

[2] *Ibid.*, p. 406.

[3] Art. 26 - Echange de renseignements : «*1. Les autorités compétentes des Etats contractants échangent les renseignements nécessaires pour appliquer les dispositions de la présente convention, ou celles de la législation des Etats contractants relative aux impôts visés par la convention dans la mesure où l'imposition qu'elle prévoit n'est pas contraire à la convention.*

«… L'échange de renseignements a lieu soit d'office, soit sur demande visant des cas concrets. Les autorités compétentes des Etats contractants s'entendent pour déterminer la liste des informations qui sont fournies d'office ».

[4] EL HADJI DIALIGUE Ba, *op. cit.*, p. 279.

3. *La maitrise des prix de transfert par le plafonnement de certaines charges déductibles : la loi de finances pour 2019*

539 bis. Faute de pouvoir maitriser la politique des prix de transfert, le législateur a introduit par le biais de la loi de finances pour 2019 des limites à la déduction de certaines charges destinées à rémunérer les services rendus par une entreprise installée à l'étranger. Il s'agit de frais d'assistance technique, financière ou comptable[1] qui ne sont désormais admises en déduction du bénéfice imposable que dans la limite de 20 % des frais généraux de l'entreprise débitrice et 5% du chiffre d'affaires. Pour les bureaux d'études et d'ingénieurs-conseils, cette limite est de 7% du chiffre d'affaires. Toutefois cette limitation n'est pas applicable aux frais d'assistance technique et d'études relatives aux installations lourdes dans le cadre d'une activité industrielle, notamment le montage d'usines.

Cette limite est également élargie aux intérêts des prêts consentis entre entreprises apparentées. Ces intérêts ne sont admis en déduction que dans la limite des taux d'intérêts effectifs moyens communiqués par la Banque d'Algérie. Quand il s'agit de prêts consentis entre entreprises sans intérêts ou à intérêts minorés, le bénéfice imposable est déterminé par application, aux sommes prêtées, de taux d'intérêts effectifs moyens communiqués par la Banque d'Algérie.

CONCLUSION DE LA PREMIERE PARTIE

540. La place des entreprises numériques et des sociétés multinationales dans l'économie mondialisée n'a jamais été aussi importante et son impact sur la fiscalité des implantations internationales d'entreprises aussi problématique ces dernières années. En effet, les règles fiscales traditionnelles dont l'objet est de définir la souveraineté fiscale de l'Etat se sont révélées inadaptées à la virtualité de l'économie numérique et à la transnationalité des activités économiques. Ceci s'explique en général par le fait que les activités menées par les entreprises du numérique et les entreprises multinationales présentent des caractéristiques qui sont incompatibles avec les règles fiscales internationales.

541. Les Etats disposent, en principe, du droit d'imposer les bénéfices des entreprises selon deux méthodes : soit en raison du critère de résidence, soit celui de la source. Lorsqu'une entreprise réalise des bénéfices dans son Etat de résidence, ce dernier a le droit d'imposer ces mêmes bénéfices suivant les termes de l'article 7 du Modèle de convention de l'OCDE selon lequel « *Une entreprise résidente d'un Etat contractant n'est imposable que dans cet Etat* ».

542. D'un autre côté, si cette entreprise exerce une activité dans un autre Etat par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, ces bénéfices seront imposables dans l'Etat de leur source, c'est-à-dire dans l'Etat de situation de l'établissement.

543. Ces règles tant connues en droit interne et en droit conventionnel n'ont plus la pertinence qu'elles avaient auparavant. L'économie mondialisée a complètement

[1] Art. 2 de la loi de finances pour 2019 modifiant l'article 141 du CID.

bouleversé cette répartition des droits d'imposer entre Etat de source et Etat de résidence, dans la mesure où il est devenu plus facile pour les entreprises de déjouer les règles classiques du droit fiscal international.

544. La notion d'établissement stable qui est le fondement du principe de territorialité exige, pour qu'une imposition soit valable, une présence physique d'une installation fixe d'affaires ou d'un représentant dépendant sur le territoire étatique. L'imposition d'une entreprise dont le siège social est à l'étranger n'est possible que si cette dernière manifeste une présence matérielle et durable sur le territoire d'un Etat.

545. Le développement du commerce électronique remet en cause ces principes traditionnels de la fiscalité qui se fondent sur la territorialité et l'identification des parties. L'économie numérique, par essence, repose sur trois caractéristiques : la transnationalité, l'immatérialité et l'anonymat, ce qui n'est pas sans poser de problèmes. En raison de l'apparition de nouveaux acteurs économiques tels que Google, Facebook et Yahoo, le commerce électronique peut être considéré comme un paradis fiscal. Ces entreprises du secteur du numérique profitent en effet de l'immatérialité de leurs activités transnationales pour délocaliser leur résidence vers des Etats à fiscalité modérée. Cette situation va se traduire par une concurrence fiscale souvent déloyale entre les Etats pour attirer le plus d'entreprises.

546. Les sociétés multinationales, de par leurs stratégies juridiques, remettent également en cause le régime fiscal des implantations internationales d'entreprises. Les transactions intragroupes revêtant un caractère international échappent à la fiscalité des Etats dans la mesure où les prix de ces transactions ne reflètent pas toujours le prix de pleine concurrence. De cette façon, les prix de transfert permettent de minimiser au maximum les bénéfices dans les Etats à fiscalité élevée tout en augmentant ceux réalisés dans des Etats à fiscalité modérée. L'avantage dont disposent ces entreprises pour exercer une activité à l'international tout en occupant un espace économique fermé facilite encore plus les pratiques de prix de transfert.

La complexité de ces techniques de transfert indirect de bénéfices, ainsi que celle des méthodes de détermination des prix de transfert et les difficultés de contrôle ne rendent le problème de l'imposition des entreprises que plus difficile.

547. Après avoir relevé et analysé dans une première partie les insuffisances du régime fiscal classique des implantations internationales d'entreprises, il nous paraît venu le moment d'engager une réflexion sur les solutions adaptées à ces formes d'implantations pour remédier à ces insuffisances. C'est ce qui fera l'objet de la seconde partie de notre thèse.

DEUXIEME PARTIE

ESSAIS DE RECHERCHES SUR DE NOUVELLES SOLUTIONS D'IMPOSITION DES IMPLANTATIONS INTERNATIONALES D'ENTREPRISES

548. Afin de remédier au problème de l'inadaptation du régime fiscal des implantations internationales d'entreprises et garantir ainsi l'imposition des sociétés multinationales, de nombreuses propositions ont été avancées notamment en matière de commerce électronique et de prix de transfert.

549. La fiscalité du commerce électronique a fait l'objet de propositions alternatives, allant de la défiscalisation totale des activités électroniques à l'instauration de taxes spécifiques. En effet, certains Etats, comme le Royaume-Uni et les Etats-Unis, favorisaient le développement du commerce électronique par la défiscalisation totale des transactions[1], et considéraient ainsi que la localisation physique d'un matériel informatique sur leur territoire n'est pas constitutive d'un établissement stable[2]. D'autres Etats, en revanche, estimaient que le développement de l'internet et du commerce électronique pouvait permettre d'augmenter leurs recettes et plaidaient ainsi pour l'instauration d'un nouveau régime fiscal ou, du moins, l'aménagement des règles fiscales existantes de façon à ce qu'elles s'adaptent à ce nouveau mode de commerce[3].

550. Bien entendu, l'idée d'une défiscalisation complète n'a pas été adoptée par les Etats en raison des répercussions importantes qu'elle aura sur les recettes des Etats. L'administration fiscale ne peut renoncer à la perception d'impôt alors que les bénéfices engendrés par ce mode de commerce se chiffrent en milliards de dollars. De plus, ceci constituerait à l'évidence une discrimination fiscale entre le commerce traditionnel et le commerce électronique[4].

551. C'est donc la deuxième approche, celle de la fiscalisation du commerce électronique, qui est privilégiée aujourd'hui. Des travaux en cette matière sont déployés aussi bien au niveau national que sur le plan international.

552. La France, à titre d'exemple, a exprimé ses préoccupations et son intérêt pour la question de la fiscalité du commerce électronique par deux rapports publics rendus en 2012 et 2013 qui méritent d'être signalés. Le premier est celui du Conseil National du Numérique intitulé : « *Avis n ° 8 relatif aux pistes de réflexion en matière de fiscalité du numérique* » rendu le 14 février 2012. Il s'agit pour ce conseil de

---

[1] DE MATTOS Olivier, « *Fiscalité du commerce électronique* », JurisClasseur Communication du 19 Décembre 2003, dernière mise à jour : 1er Avril 2010, Fasc. 4850, p. 11 ; LE GALL Jean-Pierre, « *Internet : cyber-fiscalité ou cyber-paradis fiscal* », *op. cit.*, p. 169 ; BOUTELLIS Olivier, « *L'avenir de la notion d'établissement stable à l'ère de l'entreprise virtuelle : évolution ou révolution ?* », *op. cit.*, p. 29 ;

[2] BOUTELLIS Olivier, « *L'avenir de la notion d'établissement stable à l'ère de l'entreprise virtuelle : évolution ou révolution ?* », *op. cit.*, p. 29.

[3] BENAYOUN George David, *op. cit.*, p. 05 ; LE GALL Jean-Pierre, « *Internet : cyber-fiscalité ou cyber-paradis fiscal* », *op. cit.*, p. 169 ;

[4] COUDERT Marie-Antoinette et LAPRES Daniel Arthur, *op. cit.*, p. 1354.

réfléchir « comment faire contribuer aux finances de l'Etat des groupes, qui en parfaite conformité avec les règles fiscales françaises et européennes, sont établis fiscalement dans d'autres pays de l'Union européenne et ne paient pas en France d'impôts sur les sociétés alors même que ces groupes utilisent les infrastructures situées sur le territoire français, les services publics français, bénéficient d'avantage fiscaux et sociaux pour l'embauche d'ingénieurs formés par le système scolaire et investissements français »[1]. Les auteurs du rapport préconisent une solution, celle de s'affranchir du critère de l'établissement stable inadapté à l'immatérialité d'internet et lui substituer celui de « *l'établissement virtuel* »[2]. Le second rapport, demandé par trois ministères ayant un lien avec l'économie, toujours à propos de « *La fiscalité de l'économie numérique* », rendu en 2013, il dresse un diagnostic très détaillé sur l'état de « la fiscalité qui peine à évoluer au rythme des mutations de l'économie numérique »[3]. Le numérique, y est-il écrit dans le rapport, « dévore le monde »,« détruit des emplois sans générer des recettes fiscales supplémentaires »[4], ou encore« l'informatique est partout, sauf dans les statistiques de la productivité »[5]. Cette situation a pour conséquence finale : « l'érosion de la base fiscale ». Il conclue à une sentence sans appel que le droit fiscal, aussi bien national qu'international, est « inadapté à l'économie numérique ». Il propose un certain nombre de solutions tout en s'interrogeant sur la nécessité de produire une « fiscalité spécifique à l'économie numérique »[6].

553. Sur le plan international, l'OCDE, à la demande du G20, a réalisé en juillet 2013, un plan d'action pour lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, intitulé « *Base Erosion and Profit Shifting* » (BEPS). Ce plan comporte quinze actions ; les actions 8, 9, 10 et 13 concernent les prix de transfert, l'objectif est de faire en sorte que les prix de transfert calculés soient conformes à la création de valeur dans trois domaines : des biens incorporels, risques et capital et autres transactions à haut risques.

554. La solution consiste à élaborer des règles qui empêchent l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices. Pour le transfert d'actifs incorporels entre membres d'un même groupe, il faudra adopter une définition large et clairement délimitée des actifs incorporels. En ce qui concerne le transfert de risques entre membres d'un même groupe ou de l'attribution d'une fraction excessive du capital aux membres de ce groupe, l'action 9 conclut que l'allocation contractuelle des risques doit être respectée uniquement lorsqu'elle correspond aux pratiques réelles de prise de décision et de contrôle effectif de ces risques[7].

---

[1] Avis du Conseil National du Numérique n ° 8 relatif aux pistes de réflexion en matière de fiscalité du numérique » rendu le 14 février 2012, p. 01.
[2] *Ibid.*, p. 06.
[3] Rapport COLLIN Pierre COLIN Nicolas, « *Mission d'expertise sur la fiscalité de l'économie numérique* », janvier 2013, p. 03.
[4] *Ibid.*, p. 108.
[5] Les auteurs du rapport reprennent à leur compte cette formule du prix Nobel Robert Solow, « we'd better watch out », New York Times Book Review, 12 juillet 1987.
[6] Rapport COLLIN Pierre COLIN Nicolas, *op. cit.*, p. 151.
[7] Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Exposé des actions, Edition OCDE, 2015, p. 18.

555. S'agissant des autres transactions à haut risque telles que le recours à certains types de paiement entre entités d'un même groupe multinational (frais de gestion, dépenses engagées par le siège), le rapport propose de clarifier l'application des méthodes d'établissement des prix de transfert, notamment celles fondées sur le partage des bénéfices[1].

556. Enfin, il a été décidé dans l'Action 13 d'améliorer et de mieux coordonner la documentation des prix de transfert, par laquelle les contribuables décrivent de manière cohérente leurs positions en matière de prix de transfert, ce qui accroîtra la qualité des renseignements communiqués aux administrations fiscales[2].

557. Le plan BEPS a consacré également ses travaux aux « défis fiscaux posés par l'économie numérique » qui est d'ailleurs l'intitulé de l'action 1 du plan. Un groupe de réflexion sur l'économie numérique a été créé en septembre 2013, organe subsidiaire du Comité des affaires fiscales de l'OCDE, pour rédiger en septembre 2014 un rapport ayant pour objet de recenser les problèmes fiscaux soulevés par l'économie numérique et de proposer des solutions détaillées permettant de les résoudre.

Les solutions examinées par le Groupe de réflexion consisteraient à modifier ou à supprimer l'intégralité des exceptions prévues au statut d'établissement stable, car avec l'évolution de l'économie, les activités à caractère préparatoire ou auxiliaire, constituent des fonctions fondamentales pour certaines entreprises[3]. D'autres solutions sont proposées et qui consisteraient à mettre en place des taxes spécifiques aux commerce électronique telles que la retenue à la source sur les transactions numériques[4], l'instauration d'une taxe sur la bande passante ou « à l'octet »[5] ou encore la création d'un nouveau lien fondé sur « une présence numérique significative »[6] ou remplacer carrément le concept d'établissement stable par celui de présence significative.

558. Sur le plan doctrinal, les travaux réalisés à ce sujet n'ont pas manqué[7]. Toutes les propositions analysées dans les précédents rapports et travaux renvoient vers

---

[1] OCDE, Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS), Éditions OCDE, 2013, ps. 36 et 37. Sur la méthode de partage de bénéfices des entreprises voir GELIN Stéphane, « *Prix de transfert : BEPS et partage des profits, le feuilleton continue* », Revue de Droit Fiscal du 5 mars 2015, n° 10.

[2] Projet OCDE /G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Exposé des actions, Edition OCDE, 2015, ps. 19 et 20.

[3] Projet OCDE /G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Action 1 : Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique, Éditions OCDE, 2014, p. 155. http://dx.doi.org/10.1787/9789264225183-fr.

[4] La retenue à la source serait du ressort des institutions financières impliquées dans ces paiements. *Ibid.*, p. 158.

[5] *Ibid.*, p. 159.

[6] Selon cette proposition, une entreprise qui exerce des activités numériques pleinement dématérialisées serait considérée comme possédant un établissement stable dans un autre Etat si elle y maintient une présence numérique significative. Les indicateurs de cette présence pourraient se révéler, par exemple par, le nombre total de contrats relatifs à la vente de produits et de services numériques conclus à distance. *Ibid*, pp. 156-157.

[7] Sur le thème général du principe de territorialité en droit fiscal, il y a lieu de signaler la remarquable thèse de ROBERT Eric, « *Eléments d'une théorie de la frontière appliquée au droit fiscal* », Thèse de doctorat en Droit, Université Panthéon-Assas, 2011, dans laquelle il discute le principe de territorialité. Puis la thèse de EL HADJI DIALIGUE Ba, « *Le droit fiscal à l'épreuve de la*

deux solutions. La première, qui fera l'objet du Titre 1, s'oriente vers un réaménagement des règles fiscales existantes de façon à ce qu'elles s'adaptent à la virtualité de l'économie numérique et à son internationalisation.

559. La seconde solution, qui est l'objet du Titre 2, nous conduit à nous interroger sur les possibilités d'instaurer un nouveau cadre fiscal international. En effet, devant le dépassement des règles de territorialité et de partage des droits d'imposer, certaines études militent pour une refonte des règles fiscales actuelles, car il est nécessaire de concevoir un système fiscal efficace et surtout mieux adapté aux nouvelles exigences de la globalisation.

TITRE I

VERS UN REAMENAGEMENT DU SYSTEME FISCAL ACTUEL

560. La confrontation entre la fiscalité directe et le commerce électronique ainsi que les défis auxquels est soumis ce dernier impose un réaménagement du système fiscal actuel. Celui-ci consiste à mettre en adéquation les particularités de l'économie virtuelle avec les règles fiscales régissant les implantations internationales d'entreprises. Il faut rechercher cette adéquation aussi bien pour les règles devant régir la numérisation de l'économie (Chapitre I) que celles qui traitent de son internationalisation (Chapitre II).

CHAPITRE I : ADAPTER LE REGIME FISCAL A LA NUMERISATION DE L'ECONOMIE

561. Adapter le régime fiscal à l'ère de l'économie virtuelle nécessite plus particulièrement de remédier au problème engendré par la dématérialisation du commerce électronique. Pour cela, deux solutions sont à relever. La première consiste à maintenir l'application des dispositions de l'article 7 du Modèle de convention de l'OCDE selon lesquelles seuls les bénéfices réalisés dans un Etat sont imposables dans cet Etat, à moins que l'entreprise n'exerce son activité dans l'autre Etat par l'intermédiaire d'un établissement stable où il est situé. Ainsi, comme l'indique les travaux de l'OCDE, cette première solution maintient le régime fiscal actuel et, plus particulièrement, la notion matérielle de l'établissement stable. Dans cette perspective, ne relèvent de la souveraineté fiscale de l'Etat que les bénéfices provenant d'entreprises numériques dont la présence physique et matérielle est bien marquée. (Section 1).

562. La seconde solution, qui prend en considération le caractère immatériel de l'économie numérique, consiste en la recherche d'un critère d'imposition qui accorde une importance, non pas à la présence matérielle de l'entreprise sur le territoire en question, mais à sa « présence numérique ». Selon cette approche, c'est à l'Etat de résidence d'imposer les bénéfices issus du commerce électronique dès lors qu'une présence numérique de l'entreprise s'y manifeste. (Section 2).

---

mondialisation : la règlementation des prix de transfert au Sénégal », Thèse doctorat, Université Paris-Est, 2011.

Ainsi, la seule manière de taxer les bénéfices d'une entreprise sur ses activités électroniques exercées dans des territoires étrangers est qu'elle y soit représentée soit par une présence physique ou bien par une présence numérique.

Section 1 : A la recherche d'une présence physique de l'entreprise numérique

563. D'après les règles de territorialité en matière d'impôt sur les bénéfices des sociétés, chaque Etat est en droit d'imposer les bénéfices réalisés sur son territoire, que ces bénéfices soient réalisés directement par l'entreprise ou par l'intermédiaire d'une installation fixe d'affaires ou par un représentant dépendant. Maintenir l'application des dispositions fiscales traditionnelles nécessite ainsi une présence physique sur le territoire de l'Etat.

564. Le problème à résoudre dans ce cas, serait de savoir si cette présence peut se manifester dans une économie totalement virtuelle[1] ? Car maintenir le régime fiscal traditionnel pour imposer les entreprises du numérique exige la présence d'un établissement stable, et par conséquent la présence d'une installation fixe d'affaires ou d'un représentant dépendant.

565. En France, cette même idée a été confirmée par la réponse du ministre CHAZEAUX à une question parlementaire selon laquelle « Les règles existantes permettent de soumettre aux impôts et taxes les achats de biens et de services réalisés via le réseau Internet... En matière d'impôts directs, la taxation des activités commerciales réalisées sur le réseau Internet s'effectue par application combinée du droit interne et des conventions fiscales. Ce dispositif juridique permet de taxer en France les activités commerciales réalisées par une entreprise étrangère si celle-ci dispose d'un établissement stable en France ou opère par l'intermédiaire d'un représentant dépendant agissant pour son compte »[2].

566. Par ailleurs, les seuls éléments matériels géographiquement localisables dans ce contexte sont le serveur et la présence humaine. Ces deux éléments permettent ainsi de dépasser le caractère immatériel des activités numériques.

Sous-section 1 : *Un serveur peut-il constituer une installation fixe d'affaires ?*

567. La question souvent posée dans le milieu de la fiscalité de l'économie numérique est celle de savoir si un simple serveur ou un matériel informatique appartenant à l'entreprise numérique pour l'exercice de son activité en ligne est constitutif d'un établissement stable dans l'Etat de son implantation[3].

---

[1] JULIE Ludovic, *op. cit.*, p. 14.

[2] Rép. min. Économie à Olivier de Chazeaux, n° 1506 : JOAN 3 nov. 1997, p. 3827.

[3] DE MATTOS Olivier et BOUSSEAU Nicolas, « *Fiscalité du commerce électronique* », JurisClasseur Communication, du 19 Décembre 2003, dernière mise à jour : 1er Avril 2010, Fasc. 4850, p. 15 ; COUDERT Marie-Antoinette et LAPRES Daniel Arthur, *op. cit.*, p. 1353 ; SIBILLE François, « *La fiscalité du commerce électronique* », Petites affiches, 9 juillet 1999, n° 136, p. 5 ; LE GALL Jean-Pierre, « *Internet : Cyber-fiscalité ou cyber-paradis fiscal* », *op. cit.*, p. 166 ; BOUTELLIS Olivier, « *L'avenir de la notion d'établissement stable à l'ère de l'entreprise virtuelle : évolution ou révolution ?* », *op. cit.*, p. 26 et s.

568. La réponse à cette question a été l'objet des travaux du Comité des affaires fiscales et du Groupe Technique Consultatif (GTC) de l'OCDE lors de la révision de la notion d'établissement stable pour son application dans le contexte du numérique. Ces deux organes ne partagent pas le même avis en ce qui concerne le serveur et son assimilation à un établissement stable. Le groupe technique consultatif, comme on le verra plus loin, refuse la qualification selon laquelle un serveur est constitutif d'un établissement stable en se fondant sur diverses raisons. En revanche, le comité des affaires fiscales, par le biais de ses commentaires sur l'article 5 du Modèle de convention, considère que le serveur, par son caractère matériel, répond à la notion d'établissement stable et constitue donc une installation fixe d'affaires.

§1. La position en défaveur de l'assimilation du serveur à un établissement stable

569. Dans le cadre des travaux de l'OCDE sur la fiscalité du commerce électronique, le comité des affaires fiscales a institué en janvier 1999 un groupe technique consultatif (GTC). Sa mission était d'examiner « les modalités d'application des dispositions actuelles des conventions en matière d'imposition des bénéfices » et de voir si elles s'appliquent au contexte du commerce électronique, tout en étudiant les propositions en faveur d'autres règles. Un rapport final a été alors publié en 2006 qui dresse les différents modèles économiques, rappelle et critique les règles actuelles d'imposition des bénéfices prévues par les conventions fiscales, analyse diverses solutions de remplacement et expose enfin ses conclusions et recommandations[1].

570. Dans son rapport, le GTC a proposé une solution différente de celle retenue dans les commentaires de l'article 5. Elle se situe à l'opposée de la proposition selon laquelle un serveur constitue un critère efficace pour imposer les bénéfices des entreprises numériques. Les arguments sur lesquels s'est appuyé ce rapport semblent assez fondés.

571. Le premier argument auquel est confronté le serveur est le risque de dépassement technologique. En effet, selon le rapport final précité, celui-ci « n'aura de sens qu'aussi longtemps que la technologie obligera à conserver un serveur dans une juridiction (par exemple pour répondre plus rapidement aux clients). Etant donné que les barrières technologiques diminuent, il est improbable que cette considération soit importante à l'avenir »[2].

Ainsi, tant que la technologie permet l'usage des serveurs pour exercer une activité de commerce électronique, ceux-ci conserveront leur rôle fiscal et, par conséquent, l'imposition des bénéfices qu'ils génèrent sera sauvegardée. Autrement, le critère du serveur sera dépassé.

572. Le second argument sur lequel s'appuie ce rapport concerne le caractère auxiliaire de l'activité. La définition de l'établissement stable, selon la même source, ne devrait pas s'appliquer à des situations dans lesquelles une installation fixe d'affaires ne

[1] OCDE, « *Les règles actuelles d'imposition des bénéfices industriels ou commerciaux prévues par les conventions conviennent-elles au commerce électronique ?* », Rapport final, CPAF, 19 déc. 2005, pp. 2 et 3.

[2] *Ibid*., pp. 76-77.

sert qu'à effectuer des fonctions automatisées au moyen d'équipements, de données et de logiciels, par exemple avec un serveur et un site Internet[1]. Selon cette approche, l'exercice de fonctions automatisées par l'intermédiaire d'un serveur ou tout équipement informatique ne fait pas forcément de cette installation fixe d'affaires un établissement stable en raison même du caractère préparatoire ou auxiliaire de l'activité exercée.

573. De plus, pour les tenants de cette option, imposer les bénéfices numériques en raison d'une présence physique manifestée par le serveur ne peut se justifier que dans la mesure où les bénéfices émanant du pays où les serveurs sont utilisés ne dépassent pas un montant très modeste[2]. Autrement dit, le serveur devrait générer des bénéfices considérables pour constituer un établissement stable imposable dans l'Etat de son implantation. Selon les conclusions de ce rapport, cette condition ne peut pas être remplie, lorsque l'entreprise numérique exerce des fonctions purement préparatoires ou auxiliaires. C'est sur cette approche que se sont fondés certains auteurs pour estimer que le faible montant de recettes fiscales que peut engendrer ce genre d'activité n'encourage pas davantage le recours à son imposition. Toutefois, le rappport relève que cette solution est de portée très limitée puisqu'elle ne concerne que les entreprises qui se livrent à des ventes de biens corporels, des biens qui nécessitent un lieu de stockage et de livraison, excluant en cela les entreprises qui exercent du commerce « *online* » dont les biens sont totalement dématérialisés comme les livres numériques ou les services en ligne[3].

574. De plus, le rapport soutient qu'il est souvent difficile de distinguer entre les activités ayant un caractère préparatoire ou auxiliaire et celles qui ne l'ont pas[4]. Pour ces raisons, conclue le rapport, ce genre d'activités ne pourrait constituer un établissement stable même s'il est effectué par l'intermédiaire d'une installation fixe d'affaires[5]. La suggestion qu'il rapporte serait alors d'amender les commentaires du paragraphe 4 de l'article 5 concernant les activités préparatoires ou auxiliaires[6], car cela éviterait de devoir renégocier toutes les conventions fiscales[7].

575. Par ailleurs, le rapport révèle que de nombreux représentants des pays de l'OCDE ont déclaré ne pas partager ce point de vue. Ils estiment que l'option les obligerait, au contraire, à modifier les dispositions des conventions fiscales, du fait qu'elle ne correspondrait pas à une interprétation acceptable des règles en vigueur. Leur raisonnement est le suivant « même si l'exception actuellement prévue au titre des activités préparatoires ou auxiliaires pourrait souvent jouer, il est impossible de dire qu'un emplacement où des fonctions automatisées seraient exercées par un serveur ne constituerait jamais un établissement stable. Ils ont également estimé que beaucoup de

---

[1] OCDE, « *Les règles actuelles d'imposition des bénéfices industriels ou commerciaux prévues par les conventions conviennent-elles au commerce électronique ?* », *op. cit.*, p. 36.
[2] *Ibid.*, p. 38.
[3] KHOURY-HELOU Pierre-Antoine, *op. cit.*, p. 03.
[4] OCDE, « *Les règles actuelles d'imposition des bénéfices industriels ou commerciaux prévues par les conventions conviennent-elles au commerce électronique ?* », *op. cit.* p. 37.
[5] *Ibidem*.
[6] *Ibid.*, p. 36.
[7] *Ibid.*, p. 38.

pays n'accepteraient probablement pas de procéder aux changements proposés du Commentaire »[1].

Toutefois, l'opinion générale a été qu'il n'y avait pas lieu de s'attendre à des problèmes transitoires particuliers, compte tenu de la portée limitée de l'exclusion[2].

576. Un troisième argument en défaveur du serveur a été retenu cette fois par le rapport COLLIN et COLIN selon lequel « *cette définition conventionnelle de l'établissement stable empêche l'application des règles de droit interne qui pourraient permettre, dans certains cas, d'imposer le bénéfice des entreprises de l'économie numérique* »[3].

577. Ainsi l'abandon du droit interne entraine aussi un abandon de la notion de « cycle commercial complet ». Rappelons que le principe de territorialité de l'impôt sur les bénéfices des sociétés tel qu'il est issu du droit conventionnel repose sur le critère de l'installation fixe d'affaires et celui du représentant dépendant. Quant au droit interne (en Algérie et en France), il permet d'imposer les bénéfices réalisés par des entreprises étrangères installées en Algérie ou en France lorsqu'elles possèdent un établissement stable ou un représentant, ou lorsque l'activité se traduit par un cycle complet d'opérations commerciales[4].

§2. La position en faveur à l'assimilation : la référence aux critères généraux de l'établissement stable

578. La majorité de la doctrine, inspirée comme on le verra des travaux de l'OCDE, a été amenée à distinguer entre le serveur virtuel - c'est-à-dire le site web par l'intermédiaire duquel l'entreprise exerce son activité de commerce électronique- et le serveur matériel, (tels que des ordinateurs, des tablettes ou des téléphones portables…) qui stocke les informations contenues dans le site[5].

579. Dans le premier cas, il y a unanimité pour considérer le serveur virtuel comme n'étant pas un établissement stable du moment que les données contenues dans le site sont accessibles à tout moment, par plusieurs personnes et à n'importe quel point du globe. Elles n'ont donc aucune attache fixe ni une portée matérielle[6]. Une entreprise qui exerce tout ou partie de son activité de vente de bien ou de prestation de services par l'intermédiaire d'un site web ne peut être considérée comme ayant un établissement

---

[1] OCDE, « *Les règles actuelles d'imposition des bénéfices industriels ou commerciaux prévues par les conventions conviennent-elles au commerce électronique ?* », *op. cit.*, p. 39.

[2] KHOURY-HELOU Pierre-Antoine, *op. cit.*, p. 39.

[3] Rapport COLLIN Pierre COLIN Nicolas, *op. cit.*, p. 122.

[4] Art. 137 du CID algérien et art 209 du CGI français. Bien que ce dernier ne définit pas la notion de cycle commercial complet, il prévoit que seuls les bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées en France qui y sont imposables. La notion d'exploitation n'étant pas définit, c'est la jurisprudence qui a développé trois critères qui permettent de rattacher la matière imposable à la France, à savoir : l'établissement, le représentant et le cycle commercial complet. Voir à ce propos : Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts, Direction Générale des Finances Publiques, BOI-IS-CHAMP-60-10-10-20140627. Disponible sur le site : http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/4262-PGP.html?identifiant=BOI-IS-CHAMP-60-10-10-20140627. Consulté le : 11/03/2018.

[5] VIVANT Michel, « *Guide pratique. Le Lamy droit du numérique* », édition Lamy, 2015, p. 06 ; BENAYOUN George David, « *Problèmes fiscaux liés au commerce électronique* », *op. cit.*, p. 07 ; COUDERT Marie-Antoinette et LAPRES Daniel Arthur, *op. cit.*, p. 1353.

[6] *Ibidem*.

stable dans l'Etat de la vente ou de la prestation de services puisqu'elle ne se manifeste par aucune présence sur le territoire de l'Etat d'accueil. La dématérialisation de l'entreprise est, donc, fortement dominante lorsqu'il s'agit de sites web.

580. En revanche, en ce qui concerne le serveur matériel, celui-ci peut être assimilé à un établissement stable lorsqu'il répond aux critères généraux de l'article 5 du Modèle de convention de l'OCDE. En d'autres termes, le serveur doit être une installation matérielle, fixe et par l'intermédiaire de laquelle il exerce tout ou partie de son activité.

581. Dans le cadre des travaux de l'OCDE, la question de savoir si la simple utilisation de matériel informatique situé dans un pays pour effectuer des transactions de commerce électronique dans ce même pays, peut constituer un établissement stable, a été traitée par le comité des affaires fiscales dès les années 2000. Dans son rapport du 22 décembre 2000, celui-ci s'est penché sur la question de l'application de la définition de l'établissement stable dans le contexte du commerce électronique. Des modifications ont été alors apportées aux commentaires sur l'article 5 du Modèle de convention[1] en introduisant dans ces derniers les paragraphes 42.1 à 42.10.

582. La révision de ces commentaires a abouti à la distinction entre d'une part, l'équipement informatique dans lequel est installé un site de façon à constituer un établissement stable dans certaines conditions et, d'autre part, les données et le logiciel qui sont utilisés par cet équipement ou stockés dans celui-ci[2].

583. Si on considère que le site web est une combinaison de logiciels et de données électroniques stockées sur un serveur, il n'implique en soi aucun bien corporel. Dans ces circonstances, le site web ne peut constituer « une installation d'affaires » et n'est donc pas un établissement stable du fait de l'inexistence d'« *une installation telle que des locaux ou des machines ou de l'outillage* »[3].

584. En revanche, le serveur qui héberge des sites web et par l'intermédiaire duquel il est accessible est un élément d'équipement ayant une localisation physique. Cette localisation peut donc, selon ces mêmes commentaires, constituer « une installation fixe d'affaires » de l'entreprise qui exploite ce serveur[4].

585. Selon d'autres auteurs, la question du serveur et son assimilation à un établissement stable doit répondre à « une analyse des faits et des fonctions en cause »[5]. La localisation d'un équipement informatique situé à un endroit donné n'est donc pas un critère déterminant pour la qualification d'un établissement stable si les autres conditions mentionnées à l'article 5 du Modèle OCDE ne sont pas remplies. Ainsi, pour constituer une installation fixe d'affaires, un serveur devra être situé à un endroit donné

---

[1] OCDE, « *Clarification pour l'application de la définition d'établissement stable dans le cadre du commerce électronique : modification des commentaires sur l'article 5* », 22 décembre 2000, p. 05.

[2] SIBILLE François, *op. cit.*, p. 05 ; OCDE, Modèle de convention fiscale sur le revenu et la fortune, Éditions OCDE, 2014, pp. 119-122 ; Voir également : CASTAGNEDE Bernard, « *Précis de fiscalité internationale* », *op. cit.*, p. 411 et s.

[3] En plus, le site web n'est pas lui-même une « personne » pour constituer un agent dépendant de l'entreprise qui exerce le commerce électronique.

[4] OCDE, Modèle de convention fiscale sur le revenu et la fortune, *op. cit.*, p. 120.

[5] BOUTELLIS Olivier, « *L'avenir de la notion d'établissement stable à l'ère de l'entreprise virtuelle : évolution ou révolution ?* », *op. cit.*, p. 26.

pendant un laps de temps suffisant pour devenir fixe. De plus, l'entreprise doit exercer tout ou partie de son activité par l'intermédiaire de cet équipement[1].

- La fixité du serveur

586. D'abord, un équipement informatique installé à un endroit donné ne peut constituer un établissement stable qu'à la condition d'être fixe. Selon les commentaires de l'article précité, dans le cas d'un serveur, ce qui importe n'est pas la possibilité de le déplacer, mais le fait de savoir s'il est effectivement déplacé. Tel est le cas pour les activités de commerce ordinaire, pour constituer une installation fixe d'affaires, un serveur devra être situé à un certain endroit pendant un laps de temps suffisant pour devenir fixe[2].

- L'exercice d'une activité par l'intermédiaire de ce serveur : La révision de l'exception des activités à caractère préparatoire

587. La question de la nature des activités du commerce électronique menées par le serveur est soumise à différentes positions.

588. Le caractère préparatoire ou auxiliaire des activités est souvent employé comme argument pour écarter la qualification d'établissement stable[3]. Par exemple, le fait que le serveur n'a pour fonction que la fourniture d'informations à des clients résidents d'un autre Etat n'est pas constitutif d'un établissement stable en raison même de la nature des activités qu'il mène[4].

Les commentaires de l'OCDE sur l'article 5 vont dans ce sens en précisant qu'aucun établissement stable ne peut être réputé existé lorsque les opérations de commerce électronique effectuées à l'aide d'un équipement informatique situé à un endroit donné, se limitent aux activités préparatoires ou auxiliaires visées par l'article 5. Il en est ainsi du fait d'assurer un lien de communication (le cas d'une ligne téléphonique) entre fournisseurs et clients, ou de collecter des données sur le marché pour le compte de l'entreprise ou encore de faire de la publicité de biens ou services[5]. Vu que ces activités précèdent longuement la réalisation des bénéfices, elles ne pourraient être constitutives d'un établissement stable que lorsqu'elles constituent en elles-mêmes une partie essentielle et significative de l'activité commerciale de l'entreprise dans son ensemble[6]. Il en est de même lorsque d'autres fonctions essentielles de l'entreprise sont exercées par l'intermédiaire de l'équipement informatique. Dans ce cas-là, elles vont au-delà des activités préparatoires ou

---

[1] CASTAGNEDE Bernard, « *Précis de fiscalité internationale* », *op. cit.*, p. 412.
[2] OCDE, Modèle de convention fiscale sur le revenu et la fortune, *op. cit.*, p. 120.
[3] BOUTELLIS Olivier, « *L'avenir de la notion d'établissement stable à l'ère de l'entreprise virtuelle : évolution ou révolution ?* », *op. cit.*, p. 26.
[4] *Ibidem.* LE GALL Jean-Pierre, « *Internet : Cyber-fiscalité ou cyber-paradis fiscal* », *op. cit.*, p. 165.
[5] *Ibid.*, p. 121.
[6] HOO-TAJ Marie-Pierre, « *Point d'étape sur l'Action 7 du plan BEPS de l'OCDE : Quels aménagements prévus au statut d'établissement stable à ce stade ?* », p. 01, disponible sur le site : https://taj-strategie.fr/point-detape-laction-7-plan-beps-de-locde-amenagements-prevus-statut-detablissement-stable-a-stade.

auxiliaires, et si l'équipement constitue une installation fixe d'affaires de l'entreprise, il existe un établissement stable[1].

589. La détermination des fonctions essentielles d'une entreprise donnée, selon la même source, dépend à l'évidence de la nature des activités exercées par cette entreprise. À titre d'exemple, certains fournisseurs de services sur l'Internet (FSI) exploitent leurs propres serveurs dans le but d'héberger des sites web ou d'autres applications pour le compte d'autres entreprises. Pour ces FSI, l'exploitation de leurs serveurs en vue de fournir des services à des clients constitue une composante essentielle de leur activité commerciale et ne saurait être considérée comme étant préparatoire ou auxiliaire. Un autre exemple est celui d'une entreprise (parfois appelée « *cybermarchand* ») qui se consacre à la vente de produits via l'Internet. Dans ce cas, l'entreprise n'a pas pour activité d'exploiter des serveurs, et le simple fait qu'elle puisse le faire à un endroit donné n'est pas suffisant pour conclure que les activités exercées à cet endroit ne sont pas des activités préparatoires et auxiliaires.

Dans de pareils cas, il convient d'examiner la nature des activités exercées à cet endroit à la lumière de l'activité générale de l'entreprise. Dans le cas où ces activités sont simplement préparatoires ou auxiliaires au regard de la vente de produits via l'Internet, elles revêtent un caractère préparatoire et l'endroit en question ne constitue pas un établissement stable. Citons à titre d'exemple, l'endroit utilisé pour exploiter un serveur qui héberge un site web, lequel est utilisé exclusivement pour la publicité, l'affichage d'un catalogue de produits ou la fourniture d'informations aux clients potentiels.

Si, toutefois, les fonctions typiques liées à une vente sont exercées à cet endroit, ces activités ne peuvent pas être considérées comme étant simplement préparatoires ou auxiliaires[2]. C'est en effet le cas, si par exemple, la conclusion du contrat avec le client, le traitement du paiement et la livraison des produits sont effectués automatiquement par l'intermédiaire de l'équipement situé à cet endroit.

590. Il est à préciser également que l'exception des activités à caractère préparatoire ou auxiliaire a été envisagée il y a une dizaine d'années suite à la conférence d'Ottawa comme solution en vue d'imposer les opérations électroniques[3]. Aussi, elle a été réexaminée par le groupe de réflexion de l'OCDE. Comme l'explique l'action 1 du plan BEPS consacrée aux « défis fiscaux posés par l'économie numérique »[4], avec l'évolution de l'économie, certaines activités destinées à la livraison, le stockage, l'exposition ou toute autre activité considérées comme préparatoires ou auxiliaires dans le contexte des modèles économiques classiques sont parfois devenues des fonctions fondamentales de certaines entreprises. Par exemple, comme l'indique le chapitre 6 de ce rapport, si la proximité et la rapidité sont les deux facteurs du modèle économique d'un fournisseur en ligne de biens corporels, le fait de disposer d'un entrepôt sur place peut correspondre à une activité essentielle de ce

[1] HOO-TAJ Marie-Pierre, *op. cit.*, p. 01.
[2] *Ibidem.*
[3] Voir KHOURY-HELOU Pierre-Antoine, *op. cit*, p. 03.
[4] Voir Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices : Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique. Action 1 : Rapport 2014, p. 155.

vendeur. De même, si le succès commercial d'une entreprise dépend de sa faculté à être plus rapide que ses concurrents à tel point que son serveur doit être proche des clients, il peut être fondé de remettre en cause la qualification des processus automatisés réalisés par ce serveur comme de simples activités à caractère préparatoire ou auxiliaire[1].

591. Ainsi, lorsque les exceptions à la définition d'un établissement stable ne répondent plus à leur objectif initial, la proposition retenue par le groupe de réflexion serait de supprimer l'intégrité du paragraphe 4 de l'article 5. D'autres propositions ont envisagé une suppression des alinéas (a) à (d) ou, conditionnent leur validité à la nécessité que l'activité exercée soit de caractère préparatoire ou auxiliaire par nature et ne constitue pas une des activités essentielles de l'entreprise en question. Une autre solution est suggérée, celle de supprimer le terme « livraison » à l'article 5 (4) (a) et (b) afin d'exclure de ces alinéas certains types d'entrepôts[2].

592. La possibilité offerte aux entreprises non résidentes d'être exemptées d'impôt lorsque les fonctions qu'elles réalisent ne dépassent pas le seuil d'une activité préparatoire ou auxiliaire, peut être dans certains cas source de préjudice pour les Etats. Ces derniers peuvent, en effet, se trouver dans l'incapacité d'imposer les bénéfices réalisés par des serveurs situés sur leur territoire dans le cas d'une utilisation abusive des exceptions à l'article 5. Comme l'indiquent les rapports finaux depuis l'instauration de ces exceptions, des changements radicaux sont intervenus dans la manière d'organiser l'activité des entreprises. Des activités considérées autrefois comme revêtant uniquement un caractère préparatoire peuvent constituer aujourd'hui le cœur de métier de l'entreprise[3]. Ces changements sont à l'avantage des entreprises car, pour éviter l'impôt, l'entreprise étrangère pourra prétendre ne pas avoir de présence physique dans le pays, sous la forme d'un établissement stable ; ou, lorsqu'elle a effectivement une présence physique, que l'activité en question ne dépasse pas le caractère préparatoire ou auxiliaire.

Cette deuxième option est rendue possible grâce à une fragmentation des activités commerciales entre des entreprises liées de façon à ce que chacune d'elles n'aient qu'un caractère préparatoire ou auxiliaire et bénéficient ainsi de l'exception de l'établissement stable.

L'évitement du statut d'établissement stable par le jeu des exceptions spécifiques prévues à l'article 5 (4) ou la fragmentation des activités physiques dans le but d'éviter l'impôt ouvre des possibilités d'érosion de la matière imposable[4].

593. Pour cette raison, il a été convenu, suite aux travaux du groupe de réflexion sur l'économie numérique, organe subsidiaire du comité des affaires fiscales créé en septembre 2013, de modifier la liste des exceptions de la définition de l'établissement stable. Le but est de veiller à ce que chaque exception corresponde effectivement à une activité considérée comme préparatoire ou auxiliaire et de mettre en œuvre de nouvelles

[1] Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices : Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique. Action 1 : Rapport 2014, p. 139.
[2] *Ibidem.*
[3] Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la matière imposable et le transfert de bénéfices, Rapports finaux, Résumés, 2015, p. 28
[4] *Ibid.*, p. 29.

règles contre la fragmentation des activités commerciales entre les entreprises étroitement liées[1]. Ainsi, pour éviter l'utilisation abusive de l'exception relative aux activités préparatoires ou auxiliaires et pour ne pas échapper à la notion d'établissement stable, il fut introduit dans les nouveaux commentaires sur l'article 5, dans le paragraphe 41.1, une clause anti-abus dont le principe serait de considérer comme un établissement stable, les activités fragmentées entre plusieurs sociétés appartenant au même groupe[2].

594. En résumé, jusqu'à ce jour, les derniers travaux de l'OCDE semblent s'orienter vers l'assimilation d'un matériel informatique à un établissement stable de l'entreprise numérique.

Sous-section 2 : *La présence humaine en commerce électronique est-elle constitutive d'un établissement stable ?*[3]

595. Maintenir l'application de la notion matérielle d'établissement stable afin d'imposer des activités numériques suppose également une présence humaine. Cette notion regroupe non seulement le personnel salarié mais aussi le représentant dépendant de l'entreprise numérique[4].

§1. *La présence d'un personnel salarié*

596. Si la présence d'un personnel dans le commerce traditionnel est nécessaire pour l'exercice de l'activité, la situation en commerce électronique est encore une source de débats. Deux positions différentes sont adoptées suivant la nature de l'activité ou l'exigence d'une présence physique de l'entreprise.

Première position :

597. Dans les commentaires sur l'article 5, l'OCDE se fonde sur le fonctionnent automatique des activités électroniques et affirme qu'en principe, la reconnaissance d'un établissement stable est indifférente à la présence d'un personnel notamment lorsque l'activité en question ne dépend pas d'une telle présence ou lorsqu'aucun personnel n'est exigé pour produire des recettes. Il est dit en effet « Lorsqu'une entreprise exploite un équipement informatique à un endroit particulier, il peut exister un établissement stable même si aucun personnel de cette entreprise n'est nécessaire à cet endroit pour l'exploitation de l'équipement. La présence de personnel n'est pas nécessaire pour considérer qu'une entreprise exerce totalement ou partiellement son activité à un endroit si aucun personnel n'est en fait requis pour y exercer des activités d'entreprise. Cette conclusion s'applique au commerce électronique de la même façon qu'elle s'applique à d'autres activités dans lesquelles un équipement fonctionne

---

[1] Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la matière imposable et le transfert de bénéfices, Rapports finaux, Résumés, 2015, ps. 06 et 28.

[2] HOO-TAJ Marie-Pierre, « *Point d'étape sur l'Action 7 du plan BEPS de l'OCDE : Quels aménagements prévus au statut d'établissement stable à ce stade ?* », *op. cit.* p. 01.

[3] VIVANT Michel, *op. cit.*, p. 8. Pour une étude approfondie voir : BOUTELLIS Olivier, « *L'avenir de la notion d'établissement stable à l'ère de l'entreprise virtuelle : évolution ou révolution ?* », *op. cit.*, ps. 25 et 27 ; IBGHY Myriam, « *Commerce électronique et fiscalité : le centre serveur est-il un établissement stable ?* », Expertises, n° 225, avr. 1999, p. 99.

[4] Le Lamy droit des médias et de la communication, n° 468-195.

automatiquement, par exemple une station de pompage automatique utilisée pour l'exploitation de ressources naturelles »[1].

598. Cette analyse rejoint celle qu'a faite la juridiction fiscale fédérale allemande lorsqu'elle a jugé, par un arrêt du 30 octobre 1996, qu'une station de pompage automatique et un pipeline fournissant du pétrole en provenance des Pays-bas à des clients sur le territoire allemand, appartenant à une entreprise hollandaise constituaient un établissement stable en Allemagne alors que l'entreprise hollandaise ne disposait d'aucun personnel dans ce pays[2].

2ème position :

589. Si les commentaires du Modèle de convention n'exigent pas la présence d'un personnel pour établir l'existence d'un établissement stable, le rapport final de l'OCDE sur le suivi de l'application des normes existantes des conventions pour l'imposition des bénéfices des entreprises retient par contre une approche tout à fait différente. En effet, le groupe de travail consultatif met l'accent sur « l'importance de l'assistance apportée par le personnel humain qui intervient dans le processus global de création des revenus »[3]. Il propose pour cela de modifier la définition de l'établissement stable pour en exclure expressément l'existence d'une installation fixe d'affaires utilisée uniquement pour remplir des fonctions ne s'accompagnant pas d'une intervention humaine effectuée par le personnel, y compris les agents dépendants[4]. Cette exclusion s'appliquerait donc aux équipements automatisés employés dans les opérations de commerce électronique, mais irait au-delà. Elle concernerait également, par exemple, les câbles, oléoducs et équipements de pompage automatique auxquels utilisés pour exploiter les ressources naturelles. En revanche, ceci n'exclut pas toute imposition, les bénéfices obtenus grâce à ces équipements constituent des revenus de biens immeubles au sens de l'article 6[5].

Ainsi, selon cette approche, l'existence d'un établissement stable dans un pays, est subordonnée à la présence d'un personnel dans une installation fixe d'affaires pour y exercer des activités professionnelles de cette entreprise[6].

600. L'argument sur lequel s'appuient les tenants de cette solution est qu'en l'absence d'intervention humaine, l'entreprise étrangère ne pourra effectuer que des fonctions limitées et ne prendre que des risques réduits en utilisant seulement des équipements automatisés. C'est pourquoi on ne pourrait imputer, en règle générale, que

---

[1] OCDE, Modèle de convention fiscale sur le revenu et la fortune, commentaires de l'article 5 § 42.6, p. 121.

[2] Voir LE GALL Jean-Pierre, « *Internet : cyber-fiscalité ou cyber-paradis fiscal* », *op. cit.,* p. 166 ; BOUTELLIS Olivier, « *L'avenir de la notion d'établissement stable à l'ère de l'entreprise virtuelle : évolution ou révolution ?* », *op. cit.*, p. 28 ; SARTIAUX Mathieu, « *Le statut fiscal d'une activité exercée par l'intermédiaire du réseau internet* », Mémoire d'Ingénieur de Gestion, Université Libre de Bruxelles, Ecole de Commerce Solvay, 1999-2000, p. 37.

[3] OCDE, « *Les règles actuelles d'imposition des bénéfices industriels ou commerciaux prévues par les conventions conviennent-elles au commerce électronique ?* », *op. cit.*, p. 36.

[4] *Ibid.*, p. 33.

[5] *Ibid.*, pp. 33-34.

[6] *Ibid.*, p. 34.

peu -ou pas du tout- de bénéfices à un établissement stable n'employant aucun personnel de l'entreprise[1].

601. Le rapport retient certains avantages quant à l'exclusion explicite des installations fixes d'affaires n'ayant pas recours à une intervention humaine, des avantages alliant simplicité de la proposition, sa neutralité et sa compatibilité aux règles de partage de l'imposition.

602. La solution proposée est, d'abord, conforme au principe de simplicité dans la mesure où elle fait face aux problèmes que posent les sites internet « miroirs ». En effet, les entreprises de commerce électronique, dans le but d'être représentées partout dans le monde tout en réduisant considérablement les distances entre fournisseurs et consommateurs, utilisent des sites, dits, « miroirs » hébergés par des serveurs situés en des endroits différents et dont le contenu est identique[2]. Le problème que pose en outre ce genre de site web est la difficulté de déterminer si les fonctions accomplies à un endroit donné dépassent le seuil du préparatoire ou de l'auxiliaire, et de décider quel pourcentage des bénéfices doit être imputé à cet emplacement[3]. Selon le GTC, l'exclusion des installations n'ayant pas recours à une intervention humaine éviterait ces difficultés et permettrait aux contribuables et aux administrations fiscales de résoudre plus facilement ces cas de figure[4].

603. Ensuite, si la proposition est neutre, c'est parce qu'elle ne crée pas de distinction entre le commerce électronique et le commerce traditionnel. Bien au contraire, les mêmes règles s'appliqueront : ainsi les deux formes de commerce nécessitent l'intervention humaine pour reconnaitre l'existence d'un établissement stable imposable[5].

604. Enfin, en l'absence de personnel salarié, le GTC estime qu'une part très modeste des bénéfices reviendrait uniquement à l'Etat où se situe l'équipement informatique (c'est-à-dire à l'Etat de source). Ainsi, l'exclusion des installations fixes d'affaires qui ne nécessitent pas une intervention humaine n'affectera pas la règle de répartition des droits d'imposer[6].

605. Pour notre part, nous insisterons sur l'importance de la présence physique pour imposer les bénéfices issus du commerce numérique. Nous retiendrons l'idée selon laquelle il y aurait plus de chance pour conclure à l'existence d'un établissement stable si l'entreprise employait du personnel dans l'exercice de son activité. En effet, la pratique démontre qu'il n'est pas tout à fait impossible que les entreprises du numérique aient recours à des personnes physiques afin de gérer au mieux les serveurs par lesquels elles exercent leurs activités[7]. Ainsi, la présence du personnel nécessite l'usage d'un

---

[1] OCDE, « *Les règles actuelles d'imposition des bénéfices industriels ou commerciaux prévues par les conventions conviennent-elles au commerce électronique ?* », *op. cit.*, p. 36.
[2] HUET Frédérique, *op. cit.*, p. 161.
[3] OCDE, « *Les règles actuelles d'imposition des bénéfices industriels ou commerciaux prévues par les conventions conviennent-elles au commerce électronique ?* », *op. cit.*, p. 35.
[4] *Ibidem*.
[5] *Ibidem*.
[6] *Ibid.*, p. 34.
[7] Voir SARTIAUX Mathieu, *op. cit.*, p. 38.

local qui selon les règles de territorialité constitue en lui-même un établissement stable, ce qui facilite la tâche à l'administration fiscale pour imposer les activités en ligne.

En droit français, la réponse du ministre de l'économie à une question parlementaire (réponse CHAZEAUX) s'aligne sur la même position lorsqu'elle a présumé qu'« à défaut de la présence sur place de personnel d'exploitation, un serveur ne joue en général qu'un rôle préparatoire ou auxiliaire dans le fonctionnement de l'entreprise et ne peut donc constituer un établissement stable ». En revanche, il est à retenir que « Ce critère de la présence humaine ne sera écarté par l'administration que dans les situations exceptionnelles où il apparaîtra possible de démontrer que les fonctions typiques liées à une vente (telles que, par exemple, la conclusion de contrats avec les clients, le traitement du paiement et la fourniture en ligne du service) sont effectuées de manière complètement automatique par l'équipement informatique là où il est installé »[1].

606. Ceci dit, si une intervention humaine suffit à conclure à l'existence d'un établissement stable, certaines dispositions doivent être clarifiées pour éviter toute incertitude, comme par exemple, le nombre de personnes exigé pour qu'une installation fixe d'affaires constitue un établissement stable. Le fait d'employer un nombre inférieur à cinq personnes suffit-il pour reconnaitre un établissement stable ? Qu'arriverait-il dans le cas d'une intervention humaine occasionnelle (pour la création et l'entretien par exemple)?[2] On peut se demander aussi si cette intervention doit avoir lieu dans le même Etat où s'exerce l'activité en question[3].

§2. *La présence d'un représentant*

607. Le représentant de l'entreprise étrangère, selon le paragraphe 5 du Modèle de convention, doit être un préposé attaché à celle-ci par un lien de subordination juridique ou/et économique. Pour constituer un établissement stable, le représentant doit être doté de pouvoirs suffisants pour engager l'entreprise étrangère ou contracter en son nom.

608. Dans le cas des activités en ligne, la question s'est posée de savoir si les fournisseurs d'accès ou d'hébergement pourraient être qualifiés de représentant permanant dans la mesure où ils permettent la conclusion des opérations en ligne[4]. En effet, il est courant que les fournisseurs de services sur internet (FIS) assurent le service consistant à héberger les sites web d'autres entreprises sur leurs propres serveurs. Il s'agit donc de savoir si l'article 5 peut s'appliquer pour déterminer qu'un FSI constitue

[1] Réponse CHAZEAUX, Rép. min. Économie à Olivier de Chazeaux, n° 56961 : JOAN 30 juill. 2001, p. 4395. Voir HYVER Sébastien, « *Fiscalité directe et localisation des activités d'e-commerce au regard de la notion d'établissement stable* », Mémoire de DEA en Droit des Relations Economiques et sociales, Université de Cergy-Pontoise, 2003, p. 32 ; DE MATTOS Olivier et BOUSSEAU Nicolas, « *Fiscalité du commerce électronique* », JurisClasseur Communication, du 19 Décembre 2003, dernière mise à jour : 1er Avril 2010, Fasc. 4850, p. 16.

[2] SARTIAUX Mathieu, *op. cit*, p. 35.

[3] Sur ces points voir : *Ibid.*, p. 38.

[4] VIVANT Michel, *op. cit*., p. 08.

un établissement stable de l'entreprise numérique du fait qu'il permette d'héberger des sites Web ou de fournir l'accès à internet[1].

609. Selon les commentaires de l'OCDE sur l'article 5, le fournisseur de services ne pourrait être un établissement stable que dans des cas exceptionnels. Les dispositions concernant l'établissement stable ne sont généralement pas applicables, car les FSI ne constituent pas, selon la même source « *un agent des entreprises auxquelles appartiennent les sites web, parce qu'ils ne disposent pas de pouvoirs leur permettant de conclure des contrats au nom de ces entreprises et ne concluent pas habituellement de tels contrats ou parce qu'ils constituent des agents indépendants agissant dans le cadre ordinaire de leur activité, comme en témoigne le fait qu'ils hébergent des sites web d'un grand nombre d'entreprises différentes* ». Et concernant le site web par l'intermédiaire duquel une entreprise exerce ses activités, il est dit : *« puisqu'il n'est pas lui-même une « personne » au sens de l'article 3, il est clair que le paragraphe 5 ne saurait être invoqué pour conclure qu'un établissement stable est réputé exister au motif que le site web serait un agent de l'entreprise en vertu de ce paragraphe* »[2].

Ainsi, la reconnaissance d'une représentation de l'entreprise numérique sur le territoire étranger doit prendre en considération les caractéristiques de celui-ci. Si l'agent est indépendant vis-à-vis l'entreprise de sorte qu'il réagit pour son propre compte ou, au contraire, s'il est dépendant et ne fait que recueillir les commandes qu'il transmet à l'entreprise pour confirmation, son intervention n'est pas constitutive d'un établissement stable[3].

En Algérie, la question des FSI et de son assimilation à un établissement stable n'est pas évoquée mais la loi de finances pour 2018 a instauré une taxe de 0,5% sur le résultat annuel net des opérateurs titulaires d'autorisations de fournisseurs d'accès internet[4]. L'article 75 instituant cette taxe ne précise pas en outre les modalités son application.

610. En droit comparé, l'administration fiscale française a considéré, dans une réponse ministérielle datée de 1998[5], qu'une entreprise étrangère qui possède un site en France grâce à un fournisseur d'accès ou d'hébergement ne dispose pas d'un établissement stable en raison de l'absence de toute implantation physique[6]. En revanche, cette réponse ne s'est pas prononcée sur la question précise du représentant permanent.

611. En résumé, si l'on revient à appliquer les dispositions de l'article 7 du Modèle de convention dans le contexte de l'économie numérique, les entreprises du

---

[1] OCDE, Modèle de convention fiscale sur le revenu et la fortune, *op. cit.*, p. 122. Voir mise à jour 2017 du Modèle OCDE : http://www.oecd.org/fr/ctp/conventions/mise-a-jour-2017-modele-de-convention-fiscale.pdf

[2] *Ibidem*.

[3] VIVANT Michel, *op. cit.*, p. 8.

[4] Art. 75 de la loi n° 17-11 du 27 décembre 2017 portant loi de finances pour 2018, J.O.R.A. du 28 décembre 2017, n° 76, p. 02. « *Il est institué une taxe de 0,5% sur le résultat annuel net des opérateurs titulaires d'autorisations de fournisseurs d'accès internet.*
15% », ligne 2. »

[5] Rép. min. à QE nº 15728, JOAN Q. 26 oct. 1998, p. 5849. Cité par *Ibidem*.

[6] *Ibidem*.

numériques seront imposables dans l'Etat de leur implantation dès lors qu'une présence physique d'un serveur ou d'un représentant dépendant s'y manifeste[1].

612. Même si cette solution respecte le principe de neutralité de manière à ce qu'elle n'entraine aucune discrimination entre le commerce traditionnel et le commerce électronique, elle révèle en outre quelques difficultés pratiques dans la mesure où l'entreprise qui se livre à une activité numérique internationale se trouvera dans une situation de double imposition à raison de la présence de serveur ou d'un représentant dépendant dans plusieurs juridictions fiscales. Ce qui entrave le développement du commerce électronique[2].

613. De plus, comme le révèle Hervé LACHAIZE, la reconnaissance d'un serveur comme étant un établissement stable pose le problème de l'attribution des bénéfices engendrés par l'activité numérique. En effet, le rôle même de l'établissement stable est de lui rattacher une partie des bénéfices réalisés[3]. Le serveur doit alors répondre à cette tâche. Ceci soulève toutefois la question de la détermination des prix de transfert dont les travaux au sein de l'OCDE sont en cours.

614. D'un autre côté, Les travaux de l'Ocde pour relever les défis posés par l'économie numérique ne sont pas achevés. Le groupe de réflexion s'est orienté vers d'autres solutions d'imposition en prenant en compte cette fois-ci le caractère immatériel du commerce électronique.

Section 2 : A la recherche d'une présence numérique de l'entreprise virtuelle

615. L'imposition des activités en ligne est rendue possible, notamment, grâce à la présence numérique de l'entreprise virtuelle. Les propositions dans ce sens ont été examinées, au sein de l'OCDE, par le groupe de réflexion. La première, qui prend en compte beaucoup plus le caractère immatériel de l'activité, consiste en la création d'un nouveau lien pour traiter les situations dans lesquelles certaines activités économiques exercées sont intégralement numériques[4]. Ainsi, l'administration fiscale est en droit de taxer les entreprises numériques lorsque celles-ci manifestent dans le territoire d'un Etat une simple présence numérique (Sous-section 1). La seconde est une solution intermédiaire qui prend en considération non seulement la présence physique mais aussi la présence numérique de l'entreprise (Sous-section 2).

Sous-section 1 : *Une imposition qui prend en compte uniquement le caractère immatériel de l'économie numérique*

616. Dans la perspective d'adapter le régime fiscal actuel à la dématérialisation de l'économie numérique, deux solutions ont été avancées : l'imposition selon une

[1] CASTAGNEDE Bernard, « *Précis de fiscalité internationale* », *op. cit.*, p. 413.

[2] Voir à ce propos BOUTELLIS Olivier, « *L'avenir de la notion d'établissement stable à l'ère de l'entreprise virtuelle : évolution ou révolution ?* », *op. cit*., p. 30.

[3] LACHAIZE Hervé, « *La notion d'établissement stable à l'épreuve des nouvelles technologies* », Les nouvelles Fiscales, 2000, n° 837, sur Lamyline.fr, p. 06.

[4] Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices : Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique. Action 1 : Rapport 2014, p. 155.

« présence numérique significative » et la caractérisation de l'établissement stable virtuel.

§1. *La présence numérique significative*

617. Selon cette proposition, une entreprise engagée dans certaines «*activités numériques entièrement dématérialisées*» pourrait être réputée avoir une présence imposable dans un autre pays si elle maintient une « *présence numérique significative* » dans l'économie de ce pays[1]. Dans ce cas, une entreprise qui exerce des activités numériques pleinement dématérialisées est réputée posséder un établissement stable dans l'Etat où se situe le marché du seul fait qu'elle y révèle une présence numérique significative. La question primordiale est de déterminer la notion d' « *activités numériques entièrement dématérialisées* » et celle de « *présence numérique significative* » afin de constater l'existence d'un établissement stable.

1. *La caractérisation d'une activité numérique entièrement dématérialisée*

618. L'exercice d'une activité numérique entièrement dématérialisée exige que seules sont ciblées les entreprises qui ont besoin d'éléments physiques minimums dans la juridiction où se situe le marché pour accomplir leurs activités essentielles. Ceci indépendamment du fait que des éléments physiques (bureaux, bâtiments ou personnel, par exemple) y sont présents pour exercer des fonctions secondaires[2].

619. Le rapport précité fait référence à certains critères qui peuvent être utilisés pour déterminer si une activité numérique entièrement dématérialisée est exercée. Ces critères se rapportent à la dématérialisation des biens et services objet des transactions, à la dématérialisation des moyens de transfert de données numérisées, ou encore aux moyens électroniques de paiement.

- *Des critères qui concernent l'immatérialité des biens et services objets des transactions*

620. Une activité numérique entièrement dématérialisée est identifiée lorsque les activités fondamentales de l'entreprise sont entièrement ou en grande partie tributaires de biens numériques (musiques, films, livres e-book…), ou de services (consultations juridiques, fiscales ou autres)[3]. Ainsi, les bénéfices réalisés par ce genre d'entreprises sont en totalité ou en grande majorité imputables à la fourniture de biens ou de services numériques[4].

- *Des critères sur la dématérialisation des moyens de (communication) transfert de données numérisées*

621. La dématérialisation de l'entreprise et des moyens électroniques qu'elles utilisent lors de l'exercice de son activité en ligne est aussi un critère pour constater une activité numérique entièrement dématérialisée. C'est ainsi que la présence physique de

[1] Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices : Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique. Action 1 : Rapport 2014, pp. 155-156.
[2] *Ibid,* p. 156.
[3] *Ibidem.*
[4] *Ibidem.*

l'entreprise est remplacée par un simple site internet qui constitue l'unique vecteur utilisé pour entrer en relation avec l'entreprise. De plus, aucun magasin ou aucune agence physique n'intervient pour exercer les activités fondamentales, à l'exception des bureaux situés dans les pays où la société mère ou la société exploitante est implantée[1]. C'est donc la présence numérique de l'entreprise qui compte le plus pour les clients. La résidence juridique ou fiscale et la localisation physique du vendeur ne sont pas prises en compte par ces derniers et n'influent pas sur leurs choix[2]. Ce qui importe aux internautes, par contre, c'est la disponibilité des biens et services sur le territoire auquel ils résident, indépendamment de la résidence du vendeur ou de sa localisation géographique.

622. S'agissant des moyens d'accès aux biens ou services numérisés, plusieurs critères peuvent déterminer la présence d'une activité numérique entièrement dématérialisée. On peut citer à titre d'exemple : les contrats conclus à distance, via internet ou par téléphone[3], ou encore l'utilisation effective du bien numérique ou la fourniture du service numérique ne nécessitant pas une présence physique ou la participation d'un produit matériel autre que l'utilisation d'un ordinateur, d'appareils mobiles ou d'autres outils informatiques. En effet, l'utilisation de données numérisées comme la musique, les films ou autres se fait par un téléchargement qui ne nécessite qu'un serveur sur lequel l'opération est effectuée. De plus, aucun élément ou aucune activité physique n'entre en jeu dans la création des biens ou des services et dans leur délivrance, hormis l'existence, l'utilisation ou la maintenance de serveurs et de sites Internet, ou d'autres outils informatiques, ainsi que la collecte, le traitement et la commercialisation de données géo-localisées[4].

- Des critères sur les moyens de paiement : le critère de paiement électronique

623. Une activité numérique entièrement dématérialisée est exercée lorsque les paiements s'effectuent exclusivement par carte de crédit ou par d'autres moyens de paiement électroniques, en utilisant des formulaires en ligne ou des plateformes liées ou intégrées aux sites Internet correspondants[5].

***2**. La caractérisation d'une présence numérique significative* [6]

624. En acceptant les caractéristiques de l'économie numérique, notamment la dématérialisation de l'activité, on pourrait conclure à l'existence d'un établissement stable même si aucune présence physique n'est relevée. Les propositions examinées par le groupe de réflexion entendent répondre aux exigences de l'économie numérique et à ses caractéristiques afin de garantir et faciliter l'imposition du commerce électronique.

[1] Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices : Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique. Action 1 : Rapport 2014, p. 156.
[2] *Ibidem.*
[3] *Ibidem*.
[4] *Ibidem.*
[5] *Ibidem.*
[6] *Ibid.*, p. 157.

625. L'identification d'un établissement stable dans un Etat suppose que l'entreprise qui effectue une activité numérique entièrement dématérialisée dispose d'une présence numérique significative dans le pays où se situe le marché.

Le groupe de réflexion explique qu'une entreprise engagée dans une telle activité serait réputée avoir une présence numérique significative dans un pays dès lors, par exemple, qu'un nombre significatif de contrats prévoyant la vente de produits ou la fourniture de services entièrement dématérialisés, sont signés à distance entre l'entreprise et un client résident dans le pays à des fins fiscales. C'est également le cas lorsque les biens ou services numériques de l'entreprise sont largement utilisés ou consommés dans le pays. C'est encore le cas lorsque des paiements substantiels sont effectués en faveur de l'entreprise par des clients situés dans le pays en lien avec des obligations contractuelles générées par la fourniture de biens ou de services numériques effectuée dans le cadre des activités fondamentales de l'entreprise. C'est enfin le cas, lorsqu'une succursale existante de l'entreprise dans le pays exerce des fonctions secondaires, de type conseil ou commercialisation, qui ciblent des clients résidents du pays et qui sont étroitement liées aux activités fondamentales de l'entreprise[1].

Ainsi, le nombre de contrats conclus avec l'entreprise, le niveau global de consommation des biens et services dématérialisés dans le pays où se situe le marché, le nombre d'utilisateurs en ligne ou des visiteurs des sites internet, ou encore, les paiements en ligne effectués à destination de l'entreprise sont des signes révélateurs d'une présence numérique significative de l'entreprise.

626. L'autre possibilité examinée par le groupe de réflexion de l'OCDE consiste à créer un nouveau lien fiscal pour les entreprises qui exercent une activité numérique entièrement dématérialisée lorsque celles-ci utilisent les données personnelles obtenues grâce à un suivi régulier et systématique des Internautes dans le pays[2]. Autrement dit, la seconde solution serait d'identifier une présence numérique significative là où sont utilisées les données personnelles des utilisateurs puisque le développement de l'économie numérique est le résultat d'une activité systématique de collecte de données personnelles[3].

Comme l'explique le rapport de l'OCDE, cette solution « *entend répondre à la préoccupation selon laquelle les règles fiscales existantes n'apportent pas une réponse adéquate aux défis posés par le recours croissant aux données et par la participation des utilisateurs à l'économie numérique, surtout lorsque ces utilisateurs communiquent des données personnelles qui peuvent ensuite servir à générer des recettes auprès d'autres utilisateurs via des modèles économiques multi-faces* »[4].

627. La Commission européenne s'est prononcée, en revanche, contre cette solution. L'imposition de l'économie numérique du fait d'une présence numérique significative se heurte, selon elle, à deux obstacles. D'abord, le fait d'imposer des bénéfices là où sont collectées des données personnelles des utilisateurs semble pour la

[1] Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices : Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique. Action 1, *op. cit.* p. 155.
[2] *Ibid.*, p. 157. Voir également KHOURY-HELOU Pierre-Antoine, *op. cit.*, p. 04.
[3] BEYNEIX Isabelle, *op. cit.*, pp. 01-09.
[4] Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices : Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique. Action 1 : Rapport 2014, p. 158.

Commission un argument assez faible, d'autant plus qu'il est contraire à la théorie de « l'appartenance économique » connue en droit fiscal international[1]. En effet, la plupart des conventions fiscales internationales retiennent cette théorie afin de rattacher la matière imposable à la souveraineté fiscale d'un Etat qui est donc en droit d'imposer tous les bénéfices que l'entreprise réalise sur son territoire par l'intermédiaire d'un établissement stable[2]. La théorie de l'appartenance économique fait donc valoir que seuls les bénéfices des installations permanentes qui s'intègrent à l'économie du pays y soient imposables[3].

Or l'imposition des bénéfices sur la base des données personnelles ne suit pas cette conception, aucun facteur de production ne peut être relevé[4]. De plus, retenir le critère de présence numérique significative là où sont collectées les données personnelles est de nature à imposer les activités qui ne permettent qu'indirectement la réalisation des bénéfices[5], ce qui est contraire à la notion même de l'établissement stable. Les règles de droit fiscal international excluent de cette notion, les installations ne permettant la réalisation d'aucun profit réel ou celles qui ne permettent qu'indirectement la réalisation des bénéfices, c'est le cas de la publicité en ligne[6].

628. En effet, les activités de publicité en ligne ne répondent pas à la notion d'établissement stable puisqu'elles ne permettent qu'indirectement la réalisation de bénéfices. Autrement dit, ce n'est que par l'intermédiaire de l'annonceur -l'entreprise qui souhaite diffuser sa publicité- que la transaction économique est effectuée[7]. Malgré cette interposition, les éditeurs ou les propriétaires des sites internet sur lesquels s'affichent les bandes publicitaires réalisent des bénéfices considérables et ceci grâce aux visites des internautes[8]. Ainsi, l'application de notion de présence numérique significative dans un pays, si elle est applicable, permet d'y imposer les revenus publicitaires alors même que les parties de la transaction (l'annonceur et l'éditeur) sont établis dans un autre pays[9].

§2. La présence économique significative (une nouvelle notion de l'établissement stable virtuel)

629. Toujours dans le cadre de la taxation des activités électroniques suivant des critères qui prennent en compte uniquement le caractère immatériel de l'économie numérique, une autre solution a été examinée qui consiste à modifier la définition traditionnelle de l'établissement stable afin qu'elle soit mieux adaptée à cette forme de

---

[1] KHOURY-HELOU Pierre-Antoine, *op. cit.*, p. 04.
[2] FOUCAULT Jean-Paul, « *Définition de l'établissement stable* », *op. cit.*, p. 03.
[3] *Ibidem*.
[4] KHOURY-HELOU Pierre-Antoine, *op. cit.*, p. 04.
[5] *Ibidem*.
[6] FOUCAULT Jean-Paul, « *Définition de l'établissement stable* », *op. cit.*, p. 03.
[7] KHOURY-HELOU Pierre-Antoine, *op. cit.*, p. 04.
[8] Les rémunérations online ou les rémunérations payées par l'annonceur à l'hébergeur du site peuvent correspondre soit au nombre de clic sur les bannières publicitaires, c'est le mode du « coût par clic », soit au nombre de clic de visiteurs ayant abouti à une vente, c'est le mode du « coût par vente ». Un autre mode de rémunération est prévu pour chaque mille page vue, c'est le « coût par mille ». Par exemple, pour chaque mille annonce apparue à l'écran, l'hébergeur percevra une rémunération. Voir DEPREZ Pierre et FAUCHOUX Vincent, « *Lois, contrats et usages du Multimédias* », Dixit, 1997.
[9] *Ibidem*.

commerce[1]. Il s'agit de la notion d'« *établissement stable virtuel* »[2]. Ce critère a fait l'objet de plusieurs travaux sur le plan national, notamment en France, et international[3].

630. En France, dans les préconisations du Conseil National du Numérique (CNN), la notion d'établissement stable virtuelle a été proposée comme solution à long terme dont l'objectif « serait de reconnaître aux acteurs internationaux sans établissement stable en France au sens juridique, une activité et des revenus permanents générés par leurs activités internet en France qui puissent donner lieu à une taxation ». En revanche, ceci ne définit pas exactement la notion d'établissement stable virtuel. Le CNN se contente de rappeler que « Les règles fiscales actuelles qui stipulent la stabilité d'un établissement pour déclencher une imposition ne sont pas adaptées à l'immatérialité d'internet. Il faudrait donc pouvoir s'en affranchir, et réfléchir à une notion d' « établissement stable virtuel » dès lors qu'un acteur exerce des activités régulières sur Internet auprès des consommateurs en France »[4].

631. Si l'avis du CNN ne donne aucune définition sur cette notion, le rapport COLLIN et COLIN a essayé d'en proposer une. Il précise qu'« Il pourrait être considéré qu'une entreprise qui fournit une prestation sur le territoire d'un Etat au moyen de données issues du suivi régulier et systématique des internautes sur le territoire de cet Etat doit être regardé comme y disposant d'un établissement stable »[5]. Cette définition met l'accent sur l'utilisation des données personnelles obtenues grâce au suivi régulier et systématique des Internautes dans le pays. Ainsi, l'identification d'un établissement stable est rendue possible grâce à la présence numérique de l'entreprise[6].

632. Dans le cadre des travaux du Groupe Technique Consultatif (GTC) sur le suivi de l'application des normes existantes des conventions pour l'imposition des bénéfices des entreprises numériques, l'existence d'un « *établissement stable virtuel* » a été reconnue lorsque l'entreprise étrangère exerce son activité de commerce électronique à travers « *une installation fixe d'affaire virtuelle* », par l'intermédiaire d'« *un agent dépendant virtuel* » situés dans l'autre juridiction étatique, ou bien, troisième et nouveau critère, par « *la présence professionnelle sur place* »[7].

633. Le rapport final du GTC estime qu'une installation fixe d'affaires virtuelle constitue un établissement stable dans le cas où une entreprise implante un site internet dans un serveur appartenant à une autre entreprise située dans une juridiction et effectue au moyen de ce site des activités numériques. Tel est le cas pour le critère de présence

---

[1] OCDE, « *Les règles actuelles d'imposition des bénéfices industriels ou commerciaux prévues par les conventions conviennent-elles au commerce électronique ?* », *op. cit.*, p. 71.

[2] Voir LACHAIZE Hervé, « *La notion d'établissement stable à l'épreuve des nouvelles technologies* », Les nouvelles Fiscales, 2000, n° 837, sur Lamyline.fr, p. 5.

[3] Notamment celui de l'avis du Conseil National du Numérique, du rapport Collin et Colin ainsi que les différents travaux de l'OCDE.

[4] Avis n° 8 du Conseil National du Numérique relatif à ses pistes de réflexion en matière de fiscalité du numérique, 14 février 2012, p. 06.

[5] Rapport COLLIN Pierre COLIN Nicolas, *op. cit.*, p. 123.

[6] A ce propos voir le paragraphe précédent.

[7] OCDE, « *Les règles actuelles d'imposition des bénéfices industriels ou commerciaux prévues par les conventions conviennent-elles au commerce électronique ?* », *op. cit.*, p. 71. OCDE, « *Imputation des bénéfices à un établissement stable effectuant des transactions commerciales par voie électronique* », Document de travail du Groupe Technique Consultatif (GTC) sur le suivi de l'application des normes existantes des conventions pour l'imposition des bénéfices des entreprises, février 2001.

numérique significative, la solution en cours dispenserait l'entreprise numérique de disposer de locaux, de matériels, de l'outillage ou de toute autre présence physique dans un Etat. En parallèle, cette notion devrait obéir aux critères généraux de l'établissement stable, à savoir, la nécessité de disposer d'un lieu -physique ou numérique- dans un Etat donné pendant une certaine période et au moyen duquel l'entreprise numérique exerce toute ou partie de son activité. C'est alors qu'un site internet implanté sur un serveur situé dans le territoire d'un Etat et utilisé par une entreprise dans le but d'exercer ses activités sur le net constitue « *une installation fixe d'affaires virtuelle* »[1].

634. Quant à « *l'agent dépendant virtuel* », la solution consiste à étendre la qualification d'établissement stable à toutes les situations dans lesquelles des contrats sont conclus au nom de l'entreprise avec des personnes situées dans un Etat donné par des moyens uniquement électroniques. Ainsi, indépendamment de l'emplacement du serveur, un site internet est constitutif d'un établissement stable lorsqu'il a le pouvoir d'engager l'entreprise dans une relation commerciale contractuelle[2].

635. Le troisième critère, le plus large des trois, consiste à élargir la définition traditionnelle de l'établissement stable pour inclure une « présence virtuelle »[3]. En effet, la notion de « *présence professionnelle sur place* » consiste à imposer les activités de commerce électronique lorsque des signes d'une présence économique de l'entreprise sont relevés dans la juridiction d'un Etat. Ainsi, cette même notion propose un nouveau seuil pour la taxation à la source qui ne dépend ni de l'existence d'une installation fixe d'affaires, ni celle d'un représentant dépendant. Seule la présence économique d'une entreprise au sein d'un Etat -autrement dit, la présence d'un courant significatif d'activité économique- justifierait l'imposition à la source. Comme seuil révélateur d'une présence économique, le rapport donne l'exemple de la durée minimale de l'activité régulière de l'entreprise dans le territoire d'un Etat ainsi que des limitations concernant certains types d'opérations -telles que l'exclusion des activités, soit préparatoires ou auxiliaires, soit intermittentes et occasionnelles[4].

636. Selon les tenants de cette proposition, ce sont les exigences de la mondialisation numérique et du développement des moyens de communication qui ont permis à de nombreuses entreprises d'exercer leurs activités économiques sans avoir recours à une présence physique dans le territoire d'un autre Etat. La présence matérielle est donc remplacée par une simple présence virtuelle. C'est le critère de « *l'établissement stable virtuel*» qui -selon la même source- constitue un meilleur indicateur d'une participation suffisante à l'économie d'un Etat. La solution en cours consiste alors à créer un nouveau seuil pour déterminer quand une entreprise a une présence économique significative et continuelle, permettant de dire que son niveau de participation à l'économie d'une juridiction suffit à justifier la taxation de la source ; et cela sans tenir compte du fait que l'entreprise puisse avoir une présence physique très limitée ou nulle dans cette juridiction[5].

---

[1] OCDE, « *Les règles actuelles d'imposition des bénéfices industriels ou commerciaux prévues par les conventions conviennent-elles au commerce électronique ?* », *op. cit.*, p. 72.
[2] *Ibidem*.
[3] *Ibidem*.
[4] *Ibidem*.
[5] *Ibid.*, p. 73.

637. On retient de ce concept d'établissement stable virtuel que l'imposition du commerce électronique, selon une présence économique ou selon la participation suffisante dans l'économie d'un pays, semble conforme à la théorie de l'appartenance économique retenue par la plupart des conventions fiscales. Elle permet de rattacher la matière imposable à la souveraineté fiscale d'un Etat[1]. Cette théorie définit l'établissement stable comme étant « *toute installation permanente qui s'intègre à l'économie du pays* »[2]. Suivant cette conception, l'Etat de source n'est en droit d'imposer que les bénéfices réalisés par des entreprises dont la présence économique significative est reconnue sur son territoire, cette présence se réfère par exemple à la durée des activités, au chiffre d'affaires ou à une autre grandeur monétaire[3].

638. Le rapport final de l'OCDE relève les avantages de cette solution, même s'il ne la considère pas exempte de reproches.

639. D'abord, le critère de l'établissement stable virtuel tient compte de l'évolution du commerce au détriment des biens matériels et en faveur des services et des biens immatériels Il tient compte également de la capacité des entreprises à entrer en contact avec les clients là où ils se trouvent, en utilisant des technologies modernes, et sans devoir disposer d'une installation fixe d'affaires[4].

640. De plus, cette solution permet de taxer à la source le commerce de services hautement spécialisés, tel que l'expertise de professionnels libéraux, de gestionnaires et de techniciens, ainsi que des services liés à des structures éventuellement mobiles, telles que des installations automatisées situées hors des frontières qui nécessitent peu ou pas de surveillance de l'entreprise à laquelle ils appartiennent ; c'est le cas des équipements de télécommunications fonctionnant sans présence humaine[5]. En outre, le rapport précité précise -mais sans donner d'explications- que même si l'entreprise exerce des activités économiques importantes sur le territoire d'un Etat et y réalisent des bénéfices considérables, nombreuses sont les situations où il ne peut y avoir d'établissement stable au sens de la définition actuelle[6]. Il y lieu de se demander, en effet, pourquoi une telle affirmation et quels sont ces cas où l'entreprise est réputée dépourvue d'établissement stable dans le territoire étranger alors qu'elle y réalise des bénéfices considérables ? On peut suggérer par exemple que l'installation à travers laquelle l'entreprise numérique exerce son activité ne présente pas le caractère de permanence qui est exigé pour la constitution d'un établissement stable imposable.

641. L'autre avantage que présente la nouvelle notion d'établissement stable virtuel est le fait qu'elle soit compatible avec le principe de neutralité et celui de l'équité, dans la mesure où elle se réfère pour l'essentiel aux mêmes règles que les établissements stables traditionnels, ce qui ne devraient donc pas poser de problèmes de neutralité sensiblement nouveaux ou différents par rapport au système actuel[7]. De plus,

---

[1] FOUCAULT Jean-Paul, « *Définition de l'établissement stable* », *op. cit.*, p. 03.
[2] *Ibidem*.
[3] OCDE, « *Les règles actuelles d'imposition des bénéfices industriels ou commerciaux prévues par les conventions conviennent-elles au commerce électronique ?* », *op. cit.*, p. 75.
[4] *Ibid.*, p. 73.
[5] *Ibidem.*
[6] *Ibid.*, p. 75.
[7] *Ibid.*, p. 74.

pour certains membres du GTC, « l'agence virtuelle introduirait davantage d'équité : elle garantirait que ce qu'ils considèrent comme l'exercice des mêmes fonctions dans une juridiction, c'est-à-dire la conclusion habituelle de contrats contraignants, serait soumis au même régime fiscal quel que soit le mode opératoire »[1].

642. Ceci dit, le critère de l'établissement stable virtuel, comme c'est le cas pour les autres propositions de solutions, n'est pas à l'abri des critiques[2]. Le premier problème auquel il se heurte est la surcharge fiscale. Le fait qu'un site web commercial constitue un établissement stable virtuel dans plusieurs Etats et, par conséquent y est imposable, est de nature à entraver le développement du commerce électronique.

Il en est de même pour les obligations déclaratives auxquelles sont astreintes les entreprises du numérique : l'augmentation du nombre de juridictions et par conséquent l'augmentation des obligations déclaratives dans chacun de ces Etats pèseraient sur les coûts de mise en règle. De plus, comme le démontre le rapport final de l'OCDE, le calcul des bénéfices de chaque établissement stable virtuel pourrait également s'avérer difficile pour les entreprises, car il est improbable que celles qui se livrent au commerce électronique établiraient une comptabilité distincte relative aux opérations faites dans chaque pays où les consommateurs ont accès à leur site Internet[3].

643. L'imposition selon la présence d'une installation fixe d'affaires virtuelle suscite également le problème de l'évasion fiscale. Si les règles fiscales actuelles mènent à ce genre de pratiques, en évitant toute présence physique sur le territoire où s'exerce l'activité, le problème persiste toujours en commerce électronique. En effet, il est tout aussi possible pour les entreprises du numérique de délocaliser leur sites web vers d'autres serveurs situés dans des Etats à fiscalité modérée.

Dans le rapport final de l'OCDE, certains membres du GTC dénoncent ainsi les limites de cette solution, en particulier, celle de l'installation fixe d'affaires virtuelle qui, selon eux, ne conviendrait qu'à des situations dans lesquelles il serait avantageux de loger un site Internet sur un serveur placé dans la juridiction du client[4]. La raison est la possibilité offerte aux entreprises de minimiser l'impôt, en faisant en sorte que leurs principales activités s'exercent, totalement ou principalement, au moyen de logiciels implantés sur des serveurs situés dans des juridictions à fiscalité faible ou nulle ou bien en implantant directement le site web sur un serveur situé dans une juridiction à fiscalité faible ou nulle[5].

644. Les risques d'évasion fiscale sont également prévisibles dans le cadre de la présence professionnelle sur place, puisque l'obligation d'un certain seuil auquel se réfère cette notion peut facilement être déjouée par les entreprises numériques. Le GTC explique dans son rapport final que celles-ci pourraient diviser leurs activités en un certain nombre d'entités fiscales, de façon à s'assurer qu'aucune d'entre elles n'atteigne les seuils spécifiés. Pour éviter l'existence d'un établissement stable, il suffit, par

[1] OCDE, « *Les règles actuelles d'imposition des bénéfices industriels ou commerciaux prévues par les conventions conviennent-elles au commerce électronique ?* », *op. cit.*, p. 76.
[2] Voir à ce propos *Ibid.*, p. 72.
[3] *Ibid.*, p. 75.
[4] *Ibid.*, p. 76.
[5] *Ibid.*, p. 75 et 76.

exemple, d'accéder à un marché au moyen d'un site Internet ou de présences répétées, mais de courte durée[1].

645. En résumé, l'idée d'imposer le commerce électronique sur le fondement d'un établissement stable virtuel est encore très partagée[2]. Alors que pour certains membres du GTC, la proposition présente des avantages significatifs, d'autres, par contre s'obstinent à affirmer l'inadaptation du concept face à l'économie numérique et estiment qu'il serait difficile à l'appliquer dans ce contexte car même les administrations fiscales ne saurait comment traiter avec ces entreprises qui ne manifestent aucune présence physique sur leur territoire[3].

646. Les débats ont donc continué au sein de l'OCDE jusqu'à la publication d'un résumé de rapports sur les quinze actions entreprises dans le cadre de la lutte contre l'érosion de la matière imposable et le transfert de bénéfices. Dans le rapport sur l'action 7, il est dit que « Afin d'assurer un plus grand degré de certitude en ce qui concerne la détermination des bénéfices à imputer aux établissements stables… un travail de suivi sur les problèmes d'imputation de bénéfices… sera effectué afin de fournir les orientations requises avant la fin de 2016 »[4]. Ces orientations n'ont pas encore fait l'objet d'une publication dans le site de l'OCDE.

Sous-section 2 : *Coexistence entre présence physique et présence numérique*

647. Les critiques formulées à l'encontre des solutions précédentes, qui tendent vers la recherche d'une présence physique ou une présence numérique de l'entreprise virtuelle afin de conclure à une imposition, ont donné lieu à une solution intermédiaire. Le principe serait de faire coexister la présence physique d'un établissement stable et la présence numérique d'un site internet. Cette solution a été examinée par l'OCDE dans deux rapports différents : le rapport final qui propose de modifier les dispositions fiscales actuelles pour ajouter une règle de « la *force d'attraction* » applicable au commerce électronique[5], et le rapport de l'action 1 sur les défis fiscaux posés par l'économie numérique qui propose l'imposition selon une « présence significative ».

§1. *L'application de la règle de la force d'attraction au commerce électronique*

648. Parmi les solutions proposées dans le rapport final de l'OCDE, figure celle de la modification des dispositions actuelles prévues dans l'article 7 du Modèle de convention pour y inclure une règle dite de « *la force d'attraction* » applicable aux opérations de commerce électronique[6]. En effet, l'article précité détermine les règles d'attribution des compétences fiscales concernant les bénéfices des entreprises de chaque Etat contractant. Le principe retenu dans ce cadre indique que les bénéfices d'une entreprise d'un Etat contractant ne sont imposables que dans cet Etat, à moins que

---

[1] OCDE, « *Les règles actuelles d'imposition des bénéfices industriels ou commerciaux prévues par les conventions conviennent-elles au commerce électronique ?* », *op. cit.*, p. 76.

[2] DIARRA Eloi, « *La fiscalité du numérique : quel avenir ?* », RFFP du 01/05/2016, n° 134, p. 09.

[3] *Ibidem*.

[4] Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la matière imposable et le transfert de bénéfices, Rapport finaux, Résumés, 2015, p. 29.

[5] OCDE, « *Les règles actuelles d'imposition des bénéfices industriels ou commerciaux prévues par les conventions conviennent-elles au commerce électronique ?* », *op. cit.*, p. 48.

[6] *Ibidem.*

l'entreprise n'exerce son activité dans l'autre Etat contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé. Si l'entreprise exerce son activité d'une telle façon, ses bénéfices sont imposables dans l'autre Etat, mais uniquement dans la mesure où ils sont imputables à cet établissement stable.

649. Cette disposition reflète le consensus international selon lequel, en règle générale, une entreprise d'un État ne peut être vraiment considérée comme participant à la vie économique d'un autre État au point de tomber sous sa juridiction fiscale qu'à partir du moment où elle a un établissement stable dans cet État[1]. Le projet de modification auquel repose le rapport final de l'OCDE entend appliquer ces mêmes dispositions sur le commerce électronique. La proposition, soumise aux débats, étant de rajouter la phrase suivante : « *Les bénéfices provenant de ventes de biens ou d'autres activités professionnelles, effectuées dans l'autre Etat au moyen du site Internet de l'entreprise, qui sont identiques ou similaires aux ventes ou activités effectuées par l'intermédiaire de cet établissement stable devront être réputées imputables à l'établissement stable* »[2].

650. Ainsi, l'inclusion de cette règle de la *force d'attraction* permet de préserver le droit d'imposition dont dispose l'Etat de source dans le contexte du commerce électronique. En effet, selon le rapport final, l'objectif de cette modification est de s'assurer qu'un pays puisse taxer des bénéfices tirés de la vente sur son territoire, au moyen du site Internet de l'entreprise, de produits similaires à ceux qui sont commercialisés par un établissement stable dont dispose l'entreprise dans le pays.

651. L'avantage de ces dispositions est la possibilité d'éviter toute fraude fiscale. L'imposition des activités numériques sera possible grâce à la règle de force d'attraction qui permet d'assimiler les fonctions accomplies au moyen du site Internet à celles réalisées par le biais de l'établissement stable ; plus encore, d'attribuer à l'établissement stable physique les bénéfices des opérations électroniques[3]. Il ne s'agit pas de remplacer les fonctions de l'établissement stable par celles d'un site internet, mais de faire en sorte qu'un établissement stable coexiste avec un site Internet du siège social accessible à partir du pays de la source. C'est ce que les partisans de cette proposition posent comme justification à la règle de la force d'attraction applicable au commerce électronique. Pour eux, le développement du commerce électronique n'aboutira pas à des modèles économiques entraînant une disparition totale de l'implantation physique dans le pays de la source, mais à la coexistence d'une présence physique et électronique, cette dernière étant matérialisée par le site Internet. Il y aura donc une interaction importante des deux types de présences. L'établissement physique jouera en principe un rôle notable pour améliorer les ventes par Internet et, à l'inverse, le site web pourrait contribuer à développer sensiblement l'activité de l'établissement[4].

652. Cette coexistence entre présence physique et présence numérique se reflète dans la détermination et le calcul des bénéfices sociaux.

---

[1] OCDE, Modèle de convention fiscale sur le revenu et la fortune, *op. cit.*, p. 144.

[2] OCDE, « *Les règles actuelles d'imposition des bénéfices industriels ou commerciaux prévues par les conventions conviennent-elles au commerce électronique ?* », *op. cit.*, p. 48.

[3] *Ibidem*.

[4] *Ibid.*, p. 49.

Pour la détermination des bénéfices d'un établissement stable, le rapport autorise la déduction d'une fraction adéquate des coûts de création et de mise à jour du site Internet ainsi que des charges liées à la livraison des produits vendus sur internet[1].

653. En ce qui concerne le calcul des bénéfices issus du commerce électronique, le rapport propose de maintenir l'application des dispositions des paragraphes 2[2] et 3 de l'article 7 et de suivre ainsi l'hypothèse selon laquelle les produits commercialisés par Internet sont vendus par l'intermédiaire de l'établissement stable. Dans ce contexte, toute opération commerciale entre le siège social et l'établissement stable interviendrait dans des conditions de pleine concurrence. Autrement dit, seront imputables à cet établissement stable, les bénéfices qu'il aurait pu réaliser, s'il avait constitué une entreprise distincte exerçant des activités similaires ou identiques, dans les mêmes conditions ou dans des conditions identiques et traitant en toute indépendance avec l'entreprise dont il constitue un établissement stable.

654. Par contre, la modification des dispositions actuelles pour ajouter la règle de la force d'attraction applicable au commerce électronique et la coexistence engendrée entre présence physique et présence numérique suscitent quelques préoccupations en matière d'efficacité, de certitude et de simplicité.

655. En matière d'efficacité, par exemple, si la proposition ne susciterait pas de problèmes pour les entreprises puisqu'elle s'appliquerait uniquement quand ces dernières disposeraient déjà d'un établissement stable dans le pays de la source, elle engendrerait, par contre, des obligations supplémentaires pour les administrations fiscales dans la mesure où il leur incombe la tâche délicate de vérifier les opérations de commerce électronique effectuées dans leur pays par toutes les entreprises qui y disposent d'un établissement stable[3].

656. Le second problème auquel l'administration fiscale doit faire face est l'application pratique du concept « *de ventes de biens ou d'autres activités professionnelles qui sont identiques ou similaires aux ventes ou activités effectuées par l'intermédiaire de cet établissement stable* ». La recherche d'une similitude entre les activités d'un site web et celles effectuées par un établissement stable afin d'imputer à celui-ci les bénéfices réalisés par le premier n'est pas aussi évidente. La similitude reste difficile à constater notamment lorsqu'on sait que le site internet, en tant qu'installation virtuelle, porte beaucoup plus sur des biens numériques qui ne reflètent aucun signe matériel -ceci n'empêche pas de commercialiser via internet des biens corporels- alors que l'établissement stable, comme installation physique, ne commercialise, au contraire, que des biens matériels. Dans ce cas-là, on pourrait se demander si la similitude entre les activités d'une installation virtuelle et celles effectuées par une installation

---

[1] OCDE, « *Les règles actuelles d'imposition des bénéfices industriels ou commerciaux prévues par les conventions conviennent-elles au commerce électronique ?* », *op. cit.*, p. 49.

[2] Lorsqu'une entreprise de l'un des deux Etats contractants exerce son activité dans l'autre Etat contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, il est imputé, dans chacun Etat contractant, à cet établissement stable les bénéfices qu'il aurait pu réaliser, s'il avait constitué une entreprise distincte exerçant des activités similaires ou identiques, dans les mêmes conditions ou dans des conditions identiques et traitant en toute indépendance avec l'entreprise dont il constitue un établissement stable.

[3] OCDE, « *Les règles actuelles d'imposition des bénéfices industriels ou commerciaux prévues par les conventions conviennent-elles au commerce électronique ?* », *op. cit.*, p. 50.

matérielle est toujours possible. Considère-t-on, par exemple, la vente d'un journal dans sa version électronique comme « identique ou similaire » à la vente de journal version papier ? De même que la publicité sur Internet, est-elle une activité « identique ou similaire » à celle effectuée sur des panneaux publicitaires ?[1]

§2. *L'imposition des entreprises numériques selon une présence significative*

657. Suite au projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, une solution semblable à la précédente a été examinée par le groupe de réflexion dans l'action 1 intitulée « Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique ».

La solution proposée serait d'imposer les activités de commerce électronique suivant un critère fondé sur une « *présence significative* » dont l'objectif serait de répondre à l'évolution des relations avec les clients dans l'économie numérique, tout en continuant à s'appuyer, en partie, sur une présence physique. Il s'agit, donc, d'une solution intermédiaire qui prend en considération non seulement la présence matérielle de l'entreprise, mais aussi les critères destinés à relever la présence numérique de celle-ci.

658. Avec le critère de « la présence significative » on n'est jamais loin de la notion traditionnelle de l'établissement stable ni celle de « la présence numérique significative » puisque certaines de leurs caractéristiques sont toujours prises en considération lors de l'imposition des activités numériques. En effet, l'identification d'une présence significative d'une entreprise sur le territoire d'un Etat repose, selon le rapport de l'action 1, sur la présence physique, la présence numérique et la durée de cette présence[2].

659. La présence physique d'une entreprise qui se livre à des activités de commerce électronique dans un pays se manifeste lorsque l'activité est exercée par un agent dépendant, ou lorsque la livraison est assurée par des vendeurs situés dans le pays, ou bien encore lorsque l'offre de biens ou de services provient de vendeurs situés dans le pays. Il en est de même par l'utilisation d'infrastructures bancaires ou autres par des vendeurs situés dans le pays[3].

660. Quant à la présence numérique de l'entreprise, elle se manifeste, d'une part, par le site Internet qu'elle utilise pour préserver une relation étroite avec les clients de ce pays et, d'autre part, par l'activité systématique de collecte de données personnelles des utilisateurs dans le pays[4]. C'est le cas pour les chantiers de construction ou de montage qui ne constituent pas un établissement stable dans l'Etat de leur implantation et, par conséquent, ils n'y sont imposables que si leur durée dépasse trois, six ou neuf mois. L'imposition des entreprises numériques suivant le critère de présence

[1] OCDE, « *Les règles actuelles d'imposition des bénéfices industriels ou commerciaux prévues par les conventions conviennent-elles au commerce électronique ?* », *op. cit.*, p. 50.

[2] Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices : Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique. Action 1 : Rapport 2014, p. 158.

[3] *Ibidem*.

[4] *Ibidem*.

significative dans un Etat suppose que les relations entretenues avec les clients ou les utilisateurs dépassent une durée déterminée[1].

661. Ainsi, même si le critère de présence significative repose sur la coexistence d'une présence physique de l'entreprise et une présence numérique se reflétant par un site web, on pourrait dire qu'il diffère quelque peu de la règle de force d'attraction applicable au commerce électronique.

662. Sur l'exigence d'une présence physique, l'imposition dans l'Etat de source, suivant la règle de la force d'attraction, n'est admise que si l'entreprise réalise des activités au moyen d'un établissement stable qui y est situé. Or, dans le cadre de la présence significative, en aucun cas il n'est exigé que la présence physique doive se refléter au moyen d'un établissement stable, seule la présence d'un agent dépendant chargé de représenter l'entreprise dans d'autres Etats ou de vendeurs assurant la livraison des biens et services dans d'autres pays suffit à conclure à une présence physique de l'entreprise.

663. Ce qui distingue également la règle de force d'attraction du critère de présence significative est la durée des fonctions à partir de laquelle une entreprise numérique est considérée comme imposable dans l'Etat de source des bénéfices. Alors que la présence significative n'est admise dans un Etat que si l'entreprise y exerce ses activités pendant une période supérieure à six mois, l'attribution des bénéfices suivant la règle de force d'attraction applicable au commerce électronique n'exige pour le site web aucune durée déterminée, sauf que le fait d'assimiler un site web à un établissement stable suppose que celui-ci mène une activité permanente. En effet, la participation à la vie économique dans un Etat, par l'intermédiaire d'un établissement stable n'est reconnue que si les fonctions exercées revêtent le caractère de permanence.

CHAPITRE II : ADAPTER LE REGIME FISCAL A L'INTERNATIONALISATION DE L'ECONOMIE, UNE ADAPTATION A L'ESSAI

664. Adapter le régime fiscal des implantations internationales d'entreprises, tel qu'il est issu du droit interne et du droit conventionnel, à l'économie mondialisée nécessite également son adaptation à l'internationalisation des transactions économiques. En effet, la dimension internationale que prennent les opérations commerciales traditionnelles et en ligne rend le problème de leur taxation plus complexe d'autant plus que l'imposition des opérations menées par les entreprises dépend de critères territoriaux qui nécessitent une présence fixe sur le territoire de l'Etat.

665. Dans le cadre de l'économie numérique, il est possible, selon une expression d'Olivier BOUTELLIS de « *commercer dans une relative ignorance des identités comme des localisations* »[2]. En effet, cette possibilité qu'offre Internet pour

[1] Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices : Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique. Action 1 : Rapport 2014, p. 158.

[2] BOUTELLIS Olivier, « *Commerce électronique et TV : de l'établissement stable à l'établissement virtuel?* », Revue de Droit Fiscal n° 3, 14 janvier 1998, p. 125.

commercer à l'international sans se soucier des frontières étatiques, incite les entreprises numériques vers l'évasion fiscale, en particulier, dans un environnement où il est difficile de localiser ce qui est virtuel.

666. Pour ces raisons, les Etats, et par un consensus international, essaient de donner une nouvelle approche à la fiscalité des entreprises. Des solutions sont alors proposées afin de remédier au problème de la localisation des entreprises numériques (section 1) et à celui de l'évasion fiscale qui en découle (section 2).

Section 1 : Remédier au problème de la non-localisation des contribuables dans l'économie numérique

667. La localisation du contribuable est importante dans la mesure où elle donne un justificatif à l'imposition. L'Etat de résidence est souvent et, dans beaucoup de pays, considéré comme un élément important pour imposer les bénéfices des entreprises étrangères.

668. Le critère applicable lors de la détermination de la source des opérations internationales est celui de la « résidence ». Au sens des conventions fiscales signées par l'Algérie, l'expression « résident d'un État contractant » désigne toute personne qui, en vertu de la législation de cet État, est assujettie à l'impôt dans cet État, en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue.

S'agissant d'une personne physique, lorsqu'elle est considérée comme résident des deux Etats contractants, sa situation est réglée selon les quatre hypothèses suivantes. Dans la première hypothèse, cette personne est considérée comme un résident de l'Etat contractant où elle dispose d'un foyer d'habitation permanent ; si elle dispose d'un foyer d'habitation permanent dans les deux Etats contractants, elle est considérée comme un résident de l'Etat contractant avec lequel ses liens personnels et économiques sont les plus étroits (centre des intérêts vitaux). Dans la seconde hypothèse, si l'Etat contractant où cette personne a le centre de ses intérêts vitaux ne peut pas être déterminé, ou si elle ne dispose d'un foyer d'habitation permanent dans aucun des Etats contractants, elle est considérée comme un résident de l'Etat contractant où elle séjourne de façon habituelle. Dans la troisième hypothèse, si cette personne séjourne de façon habituelle dans les deux Etats contractants ou si elle ne séjourne de façon habituelle dans aucun d'eux, elle est considérée comme un résident de l'Etat contractant dont elle possède la nationalité. Et enfin dans la dernière hypothèse, si cette personne possède la nationalité des deux Etats contractants, ou si elle ne possède la nationalité d'aucun des deux Etats, les autorités compétentes des deux Etats contractants tranchent la question d'un commun accord.

En ce qui concerne une personne morale résidente des deux Etats contractants, le droit conventionnel la considère comme un résident de l'Etat contractant où son siège de direction effective est situé.

669. On remarque en premier lieu, qu'en droit fiscal algérien, la notion de résidence signifie le domicile fiscal. Dans ce cas-là, lorsque le contribuable a son domicile fiscal en Algérie, il y sera imposable sur la totalité de ses revenus algériens et

étrangers[1]. Autrement dit, le contribuable est passible de l'impôt sur le revenu global (l'IRG) à raison de l'ensemble de ses revenus. Cette fois, ce n'est pas le principe de territorialité qui est applicable, mais le principe de mondialité. Ce principe est toutefois écarté en ce qui concerne l'imposition des bénéfices des entreprises où le principe de territorialité est prédominant, l'imposition n'est accordée qu'à l'Etat où se situe l'entreprise en question, sauf si cette dernière exerce son activité dans d'autres Etats par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé.

670. Comme il a été dit dans la première partie de cette thèse, si la localisation géographique des entreprises opérant dans le commerce traditionnel ne pose en principe aucun problème, la question demeure complexe dans le contexte numérique vu les évolutions permanentes que connait ce secteur.

671. Les recherches menées jusqu'à lors pour identifier et localiser les propriétaires de sites se concentrent plus particulièrement sur la géolocalisation des serveurs ou des ordinateurs dans lesquels sont hébergés les sites web car chaque ordinateur, lorsqu'il est connecté à internet, est identifié par deux adresses électroniques : une adresse IP et un nom de domaine[2]. D'où la question : ces moyens dits d'identification des serveurs sont-ils vraiment en mesure de localiser les propriétaires des sites web ?

Sous-section 1 : *Les adresses Internet Protocol (IP) et l'identification des ordinateurs*

672. La première supposition quant à la localisation géographique des entreprises numériques est celle de localiser les ordinateurs dans lesquels sont hébergés leurs sites web. En effet, l'identification et la localisation des matériels informatiques sont rendues possible grâce aux attributions des adresses IP dont ils bénéficient. Ceci dit, avec les technologies de l'information et de la communication, les internautes ne disposent-ils pas de moyens pour contourner cette procédure ?

§1. *Les adresses IP, un moyen temporaire de localisation des contribuables*[3]

673. Lorsqu'un ordinateur émet des données pour télécharger une page web par exemple, il envoie automatiquement l'adresse à laquelle il peut être joint, c'est l'adresse IP[4]. Ceci dit, il ne faut pas confondre l'adresse IP locale ou publique (LAN) avec l'adresse IP internet ou privée (WAN).

Tel est le cas des appareils téléphoniques qui ont chacun un numéro particulier, chaque ordinateur est identifié par un numéro dénommé IP (Internet Protocol) grâce auquel il peut se connecter à internet. L'adresse IP internet, quant à elle, est attribuée par le fournisseur d'accès aux appareils informatiques à chaque fois qu'ils se connectent

---

[1] Art. 3-1 du CID « *Les personnes qui ont en Algérie leur domicile fiscal sont passibles de l'impôt sur le revenu à raison de l'ensemble de leurs revenus* ».

[2] Voir GOLA Romain, « *La régulation de l'internet : nom de domaine et droit des marques* », thèse de doctorat, Université de Montréal/Université de droit, d'économie et des sciences d'Aix-Marseille III, 2002, p. 48

[3] Voir BENARAB Armel, « *Commerce et internet : comprendre les règles juridiques* », L'Harmattan, Paris, 2012, p. 13.

[4] PANSIER Frédéric-Jérôme et JEZ Emmanuel, « *Initiation à l'internet juridique* », Litec, 2ème édition, 2000, p. 73.

à internet. Autrement dit, l'IP locale est utilisée pour identifier l'ordinateur, tandis que l'IP internet sert à l'identifier sur internet.

674. Dans les deux cas, il s'agit d'une série de chiffres inférieurs à 256 et séparée par des points[1] qui est attribuée à chaque appareil informatique (ordinateurs, Smartphone, imprimantes, modem ADSL ou modem câble …)[2]. Ainsi, deux ordinateurs ne peuvent avoir le même numéro, ce qui permet aux appareils de communiquer entre eux.

675. Chaque adresse IP correspond à un nom de domaine dont le système de nommage SDN permet la conversion. Autrement dit, les adresses IP peuvent être transformées en noms de domaine -qui sont d'ailleurs plus lisibles- et vice versa[3].

676. C'est l'organisme IANA (Internet Assigne Numbers/Naming Authority) qui est chargé de distribuer les adresses IP, au niveau mondial, aux fournisseurs d'accès à internet. Les pouvoirs conférés à l'administration fiscale lors d'un contrôle fiscal permettent à celles-ci d'obtenir auprès de ces fournisseurs d'accès les données personnelles des internautes, y compris les adresses IP. Ceci permet d'identifier le pays où le serveur est situé ou, autrement dit, de localiser l'expéditeur d'un courrier électronique[4].

Ainsi, en principe le moyen de repérer les entreprises du numérique serait d'enregistrer les attributions des numéros IP des appareils connectés[5].

677. Techniquement, il existe certains programmes comme « *whois.org* », dont la fonction serait de stocker et publier toutes les informations concernant une adresse IP ou un nom de domaine. Autrement dit, il s'agit d'une base de données ou d'un annuaire des adresses enregistrées permettant de révéler les coordonnées du propriétaire d'une adresse IP, personne physique ou morale, ainsi que celles de deux contacts administratif et technique (nom, prénom, numéro téléphone, adresse électronique, code postal…), des informations sur l'adresse IP du serveur, ce qui permet de retracer le pays d'hébergement ainsi que la nationalité[6]. En utilisant les adresses IP, l'administration fiscale peut donc géolocaliser les serveurs sur lesquels sont hébergés les sites web et appliquer de ce fait les dispositions fiscales aux entreprises numériques.

678. Bien entendu, les raisons fiscales ne sont pas les seules justifications quant à l'utilisation des adresses IP ; ces adresses peuvent être exploitées également dans

---

[1] Par exemple 41.96.94.87.

[2] BEAURAIN Nathalie et JEZ Emmanuel, « *Les noms de domaine de l'internet* », Litec, Paris, 2001, p. 01 ; PANSIER Frédéric-Jérôme et JEZ Emmanuel, *op. cit.*, p. 26 ; DEPREZ Pierre et FAUCHOUX Vincent, « *Lois, contrats et usages du Multimédias* », Dixit, 1997, p. 92 ; BENARAB Armel, *Op. cit.*, p. 14.

[3] DEPREZ Pierre et FAUCHOUX Vincent, « *Le droit de l'internet : Lois, contrats et usages* », Litec, 2008, p. ; TONNELLIER Aurore, *op. cit*., p. 86. Sur l'enregistrement des noms de domaines et la création de site web, voir DEPREZ Pierre et FAUCHOUX Vincent, « *Le droit des marques et les noms de domaines Internet », in Expertise, n° 200, décembre* 1996, p. 444 et s. DUFOUR Arnaud, « *Internet, Que sais-je ?* », PUF, 2ème édition, 1996, p. 14 et s. ; GOLA Romain, *op. cit*., p. 48.

[4] POITEVIN-LAVENU François, *op. cit.*, p. 224.

[5] Document de travail du comité des affaires fiscales, 25 septembre 1998, option 13, p. 16. Voir aussi HUET Frédérique, *op. cit*., p. 163.

[6] Pour connaitre l'adresse IP de son propre ordinateur, il suffit de se rendre sur le site monip.org. Bien entendu d'autres méthodes sont également utilisables.

l'intention de réprimer les infractions en ligne[1]. Ainsi en est-il, par exemple, en cas de création, sur internet, de contenu répréhensible portant atteinte à l'ordre public. Les fournisseurs d'accès à internet sont dans l'obligation de fournir aux autorités compétentes les données informatiques personnelles des auteurs de l'infraction.

679. Pour des impératifs de protection de l'ordre public ou pour les besoins d'enquêtes ou d'informations judiciaires en vue de lutter contre la cybercriminalité, la loi algérienne du 9 août 2009, autorise les autorités judiciaires ainsi que les officiers de police judiciaire à mettre en place des dispositifs techniques pour effectuer des opérations de surveillance des communications électroniques, de collecte et d'enregistrement en temps réel de leur contenu ainsi qu'à des perquisitions et des saisies dans un système informatique[2].

680. En plus de la lutte contre la cybercriminalité, les adresses IP sont utilisées pour des raisons commerciales. Les sites web, comme Yahoo, enregistrent dans leurs bases de données l'adresse IP de tous les utilisateurs du site afin d'estimer le nombre des utilisateurs du site ou pour envoyer la publicité la plus appropriée à tel ordinateur ou matériel informatique sur la base des zones géographiques ou sur la base des informations provenant de l'adresse IP. D'autres sites l'utilisent pour entrer en contact avec des clients potentiels, en leur proposant les points de vente qui existent à proximité, ou afin de rediriger l'internaute vers le site qui l'a visualisé sans effectuer d'achat[3].

Il est à noter toutefois que cette possibilité se heurte à certaines limites qui rendent difficile la localisation des sites web.

§2. L'insuffisance de moyen technologique de localisation

681. L'identification d'une personne et la possibilité de la localiser à partir de son adresse IP, pour des raisons fiscales, commerciales ou autres, présente deux problématiques majeures : celle de la confidentialité et de la protection des données personnelles d'une part ; puis celle de l'insuffisance de cette méthode due à la possibilité de changer d'adresse IP rendant la procédure elle-même très aléatoire, d'autre part.

1. L'adresse IP et protection des données personnelles[4]

681 bis. L'adresse IP d'un internaute, se présentant sous la forme de chiffres reliés par des points et permettant l'identification du serveur ou sa localisation géographique, constitue une donnée personnelle.

682. En droit comparé, la Cour de Justice de l'Union Européenne reconnait que l'identification des internautes originaires des actes illicites à travers leurs adresses IP « *est susceptible de porter atteinte aux droits fondamentaux des clients d'un fournisseur d'accès Internet, à savoir à leur droit à la protection des données à caractère personnel ainsi qu'à leur*

[1] BENARAB Armel, *op. cit.*, ps. 14 et 15.
[2] Loi n° 09-04 du 5 août 2009 portant règles particulières relatives à la prévention et à la lutte contre les infractions liées aux technologies de l'information et de la communication, J.O.R.A., n° 47 du 16 août 2009, p. 04.
[3] BENARAB Armel, *op. cit.*, p. 14 .
[4] *Ibid.*, p. 13.

liberté de recevoir ou de communiquer des informations, ces adresses étant des données protégées à caractère personnel car elles permettent l'identification précise desdits utilisateurs »[1].

683. La loi algérienne portant règles particulières relatives à la prévention et à la lutte contre les infractions liées aux technologies de l'information et de la communication précise que les dispositifs techniques mis en place aux fins de surveillance des communications électroniques doivent être orientés exclusivement vers la collecte et l'enregistrement de données en rapport avec la prévention et la lutte contre les actes terroristes et les atteintes à la sureté de l'Etat[2]. De plus, la loi oblige les fournisseurs d'accès à garder la confidentialité des opérations qu'ils effectuent sur réquisition des enquêteurs et les informations qui s'y rapportent[3].

684. En d'autres termes, l'utilisation des adresses IP, pour une raison quelconque, ou toute donnée informatique, par les autorités publiques ne doit être orientée que vers ce même but et les informations y afférent ne doivent pas être divulguées aux tiers vu le caractère personnel des données informatiques[4]. Ceci dit, cette dernière disposition se heurte à certains programmes informatiques comme le serveur « *Whois* » dont la fonction même est de stocker et publier sur internet toutes les adresses IP. De plus, l'accès au serveur Whois est public, ce qui pose le problème de la protection de la vie privée et des données personnelles. Aussi, dans le système de Whois, il n'existe pas de norme sur ce que le registre doit stocker ou pas, c'est alors que le débat sur la restriction des informations à publier sur internet demeure toujours ouvert.

685. La confidentialité des données doit être également et surtout assurée par les sites web, car bons nombres de sites exploitent les données personnelles pour des raisons commerciales. Pour cette raison, on remarque que des sites, comme Yahoo et Facebook, émettent des mentions légales à propos de la protection et la confidentialité des données personnelles. Ces deux sites expliquent d'une manière imprécise comment le site traite les informations personnelles et contrôle les préférences des abonnés[5].

686. Le débat sur la protection de la vie privée s'intensifie en particulier lorsqu'il est question des programmes informatiques, appelés « cookies », qui sont utilisés par les sites dans le but de faciliter la navigation et de permettre certaines fonctionnalités. Pour cela ils stockent des informations spécifiques sur l'internaute et suivent les utilisateurs ayant visités un site donné. Par exemple dans le cas d'une commande inachevée effectuée en ligne, les sites marchands utilisent les cookies pour retrouver les paniers d'achats et les enregistrer pour les rediffuser lors d'une prochaine connexion de l'internaute[6].

Ces programmes sont donc lancés par des sites et placés dans les appareils informatiques des internautes dans le but de conserver les données des utilisateurs, y

[1] CJUE, 24 novembre 2011, n° C-70/10. Cité par BENARAB Armel, *op. cit.*, pp. 15-16.
[2] Art. 4 § 4 de la loi n° 09-04 du 5 août 2009 précitée.
[3] Art. 10 § 2 de la loi n° 09-04 du 5 août 2009 précitée.
[4] Les cas autorisant le recours à la surveillance électronique sont précisés par l'art. 4 de la loi n° 09-04 du 5 août 2009 précitée.
[5] Voir le site yahoo.com ou facebook.com.
[6] Sur l'utilisation des cookies voir PANSIER Frédéric-Jérôme et JEZ Emmanuel, *op. cit.*, p. 74.

compris les données provenant des adresses IP et faciliter ainsi la navigation sur le site. C'est aussi le cas pour certains sites algériens comme celui d'Algérie Poste où l'utilisation des cookies permet une analyse du comportement général des utilisateurs sur la base du nombre de visiteurs dans l'objectif d'optimiser la présence numérique du site[1].

687. Pour les entreprises de publicité, l'utilisation des cookies permet aussi de pister l'internaute à travers les différents sites qu'il visite. La connaissance des pages visitées permet alors à l'entreprise de publicité de savoir les préférences de l'internaute.

688. La possibilité de construire un profil de la personne ayant visitée un site, de connaitre son emplacement géographique et même d'obtenir les données contenues dans le disque dur de son ordinateur[2] a des implications importantes dans la vie privée des personnes. Pour ces raisons, la plupart des navigateurs proposent aux internautes de désactiver ou d'empêcher l'enregistrement de tout cookie ou de recevoir un avertissement avant l'enregistrement d'un cookie. Ceci dit, il est possible que certaines fonctionnalités du site soient limitées ou bloquées en cas de suppression des cookies. On remarque alors que les entreprises numériques usent de ces nouvelles technologies dans leurs seuls intérêts. Les services gratuits qu'elles proposent n'ont pour finalité que l'exploitation des données personnelles qui sont considérées comme une mine d'or[3].

689. Le problème de l'utilisation des données personnelles s'aggrave encore plus lorsqu'on constate que près d'un tiers de la population mondiale ne bénéficie d'aucun droit relatif à la protection des données. En effet, selon le dernier rapport de Mozilla qui dresse un bulletin de santé d'internet[4], près de la moitié des pays, dont la majeure partie de l'Asie, de l'Afrique et des États-Unis ne dispose pas de lois définissant les droits à la vie privée ou de règles fixant la juste utilisation des données personnelles. C'est le cas aussi pour l'Etat algérien : bien que le nombre des internautes ne cesse de croitre, un cadre législatif qui protège la vie privée des internautes et les données personnelles n'a pas encore vu le jour. En cette matière, l'Algérie est devancée par beaucoup de pays arabes et africains comme la Tunisie[5], le Maroc[6], le Mali, l'Afrique du Sud, le Gabon, le Ghana…[7]. Dans ce contexte, ledit rapport met en garde les Etats qui ne disposent pas d'un arsenal juridique protégeant les données personnelles des internautes et leur vie privée et met l'accent sur l'importance d'une telle législation[8].

---

[1] www.poste.dz.

[2] PANSIER Frédéric-Jérôme et JEZ Emmanuel, *op. cit.*, p. 74.

[3] BEYNEIX Isabelle, « *Le traitement des données personnelles par les entreprises : big data et vie privée, état des lieux* », La Semaine Juridique Edition Générale n° 46-47, 9 Novembre 2015, doctr. 1260.

[4] Bulletin de santé d'internet publié en janvier 2017 sur le site https://internethealthreport.org/v01/fr/privacy-and-security/. Page consultée le 08 mars 2017.

[5] La Tunisie est considérée le premier pays arabe à avoir légiféré sur la protection des données personnelles dans la loi organique du 27 juillet 2004.

[6] Pour le Maroc, voir Dahir n° 01-09-15 du 18 février 2009 portant promulgation de la loi n° 09-08 relative à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel, Bulletin Officiel n° 5714, 2009.

[7] Ce sont les Etats de l'Union européenne qui possèdent de fortes protections en cette matière. Voir Bulletin de Santé d'internet, précité.

[8] Bulletin de santé d'internet, précité. Pour l'Algérie, il faut se contenter pour l'instant des quelques dispositions de la Constitution de 2016. L'article 50 *dispose : « La liberté de la presse écrite, audiovisuelle et sur les réseaux sociaux d'information est garantie. Elle n'est restreinte par aucune forme de censure préalable. Cette liberté ne peut être utilisée pour attenter à la dignité, aux libertés et*

690. Mais quand il s'agit des intérêts du Trésor, on peut, tout de même, se poser la question, si la protection de la vie privée et des données personnelles peut être une limite aux pouvoirs des administrations fiscales pour localiser le propriétaire du site. En effet, du fait que l'adresse IP constitue une donnée personnelle, est-il possible au contribuable de s'opposer à ce que le fournisseur d'accès communique au fisc les informations relative à cette adresse, à qui appartient l'adresse IP et quelle est sa géolocalisation. En principe, la protection de la vie privée n'est pas un argument et ne peut être contestée devant l'administration fiscale[1]. Le fournisseur d'accès est tenu de répondre aux demandes de l'administration fiscale et livre de ce fait toutes les informations dont il dispose à propos de l'adresse IP en question. Celle-ci sera donc en mesure de géolocaliser le propriétaire d'un site à partir de l'adresse IP du serveur si toutefois ce dernier ne dispose pas d'autres méthodes pour déjouer les pouvoirs de l'administration fiscale.

2. *L'anonymat et changement d'adresse IP*

691. L'adresse IP d'un appareil informatique permet alors d'identifier le serveur mais aussi de suivre l'internaute à travers tous les sites qu'il aura visités. Cette méthode de géolocalisation du contribuable prouve par contre ses limites puisqu'il serait possible de masquer et même de changer le pays de l'adresse IP en utilisant différents systèmes.

692. Changer son adresse IP présente plusieurs avantages, l'un d'entre eux serait de détourner un blocage causé par un filtrage des internautes en fonction de leur géolocalisation IP. Certaines fonctionnalités des sites web ne sont accordées qu'aux internautes localisés dans un pays donné, il en est ainsi pour les programmes télévisés en direct. Ainsi, en faisant croire que l'internaute se situe dans un autre pays, en particulier dans un pays respectueux de la vie privée des internautes, il peut bénéficier de certains services auxquels il n'avait pu accéder dans son Etat d'origine.

693. Il est possible aussi de masquer l'adresse IP afin de garder l'anonymat et se protéger ainsi de la surveillance des réseaux. En effet, en masquant l'adresse IP ou en la remplaçant par une autre adresse fictive, l'internaute peut être totalement anonyme et protéger ainsi les transactions qu'il effectue en ligne sans qu'il ne soit possible de le localiser[2].

694. Si l'administration fiscale utilise les adresses IP dans le but de localiser le contribuable et appliquer ainsi les dispositions fiscales, elle se trouvera dans une position délicate puisque il est possible à ce dernier de changer d'adresse IP ou, autrement dit, de se situer virtuellement dans un autre pays. En ceci, plusieurs moyens existent, nous aborderons, par contre que deux d'entre elles : le recours au serveur « Proxy » et celui du « VPN » (Virtual Private Network).

---

aux droits d'autrui. » ; l'article 43 *: « La liberté d'investissement et de commerce est reconnue. Elle s'exerce dans le cadre de la loi* ».Toutefois, à l'instar des autres pays, ces dispositions nécessitent des textes de lois pour fixer les modalités concrètes de leur mise en œuvre. Selon le ministre de la Justice, une loi est préparée dans ce sens.

[1] Art. 38 § 7 et art. 68 du CPF. Voir aussi LOUNIS Abdelouahab, « *Pouvoirs d'investigation de l'administration fiscale : étendue et limites* », Thèse de doctorat, Université d'Oran 2, Faculté de Droit et des Siences Politiques, 2015.

[2] La possibilité de changer d'adresse IP permet par contre d'usurper celle d'un autre ordinateur et bénéficier ainsi des services auxquels il avait accès. Cette procédure n'est pas nouvelle.

695. Le terme « Proxy » peut être traduit par mandataire ou intermédiaire, donc il s'agirait d'un serveur qui sert d'intermédiaire entre l'ordinateur et internet. Son fonctionnement consiste alors à chercher les pages web demandées par l'ordinateur et à les renvoyer à ce dernier sans que l'identité de l'ordinateur soit révélée, autrement-dit, l'adresse IP. Ceci dit, le proxy est différent du VPN qui, contrairement au premier, fait transiter par lui l'ensemble du trafic ou des données et ne se limite pas à telle ou telle application, à tel ou tel site. Le proxy, puisque c'est un intermédiaire, il ne peut accéder à certains sites web qui exigent une connexion directe entre l'ordinateur et internet. Ainsi, l'internaute ne peut se connecter à ce genre de site s'il reste caché derrière un proxy[1].

696. S'agissant du « VPN », c'est un tunnel sécurisé à l'intérieur du réseau internet et dans lequel transitent les informations échangées entre l'internaute et son destinataire[2]. Il s'agit donc d'un système de cryptage où les données échangées sont chiffrées et ne peuvent être lu par une tierce personne, c'est l'anonymat et la sécurité des données. Techniquement, l'utilisation du VPN permet de modifier l'adresse IP du serveur et de la remplacer par une autre adresse IP appartenant au VPN et donc de masquer l'adresse IP réelle de l'Etat d'implantation. En ce qui concerne l'adresse IP affichée par le VPN, elle peut être localisée dans n'importe quel pays.

697. Ainsi, le Proxy et le « VPN » sont tous les deux utilisés pour surfer anonymement sur internet grâce à une adresse IP masquée. La véritable source du trafic sera donc inconnue. Ceci dit, en plus de l'anonymat, le « VPN » protège les données transitant dans le réseau grâce au système de cryptage du trafic.

698. Cette technologie permet en définitive de délocaliser virtuellement les entreprises numériques, ce qui laisse entendre que le détenteur d'un site web ne peut être connu ou localisé géographiquement par la simple communication de son nom, adresse électronique ou autre renseignement puisqu'ils peuvent être fictifs. C'est alors que l'administration fiscale se trouve encore une fois dépassée face aux évolutions technologiques et numériques. Le développement foudroyant des montages informatiques dans le but de rester anonymes rend difficile l'adaptation des règles fiscales actuelles à l'économie numérique. En effet, devant les solutions proposées en ligne pour garder l'anonymat, il n'est pas aisé d'appliquer les règles traditionnelles de droit fiscal. Par exemple, dans la base de données whois.org, il a été instauré le whois anonyme qui permet de masquer les coordonnées des propriétaires des noms de domaines dans le whois officiel. Autrement dit, les coordonnées seront stockées dans le registre de whois mais ne seront pas publiées. Cette option n'est offerte qu'aux noms de domaines gérés par l'ICANN (comme par exemple .com .org .net .info), d'autres registres refusent d'anonymiser les données des détenteurs de noms de domaines. Ainsi, la solution la plus facile pour protéger le secret commercial serait tout simplement de communiquer des informations fausses au serveur « Whois ». En effet, du fait que ces déclarations sont communiquées par le titulaire d'une adresse IP ou d'un nom de domaine, certains renseignements peuvent être erronés, fictifs ou tout simplement omis.

[1] Voir https://fr.wikipedia.org/wiki/Proxy
[2] Via le VPN, l'internaute peut accéder à toutes les applications et à tous les sites web.

699. Le recours aux adresses IP pour identifier l'emplacement géographique des ordinateurs dans lesquels sont hébergés les sites web étant insuffisant, un système d'enregistrement est disponible. Mais ce système serait-il en mesure de lever le défi ?

Sous-section 2 : *Vers un système d'enregistrement des noms de domaines*[1]

700. Basée uniquement sur une suite de chiffres, la lecture des adresses IP et la consultation des sites web peuvent être difficiles dans la mesure où c'est un moyen de communication réservé uniquement aux ordinateurs, c'est-à-dire aux machines informatiques. C'est pour cette raison qu'un système de nommage (Domain Name System DNS) fut élaboré. Il a pour objet de faciliter aux internautes l'accès aux sites web grâce à la possibilité de converser les adresses IP, des adresses connues par les machines, en adresses nommées visibles aux internautes. Autrement dit, le système de nommage permet d'associer aux adresses IP des ordinateurs, des noms de domaine destinés à mieux identifier les sites web auxquels l'internaute veut y accéder[2]. Par exemple, le nom de domaine Adidas dans l'adresse www.adidas.com est plus lisible que 156.34.86.99, adresse IP dans laquelle est hébergé le site d'Adidas.

701. Dans un premier temps, il est utile de présenter le système de nommage et de démontrer la relation entre les noms de domaine et la localisation géographique des sites web. Dans un second temps, nous expliquerons pourquoi le système DNS ne permet pas de localiser d'une façon certaine les entreprises du numérique.

§1. *Présentation du système de nommage DNS*

702. Le système de nommage est un système élaboré par les Etats Unis d'Amérique dans le but d'attribuer des noms aux sites Web. Il est défini comme étant « un système de bases de données et de serveurs assurant la correspondance entre les noms de domaines ou de sites utilisés par les internautes et les adresses numériques utilisables par les ordinateurs »[3]. Ainsi, il s'agit d'une base de données contenant tous les noms de domaines des sites web grâce à laquelle le site peut être visible. C'est pour cette raison qu'il serait vital pour une entreprise de disposer d'un nom de domaine facilement reconnaissable et qui correspond à son nom commercial, à sa marque ou à son activité[4]. Ceci dit, il est utile d'expliquer, avant tout, ce que c'est qu'un nom de domaine, quelle est sa fonction et quels sont les organismes d'attributions.

1. *La composition du nom de domaine*

703. La présence numérique des entreprises sur internet nécessite une identification simple et facilement reconnaissable par les internautes[5]. Seul le nom de domaine remplit cette fonction d'identification mais à double sens : une identification

---

[1] Voir DE BELLEFONDS Xavier Linant, « *Le droit du commerce électronique* », PUF, 1ère édition, 2005, p. 19 et s. ; CASTETS-RENARD Céline, « *Droit de l'internet* », Montchrestien, Paris, 2010, ps. 290 et 300 ; BEAURAIN Nathalie et JEZ Emmanuel, « *Les noms de domaine de l'internet* », Litec, Paris, 2001, p. 95 et s.

[2] BEAURAIN Nathalie et JEZ Emmanuel, « *Les noms de domaine de l'internet* », *op. cit.*, pp. 01-02 ; GOLA Romain, *op. cit.*, p. 48.

[3] GOLA Romain, *op. cit.*, p. 37.

[4] BEAURAIN Nathalie et JEZ Emmanuel, « *Les noms de domaine de l'internet* », *op. cit.*, p. 02.

[5] Sur la différence entre les noms de domaines et les adresses e-mail voir GOLA Romain, *op. cit.*, p. 48.

nominale et une identification géographique. En effet, le nom de domaine, comme signe de ralliement entre l'internaute et le site web[1], se compose de deux parties : un radical affirmant l'identité commerciale, sociale ou autre de l'entreprise et un suffixe désignant la situation géographique de celle-ci[2].

a) *L'identification nominale du site web*

704. La partie gauche du nom de domaine ou le radical est le nom de domaine de second niveau (*Second level domain*). Il désigne généralement la raison sociale de l'entreprise (qui peut être une institution gouvernementale, le ministère du commerce par exemple, son nom commercial (Ouedkniss, Youtube, Yahoo…) ou la marque d'un produit (Adidas,…).

C'est cette partie du nom de domaine qui confère au site Web son originalité car, comme c'est le cas pour les numéros de téléphone, deux sites web ne peuvent avoir le même nom de domaine, ce qui permet au système de fonctionner.

705. Aujourd'hui, les noms de domaine revêtent une importance particulière vue la dimension internationale dont ils bénéficient dans l'univers numérique. En effet, grâce aux noms de domaine, tous les internautes à travers le monde pourront consulter le site web en toute facilité.

706. Pour les sites de commerce, la protection du nom de domaine est primordiale car le système de nommage se fonde sur la règle du « premier arrivé, premier servi » ce qui ne manque pas de soulever certains problèmes dus à la protection de la propriété intellectuelle. En effet, beaucoup de particuliers se sont trouvés dans des situations critiques lorsqu'il s'est révélé, par exemple, que leur marque ou leur nom commercial a été déjà utilisé par d'autres sites web, comme c'est le cas pour le géant de la restauration rapide McDonald's. Lors de la création de leur site web, ce dernier a réalisé que le nom de domaine mcdonalds.com a déjà été utilisé par un tiers. Pour démontrer justement les dérives du système de nommage, un journaliste, Joshua Quittner a déposé le site en question et il accepta de le céder contre une modeste somme en favreur d'une école de New York[3].

707. Cette infraction liée aux noms de domaine, appelée le « *cybersquatting* », consiste à enregistrer des noms de domaine au préjudice du titulaire du domaine. Pour éviter cet abus et se prémunir contre l'usurpation d'identité numérique, il est devenu indispensable pour les entreprises d'enregistrer des noms de domaine correspondant à leur marque ou à leur nom commercial.

---

[1] CASTETS-RENARD Céline, « *Droit de l'internet* », Montchrestien, Paris, 2010, p. 289.

[2] Sur la définition des noms de domaine voir TONNELLIER Aurore, « *Le régime juridique du site internet* », Thèse de Doctorat, Université Panthéon-Assas, Paris II, 2011, p. 89 ; CASTETS-RENARD Céline, *op. cit*., p. 289 ; FAUCHOUX Vincent et DEPREZ Pierre, « *Le droit de l'internet : lois, contrats et usages* », Litec, 2008.

[3] *Ibidem*. Si dans l'affaire Mc Donald's tout s'est bien fini ; d'autres exemples par contre démontrent le contraire, car dans la plupart des cas l'intérêt est non pas d'ordre social mais purement financier. En effet, l'usage abusif des noms de domaine par un déposant qui n'a aucun droit sur ce nom n'a pour principal but que « *de se servir de la notoriété du nom reproduit pour rediriger les internautes sur son site, de porter atteinte au titulaire du nom, ou bien plus fréquemment de rechercher à revendre le nom de domaine au titulaire de la marque* ». TONNELLIER Aurore, *op. cit.*, p. 91.

b) L'identification géographique du site web

708. L'adresse est ensuite constituée de suffixes tels que « .com », « .gov » ou « .dz », qui caractérise soit l'activité exercée soit la zone géographique du lieu d'hébergement. La partie située à droite du dernier point est appelée nom de domaine de premier niveau (*Top level domain*). Pour comprendre les noms de domaine de premier niveau, il est indiqué que ceux-ci sont de trois sortes : génériques, nationaux et supranationaux.

- Les noms de domaines génériques ou internationaux

709. Les domaines génériques sont de nature internationale, ils ne souffrent d'aucune limitation géographique, contrairement aux domaines nationaux, ce qui explique leur forte utilisation car ils représentent près de 80 % de l'ensemble des noms de domaine dans le monde[1].

710. Ces extensions correspondent à l'activité principale de l'entité, par exemple l'extension « .com » est réservée aux entreprises commerciales, « .org » aux organisations à but non lucratif, « .net » aux entreprises numériques. Ces domaines génériques ou internationaux sont ouverts sans restriction à toute personne souhaitant enregistrer leur nom de domaine[2].

711. L'utilisation croissante des noms de domaine a abouti irrémédiablement à une pénurie, en particulier pour les extensions en « .com » vu le développement des sites commerciaux. Cette pénurie a conduit l'ICANN (*Internet Corporation for Assigned Names and Numbers*), organe chargé de la gestion des noms de domaine au niveau mondial, à créer de nouveaux domaines génériques. Parmi les propositions faites à cet organe, seules sept extensions génériques ont été adoptées et ceci à l'occasion du meeting annuel tenu par l'ICANN le 16 novembre 2000 : « .aero » réservé aux compagnies de transport aérien, « .biz » abrégé du mot business pour les affaires, « .coop » pour les coopératives, « .museum » pour les musés et galeries, « .name » réservés aux sites personnels, et « .pro » pour les professions telles que « .law.pro » pour les cabinets d'avocats ou « .med.pro » pour les médecins[3].

- Les noms de domaines nationaux

712. Les domaines nationaux, appelés aussi les domaines géographiques dans la mesure où ils sont territorialement limités, correspondent généralement au pays d'enregistrement. Ainsi chaque Etat dispose d'un nom de domaine national, autrement dit, d'un suffixe qui représente le pays dans lequel s'est effectué l'enregistrement. L'Algérie dispose d'un nom de domaine national en « .dz », le Maroc en « .ma », la Tunisie en « .tn », la France en « .fr », l'Angleterre en « .uk », l'Allemagne en « .de »,

[1] GOLA Romain, *op. cit.*, p. 54.
[2] *Ibid.*, p. 55. BEAURAIN Nathalie et JEZ Emmanuel, « *Les noms de domaine de l'internet* », *op. cit.*, pp. 02-03.
[3] GOLA Romain, *op. cit.*, p. 55. BEAURAIN Nathalie et JEZ Emmanuel, « *Les noms de domaine de l'internet* », *op. cit.*, pp. 03-04.

le Japon en « .jp », l'Espagne en « .es ». Notons qu'il existe plus de 240 noms de domaines nationaux dans le monde[1].

Comme on le verra plus loin, l'attribution de chaque nom de domaine national est attribuée à un organe national créé dans ce but.

- *Les noms de domaines supranationaux*

713. L'exemple typique du nom de domaine supranational est celui attribué à l'Union Européenne. Pour faciliter encore plus les échanges économiques entre pays de l'Union européenne et créer ainsi en son sein un marché électronique, il était primordial d'harmoniser les règles d'attribution des noms de domaine car avant la création du domaine « .eu », beaucoup d'entreprises européennes se contentées de s'enregistrer sous le domaine générique « .com » considéré comme plus neutre et international[2]. Mais devant la saturation des noms de domaine en « .com », une proposition de règlement a été faite par le Parlement européen et le Conseil et adoptée le 27 mars 2001 pour justement mettre en œuvre un domaine de premier niveau spécifique à l'union Européenne « .eu »[3]. Le principe retenu dans ce contexte est celui de la territorialité, du fait que selon la commission européenne, ne bénéficient du domaine « .eu » que les entités implantées dans l'un des Etats de l'Union européenne[4].

- *Les noms de domaines mixtes*

714. Parfois les noms de domaine de premier niveau comportent plusieurs suffixes qui indiquent la situation géographique du site et en même temps l'activité exercée. Par exemple, dans le site « www.commerce.gov.dz », il est indiqué que le site du ministère de commerce est un site du gouvernement algérien. Il en est de même pour le site de la Direction Générale des Impôts « www.mfdgi.gov.dz » et de l'Agence Nationale de soutien à l'emploi de jeune « www.ansej.org.dz ». Ceci est fait également dans l'objectif de combattre la pénurie qui s'abat sur les extensions génériques.

2. *Les organismes d'attribution des noms de domaine*

715. Si les domaines de second niveau sont choisis par leur propriétaire pour identifier nominativement l'adresse, les domaines de premier niveau sont imposés aux titulaires du site puisqu'ils doivent correspondre à l'activité exercée (« .com », « .net », « .org »…), les extensions génériques, ou au pays d'enregistrement du domaine (« .dz », « .fr », « .ma »…), les extensions nationales.

716. Les organismes chargés d'attribuer ces noms de domaines dépendent du type de domaines. Autrefois, cette fonction était l'œuvre de deux organismes : pour les noms de domaines nationaux, l'administration revenait à l'IANA (*Internet Assigned*

---

[1] BEAURAIN Nathalie et JEZ Emmanuel, « *Les noms de domaine de l'internet* », *op. cit.*, p. 04. GOLA Romain, *op. cit.*, p. 57.

[2] *Ibidem.* GOLA Romain, *op. cit.*, pp. 57-58.

[3] Proposition de règlement du parlement européen et le conseil concernant la mise en œuvre du domaine internet de premier niveau « .eu », COM (2000) 827 final, J.O.C.E., 27 mars 2001.

[4] Art. 3.2 c de la proposition de règlement « *Seules les entités implantées dans l'Union doivent avoir accès au « .eu », afin de garantir que tout litige entre deux entités puisse se régler sous la juridiction européenne* ».

Numbers Autority), société de droit américain laquelle déléguait ses fonctions au niveau national à d'autres organismes publics ou privés. En ce qui concerne les noms de domaine génériques, leur attribution était confiée à l'InterNic[1] puis à NSI (Network Solutions Incorporation), société américaine basée en Virginie[2].

717. On remarque tout d'abord que l'administration des noms de domaines génériques ou nationaux revient principalement à des organismes de droit américain, ce qui prouve le monopole des Etats-Unis sur le système de nommage. Même si cette fonction est déléguée à d'autres organismes nationaux, un contrôle de loin est toujours assuré. En d'autres termes, la création de la NSI en 1993 n'avait pour but que de monopoliser les domaines génériques, en particulier en « .com » puisque c'est les plus utilisés et donc les plus rentables[3].

718. De plus, dans le système de NSI, cette dernière est en droit d'attribuer un nom de domaine sans qu'il ne soit nécessaire au demandeur de justifier un quelconque droit intellectuel sur celui-ci. Ce qui veut dire qu'il serait possible à n'importe quelle personne de se munir d'un nom de domaine correspondant à une marque ou un autre signe, même mondialement connu, à la condition qu'elle serait la première à s'en servir et qu'elle règle les droits d'enregistrement. C'est le principe du « premier arrivé, premier servi ».

719. Les dérives du système de NSI ont conduit vers une véritable spéculation des noms de domaine. C'est le début du « *cybersquatting* » dont les auteurs, les « *cyberquatteurs* », enregistrent des noms de domaines dans le seul but de les revendre à des prix exorbitants. Il s'ensuit une véritable chasse aux noms de domaine.

720. Devant le monopole exercé sur le système de nommage et l'incapacité de la NSI à régler les conflits qu'elle a causé en appliquant à la lettre le principe du « premier arrivé, premier servi », une réforme du système DNS s'est imposée. La première étape a été de créer, en novembre 1996, un comité *ad hoc* (*International Commitee ad Hoc* IAHC) dont l'intention était d'améliorer le système tout en créant de nouveaux noms de domaine et de mettre fin au monopole de la NSI par la création de nouveaux organismes régionaux décentralisés. Ces propositions ont conduit le gouvernement américain à la publication en février 1998 d'un livre vert intitulé « Propositions pour améliorer la gestion technique des adresses et des noms de domaine sur internet ». Dans ce projet, qualifié de protectionniste dans la mesure où il ne veut en aucun cas porter atteinte à la main mise américaine sur internet, toutes les propositions de l'IAHC ont été rejetées[4]. Suite aux vives critiques formulées à ce dernier par la communauté internationale, une autre étude a été élaborée par le gouvernement américain donnant naissance cette fois à un « livre blanc » considéré comme un nouveau départ pour le système de nommage.

721. La nouveauté dans cette réforme apparait dans le consensus international dont elle a fait l'objet. La participation de la communauté internationale dans

[1] L'InterNic était une base de données de tous les noms de domaine, ainsi tout dépôt d'un nom de domaine se faisait auprès de cet organisme. Ses fonctions ont pris fin en 1998 avec la création de l'ICANN.

[2] BEAURAIN Nathalie et JEZ Emmanuel, « *Les noms de domaine de l'internet* », *op. cit.*, p. 05.

[3] Voir GOLA Romain, *op. cit.*, ps. 61 et 63.

[4] BEAURAIN Nathalie et JEZ Emmanuel, « *Les noms de domaine de l'internet* », *op. cit.*, p. 07.

l'élaboration d'un système de nommage moderne est considérée comme un pas en avant, auquel il faut ajouter l'assistance de l'Organisation Mondiale de la Propriété Intellectuelle (OMPI) dans la lutte contre les imperfections de la règle du « premier arrivé, premier servi ». Pour cela, celle-ci a mis au point en avril 1999 un rapport préconisant cinq mesures visant à défendre les titulaires des noms de domaine contre cette dernière règle. La principale mesure recommandée impose à toute personne voulant enregistrer un nom de domaine de fournir sa véritable identité sous peine d'annulation de la procédure[1]. Autrement dit, il incombe au déclarant de vérifier si le signe distinctif n'est pas déjà utilisé par une tierce personne.

722. La majeure partie des recommandations de l'OMPI ont été suivie et, c'est dans cette perspective, qu'a été créée « La Société pour l'attribution des noms de domaine et des numéros sur Internet » appelée « ICANN » (*Internet Corporation for Assigned Name and Numbers*)[2].

723. Aujourd'hui, l'attribution et la gestion des noms de domaine à l'échelle internationale est assurée par cette société à but non lucratif laquelle a délégué ses fonctions à cinq registres régionaux (Registre Internet Régionaux) : ARIN pour la zone Amérique du Nord ; LACNIC pour les zones Amérique du Sud-Caraïbes ; RIPE NCC pour la zone Europe étendue ; APNIC pour les zones Asie-Pacifique et AFRINIC pour la zone Afrique[3].

724. Pour les noms de domaine en « .dz », l'autorité compétente est le « NIC.DZ » (Network Information Center)[4], organe agréé depuis 1995 par l'IANA (*Internet Assigned Numbers Authority*), une composante de l'ICANN.

725. L'enregistrement des noms de domaine en .dz auprès de ce serveur est soumis à certaines exigences de forme et de fond. S'agissant de la forme, cette possibilité n'est offerte qu'aux entités établies sur le territoire algérien ou ayant une représentation légale dans le pays ou aux personnes disposant d'un document justifiant les droits de propriété de nom en Algérie. Le justificatif comprend une copie du registre de commerce, une copie du dépôt de marque chez l'INAPI (Institut National Algérien de la Propriété Intellectuelle) ou l'OMPI (Organisation Mondiale de la Propriété Intellectuelle) ou une copie du décret officiel de création de l'entité[5]. S'agissant du

---

[1] *Ibidem*.

[2] Sur les activités de l'ICANN voir LEDRICH Emmanuel, « *Réflexions autour de la « gouvernance » de l'Internet et du statut de l'ICANN suite au SMSI de Tunis. La gestion du Domain Name System en question : quand le réseau ne sait plus comment il s'appelle...* », Revue Le Lamy Droit de l'immatériel, nº 12, 1er janvier 2006, pp. 04-07.

[3] TONNELLIER Aurore, *op. cit.*, p. 89.

[4] www.nic.dz. En France, c'est l'organisme AFNIC (ASSOCIATION FRANÇAISE POUR LE NOMMAGE INTERNET EN COOPERATION), association à but non lucratif créée le 1er janvier 1998, qui est chargée d'enregistrer les noms de domaine en .fr. HUET Frédérique, *op. cit.*, p. 163 ; TONNELLIER Aurore, *op. cit.*, p. 89.

[5] Voir la charte de nommage du .dz publiée par le NIC.DZ en Janvier 2012, p. 04, disponible sur le site http://www.nic.dz/images/pdf_nic/charte.pdf. Cette charte a pour objectif de définir les règles de l'enregistrement d'un nom de domaine Internet sous le domaine dz et de déterminer les modalités pour le déroulement de la procédure d'enregistrement ainsi que les opérations de la maintenance des noms de domaines enregistrés.

fond, le nom de domaine ne doit pas être injurieux ou grossier, ni mensonger ou trompeur, ou contraire à la morale[1].

726. Les demandes d'enregistrement se font à travers des entités d'enregistrement, déléguées par le NIC-DZ et appelées « registrar ». Ce dernier transmet les demandes au Nic.dz et gère les noms de domaines pour le compte de ses clients[2]. Il existe vingt-quatre registrars, parmi lesquels on trouve Djaweb, DWH et epay[3].

727. En plus du domaine .dz, le NIC-DZ dispose de plusieurs sous-domaines en dz : com.dz: pour les entités commerciales ; gov.dz: pour les entités gouvernementales[4] ; org.dz: pour les entités désignant des organisations non gouvernementales et non commerciales ; edu.dz: pour les entités de l'enseignement, de la formation et de l'éducation en général ; asso.dz: pour les associations agréées ; pol.dz: pour les parties politiques ; art.dz: pour les professions artistiques ; net.dz: pour les entités activant dans le domaine d'Internet[5].

§2. *Les limites du système DNS*

728. Certaines limites font du système de nommage un moyen insuffisant pour localiser géographiquement les propriétaires des sites qui parfois se cachent derrière un nom de domaine fantaisiste.

1. *Les noms de domaines irréels*

729. Dans le système de nommage en Algérie, comme partout ailleurs, le principe de territorialité n'est pas d'application stricte, il est vrai que l'enregistrement des domaines en .dz impose aux déclarants d'avoir une relation avec le pays, mais ceci n'est pas une condition d'enregistrement. Une personne non établie en Algérie et ne disposant pas de représentant dans le pays, peut se faire attribuer un nom de domaine en .dz dès lors qu'elle justifie la propriété de ce domaine auprès de l'organe mondial OMPI. Aucune relation de territorialité n'est donc obligatoire, ce qui veut dire que le nom enregistré peut être exploité depuis n'importe quel point du globe.

730. Dans certains pays, comme les Iles Tuvalu dont le domaine national est « .tv », la vente des noms de domaine est très chère, les règles d'attribution des noms de domaine ne sont pas très contraignantes et aucun contrôle *a posteriori* n'est assuré[6]. Il existe même des sociétés spécialisées dans la vente des noms de domaine nationaux mensongers dans des buts évidement frauduleux.

731. On arrive en définitive au constat qu'on ne peut se fier ni aux noms de domaine nationaux dans la mesure où ils ne constituent pas un critère de rattachement des opérations à un Etat ; ni au principe du territoire fiscal virtuel car ce qui est virtuel ne peut par principe être localisé.

---

[1] *Ibid.*, p. 07.
[2] *Ibid.*, p. 04.
[3] Voir le site www.nic.dz.
[4] Par exemple le site de la direction générale des impôts est : mfdgi.gov.dz
[5] Charte de nommage du .dz, *op. cit.*, p. 04.
[6] PICHARDIE Romain-Jean, « *La liberté fiscale sur internet* », Mémoire de Master en droit de l'entreprise, Spécialité droit des affaires et fiscalité, Université de Rouen, 2005-2006, p. 15 ;

732. Finalement, le système de nommage n'est pas d'un grand secours pour localiser les propriétaires des sites et justifier ainsi l'imposition des bénéfices réalisés sur la base du principe de territorialité de l'impôt. En effet, si le système DNS pouvait justifier de façon concrète que le nom de domaine national appartient véritablement au pays d'enregistrement et que le propriétaire réside effectivement dans ce dernier pays, il serait facile de motiver l'imposition des bénéfices des entreprises numériques vu qu'elles exercent leurs activités sur le territoire où elles résident, c'est le principe de résidence fiscale.

Par ailleurs, on peut dire que les noms de domaine de premier niveau permettent d'identifier la localisation électronique et non pas géographique des titulaires de sites, ce qui explique les limites du système de nommage.

2. *Les sites miroirs*

733. L'existence aussi de certains montages de sites rend le suivi des données informatiques assez difficile. C'est le cas des sites miroirs qui pour en optimiser la diffusion, utilisent des copies conformes au site original, hébergés dans des serveurs situés à travers le monde[1]. Pour les téléchargements de grandes envergures, par exemple, les sites miroirs sont utilisés pour répartir la charge générée par un trafic élevé des données informatiques sur plusieurs serveurs et sites totalement séparés.

734. La création de « sites miroirs » peut présenter par contre quelques inconvénients, elle rend difficile l'identification des acteurs et leur localisation exacte[2]. Ainsi, en pratique l'internaute ne peut savoir qu'il visite une simple copie puisque le contenu des différents sites est le même.

735. On peut affirmer enfin que les systèmes d'identification et de localisation des entreprises numériques basés soit sur les adresses IP ou sur l'enregistrement des noms de domaine n'ont pas encore connu un grand succès. Là aussi les technologies de l'information et de la communication dépassent largement les pouvoirs de l'administration fiscale. Une étude plus approfondie sur l'identification des propriétaires de sites internet et leur localisation géographique est nécessaire ne serait-ce que pour pallier les insuffisances d'imposition en commerce électronique et lutter contre la discrimination fiscale entre commerce traditionnel et commerce électronique.

736. Devant l'anonymat qui pèse sur les entreprises numériques, élément aléatoire en économie numérique, l'OCDE a proposé dans ses travaux un système déclaratif pour les contribuables. Elle suggère « que les entreprises qui participent au commerce électronique se fassent connaitre auprès des autorités fiscales selon les modalités comparables à celles qui s'appliquent aux entreprises effectuant des

[1] Sur la définition des sites miroirs voir : VERBIEST Thibault et WERY Étienne, « *Les copies provisoires techniques confrontées au droit de reproduction* », LEGICOM 2001/2, n° 25, p. 87 ; WILHELM Pascal et KOSTIC Gaël, « *Internet, l'émergence d'un support publicitaire* », Droit de l'Informatique et des Télécoms, nº 04, 1er avril 1998, pp. 06-17.

[2] POITEVIN-LAVENU François, *op. cit.*, p. 227 ; VERBIEST Thibault et WERY Étienne, *op. cit.*, p. 87 ; BOUT Roger, BRUSCHI Marc, LUBY-GAUCHER Monique, POILLOT-PERUZZETTO Sylvaine, SOLTANI Sarra, « *Concurrence Distribution Consommation* », Le Lamy droit économique, 2016.

transactions commerciales conventionnelles dans le même pays »[1]. Les entreprises du numérique seront alors dans l'obligation de déclarer non seulement leur existence devant l'administration fiscale compétente, mais aussi les bénéfices réalisés ainsi que tout changement dans leurs situations fiscales (changement d'adresse...)[2]. Cette solution n'est, cependant, envisageable que si les entreprises numériques collaborent avec les administrations fiscales, chose qui est peu probable.

Section 2 : Pour une contractualisation de la politique des prix de transfert : les accords préalables sur les prix (APP)

737. Il nous a été déjà donné de montrer dans la première partie de cette thèse, la complexité du problème des prix de transfert, que ce soit dans la détermination de la politique de ces prix ou dans le contrôle de cette politique par l'administration fiscale au regard des enjeux qu'ils représentent aussi bien pour le contribuable que pour l'administration fiscale.

738. Certes, l'administration fiscale s'est dotée d'un dispositif juridique très important pour contrôler la politique des prix de transfert. Il consiste, notamment, dans l'obligation pour les entreprises associées de déclarer la politique de détermination des prix de transfert, de tenir la documentation y afférente et avoir une comptabilité analytique[3]. Ce contrôle est complexe du fait qu'il exige une connaissance très poussée des groupes multinationaux et de leurs activités et transactions. Il n'est pas facile pour l'administration fiscale d'identifier les actes anormaux de gestion constitutifs d'un transfert indirect de bénéfices, d'apprécier la méthode adoptée par le groupe et d'effectuer les comparaisons par rapport au principe de pleine concurrence en mettant en œuvre les « Principes directeurs » de l'OCDE en matière de prix de transfert[4] figurant dans un document de 405 pages. A ceci il faut ajouter la difficulté d'obtenir des comparables et celle d'évaluer les transactions sur les biens incorporels sur le plan fiscal. Toutes ces difficultés rendent le contrôle des prix de transfert aléatoire, trop long, trop couteux, ce qui ne manquera pas de décourager l'investissement étranger[5].

739. Pour parer à ces insuffisances qualifiées de « *systémiques* »[6], l'Etat régalien, devrait, dans certaines situations, se désister de ses attributs de puissance souveraine en s'engageant sur la voie de la concertation et du dialogue aussi bien avec l'entreprise associée qu'avec l'Etat de résidence de l'investisseur étranger. Quand il s'agit de prix de transfert, l'Etat devrait contractualiser cette relation avec ses

---

[1] POITEVIN-LAVENU François, *op. cit.*, p. 227 ; VERBIEST Thibault et WERY Étienne, *op. cit.*, p. 87 ; BOUT Roger, BRUSCHI Marc, LUBY-GAUCHER Monique, POILLOT-PERUZZETTO Sylvaine, SOLTANI Sarra, « *Concurrence Distribution Consommation* », Le Lamy droit économique, 2016.

[2] HUET Frédérique, *op. cit.*, p. 163.

[3] Voir supra, § 508, p. 138.

[4] Principe de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales, 2010, publiés sur le site www.oecd.org

[5] Rappelons à ce propos les termes pessimistes Daniel SIMONIN : « *La détermination du juste prix de transfert est un sujet des plus complexes qui n'est pas résolu et qui n'est pas prêt de l'être* ». SIMONIN Daniel, « *Importance du droit de comparer dans la mise en place d'une politique de prix de transfert* », RIDC, n° 2, 1995, p. 435, cité par SNOUSSI Mounir, *op. cit.*, p. 458. Voir sous-section 2, section 3, Chapitre 2, titre 2, 1ère partie, p. 159.

[6] SNOUSSI Mounir, *op. cit*, p. 35

partenaires. En matière fiscale, c'est le cas des accords préalables sur les prix de transfert, un procédé de plus en plus admis par de nombreux Etats.

740. La procédure des APP a été mise en œuvre, d'abord, au Japon en 1987, puis aux Etats-Unis en USA (1991) ; elle s'est étendue par la suite à l'ensemble des pays de l'OCDE. La France l'adoptera plus tard, par une instruction administrative du 7 septembre 1999, elle ne sera légalisée qu'en 2004 par une loi de finances[1]. Au Maroc, elle est introduite en 2015 par une loi de finances.

741. L'Etat algérien n'a pas opté franchement pour ce procédé, mais ni son droit interne, ni son droit conventionnel ne l'empêchent de le faire. En effet, le rescrit fiscal instauré en 2012, peut constituer, dans un premier temps, un moyen pour accéder à une forme d'accord sur la politique des prix de transfert pratiquée par les groupes multinationaux. Les conventions fiscales bilatérales qui comportent un dispositif relatif à la « Procédure amiable », constituent un cadre juridique approprié pour conclure des accords préalables bilatéraux sur les prix de transfert. Nous nous attacherons de démontrer l'utilité de cette nouvelle forme de gestion des prix de transfert (sous-section 1) ; nous plaiderons ensuite en faveur de la nécessité pour l'Etat algérien de l'adopter (APP) pour surmonter le problème très délicat et complexe de la détermination de ces prix (sous-section 2).

Sous-section 1 : *De l'utilité des APP*

Après avoir défini la procédure des APP, nous essayerons de déterminer le fondement juridique de ces accords.

§1. *Définitions*

742. C'est l'OCDE qui a défini, dans ses « Principes directeurs », l'accord préalable sur les prix de transfert (APP) : « *C'est un accord qui fixe, préalablement à des transactions entre entreprises associées, un ensemble approprié de critères (concernant par exemple la méthode de calcul, les éléments de comparaison, les correctifs à y apporter et les hypothèses de base concernant l'évolution future) pour la détermination des prix de transfert appliqués à ces transactions au cours d'une certaine période* »[2].

La doctrine a proposé d'autres définitions. Ce sont des procédures administratives bilatérales… « qui permettent aux entreprises apparentées d'obtenir l'accord *a priori* de deux administrations parties à la convention fiscale en cause, sur la méthode de valorisation de leurs prix de transfert futurs ». Elles ont pour conséquence que les parties à cet accord auront l'assurance « que les prix pratiqués dans leurs relations intra-groupe ne risquent pas d'être considérés comme des transferts de bénéfices qui seraient redressés en cas de contrôle fiscal »[3].

[1] CASTAGNEDE Bernard, « *Précis de fiscalité internationale* », 4ème édition, PUF, 2013, p. 128.
[2] OCDE, Principes directeurs, *op. cit*, n° 4.123, p. 186.
[3] RASSAT Patrick, LAMORLETTE Thierry, CAMELLI Thibault, *op. cit.*, p. 153. Voir également Karim SID AHMED : Le cas des accords préalables sur les prix de transfert, in *Annales de la Faculté de droit et des sciences politiques*, Numéro spécial, 2018, pp. 227-236.

743. La procédure des APP est engagée à l'initiative du contribuable ; elle suppose des négociations entre le contribuable et une ou plusieurs administrations fiscales. Ces accords peuvent être bilatéraux, multilatéraux ou encore unilatéraux.

- *Les accords bilatéraux et multilatéraux*

744. Ce sont les accords conclus entre deux ou plusieurs Etats sur la base de l'article 25 du Modèle de convention OCDE relatif à la « Procédure amiable ». Ils sont généralement bilatéraux, conclus entre deux administrations fiscales dont les effets sont subordonnés à l'adhésion des entreprises concernées[1]. Autrement dit, un Etat ne peut conclure un accord préalable qu'avec un Etat avec lequel il est déjà lié par une convention bilatérale de double imposition. Celle-ci doit être prise sur le Modèle de convention de l'OCDE comportant la procédure amiable telle que prévue à l'article 25.

745. S'agissant des accords multilatéraux, même s'ils ne sont admis ni par les textes ni par la doctrine, certains Etats les pratiquent. On peut citer, à ce propos, l'exemple de l'accord signé en 2004 entre la France, le Royaume-Uni, l'Allemagne et l'Espagne, concernant la société Airbus[2].

- *Les accords unilatéraux*

746. L'accord préalable unilatéral est un accord conclu entre l'administration fiscale d'un Etat et un contribuable qui peut être une ou plusieurs entreprises associées. Cet accord est défini comme une prise de position formelle de l'administration fiscale qui garantit l'entreprise que les prix pratiqués dans ses relations industrielles, commerciales ou financières intragroupe n'entrent pas dans les prévisions d'un transfert de bénéfices au sens de l'article 57 CGI[3].

747. Contrairement à l'accord bilatéral, l'accord unilatéral n'est pas négocié avec l'administration fiscale de l'autre Etat concerné et, par conséquent, il ne garantit pas à l'entreprise le respect de cet accord par l'administration de cet autre Etat qui peut remettre en cause la politique des prix de transfert convenue en son absence.

748. Cette procédure peut être ouverte, notamment, dans les cas suivants : lorsqu'aucune procédure d'accord préalable de prix n'existe dans l'autre Etat ; lorsque les transactions concernent un grand nombre de pays ; ou encore quand elles portent sur des sujets particuliers ou d'une complexité limitée mais source récurrente de divergence, comme par exemple les refacturations de frais communs à l'ensemble des sociétés du groupe…[4].

§2. *Les objectifs de l'APP*

749. Les APP connaissent un succès grandissant notamment dans les pays anglo-saxons et asiatiques. Leur succès est dû aux limites des contrôles traditionnels en matière de prix de transfert. Ces contrôles sont source d'incertitude juridique pour les entreprises et se caractérisent par des investigations qui s'avèrent souvent trop longues

[1] GOUTHIERE Bruno, *op. cit.*, p. 1153.
[2] *Ibid.*, pp. 1153-1154.
[3] *Ibid.*, p. 1158.
[4] *Ibid.*, pp. 1158-1159.

tant pour les entreprises que pour l'administration. En outre, la procédure de vérification qui intervient *a posteriori*, rend difficile la production d'informations suffisantes pour étayer les prix pratiqués par l'entreprise[1].

750. Pour réduire ces difficultés, de nombreux Etats prévoient dans leur législation un dispositif d'accord préalable en matière de prix de transfert. Le recours à ce dispositif s'avère utile lorsque la mise en œuvre du principe de pleine concurrence pose d'importants problèmes de fiabilité et d'exactitude, ou en raison de la complexité de l'activité.

1. *L'objet des APP :*

751. Selon l'OCDE, la politique des APP a pour objet de compléter les mécanismes traditionnels de nature administrative, judiciaire et conventionnelle de règlements des problèmes liés aux prix de transfert. Un APP ne peut porter que sur la méthode à retenir pour la détermination des prix de transfert et non sur la fixation de ces prix. Il peut porter sur l'ensemble des transactions (biens corporels, incorporels ou prestations de service) entre entreprises liées, ou au sein d'une même entreprise, les opérations entre le siège et ses établissements stables implantés à l'étranger. Si le contribuable le souhaite, l'accord peut concerner un seul segment d'activité, une fonction, un seul produit, ou même, un seul type de transactions.

2. *Les avantages des APP*

752. La politique des APP relève d'une nouvelle forme de gouvernance dans le domaine fiscal. Elle vise, en matière de prix de transfert, la conciliation entre deux exigences : la concertation et la prévention[2].

a) *La concertation*

753. Elle consiste à mettre en relation une ou plusieurs administrations d'une part, et les multinationales d'autre part en vue de mieux discuter et d'échanger les informations pertinentes. Une politique de contrôle concerté consiste à fixer clairement entre les acteurs concernés, administration et contribuables, les droits et devoirs de chacun dans le cadre d'« accords préventifs » et, donc, à rendre chaque partie responsable de ses engagements[3]. Par ailleurs, l'absence de confrontation entre les deux parties peut conduire à plus d'objectivité pour l'examen des données et renseignements fournis dans un cadre plus ou moins contentieux.

754. Pour l'OCDE, « *les obligations de communication et de renseignements dans le cadre d'un dispositif d'APP et l'esprit de coopération qui préside à la négociation de l'APP peuvent permettre à l'administration fiscale de mieux comprendre certaines opérations internationales complexes auxquelles se livrent les entreprises multinationales. Grace à un dispositif d'APP, il est possible de mieux comprendre les aspects techniques et les éléments de*

[1] EL HADJI DIALIGUE Ba, *op. cit.*, p. 377.

[2] *Ibid.*, p. 363 et s. Voir également à ce propos : BOUVIER Michel, « *La lutte contre l'évasion fiscale internationale : répression ou prévention ?* », RFFP, n° 110 - avril 2010. Et du même auteur, « *Les accords fiscaux préventifs : une sécurité pour l'entreprise et pour l'administration* », *in* Ecrits de fiscalité des entreprises, études à la mémoire du Professeur Maurice Cozian, Litec, 2009.

[3] EL HADJI DIALIGUE Ba, *op. cit.*, p. 363.

fait de certaines opérations, comme les transactions financières à l'échelle mondiale et les problèmes fiscaux qu'elles soulèvent »[1].

L'OCDE n'a pas manqué de souligner cet aspect dans ses Principes directeurs : « *2. Les APP sont l'occasion pour les administrations fiscales et les contribuables de se consulter et de coopérer dans un esprit de concertation* »[2]. Ou encore : « *l'APP s'inscrit dans une approche par la coopération entre l'administration et le contribuable qui le permet* ».

b) *La prévention :*

755. Par sa politique de concertation, le législateur cherche à prévenir les litiges nés de la détermination des prix de transfert et donc de les anticiper. Ce qui amène l'Etat à se doter d'une « Stratégie de prévention du contentieux ».

756. En raison de leur caractère préventif, les APP comportent des avantages qui profitent aussi bien aux administrations fiscales qu'aux entreprises multinationales, en cherchant à réaliser par leur intermédiaire des objectifs communs aux deux parties.

757. *Elimination de double imposition*. Les APP bilatéraux et multilatéraux réduisent très sensiblement ou éliminent la possibilité de double imposition ou de non-imposition juridiques ou économiques, dès lors que tous les Etats y participent. En revanche, les APP unilatéraux n'apportent pas de certitude pour la réduction de la double imposition, parce que les administrations qui ont à connaître des transactions régies par ces accords peuvent considérer que la méthode adoptée ne donne pas un résultat conforme au principe de pleine concurrence[3].

Ainsi, vu l'avantage qu'ils présentent, la plupart des pays préfèrent les APP bilatéraux ou multilatéraux (cas avec un ou plusieurs Etats) et, en fait, certains pays n'admettent pas les APP unilatéraux (cas des APP entre le contribuable et une seule administration fiscale). Mis à part la prévention de la double imposition, la démarche bilatérale ou multilatérale a beaucoup de chances d'être équitable pour l'ensemble des administrations fiscales et des contribuables concernés et d'offrir plus de certitudes aux contribuables[4].

758. Ils permettent également de *répartir les bénéfices entre Etat de résidence et Etat de source.* En effet, les administrations fiscales peuvent recourir aux APP pour résoudre les problèmes de répartition des bénéfices ou d'imputation des revenus qui se posent dans le contexte des opérations mondiales sur titres et sur marchandises et également sur ceux qui ont trait aux accords multilatéraux de contribution aux coûts[5].

759. - *Régler le problème de l'imposition de l'établissement stable.* Ils peuvent également s'avérer fructueux pour régler les problèmes que soulève l'article 7 du Modèle de convention concernant la répartition des bénéfices réalisés par des établissements stables et des succursales.

[1] OCDE, Principes directeurs, *op. cit.*, n° 4.146.
[2] *Ibid.*, n° 4.143.
[3] *Ibid.*, n° 4.130.
[4] *Ibid.*, n° 4.129.
[5] *Ibid.*, n° 4.131.

760. - *Renforcer la sécurité juridique.* Pour l'OCDE, « un dispositif APP peut être utile pour les contribuables parce qu'il élimine l'incertitude en rendant plus prévisible le régime fiscal des transactions internationales. Dès lors que les conditions à remplir sont respectées, l'APP constitue pour les contribuables concernés un facteur de sécurité juridique pour le régime fiscal des opérations régies par l'APP, et ce pour une période fixée à l'avance »[1].

761. - *Eviter le contentieux.* C'est un moyen d'évitement du contentieux en favorisant le dialogue et la coopération entre l'administration et le contribuable[2]. Il permet, en effet, à l'administration fiscale et aux contribuables d'éviter les procédures de vérifications et les actions en justice liées à la fixation des prix de transfert qui peuvent s'avérer longues et couteuses.

762. Cette démarche qui concilie concertation et prévention, s'inscrit en définitive «…dans une forme nouvelle de gestion des finances publiques qui prend modèle sur le management de l'administration. Il s'agit d'une nouvelle gouvernance financière publique permettant de réduire les coûts de gestion de l'impôt pour l'administration comme pour le contribuable, en limitant les risques de contentieux ». Les APP constituent « l'occasion pour les administrations fiscales et les contribuables, de se consulter et coopérer dans un esprit de concertation qui mène à une véritable contractualisation »[3].

3. *Les limites ou les inconvénients des APP*

763. Après avoir mis en évidence les avantages des APP, l'OCDE n'a pas manqué de relever leurs inconvénients[4]. Le succès de la procédure semble mitigé : les entreprises ne sont pas toujours disposées à dévoiler ou à rendre public leur montage pour ne pas alerter la concurrence d'une part, et surtout pour ne pas attirer sur elles l'attention de l'administration fiscale en lui dévoilant toutes leurs intentions sur un montage valable qui ne mettrait pas l'entreprise à l'abri d'une vérification de comptabilité. La procédure ne lui apporte pas la sécurité juridique totale[5].

764. Par ailleurs, ce dispositif ne pourra pas être utilisé par tous les contribuables parce qu'il met en œuvre des procédures couteuses, ce qui limite les ressources nécessaires des petits contribuables. Tel est le cas en particulier si des experts indépendants doivent intervenir[6].

765. Pour les autres APP, il existe le risque de voir l'administration abuser de la possibilité de démontrer qu'elle n'a pas reçu tous les éléments nécessaires pour se prononcer sur l'opération.

766. S'agissant plus particulièrement des APP unilatéraux, contrairement aux APP bilatéraux et multilatéraux, ils risquent de ne pas réduire l'incertitude pour le

[1] OCDE, Principes directeurs, *op. cit.*, n° 4.142.
[2] EL HADJI DIALIGUE, *op. cit.*, p. 388.
[3] *Ibid*., p. 364.
[4] OCDE, Principes directeurs, *op. cit.*, de n° 4.147 à n° 4.158.
[5] EL HADJI DIALIGUE, *op. cit.*, p. 385.
[6] OCDE, Principes directeurs, *op. cit.*, n° 4.158.

contribuable concerné, ni la double imposition si l'autre Etat est en désaccord avec les conclusions de l'APP.

Sous-section 2 : *Le fondement juridique des APP*

Les APP tirent leur fondement juridique aussi bien du droit conventionnel que du droit interne.

§1. *Le Fondement conventionnel des APP*

767. Les APP qui font intervenir l'autorité compétente d'un Etat cocontractant relèvent de la procédure prévue à l'article 25 du Modèle de convention de l'OCDE bien que ces accords n'y soient pas expressément mentionnés. Le paragraphe 3 de cet article dispose que les autorités compétentes : « *s'efforcent par voie d'accord amiable, de résoudre les difficultés ou de dissiper les doutes auxquels peuvent donner lieu l'interprétation ou l'application de la Convention* ». Tout en indiquant que l'art. 25.3 vise les difficultés d'ordre général concernant la catégorie de contribuables, le § 50 des commentaires reconnait expressément que ces difficultés ont pu être soulevées à l'occasion d'un cas particulier. Dans un certain nombre de cas, si des APP ont été mis en place, c'est parce que l'application des règles en matière de prix de transfert à une catégorie particulière de contribuables soulève des doutes et des difficultés[1].

768. Par ailleurs, l'article 25.3 précise que les autorités compétentes peuvent également se concerter en vue d'éliminer la double imposition dans les cas non prévus par la convention. Les APP bilatéraux devraient relever de cette disposition parce que l'un de ses objectifs est justement d'éviter la double imposition[2].

§2. *Fondement tiré du droit interne*

769. Pour les pays qui ont opté franchement pour la procédure des APP, le droit interne l'a instituée et a fixé les modalités de sa mise en œuvre. Deux exemples peuvent être cités à ce propos, celui de la France et du Maroc.

- *Le cas de la France :*

770. A la suite du Japon et des Etats-Unis et d'autres pays de l'OCDE, la France a adopté, à son tour la technique des APP, mais elle l'a fait dans un premier temps par une simple instruction administrative datée du 7 septembre 1999. Cette procédure ne sera légalisée qu'en 2004 par une loi de finances qui a complété l'article L. 80 B du Livre des procédures fiscales par le point 7[3]. C'est ainsi que par la combinaison des articles L. 80 A et L. 80 B 7, il ne sera procédé à aucun rehaussement d'impositions antérieures « *lorsque l'administration a conclu un accord préalable portant sur la méthode de détermination des prix mentionnés au 2° de l'article L. 13 B* (les prix de transfert), *soit avec l'autorité compétente désignée par une convention fiscale bilatérale destinée à éliminer les doubles impositions, soit avec le contribuable* ».

[1] OCDE, Principes directeurs, *op. cit*., n° 4.139.
[2] *Ibidem.*
[3] CASTAGNEDE Bernard, « *Précis de fiscalité internationale* », 4ème édition, PUF, 2013, p. 128

- *Le cas du Maroc.*

771. C'est également par une loi de finances que le Maroc introduira en 2015 la « *Procédure d'accord préalable sur les prix de transfert* » en complétant le Code général des impôts par un article 234 bis qui dispose ce qui suit : « *Les entreprises ayant directement ou indirectement « des liens de dépendance avec des entreprises situées hors du Maroc, peuvent demander à l'administration fiscale de conclure un accord préalable sur la méthode de détermination des prix de transfert… pour une durée ne dépassant pas quatre (4) exercices* »[1]. Les modalités de conclusion du dudit accord sont renvoyées au règlement.

Il s'agit dans le cas du Maroc d'une procédure unilatérale, par opposition aux procédures bilatérales qui impliquent l'accord des autorités fiscales de l'Etat où est établie l'entreprise située hors du Maroc. Cette procédure reste limitée dans le temps, elle n'excède pas quatre exercices. Il reste à observer que la signature d'un APP ne constitue pas une garantie absolue contre tout redressement fiscal. En effet, l'administration fiscale peut remettre en cause cet accord en cas de non-respect par le contribuable des termes de l'accord. L'article en question lie l'application de cette procédure à un règlement devant fixer les modalités de sa mise en œuvre. Un projet de décret a été préparé dans ce sens et même rendu public, mais il n'a pas encore était signé[2].

772. En revanche, la Tunisie ne s'est pas encore engagée sur cette voie des APP. Quant à l'Algérie, elle semble s'y acheminer mais timidement.

§3. *Le déroulement de la procédure APP*

773. On distingue schématiquement trois étapes dans la procédure des APP : l'ouverture de la procédure, la négociation et la conclusion de l'accord.

1. *L'ouverture de la procédure*

774. Formellement, la procédure de l'APP est déclenchée par l'entreprise concernée qui doit présenter une demande officielle six mois au moins avant le début du premier exercice visé par sa demande. Vu le caractère lourd et incertain de cette procédure, il est recommandé aux entreprises avant le dépôt de la demande, comme c'est le cas en France, de se rapprocher des services compétents de l'administration fiscale pour « examiner les conditions dans lesquelles un accord pourrait être sollicité et instruit »[3].

2. *La négociation :*

775. Quand l'accord est bilatéral, la négociation se fait à un double niveau. Elle s'effectue au préalable entre le contribuable et l'administration fiscale. Cette procédure permet à une entreprise multinationale de se rapprocher de l'administration fiscale d'un

[1] Voir art. 6 de loi de finances pour 2015, Bulletin officiel du Royaume du Maroc, n° 6320 Bis, 2014, p. 4870.

[2] Projet de décret du Ministre de l'Economie et des finances sur les modalités de conclusion des Accords préalables en matière des prix de transfert, publié sur le site : www.sgg.gov.ma/portals/0/AvantProjet/144/Avp_decret_22.16.571_fr.pdf.

[3] GOUTHIERE Bruno, *op. cit.*, p. 1154. L'ouverture de la procédure d'APP reste sans incidence sur les délais de prescription et ne fait pas obstacle à l'engagement d'un contrôle fiscal.

Etat pour « faire valider préalablement à la réalisation de transactions entre entreprises liées, ses pratiques en matière de prix de transfert et s'assurer qu'elles ne seront pas considérés comme un vecteur de transferts de bénéfices »[1]. L'entreprise doit proposer une méthode de détermination de ses prix de transfert en démontrant qu'elle conduit à fixer les prix conformes au principe de pleine concurrence. Et pour ce faire elle doit présenter à l'administration fiscale l'ensemble des informations (commerciales, industrielles, financières ou juridiques) permettant de justifier la politique de prix de transfert proposée[2].

776. L'accord étant bilatéral, il doit par la suite être négocié entre les autorités compétentes des deux Etats. L'accord qui a été négocié par le contribuable est par la suite conclu entre les deux Etats quand ils sont liés par une convention fiscale prévoyant la procédure amiable (art. 25). Il permet de résoudre le problème de la double imposition et de préserver l'assiette fiscale pour chaque Etat partie à l'accord[3]. L'instruction de la demande s'effectue également par l'administration fiscale de l'autre Etat concerné.

3. *La conclusion de l'accord*

777. Quand les deux administrations parviennent à un accord, les termes de cet accord sont signifiés au contribuable qui doit faire connaître son accord et s'engage à respecter l'ensemble de ses dispositions.

778. L'accord qui revêt un caractère confidentiel, précise notamment : les entreprises et transactions qu'il couvre ainsi que la méthode de détermination des prix de transfert retenue. Il comporte la description des hypothèses de base et des modalités de révision ou d'annulation de l'accord. Indique la date d'entrée en vigueur, sa durée, les conditions de son renouvellement et précise les modalités de suivi. L'accord prévoit également la production obligatoire, par le contribuable d'un rapport annuel permettant de vérifier la conformité des méthodes pratiquées aux termes de l'accord[4].

La durée de l'accord varie entre trois et cinq ans pour la France, elle est de quatre ans pour le Maroc[5].

4. *La garantie*

779. L'accord conclu apporte une garantie en principe totale pour les entreprises qui leur permet d'éviter la remise en cause de la méthode de détermination de leur prix de transfert. Toutefois cette garantie n'est pas absolue, car en cas de présentation erronée des faits ou dissimulations d'informations ou erreurs ou omissions imputables au contribuable ou encore en cas de non-respect des obligations contenues dans l'accord ou de manœuvres frauduleuses, l'accord devient nul et de nul effet dès sa date d'entrée en vigueur. L'autre autorité fiscale est alors informée du non-respect de l'accord.

---

[1] RASSAT Patrick, LAMORLETTE Thierry, CAMELLI Thibault, *op. cit*, p. 153.
[2] Pour la documentation liée au prix de transfert, voir nos développements *supra* n° 508, p. 138 et infra.
[3] RASSAT Patrick, LAMORLETTE Thierry, CAMELLI Thibault, *op. cit*., p. 154.
[4] CASTAGNEDE Bernard, « *Précis de fiscalité internationale* », 4ème édition, PUF, 2013, p. 131 ; GOUTHIERE Bruno, *op. cit.*, pp. 1156-1157.
[5] Voir *supra* n° 760 et 761 de cette thèse.

Sous-section 3 : *De la nécessité pour l'Algérie d'opter pour une politique des APP*

780. Si les pays avancés ont éprouvé des difficultés pour maîtriser la politique des prix de transfert pratiquée par les groupes multinationaux, et se sont, finalement, résolus à opter pour une politique de concertation dans ce domaine, qu'en est-il, alors, des pays en développement ? Ces pays, en effet, manquant de moyens et d'expérience en matière de prix de transfert devraient se montrer encore plus réceptifs à cette forme de gestion des prix de transfert. L'Algérie, pays jeune d'une cinquante d'années, avec une expérience très modeste dans ce domaine, une administration insuffisamment équipée en moyens et en personnels qualifiés, et un réseau de conventions bilatérales réduit… a tout intérêt à adopter cette forme de règlement de détermination des prix de transfert[1].

§1. *Les APP ont-ils un fondement juridique en Algérie ?*

781. Même si les textes n'ont pas prévu explicitement cette procédure, le droit interne comporte des possibilités qui autorisent le recours à cette forme de gestion des prix de transfert, et les experts de l'OCDE n'ont pas manqué de le relever : « *Les administrations fiscales peuvent s'appuyer sur les prérogatives générales qui leur sont conférées par le droit interne, dans le domaine de l'administration de l'impôt, pour conclure des APP* ». Dans certains pays, l'administration fiscale est habilitée à formuler à l'intention des contribuables des instructions administratives ou de procédures décrivant le régime fiscal des transactions et la méthode adéquate de fixation des prix de transfert[2].

L'Algérie se trouve dans cette situation du fait que sa législation ne comporte pas de dispositions particulières traitant des APP ; autrement dit, l'expression même d'APP ne figure pas encore dans le droit interne. Toutefois, il existe une procédure qui peut aboutir à un effet similaire, c'est celle du rescrit fiscal. En combinant les dispositions qui le régissent avec celles de l'article 25-3 du Modèle OCDE, administrations fiscales et contribuables peuvent se concerter sur la politique de détermination des prix de transfert, une procédure qui tient lieu d'APP.

1. *Le rescrit fiscal comme fondement aux accords préalables unilatéraux*

782. Bien qu'importante, la procédure APP était longtemps ignorée par le droit algérien. D'abord parce que le problème des prix de transfert ne s'est imposé au législateur algérien qu'à partir de 2007. Et, ensuite, le rescrit introduit par la loi de finances en 2012 semblait suffire pour constituer un instrument de concertation entre les contribuables et l'administration fiscale.

L'administration fiscale pourrait, comme l'indique l'OCDE dans ses Principes directeurs, s'appuyer sur les prérogatives générales qui lui sont conférées par le droit interne dans l'administration de l'impôt et de conclure des accords préalables. Elle peut

[1] Sur les APP en Algérie voir : TEBTI Touffik, « *Les accords préalables en matière de prix de transfert* », *Annales de la faculté de droit*, Actes du colloque international sur « Attractivité et évasion fiscales » du 7 et 8 décembre 2011, numéro spécial, 2013, pp. 165-176.

[2] OCDE, Principes directeurs, *op. cit.*, n° 4.140.

Rapport-gratuit.com
LE NUMERO 1 MONDIAL DU MÉMOIRES

être saisie par les contribuables dans le but d'obtenir des décisions spécifiques à diverses fins. Même si ces décisions n'ont pas été conçues spécifiquement pour des APP, leur champ d'application est suffisamment large pour les couvrir[1].

783. En l'absence dans le droit interne de possibilité de conclure des accords préalables, le rescrit fiscal peut servir de base à un accord préalable du fait qu'il « introduit une certaine dose de prévisibilité dans l'activité économique du contribuable, et constitue en conséquence « un facteur important de sécurité juridique »[2].

a) *Définition du rescrit :*

784. Le terme rescrit tire son origine du latin « « *rescriptum »* qui désignait la réponse de l'empereur à une question de droit posée par un magistrat, un gouverneur de province ou un particulier[3]. Appliquée au droit fiscal, cette notion a évolué et sa fonction nettement précisée. Le professeur Lambert, décrit le rescrit comme étant « un mécanisme à la discrétion du contribuable, lui permettant d'obtenir de la part de l'Administration, un avis sur sa situation au regard d'un texte fiscal. Le rescrit est protecteur pour le contribuable, si la décision rendue valide son point de vue, mais il n'est jamais contraignant si l'analyse de l'administration est contraire à la sienne ». Il poursuit son analyse en déclarant que « Le rescrit n'étant pas une décision administrative mais un avis qui engage l'administration »[4].

784 bis. La procédure du rescrit a été instaurée en Algérie par la loi de finances pour 2012 par l'introduction au code des procédures fiscales d'un Titre VI bis intitulé : « *Le rescrit fiscal* » comportant deux articles, 174 bis et 174 ter.

785. L'article 174 bis définit le rescrit par ses effets « *Il ne sera procédé à aucun rehaussement d'imposition antérieure si la cause du rehaussement poursuivi par l'administration est un différend sur l'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal par le contribuable de bonne foi du ressort de la Direction des grandes entreprises, et s'il est démontré que l'appréciation faite par le contribuable a été admise par l'administration* ».

Cette garantie de non rehaussement est applicable, poursuit l'article, lorsque : *« l'administration est saisie d'une demande écrite, précise et complète par un contribuable de bonne foi ;* et que *l'administration a formellement pris position sur l'appréciation d'une*

---

[1] Nous faisons un parallèle avec ce que prône HADJI DIALIGUE Ba pour le Sénégal, *op. cit*, p. 379.

[2] *Ibidem*.

[3] Laurence VAPAILLE : La sécurité juridique au prisme du rescrit, in *Annales de la Faculté de droit et des sciences politiques*, Numéro spécial 2018 sur « *Les relations entre l'administration fiscale et les contribuables* », pp. 192-226 ; voir également Mourad Nabil ABDESSEMED, Le rescrit fiscal et l'apport de la doctrine administrative dans la relation contribuable-uasger, in *Annales de la Faculté de droit et des sciences politiques*, Numéro spécial, 2018, pp. 186-191.

[4] LAMBERT Thierry estime, par ailleurs, que « le rescrit ne confère pas l'administration le pouvoir de déroger à la loi et que par conséquent, « sa portée normative est nulle ». En revanche, il institue au profit d'un usager, qui sollicite l'approbation de ses analyses juridiques, une garantie particulière qui rend juridiquement opposables les prises de position écrites de l'Administration ». LAMBERT Thierry, « *Le rescrit, une idée à cultiver* », Revue de Droit fiscal, n° 27, 2015, p. 47. Sur le thème du rescrit, voir également : L. LADOUX, « *Le rescrit : une procédure au service de la sécurité juridique et du civisme fiscal* », Les nouvelles fiscales, n° 1046, 2010, pp. 25-29 ; G. HUBLOT, « *Rescrire ou pas…?* ». Les nouvelles fiscales, n° 189, 2008, p. 02 ; Voir également Dossier : *Rescrit-Ruling-Transparence*, REIDF, n° 1, 2017.

situation de fait au regard d'un texte fiscal dans un délai de 4 mois ou n'a pas répondu dans ce délai ».

786. Même si c'est par une loi que le rescrit a été institué, c'est par voie règlementaire, un décret exécutif du 8 septembre 2012, que ce concept sera défini et les modalités de sa mise en œuvre fixées[1]. En effet, l'article 2 dudit décret définit le rescrit comme « *une prise de position formelle de l'administration fiscale, saisie par un contribuable de bonne foi relevant de la compétence de la direction des grandes entreprises. Ce rescrit constitue une réponse précise et définitive à la demande du contribuable qui veut connaître la fiscalité applicable à une situation de fait au regard de la législation en vigueur* ».

787. Cette procédure est qualifiée par Abdelmadjid YANAT de « *bilatéralisation* » des relations entre l'administration fiscale et le contribuable du fait que « les contribuables peuvent être conduits à interroger l'administration fiscale à propos de l'application de la règle fiscale, à dialoguer avec elle sur la manière d'appliquer la règle fiscale, voir solliciter une sorte « d'accord préalable » sur l'application qu'ils se font de l'application de cette règle fiscale qui ne sera pas remise en cause par l'administration lors d'une vérification fiscale »[2]. Si cette relation administration - contribuable est « bilatéralisée » c'est justement pour la « pacifier »[3].

788. Mourad Nabil ABDESSEMED, un autre commentateur du rescrit, trouve dans cette procédure une originalité qui permet « de sécuriser les initiatives et les projets, dès lors que le contribuable peut avoir accès aux conditions d'application d'une norme transposée à sa situation de fait »[4]. Pour cet auteur, le demandeur de rescrit devient « en quelque sorte l'initiateur de la doctrine administrative par opposition aux outils classiques que sont les instructions et les circulaires de portée générale ».

b) *Rapports rescrit / APP*

789. Le rescrit peut constituer un fondement pour les APP mais seulement quand ils revêtent un caractère unilatéral, en raison des similitudes qui existent entre les deux procédures même si certaines différences subsistent.

- Les similitudes :

790. L'APP comme le rescrit fiscal, l'initiative du déclenchement des deux procédures appartient au contribuable ; c'est en effet sur sa demande que l'une ou l'autre procédure est mise en œuvre. En outre, les deux procédures visent à instaurer la concertation entre l'administration et les contribuables. Il est également exigé dans les deux procédures la condition de bonne foi du contribuable. Et enfin, l'objectif poursuivi par les deux procédures, est d'assurer au contribuable la sécurité juridique contre tout rehaussement d'impôts antérieurs.

---

[1] Décret exécutif n° 12-334 du 8 septembre 2012 relatif au rescrit fiscal, J.O.R.A., n° 50, du 12 septembre 2012, p. 08.

[2] YANAT Abdelmadjid « *Un état actuel des relations administration fiscale - contribuables* », in *Annales de la Faculté de droit et des sciences politiques*, numéro spécial, 2018 sur : «Les relations entre l'administration fiscale et les contribuables", p. 81 et suivantes.

[3] *Ibidem.*

[4] ABDESSEMED Mourad Nabil, « *Le rescrit fiscal et l'apport de la doctrine administrative dans la relation contribuable-usager* », in *Annales de la Faculté de droit et des sciences politiques*, numéro spécial, 2018 sur : «Les relations entre l'administration fiscale et les contribuables", pp. 186-191.

- *Les divergences :*

791. Le premier signe distinctif de l'APP, c'est la négociation préalable entre le contribuable et l'administration fiscale. En effet, après examen des documents, administration et contribuable s'accordent sur un ensemble de critères appropriés concernant la méthode à utiliser, les éléments de comparaison et les hypothèses principales quant à l'évolution future, permettant de fixer le prix de transfert applicables aux transactions en cause, pendant une période donnée[1]. « Il s'agit donc d'une négociation entre le contribuable et l'autorité administrative compétente, intrinsèquement fondée sur un échange et une communication réciproque »[2]. Il faut toutefois observer que le débat n'est pas tout à fait écarté ou absent dans la procédure du rescrit fiscal, puisque si le dossier est incomplet, le contribuable est invité à le compléter.

792. Le second signe distinctif se rapporte à la durée de validité de l'APP. L'accord est conclu pour une période déterminée (France : entre trois et cinq ans ; Maroc : quatre ans)[3]. Alors que pour le rescrit, l'administration s'engage sur une interprétation qui reste valable tant qu'elle n'est pas remise en cause. En tout cas le législateur algérien n'a fixé aucune durée de validité pour le rescrit, sauf en cas de mauvaise foi du contribuable.

793. Le troisième signe distinctif, quand l'administration fiscale est saisie d'une demande d'APP, elle n'est pas tenue d'y répondre dans un délai déterminé[4] ; alors que dans la procédure du rescrit, elle doit se prononcer dans un délais de quatre mois sinon sa non réponse sera considérée comme une acceptation .

794. Le quatrième signe, le rescrit n'est pas une procédure réservée strictement aux groupes multinationaux et pour des opérations transnationales ; il est ouvert aux sociétés exerçant en interne et pour les opérations se déroulant uniquement sur le plan national.

795. Cinquième signe distinctif, le rescrit reste un outil de droit interne qui met en relation l'administration fiscale et un contribuable (un outil qui peut s'apparenter, dans une certaine mesure, à l'APP unilatéral). Il ne peut toutefois constituer un fondement juridique pour les APP bilatéraux. En effet, pour les accords préalables bilatéraux qui mettent en relation deux Etats souverains, il faut rechercher leur fondement juridique dans les conventions internationales.

***2**. Le fondement conventionnel des accords bilatéraux : l'article 25 MC OCDE : Procédure amiable*

796. Les autorités compétentes de deux Etats parties d'une convention fiscale, peuvent conclure un APP si les problèmes que posent les prix de transfert sont susceptibles d'entrainer une double imposition ou de soulever des doutes quant à l'interprétation ou l'application de la convention.

---

[1] RASSAT Patrick, LAMORLETTE Thierry, CAMELLI Thibault, pp. 154-156.
[2] *Ibidem*.
[3] Voir n° 760 et n° 761 de cette thèse.
[4] CASTAGNEDE Bernard, « *Précis de fiscalité internationale* », 4ème édition, PUF, 2013, p. 129.

Cette possibilité leur est ouverte car elle relève de la procédure amiable prévue par l'article 25 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE sur le revenu et la fortune, bien que les APP n'y soient pas expressément mentionnés. L'Algérie a repris dans les conventions bilatérales signées avec la trentaine de pays les dispositions de cet article 25. Le paragraphe 3 de cet article dispose que les autorités compétentes : « *s'efforcent par voie d'accord amiable, de résoudre les difficultés ou de dissiper les doutes auxquels peuvent donner lieu l'interprétation ou l'application de la Convention* ».

797. L'accord conclu sur cette base est juridiquement contraignant pour les deux Etats et créerait des droits pour le contribuable concerné. Dans la mesure où les conventions de double imposition priment sur le droit interne, l'absence de base juridique en droit interne pour la conclusion d'un accord n'empêchera pas l'application de l'APP au titre de la procédure amiable.

§2. La mise en œuvre de la politique d'APP en Algérie

798. Dans l'état actuel de la législation algérienne, un accord préalable sur les prix de transfert ne peut s'effectuer sous la forme d'un accord bilatéral en empruntant la procédure du rescrit. Mais rien n'empêche l'Etat de conclure ce genre d'accord sur le fondement de l'article 25 du Modèle OCDE, un article repris par la quasi-totalité des conventions fiscales bilatérales signées par l'Algérie.

1. *La mise en œuvre des APP unilatéraux par le biais du rescrit (art. 174 bis CPF)*

799. Pour que la demande de rescrit soit admise, elle doit remplir un certain nombre de conditions de forme et de fond.

a) *Les conditions de mise en œuvre*

- Les conditions liées à la personne du contribuable :

800. La procédure du rescrit n'est pas ouverte à tous les contribuables, elle est réservée uniquement aux entreprises d'une certaine taille qui relevant de la direction des grandes entreprises[1] (DGE) et dont la liste est fixée par l'article 160 du CPF comme suit[2]:

- les sociétés ou groupement de sociétés exerçant dans le domaine des hydrocarbures ;
- les sociétés de capitaux ainsi que les sociétés de personnes ayant opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux et dont le chiffre d'affaires est supérieur ou égal à un montant fixé par le ministre des finances[3] ;

[1] Ces entreprises représentent un enjeu budgétaire majeur avec des recettes fiscales de plus de 70%, Intervention du directeur général des impôts au forum du Journal Liberté du 23 septembre 2013, p. 02, cité par YANAT Abdelmadjid: « *Un état actuel des relations administrations fiscale-contribuables* », communication écrite au colloque d'Oran précité.

[2] Cet article a été modifié par l'article 55 de la loi de finances pour 2018.

[3] Ce montant a été fixé à 2.000.000.000 DA, par un arrêté du 24 décembre 2017, J.O.R.A., n° 77, 2017. Jusqu'à fin 2017, ce montant était de 100.000.000 DA.

- les sociétés étrangères intervenant en Algérie, temporairement, dans le cadre contractuel relevant du régime du réel lorsque le montant du (des) contrat(s) est égal ou supérieur à un montant fixé par arrêté du ministre des finances ;
- les groupes de sociétés lorsque le chiffre d'affaires annuel de l'une des sociétés membres est supérieur ou égal à un montant fixé par arrêté du ministre des finances.

801. A cette condition liée à la qualité du contribuable, le législateur exige une seconde condition qui est d'ordre moral, la bonne foi du contribuable. En effet, ce dernier ne peut solliciter de l'administration fiscale une garantie et s'en prévaloir s'il fournit des éléments incomplets ou inexacts.

- Les conditions liées à la demande de rescrit fiscal

802. La demande de rescrit doit être écrite et comporter toutes les indications se rapportant au contribuable : le nom ou la raison sociale et l'adresse du contribuable. Elle doit également indiquer les dispositions fiscales que le contribuable entend appliquer, fournir une présentation précise, complète et sincère de la situation de fait en distinguant le cas échéant, selon les dispositions concernées, les catégories d'information nécessaires pour permettre à l'administration fiscale d'apprécier si les conditions requises par la législation sont effectivement satisfaisantes[1]. Si la DGE estime que la demande est incomplète, elle est mise dans l'obligation de saisir le contribuable par courrier recommandé, par lequel elle sollicite les renseignements complémentaires nécessaires à sa prise de position formelle.

- Destinataire de la demande de rescrit

803. La demande de rescrit doit être adressée à la direction des grandes entreprises. Cependant, le décret de 2012 accorde une facilité de procédure au contribuable lorsque sa demande parvient à un service autre que la DGE, ce service est tenu de la transmettre dans un délai de 7 jours à la DGE et d'en informer le contribuable auteur de la demande[2].

b) *Délais de réponse de l'administration*

804. L'administration fiscale est tenue de répondre à la demande du contribuable et de lui transmettre le rescrit dans un délai de quatre mois. Ce délai court à compter de la réception de la demande par la DGE ou à compter de la date de réception des compléments demandés. Dans le cas où la demande parvient à un service autre que la DGE et que par la suite elle est transmise à la DGE, le délai de quatre mois ne commence à courir qu'à compter de la date de réception de la demande par la DGE. Dans le cas où l'administration fiscale ne répond pas positivement aux propositions du contribuable, ce dernier a le droit de solliciter le réexamen de sa demande par un collège dont les membres sont désignés par le directeur général des impôts qui en est le président. L'absence de réponse durant ce délai, équivaut à une décision implicite d'acceptation :

[1] Art. 3 du décret exécutif n° 12-334 du 8 septembre 2012 relatif au rescrit fiscal, J.O.R.A., n° 50, du 12 septembre 2012, p. 08.
[2] Art. 8 § 2 du décret exécutif n° 12-334 du 8 septembre 2012 relatif au rescrit fiscal, précité.

le contribuable bénéficie de la position fiscale qu'il a formulée dans sa demande et pour laquelle il n'a pas obtenu de réponse formelle.

c) *Les effets du rescrit : la sécurité juridique pour le contribuable*

805. Abdelmadjid YANAT a bien résumé l'utilité du rescrit, il constitue, écrit-il *« une forme de dialogue »* entre l'administration fiscale et le contribuable : « un moyen d'apaiser ces rapports » et de prévenir les difficultés sur le plan fiscal puisque le contribuable a la faculté de connaitre à l'avance la position fiscale de l'administration fiscale sur une opération qu'il compte projeter dans l'avenir »[1].

La procédure d'APP présente une utilité considérable pour le contribuable du fait qu'elle rend plus prévisible le régime fiscal des transactions internationales et élimine, de ce fait, toute incertitude liée à l'application de la norme fiscale[2]. Elle lui assure une sécurité juridique en ce qui concerne le régime fiscal applicable aux opérations concernées en cause.

Cette sécurité juridique va consister pour le contribuable dans la garantie qui lui est accordée par l'article 174 bis du CPF contre tout rehaussement d'impôts : « *Il ne sera procédé à aucun rehaussement d'imposition antérieure si la cause du rehaussement poursuivi par l'administration est un différend sur l'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal par le contribuable de bonne foi du ressort de la DGE, et s'il est démontré que l'appréciation faite par le contribuable a été admise par l'administration* » lorsque : *« l'administration est saisie d'une demande écrite, précise et complète par un contribuable de bonne foi ;* et que *l'administration a formellement pris position sur l'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal dans un délai de 4 mois ou n'a pas répondu dans ce délai* ».

806. Cette garantie lui est accordée aussi bien par le rescrit qui lui est notifié, que par l'absence de réponse de la part de l'administration dans le délai de quatre mois. L'article 7 du décret exécutif de 2012 rappelle cette règle : « *Le rescrit ou le défaut de réponse à la demande de rescrit enlève à l'administration fiscale le droit d'effectuer des redressements au titre d'une situation qui a fait l'objet déjà d'une demande de rescrit fiscal* ».

807. Toutefois, cette garantie est relative d'abord parce que les termes du rescrit fiscal ne sont applicables qu'au seul contribuable qui introduit une demande et concernant sa situation de fait. *La demande de rescrit étant par définition individuelle*, un autre contribuable ne peut pas se prévaloir du rescrit fiscal établi au profit d'un autre contribuable même s'il présente une situation de fait comparable à celui-ci[3].

808. Par ailleurs, l'accord préalable qui résulte du rescrit peut être annulé, même rétroactivement, en cas de fraude ou de dénaturation d'informations au cours des négociations, ou en cas d'inobservation par le contribuable des conditions prévues dans l'APP[4]. Cette conséquence bien que le législateur algérien ne l'a pas prévue explicitement, elle résulte des conditions légales d'octroi du rescrit : le demandeur doit

[1] YANAT Abdelmadjid, communication précitée.
[2] EL HADJI DIALIGUE Ba, *op. cit.*, p. 389.
[3] Art. 10 du décret exécutif du 8 septembre 2012 relatif au rescrit fiscal, précité.
[4] OCDE, Principes directeurs, *op. cit.*, n° 4.138.

faire une présentation précise, complète et sincère de sa situation, et d'être de « bonne foi »[1].

Si cette atténuation de l'effet du rescrit peut être compréhensible, une autre atténuation apportée par le même décret l'est moins. En effet, le décret de 2012 a apporté une sérieuse limite quant à l'effet du rescrit que la loi n'a pas prévue : la possibilité pour l'administration de revenir sur le rescrit en cas d'erreur d'appréciation de sa part[2]. Dans ce cas, elle met fin au rescrit et établit un nouveau rescrit mais sans procéder à aucun redressement. Cette faculté accordée à l'administration fiscale est grave de conséquence dans la mesure où elle remet en cause le principe de la sécurité juridique qui fonde cette procédure, car elle peut toujours invoquer une erreur d'appréciation pour remettre en cause ce qui a été décidé. Même en l'absence de redressement, le contribuable peut subir des charges fiscales supplémentaires alors qu'il ne s'est engagé dans l'opération que sur la base des solutions que l'administration a validées initialement.

809. Cette disposition de l'article 9 est contradictoire avec l'article 174 bis du CPF qui n'a pas posé de limites à cette procédure et heurte du même coup l'adage selon lequel « Nul ne peut se prévaloir de sa propre turpitude ».

810. C'est alors que le rescrit fiscal peut être remis en cause aussi bien en raison de faits incombant au contribuable (faits erronés ou erreur) qu'en raison de faits imputables à l'administration (ses propres erreurs) qui refuse d'assumer ses responsabilités en cas d'erreurs de sa part. Si la loi a prévu la faute du demandeur, en revanche, elle n'a pas prévu le cas de l'erreur de l'administration justifiant une remise en cause du rescrit.

811. Si l'administration peut remettre en cause une décision explicite de validation du rescrit, qu'en est-il de l'accord implicite du rescrit ? La non réponse qui équivaut à une acceptation reste problématique, car l'administration peut toujours invoquer la mauvaise foi du contribuable ou des renseignements erronés, pour ôter tout effet au rescrit implicite du simple fait de son silence. D'où la persistance de l'insécurité juridique.

812. Malgré les nombreux avantages que présente la procédure du rescrit, elle reste trop peu utilisée par les contribuables par crainte, selon une expression de Maurice COZIAN « de réveiller l'instinct de contrôle »[3] chez l'administration fiscale. Le professeur Thierry Lambert explicite ce risque. Le contribuable est conduit dans sa demande de rescrit à dévoiler ses intentions sur lesquelles pèsent des incertitudes juridiques, il peut alors craindre que l'administration ne soit tentée de déclencher une vérification de comptabilité si le montage qu'il décrit pourrait être qualifié par l'administration d'abus de droit ou d'acte anormal de gestion[4]. Il n'est pas exclu que

[1] Arts. 2 et 3 du décret exécutif du 8 septembre 2012 relatif au rescrit fiscal, précité.

[2] Art. 9 du décret exécutif du 8 septembre 2012 relatif au rescrit fiscal, précité.

[3] COZIAN Maurice, « *L'aménagement de la procédure d'abus de droit. L'amélioration des rapports entre l'administration fiscale et les contribuables* », ouvrage collectif, PUF, 1989, pp. 157-164, cité par LAMBERT Thierry, « *Le rescrit, une idée à cultiver* », *op. cit.*, p. 49.

[4] Sur l'abus de droit voir : DE LA MARDIERE Christophe, « *La notion d'abus de droit, arme de répression fiscale* », Revue de Droit Fiscal, n° 51-52 du 18 décembre 2014, pp. 55-58 ; ESCLASSAN Marie-Christine, « *Justice fiscale et abus de droit : Réflexions sur la dynamique de la notion d'abus de droit*

quelque temps plus tard elle déclenche une vérification de comptabilité[1]. Ainsi la sécurité juridique totale n'est pas garantie. Mais pour Maurice COZIAN, il s'agit de souscrire « une assurance non pas tous risques fiscaux » mais une assurance anti-abus de droit ». En tout cas la question de la garantie que présente le rescrit reste posée[2]. Laurence Vapaille qui s'est interrogée sur le rescrit comme remède à l'insécurité juridique estime pour sa part que « le droit fiscal est devenu plus sûr pour le contribuable depuis que le mécanisme du rescrit y figure, néanmoins sa réussite est aussi le signe de la dégradation de la loi fiscale »[3].

2. La mise en œuvre de l'APP bilatéral sur le fondement de l'article 25 du Modèle OCDE

813. La procédure du rescrit fiscal telle que nous venons de la décrire, peut donc servir de fondement à un accord unilatéral car elle met en relation l'administration fiscale d'un Etat avec une société multinationale dont le siège se trouve dans un autre Etat (concertation). Ce type d'accords, même s'il résout partiellement le problème de la détermination des prix de transfert, n'engage pas l'autre Etat et le problème de la double imposition risque de persister. C'est pourquoi, l'Etat, quand ses intérêts le justifient, doit également se rapprocher de l'autre Etat pour entrer en négociation avec lui sur les modalités de détermination des prix de transfert convenues avec la multinationale relevant de sa juridiction. L'article 25-3 du Modèle OCDE prévoit une procédure amiable pour régler ce type de litiges. L'Etat algérien s'en est inspiré et a reproduit intégralement les dispositions de cet article dans la trentaine de conventions qu'il a signées. Ce qui lui permet alors de conclure des conventions bilatérales comportant des accords bilatéraux sur les APP.

814. Il faut toutefois relever que cette formule reste d'un effet limité en raison notamment du nombre relativement réduit de pays avec lesquels l'Etat algérien a conclu une convention fiscale bilatérale alors que ses relations économiques ont été élargies à d'autres pays. Ainsi en est-il de la quasi-totalité des pays américains (hormis le Canada), la quasi-totalité des pays africains (à l'exception de l'Afrique du Sud), et la plupart des pays asiatiques (à l'exception de la Chine, la Corée et l'Indonésie). La coopération reste cantonnée principalement avec les pays de l'Europe et les pays arabes dont le nombre total n'excède pas, pour le moment trente-quatre Etats.

CONCLUSION DU TITRE I

815. La position de l'Etat algérien semble empreinte d'hésitations quand il s'agit d'envisager la contractualisation avec les contribuables. Autrement dit, l'administration ne semble pas encore suffisamment convaincue de l'utilité de la politique des APP alors

---

en droit fiscal français », Revue Française de Finances Publiques, n° 124/2013, pp. 85-93 ; MOREL Christophe, « *L'appréciation de l'abus de droit en matière fiscale* », Revue Française de Comptabilité, n° 378 - juin 2005, pp. 22-26. Sur l'acte anormal de gestion voir : BOURTOURAULT Pierre-Yves et BENARD Marc, « *Relations intragroupe, prix de transfert et acte anormal de gestion* », Revue de Droit Fiscal, n° 50 du 10 décembre 2009, pp. 09-14.

[1] LAMBERT Thierry, « *Le rescrit, une idée à cultiver* », *op. cit.*, p. 49.

[2] DAL VECCHIO Frédéric, « *Le rescrit fiscal, une garantie ?,* » REIDF, n° 1, 2017, p. 32.

[3] Laurence VAPAILLE, La sécurité juridique au prisme du rescrit, article précité, p. 200.

qu'elle ne dispose pas encore des moyens humains et techniques pour avoir une maitrise suffisante sur la politique de détermination des prix de transfert effectuée par les sociétés multinationales. Cependant, avec le rescrit, un pas est franchi vers l'établissement d'une politique de concertation et de prévention imprimant une nouvelle qualité à la relation entre administration et contribuables. Dans cette nouvelle relation, les entreprises doivent cesser « de voir l'administration comme un organe répressif qu'il faut craindre et éviter » et, en retour, les administrations doivent accepter « de ne plus considérer les contribuables comme des fraudeurs potentiels »[1].

TITRE II

S'ACHEMINE-T-ON VERS UN NOUVEL ORDRE FISCAL INTERNATIONAL ?

816. Nous avons déjà démontré dans nos développements précédents, la spécificité des implantations d'entreprises à l'étranger et des conséquences qu'elle engendre sur le droit en général et le droit fiscal en particulier. Il s'agit de commerce international ou de groupes multinationaux ou encore d'économie numérique dont l'activité se répand sur plusieurs territoires et relève de plusieurs souverainetés. Cette situation nous amène à réfléchir sur la nécessité d'un droit global, un droit mondialisé qui transcende les souverainetés étatiques pour éviter les contradictions entre les législations nationales et éviter les doubles impositions ou les doubles non impositions, la fraude et l'évasion fiscales internationales.

817. Pour ce faire, plusieurs questions vont surgir et auxquelles il faut tenter d'y répondre. Faut-il harmoniser les législations fiscales nationales, ou encore les unifier ? Se limiter à la matière fiscale ou bien l'étendre à l'ensemble des disciplines traitant de l'économie ? Cette approche internationale de la normativité en matière fiscale n'est pas absente de la pratique actuelle. Les Nations-Unies et l'OCDE ont déjà mis en place les premiers jalons de ce droit et continuent de le développer. Quant à la doctrine, elle foisonne de propositions à ce sujet.

Une autre question encore plus délicate à laquelle il faut répondre, l'approche internationale de la normativité doit-elle être conçue dans le cadre restreint de la fiscalité ? Ou bien, sachant que la mondialisation touche l'ensemble des disciplines juridiques et que de ce fait, ne faut-il pas la penser comme un tout englobant toutes les disciplines ?

[1] RASSAT Patrick, LAMORLETTE Thierry, CAMELLI Thibault, *op. cit.*, pp. 155-156 ; GOUTHIERE Bruno, *op. cit.*, p. 1152 ; CASTAGNEDE Bernard, « *Précis de fiscalité internationale* », 4ème édition, PUF, 2013, p. 127 et s. ; OCDE, Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales, 22 juillet 2010, pp. 186-198 ; BOUVIER Michel, « *La lutte contre l'évasion fiscale internationale : répression ou prévention* ? », *op. cit,* ; BOUVIER Michel, « *Les accords fiscaux préventifs : une sécurité pour l'entreprise et pour l'administration* », *op. cit.*

818. Les fiscalistes se sont rangés d'emblée sur la première option recourant à des formules diverses : « *Droit international fiscal commun* »[1], « *Droit commun fiscal supranational* », ou encore « *Régime fiscal international* ».

819. DIALIGUE qui a consacré dans sa thèse de longs développements à cette question, plaide pour l'institution d'un « *Ordre fiscal mondial* » dont il essaie de définir les contours[2]. Après avoir relevé l'existence d'un ordre fiscal commun à l'échelle communautaire (en Europe) et dans une moindre mesure dans l'UEMOA (Union Economique et Monétaire de l'Afrique de l'Ouest), DIALIGUE constate l'absence de cet ordre à l'échelle mondiale. Il propose alors « la construction de cet ordre fiscal à l'échelle mondiale. Selon cet auteur, pour faire face à un phénomène mondial (prix transfert), il convient d'adopter une solution globale ». Tout en reconnaissant la difficulté d'une telle œuvre, il pense néanmoins qu'elle reste « possible »[3] et il pose les fondements théoriques de cet ordre fiscal mondial. Il s'explique d'abord sur les raisons militant en faveur d'un droit fiscal mondial. Il rejette aussi bien l'approche unilatérale que bilatérale.

820. S'agissant de l'approche unilatérale, elle trouve ses limites dans le cloisonnement des souverainetés fiscales qui ne permet pas d'appréhender l'activité transnationale des entreprises. Il en découle que le recours aux seules mesures de nature unilatérale (législations nationales) est souvent inapproprié, car l'unilatéralisme est source de conflits de compétence entre autorités des différents pays et d'insécurité juridique pour les contribuables[4]. Les raisons que cet auteur invoque pour la réalisation d'un tel ordre sont encore plus convaincantes quand il s'agit de pays en développement qui ne sont pas dotés de ressources humaines et matérielles suffisantes leur permettant de lutter efficacement contre l'usage abusif des prix de transfert par les entreprises multinationales. L'institution d'un ordre fiscal mondial pour lequel il plaide, constitue une solution, il prendrait en charge la résolution des problématiques liées aux prix de transfert.

821. Quant à l'approche bilatérale concrétisée par la conclusion d'accords bilatéraux utilisés pour l'élimination des doubles impositions, DIALIGUE n'y voit pas une solution satisfaisante sur le plan de l'internationalisation du droit fiscal du fait qu'elle peut entrainer un double danger. D'une part, l'unilatéralisme favorise les mesures discriminatoires à l'encontre des pays tiers à ces accords et, d'autre part, il offre au pays qui dispose du pouvoir de négociation le plus puissant l'occasion pour imposer ses propres normes et détourner de ce fait le bilatéralisme au profit d'une nouvelle forme d'unilatéralisme. « Dépourvu d'une vocation universelle, les accords bilatéraux sont en effet incapables de surmonter efficacement les divergences des droits nationaux de pays qui n'en sont pas moins adhérents »[5]. A ceci, il faut ajouter

---

[1] CHRETIEN Maxime, dès 1954, publie un article « *Contribution à l'étude du droit international fiscal : le rôle des organisations internationales dans le règlement des questions d'impôts entre les divers Etats* », dans lequel il s'est lancé à « *A la recherche d'un droit international fiscal commun* », R.C.A.D.I., t. 86, 1954/II, pp. 10-25.

[2] EL HADJI DIALIGUE Ba, *op. cit.*, p. 403.

[3] *Ibid.*, p. 404.

[4] *Ibid.*, pp. 405-406.

[5] *Ibid.*, p. 407.

l'impossibilité pour un Etat de conclure des conventions fiscales avec tous les autres Etats.

822. Par ailleurs, EL HADJI DIALIGUE met en évidence une autre limite : l'absence, au niveau international, d'un corps de normes contraignantes en matière fiscale[1]. Il ne décèle dans le mécanisme mis en place par les organisations internationales (ONU et OCDE) que de « simples engagements à caractère volontaire » auxquels il dénie le caractère juridique[2]. S'agissant de la coopération fiscale entre les Etats, s'il constate son existence, il fait observer, en outre, qu'elle ne comporte pas une harmonisation des politiques et stratégies fiscales au niveau mondial[3].

823. L'auteur reconnait que « L'analyse de l'évolution des instruments juridiques internationaux (accords bilatéraux, multilatéraux et de travaux menés au sein des instances et des organisations internationales a pu, sans conteste, révéler le renforcement des tentatives destinées à l'élaboration d'un ordre fiscal international ». Toutefois, il juge cette évolution insuffisante car encore embryonnaire[4].

824. Cette approche nous semble prêcher par son caractère doublement restrictif. D'abord, non seulement elle est cantonnée au droit fiscal, et qu'à l'intérieur de cette discipline, elle ne concerne que le seul problème des prix de transfert. Ensuite, l'auteur de cette approche ne reconnait le caractère de normes qu'aux règles contraignantes. Il écarte de ce fait toutes les autres productions normatives qui régissent la matière fiscale et les nouvelles formes de régulation juridiques (*soft law*).

825. L'auteur de cette approche se trouve confronté à un autre obstacle qu'il n'a pu surmonter, celui de l'institution à qui sera confiée la charge de confectionner cet ordre international et quelle sera sa capacité à le rendre effectif.

826. Un nouveau courant voit le jour, toujours préoccupé par les incidences de la mondialisation sur le droit, il plaide alors pour un « droit global » véhiculant une nouvelle approche de la norme dans le cadre de la gouvernance globale. Ce courant réfute d'abord le cadre très limité du droit fiscal, car la mondialisation ou la globalisation ne touche pas uniquement la matière fiscale, elle s'étend à l'ensemble des disciplines juridiques. Il s'inscrit alors dans un contexte plus général englobant l'ensemble des disciplines juridiques : droit de la personne, droit de l'environnement, droit pénal, etc.

827. Karim BENYEKHLEF qui a consacré en 2008 une thèse à cette question « *Une possible histoire de la norme : les normativités émergentes de la mondialisation* »[5] écrit que « La question de l'élaboration d'un droit global constitue

[1] *Ibid.*, p. 408.

[2] « *Le mécanisme mis en place par les organisations internationales (ONU et OCDE) ne pouvait prétendre à l'universalisme. Il s'est révélé incapable d'embrasser les multiples et complexes aspects nécessaires à l'éclosion d'un ordre fiscal international : le respect de ce système n'est dicté que par de simples engagements à caractère volontaire et que d'autre part ces engagements ne se soucient que de quelques aspects de procédure facilitant la coopération internationale entre autorités administratives compétentes* ». EL HADJI DIALIGUE Ba, *op. cit*, p. 407.

[3] *Ibid.*, p. 409.

[4] *Ibid.*, p. 407.

[5] BENYEKHLEF Karim, « *Une possible histoire de la norme : les normativités émergentes de la mondialisation* », Thèse de doctorat, Faculté de Droit, Montréal, 2008.

une étape obligée dans les réflexions relatives à l'incidence de la mondialisation »[1]. Cette mondialisation selon le même auteur produit un double effet. Dans un premier temps elle influe sur le contenu des droits nationaux par champs particuliers, avec des résultats qui peuvent varier selon les domaines (ex : droit du travail droit environnement) se signalent par une forte pénétration des ordres juridiques nationaux[2]. Son autre effet consiste ensuite, dans le « fait que les techniques mêmes du droit sont repensées en fonction de formes nouvelles de régulation. De nouveaux modes de régulation émergent, en marges des catégories classiques du droit positif, afin de répondre aux besoins des différents acteurs que le droit étatique ne peut satisfaire. Le principe d'un droit global s'inscrit dans cette mouvance[3].

828. Karim BENYEKHLEF oppose le « *droit moderne* » tel qu'il est conçu actuellement au « *droit postmoderne* » tel qu'il est en train de se construire et de se substituer progressivement au premier. Il fait un procès au droit moderne qui lui apparaît « figé dans une essence territoriale, un monisme et un positivisme juridique irréalistes, un statocentrisme stérilisant et un autisme internormatif (indifférence aux normes non étatiques). Les paramètres du jeu juridique classique sont sur le point de subir une transformation radicale au risque de ne plus constituer un vecteur efficient de régulation des sociétés humaines »[4].

829. L'inadéquation du droit moderne s'explique pour cet auteur notamment par son incapacité à gérer la pluralité, à accepter la diversité des sources de production de la norme, sa propension à ramener le droit au seul commandement et son refus de reconsidérer la notion de souveraineté[5]. L'ajustement du droit à la complexité passe notamment par une reconnaissance du pluralisme juridique (un concept clé d'une vision post-moderne du droit).

830. Il ressort de ce qui précède l'existence d'un droit qui émerge et qui se distingue par sa diversité, ses auteurs et ses modes de manifestation, le *« soft law »*. Il revêt en général un caractère souple et flexible reposant sur le dialogue, la négociation et le consensus, et dont le caractère contraignant n'est pas un critère décisif (Chapitre I). Parallèlement à ce droit flexible, se développe un droit plus formel, plus classique et plus contraignant, le « *hard law* » qui constitue un retour aux traités multilatéraux, mais un droit qui reste pour l'instant embryonnaire (Chapitre II). Mais ce droit dans ses différentes formes ne serait qu'un élément d'un tout, d'un droit global ou d'une gouvernance globale embrassant l'ensemble des disciplines.

CHAPITRE I : LE DEVELOPPEMENT D'UN DROIT FISCAL INTERNATIONAL DE TYPE « *SOFT LAW* » OU « DROIT MOU »

831. On assiste depuis quelques années au développement d'un nouveau droit fiscal international de type « *soft law* » ou doit mou qui est l'œuvre des organisations

[1] *Ibid.*, p. 04.
[2] *Ibid.*, p. 12.
[3] BENYEKHLEF Karim, *op. cit.*, p. 16.
[4] *Ibid.*, p. 06.
[5] *Ibid.*, pp. 41-42.

internationales[1]. Par les pouvoirs dont elles disposent dans l'élaboration des décisions, recommandations et autres instruments normatifs contraignants et non contraignants et qui visent non seulement les Etats membres mais aussi les pays non membres, ces organisations contribuent à l'avancement du droit fiscal international de type « *soft law*».

832. En matière fiscale, ces normes produites par les organisations internationales visent à résoudre certains problèmes résultant de la confrontation entre deux Etats souverains, l'insuffisance d'imposition ou la double imposition. Ainsi, comme l'explique le professeur CHRETIEN, leur rôle serait « d'aider les Etats à perfectionner et à unifier, dans le domaine des impôts qu'ils perçoivent, leurs lois et leurs traités, en exerçant à leur égard, soit d'office soit sur demande, des attributions consultatives *lato sensu* qui deviennent même parfois une fonction « pré-législative » sans jamais devenir une fonction législative *stricto sensu* »[2].

Section 1 : Les concepteurs du « *soft law*»

833. Même s'ils présentent quelques lacunes face aux exigences de la mondialisation, comme on l'avait précisé dans la première partie de cette thèse, on ne peut sous-estimer les travaux de la Société des Nations (SDN), de l'ONU et surtout de l'OCDE. En effet, l'influence des travaux des organisations internationales dans le développement d'un droit fiscal international de type « *soft law* » est importante. Le mérite revient tout d'abord à la Société des Nations qui est la première organisation à avoir rédiger un texte fiscal de type international traitant plus particulièrement du problème de la double imposition.

834. Visant précisément ce problème mais aussi celui de l'évasion fiscale par l'élaboration de normes internationales -des conventions bilatérales précisément-, les travaux menés ensuite par l'ONU se révèlent plus développés encore. Ceux-ci s'inspirent en grande partie des travaux de l'OCDE, qui revêtent une place particulière dans le processus normatif fiscal vu son rôle indéniable dans le développement du droit fiscal mou.

835. Ces trois organisations internationales occupent une place capitale dans l'évolution du droit fiscal international. Dans ce contexte Maxime CHRETIEN écrit qu'« Il est impossible de comprendre le développement progressif du droit international en matière d'impôt sans connaitre l'activité exercée par les organisations internationales de vocation mondiale dans la solution des principaux problèmes de droit fiscal que soulèvent entre les Etats et leurs ressortissants, les impôts perçus par chaque Etat sur son propre territoire en vertu de sa souveraineté fiscale »[3].

836. Nous examinerons dans cette section les trois phases historiques de la naissance et du développement du droit mou, les travaux de la SDN et de l'ONU seront traités dans une première sous-section, ceux de l'OCDE dans une seconde sous-section.

[1] Sur la personnalité fiscale de ces organisations voir CHRETIEN Maxime, *op. cit.*, p. 08 et s.
[2] CHRETIEN Maxime, *op. cit.*, p. 19.
[3] *Ibid.*, p. 05.

Sous-section 1 : *Le rôle de la SDN et de l'ONU dans le développement d'un droit fiscal international de type « soft law »*

837. L'intérêt des organisations internationales pour les questions fiscales a commencé dès les années 1920, grâce aux travaux entrepris tout d'abord par la Société des Nations (SDN)[1], organisation internationale créée au lendemain de la première guerre mondiale en vertu du traité de Versailles. Bien que son objet principal soit de garantir la paix sur la scène internationale, la SDN s'intéressait aussi aux questions fiscales à travers son groupe d'expert du comité financier. Dans ce contexte, il est nécessaire de rappeler les conditions dans lesquelles est créé le premier texte de type « *mondial* » dont l'objet est d'unifier les règles fiscales internationales (§1), ensuite, des refontes qu'ont été introduites à ce premier modèle de convention en raison des lacunes qu'il présentait (§ 2).

§1. *L'influence des travaux de la SDN sur le développement du « soft law »*

1. *Un droit fiscal international né en réponse aux problèmes fiscaux de l'après-guerre*

838. Le rôle de la SDN en matière fiscale n'est pas passé inaperçu, en particulier, dans un environnement économique mis à mal par la première guerre mondiale. En effet, les problèmes de double imposition et d'insuffisance d'imposition ont marqué considérablement cette époque en raison de l'absence d'instruments conventionnels unifiant les systèmes fiscaux des Etats. C'est ainsi qu'une même matière imposable se trouvait taxée dans deux (ou plusieurs) Etats aux mains d'un même contribuable, pour le même fait générateur et pour des périodes identiques.

839. En plus du problème de double imposition, cette époque a été marquée aussi par l'explosion de la charge fiscale causée par les coûts de guerre et de reconstruction. En effet, les coûts engendrés par la guerre et l'accroissement sensible des dépenses publiques occasionnées par le conflit puis par la reconstruction, ont eu pour conséquence un alourdissement de la charge fiscale. Les pertes de recettes pour les Etats devaient être compensées par la fiscalité, une fiscalité qui s'est avérée assez lourde pour les contribuables, ce qui a abouti à une délocalisation des bénéfices et revenus vers des pays à fiscalité privilégiée[2].

---

[1] BUISSON Jacques, « *L'échange de renseignements entre administrations fiscales en Europe* », Revue de Droit Fiscal, n° 47 du 22 novembre 2012, 527, p. 01 ; pour une étude plus approfondie sur le rôle de la SDN en matière d'assistance fiscale voir STANKIEWICZ Lukasz, « *Conventions fiscales : Assistance administrative internationale - Échange de renseignements* », JurisClasseur Fiscal international, Fasc. n° 3140, du 30 Mars 2014, dernière mise à jour : 30 Mars 2014, p. 10 et s. ; Voir aussi FARQUET Christophe, « *Lutte contre l'évasion fiscale : l'échec de la SDN durant l'entre-deux-guerres* », Alternatives économiques : L'économie politique , 2009/4, n° 44, pp. 93-112 ; FARQUET Christophe, « *Expertise et négociations fiscales à la Société des Nations (1923-1939)* », Relations internationales 2010/2 (n° 142), PUF, pp. 05-21.

[2] FARQUET Christophe, « *Expertise et négociations fiscales à la Société des Nations (1923-1939)* », *op. cit.*, p. 06 ; FARQUET Christophe, « *Lutte contre l'évasion fiscale : l'échec de la SDN durant l'entre-deux-guerres* », L'Économie politique 2009/4 (n° 44), PUF, pp. 93-112 ; FARQUET Christophe, « *Le secret bancaire en cause par la société des nations* (1922-1925) », Revue d'histoire, 2009, p. 106. Disponible sur le site « file:///C:/Users/K/Downloads/tra-001_2009_1__211_d%20(1).pdf », consulté le 21/08/2017.

840. De plus, en l'absence d'instrument de coopération entre les administrations fiscales, il était très aisé pour les contribuables d'échapper à l'impôt en plaçant leurs revenus et bénéfices à l'étranger, en particulier dans des paradis fiscaux assurant l'inviolabilité du secret bancaire comme la Suisse[1]. L'accueil de ces avoirs confère, en effet, aux établissements financiers suisses une place financière importante. La Suisse, saisissant l'occasion du conflit, s'était dotée d'un système attractif des avoirs étrangers en assurant non seulement le respect du secret bancaire mais aussi en refusant tout échange de renseignements. Dans ce contexte, l'auteur estime que « Cette position (opposition suisse à tout échange de renseignements) n'est pas surprenante quand on considère que la place financière de ce pays neutre – au bénéfice d'un secret bancaire sorti intact de la période de guerre – connaît une croissance accélérée au début des années 1920 grâce à l'afflux de capitaux français et allemands »[2].

841. C'est à ce stade que les questions de double imposition, de fraude et d'évasion fiscales acquièrent une importance considérable au sein de la communauté internationale, principalement européenne puisqu'elle était la première à être touchée par la perte des capitaux. Il est à remarquer aussi qu'il était de l'intérêt de ces Etats de lutter contre la fuite des capitaux, sinon il n'était pas possible aux autorités allemandes de payer leurs indemnités de réparations aux autres Etats[3]. Le manque de recettes fiscales empêchait ainsi l'Allemagne de payer ses dettes.

842. Dans cette situation, plusieurs sanctions et mesures de contrôle unilatéral ont été prévues mais qui se sont vite révélées inefficaces vu la dimension internationale du problème[4]. C'est alors que la SDN entre en jeu et reconnait l'importance d'une collaboration entre les administrations fiscales des Etats en vue d'une part, de supprimer les obstacles que constitue la double imposition pour le développement des relations économiques entre les pays, et, d'autre part, pour lutter contre les pratiques de fraude et d'évasion fiscales.

843. Les travaux de la SDN en matière fiscale ont commencé alors suite à deux recommandations, la première émanant de la Conférence financière internationale de Bruxelles portant sur la double imposition (1920) et la seconde de la Conférence économique internationale de Gênes (1922) concernant le problème de l'évasion des capitaux[5].

Dans la conférence de Bruxelles, la SDN avait recommandé qu'elle s'occuperait de la question de la double imposition tout en signalant l'intérêt qu'il y aurait à réaliser des progrès dans « la recherche d'un accord susceptible, tout en assurant l'acquittement

---

[1] FARQUET Christophe, « *Expertise et négociations fiscales à la Société des Nations (1923-1939)* », *op. cit.*, p. 06.

[2] FARQUET Christophe, « *Lutte contre l'évasion fiscale : l'échec de la SDN durant l'entre-deux-guerres* », *op. cit.*, p. 101 ; sur le secret bancaire suisse voir : FARQUET Christophe, « *Le secret bancaire en cause par la société des nations* (1922-1925) », *op. cit.*, pp. 102-105, disponible sur le site « file:///C:/Users/K/Downloads/tra-001_2009_1__211_d%20(1).pdf », consulté le 21/08/2017.

[3] FARQUET Christophe, « *Le secret bancaire en cause par la société des nations* (1922-1925) », *op. cit.*, p. 106.

[4] FARQUET Christophe, « *Lutte contre l'évasion fiscale : l'échec de la SDN durant l'entre-deux-guerres* », *op. cit.*, p. 93.

[5] Voir à ce sujet : *Ibid*, p. 96 ; STANKIEWICZ Lukasz, *op. cit.*, p. 10.

exact de la part des charges que tout contribuable doit supporter, d'éviter que les superpositions de taxes ne puissent faire obstacle aux placements internationaux »[1].

Quant à la question de l'évasion des capitaux, si elle fait partie aussi des préoccupations de la SDN, la lutte contre ce phénomène n'est que relative. Dans la résolution proposée par la commission financière, il est écrit ce qui suit : « Nous avons examiné les mesures qui pourraient être prises, le cas échéant, pour prévenir 1'évasion de capitaux en vue d'échapper aux impôts, et nous sommes d'avis que toute proposition tendant à entraver la liberté du marché des changes ou à violer le secret des relations entre les banquiers et leurs clients doit être absolument condamnée. Sous cette réserve, nous sommes d'avis que l'étude des mesures à prendre en vue d'une coopération internationale destinée à prévenir l'évasion fiscale pourrait être utilement rattachée à celle de l'imposition double (...) »[2].

844. L'étude des deux questions de la double imposition et de l'évasion fiscale a été confiée par le Comité financier à un groupe de hauts fonctionnaires d'administrations financières de divers pays. Lors de leur seconde réunion, ces experts, chargés d'étudier ces deux questions d'un point de vue pratique et juridique, se sont mis d'accord sur une série de résolutions qu'ils ont présentées, accompagnées d'un rapport général, au comité financier en février 1925[3]. Bien que ce rapport ne contient pas encore de projet de convention, il propose néanmoins de donner au comité financier la mission d'établir des avant-projets de convention inspirés des résolutions de 1925.

845. Cette proposition étant approuvée par le conseil de la SDN, lors de la troisième réunion des experts, fut adoptée. C'est alors que le nouveau comité des experts techniques établit quatre avant-projets, la question de la double imposition ferait l'objet de deux conventions séparées : projet de convention tendant à éviter les doubles impositions et projet de convention tendant à éviter les doubles impositions dans le domaine spécial des droits de succession. La question de l'évasion fiscale quant à elle ferait l'objet de deux conventions : projet de convention sur l'assistance administrative en matière d'impôts et un projet de convention sur l'assistance judiciaire en matière de recouvrement d'impôts[4].

---

[1] Recommandation de la Conférence de Bruxelles ; Résolution proposée par la Commission des crédits internationaux n° 12 ; citée dans Société des Nations, Double imposition et évasion fiscale, Rapport du Comité des Experts techniques sur la double imposition et l'évasion fiscale, avr. 1927, C. 216. M. 85. 1927. II, p. 5. Rapport disponible sur le site « https://www.letemps.ch/sites/default/files/media/2013/08/22/2.1.1869877699.pdf », consulté le 17/08/2017.

[2] Recommandation de la Conférence de Gênes ; Résolution proposée par la Commission financière, n° 13, citée dans le rapport du Comité des Experts techniques sur la double imposition et l'évasion fiscale, *op. cit.*, p. 5.

[3] La préparation des avant-projets est passée par quatre réunions d'experts convoqués par la SDN entre 1921 et 1928. A propos de ces réunions voir : CHRETIEN Maxime, « *Contribution à l'étude du droit international fiscal actuel : le rôle des organisations internationales dans le règlement des questions d'impôts entre les divers Etats* », *op. cit.*, ps. 40 et s.

[4] C'est dans le rapport adressé au comité financier que figurent ces avant-projets. Société des nations, Double imposition et évasion fiscale, Rapport du Comité des Experts techniques sur la double imposition et l'évasion fiscale, avr. 1927, C. 216. M. 85. 1927. II, p. 10.

846. Ceci dit, la question qui a été longuement discutée est celle de savoir si ces conventions devaient constituer des conventions multilatérales signées par plusieurs Etats à la fois ou seulement des conventions bilatérales.

847. Selon le rapport du Comité des experts, il serait souhaitable de conclure une seule convention regroupant tous les Etats du monde. Malgré cela, le Comité a décidé autrement pour au moins deux raisons. Concernant la double imposition d'abord, le Comité a estimé que les systèmes fiscaux des divers pays présentent des différences si profondes qu'il semble impossible, pour le moment, de rédiger une convention collective, à moins d'adopter des textes si généraux qu'ils se trouveraient dénués de valeur pratique. Quant à l'évasion fiscale, bien que l'unanimité ne semble pas irréalisable, le Comité a estimé « que l'adhésion de tous les pays à un accord unique ne pourrait être obtenu qu'après des pourparlers longs et délicats, alors qu'il y a aucun motif de différer la mise en application de convention bilatérales, qui donneraient immédiatement satisfaction aux intérêts légitimes tant des contribuables que des Etats contractants »[1]. Pour ces raisons, une version bilatérale a été adoptée qui retrace les quatre chapitres susmentionnés[2].

848. Ces avant-projets ont ensuite conduit en 1928, lors de la quatrième et dernière réunion rassemblant « des experts gouvernementaux », à l'élaboration de six projets de conventions bilatérales dont quatre concernent la double imposition et deux sur l'évasion fiscale. Ce sont ces projets définitifs qui ont été adressés aux Etats pour être utilisés lors de l'élaboration des conventions fiscales[3].

849. Finalement, les deux conférences de Bruxelles et de Gênes ont marqué un tournant important dans l'histoire du droit fiscal international. Pour la première fois, un texte de type « mondial » a été proposé dans le but d'unifier les règles fiscales internationales. En ce sens, le Comité avait déclaré que « L'existence de telles conventions-types s'est révélée d'une utilité réelle dans des cas semblables, en facilitant la solution de nombreuses difficultés techniques qui se posent au cours des négociations. Cette méthode a le double mérite, d'une part, de créer automatiquement une uniformité dans la pratique et la législation, pour autant que le modèle sert de base aux accords bilatéraux, et, d'autre part, d'être suffisamment élastique pour s'adapter aux conditions différentes existant dans les divers pays ou groupes de pays, étant donné que ce modèle peut être modifié dans chaque accord bilatéral »[4]. D'où sa flexibilité.

850. Toutefois, ce qui retient l'attention sur ce Modèle de 1928, c'est d'abord la séparation entre la question de la double imposition et celle de l'évasion fiscale, bien que la conférence de Gênes ait insisté sur ce lien. Il est évident que cette distinction répond aux intérêts de chaque Etat car si la double imposition ne présente pour les Etats aucun avantage sur le plan économique, ceci n'est pas le cas pour l'évasion fiscale.

---

[1] Société des nations, Double imposition et évasion fiscale, Rapport du Comité des Experts techniques sur la double imposition et l'évasion fiscale, avr. 1927, C. 216. M. 85. 1927. II, p. 08.

[2] Voir le modèle de convention avec ses quatre versions dans : Société des nations, Double imposition et évasion fiscale, Rapport du Comité des Experts techniques sur la double imposition et l'évasion fiscale, avr. 1927, C. 216. M. 85. 1927. II, p. 10.

[3] CHRETIEN Maxime, *op. cit*., p. 43.

[4] Document de la Société des Nations C.252.M .124.1935.II.A. Comité fiscal : Rapport au Conseil sur les travaux de la cinquième session du Comité. Genève, juin 1935.

Comme l'explique Maxime CHRETIEN, « En matière d'évasion fiscale, les intérêts des Etats s'opposent beaucoup plus souvent et beaucoup plus sensiblement qu'en matière de double imposition. Il est même des Etats qui vivent de l'évasion des capitaux d'autres Etats, il est presque évident qu'un pays où se réfugient des capitaux n'a pas intérêt, en général, à conclure une convention avec le pays d'où s'enfuient ces capitaux »[1]. C'est alors dans le but de ne pas entraver l'économie de ces pays, que la SDN a établi plusieurs modèles car, autrement, un seul modèle n'aurait aucun succès auprès des Etats qui ne veulent pas combattre l'évasion fiscale.

851. On remarque aussi dans ces modèles la possibilité offerte aux Etats contractants de préserver le secret bancaire. La prévention de l'évasion des capitaux, suivant les recommandations de la conférence de Gênes, ne pouvait mettre en péril le secret des relations entre les banquiers et leurs clients[2]. Cette limite à l'assistance fiscale a fait l'objet de beaucoup de discussions, c'est ce qui a conduit le Comité fiscal de la SDN -créé en 1928- à l'élaboration des Modèles de Mexico (1943) et de Londres (1946)[3].

2. Un droit fiscal international né en réponse aux lacunes du Modèle de 1928

852. Les Modèles de convention de Mexico et de Londres sont venus répondre aux lacunes du précédent modèle établi par la SDN. Ceux-ci prévoient dans un même document trois modèles de convention bilatérale : un premier tendant à éviter les doubles impositions en matière de revenus et de fortune ; un second en matière de successions et un troisième modèle pour l'établissement d'une assistance administrative réciproque en matière d'assiette et de recouvrement des impôts sur le revenu, la fortune et les successions[4]. Autrement dit, chacun de ces trois modèles possède une version de Londres et une version de Mexico. Chacune des deux versions est accompagnée d'un protocole.

a) *En matière de droit d'imposition*

853. Dans le premier et le second modèle, les deux versions délimitent tout d'abord le droit d'imposer certains revenus tels que les bénéfices d'entreprises, les revenus immobiliers, les revenus d'hypothèque, les revenus passifs …).

854. Par exemple, en ce qui concerne les revenus d'entreprises industrielles, commerciales ou agricoles et de toutes autres activités lucratives d'entreprises, ils obéissent selon les deux versions au même principe d'imposition : en l'absence d'un établissement stable, les revenus de ces entreprises seront imposables dans l'Etat de leur

[1] CHRETIEN Maxime, *op. cit*., p. 45.

[2] Sur la question de l'évasion des capitaux, la conférence de Gêne stipulait : « *Nous avons examiné les mesures qui pourraient être prises, le cas échéant, pour prévenir 1'évasion de capitaux en vue d'échapper aux impôts, et nous sommes d'avis que toute proposition tendant à entraver la liberté du marché des changes ou à violer le secret des relations entre les banquiers et leurs clients doit être absolument condamnée. Sous cette réserve, nous sommes d'avis que l'étude des mesures à prendre en vue d'une coopération internationale destinée à prévenir l'évasion fiscale* pourrait être utilement rattachée à celle de l'imposition double (...) ». Recommandation Conf. Gênes ; Résolution proposée par la Commission financière, n° 13 ; citée dans le rapport d'avril 1927, C. 216. M. 85. 1927. II, p. 5

[3] SDN, Comité fiscal, Modèles de conventions fiscales de Londres et de Mexico, Commentaire et texte, C.88.M.88.1946.II.A, Genève, novembre 1946, p. 48.

[4] *Ibid.*, p. 04.

implantation. D'après la version de Mexico, l'imposition des bénéfices d'une entreprise dans un pays étranger n'est possible que si les affaires ou l'activité exercées par ladite entreprise dans ce pays ne se soient pas bornées à des transactions isolées ou occasionnelles. La version de Londres ne fait pas référence à ce type de transactions, une des différences entre les deux versions. Celles-ci s'accordent par contre en ce qui concerne l'imposition des revenus d'un établissement stable dans l'Etat de sa situation[1].

855. Des différences sont à relever entre les deux versions en matière d'imposition des revenus passifs (dividendes, intérêts et les redevances). Dans le texte de Mexico, dividendes et intérêts sont englobés dans la catégorie des « revenus de capitaux mobiliers » dont l'imposition revient, d'après l'article IX de la convention, à « *l'Etat contractant où ces capitaux sont investis* ». Selon les commentaires du Modèle de convention tendant à éviter les doubles impositions en matière de revenus et de fortune, il en résulte que, dans la plupart des cas, les dividendes sont imposables dans le même pays que les bénéfices commerciaux sur lesquels ils étaient payés[2].

856. La version de Londres, quant à elle, impose les dividendes uniquement dans l'Etat où la société distributrice a son domicile fiscal (l'Etat de source)[3] et prévoit en matière d'intérêts un partage du droit d'imposer entre l'Etat où le créancier a son domicile fiscal et l'Etat du débiteur qui procède à l'imposition par voie de déduction ou de retenue à la source[4].

857. Quant aux redevances, les deux versions distinguent entre trois catégories : les redevances provenant de biens immobiliers ou se rapportant à l'exploitation de mines, carrières ou autres ressources naturelles ; les redevances et sommes reçues en paiement du droit d'utiliser un brevet, un procédé ou une formule de caractère secret, une marque de fabrique ou tout autre droit analogue ; et les redevances reçues en paiement pour le droit d'utiliser une œuvre ou une publication musicale, artistique, littéraire ou scientifique ou toute autre œuvre ou publication culturelle.

La première catégorie n'était imposable, selon les deux versions, que dans l'Etat contractant où sont situés ces immeubles, mines, carrières ou autres ressources naturelles. En ce qui concerne la seconde catégorie, le Modèle de Mexico, qui applique le principe de l'origine économique immédiate, la soumet à une règle unique, aux termes de laquelle elles sont imposables dans le pays où le brevet ou autre droit analogue auquel elles correspondent est exploité. Par conséquent, les bénéfices tirés de brevets et autres droits analogues demeurent toujours imposables dans le pays où les droits sont exploités, soit par le propriétaire lui-même, soit par l'intermédiaire d'un cessionnaire[5].

---

[1] Voir Commentaire sur le Modèle de convention bilatérale tendant à éviter les doubles impositions en matière de revenus et de la fortune, p. 14.

[2] Commentaire sur le Modèle de convention bilatérale tendant à éviter les doubles impositions en matière de revenus et de la fortune, p. 26.

[3] Art. VIII du Modèle de convention bilatérale tendant à éviter les doubles impositions en matière de revenus et de la fortune, version de Londres, p. 67.

[4] Art. IX du Modèle de convention bilatérale tendant à éviter les doubles impositions en matière de revenus et de la fortune, version de Londres, p. 66.

[5] Commentaire sur le Modèle de convention bilatérale tendant à éviter les doubles impositions en matière de revenus et de la fortune, p. 29.

Le Modèle de Londres en outre, impose ces redevances dans l'Etat de résidence du bénéficiaire qu'il soit une personne physique ou personne morale. La troisième catégorie n'est imposable, selon les deux versions, que dans l'Etat de résidence du bénéficiaire[1].

858. Après avoir délimité le droit d'imposer, le Modèle de convention prévoit des mécanismes de lutte contre les cas de double imposition internationale. Ceux-ci peuvent résulter par exemple des cas où le pays de résidence du contribuable dispose d'un large pouvoir fiscal au sens où il a droit d'imposer le revenu global du contribuable, même si ce revenu relève, en partie ou en totalité, de la souveraineté fiscale d'un autre Etat. Pour empêcher qu'une double imposition s'abatte sur un même contribuable, l'Etat du « domicile fiscal » ou l'Etat de résidence doit accorder sur l'impôt qui lui est dû un dégrèvement tenant compte des impôts payés dans l'autre pays. Autrement dit, il s'agit d'une déduction des sommes payées à l'étranger de l'impôt payé dans l'Etat de résidence[2].

D'autres cas de double imposition peuvent résulter de l'application des critères différents en ce qui concerne l'assujettissement personnel à l'impôt. En effet, il se peut qu'un contribuable soit considéré comme ayant un domicile fiscal dans plus d'un pays.

b) *En matière d'assistance administrative*

859. S'agissant de l'assistance fiscale en matière d'assiette et de recouvrement, les deux Modèles de Mexico et de Londres limitent sa portée dans la mesure où la procédure d'assistance est restreinte aux impôts prévus par la convention de doubles impositions.

860. D'un autre côté, le Modèle de Londres est venu élargir l'assistance en ce qu'il prévoit, dans son article III, un échange d'office de renseignements que les autorités compétentes pourront recueillir auprès des banques, des compagnies d'assurances ou autres institutions financières sur les actifs et créances appartenant à des personnes ayant une adresse dans le territoire de l'autre Etat.

861. Toutefois, si ce Modèle autorise l'échange de renseignements auprès des établissements bancaires, il ne tolère pas la violation du secret professionnel. En effet, dans l'article V lettre C, il est mentionné clairement que les demandes de renseignements ou d'assistance adressées en vue du recouvrement d'impôts peuvent être repoussées si elles ne peuvent recevoir satisfaction que par la violation d'un secret professionnel, industriel ou commercial[3].

862. Les travaux engagés par la SDN en matière de lutte contre la double imposition et d'échange de renseignements en vue d'élaborer un modèle de convention bilatérale ont été d'une importance particulière, même s'ils présentent sur plusieurs

[1] Art. X du Modèle de convention bilatérale tendant à éviter les doubles impositions en matière de revenus et de la fortune, les deux versions.

[2] Art. XIII du Modèle de convention bilatérale tendant à éviter les doubles impositions en matière de revenus et de la fortune, les deux versions.

[3] Art. V lettre C du Modèle de convention bilatérale pour l'établissement d'une assistance administrative réciproque en matière d'assiette et de recouvrement des impôts sur le revenu, la fortune et les successions, Version de Londres, p. 109.

points essentiels des différences considérables et certaines lacunes. On peut reconnaitre tout de même que ces Modèles de conventions constituent une source précieuse pour l'OCDE et les Nations-Unies auxquelles sera confiée la poursuite des travaux en la matière[1].

§2. L'influence des travaux de l'ONU dans le développement d'un « soft low »

863. L'Organisation des Nations-Unies a eu également sa part de mérite dans le développement d'un droit fiscal international de type « *mou* ». Créée à la fin de la seconde guerre mondiale, précisément le 26 juin 1945, pour résoudre des problèmes internationaux, tels que la paix et la sécurité internationales[2], cette organisation s'est également intéressée aux questions fiscales et, surtout, à produire des normes fiscales internationales en vue de lutter contre la double imposition et les pratiques d'évasion fiscale.

864. A l'exemple de la SDN, l'ONU contribue au progrès du droit fiscal international, en exerçant à l'égard des Etats une fonction « consultative »[3], car si le rôle des Modèles de conventions établis par ces organisations internationales est d'unifier les règles fiscales nationales et internationales, ces modèles n'ont pas pourtant de caractère contraignant vis-à-vis des Etats. Ils constituent de simples documents de référence dont les Etats ont recours pour conclure des conventions bilatérales[4]. Ce n'est qu'après leur signature que ces conventions revêtent un caractère obligatoire pour les parties contractantes.

865. Après un premier Modèle de convention qui s'est avéré limité par sa portée, l'ONU, comme concepteur du droit fiscal international de type « *soft law* », a réussi à mettre en œuvre un second Modèle qui répond aux problèmes fiscaux les plus importants à savoir, la lutte contre la double imposition mais aussi l'assistance administrative en matière fiscale.

1. Un premier Modèle de convention limité par sa portée

866. L'opportunité d'encourager la conclusion de conventions fiscales bilatérales entre pays développés et pays en développement a été reconnue par le Conseil Economique et Social des Nations-Unies dès les années soixante[5]. Dans sa résolution 1273 (XLIII) adoptée le 4 août 1967, celui-ci a fait valoir qu'il était souhaitable d'encourager la conclusion de traités fiscaux bilatéraux entre pays développés et pays en développement, car ce genre de convention a été relativement peu nombreux, du moins jusqu'en 1965, sans doute parce que, comme l'avait reconnu le

---

[1] Archives de la Société des Nations 1919-1946, Registre de la mémoire du monde, Office des Nations Unies à Genève, réf. n° 2008-26, p. 03. Disponible sur le site : « http://www.unesco.org/new/fileadmin/MULTIMEDIA/HQ/CI/CI/pdf/mow/nomination_forms/league_of_nations_archives_1919_1946_fr.pdf».

[2] Voir art. 1er de la charte des Nations Unis, disponible sur le site « http://www.unesco.org/education/pdf/CHART_F.PDF », consulté le 23/08/2017.

[3] CHRETIEN Maxime, *op. cit.*, p. 07.

[4] Sur le caractère non contraignant des conventions fiscales voir le § 1 de la sous-section 2 de la prochaine section.

[5] Modèle de convention des Nations-Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement, Révision de 2001, p. vii.

Comité fiscal de l'OCDE, « les conventions fiscales classiques n'ont pas eu la faveur des pays moins développés »[1]. Cette idée peut s'expliquer par le fait que « Les conventions en vigueur entre pays industrialisés obligent parfois le pays de résidence à renoncer à une recette. Mais, bien plus souvent, c'est le pays de la source qui doit le faire. Cette conception peut ne pas convenir aussi bien dans les conventions entre pays en voie de développement et pays industrialisés parce que les transferts de revenus ont lieu surtout des pays en voie de développement vers les pays industrialisés, et le sacrifice serait unilatéral. Toutefois, nombre de dispositions des conventions en vigueur peuvent trouver place dans des conventions entre pays exportateurs de capitaux et pays en voie de développement »[2].

867. Pour ces raisons, le Conseil Economique et Social de l'ONU a invité le Secrétaire général à constituer un groupe de travail spécial, composé d'experts et de fonctionnaires des services fiscaux dont la mission serait de mettre au point, en consultation avec les institutions internationales intéressées, des moyens pour faciliter la conclusion de telles conventions[3].

Suite à cette résolution, le Secrétaire général a créé, en 1968, « *le Groupe spécial d'experts des conventions fiscales entre pays développés et pays en développement* »[4], qui, au cours de sept réunions qu'il a tenues entre 1968 et 1977, a mis au point des principes directeurs pour la négociation de telles conventions[5].

868. Ces principes directeurs sont accompagnés des commentaires exprimés lors de diverses réunions du Groupe et complétés par les commentaires sur les articles du Modèle de convention de double imposition adopté par l'OCDE en 1977. Ils ont été repris lors de la rédaction par le Secrétariat de l'ONU d'un projet de Modèle de convention[6]. Ce projet a été revu et adopté par le Groupe d'experts lors de sa huitième réunion tenue à Genève du 10 au 21 décembre 1979.

869. En 1980, l'Organisation des Nations-Unies a publié le « *Modèle de convention des Nations-Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement* », dont la parution a été précédée en 1979 par celle du Manuel de négociation des conventions fiscales bilatérales entre pays développés et pays en développement[7].

870. Si ce Modèle de convention reconnaissait la nécessité de protéger les contribuables contre les doubles impositions dans le but d'améliorer le flux des investissements étrangers, il n'accordait en revanche aucune importance à la coopération fiscale internationale qui n'était d'ailleurs pas couverte par le Modèle de 1980. En effet, si l'ONU est l'héritière des travaux de la SDN, elle n'a, en revanche, hérité que de la question de la double imposition. Pourtant, la première organisation

---

[1] OCDE, Mesures fiscales pour encourager les investissements privés dans les pays en voie de développement : rapport du Comité fiscal de l'OCDE, (Paris, 1965), par. 164.
[2] *Ibid*, par. 163-165.
[3] Modèle de convention des Nations-Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement, Révision de 2001, pp. vii-viii.
[4] Modèle de convention des Nations-Unies, Révision de 2011, p**.** viii.
[5] Modèle de convention des Nations-Unies, Révision de 2001, p**.** viii.
[6] *Ibid*, pp. ix-x.
[7] Modèle de convention des Nations-Unies, Révision de 2011, p**.** viii ; *Ibid*, p. x.

traitait, dans ses Modèles, les deux questions de la double imposition et de l'assistance administrative en matière fiscale.

871. De plus, comme l'indique le Modèle de convention de l'ONU, les conventions fiscales bilatérales ont de multiples fonctions. D'abord, elles « ont pour objet de protéger pleinement les contribuables contre la double imposition (directe ou indirecte) et d'éviter le découragement que la taxation risque d'entraîner pour la liberté des échanges commerciaux et des investissements internationaux ainsi que pour le transfert de technologie ». De plus, « elles visent aussi à empêcher la discrimination entre les contribuables dans le domaine international et à introduire dans les domaines juridique et fiscal l'élément de certitude indispensable aux opérations internationales. Les conventions fiscales devraient donc favoriser la réalisation des objectifs de progrès des pays en développement ». Enfin, « elles ont aussi pour objet d'améliorer la coopération mutuelle des autorités fiscales dans l'exercice de leurs fonctions »[1].

872. Ainsi, la portée limitée de ce premier Modèle et les transformations profondes opérées sur la scène internationale qui nécessite davantage de coopération fiscale entre les Etats ont poussé le « Groupe spécial d'experts de la coopération internationale en matière fiscale »[2] à revoir le Modèle de l'ONU.

***2.** Un modèle de convention favorisant la coopération fiscale (2001)*

873. Les changements opérés sur la scène économique, financière et fiscale internationales font réfléchir dès les années quatre-vingt-dix sur un nouveau modèle de convention bilatérale. Le développement des paradis fiscaux, l'apparition des pratiques de prix de transfert, les fréquentes mises à jour du Modèle de l'OCDE -dont s'est inspiré le Modèle de l'ONU- ont poussé le Groupe spécial d'experts de la coopération internationale en matière fiscale à revoir ce premier Modèle ainsi que le Manuel.

874. Dans cet ordre d'idée, le Groupe d'experts a décidé lors de sa huitième réunion, tenue à Genève en décembre 1997, de créer un groupe de coordination composé de cinq membres et de quatre suppléants chargé d'assurer la révision et la mise à jour du Modèle de convention ainsi que le Manuel de négociation des conventions fiscales bilatérales entre pays développés et pays en développement[3]. En conséquence, à la suite de ses septième et huitième réunion[4] et de celles du Groupe de coordination[5], le Groupe d'experts a revu les amendements que ses membres proposaient d'apporter aux articles et aux commentaires du Modèle de convention des Nations-Unies. Ces amendements ont été regroupés dans le projet révisé de Modèle de convention dont le Groupe d'experts a été saisi à sa neuvième réunion tenue à New York du 3 au 7 mai 1999. Sous réserve de modifications de forme, ce texte révisé a été adopté par le Groupe

[1] Modèle de convention des Nations-Unies, Révision de 2001, p. vi.

[2] Par sa résolution 1980/13 du 28 avril 1980, le Conseil Economique et Social des Nations-Unis a rebaptisé le Groupe d'experts comme « Groupe spécial d'experts de la coopération internationale en matière fiscale ».

[3] Modèle de convention des Nations-Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement, Révision de 2001, p. x.

[4] Les septième et huitième réunions du groupe d'expert ont été tenues à Genève du 11 au 15 décembre 1995 et du 15 au 19 décembre 1997, respectivement.

[5] Les réunions du Groupe de coordination ont été tenues à New York, les 9 et 10 décembre 1998, et à Amsterdam, du 22 au 25 mars 1999.

d'experts. Ensuite, lors de sa réunion à New York du 12 au 14 avril 2000 pour examiner les observations et suggestions rédactionnelles communiquées par les membres du Groupe, le Comité directeur du Groupe a adopté par consensus le texte final du Modèle de Convention des Nations-Unies ainsi modifié[1]. La nouvelle version du Modèle de convention des Nations-Unies a été publiée en 2001, celle du Manuel en 2003[2].

875. Les révisions apportées aux textes susvisés avaient essentiellement pour objet de « tenir compte de la mondialisation des échanges commerciaux et des investissements et de l'évolution des politiques fiscales internationales des pays développés et des pays en développement survenues depuis 1980 »[3].

876. Ainsi les nouvelles versions du Modèle de l'ONU et du Manuel tiennent compte des développements récents qu'ont connus les relations commerciales internationales en dépit des règles fiscales internationales. Ces deux textes, qui s'inspirent en grande partie des Modèles instaurés par la SDN et du Modèle de l'OCDE, font par conséquent partie donc de l'action internationale de lutte contre les doubles impositions et l'évasion fiscale. Le droit fiscal international que l'ONU essaie de développer à travers ces révisions répond à ces deux problèmes fiscaux. En matière de droit d'imposition, celui-ci accorde un intérêt spécial pour l'Etat de source des bénéfices, ce qui le rend d'une nature particulière. En effet, contrairement aux autres Modèles, celui de l'ONU est généralement favorable à ce que, dans un traité fiscal, le pays dit « pays de la source » ou « pays d'accueil de l'investissement » conserve une plus grande partie des droits d'imposition que le « pays de la résidence » de l'investisseur. Ceci constitue à l'évidence un avantage pour les pays en développement, un avantage que certains pays développés cherchent aussi à faire prévaloir dans leurs traités bilatéraux[4].

877. La particularité aussi de ce Modèle révisé c'est son « approche équilibré ». Les articles de la convention sont fondés sur la reconnaissance, par le pays d'origine, du fait que l'imposition des revenus tirés de capitaux étrangers ne doit pas être trop forte afin de ne pas décourager l'investissement. Elle doit tenir compte aussi de la nécessité de partager les recettes fiscales avec le pays qui fournit le capital. En contrepartie, le pays de la résidence doit prendre une mesure permettant d'éviter une double imposition soit par déduction pour impôt payé à l'étranger, soit par une exemption[5].

Les modifications qu'ont été apportées portent donc en premier lieu sur l'élargissement des pouvoirs d'imposition de l'Etat de source des bénéfices tout en évitant les cas de double imposition dans les deux Etats.

878. Le plus important dans cette révision de 2001, c'est son intérêt pour l'assistance administrative en matière fiscale. Après que le premier Modèle élaboré par l'ONU en 1980 ne traitait dans aucun de ses articles de cette question, deux articles seront introduits par la suite dans le nouveau Modèle : les articles 26 et 27 qui

[1] Modèle de convention des Nations-Unies, Révision de 2001, p. xi.
[2] Voir la nouvelle version dans : Modèle de convention des Nations-Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement, Révision de 2001.
[3] *Ibid*., pp. xi-xii.
[4] Modèle de convention des Nations-Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement, Révision de 2011, p. vii.
[5] *Ibid.*, p. x.

permettent d'obtenir d'un Etat des informations fiscales sur les avoirs et revenus étrangers de leurs résidents et de bénéficier aussi de l'assistance de cet Etat pour le recouvrement des créances fiscales.

Ainsi, l'échange de renseignements entre administrations fiscales et l'assistance au recouvrement des créances fiscales prévus respectivement par l'article 26 et l'article 27 du nouveau Modèle sont les nouvelles méthodes de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales internationales.

879. Selon l'article 26, qui entend élargir le champ d'application de l'échange de renseignements, *« Les autorité compétente des Etats contractants échangent les renseignements nécessaires pour appliquer les dispositions de la présente Convention ou celles de la législation interne des États contractants relative aux impôts visés par la Convention dans la mesure où l'imposition qu'elle prévoit n'est pas contraire à la Convention, en particulier afin de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale dans le cas de ces impôts* ».

L'échange de renseignements n'est, donc, limité ni par les personnes visées par la convention, ni par les impôts concernés. Il peut porter sur des personnes non résidentes d'un des deux Etats contractants, comme il peut s'appliquer aux impôts non mentionnés à l'article 2[1].

880. Cet article fixe aussi les conditions de mise en œuvre de cet échange telles que la confidentialité des données échangées (paragraphe 2)[2], les exceptions à l'échange d'informations en faveur de l'Etat requis qui n'est pas tenu d'aller au-delà des limites prescrites par sa propre législation et par sa pratique administrative (paragraphe 3)[3], l'obligation d'échanger des renseignements dans les cas où l'Etat requis n'a pas besoin des renseignements demandés pour l'application de sa propre législation fiscale (paragraphe 4)[4], la limitation du secret bancaire (paragraphe 5)[5].

881. De plus, l'échange de renseignements en matière fiscale repose sur le principe de réciprocité qui reste une obligation majeure. Ceci dit, son interprétation diffère quelque peu dans le Modèle de l'ONU surtout que celui-ci met en relations deux Etats dont les compétences en matière d'échange de renseignements diffèrent nettement. Par conséquent, la réciprocité indiquée dans l'article 26 n'autorise pas un Etat développé à refuser de communiquer des renseignements à un pays en développement au motif que ce dernier n'a pas une capacité administrative comparable à la sienne[6].

882. A la différence de l'article 26 du Modèle de l'OCDE, celui de l'ONU dispose d'un sixième paragraphe qui autorise expressément les autorités compétentes à prendre les mesures nécessaires pour assurer un échange effectif de renseignements. Une telle disposition ne figure pas dans le Modèle OCDE, l'explication fournie par les commentaires de l'OCDE est que l'article 26 autorise implicitement ces mesures[7].

---

[1] Modèle de convention des Nations-Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement, Révision de 2011, pp. 446 et 447.
[2] *Ibid.*, p. 454.
[3] *Ibid.*, p. 456.
[4] *Ibid.*, p. 463.
[5] *Ibid.*, p. 464.
[6] *Ibid.*, p. 446.
[7] *Ibid.*, p. 467.

Ainsi, pour assurer un échange effectif de renseignements, les autorités compétentes des Etats contractants doivent collaborer à la mise en place de systèmes d'échange, notamment automatique, de renseignements communiqués généralement sous forme électronique.

883. Certains Etats prévoient expressément dans leur convention que leurs autorités compétentes ont l'obligation non seulement d'échanger des renseignements sur demande, mais aussi de prendre les mesures voulues pour assurer un échange automatique et spontané de renseignements. Par exemple, la convention signée entre l'Algérie et la France dispose dans son article 27 que « *l'échange de renseignements a lieu soit d'office, soit sur demande visant des cas concrets. Les autorités compétentes des Etats contractants s'entendent pour déterminer la liste des informations qui sont fournies d'office* »[1].

884. Les renseignements échangés peuvent porter sur les mouvements réguliers de revenus d'un pays à l'autre, constitués notamment par les dividendes, les intérêts, les rémunérations diverses (y compris les traitements et salaires, les honoraires et les commissions), les redevances, les loyers… Comme ils peuvent porter sur des transactions impliquant une activité du contribuable, notamment les activités d'un résident d'un Etat contractant dans l'autre Etat contractant, des renseignements sur l'ouverture ou fermeture d'une succursale, constitution ou dissolution d'une société…[2].

885. Cette disposition, comme le démontre les membres du Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale, présente un inconvénient majeur du fait de la charge importante que pourraient faire peser les demandes de renseignements d'un pays développé sur les services fiscaux d'un pays en développement, en raison de l'écart entre les moyens dont disposent leurs services fiscaux respectifs pour obtenir et fournir ces renseignements[3]. La solution envisagée serait alors que l'Etat requérant dont la demande occasionnerait des frais exceptionnels prenne ceux-ci à sa charge. Pour les pays préoccupés par la charge importante que pourraient avoir à supporter les pays en développement, la phrase suivante pourrait être ajoutée à la fin du paragraphe 6 :

« *Les coûts exceptionnels qu'entraînerait la communication des renseignements sont à la charge de la partie contractante qui les demande. Les autorités compétentes des parties contractantes se consultent au préalable si la communication des renseignements faisant l'objet d'une demande déterminée paraît devoir entraîner des coûts exceptionnels* »[4].

886. Concernant l'assistance en matière de recouvrement des impôts, les mêmes dispositions sont reprises dans les huit paragraphes du Modèle ONU. Il s'agit de la règle générale en matière de recouvrement des impôts (paragraphe 1), de la définition des termes « créances fiscales » (paragraphe 2), des obligations de l'Etat requis dans l'échange de renseignements (paragraphe 3) et dans la prise des mesures conservatoires (paragraphe 4), des délais de prescription (paragraphe 5), procédures non soumises aux tribunaux (paragraphe 6), des cas de cessation de la créance fiscale et, enfin, de l'interprétation limitée de l'article 27 (paragraphe 8).

---

[1] Art. 26 3) a) de Modèle de convention de l'ONU.
[2] Modèle de convention des Nations-Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement, Révision de 2011, p**.** 470
[3] *Ibid.*, p. 468.
[4] *Ibidem.*

Sous-section 2 : *Le rôle indéniable de l'OCDE dans le développement du « soft law » ou droit mou*[1]

887. La part de mérite dans le développement du *soft law* revient plus particulièrement à l'Organisation de Coopération et de Développement Economiques (OCDE), héritière de l'Organisation Européenne de Coopération Economique (OECE) à partir de 1960. Sa place normative dans l'élaboration et le développement du droit mou est d'une importance particulière, son influence sur les travaux de l'ONU est incontestable, notamment en ce qui concerne la répartition des droits d'imposer certains revenus et bénéfices et les méthodes d'élimination des doubles impositions. Toutefois, ceci ne diminue en aucun cas l'importance des travaux de la SDN qui constituent une source précieuse pour l'OCDE surtout dans le domaine fiscal.

Avant d'étudier le rôle normatif de l'OCDE, il est important de donner un aperçu historique sur l'évolution de cette organisation.

§1. *L'évolution historique de l'OCDE : L'OECE*

1. *L'OECE, une organisation créée dans le cadre de la reconstruction européenne de l'après-guerre*

888. Au lendemain de la seconde guerre mondiale, l'Europe s'est trouvée dans une situation économique extrêmement critique, elle était confrontée à de graves difficultés qui ont persisté longtemps après l'arrêt des conflits : inflation, endettement, problème de ravitaillement et de logement, pénurie de main d'œuvre, effondrement de la production et en conséquence rupture des échanges commerciaux[2].

L'Europe en ruine était à la recherche d'une solution pour reconstruire tout un continent ravagé par la guerre. Déterminés à ne pas refaire les mêmes erreurs commises au lendemain de la première guerre et qui consistait à punir les vaincus, les Etats européen ont vite réalisé que le meilleur moyen d'assurer une paix durable était d'encourager et préserver une coopération économique plus étroite entre vainqueurs et vaincus. En effet, en 1919, les vainqueurs de la première guerre mondiale avaient obligé l'Allemagne à payer les dégâts causés par la guerre. Cela provoqua la ruine du pays, entrainant chômage et famine, ce qui ne manqua pas de conduire à une seconde guerre mondiale. Conscients que la solution n'est pas de punir tel ou tel pays, les Etats européens admettent finalement que la meilleure solution serait de recourir plutôt à la coopération européenne économique. Celle-ci est envisagée suite au plan Marshall proposé par les Etats-Unis afin de reconstruire l'Europe de l'après-guerre.

889. Dans une conférence tenue le 5 juin 1947 à l'université Harvard de Cambridge (Massachusetts), le secrétaire d'Etat américain, George C. Marshall, proposa à tous les pays d'Europe une assistance économique et financière estimée à environ

---

[1] HAHN Hugo J. « *La reconstitution de l'O.E.C.E. et sa continuation dans l'O.C.D.E.* », In: Annuaire français de droit international, volume 8, 1962. pp. 751-762; disponible sur le site « http://www.persee.fr/docAsPDF/afdi_0066-3085_1962_num_8_1_1000.pdf », consulté le 07/09/2017.

[2] Voir le site de l'OCDE : http://www.oecd.org/fr/general/lorganisationeuropeennedecooperationeconomique.htm, consulté le 07/09/2017. Voir aussi l'ouvrage de SOGGE David, « *Les mirages de l'aide internationale : quand le calcul l'emporte sur la solidarité* », Edition d'en bas, 2003, p 19 et s.

treize milliards de dollars. Bien entendu, la volonté des Etats-Unis d'accorder une aide économique aussi massive n'est nullement sans contrepartie. Elle trouve son origine à la fois dans des préoccupations politiques (peur de l'expansion communiste en Europe) mais aussi économique (une aide conditionnée par une coopération européenne plus étroite avec les Etats-Unis)[1]. Ainsi, en échange de l'aide américaine, les Etats européens devaient privilégier le marché américain.

890. Finalement, seize pays européens (l'Autriche, la Belgique, le Danemark, la France, la Grèce, l'Irlande, l'Islande, l'Italie, le Luxembourg, la Norvège, les Pays-Bas, le Portugal, le Royaume-Uni, la Suède, la Suisse, la Turquie) acceptent cette aide et signent le 16 avril 1948 à Paris la Convention de coopération économique européenne[2]. Et, afin de répartir les aides financières proposées par le plan Marshall, une organisation intergouvernementale a été créée par l'article premier de ladite convention, il s'agit de « *l'Organisation européenne de coopération économique* » *(OECE)*.

891. Ladite Convention, après avoir déterminé dans un premier titre les obligations générales incombant aux Etats membres signataires, elle consacre le second titre à l'OECE, appelée l'Organisation. Elle est traitée par les articles de 10 à 21. La convention précise à titre d'exemple, les membres de l'organisation, l'objectif de celle-ci, ses fonctions et son pouvoir normatif. Sur un nombre total de 28 articles, plus de la moitié de ceux-ci est réservée à l'Organisation.

892. D'un point de vue juridique, l'OECE dispose d'une personnalité juridique propre[3], et de ce fait une capacité de contracter, d'acquérir et aliéner des biens immobiliers et mobiliers et d'ester en justice[4]. Il s'agit d'une organisation liant plusieurs Etats européens. A la date de signature de la Convention de coopération économique européenne le 16 avril 1948, seulement seize Etats adhèrent à l'OECE, il s'agit spécialement d'Etats européens. Avant sa transformation en OCDE, le nombre de participants s'est élevé à 18 membres[5]. Ceci n'exclue pas en revanche les autres Etats des travaux de l'OECE car si l'organisation est créée dans le but d'ouvrir la voie à une ère de coopération qui devait changer la face du continent européen, ses travaux ont parfois une dimension internationale (supra-européenne), tel est le cas des travaux de l'OECE -ensuite de l'OCDE- en matière fiscale.

---

[1] SOGGE David, *op. cit.*, p 19.

[2] Convention de coopération économique européenne signée le 16 avril 1948, entrée en vigueur le 1er juillet 1948. Disponible sur le site « https://www.cvce.eu/content/publication/1999/1/1/769de8b7-fe5a-452c-b418-09b068bd748d/publishable_fr.pdf ». Consulté le 07/09/2017.

[3] Sur la personnalité juridique de l'OECE et sa survivance pendant l'OCDE voir HAHN Hugo J., *op. cit.*, p. 755.

[4] Art. 01 du protocole additionnel n° 1 à la Convention sur la capacité juridique, les privilèges et les immunités de l'Organisation.

[5] Autriche, Belgique, Danemark, France, Grèce, Irlande, Islande, Italie, Luxembourg, Norvège Pays-Bas, Portugal, Royaume-Uni, Suède, Suisse, Turquie, Allemagne occidentale (initialement représentée par les zones d'occupation anglaise et américaine réunies –la Bizone- et la zone d'occupation française). La zone anglo-américaine du Territoire libre de Trieste a également participé à l'OECE jusqu'à ce qu'elle passe de nouveau sous la souveraineté de l'Italie. Voir le site de l'OCDE : « http://www.oecd.org/fr/general/lorganisationeuropeennedecooperationeconomique.htm ». Consulté le 14/09/2017.

893. En plus d'assurer le succès du programme de relèvement européen[1], cette organisation était chargée de développer les échanges réciproques de biens et de services entre les Etats membres[2], tout en réduisant les déséquilibres excessifs dans leurs relations économiques et financières, tant entre les pays membres que vis-à-vis des pays non participants[3].

894. Le pouvoir dont dispose l'organisation à travers ses Etats membres est strictement normatif. Dans le but de réaliser son objectif de valorisation de l'économie européenne, l'OECE crée un organe, le Conseil, composé de tous les Etats membres et dont la fonction serait de prendre des décisions qui seront obligatoires pour les membres[4]. Les décisions sont prises par accord mutuel de tous les membres. Si l'un d'entre eux déclare ne pas être intéressé par une question, son abstention ne fait pas obstacle aux décisions[5].

En plus des décisions, l'OECE peut conclure des accords avec ses membres ou des pays non membres, avec le gouvernement des Etats-Unis et avec les organisations internationales. En plus il lui est permis de faire des recommandations au gouvernement des Etats-Unis, à d'autres gouvernements et aux organisations internationales[6].

895. S'agissant du cadre normatif de l'OECE, celui-ci s'est progressivement étendu à des sujets périphériques tels que la double imposition.

2. *L'intérêt de l'OECE pour les questions fiscales dans une période de transition*

896. La fiscalité n'était pas exclue du programme de relèvement européen. Dès les années cinquante, l'OECE s'est emparée des questions fiscales, notamment celle de la double imposition puisque celle-ci constituait l'un des principaux obstacles aux relations économiques internationales. Dans ce contexte, une première recommandation concernant la double imposition a été prise le 25 février 1955par le Conseil de l'OECE, organe duquel les décisions sont prises. En mars 1956, un comité fiscal a été créé en vue de poursuivre les études sur ce domaine et a établi entre 1958 et 1961 quatre rapports temporaires publiés par l'OECE sous le titre « *L'élimination des doubles impositions* »[7]. Le rapport final qui synthétisait les quatre versions antérieures, a été présenté en 1963 sous le nom de « projet de convention de double imposition sur le revenu et la fortune »[8].

897. Cette convention, dans sa version finale, a été publiée par l'Organisation de Coopération et de Développement Economiques (OCDE) qui a pris la place de l'OECE en

---

[1] Art. 11 de la Convention de coopération économique européenne.
[2] Art. 4 de la Convention précitée.
[3] Art. 5 de la Convention précitée.
[4] Art. 15 de la Convention précitée.
[5] Art. 14 de la Convention précitée.
[6] Art. 13 de la Convention précitée.
[7] Voir BELOUAHAM Naoual et NOUALI Soufian, « *L'aspect historique des Conventions Fiscales Internationales* », Mémoire de Master en droit et contentieux des affaires, Université Mohammed Premier, Faculté des sciences juridiques, économiques et sociales-Oujda, 2015-2016, p. 13. Disponible sur le site « https://fr.slideshare.net/SoufianNouali/les-conventions-fiscales-internationales ». Consulté le 07/09/2017.
[8] AIS Souhila, *op. cit.*, pp. 65-66.

1961. Ainsi, la première norme juridique élaborée par l'OECE en matière fiscale n'a vu le jour qu'après sa transformation.

898. En effet, le redressement de l'économie européenne à cette époque marque la fin de cette organisation. C'est dans cette perspective que certains pays estimaient que l'OECE n'avait plus de raison d'être, vu que la tâche du plan Marshal s'est achevée. D'un autre côté, les désaccords entre les membres de la Communauté Economique Européenne (CEE)[1] et les Etats favorables à une zone de libre-échange (AELE)[2] n'ont pas manqué de fragiliser l'OECE. Alors que le premier groupe militait pour *une union douanière* et un *marché commun*, le second avait pour objectif de créer une zone de libre-échange entre les pays européens. Lorsque les négociations au sein de l'OECE en vue d'un accord de libre-échange échouent, l'Autriche, le Danemark, la Norvège, le Portugal, le Royaume-Uni, la Suède et la Suisse signent à Stockholm, le 4 janvier 1960, une convention créant l'Association européenne de libre-échange. Devant cette division, il était nécessaire que l'OECE se réforme si elle voulait garder son rôle de « forum de l'ensemble de la politique économique de l'Europe »[3].

899. C'est dans cette perspective que les Etats membres de l'OECE ainsi que les Etats-Unis et le Canada signent le 1er décembre 1960 à Paris une convention qui crée en vertu de son article 1er une organisation de coopération et de développement économiques[4]. Considérée comme « *un forum intergouvernemental où se rencontraient et apprenaient à se connaître les responsables des politiques économiques de ses membres* »[5], l'OCDE est une organisation qui joue non seulement le rôle de conseiller en matière de politiques mais aussi dispose de la capacité d'établir des normes reconnues à l'échelle mondiale[6].

§2. L'OCDE et son pouvoir normatif, du régionalisme au mondialisme ?

900. Le Conseil de l'Organisation de Coopération et de Développement Economiques a le pouvoir d'adopter des décisions, des recommandations et d'autres instruments juridiques qui habituellement sont appelés les « Actes de l'OCDE ». Ces actes sont le fruit d'un long travail élaboré dans le cadre des différents comités de l'Organisation. Ainsi, pour la préparation des débats et des décisions sur les questions

---

[1] La CEE a été instituée par le traité de Rome signé entre six Etats européens (la Belgique, la France, l'Italie, le Luxembourg, les Pays-Bas et la République fédérale d'Allemagne) le 25 mars 1957. Traité disponible sur le site « http://www.m-pep.org/IMG/pdf/Acte_final_traite_de_Rome.pdf ». Consulté le 19/09/2017.

[2] Voir la convention instituant l'Association Européenne de Libre Echange (AELE) sur le site : https://www.admin.ch/opc/fr/classified-compilation/19600001/201601010000/0.632.31.pdf ». Consulté le 19/09/2017.

[3] HAHN Hugo J., *op. cit.*

[4] Convention de Paris signée le 14 décembre 1960 entrée en vigueur le 30 septembre 1961, disponible sur le site : « http://www.oecd.org/fr/general/conventionrelativealorganisationdecooperationetdedeveloppementeconomiques.htm ». Consulté le 04/09/2017. Sur la personnalité morale de l'OCDE et la continuité des travaux de l'OECE par celle-ci voir article 15 de la Convention de Paris.

[5] BONUCCI Nicola et THOUVENIN Jean-Marc, « *L'OCDE, site de gouvernance globale ?* », in « Le pouvoir normatif de l'OCDE », journée d'études de la Société française pour le droit international de Paris, édition Pedone, 2014, p. 25.

[6] OCDE, « *Des politiques meilleures pour une vie meilleure, La mission de l'OCDE depuis 50 ans* », 2011, avant-propos de Angel Gurría, Secrétaire général de l'OCDE.

de fond, le Conseil est assisté par ses comités permanents[1] qui pourront à leur tour créer des groupes de travail pour étudier des questions spécifiques[2].

901. Le pouvoir normatif dont dispose l'OCDE trouve son fondement juridique dans les articles 5 et 12 de la convention de Paris. Ainsi pour affirmer le caractère mondial de l'Organisation, l'OCDE tend à élargir ses travaux sur la scène internationale pour y intéresser bien plus que les Etats membres. La valeur internationale des normes produites par l'OCDE apparait *a priori* dans l'importance quantitative des pays participants au processus normatif et, *a posteriori*, dans la diversité de la norme et son impact sur les Etats non membres.

1. *L'évolution quantitative des pays participants au processus normatif de l'OCDE*

902. Assimilée à « un club de pays riches »[3] en raison de la qualité de ses membres et son intérêt limité aux problèmes économiques ne liant que les Etats membres, l'OCDE est une organisation intergouvernementale destinée à régir les relations économiques entre plusieurs Etats industriels. Cependant, si le rôle de l'OCDE était de consolider l'économie de ses membres, la convention de Paris lui fixe comme objectif « *de contribuer à une saine expansion économique dans les pays membres et non membres en voie de développement économique* »[4]. Ainsi d'un point de vue juridique, l'OCDE serait une organisation dont les vocations dépassent en principe largement la sphère européenne et surtout le niveau de développement économique des Etats membres ou non membres. Pourtant depuis sa transformation en fin 1960, celle-ci ne compte parmi ses membres que des pays industriels, autrement dit des pays développés[5]. A ce propos, CHAVRANSKI écrit dans son ouvrage «l'affirmation de solidarité ne s'est cependant guère traduite par des actions concrètes au cours des trente premières années d'activité de l'organisation qui s'est en effet préoccupée principalement des problèmes, difficultés et évolutions de ses seuls Etats membres jusqu'à la fin des années 1980, ne traitant des pays extérieurs que dans la mesure où leur situation avait un impact sur l'économie des pays membres eux-mêmes (…) »[6].

903. Même si le caractère développé des pays membres n'a pas beaucoup changé, leur nombre a, par contre, connu une évolution considérable surtout en ce qui concerne le processus normatif[7]. En effet, dans une économie mondiale et de plus en plus interconnectée, l'influence des pays non membres et des organisations

---

[1] Le Comité exécutif, le Comité du budget et un Comité des relations extérieures. Voir § 26 de l'annexe du règlement de procédure de la Convention de Paris telle que modifiée par la décision du Conseil du 16 décembre 2010 – C(2010)140 ; C/M(2010)24, point 282.

[2] Pour plus de détail sur la composition de l'OCDE voir Répertoire des organes de l'OCDE, 2012.

[3] BOCQUET Dominique, « *Pour une mondialisation raisonnée. Les révolutions discrètes de l'OCDE* », La Documentation Française, préface de Pascal Lamy, 2012.

[4] Art. 1 b) de la Convention de Paris.

[5] BONUCCI Nicola et THOUVENIN Jean-Marc, « *L'OCDE, site de gouvernance globale ?* », in « Le pouvoir normatif de l'OCDE », journée d'études de la Société française pour le droit international de Paris, édition Pedone, 2014, p. 25.

[6] CHAVRANSKI Henri, « *L'OCDE au cœur des grands débats économiques* », La Documentation française, 1997, Volume 62, n° 4.

[7] ASCENSIO Hervé, « *Les normes produites par l'OCDE et les formes de normativité* », in « *Le pouvoir normatif de l'OCDE* », Journée d'études de la Société française pour le droit international de Paris, édition Pedone, 2014, p. 07.

internationales dans l'élaboration des normes est importante vu leur spécialisation dans des thèmes très variés. Pour cette raison, la convention de Paris et le règlement de procédure y relatif font intervenir, en plus des trente-six Etats membres, quelques pays non membres ainsi que des organisations internationales gouvernementales et non gouvernementales[1].

- Les Etats membres

904. Durant plus de ses cinquante ans d'existence, l'OCDE a vu s'élargir le nombre de ses pays membres. Lors de la signature de la convention de Paris en 1960, leur nombre était limité à vingt membres, ensuite, en 1995, il s'est élevé à vingt-sept membres. Aujourd'hui, l'Organisation compte trente-six pays membres à travers le monde, de l'Amérique du Nord (Canada, Etats-Unis) et du Sud (Chili, Mexique) à l'Europe (Allemagne, Autriche, Belgique, Espagne, Royaume-Uni, Grèce, Hongrie, …), en passant par la région Asie-Pacifique (Corée, Nouvelle Zélande, Australie…). La plupart sont des pays les plus avancés, mais font partie également de cette organisation quelques pays émergents comme le Mexique, le Chili et la Turquie[2]. Le dernier adhérant est la Lettonie qui a signé la convention de Paris le 1er juillet 2016[3].

905. Même si aucun critère n'est retenu dans la Convention de Paris pour déterminer quel pays peut adhérer à l'OCDE[4], cette organisation semble se pencher vers « *les nations les plus avancées dans le domaine économique* » dont le rôle serait « *d'aider au mieux les pays en voie de développement économique* »[5].

- Les Etats non membres

906. D'autres pays, comme le Brésil, l'Inde et la République populaire de Chine, bien qu'ils s'affirment comme de nouveaux géants économiques, ne font pas encore partie de l'OCDE mais s'avèrent en outre -avec l'Afrique du Sud et l'Indonésie- des partenaires clés de l'Organisation et contribuent à ses travaux normatifs de manière soutenue et globale[6].

907. On estime toutefois que la participation des Etats non membres aux travaux de l'Organisation n'est pas récente, du moins d'un point de vue juridique. A la lecture

---

[1] COLAS Bernard, « *L'OCDE et l'évolution du droit international de l'économie et de l'environnement* », thèse de Doctorat, Université de Paris 1, 1995, p. 104. « *Le nouveau contexte géopolitique international, issu de la fin de la guerre froide et de la mondialisation progressive de l'économie, a placé l'Organisation dans une situation qui la pousse à élargir sa coopération au-delà du cercle restreint de ses pays membres. Celle-ci s'étend particulièrement à certains pays nouvellement industrialisés dont le poids économique en fait d'importants acteurs, de même qu'aux pays en transition vers l'économie de marché, susceptible de devenir membres de l'OCDE…* ». *Ibid*, p. 113.

[2] Voir le site de l'OCDE : « http://www.oecd.org/fr/apropos/membresetpartenaires/ », consulté le 20/09/2017.

[3] Voir la liste des pays membres de l'organisation et les dates de dépôt de leurs instruments de ratification sur le site de l'OCDE : « http://www.oecd.org/fr/apropos/membresetpartenaires/liste-des-pays-de-l-ocde.htm », consulté le 24/09/2017. Voir aussi : OCDE, « *Des politiques meilleures pour une vie meilleure* », 2011, p. 08.

[4] L'OECE par contre limitait la participation qu'aux pays européens puisque l'aide Marshall était administrée à ces seules Etats.

[5] Voir le préambule de la convention de Paris.

[6] Voir le site de l'OCDE « http://www.oecd.org/fr/apropos/membresetpartenaires/ », consulté le 25/09/2017.

du Règlement de procédure de l'Organisation qui a été adopté par le Conseil le 30 septembre 1961[1] et qui délimite dans ses articles 8 et 9 les conditions de participation des Etats non membres aux organes de l'OCDE, on relève que celle-ci entretenait des relations avec les pays non membre depuis sa création. Et c'est dans la perspective de contribuer au développement de l'économie mondiale que l'OCDE s'est dotée d'une politique d'ouverture de ses travaux à l'échelle internationale[2]. Cette ouverture s'est traduite par la contribution des Etats non membres aux séances des organes de l'Organisation en tant qu'invité ou participant[3] et à formuler des déclarations sur une question déterminée lors de ces mêmes réunions[4]. En général, la participation des Etats non membres dépend de leur compétence dans un domaine spécial ou de leur poids économique dans un secteur donné les rendant des acteurs importants qui travaillent sur un pied d'égalité avec les pays membres[5]. En effet, la participation graduelle à un comité qui s'étend généralement à d'autres comités n'est en finalité qu'une étape préalable à l'adhésion définitive à l'OCDE comme c'est le cas pour le Mexique et la Corée du sud[6].

908. D'un autre côté, la participation des Etats non membres se veut sélective et sectorielle dans la mesure où c'est au Conseil de l'OCDE de décider d'inviter un gouvernement à adhérer à la présente Convention s'il est avéré que ce dernier est prêt à assumer les obligations de membre[7]. Elle est sectorielle au sens où il est permis au président du Conseil de décider que certaines réunions, ou parties de réunions, des organes de l'Organisation seront tenues sans la participation des Invités ou participants et/ou que certains documents ne seront pas mis à leur disposition[8].

Ainsi l'internationalisation des travaux de l'OCDE se révèle par la contribution de pays tiers dans le processus normatif, une contribution qui est toutefois conditionnée par les termes d'un accord ou d'une résolution adoptée par l'OCDE[9].

909. En ce qui concerne le domaine fiscal, par exemple, l'OCDE dispose d'un « Comité des affaires fiscales » dont les non membres ayant le statut d'observateur sont

---

[1] Le Règlement de procédure de l'Organisation a été adopté par le Conseil le 30 septembre 1961 [OECD/C(61)21] et modifié depuis cette date par les Résolutions du Conseil en date des 24 juillet 1962 [C(62)115(Final)], 24 juillet 1965 [C(65)87], 29 septembre 1970 [C(70)133(Final)] et 17 avril 2008 [C(2007)14/FINAL]. Disponible sur le site https://www.oecd.org/fr/juridique/r%C3%A8glement-proc%C3%A9dure.pdf, consulté le 25/09/2017.

[2] COLAS Bernard, *op. cit.*, p.113.

[3] Les organes de l'Organisation comprennent le Conseil et les organes subsidiaires. Les organes subsidiaires sont les comités permanents (Comité exécutif, Comité des relations extérieures et Comité du budget) et les comités de substance, ainsi que les autres organes subsidiaires établis par le Conseil et tous les autres organes subsidiaires de leur sous-structure (soit les sous-comités, les groupes que ces sous-comités ont créés, et tout autre sous-groupe créé par des organes de niveau inférieur). Art. 1 b) du règlement de procédure de l'Organisation.

[4] Art. 9 c) du règlement de procédure de l'Organisation.

[5] Voir des exemples sur la participation du Mexique au comité de l'acier en 1990 dans COLAS Bernard, *op. cit.*, p.115.

[6] COLAS Bernard, *op. cit.*, p.116.

[7] Art. 16 de la Convention de Paris.

[8] Art. 9 b) du règlement de procédure de l'Organisation.

[9] Art. 8 a) du règlement de procédure de l'Organisation : « *Dans le cas où un non-Membre ou une organisation internationale est invité à participer aux activités de l'Organisation, en vertu d'un accord ou d'une Résolution du Conseil, leurs représentants peuvent assister aux séances des organes de l'Organisation conformément aux dispositions de l'accord ou de la Résolution applicable* ».

la Russie, l'Afrique du Sud, l'Inde, la Chine et l'Argentine. Dans la perspective de réaliser son objectif[1], ce Comité élabore des normes, lignes directrices et pratiques exemplaires dans des domaines où « *la coordination internationale est souhaitable* »[2]. Afin de renforcer encore plus cette coordination, « une Commission consultative pour la coopération avec les économies non membres » a été créée suite aux recommandations du Bureau du Comité des affaires fiscales. Cette Commission a pour charge de veiller à l'harmonisation du programme de coopération avec les thèmes de travail prioritaires du Comité des affaires fiscales. La Commission, qui rend compte directement au Comité des affaires fiscales, est composée de délégués de pays qui participent activement aux travaux du Comité et ceux qui apportent une contribution importante à la coopération avec les économies non membres[3].

- Les organisations gouvernementales et non gouvernementales[4]

910. L'OCDE travaille dans des secteurs très variés (agriculture, corruption, environnement, développement régional, urbain et rural, santé, éducation, emploi, fiscalité, migration, sciences et technologie…)[5]. Son champ de compétence est très large au point où il est très fréquent qu'elle partage ses objectifs avec des organisations gouvernementales spécialisées en commerce international (OMC), en coopération monétaire (FMI), dans le domaine de l'emploi (OIT), ou encore de l'alimentation et l'agriculture (FAO)[6]… et des organisations non gouvernementales telles que la Fédération Internationale des producteurs agricoles (FIPA) et l'Union internationale de l'artisanat et des petites et moyennes entreprises[7].

911. Bien qu'elle n'ait pas encore signé d'accord de partenariat officiel avec certaines de ces organisations gouvernementales, l'OCDE en a néanmoins établi une coopération étroite sur divers sujets. Une des formes les plus importantes de coopération est la participation de ces organisations gouvernementales ou ONG en tant qu'observateurs au dialogue de l'OCDE. En effet, selon les articles 9 et 10 du règlement

---

[1] L'objectif de ses travaux est de permettre aux gouvernements des pays membres et non membres de l'OCDE d'améliorer la conception et le fonctionnement de leurs systèmes fiscaux, de favoriser la coopération et la coordination entre eux dans le domaine de la fiscalité et de réduire les obstacles fiscaux aux échanges et aux investissements internationaux.

[2] Résolution du Conseil sur le Mandat du Comité des affaires fiscales [C(2008)147 et C/M(2008)20, point 285)], in Répertoire des organes de l'OCDE, 2012, p. 273. La notion du statut d'observateur et ces attributions ne sont pas très claire. A lire l'article 9 lettre a du règlement de procédure, on constate que le statut d'observateur est accordé aux organisations internationales, alors que la qualité d'invité, de participant ou d'expert sont accordées aux Etats non membres. La résolution du Conseil, par contraire, accorde le statut d'observateur aux deux parties. De plus, mis à part le fait qu'il peut faire une déclaration sur un sujet déterminé lors des séances des organes de l'OCDE, les attributions d'un membre observateur ne sont pas déterminées pas aucun texte.

[3] Extrait du Compte rendu de la 60ème session du Comité des affaires fiscales, [DAFFE/CFA/M(2001)1, point VIII], in Répertoire des organes de l'OCDE, 2012, p. 277.

[4] Voir à ce propos : STANKIEWICZ Lukasz, « *L'activité fiscale des organisations internationales* », Revue Européenne et Internationale de Droit Fiscal, n° 3, 2017, pp. 309-320.

[5] Voir les thèmes de recherche de l'OCDE sur son site http://www.oecd.org/fr/apropos/. Consulté le 25/09/2017.

[6] Voir la liste des organisations internationales avec lesquelles l'OCDE coopère sur le site : « https://www.oecd.org/globalrelations/oecdpartnershipswithinternationalorganisations/othermajororganisationswithwhichtheoecdco-operates.htm », consulté le 25/09/2017. Voir aussi COLAS Bernard, *op. cit.*, pp. 121-122.

[7] COLAS Bernard, *op. cit.*, p.130.

de procédures, le Conseil peut inviter une organisation internationale en qualité d'observateur, à tout ou partie des séances des organes de l'Organisation ou de certains d'entre eux[1]. Il leur est également possible, lors de leur participation aux réunions des organes, de faire une déclaration sur une question déterminée, si la demande en est faite par ces dernières ou après invitation du président du Conseil.

912. Etablir et entretenir des relations avec les organisations internationales dépend donc en général de l'invitation du Conseil de l'OCDE. Cette relation peut être soit permanente, par application de l'article 9 du règlement de procédures, soit occasionnelle en vertu de l'article 10 du même texte[2]. Ainsi plus de soixante-dix organisations gouvernementales régionales et mondiales participent en tant qu'observateur dans un ou plusieurs comités et groupes de travail de l'OCDE (Conférence des Nations-Unies sur le Commerce et le Développement (CNUCED)[3], Banque mondiale[4], Organisation Mondiale de Santé (OMS)[5], Organisation des Nations-Unies pour l'alimentation et l'agriculture (FAO)[6], Fonds Monétaire International (FMI)[7],Programme de développement des Nations Unies (PNUD)[8], Organisation des Nations-Unies pour l'éducation, la science et la culture (UNESCO)[9]…). Dans le comité des affaires fiscales, par exemple, trois organisations gouvernementales disposent du statut d'observateur, il s'agit de la Banque mondiale, du Fonds monétaire international (FMI) et de l'Organisation des Nations-Unies (ONU)[10].

913. Une trentaine d'organisations participent à certains organes de l'OCDE en tant que membres à part entière (Banque Interaméricaine de Développement (BID)[11], FMI, Commission Economique des Nations-Unies pour l'Afrique(CEAA)[12],…)[13].

---

[1] Art. 9 a) du règlement de procédure de l'Organisation.

[2] Voir COLAS Bernard, *op. cit.*, p. 122.

[3] La CNUCED participe en tant qu'observateur aux comités de l'investissement et de la concurrence de l'OCDE et à un certain nombre de groupes de travail de l'OCDE liés à l'échange.

[4] La Banque mondiale participe en tant qu'observateur dans plus de 30 organismes de l'OCDE et participe pleinement au groupe de travail du CAD sur l'efficacité de l'aide et les pratiques de donateurs et le dialogue international sur les impôts .

[5] L'OMS participe en tant qu'observateur au Comité de l'OCDE sur la protection radiologique et la santé publique et le Comité de la politique de l'environnement.

[6] La FAO participe en tant qu'observateur au Comité de l'agriculture de l'OCDE (COAG) et à divers programmes de l'agriculture et des groupes de travail de l'OCDE.

[7] Le FMI participe en tant que membre à part entière au Groupe de travail sur l'efficacité de l'aide et les pratiques de donateurs du Comité d'aide au développement (CAD) et participe en tant qu'observateur dans plus de 30 organismes de l'OCDE.

[8] Le PNUD participe en tant qu'observateur dans divers réseaux et groupes de travail de la Comité d'aide au développement (CAD) .

[9] L'UNESCO participe également en tant qu'observateur au Groupe de travail de l'OCDE sur les indicateurs de la science et de la technologie (NESTI).

[10] Résolution du Conseil sur le Mandat du Comité des affaires fiscales [C(2008)147 et C/M(2008)20, point 285)], in Répertoire des organes de l'OCDE, 2012, p. 273.

[11] La BID est membre à part entière du Dialogue fiscal international de l'OCDE, du Comité d'aide au développement de l'OCDE (CAD), et participe aux groupes de travail sur l'évaluation du développement, l'égalité entre les sexes, l'efficacité de l'aide et les pratiques des donateurs, et le Programme de développement local de l'économie et du développement de l'OCDE (LEED) .

[12] La CEAA est membre à part entière du Réseau DAC sur la gouvernance.

[13] Voir le site l'OCDE :
« https://www.oecd.org/globalrelations/oecdpartnershipswithinternationalorganisations/formsofco-operation.htm ».

914. Si aucun texte ne limite les relations de l'OCDE avec les organisations gouvernementales, celles entretenues avec les ONG, par contre, connaissent des restrictions. En effet, d'après une décision du Conseil qui date du 13 mars 1962[1], le statut de « consultant » n'est accordé par l'Organisation qu'aux ONG[2] ayant une vocation étendue -générale ou sectorielle- dans le domaine économique, qui comprennent des organes affiliés appartenant au plus grand nombre des pays membres de l'Organisation, et qui sont largement représentatives dans le domaine ou le secteur considéré[3].

Si ces conditions sont remplies, l'ONG serait habilitée à procéder à des échanges de vues[4], à exposer oralement ses vues ou à soumettre des mémorandums précisant sa position[5]et être consultée pour l'examen d'une question donnée[6]. De telles consultations ont lieu soit par application de l'article 10 du Règlement de Procédure, soit dans le cadre de réunions spéciales[7].

2. *L'évolution qualitative du pouvoir normatif de l'OCDE : diversité de la norme et son impact sur les Etats du monde*

915. Le caractère mondial des travaux de l'OCDE apparait aussi dans la diversité des actes ou des normes qui parfois influent même sur les Etats non membres.

916. Certains de ces actes sont adressés uniquement aux Etats membres, tels que les décisions[8], les recommandations[9], et les résolutions (décisions d'ordre interne). En effet, par ses normes, l'OCDE « *a su orienter ses travaux de manière à y intéresser bien plus d'Etats et d'intervenants que ses seuls Etats membres* »[10]. Bien que certains Etats n'appartiennent ni à la catégorie des Etats membres, ni à celle des Etats observateurs et ne participent en aucune manière au processus d'élaboration des normes, utilisent par contre les décisions, les recommandations et surtout les Modèles d'accords bi et multilatéraux. C'est le cas notamment de l'Algérie qui, bien qu'elle ne soit pas membre

---

[1] Décision du Conseil [C(62)45] concernant les relations avec les organisations internationales non gouvernementales et ses amendements [C(64)181, C(66)144(Final) et C(89)15(Final)] in Répertoire des organes de l'OCDE, 2011, p. 33.

[2] C'est au secrétaire général d'arrêter la liste des ONG désignées et au Conseil de l'approuver.

[3] § 2 de la Décision du Conseil [C(62)45] in Répertoire des organes de l'OCDE, 2011, p. 34 ; voir aussi COLAS Bernard, *op. cit.*, p. 129.

[4] § 4 a) de la Décision du Conseil [C(62)45] in Répertoire des organes de l'OCDE, 2011, p. 34.

[5] § 5 de la Décision du Conseil [C(62)45] in Répertoire des organes de l'OCDE, 2011, p. 34.

[6] § 9 a) de la Décision du Conseil [C(62)45] in Répertoire des organes de l'OCDE, 2011, p. 34.

[7] § 9 b) de la Décision du Conseil [C(62)45] in Répertoire des organes de l'OCDE, 2011, p. 34.

[8] L'article 18 a) du Règlement de procédures distingue entre deux types de décisions : les décisions proprement dite qui sont juridiquement contraignantes pour tous les Etats membres et les décisions d'ordre interne -appelées aussi les résolutions- relatives à la poursuite des travaux de l'Organisation. Pour les décisions relatives à la fiscalité voir par exemple : Décision du Conseil sur les Principes directeurs de l'OCDE à l'intention des entreprises multinationales du 27 juin 2000 - C(2000)96/FINAL, amendée le 25 mai 2011 - C/MIN(2011)11/FINAL.

[9] Les recommandations, bien qu'ils ne soient pas obligatoires pour les Etats membres, disposent en outre d'une force morale importante dans la mesure où elles représentent la volonté politique des pays membres quant à leur exécution. Conformément à l'article 18 b), les recommandations faites par le Conseil sont soumises à l'attention des membres pour que ceux-ci les mettent à exécution s'ils l'estiment opportun. A titre d'exemple, voir la recommandation du Conseil sur la détermination des prix de transfert entre entreprises associées du 13 juillet 1995 – C(95)126/FINAL, amendée le 28 mars 1996 – C(96)46/Final.

[10] BONUCCI Nicola et THOUVENIN Jean-Marc, *op. cit.*, p. 26.

de l'OCDE, applique les Principes directeurs en matière de prix de transfert élaborés par celle-ci et se réfère à ses Modèles de convention au moment de la conclusion des conventions fiscales bilatérales relatives aux doubles impositions.

L'Algérie n'est pas une exception, beaucoup d'Etats et organisation internationales se réfèrent aux travaux normatifs de l'OCDE sans y être adhérant[1].

Section 2 : Le processus normatif de l'OCDE

917. En cinquante-six ans d'existence, l'OCDE est à l'origine de vingt-cinq décisions, de cent-soixante recommandations et beaucoup de textes de portée normative tels que les déclarations[2], les plans d'actions, les modèles d'accords internationaux, les déclarations, les interprétations officielles, les guides de bonnes pratiques, les manuels...[3]. A lire les articles 5 et 12 de la Convention de Paris et les articles 18, 19 et 20 du Règlement de procédures, on peut regrouper les principales normes produites par l'OCDE en deux catégories : les normes contraignantes (décisions, accords et résolutions) et les normes non contraignantes (vœux et recommandations)[4].

918. Certains de ces actes sont adressés uniquement aux Etats membres, tels que les décisions[5], les recommandations[6] et les résolutions (décisions d'ordre interne). D'autres, comme les vœux, ne concernent que les Etats non membres et les organisations internationales[7]. S'agissant des Modèles de convention, ils sont destinés aux deux types d'Etats.

919. Ces instruments variés de normativité dont dispose l'OCDE sont une exception au principe de spécialité des compétences des organisations internationales[8]. Alors qu'en principe, une organisation est à l'origine d'une norme spéciale, l'OCDE s'est dotée, par contre, d'un large pouvoir normatif dont les spécificités sont variées. Il

---

[1] Voir préface COLAS Bernard, *op. cit.*

[2] Déclaration sur l'échange automatique de renseignements à des fins fiscales du 6 mai 2014 – C/MIN(2014)5/FINAL ; Déclaration sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices du 29 mai 2013 - C/MIN(2013)22/FINAL.

[3] Pour plus de détail sur les actes de l'OCDE publiés depuis 1961 voir http://webnet.oecd.org/OECDACTS/Instruments/ListByTypeView.aspx, consulté le 28/09/2017.

[4] A ce sujet voir COLAS Bernard, *op. cit.*,p. 45 et s. ;

[5] L'article 18 a) du règlement de procédures distingue entre deux types de décisions : les décisions proprement dite qui sont juridiquement contraignantes pour tous les Etats membres et les décisions d'ordre interne -appelées aussi les résolutions- relatives à la poursuite des travaux de l'Organisation. Pour les décisions relatives à la fiscalité voir par exemple : Décision du Conseil sur les Principes directeurs de l'OCDE à l'intention des entreprises multinationales du 27 juin 2000 - C(2000)96/FINAL, amendée le 25 mai 2011 - C/MIN(2011)11/FINAL.

[6] Les recommandations, bien qu'elles ne soient pas obligatoires pour les Etats membres, disposent d'une force morale importante dans la mesure où elles représentent la volonté politique des pays membres quant à leur exécution. Conformément à l'article 18 b), les recommandations faites par le Conseil sont soumises à l'attention des membres pour que ceux-ci les mettent à exécution s'ils l'estiment opportun. A titre d'exemple, voir la recommandation du Conseil sur la détermination des prix de transfert entre entreprises associées du 13 juillet 1995 – C(95)126/FINAL, amendée le 28 mars 1996 – C(96)46/Final.

[7] Art. 12 a) de la Convention de Paris : « *L'organisation peut : a) exprimer des vœux à des Etats non membres et des organisations…* »

[8] ASCENSIO Hervé, *op. cit.*, p. 02.

s'agit de normes parfois non contraignantes, parfois flexibles et dont la portée est mondiale.

Sous-section 1 : *Les instruments variés de normativité*

920. L'étendue du pouvoir normatif de l'OCDE et la variété des normes qu'elle produit ne permet pas d'analyser chaque norme. Nous nous contenterons dans cette sous-section de traiter les principaux instruments de normativité de portée internationale, c'est-à-dire les Modèles de conventions fiscales élaborés par l'OCDE, les commentaires des experts, les principes directeurs en matière de prix de transfert et le plan BEPS.

§ 1. *Les Modèles de convention fiscales*

921. Les Modèles de conventions élaborés par l'OCDE ont généralement pour principaux objets : la lutte contre la double imposition, la lutte contre l'évasion fiscale et l'assistance administrative en matière fiscale.

922. L'importance de ces conventions fiscales bilatérales a été affirmée depuis longtemps par le Comité fiscal de la SDN : « L'existence de conventions types s'est révélée d'une utilité réelle (...) en facilitant la solution de nombreuses difficultés techniques qui se posent au cours des négociations des conventions bilatérales. Cette méthode a le double mérite, d'une part, de créer automatiquement une uniformité dans la pratique et la législation, pour autant que le modèle sert de base aux accords bilatéraux, et, d'autre part, d'être suffisamment élastique pour s'adapter aux conditions différentes existant dans les divers pays ou groupes de pays, étant donné que ce modèle peut être modifié dans chaque accord bilatéral »[1].

1. *La lutte contre la double imposition et l'évasion fiscale*

923. Le premier Modèle élaboré par l'OECE et publié ensuite par l'OCDE en 1963 ainsi que le Modèle de convention de 1977 avaient pour titre l'élimination de la double imposition sur le revenu et la fortune. L'OCDE estimait que puisque les Modèles traitaient d'autres questions, telles que la prévention de l'évasion fiscale et la non-discrimination, il était plus approprié de supprimer cette mention et d'utiliser un autre titre, plus large, qui reflète l'ensemble des points traités par les Modèles. Toutefois, plusieurs pays continuent de suivre la pratique consistant à mentionner dans le titre soit l'élimination des doubles impositions, soit l'élimination des doubles impositions ainsi que la prévention de la fraude fiscale[2].

924. Après plusieurs mises à jour, le Modèle de convention relatif à la double imposition commence par indiquer son champ d'application (Chapitre I), à définir certains termes (Chapitre II) et, le plus important, à définir les compétences fiscales de chacun des deux Etats contractants en matière d'imposition du revenu et de la fortune et les modalités de suppression de la double imposition (Chapitre III et V). Le Modèle

[1] Société des Nations, Rapport du Comité fiscal au Conseil sur les travaux de la cinquième session du Comité, tenue à Genève du 12 au 17 juin 1935 (C.252.M.124.1935.II.A), p. 4. Disponible sur le site : http://biblio-archive.unog.ch/Dateien/CouncilMSD/C-252-M-124-1935-II-A_FR.pdf. Consulté le 24/03/2018.

[2] Rapport de l'OCDE sur la double imposition, p. 11.

comporte aussi des dispositions spéciales (Chapitre VI)[1] et des dispositions finales (entrée en vigueur et dénonciation, Chapitre VII).

925. La particularité de ce Modèle c'est la flexibilité de ses normes au sens où elles laissent, sur certains points, une certaine souplesse qui soit compatible avec une application efficace du Modèle de Convention. Par conséquent, les pays membres disposent d'une certaine latitude, par exemple dans la fixation du taux de l'impôt retenu à la source sur les dividendes et intérêts et dans le choix de la méthode utilisée pour éliminer la double imposition[2].

***2.** L'assistance administrative en matière fiscale*

926. Le processus normatif de l'OCDE en matière d'assistance fiscale prend la forme de conventions bi ou multilatérale dont l'objet principal est de permettre aux Etats de reconstituer les bases imposables et de recouvrer les créances fiscales grâce à une coopération étatique.

927. Avant de donner naissance à un Modèle de convention conçu spécialement pour l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale (convention multilatérale d'assistance administrative mutuelle en matière fiscale et l'accord sur l'échange de renseignements en matière fiscale), cette organisation s'est limitée à traiter cette question seulement dans deux articles du Modèle de convention de double imposition, l'article 26 sur « l'échange de renseignements » et l'article 27 sur « l'assistance en matière de recouvrement des impôts »[3].

928. Pratiquement le même principe est retenu dans ces trois Modèles de convention ainsi que dans le Modèle de l'ONU[4] : le fisc de l'Etat A peut demander des renseignements auprès du fisc de l'Etat B, comme il peut demander le paiement des créances fiscales dues par un de ses résidents.

En matière d'échange de renseignements, les normes de l'OCDE posent tout d'abord la règle principale selon laquelle les autorités compétentes des Etats contractants échangeront les renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer correctement les dispositions de la Convention ou celles de la législation interne des États contractants relatives aux impôts de toute nature ou dénomination perçus dans ces États.

---

[1] Le chapitre VI traite l'élimination de la discrimination fiscale dans diverses circonstances (article24) ; l'application d'une procédure amiable en vue d'éliminer la double imposition et de résoudre les désaccords concernant l'interprétation de la Convention (article 25) ; l'échange de renseignements fiscaux entre les autorités fiscales des États contractants (article 26) ; l'assistance au recouvrement par chacun des Etats contractants au profit de l'autre État (article 27) ; le traitement fiscal des membres des missions diplomatiques et postes consulaires en conformité avec le droit international (article 28) ; l'extension territoriale de la Convention (article 29).

[2] OCDE, Modèle de convention fiscale sur la double imposition, p. 14.

[3] Depuis sa création, l'OCDE a établi trois modèles de convention, le premier en 1963, le second en 1977 et le dernier -qui a subi de nombreuse modifications et des mises à jour- en 1992. La coopération fiscale est traitée dans les trois modèles.

[4] S'agissant de l'échange de renseignements, certaines ressemblances sont enregistrées : d'abord, l'assistance administrative est traitée par le modèle ONU dans les mêmes articles traités par l'OCDE, l'article 26 et l'article 27 sont rédigés d'une façon identique dans les deux modèles.

929. Ainsi, les Etats parties de la convention et dans le cadre d'une réciprocité, consentent à aider les administrations fiscales des autres Etats à communiquer tout renseignement considéré comme pertinent, ceci dans l'intention d'établir l'assiette des impôts normalement dus dans ces Etats[1]. Donc, si des renseignements sont demandés par un Etat contractant conformément à la convention, l'autre Etat contractant utilise les pouvoirs dont il dispose pour obtenir les renseignements demandés, même s'il n'en a pas besoin pour ses propres fins fiscales. En plus de l'échange sur demande, la communication des renseignements se fait automatiquement ou d'office. C'est le cas lorsque des renseignements standardisés sont transmis systématiquement à l'autre État[2], ou spontanément lorsqu'un Etat prend l'initiative de communiquer des renseignements obtenus au cours de certaines enquêtes et qui sont susceptibles d'intéresser l'autre Etat[3].

930. Quelle que soit la forme de l'échange de renseignement, les informations communiquées doivent être de caractère pertinent ou nécessaire, ce qui a pour finalité d'élargir le champ de l'assistance fiscale entre les Etats. D'un autre côté, pour reprendre la formule utilisée par l'OCDE, il n'est pas loisible aux États contractants « d'aller à la pêche aux renseignements » ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires fiscales d'un contribuable déterminé[4]. Ainsi, pour éviter les demandes abusives, certaines règles s'imposent, la demande de renseignements doit alors être précise en ce qu'elle indique d'une manière claire les renseignements recherchés et doit être conforme à la législation interne et à la pratique administrative de l'Etat[5].

931. Le champ d'application de l'échange de renseignements est très large dans la mesure aussi où il couvre désormais tous les impôts et taxes même ceux qui ne sont pas visés par la convention de double imposition, comme la TVA par exemple[6]. Avant la modification apportée au Modèle de convention en 2000, l'échange et l'utilisation des renseignements ne concernaient que les impôts mentionnés à l'article 2 de la convention[7]. En effet, l'article 26 du Modèle de convention de 1977 était rédigé comme suit : « *Les autorités compétentes des États contractants échangent les renseignements nécessaires pour appliquer les dispositions de la présente Convention ou celles de la législation interne des États contractants relative aux impôts visés par la Convention dans la mesure où l'imposition qu'elle prévoit n'est pas contraire à la Convention*». Vu la restriction portée sur l'échange de renseignements, la formulation de ce texte a été modifiée pour autoriser les administrations fiscales des Etats contractants à échanger des informations concernant même les impôts non visés par la convention[8].

932. Si l'échange de renseignement est de portée très large, certaines limitations sont par contre prévues, notamment en matière de confidentialité des informations échangées. En effet, les renseignements reçus par un Etat contractant sont tenus secrets de la même manière que les renseignements obtenus en application de la législation

[1] BUISSON Jacques, *op. cit.*, p. 01.
[2] STANKIEWICZ Lukasz, *op. cit.*, p. 05.
[3] *Ibidem.* Modèle Convention et commentaires, p. 428.
[4] Modèle Convention et commentaires, p. 426.
[5] BUISSON Jacques, *op. cit.*, p. 03.
[6] Voir STANKIEWICZ Lukasz, *op. cit.*, p. 12.
[7] *Ibid.*, p. 430.
[8] Voir le §1 de l'article 26 dans le Modèle de convention dans sa version de 2010.

interne de cet Etat. Ils ne doivent être communiqués qu'aux personnes ou autorités (y compris les tribunaux et organes administratifs) concernées.

De plus, l'échange de renseignements entre les administrations fiscales ne peut, en aucun cas, être interprété comme imposant à un Etat contractant l'obligation de fournir des renseignements qui révéleraient un secret commercial, industriel, professionnel ou un procédé commercial ou des renseignements dont la communication serait contraire à l'ordre public.

933. D'un autre côté, dans certaines conventions bilatérales dont l'intention de lutter contre l'évasion fiscale est manifeste, il est fait mention que le secret commercial ne donne pas raison à un Etat contractant de refuser de communiquer des renseignements uniquement parce que ceux-ci sont détenus par une banque, un autre établissement financier, un mandataire ou une personne agissant en tant qu'agent ou fiduciaire ou parce que ces renseignements se rattachent aux droits de propriété d'une personne.

La confidentialité des renseignements échangés est aussi assurée dans le cadre de l'assistance en matière de recouvrement de l'impôt. Le même principe est posé.

934. En plus de l'assistance à l'assiette, les trois Modèles de convention prévoient une assistance au recouvrement. Même si certains Etats ou territoires n'autorisent pas ce type d'assistance ou le limite considérablement, d'autres par contre en font mention dans la majorité de leurs conventions bilatérales de double imposition.

935. D'un commun accord, les Etats signataires[1] conviennent à se prêter mutuellement assistance pour le recouvrement des créances fiscales -qu'ils s'agissent d'impôts, d'intérêts, de pénalités administratives ou de coûts de recouvrement ou de conservation afférents à ces impôts- et s'assurer que les exonérations d'impôt ou des réductions de taux prévues par cette convention ne sont pas accordées aux personnes qui n'y ont pas droit. En principe, l'assistance n'est pas limitée aux impôts auxquels la convention s'applique en général, mais suivant chaque convention, les Etats signataires peuvent s'entendre à ce que l'assistance au recouvrement soit de telle.

936. La procédure de recouvrement des créances fiscales s'effectue conformément à la législation et la pratique administrative de l'Etat requis comme si la créance en question était une créance fiscale de l'Etat requis[2]. Toutefois, suivant le principe de réciprocité, ce dernier Etat ne sera pas obligé de donner suite à la demande de recouvrement formulée par l'Etat requérant si ce dernier n'a pas épuisé sur son territoire tous les moyens de recouvrement de sa créance fiscale.

937. L'application de la législation de l'Etat requis lors du recouvrement des créances fiscales n'est pas absolue, les délais de prescription ou les délais au-delà desquels une créance fiscale ne peut être recouvrée ou collectée ne doivent pas s'appliquer à une créance fiscale au titre de laquelle l'Etat requérant a présenté une demande de recouvrement ou des mesures conservatoires. Il s'ensuit que seuls les délais de l'Etat requérant sont applicables.

---

[1] La demande d'assistance au recouvrement des créances fiscales s'effectue par l'Etat requérant par contre celui qui la reçoit est l'Etat requis.

[2] Art. 26 §3 de la convention modèle de l'OCDE.

938. Afin de préserver le droit de recouvrer leurs créances fiscales, certains Etats incluent dans leurs conventions la possibilité de demander à l'autre Etat de prendre des mesures conservatoires[1], lorsque par exemple la créance ne peut pas encore être recouvrée ou lorsque le débiteur a encore le droit d'empêcher son recouvrement. Dans ce cas-là, il est possible de demander la saisie ou le gel d'actifs avant un jugement définitif garantissant que ces actifs seront encore disponibles lorsque le recouvrement pourra avoir lieu par la suite[2]. Ce paragraphe ne devrait être inclus que dans les conventions entre Etats qui ont la possibilité de prendre des mesures conservatoires en vertu de leur propre législation. On voit là aussi la souplesse des normes posées par l'OCDE et la flexibilité accordée aux parties contractantes.

939. Il ressort de ce qui précède que les travaux de l'OCDE en matière de coopération fiscale internationale sont très riches. Le Modèle de convention de l'OCDE relative à la double imposition, à travers ses deux articles 26 et 27, l'Accord sur l'échange de renseignements ainsi que la Convention multilatérale ont incité de nombreux Etats à inclure dans leur convention bi ou multilatérale des mesures d'assistance fiscale en matière d'assiette et de recouvrement. Il s'agit d'instruments efficaces de lutte contre l'évasion et la fraude fiscales internationales. C'est là l'un des mérites des travaux de l'OCDE. Ceci dit, le Modèle de convention reste un modèle, en ce sens qu'il n'est en aucun cas contraignant, l'adoption des articles précités reste soumise à l'appréciation des Etats contractants qui sont libres de choisir le ou les paragraphes qui servent leurs intérêts, ce qui constitue un avantage pour les Etats et territoires à fiscalité modérée.

§2. Les autres instruments

940. Comme il a été expliqué dans la première partie de cette thèse, il existe entre les systèmes fiscaux de différents pays, des failles et des frictions qui n'ont pas été prises en compte lors de l'élaboration des normes existantes, et qui ne sont pas non plus traitées par les conventions fiscales bilatérales. En effet, lorsque les Etats conçoivent leurs régimes fiscaux, ils ne prennent pas toujours en compte les régimes fiscaux d'autres Etats, ce qui aboutit à une double imposition ou à une insuffisance d'imposition. D'un autre côté, les normes internationales mises en place pour remédier à ces frictions et préserver ainsi la souveraineté fiscale de l'Etat restent insuffisantes. Pour toutes ces raisons, l'OCDE tente de remédier à ces insuffisances juridiques par d'autres instruments normatifs qui viennent soit interpréter les dispositions des Modèles de convention, soit les compléter.

1. Les commentaires des experts

941. Le Modèle de l'OCDE comme celui de l'ONU, sont accompagnés des commentaires détaillés de chaque article de la convention. Il s'agit d'une analyse

[1] Art. 27 §4 de la convention modèle de l'OCDE.
[2] Modèle de convention de l'OCDE, p. 446.

complète des dispositions conventionnelles dont la finalité serait d'illustrer ou interpréter chaque article[1].

942. Rédigés et acceptés par les experts représentant au sein du Comité des affaires fiscales les gouvernements des pays membres, ces commentaires revêtent une importance particulière dans le développement du droit fiscal international. Une importance résultant de leur rôle dans l'interprétation des dispositions des conventions bilatérales et en particulier dans le règlement des différends éventuels en matière fiscales. Il est à démontrer cependant que ces commentaires ne sont pas destinés à être annexés d'une manière ou d'une autre aux conventions bilatérales, qui seules constituent des instruments juridiques internationaux ayant force obligatoire[2].

943. Les commentaires des experts peuvent être utiles tout d'abord aux administrations fiscales pour régler des différends à caractère fiscal. Ensuite, aux contribuables ou investisseurs désirant d'avoir un aperçu sur la fiscalité de l'Etat d'accueil. Ils sont utiles également aux tribunaux pour rendre leurs jugements. D'après le Comité des affaires fiscales, il est fait référence aux commentaires dans les décisions publiées des tribunaux d'une grande majorité des pays membres. Dans bien des cas, ils sont abondamment cités et analysés, et ont souvent joué un rôle clé dans les délibérations du juge. Le Comité estime que cette tendance se poursuivra à mesure que le réseau mondial de conventions fiscales deviendra de plus en plus dense et que les Commentaires seront de plus en plus largement acceptés comme source importante d'interprétation[3].

2. *Plan d'actions contre l'érosion de la base imposable* ***BEPS***[4]

944. Dans son offensive contre les pratiques d'érosion de la base imposable et le transfert de bénéfices, l'OCDE, à la demande des ministres des Finances du G20 a élaboré un plan d'action devant apporter « des réponses coordonnées et globales » à ces problèmes fiscaux[5]. En effet, parmi les plus importants instruments élaborés par l'OCDE dans ce contexte c'est bien le plan BEPS. Publié en 2013, ce plan vise à concevoir de nouvelles normes fiscales internationales dans le but d'une meilleure adaptation à la mondialisation.

---

[1] DUBUT Thomas, « *Les commentaires du modèle de convention fiscale de l'OCDE et l'interprétation des conventions fiscales bilatérales contre la double imposition. Contribution à l'étude de la normativité sans efficacité en droit international public* », RRJ, 2009-3.

[2] Modèle de convention de l'OCDE sur la double imposition, *op. cit.*, p. 14. Dans la convention modèle de l'ONU, par contre, celle-ci considère que les commentaires relatifs aux articles font partie du Modèle de convention des Nations-Unies, tout comme les articles eux-mêmes. Modèle de l'ONU, *op. cit.*, p. XIII.

[3] Modèle de convention de l'OCDE sur la double imposition, *op. cit.*, p. 15.

[4] Concernant BEPS voir : SAINT-AMANS Pascal et ROBERT Éric, « *Le projet BEPS et la longue marche en direction d'une fiscalité globale pour l'économie du XXIe siècle* », Revue de Droit Fiscal n° 49, 3 Décembre 2015, 709, pp. 01-07 ; JARRIGE Julien, « *Le projet BEPS à mi-parcours : l'état des travaux de l'OCDE après un an de négociations* », Revue de Droit Fiscal n° 14, 2 Avril 2015, 235, pp. 01-11 ; SILBERZTEIN Caroline, « *Nations Unies : 10ème session du Comité d'experts sur la coopération internationale en matière fiscale* », Revue de Droit Fiscal n° 47, 20 Novembre 2014, act. 582, pp. 01-03.

[5] OCDE, Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, éditions OCDE, 2013, p. 11.

945. Comme l'explique le rapport, « les conventions fiscales bilatérales sont certes efficaces pour empêcher la double imposition, mais il est à craindre qu'elles soient souvent incapables d'empêcher la double non-imposition qui résulte d'interactions entre plus de deux pays »[1]. Ainsi, pour que les conventions bilatérales continuent de produire les effets voulus, il convient de modifier les règles ou de les compléter afin de faire face à l'interposition de multiples entités juridiques telles que les sociétés relais entre le pays de la résidence et le pays de la source et surtout de les adapter à l'économie numérique.

946. A travers ses quinze actions[2], le plan BEPS constitue alors une norme importante en matière fiscale. Un instrument bien que non contraignant, apporte néanmoins aux Etats les moyens de remédier à l'érosion de la base imposable et le transfert de bénéfices.

3. *Les principes directeurs en matière de prix de transfert*

947. L'OCDE a mis œuvre également des principes directeurs applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales[3]. Approuvés par le Conseil de l'OCDE en 1995, ces principes fournissent des lignes directrices sur l'application du principe de pleine concurrence utilisé pour valoriser à des fins fiscales les transactions internationales effectuées entre sociétés apparentées.

948. En effet, la croissance des entreprises multinationales pose de sérieux problèmes aux administrations fiscales et aux entreprises multinationales elles-mêmes, du fait de la difficulté pratique que soulève la détermination des revenus et des dépenses d'une société ou d'un établissement stable faisant partie d'un groupe multinational qui devrait relever d'une autorité fiscale[4].

949. Pour les entreprises multinationales dont l'activité s'étend sur plusieurs pays, le fait d'être soumises à différentes obligations fiscales et administratives relevant de plusieurs pays ne fait qu'augmenter ses charges et générer des coûts supplémentaires[5].

950. Pour l'administration fiscale, le problème est double, d'un côté, si elle a le droit d'imposer des entreprises résidentes d'un territoire où elle exerce ses compétences, elle doit en outre éviter toute double imposition car celle-ci peut créer des obstacles aux transactions transfrontalières de biens et services et la circulation des capitaux. D'un autre côté, l'autorité fiscale est confrontée à la difficulté de déterminer la répartition des bénéfices en raison des limites territoriales de ses compétences[6].

951. Les principes directeurs applicables en matière de prix de transfert ont pour but justement d'éviter ces problèmes fiscaux. Le but étant d'imposer correctement

---

[1] OCDE, Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, éditions OCDE, 2013, p. 14.
[2] Voir *supra* n° 553.
[3] Voir OCDE, principes directeurs de l'OCDE en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales, édition OCDE, 2017.
[4] *Ibid.*, p. 15.
[5] *Ibidem*.
[6] *Ibidem*.

chaque entreprise du groupe multinational comme s'il s'agissait d'une entité distincte, autrement dit, il s'agit de taxer les entreprises du groupe en partant de l'idée qu'elles opèrent en pleine concurrence. Et pour assurer l'application correcte de la méthode de l'entité distincte, l'OCDE propose d'adopter le principe de pleine concurrence qui évitera l'utilisation des conditions spéciales en matière de bénéfices, c'est-à-dire des conditions que les entreprises se fixent entre elles et qui diffèrent de celles applicables entre des entreprises indépendantes opérant sur un marché libre[1].

Ces Principes directeurs qui sont énoncés également dans le Modèle de convention de l'OCDE et celui de l'ONU relatifs aux doubles impositions permettent alors de résoudre le problème des charges supplémentaires supportées par les entreprises multinationales, d'éviter la double imposition, et permettent surtout la répartition des bénéfices entre les entreprises d'un même groupe.

Sous-section 2 : *La singularité de la fonction normative de l'OCDE*

952. L'OCDE se décrit comme un « *hub* » *de gouvernance globale, une plaque tournante pour la mondialisation* »[2], ou encore une « *plate-forme mondiale de dialogue et de débat sur les questions de politique économique* »[3]. Partant de ces proclamations, des auteurs, comme Nicolas BONUCCI et Jean-Marc THOUVENIN, se sont interrogés sur la question de savoir si l'OCDE est, comme elle le prétend, « une place, un lieu, ou site, si l'on préfère, où la gouvernance globale s'envisage, s'élabore, et se met en œuvre »[4]. Leur réponse est qu' « *a priori,* la vision OCDE « hub de gouvernance globale » se confirme au moins partiellement : les réalisations dont elle peut se targuer : son aptitude à générer des normes, standards, codes, guidelines et autres best practices qui sont à la fois utiles et utilisés dans le monde globalisé[5]. Les deux auteurs reconnaissent, en outre, que l'OCDE présente des atouts en tant que lieu de production de normes globales pour différentes raisons qui tiennent, à la fois, à sa structure organique, à ses méthodes de travail, à ses fonctions et à l'aptitude de ses travaux à répondre à des attentes.

953. Les normes produites par cette organisation se distinguent par leur importance tant du point de vue qualitatif que quantitatif ; elles présentent une double caractéristiques : elles sont, dans leur majorité, non contraignantes ceci d'une part et à vocation mondiale d'autre part. Elles répondent semble-t-il, à une nouvelle forme de régulation issue de la gouvernance globale qualifiées de « *soft law* » ou encore de « *normes alternatives* ». Ce droit soulève un certain nombre de difficultés, les unes se rapportent à sa définition (§1), les autres à son statut juridique (§2).

§1. *Des normes non contraignantes mais pourvues d'effet juridique*

954. Nous avons exposé dans la section précédente la tendance de l'OCDE de multiplier les procédés susceptibles d'engendrer des normes, certains revêtent un

[1] OCDE, principes directeurs, édition OCDE, 2017, p. 16. Sur les développements à propos des Principes directeurs de l'OCDE, voir *supra* n° 358 et suivants.

[2] Guide de l'OCDE de la délégation suisse près de l'OCDE, cité par BONUCCI Nicolas et THOUVENIN Jean-Marc, « *L'OCDE, Site de gouvernance globale ?* », In « *Pouvoir normatif de l'OCDE* », Pedone, Paris, 2013, p. 27.

[3] Rapport du secrétaire général de l'OCDE aux ministres de 2011, *op. cit.*, p. 27.

[4] BONUCCI Nicolas et THOUVENIN Jean-Marc, *op. cit.*, p. 28.

[5] *Ibid.*, p. 28.

caractère impératif (décisions, accords), d'autres relèvent de la recommandation sans obligation (déclarations, projets de convention, modèles de convention, interprétations officielles, guides de bonnes pratiques, manuels)[1]. Mais en pratique, l'OCDE privilégie les instruments non contraignants, tels que les recommandations qui constituent les deux tiers des actes adoptés par elle[2]. En raison de son caractère non contraignant, le droit produit par l'OCDE est qualifié de « *soft law* » qui a son équivalent en droit français : « *droit mou* », « *droit doux* » ou encore « *droit tendre* »[3], par opposition au « *hard law* » ou « *droit dur* ».

1. *Définition du soft law ou droit mou*

955. Filippa CHATZISTAVROU dans sa réflexion sur « *L'usage du soft law dans le système juridique international et ses implications sémantiques et pratiques sur la notion de règle de droit* », avoue sa difficulté à définir le concept de *soft law*[4]. Ce concept « est vague et fluctuant, provoquant, ainsi une ambiguïté conceptuelle et une incertitude terminologique »[5], écrit-elle.

956. Cette incertitude est partagée par Karim BENYEKHLEF qui confirme l'inexistence d'une définition précise de ce concept de *soft law* ou droit mou du fait que les normes dont ils relèvent correspondent à des réalités différentes. Toutefois ceci ne l'a pas empêché de suggérer quelques indications : « le droit mou comprend toutes les règles qui n'ont pas un caractère obligatoire ». Provenant d'abord du droit international public, ce concept englobe tous les actes qui ne sont pas des traités internationaux, au sens de l'article 38 du statut de la Cour Internationale de Justice. Mais du fait de l'absence de sanction, ce concept de droit mou est entouré d'un préjugé « péjoratif », « comme si l'absence de contrainte constituait une tare irrémédiable »[6].

957. Justement, la particularité de ces normes est qu'elles ne sont pas contraignantes dans la mesure où les Etats sont libres de les adopter ou de les écarter, de les appliquer totalement ou partiellement sans encourir aucune responsabilité[7]. Les actes

---

[1] ASCENCION Hervé, *op. cit*., pp. 7 et 8.

[2] COLAS Bernard, *op. cit*., p. 46.

[3] *Ibidem.*

[4] CHATZISTAVROU Filippa, « *L'usage du soft law dans le système juridique international et ses implications sémantiques et pratiques sur la notion de règle de droit* », Le Portique (en ligne), 15, 2005, mis en ligne le 15 décembre 2007. Disponible sur le site : http:/leportique.revues.org/591. Consulté le 18 septembre 2017.

[5] *Ibid.*, pp. 03-04.

[6] BENYEKHLEF Karim, *op. cit*., p. 762.

[7] Bien que ces normes soient non contraignantes, certains auteurs ont décelé à l'intérieur de cette catégorie l'existence d'une gradation dans l'intensité de l'obligation qu'elles produisent. Catherine THIBIERGE dans un article intitulé : « *Le droit souple. Réflexion sur les textures du droit* », a établi « une échelle de densité normative » qui passe du droit dur, au droit semi dur (exemple directives européennes) au droit souple et, enfin, au droit très souple : un droit souple, de type recommandatoire, fait de recommandations, d'avis, d'incitations conférant, juridiquement tout au moins, une grande marge d'applications à ses destinataires et au juge, doté d'une force obligatoire non inhérente, mais possible, et d'une influence sur les conduites, par des modèles de référence comportementaux qu'il propose. Enfin à l'autre extrémité de l'échelle de densité normative, un droit très souple, de type déclaratoire porteur d'orientations politiques et d'objectifs pour les législateurs, laissant à ses destinataires une marge juridique totale, sans obligation ni sanction, donc aucune force obligatoire juridique, tout en revêtant une potentielle force politique d'inspiration… D'une normalité très faible

soft law sont applicables en vertu d'engagements réciproques pris par les parties contractantes. Ils incorporent des règles de conduite, sans pour autant impliquer la création, la préservation, le renforcement, la modification ou l'extinction des droits et des obligations, selon les règles classiques du droit international public[1]. Quant à leurs fonctions, elles sont diverses, certains actes constituent un préalable à la formation du droit dur (*hard law*). Ils peuvent constituer des actes préparatoires des décisions sans pour autant constituer une base juridique dérivée. D'autres peuvent jouer un rôle de substitution, se substituer au droit dur. Un acte *soft law* peut poser des principes directeurs dans des domaines vierges comme c'est le cas pour les Principes directeurs en matière de prix de transfert[2].

958. Le caractère non contraignant des actes de l'OCDE est rappelé par le Rapport d'examen par les pairs du Forum mondial à propos de la Suisse 2016 : « Les pays membres de l'OCDE ne cherchent à imposer à aucun pays, qu'il soit membre ou non membre, la décision d'appliquer ou non un impôt donné, de déterminer son niveau ou son type de système fiscal. L'objet de ces travaux est de mettre en place un contexte dans lequel tous les pays qu'ils soient petits ou grands, Membres ou non Membres, appliquant ou non un système d'imposition du revenu, puissent se livrer à une concurrence libre et équitable favorisant ainsi la croissance économique et une prospérité accrue équitablement partagée »[3].

- *La juridicité du soft law*

959. En plus de la difficulté de définir le concept de *soft law* ou de droit mou, s'ajoute celle de distinguer ce droit des autres catégories d'instruments juridiques internationaux, puisque ce type d'actes trouve également sa source dans le droit international public. En effet, l'absence de caractère contraignant pose le problème de leur statut juridique (nature juridique et de leur portée juridique). Cette absence de contrainte a conduit certains auteurs a dénié à ces actes le caractère normatif ou juridique[4] partant d'une idée très répandue selon laquelle « la logique du droit se fonde sur le commandement et la contrainte… »[5].

960. Cette approche de la fonction normative dans le cadre du *soft law*, comme celle exercée par l'OCDE, est de plus en plus contestée par un nouveau courant doctrinal qui appelle à réexaminer leur statut juridique à la lumière des nouvelles réflexions sur le processus de « *fabrication de la norme* », ou encore selon d'autres, à « *repenser les techniques du droit* ».

961. Dans son effort de déterminer la nature juridique du *soft law*, Filippa CHATZISTAVROU propose une subtile et intéressante distinction à faire entre le caractère

---

voire nulle, il introduit de nouvelles valeurs et de nouveaux concepts, préparant ainsi les normes de demain. Cité par BENYEKHLEF Karim, *op. cit.*, p. 764.

[1] CHATZISTAVROU Filippa, *op. cit.*, p. 04.

[2] *Ibid.*, p. 06.

[3] Point 6 du Rapport d'examen par les pairs du Forum mondial à propos de la Suisse 2016 : Phase 2 : mise en œuvre pratique des normes.

[4] EL HADJI DIALIGUE Ba, *op. cit.*, p. 408 et s.

[5] CHEVALIER Jacques, « *La gouvernance et le droit* », Mél AMSELEK, Bruylant, 2005, p. 189. Cité par BENYEKHLEF Karim, *op. cit.*, p. 631.

contraignant d'un acte et sa portée ou son effet juridique[1]. En effet, en raison de la difficulté d'identifier la nature juridique ou politique d'un engagement, elle estime nécessaire de mesurer plutôt sa portée juridique. « En d'autres termes, écrit-elle, le fait de constater l'absence du caractère contraignant de ces règles de conduite – ce qui conduit à ce que leur non application ne soit pas forcément soumise à des sanctions, n'engage pas la responsabilité des parties – ne résout ni n'épuise le problème distinct de mesurer leur portée juridique. Un texte ou un instrument international a une portée juridique lorsqu'il produit un effet de droit, une modification quelconque dans l'ordonnancement juridique existant à savoir quand il attribue un statut juridique, confirme ou consolide une situation juridique[2].

962. Avec l'usage croissant du *soft law*, on s'achemine vers un « *droit sans contrainte* » que F. CHATZISTAVROU qualifie de « droit allégé », qui prend la forme de « juridicité atténuée ». L'existence de ce droit appelle « à dissocier la notion de système juridique de celle de sanction » du fait que l'application de la sanction constitue l'une des conditions de l'efficacité du droit et non de son existence. Pour cet auteur, « la notion de contrainte et, par conséquent, celle de sanction, n'est pas un élément constitutif mais un élément fonctionnel du système juridique international »[3].

963. Karim BENYEKHLEF appuie, dans sa thèse, cette idée de distinguer l'élément de contrainte de la portée de l'acte et lui consacre de plus amples développements. Il relève à ce propos l'inadéquation du droit moderne du fait de « sa propension à ramener le droit au seul commandement »[4]. Le droit est appréhendé comme « une technique d'ingénierie sociale parmi d'autres… Il devient dorénavant une technique pour atteindre des objectifs complexes, étrangers à l'idée originale du droit à la finalité limitée consistant à maintenir l'ordre, la paix et la sécurité[5].

964. Il développe son argumentaire en s'appuyant sur les travaux de Catherine THIBIERGE[6] : « Pour répondre aux besoins pressants induits par la globalisation économique et les exigences pratiques qu'elle pose, le droit s'est assoupli. Alors qu'il était jusque-là fortement marqué par l'idée de contrainte et d'obligatoriété et d'obéissance, on assiste aujourd'hui « à l'émergence d'une conception différente du droit, marquée par le reflux des éléments de contrainte et d'unilatéralité ». Le droit,

---

[1] CHATZISTAVROU Filippa, *op. cit.*, p. 04.

[2] *Ibid.,* p. 05. Hervé ASCENCION, en donne une définition presque identique : « Exerce un pouvoir normatif l'entité qui met en place un processus capable de modifier le comportement des destinataires d'une prescription produite par ce processus », *op. cit.*, p. 23.

[3] Filippa CHATZISTAVROU développe davantage cette idée en écrivant : « Les actes élaborés avec les instruments du *soft law* ont plutôt un caractère programmatique que normatif. Il s'agit de *pré-droit*…. le caractère *pré-juridique* ou *para-juridique* de ces instruments internationaux dont la légitimité serait difficilement récusable, serait l'indice d'une forme de « *juridicité atténuée* ». C'est-à-dire que ces actes établissent des règles de conduite qui indéniablement ne disposant pas d'un caractère contraignant au sens strict du terme du droit dur qui incorpore des droits et des obligations applicables. Mais ils jouissent d'un statut *infra-juridique*, ce qui n'empêche pas que certaines conséquences juridiques puissent en être logiquement déduites ». CHATZISTAVROU Filippa, *op. cit.,* p. 05.

[4] BENYEKHLEF Karim, *op. cit.,* p. 42.

[5] *Ibid*, p. 800.

[6] THIBIERGE Catherine, « *Le droit souple. Réflexion sur les textures du droit* », p. 629, cité par BENYEKHLEF Karim, *op. cit.*, p. 801

d'abord une technique autoritaire de direction des conduites », semble dorénavant assurer une direction juridique non autoritaire des conduites ».

Ainsi Catherine THIBIERGE conteste l'association de la contrainte au droit que beaucoup de théoriciens du droit considèrent comme un trait essentiel de la juridicité. Car, estime-t-elle, « définir le droit comme un ordre de contrainte, c'est confondre la fin et les moyens du droit, c'est le définir par son moyen, la contrainte ; or celle-ci n'est qu'un moyen parmi d'autres – certes longtemps privilégié mais plus le seul moyen-, permettant au droit de remplir sa mission d'organisation et de guidance de l'action humaine »[1].

965. Les normes prescriptives ont tendance à diminuer pour faire place à des recommandations qu'on retrouve sous la forme de déclarations d'objectifs, de normes d'orientation de programmes d'action. Ces nouveaux instruments sont révélateurs « d'une flexibilité juridique croissante, à partir d'une norme de moins en moins prescriptive, plus procédurale et moins substantielle, correspondant plus à des principes de gestion et d'intervention »[2].

966. Le droit postmoderne, selon Karim BENYEKHLEF, se conçoit dès lors comme un « droit pragmatique, sous-tendu par une volonté d'action sur le réel » et « cette préoccupation d'efficacité modifie en profondeur la conception traditionnelle de la normativité : la rigidité fait place à la souplesse et à la stabilité, l'adaptabilité »[3].

967. On parle alors d'un droit sans contrainte, d'un droit allégé ou encore d'un droit assoupli. Cette flexibilité du droit produit par l'OCDE, qui privilégie la recommandation à la décision et se déployant sur terrain complexe et délicat de l'économie internationale qui ont fait le succès de cette institution. Certains pays, à l'image des Etats-Unis, se sont souvent montrés hostiles à toute forme de coopération internationale dépassant la simple consultation ; ils ont voulu que cette organisation de coopération agisse avec « souplesse et donne une large part à la persuasion »[4].

- Pouvoir normatif de l'OCDE et pluralisme juridique :

968. La mondialisation et la complexification de la gestion des activités notamment économiques au sein des sociétés contemporaines ont favorisé la multiplication des espaces où le doit est produit[5]. La loi seule ne peut plus faire face à toutes les demandes normatives de plus en plus nombreuses, de plus en plus complexes et de dimension transnationale. L'Etat se trouve alors concurrencé dans sa fonction normative par d'autres acteurs que sont les opérateurs économiques, les ONG et les institutions internationales. L'OCDE en est un acteur principal notamment quand il s'agit de régir les activités économiques transnationales avec les problèmes de fiscalité qu'elles engendrent. Sa contribution normative entre dans le cadre de ce pluralisme juridique dont parle Karim BENYEKHLEF.

---

[1] THIBIERGE Catherine, « *Le droit souple. Réflexion sur les textures du droit* », p. 626. Citée par BENYEKHLEF Karim, *op. cit.*, p. 801.
[2] BENYEKHLEF Karim, *op. cit.*, p. 802.
[3] *Ibid*, p. 808.
[4] COLAS Bernard, *op. cit.*, pp. 45-46.
[5] BENYEKHLEF Karim, *op. cit.*, p. 759.

969. L'ajustement du droit à la complexité passe notamment par une reconnaissance du pluralisme juridique que Karim BENYEKHLEF oppose au monisme juridique. Il appelle à de nouvelles techniques de gouvernement qui favorisent le dialogue et la discussion propres à créer le consensus[1]. L'auteur préconise alors de nouvelles formes de normativités que sont les *« normes alternatives »*. Ces normes fourniraient une solution de remplacement au droit étatique, elles seraient des normes douces et parallèles au droit étatique. En tous les cas elles constituent une réponse aux limites inhérentes au droit moderne et favorise l'interpénétration des ordres national et international[2].

970. Il est reproché au droit moderne occidental sa « complexion » : « un droit abstrait, général et désincarné »… « un droit qui ne correspond plus aux exigences de la gestion des sociétés post modernes ». Des exigences « trop complexes pour être gérées aussi généralement, abstraitement et pour ainsi dire d'aussi loin ». Il préconise alors « un autre droit –actuellement en formation – qui se caractérise, au contraire, par son adaptation au concret, son rapprochement des individus, son adéquation au contexte des sociétés qu'il prétend régir »sociétés post modernes. Ce droit est un droit de régulation, c'est-à-dire concret, individualisé, contextualisé »[3]. L'auteur tire une conclusion selon laquelle le *soft law*, en droit international rencontre les faveurs des Etats, puisqu'il constitue une « régulation sans abdication de souveraineté »[4].

971. Karim BENYEKHLEF exhorte alors le juriste à accepter une définition élargie du droit et à participer à une approche pluridisciplinaire afin de mieux saisir les architectures normatives émergentes et garder ainsi sa pertinence[5].

972. Toujours à propos de la juridicité des normes produites par l'OCDE, dans son article sur « *Les normes produites à l'OCDE et les formes de normativité* », Hervé ASCENCIO préconise l'idée d'intégrer pleinement à la réflexion sur la création du droit des actes parfois qualifiés de « pré-normateurs » dans le sens où ils sont préparatoires à l'adoption d'un acte juridique. L'auteur estime aussi que ces actes « sont un élément d'un acte juridique complexe…. Le processus préparatoire a tendance à être négligé, rejeté dans l'univers peu exploré des sources dites matérielles »[6]. Pour ce même auteur, l'activité consistant à créer des normes ne doit pas être réductible à l'option d'actes juridiques ; elle peut être comprise comme un processus impliquant de nombreux acteurs, éventuellement en une pluralité de lieux. Ainsi en est-il par exemple de la mise en œuvre de convention bilatérale contre la double imposition[7].

973. Il appelle donc à « éviter l'approche fondée uniquement sur les sources formelles du droit international, car elle aboutirait assez vite à distinguer les décisions de tous les autres actes de l'OCDE nettement plus nombreux et non contraignants. Car en procédant de la sorte, on ne rendrait pas compte de la richesse du travail normatif de l'OCDE et on ne comprendrait pas certaines particularités du régime des actes, comme la

[1] BENYEKHLEF Karim, *op. cit.*, p. 631.
[2] *Ibid.*, pp. 759-760.
[3] *Ibid.*, p. 761.
[4] *Ibid.*, p. 760.
[5] *Ibid*, p. 09.
[6] ASCENCION Hervé, *op. cit.*, p. 08.
[7] *Ibidem*.

possibilité offerte aux Etats membres d'émettre des réserves ou de refuser d'être destinataires d'un acte adopté par le Conseil, qu'il s'agisse d'une décision ou d'une recommandation, ou encore la possibilité pour les Etats de moduler leur adhésion sociale à la norme, même non contraignante…[1]. Et de conclure que parallèlement à la forme classique d'un droit associant normativité, obligation et contrainte, il existe d'autres formes de normativité : droit pour certains, infra-droit pour d'autres.

974. Hervé ASCENCION propose une définition du pouvoir normatif : « Exerce un pouvoir normatif l'entité qui met en place un processus capable de modifier le comportement des destinataires d'une prescription produite par ce processus »[2]. Les travaux de l'OCDE n'ont-ils pas cette finalité ?

Mais cet auteur reste tout de même prudent en affirmant que « L'OCDE ne fait peut-être, après tout, qu'offrir des services destinés à la production normative des Etats et des professionnels des matières normées ». D'où le choix de parler, prudemment, de normes produites « à » l'OCDE plutôt que « par » l'OCDE[3].

§2. Des normes à vocation mondiale

1. La Force de propagation des normes de l'OCDE

975. La convention relative à l'OCDE du 14 décembre 1960 prévoyait déjà dans son article 1er la vocation mondiale de cette institution à travers les objectifs qu'elle lui a assignés et qui consistent :

> *a) à réaliser la plus forte expansion possible de l'économie et de l'emploi et une progression du niveau de vie dans les pays membres… et à contribuer ainsi au développement de l'économie mondiale ;*
>
> *b) à contribuer à une saine expansion économique dans les pays Membres, ainsi que non membres, en voie de développement économique ;*
>
> *c) à contribuer au commerce mondial sur une base multilatérale et non discriminatoire…*

976. Il reste à savoir cependant quelle autorité peut avoir les normes qu'elles produisent. L'autorité d'une norme internationale ou son effectivité se mesure par rapport au degré d'adhésion des Etats à cette norme. Dans le cas de l'OCDE, il y a lieu de constater que ses normes ont connu une propagation progressive à l'échelle mondiale. Mais cette propagation s'est notamment accentuée à partir de 1989 en direction des Etats du bloc communiste après la chute du mur de Berlin, puis en direction des pays du tiers monde qui revendiquaient un nouvel ordre économique mondial tenant compte de leur situation. Ces deux camps, refusaient au début de souscrire aux principes de l'économie libérale élaborés par les pays de l'OCDE, car jugés conçus uniquement à l'avantage des pays occidentaux.

Avec la disparition des régimes communistes et la renonciation, plus ou moins forcée, des pays en développement à un nouvel ordre économique international tant revendiqué, la plupart des régimes politiques s'acheminent progressivement vers

[1] ASCENCION Hervé, *op. cit.*, p. 11.
[2] *Ibid.*, p. 23.
[3] *Ibid.*, p. 10.

l'adoption des principes de l'économie libérale[1]. Cette convergence des régimes politiques va favoriser l'influence de l'OCDE qui se voit aujourd'hui le gardien du modèle libéral, et l'instrument de sa propagation à l'échelle mondiale[2].

977. Un autre facteur va encore renforcer davantage ce rapprochement idéologique et normatif, il s'agit de la globalisation de l'activité des entreprises multinationales, un thème que nous avons développé dans la première partie de cette thèse[3].

978. Bernard COLAS s'est alors interrogé comment des normes développées en fonction d'intérêts et des besoins d'un nombre restreint de pays, peuvent-elles être acceptées par des pays tiers ? Sous quelle forme et de quelle manière sont-elles reprises ? Sous la contrainte ou par mimétisme ?[4]

979. La prétention de l'OCDE est justement d'inscrire son activité normative dans un contexte qui dépasse le cercle restreint de ses pays membres[5]. Ses normes s'adressent non seulement aux Etats (membres et non membres), mais aussi aux sociétés multinationales. L'autorité dont elles jouissent leur est conférée par plusieurs facteurs : la qualité de l'institution qui les produit, la procédure de leur élaboration et, surtout, le fait qu'elles répondent à un besoin et qu'elles ne soient pas contraignantes.

- *La qualité de l'institution et l'importance de ses membres :*

980. Elle leur est procurée d'abord par la qualité de l'instance qui les a élaborées : « L'organisation exerce une activité normative qui lui permet d'influencer le droit international et les droits nationaux. C'est une institution qui sert de cadre dans lequel les pays négocient des accords internationaux et des instruments concertés non conventionnels ». Mais surtout, elle dispose, comme nous l'avons souligné plus haut du pouvoir d'édicter des normes en vertu de son statut[6]. Conformément à son Statut, l'OCDE peut, par accord des pays Membres, prendre des décisions qui, sauf disposition contraire, lient tous les Membres et faire des recommandations aux Membres. Elle peut également exprimer des vœux à des Etats non membres et à des organisations[7]. Mais comme nous l'avons montré dans nos précédents développements, l'organisation accorde plus d'importance à la recommandation qu'à la décision et que son champ d'action de prédilection reste l'économie internationale[8].

---

[1] « Ces bouleversements ont favorisé une adhésion progressive aux principes d'économie libérale, de pays qui en ont longtemps contesté les vertus, et une intégration progressive de tous les pays au système économique international », COLAS Bernard, *op. cit.*, p. 243. L'auteur poursuit plus loin : « Avec la fin de la guerre froide, l'économie de marché sur laquelle repose ces normes s'est étendue sur pratiquement toute la planète et les revendications tiers-mondistes, désormais dans l'impossibilité de jouer sur l'affrontement Est ouest, ont changé de nature. En outre, le libéralisme et l'intégration dans le système économique mondial, dominé par les pays de l'OCDE, font maintenant partie des stratégies de développement de la vaste majorité des Etats ». p. 297.

[2] COLAS Bernard, *op. cit.*, p. 243.

[3] Voir *supra* n° 220 et s.

[4] COLAS Bernard, *op. cit.*, p. 242.

[5] *Ibid.*, p. 242. Voir art. 1, 2, 5, 12 et 16 de la convention de 1960.

[6] Art. 5, 6 et 12 de la Convention relative à l'OCDE du 14 décembre 1960 et art. 18 du Règlement de procédure de l'OCDE, 2013.

[7] COLAS Bernard, *op. cit.*, p. 45.

[8] Voir art. 1er de la Convention de 1960 précitée.

981. L'autorité des normes OCDE découle également de la force de l'instance qui les a élaborées, elle est composée d'un conseil, d'un secrétariat et surtout de comités de substances.

982. *Le Conseil.* Il est l'équivalent de l'Assemblée générale. Il joue le rôle d'un organe législatif. Chaque membre y dispose d'un siège et d'une voix et que la décision s'y prend par consensus. Cette règle ne paralyse pas son action puisque selon la Convention relative à l'OCDE, aucune décision n'est applicable à un membre qui ne l'aurait pas acceptée. Autre spécificité, le Conseil au niveau ministériel accueille assez largement des non membres ainsi que les autres organisations internationales lors de ses réunions annuelles[1].

983. *Le secrétariat.* Il est composé de fonctionnaires internationaux. Il joue toutefois un rôle de fond considérable puisqu'il réunit des spécialistes de différentes questions bien plus que des administrateurs, ce qui en fait pour une grande part le cerveau de l'organisation[2]. Le secrétariat comporte environ 2500 personnes, d''où l'importance de cet organe.

984. *Les comités de substances*. Ils constituent un signe distinctif de l'organisation, ce sont des organes subsidiaires créés par le Conseil ou un comité permanent, chargés de travailler sur des questions de fond. Comme le souligne la résolution révisée du Conseil sur la nouvelle structure de gouvernance de l'organisation (février 2011) : « Ce sont ces comités qui produisent les résultats de l'OCDE et formulent les avis sur les politiques, les lignes directrices, les principes (normes non contraignantes) et les meilleures pratiques »[3]. Leurs particularités qui font leur importance est d'être ouverts, dans certaines conditions à des représentants d'Etats tiers invités à participer à leurs travaux[4].

985. Parmi ces comités de substances figure, en matière fiscale, le Comité des affaires fiscales (CAF)[5]. Il a pour rôle de développer les modèles de convention de double imposition et des règles en matière fiscale, étudie également la manière dont la fiscalité peut être utilisée en vue d'améliorer la répartition et l'emploi des ressources économiques et soumet des propositions destinées à faire de la fiscalité un instrument de politique plus efficace pour atteindre des objectifs des gouvernements. Il regroupe des groupes de travail sur la double imposition, les statistiques fiscales, l'imposition des entreprises multinationales et l'évasion et la fraude fiscales internationales.

986. En outre, la qualité de l'institution est renforcée par l'importance de ses Etats membres, des Etats fortement industrialisés qui ont un poids aussi bien économique que politique leur ayant permis de dominer le processus normatif de l'OCDE. Ce que Bernard COLAS appelle la « Participation des grands au processus normatif »[6]. L'auteur précité justifie également cette « domination » par le fait que ces

[1] BONUCCI Nicolas et THOUVENIN Jean-Marc, *op. cit.*, p. 29.
[2] *Ibidem*.
[3] *Ibid.*, pp. 29-30.
[4] Résolution du Conseil 1992 révisée en 2004 puis 2012.
[5] Avant 1971 il portait la dénomination de « Comité fiscal ».
[6] En 1997, les membres de l'OCDE s'accaparaient 80% du commerce mondial, aujourd'hui, cette part ne représente que 60%. COLAS Bernard, *op. cit.*, p. 104.

pays sont les premiers à qui les nouveaux problèmes se posent et se trouvent de ce fait les plus motivés à rechercher une réponse concertée. Etant totalement industrialisés, ils sont également les principales forces de la mondialisation de l'économie et les premiers à favoriser l'émergence d'un cadre réglementaire mondial stable qui soutienne l'expansion des échanges[1].

987. Mais la qualité ou l'importance de ses membres ne peut justifier à elle seule la propagation de ses normes. Son ouverture aux non membres s'avère de plus en plus nécessaire pour légitimer et élargir la sphère de son action. Les non membres peuvent être invités à participer à la réunion d'un comité ou d'un organe subsidiaire, ou bien d'être participants ou encore d'être considérés comme « associés » ce qui implique davantage d'engagements de leur part mais leur confère un poids pratiquement égal à celui des membres dans la prise de décision[2]. Cette politique d'ouverture de l'OCDE au sein des comités est un de ses arguments clés dans sa prétention à participer à la gouvernance globale[3]. On peut citer l'exemple des Etats qui participent aux travaux de l'OCDE sans en être membres, il s'agit de la Chine, de l'Inde, du Brésil, de l'Indonésie et de l'Afrique du sud, qualifiés de « partenaires clés » de l'OCDE.

988. Quand l'OCDE cherche une plus grande ouverture vers l'extérieur et une adhésion plus importante des Etats non membres à ses normes, elle recourt à la formule des Forums Mondiaux[4]. Ces forums regroupent de nombreux participants provenant d'horizons et de régions très divers relevant aussi bien de pays membres que non membres (fonctionnaires, analystes des politiques, dirigeants d'entreprise, experts internationaux, chercheurs). En matière fiscale, on peut citer le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales. C'est une enceinte multilatérale au sein de laquelle le travail en matière de transparence fiscale et d'échange de renseignements est mené par plus de 130 juridictions participant, sur un pied d'égalité, aux travaux du Forum mondial. Cette instance est chargée de la surveillance approfondie et de l'examen par les pairs de la mise en œuvre des standards en matière de transparence et d'échanges de renseignements en matière fiscale tels qu'ils sont définis dans le Modèle d'accord sur l'échange de renseignements en matière fiscale et ses commentaires de l'OCDE et dans l'article 26 du Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune de l'OCDE et ses commentaires[5]. Ce processus est réalisé en deux phases. La phase 1 consiste à évaluer la qualité du cadre juridique et réglementaire des juridictions en matière d'échange de renseignements. Quant à la phase 2, elle se concentre sur l'examen de la mise en pratique de ce cadre. Le but final vise à aider les juridictions à mettre effectivement en œuvre les standards internationaux

[1] COLAS Bernard, *op. cit.*, p. 105.
[2] BONUCCI Nicolas et THOUVENIN Jean-Marc, *op. cit.*, p. 30.
[3] *Ibid.*, p. 30.
[4] BONUCCI Nicolas et THOUVENIN Jean-Marc : « Pour élargir encore davantage l'attractivité de ses travaux que ne le sont les comités de substances, l'OCDE les conduit dans des cadres moins formels comme les groupes de travail ou forums établis au cas par cas, lesquels permettent en outre de faire participer la société civile, *op. cit.*, p. 31.
[5] Voir à ce propos : Rapport d'examen par les pairs : Suisse 2016 : Phase 2 : mise en œuvre pratique des normes, Editions OCDE, Paris. C'est un document d'une cinquante de pages accompagné d'annexes. http://dx.doi.org/10.1787/9789264261457.fr Il y a lieu de rappeler que les mêmes standards sont repris par le Modèle de convention fiscale des Nations unies.

en matière de transparence et d'échange de renseignements en matière fiscale. Les rapports d'examen sont publiés une fois adoptés par le Forum mondial.

989. Cette ouverture de l'OCDE, quelle que soit la forme qu'elle prend, relève selon N. BONUCCI et JM. THOUVENIN « autant d'une pure conviction multilatéraliste que d'une volonté d'adaptation, voire de survie »[1]. En effet, les pays de l'OCDE ont intérêt à étendre au plus grand nombre de pays les dispositions qui les lient entre eux. Ceci va leur permettre de diminuer les risques d'incohérences dans leurs rapports juridiques, et d'éviter le fractionnement du droit international, entre différents ordres régionaux et mondial[2].

- Les normes OCDE répondent à un besoin

990. L'OCDE produit des normes pour répondre à un besoin, à une demande non traitée par d'autres institutions internationales comme le FMI, la Banque mondiale ou l'OMC. Elle évolue donc sur un terrain vierge comme celui de la fiscalité et, pour couvrir un vide juridique source de conflits entre Etats, comme c'est le cas du problème de la double imposition internationale, celui des méthodes de calcul des prix de transfert ou encore le problème de lutte contre l'évasion et le fraude fiscales internationales. Pour faire face à ces problèmes, elle propose des solutions concrètes à des problèmes pratiques et de dimension internationale où il n'est plus question de commandement et d'obligation, mais seulement de persuasion.

991. A titre d'exemple, le Modèle de convention fiscale sur le revenu et la fortune de l'OCDE, est devenu un modèle universel utilisé également par les pays non membres de l'OCDE, y compris l'Algérie.

- Des normes ayant pour vocation de convaincre et non de contraindre (sauvegarde la souveraineté des Etats)

992. Le caractère non contraignant et la variété des formes de ces normes ont renforcé leur propagation au niveau international. C'est ainsi que plusieurs normes d'ordre technique relevant du domaine fiscal ont été intégrées dans des accords internationaux qui lient des pays non membres et ont constitué un modèle et une source d'inspiration pour ces pays. C'est le cas du Modèle de l'OCDE sur le revenu et la fortune qui a servi de cadre pour la conclusion de trois mille conventions bilatérales adoptées totalement ou partiellement aussi bien par les pays membres que les pays non membres[3]. Ces normes, écrit Bernard COLAS, « se sont propagées à la grande satisfaction des pays membres, sans que ceux-ci n'aient à déployer de stratégie de négociation particulière »[4]. Nous reprenons ici l'observation de Karim BENYEKHLEF, citée plus haut, selon laquelle si « le *soft law*, en droit international rencontre les faveurs des Etats », c'est parce qu'il constitue une « régulation sans abdication de souveraineté »[5].

[1] BONUCCI Nicolas et THOUVENIN Jean-Marc, *op. cit*., p. 30.
[2] COLAS Bernard, *op. cit*., p. 242.
[3] BONUCCI Nicolas et THOUVENIN Jean-Marc, *op. cit*., p. 34.
[4] COLAS Bernard, *op. cit*., p. 242.
[5] BENYEKHLEF Karim, *op. cit.*, p. 760.

993. Il y a lieu d'ajouter par ailleurs que la propagation des normes OCDE ne s'est pas limitée aux Etats même non membres, elle a gagné également les entreprises multinationales, c'est le cas des Principes directeurs en matière de prix de transfert élaborés à l'intention des entreprises multinationales[1].

***2.** La légitimité internationale de la fonction normative de l'OCDE*

994. La légitimité de l'OCDE de produire des normes mondiales est contrariée par deux obstacles : une représentativité géopolitique limitée et une idéologie qui n'est pas forcément partagée par tous les Etats.

995. - *Une représentativité limitée.* L'OCDE est parfois perçue comme un « club de riches » obnubilés par leurs performances économiques, ce qui les rendrait inapte à participer au pilotage de la gouvernance mondiale, et encore moins à être un « hub »[2]. En raison de la qualité de ces membres, il est en effet difficile de nier que l'OCDE présente toutes les apparences d'un club de pays développés et industrialisés, donc de pays riches.

996. Selon les statuts de l'OCDE (convention de 1960), pour être membre, il faut réunir trois critères : être une démocratie pluraliste respectueuse des droits de l'homme ; disposer d'une économie évoluée de type industrialisé ; reconnaître la primauté de l'économie de marché. L'application rigoureuse de ces trois critères a pour conséquence que tous les Etats ne peuvent pas en faire partie. D'où le nombre très restreint de ses membres qui ne dépasse pas trente-six Etats. Il y a lieu donc de se demander si avec ce nombre si réduit, l'organisation peut prétendre à une vocation mondiale ? »[3]. Cette restriction quant à l'accès à cette organisation, est tempérée par la faculté donnée à des non membres de participer, sous certaines conditions, à ses travaux comme c'est le cas de la Chine, l'Inde, le Brésil, l'Indonésie ou encore de l'Afrique du sud.

997. Cette question de légitimité politique est fondée sur l'exigence d'un minima de mandat de ceux qui sont soumis à son pouvoir. Pour N. BONUCCI et JM. THOUVENIN cette exigence ne se pose réellement qu'à l'égard de ses membres. Or, ils font remarquer que l'OCDE n'impose rien à ceux qui ne figurent pas parmi ses membres. Les non membres restent libres de toute contrainte face aux suggestions de l'OCDE. Certes ceux qui participent à ses travaux sont généralement invités à s'engager à se conformer à leurs conclusions[4].

- *Le second obstacle à la légitimité de l'OCDE réside dans la philosophie politique libérale que cette institution incarne*

---

[1] COLAS Bernard, *op. cit.*, pp. 258-264.

[2] BONUCCI Nicolas et THOUVENIN Jean-Marc, *op. cit.*, p. 34 et s.

[3] N. BONUCCI et JM. THOUVENIN reconnaissent le fait que l'OCDE devrait se doter d'une plus large assise géopolitique… Ils se sont d'ailleurs interrogés sur l'adhésion de la Chine à l'OCDE. « Son adhésion serait à certains égards une bonne chose pour l'OCDE, surtout compte tenu de son ambition mondiale... Membre permanent du Conseil de Sécurité de l'ONU, membre de l'OMC et du G20, représente aujourd'hui une part considérable de l'économie mondiale, sur laquelle il est en mesure de peser lourdement ». Toutefois, ces auteurs se sont très ravisés en affirmant qu'«il n'est pas certain que la légitimité de son action soit nécessairement à ce prix », *op. cit.*, pp. 35-36.

[4] *Ibid.*

998. Le droit global que l'OCDE tente d'élaborer et de diffuser à l'échelle mondiale est avant tout un projet occidental se fondant sur une philosophie politique libérale que cette organisation cherche à propager[1] et qui relève d'un idéal universaliste selon lequel les nations de l'humanité vivent sous une même loi, une même norme »[2]. Cette idéologie ou encore cet idéal n'est pas forcément partagée par toutes les nations. Et il y a lieu s'interroger sur l'efficacité du libre-échange surtout lorsqu'il est présenté comme l'unique voie pour résoudre les problèmes socio-économiques, même ceux des pays en développement.

999. De par l'idéologie qu'elle incarne, l'OCDE est alors qualifiée d'« instrument efficace de l'offensive libérale ». Elle a pour objectif principal de « promouvoir l'économie de marché et le libre-échange, de diffuser le libéralisme économique, d'encourager dans le monde le développement du secteur privé (et notamment les intérêts des grandes firmes transnationales) au détriment des services publics »[3]. Même s'il faut reconnaître que cette organisation est devenue une référence à l'échelle mondiale jouissant d'un haut degré de respectabilité qui lui permet d'influencer les États, elle ne jouit pas de légitimité suffisante pour imposer ses vues. Comparée à l'ONU qui rassemble quasiment tous les pays du monde, l'OCDE n'en rassemble que 36, les plus riches et industrialisés. En outre, alors que « l'ONU est fondée sur les valeurs universelles des droits de l'homme, l'OCDE ne se réclame pas de ces valeurs mais essentiellement des valeurs du libéralisme, politique et économique »[4].

1000. Mais ce qui est contesté, c'est surtout le caractère non alternatif du libéralisme et du libre-échange opposé au protectionnisme. Cette opposition est considérée comme artificielle[5], car, comme l'affirment certains auteurs, le libre-échange n'a jamais été une panacée en soi, comme d'ailleurs le protectionnisme ne saurait jamais être une politique et encore moins une fin en soi. Mais les raisons qui ont conduit certains pays à s'engager sur la voie du protectionnisme doivent être prises au sérieux. Car la manière de présenter le libre-échange autant comme un principe général de politique que comme une fin en soi a toujours conduit les économistes à considérer les

---

[1] L'article 2 de la convention de 1960 sur l'OCDE dispose ce qui suit : « En vue d'atteindre ses objectifs les Membres conviennent, tant individuellement que conjointement… de poursuivre leurs efforts en vue de réduire ou de supprimer les obstacles aux échanges de biens et de services, ainsi qu'aux paiements courants, et de maintenir et étendre la libération des mouvements de capitaux ».

[2] BENYEKHLEF Karim, *op. cit.*, p. 5. Rappelons que jusqu'en 1989 la société internationale était divisée entre différents groupes de pays dont la vision du droit international économique différait à plusieurs égards. Les pays en développement et les pays à économie planifiée contestaient et refusaient de souscrire aux principes d'économie libérale qui véhiculaient les normes élaborées par les pays de l'OCDE. Leur rejet d'un ordre mis en place pour le seul avantage des pays occidentaux constituait un obstacle majeur à la propagation des normes de l'OCDE.

[3] MAUREL Chloé, « *L'OCDE, instrument efficace de l'offensive libérale mondiale* », in Espacesmarx, 25 Novembre 2011, www.espaces-marx.net. Pour d'autres auteurs tiers-mondistes, elle est qualifiée d'«instrument de domination du Sud par le Nord », p. 35.

[4] *Ibid*, p. 77. L'auteur reproche à l'OCDE de supplanter les institutions onusiennes, par l'autorité et la visibilité dont jouissent aujourd'hui ses nombreux rapports et les normes qu'elle établit.

[5] DE BLOCK Christian, BENSSAIEH Afef et MINIER Philippe, « *Commerce, croissance et emploi. Le cas canadien* », in « *La coopération internationale face au libéralisme* », sous la direction de Sophia Mappa, Editions Karthala, Paris, p. 39.

arguments en faveur du protectionnisme comme non scientifiques et, partant, les politiques qui s'y rattachent comme erronées[1].

1001. Cette question de légitimité est résolue autrement par N. BONUCCI et JM. THOUVENIN en l'abordant sous un autre angle, par la qualité des travaux de l'OCDE: « C'est finalement bien plutôt par le jeu de l'analyse, du débat, de l'argument, et tout de même, de la persuasion que, pour l'essentiel, l'OCDE convainc ses membres et des non membres de suivre ses suggestions, pas par la mise en œuvre d'un pouvoir normatif »[2].

1002. Un exemple de ce conflit d'intérêts entre pays développés (réunis au sein de l'OCDE) et pays en développement, le Modèle de convention fiscale sur le revenu et la fortune élaboré par l'OCDE. Ce Modèle a fait l'objet de vives critiques de la part des pays en développement qui ont contesté les critères de répartition du droit d'imposition entre pays de résidence et pays de la source à propos des revenus passifs (dividendes, intérêts, redevances), ou encore de la conception restrictive de l'établissement stable en tant que critère de rattachement. Les critères retenus par le Modèle OCDE étaient jugés conçus beaucoup plus à l'avantage des pays développés, pays de résidence des bénéficiaires de ces revenus que les pays en développement qui sont les pays de source desdits revenus. Pour parer à ces critiques, l'Organisation des Nations Unies a produit un autre Modèle de convention intitulé « Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement » qui reprend globalement les dispositions du premier, mais en tenant compte, cette fois-ci, des intérêts des pays en développement.

CHAPITRE II : VERS LA TRANSFORMATION DU SOFT LAW EN DROIT CONTRAIGNANT ? LE CAS DES NORMES UNIVERSELLES SUR L'ECHANGE DE RENSEIGNEMENTS A DES FINS FISCALES

1003. L'accroissement des possibilités d'évasion et de fraude fiscales dans un environnement où les mouvements internationaux de capitaux, de biens et services ne cessent de se développer a nécessité l'adoption d'un droit contraignant de portée mondiale. En effet, de nouveaux cadres de coopération internationale sont mis en place en vue de renforcer les relations entre les autorités fiscales[3]. Le premier cadre, issu des

[1] C. DE BLOCK, A. BENSSAIEH et P. MINIER estiment que le protectionnisme lorsqu'il est invoqué… ce n'est pas une fin en soi, mais comme un moyen qui, avec d'autres, doit permettre d'atteindre une fin, que cette fin soit la nation (), le plein emploi () ou le développement () ». Ces trois auteurs se réfèrent à une conclusion de Paul BAIROCH, dans un ouvrage « Mythes et paradoxes de l'histoire économique », selon laquelle « au dix-neuvième siècle, contrairement au modèle classique, le libre-échange coïncide avec la dépression dont il fut probablement la cause, tandis que le protectionnisme fut sans doute à l'origine de a croissance dans la plupart des pays développés actuels » (P. BAIROCH, 1994, 224) p. 73. Mais cet auteur ne va pas dire pour autant « que croissance économique va de pair avec protectionnisme, et stagnation avec libéralisme, mais plutôt il n'existe pas de lois ou règles en économie qui soient valables pour toutes les périodes de l'histoire ou pour chacun des divers systèmes économiques », *op. cit.*, p. 73.

[2] BONUCCI Nicolas et THOUVENIN Jean-Marc, *op. cit.*, pp. 36-37.

[3] Sur la Coopération fiscale : BOISSET-REPKAT Florence, « *Conventions fiscales, assistance administrative internationale, assistance au recouvrement* », Juris-Classeur Fiscal : Impôts directs, Fasc. n° 3145, Volume n° 1, 2009, pp. 1-12 ; SALVAT Bernard, « *La recherche du renseignement dans*

travaux de l'OCDE et de l'ONU, est d'ordre conventionnel, il s'agit de « *la convention multilatérale d'assistance administrative mutuelle en matière fiscale* » un instrument multilatéral permettant au plus grand nombre d'Etats de bénéficier de toutes les formes d'assistance administrative en matière fiscale, pour les impôts de toute nature, tout en assurant une protection appropriée des droits des contribuables (Section 1). Le second est par contre de caractère unilatéral, il s'agit d'une simple loi, initiée par les Etats-Unis dont l'application est extraterritoriale (Section 2).

Section 1 : La convention multilatérale d'assistance administrative mutuelle en matière fiscale

1004. La convention multilatérale d'assistance administrative mutuelle en matière fiscale est l'exemple type du droit international contraignant. De par sa portée mondiale, son champ d'application large et ses différentes formes d'assistance administrative, l'OCDE en collaboration avec le Conseil de l'Europe ont développé une coopération internationale en vue d'assurer une meilleure application des législations fiscales nationales dans le respect des droits fondamentaux des contribuables[1].

1005. Bien qu'une telle coopération existe déjà, par le biais d'instruments bilatéraux (convention de double imposition et l'accord sur l'assistance administrative), la convention multilatérale est d'une autre nature au sens où elle permet une coopération internationale plus efficace entre de nombreux Etats, grâce à une application et une interprétation uniformes de ses dispositions (Sous-section 1). Ceci n'est possible sans le caractère contraignant de la convention. En effet, la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales dans un contexte international demande l'existence d'un instrument efficace, obligatoire, par le biais duquel tous les Etats adhérant s'engageraient à prêter assistance en matière fiscale (Sous-section 2).

Sous-section 1 : *Une convention de portée mondiale*

1006. La convention multilatérale d'assistance administrative mutuelle en matière fiscale a été élaborée conjointement par le Conseil de l'Europe et l'OCDE en 1988. Avant son ouverture à la scène internationale, cette convention était limitée aux Etats membres de ces deux organisations[2]. Mais suite à l'appel lancé par le G20 en avril 2009 au Sommet de Londres, la convention fût alignée aux standards internationaux d'échange de renseignements à des fins fiscales et ouverte à tous les pays. La convention amendée par un protocole en 2010 est entrée en vigueur le 1er juin 2011[3].

---

la lutte contre la fraude fiscale internationale », Revue Française de Finances Publiques, n° 110 – avril 2010, pp. 103-120.

[1] Voir *Revue européenne et internationale de droit fiscal* (*REIDF*), Dossier la convention mutlilatérlale, n° 3, 2017, p. 277-301.

[2] OCDE, « *Texte du rapport explicatif révisé relative à la Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale telle qu'amendée par le protocole* », Éditions OCDE, 2011, p. 01, disponible sur le site « http://www.oecd.org/fr/ctp/echange-de-renseignements-fiscaux/45765046.pdf », consulté le 13/07/2017.

[3] OCDE et Conseil de l'Europe, « *La convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale* », amendée par le protocole de 2010, édition OCDE, 2011, disponible sur le site « http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/la-convention-multilaterale-concernant-l-assistance-administrative-mutuelle-en-matiere-fiscale_9789264115682-fr#.WWybjfk1_IU#page4 », consulté le 17/07/2017.

1007. Il s'agit en fait d'un instrument international d'assistance administrative adopté par plusieurs Etats en vue de lutter conjointement contre la fraude et l'évasion fiscales.

1008. Avant de donner naissance à un modèle de convention conçu spécialement pour l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, l'OCDE s'était limitée à introduire deux articles dans le Modèle de convention sur le revenu et la fortune : l'article 26 sur « l'échange de renseignements » et l'article 27 sur « l'assistance en matière de recouvrement des impôts »[1]. La convention multilatérale a pour fondement ces deux articles.

1009. La différence par contre entre les deux conventions apparait sur plusieurs points. C'est d'abord, un instrument *multilatéral* au sens où il constitue une base juridique unique permettant une coopération multi-Etats. Autrement dit, elle regroupe plusieurs Etats à la fois contrairement aux conventions de lutte contre la double imposition qui, elles, ont un caractère plutôt « bilatéral ». Ensuite, elle est de portée étendue de par ses multiples formes de coopération portant sur tout type d'impôts. Elle est flexible au sens où elle prévoit des possibilités de réserve sur certaines questions, notamment sur les impôts visés et les formes d'assistance à fournir. Et enfin, elle est uniforme car elle est dotée d'un organe de coordination qui veille à son application cohérente[2].

1010. Cet instrument multilatéral mis en place par l'OCDE et le Conseil de l'Europe permet au plus grand nombre d'Etats de bénéficier du nouveau cadre de coopération et également d'appliquer les normes internationales de coopération les plus élevées dans le domaine fiscal. En effet, de par ses multiples formes d'échange de renseignements et les possibilités d'assistance au recouvrement des créances fiscales étrangères, on pourrait dire que la convention multilatérale constitue un instrument le plus complet d'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, d'où son succès international. Dans ce contexte, nous aborderons dans un premier paragraphe le succès international de cette convention ensuite son contenu.

***§1.** Le succès international de la convention multilatérale*

1011. Avant de répondre aux standards internationaux d'assistance administrative, la convention multilatérale n'était ouverte qu'à la signature des Etats membres de l'OCDE et du Conseil de l'Europe[3]. Le projet ambitieux lancé par ces deux organisations en vue d'instaurer un nouveau cadre international d'assistance administrative et qui se fondait sur les instruments proposés par le Modèle de convention de double imposition de 1977, ne concernait donc que les pays membres. C'est alors que seulement douze Etats l'ont mis en vigueur en début de l'année 2008[4].

---

[1] Depuis sa création, l'OCDE a établi trois modèles de convention, le premier en 1963, le second en 1977 et le dernier -qui a subi de nombreuses modifications et des mises à jour- en 1992. La coopération fiscale est traitée dans les trois modèles.

[2] OCDE, « Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale », 25 août 2016, disponible sur le site « http://www.oecd.org/fr/ctp/echange-de-renseignements-fiscaux/FR_Convention_Flyer.pdf », consulté le 16/07/2017.

[3] La signature a été prévue pour le 25 janvier 1988.

[4] STANKIEWICZ Lukasz, *op. cit.*, p. 16.

1012. Si l'objet de la convention initiale était très large, son champ d'application territoriale était par contre très limité. Pour cette raison, elle a été modifiée, suite aux préconisations du sommet du G20 en avril 2009. Par un protocole d'amendement du 27 mai 2010, la convention fut alignée aux normes de l'OCDE. Le 1er juin 2011 marquait alors un nouveau départ pour la convention et pour la compagne mondiale contre la fraude et l'évasion fiscales dès lors que la convention n'est plus restreinte à certains pays européens mais ouverte à tous les pays du monde[1].

Depuis lors, la convention a connu un grand succès auprès des Etats, même si certains pays sont restés en retrait par rapport à cette convention, comme c'est le cas de l'Algérie.

1. *L'importance numérique des pays signataires de la convention*

1013. Vu l'importance de la convention multilatérale dans la lutte contre l'évasion fiscale internationale, le but de tous les Etats, le nombre de pays qui l'ont signés ne cesse d'augmenter, il s'élève au 29 juin 2017 à 112 juridictions participantes. On compte parmi ces pays, ceux du G20 (Afrique du Sud, Allemagne, Arabie Saoudite, Argentine, Australie, Brésil, Canada, Chine, Corée du Sud, Etats-Unis, France, Inde, Indonésie, Italie, Japon, Mexique, Royaume-Uni, Russie, Turquie, Union Européenne) et tous les pays de l'OCDE. On y trouve également les pays du BRICS (Brésil, Russie, Inde, Chine et Afrique du Sud) ainsi qu'un nombre important de pays en voie de développement dont : la Tunisie (2012), le Maroc (2013), Ouganda (2015), le Nigéria (2013), le Gabon (2014), le Liban (2017), le Koweït et les Emirats Arabes Unies (2017)[2].

Ainsi de 2011 à 2017, le nombre de juridictions participantes est important, plus de la moitié des pays du monde l'ont signé. Il s'agit de pays arabes, africains, des pays en voie de développement et même des Etats ou territoires considérés comme des paradis fiscaux, comme la Suisse (2013), le Liechtenstein (2013) et le Panama (2016).

Parmi les 112 juridictions participantes à la convention, 15 sont couvertes par extension territoriale : extensions par le Danemark (Îles Féroé et Groënland) ; extensions par les Pays-Bas (Aruba, Curaçao et Saint-Martin) et des extensions par le Royaume-Uni (Îles Caïmans, Montserrat et Îles Turques et Caïques).

Ces Etats sont signataires soit de la convention amendée, soit de la convention initiale et du protocole[3].

1014. On relève par contre que certains Etats n'ont pas encore mis en vigueur cette convention multilatérale, c'est le cas pour le Bahreïn, le Koweït, le Maroc, les Emirats Arabes Unies, la Turquie, les Philippines, la République Dominicaine, le Salvador, le Gabon, le Kenya, le Burkina Faso et même les Etats-Unis[4].

---

[1] Voir préface de la convention multilatérale.

[2] Voir la liste des Etats signataires de la convention multilatérale sur le site http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf. Site consulté le 09/05/2017.

[3] *Ibidem*. STANKIEWICZ Lukasz, *op. cit.*, p. 17.

[4] Dans ce sens voir les conventions entrées en vigueur sur le site précédent.

2. *L'exception algérienne*

1015. La position de l'Algérie en matière de coopération fiscale internationale présente des particularités tant par le cadre juridique conventionnel de cette coopération que par son contenu[1].

a) *Une coopération fiscale limitée par son cadre juridique conventionnel*

1016. En matière de coopération fiscale, l'OCDE a produit un Modèle de convention qui traite de la double imposition et subsidiairement de l'échange de renseignements, un Accord sur l'échange de renseignements en matière fiscale et enfin une Convention multilatérale d'assistance administrative mutuelle en matière fiscale.

1017. Si l'Algérie s'est ralliée au Modèle de l'OCDE concernant la lutte contre la double imposition, il est, toutefois, regrettable de constater qu'elle n'a pas encore signé la Convention multilatérale, ni l'Accord sur l'échange de renseignements à des fins fiscales. En raison de son caractère uniforme, multilatéral et son champ d'application très large, c'est la Convention multilatérale qui répond le mieux aux problèmes de fraude et d'évasion fiscales internationales.

1018. Les limites du réseau conventionnel algérien traitant de la coopération fiscale internationale (34 conventions bilatérales) marquent le peu d'intérêt accordé à une lutte efficace contre l'évasion fiscale internationale. En effet, alors que nombreux sont les Etats (y compris les Etats arabes et africains) qui collaborent par un consensus international en participant à plusieurs conventions d'assistance administrative en matière fiscale, l'Algérie ne traite de cette question que par la voie des conventions bilatérales de double imposition dont le nombre est restreint. En outre, elle n'envisage cette coopération que par les deux articles figurant dans ces conventions, l'un porte sur « l'échange de renseignement » et l'autre sur « l'assistance au recouvrement ». Autrement dit il ne peut y avoir de coopération avec des pays qui ne sont pas liés à l'Algérie par une convention fiscale bilatérale.

b) *Une coopération fiscale dont l'objet est restreint*

1019. L'échange de renseignement à des fins fiscales est prévu par toutes les conventions bilatérales signées par l'Etat algérien. En ce qui concerne l'assistance au recouvrement, en revanche, seules treize conventions en font mention[2]. Les autres ne traitent que du pouvoir dont disposent les autorités compétentes des Etats contractants, les administrations fiscales en particuliers, pour échanger les renseignements nécessaires à l'application des dispositions des conventions fiscales et du droit interne[3]. Autrement dit, pour le recouvrement de leurs créances fiscales, aucune aide mutuelle n'est prêtée entre les deux Etats signataires de ce genre de conventions.

---

[1] Sur la coopération fiscale algérienne voir : BENCHADLI Nacer, « *La pratique conventionnelle algérienne en matière d'assistance administrative* », *Annales de la faculté de droit d'Oran*, Actes du colloque international sur « *Attractivité et évasion fiscales* » du 7 et 8 décembre 2011, numéro spécial, 2013, pp. 67 – 72.

[2] Afrique du Sud, Allemagne, Autriche, Belgique, Mauritanie, Portugal, Russie, Qatar, Bosnie, Corée du Sud, France, Jordanie, Espagne.

[3] Bulgarie, Egypte, Italie, Roumanie, Turquie, Yémen, Canada, chine, Indonésie, Iran, Koweït, Royaume d'Arabie Saoudite, Sultanat Oman, Syrie, Tunisie, Ukraine, Emirat Arabe Unies, Liban, Lybie.

En parcourant les conventions bilatérales signées par l'Algérie traitant de la coopération fiscale, trois d'entre elles ont retenu notre attention, la première signée avec la Suisse, la seconde avec le Belgique et la troisième avec l'Allemagne.

- La convention algéro-suisse, une coopération fiscale très restreinte

1020. La Suisse étant un pays à fiscalité avantageuse, la coopération fiscale avec elle reste très limitée en raison notamment du maintien de la règle du secret bancaire. Il est vrai que depuis sa déclaration de 2009 de se conformer aux standards de l'OCDE en matière de coopération fiscale, la Suisse a assoupli sa position en la matière mais sans que cela n'ait aucune incidence sur la convention algéro-suisse[1]. Si certaines conventions conclues par la Suisse permettaient, même avant 2009, l'application du droit interne en vue d'un échange de renseignements[2], ceci n'est toujours pas le cas pour la convention signée avec l'Algérie. Seules les dispositions de la convention sont applicables.

1021. Ensuite, rappelons qu'avant 2009 l'échange d'information avec les autorités fiscales suisses était autorisé au moins lorsque le contrôle ou l'enquête portait sur des cas de fraude fiscale. Dans le cadre de la convention algérienne, il n'est pas fait référence à la nature de l'acte autorisant le déclenchment d'une procédure d'information. Qu'il s'agisse de fraude ou d'évasion fiscale, le secret bancaire est maintenu. En revanche, ce qui attire notre attention, c'est la préservation de la distinction entre fraude et évasion fiscales dans de nombreuses conventions signées par la Suisse. A titre d'exemple, la convention Suisse- Afrique du Sud dispose dans son article 25 §1, que « *Les autorités compétentes des Etats contractants échangent les renseignements (que les législations fiscales des deux Etats contractants permettent d'obtenir) nécessaires pour appliquer les dispositions de la présente Convention et, sur demande, les dispositions de la législation interne relative à la fraude fiscale portant sur les impôts visés par la présente Convention (…)* »[3]. Quant au protocole de cette convention, il prévoit que « *le secret bancaire ne fait obstacle ni à l'obtention de moyens de preuve sous forme de documents auprès des banques ni à leur transmission à l'autorité compétente de l'Etat requérant, si l'autorité compétente de l'Etat requérant rend plausible un lien direct entre le comportement frauduleux et les mesures d'assistance administrative requises* »[4].

---

[1] Décret présidentiel n° 08-425 du 28 décembre 2008 portant ratification de la convention entre le Gouvernement de la République algérienne démocratique et populaire et le Conseil fédéral suisse en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, signée à Alger le 3 juin 2006, J.O.R.A., n° 04 du 18 janvier 2009, p. 04.

[2] Les conventions Suisse- Allemagne et Suisse-Etats-Unis.

[3] Convention entre la Confédération suisse et la République d'Afrique du Sud en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu conclue le 8 mai 2007 Approuvée par l'Assemblée fédérale le 3 octobre 2008, entrée en vigueur par échange de notes le 27 janvier 2009. Disponible sur le site « https://www.admin.ch/opc/fr/classified-compilation/20053026/index.html », consulté le 15/05/2017. Sur la coopération fiscale suisse voir MARAIA Jean-Frédéric, « *La Suisse face aux pressions de l'Union européenne en matière de fiscalité, Dix ans d'histoire mouvementée et de changements radicaux en Suisse* », Actes du colloque organisé par l'Université Paris Descartes et l'Université de Genève le 16 mai 2013 sur « Actualité et enjeux de l'optimisation fiscale internationale », Revue de Droit Fiscal n° 39 du 26 septembre 2013, 441, pp.

[4] Point 3 du Protocole à la convention signée entre la Suisse et l'Afrique du Sud : « *Il est en outre entendu que, dans les cas de fraude fiscale:*

a) le secret bancaire ne fait obstacle ni à l'obtention de moyens de preuve sous forme de documents auprès des banques ni à leur transmission à l'autorité compétente de l'Etat requérant, si l'autorité

1022. Alors que les deux conventions (la convention algéro-suisse et la convention Suisse-Afrique du Sud) ont été signées avant 2009, des différences importantes sont constatées. La première interdit expressément tout échange de renseignements qui dévoilerait un secret commercial, d'affaires, bancaire, industriel ou professionnel ou un procédé commercial[1]. Quant à la seconde, le secret bancaire ne fait pas obstacle à l'obtention de renseignement preuve

1023. Il faut tout de même considérer le fait, pour l'Algérie, d'avoir conclu avec le gouvernement suisse une convention qui autorise l'échange de renseignements comme une avancée, même si cet échange reste restrictif. Il est à relever, à ce propos, qu'aucun des pays du Maghreb ne bénéficie d'une assistance fiscale avec la Suisse. Le Maroc[2] et la Tunisie[3], bien qu'ils aient conclu une convention de double imposition, aucun article n'y traite de l'échange de renseignements[4]. S'agissant de la Lybie et de la Mauritanie, aucune convention de double imposition n'a été signée avec la Suisse[5].

- Une coopération fiscale plus souple

1024. L'Algérie s'est rattrapée en matière de coopération fiscale avec d'autres conventions bilatérales qui, contrairement à leur précédente, sont plus ouvertes à l'échange de renseignements. En effet, la convention signée avec la Belgique est venue remédier aux restrictions posées par la convention algéro-suisse. Alors que cette

---

compétente de l'Etat requérant rend plausible un lien direct entre le comportement frauduleux et les mesures d'assistance administrative requises;

b) l'échange de renseignements repose sur le principe de réciprocité et sur une présentation fondée des faits et circonstances de la part de l'Etat requérant;

c) l'échange de renseignements s'applique aux fraudes fiscales commises à partir du 1er janvier de l'année suivant celle de l'entrée en vigueur de la présente Convention ».

[1] Art. 26 § 1 de la convention algéro-suisse.

[2] Convention entre le Conseil fédéral suisse et le Gouvernement du Royaume du Maroc en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu conclue le 31 mars 1993, approuvée par l'Assemblée fédérale le 29 novembre 1993, instruments de ratification échangés le 27 juillet 1995, entrée en vigueur le 27 juillet 1995. Disponible sur le site « https://www.admin.ch/opc/fr/classified-compilation/19960184/ », consulté le 15/05/2017. Dans une lettre du 31 mars 1993 du ministre des finances marocain adressée à son homologue suisse, celui-ci rappelle ce qui suit : « *Pour la Suisse, une disposition particulière sur l'échange de renseignements est superflue, puisque même une formule expresse ne pourrait prévoir, conformément au but de la Convention de double imposition entre la Confédération suisse et le Royaume du Maroc, que l'échange des renseignements qui sont nécessaires à une application régulière et propres à empêcher une utilisation abusive de la Convention de double imposition entre la Confédération suisse et le Royaume du Maroc* ». Lettre de Mohamed Berrada, ministre des finances marocain de l'époque accompagnant la convention suisse-marocaine, disponible sur le site « https://www.admin.ch/opc/fr/classified-compilation/19960184/ », consulté le 15/05/2017.

[3] Convention entre la Confédération suisse et la République tunisienne en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu conclue le 10 février 1994, approuvée par l'Assemblée fédérale le 15 décembre 1994, instruments de ratification échangés le 28 avril 1995, entrée en vigueur le 28 avril 1995. Disponible sur le site « https://www.admin.ch/opc/fr/classified-compilation/19940033/199504280000/0.672.975.81.pdf », consulté le 15/05/2017.

[4] C'est le cas aussi pour Convention entre la Confédération suisse et la République arabe d'Egypte en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu conclue le 20 mai 1987, approuvée par l'Assemblée fédérale le 17 mars 1988, instruments de ratification échangés le 14 juillet 1988, entrée en vigueur le 14 juillet 1988. Disponible sur le site « https://www.admin.ch/opc/fr/classified-compilation/19870086/index.html », consulté le 15/05/2017. Voir aussi l'échange de lettres du 20 mai 1987 accompagnant la convention.

[5] Liste des conventions de double imposition signées par la Suisse au 1er octobre 2014. Voir «file:///C:/Users/K/Downloads/01_fr%20(6).pdf », consulté le 15/05/2017.

dernière n'accorde une assistance fiscale que sur demande, la convention algéro-belge est la seule convention qui traite des trois formes d'échange de renseignements, à savoir, l'échange sur demande, l'échange spontané et l'échange automatique. L'article 26 §3 de cette convention stipule, en effet, que « *Les renseignements sont échangés soit sur demande concernant un cas précis, soit automatiquement en ce qui concerne une ou plusieurs catégories de revenus, soit spontanément en ce qui concerne les revenus dont la connaissance présente un intérêt pour un Etat contractant* »[1].

La convention de double imposition signée avec la France ne traite que deux formes d'échange de renseignements, sur demande et d'office[2].

1025. A la lecture de la convention signée avec l'Allemagne ou encore celle signée avec le Royaume d'Arabie Saoudite, on constate que ces dernières ont pris une position tout à fait contraire à celle retenue par la convention signée avec la Suisse. Alors que cette dernière limite toute procédure d'échange de renseignements pour préserver le secret bancaire, celles conclues avec l'Allemagne ou le Royaume d'Arabie Saoudite élargissent le champ de la coopération fiscale. Les dispositions de l'article 26 §5 de la convention algéro-allemande préscrivent expressément que : « *En aucun cas les dispositions du paragraphe (3) ne peuvent être interprétées comme permettant à un Etat contractant de refuser de communiquer des renseignements uniquement parce que ceux-ci sont détenus par une banque, un autre établissement financier, un mandataire ou une personne agissant en tant qu'agent ou fiduciaire ou parce que ces renseignements se rattachent aux droits de propriété d'une personne* ». Cette disposition est reprise dans la convention signée avec le Royaume d'Arabie Saoudite à l'article 26 §4.

1026. Cette position adoptée par l'Algérie quant à l'échange de renseignements dans les conventions algéro-suisse et algéro-allemande, peut paraître surprenante dans la mesure où elle semble indiquer de manière subtile aux contribuables le lieu le plus sûr pour placer ses avoirs et payer ainsi moins d'impôt[3]. En effet, un contribuable qui veut dissimuler ses revenus ou bénéfices, aura sans doute recours à l'Etat Suisse puisque la convention algérienne signée avec ce pays protège le secret bancaire des contrôles internationaux, ce qui n'est pas le cas avec l'Allemagne. Ce dernier dénoncera le contribuable algérien dans le cadre de la convention fiscale qui lie les deux pays.

1027. Ainsi vu les insuffisances des conventions bilatérales en matière de coopération fiscale et leur objet restreint, il est de l'intérêt de l'Algérie d'adopter la convention multilatérale d'assistance administrative mutuelle, une convention qui fournit une coopération internationale plus étendue et plus complète. Elle offre aux administrations fiscales toutes les formes possibles de coopération pour lutter contre l'évasion et la fraude fiscales internationales et d'obtenir de tous les pays signataires des informations sur les avoirs et revenus étrangers des contribuables relevant de leur juridiction. Il est donc plus que nécessaire d'adopter cette convention car elle constitue

[1] Art. 26 §3 du décret présidentiel n° 02-432 du 9 décembre 2002 portant ratification de la convention entre la République algérienne démocratique et populaire et le Royaume de Belgique tendant à éviter la double imposition et à établir des règles d'assistance réciproque en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, signée à Alger le 15 décembre 1991, J.O.R.A., n° 82 du 11 décembre 2002, p. 03.

[2] Art. 27. § 3 a. de la convention algéro-française.

[3] Voir dans ce contexte YELLES CHAOUCHE Bachir, « *L'échange de renseignements en matière fiscale : le cas de l'Algérie* », Revue Européenne et International de Droit Fiscal, édition Bruylant, 2015, n°1, p. 169.

une arme redoutable pour combattre efficacement l'évasion fiscale internationale et particulièrement la fuite des capitaux à l'étranger, notamment quand elles empruntent la voie des prix de transfert ou l'économie virtuelle.

§2. *Le contenu de la Convention multilatérale*

1028. Comme le démontre le texte explicatif de l'OCDE sur la convention multilatérale, la mondialisation non seulement rend plus difficile la tâche des autorités fiscales pour calculer précisément le montant correct de l'impôt dû par leurs contribuables, mais elle rend aussi plus difficile le recouvrement de l'impôt[1]. Les conséquences de la mondialisation sur les règles fiscales actuelles se font sentir de plus en plus. L'assistance administrative dans le cadre de la convention multilatérale prévoit dans ce contexte une obligation générale pour les parties signataires d'échanger des renseignements en vue de calculer le montant de l'impôt et d'utiliser tous les pouvoirs dont elles disposent pour recouvrer les impôts dus à un autre Etat.

1029. Ainsi, contrairement aux autres conventions bilatérales dont l'objet principal est d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune, la convention multilatérale a un objet très large de par les différents impôts qu'elle vise, ses multiples formes d'échange de renseignements et les possibilités d'assistance au recouvrement des créances fiscales étrangères[2].

1. *Les formes d'échanges de renseignements*

1030. En signant la convention multilatérale, les administrations fiscales des Etats contractants seront en devoir d'échanger entre eux les renseignements qui paraitront pertinents pour appliquer correctement les dispositions de leurs législations internes relatives aux impôts visés par la convention.

1031. Certains Etats prévoient dans leurs législations nationales qu'ils informent les personnes concernées avant de transmettre des renseignements à un autre Etat. Dans ce contexte, le §2 de l'article 4 de la convention multilatérale permet -et non pas oblige- à chaque partie contractante de notifier à l'un des dépositaires que ses autorités peuvent informer les personnes concernées avant la communication des renseignements. Ceci dit, quand en est-il si le contribuable concerné n'accepte pas que ses informations soient révélées à un Etat étranger ? Le refus serait-il un obstacle à l'échange de renseignements ? Selon nous, puisque la convention n'oblige pas les Etats à informer tout contribuable, le refus exprimé ne limite en rien l'échange de renseignements.

---

[1] Texte du rapport explicatif révisé relatif à la convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale telle qu'amendée par le protocole de 2010, p. 16.

[2] De plus, la convention comporte d'autres mesures : « neutraliser les effets des dispositifs hybrides, « empêcher l'utilisation abusive des conventions fiscales », « empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable », « accroître l'efficacité des mécanismes de règlement des différends », voir : SAINT-AMANS Pascal & DI Maria Jessica, « *Un cadre mulilatéral novateur pour la modification du réseau de conventions en matière d'impôts sur le rvenu* », REIDF n° 3, 2017, p. 277 ; LESPRIT Eric, MAHIEU Marie-Charlotte, MUSSARD Julie, « *L'instrument multilatéral vient bouleverser les relations ficales entre les Etats : consacre-t-il l'appliacation d'un nouvel outil juridique international efficace ?* », REIDF n° 3, 2017, p. 286.

1032. La Convention multilatérale est donc de portée étendue, ceci apparait dans les différents impôts qu'elle vise et les multiples formes d'échange de renseignements qu'elle prévoit.

S'agissant des impôts visés, la Convention s'applique aux impôts sur le revenu ou les bénéfices, les impôts sur les gains en capital qui sont perçus séparément de l'impôt sur le revenu ou les bénéfices, ceux qui sont perçus pour le compte des subdivisions politiques ou des collectivités locales d'une Partie, les impôts sur les successions ou les donations, les impôts sur la propriété immobilière, les impôts généraux sur les biens et services (tels que la TVA ou impôts sur les ventes), les impôts sur des biens et services déterminés (tels que droits d'accises), les impôts sur l'utilisation ou la propriété des véhicules à moteur ou des biens mobiliers autres que les véhicules à moteur ainsi que tout autre impôt. Bien entendu, les parties contractantes peuvent s'entendre à ce que la présente convention s'appliquera à d'autres impôts qui n'y sont pas mentionnés[1]. La liste des impôts concernés par l'assistance administrative n'est nullement limitative, ce qui démontre la flexibilité de cette convention.

1033. Afin d'établir l'assiette de ces impôts, la convention multilatérale prévoit plusieurs formes d'échange de renseignements. Des formes classiques (un échange sur demande de l'Etat requérant, un échange automatiquement et un échange spontanément) et des formes nouvelles (les contrôles fiscaux simultanés, les contrôles fiscaux à l'étranger et l'échange de renseignements contradictoires).

a) *Les formes classiques d'échange de renseignements*

1034. L'échange sur demande est prévu par tous les autres modèles de convention (la convention de double imposition et l'accord sur l'échange de renseignements à des fins fiscales). Dans cette forme d'échange, des renseignements concernant une personne ou une transaction déterminée sont demandés par l'Etat A (l'Etat requérant) à l'Etat B (l'Etat requis) dans l'intention de vérifier les informations que le contribuable a fournies dans sa déclaration d'impôt. En général, l'échange sur demande est prévu lorsque l'Etat requérant soupçonne des insuffisances ou inexactitudes dans les déclarations du contribuable[2].

En tout état de cause, même si les renseignements disponibles dans les dossiers fiscaux de l'Etat requis ne lui permettent pas de donner suite à la demande de renseignements, il doit néanmoins prendre toutes les mesures nécessaires afin de fournir à l'Etat requérant les renseignements demandés[3].

1035. L'échange de renseignements peut être aussi automatique mais dans certaines catégories de cas et selon des procédures déterminées par les Etats contractants d'un commun accord. Dans ce contexte, l'administration fiscale de l'Etat A

[1] Art. 2 §4 de la convention multilatérale d'assistance administrative mutuelle en matière fiscale.
[2] Texte du rapport explicatif révisé relatif à la convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale telle qu'amendée par le protocole de 2010, pp. 10-11.
[3] Art. 5 de la convention multilatérale précitée.

communique des renseignements à l'Etat B ou le contraire sans qu'une demande soit formulée entre les deux parties[1].

1036. L'échange spontané est prévu dans des situations déterminées par l'article 7 de la convention. Il s'agit en général des cas où l'une des parties disposant de renseignements suite à un contrôle fiscal pense que ces mêmes renseignements pourraient intéresser l'autre Etat[2]. Par exemple, lorsque l'Etat B a des raisons de présumer qu'il existe une réduction ou une exonération anormales d'impôt dans l'autre Etat ; ou lorsqu'un contribuable obtient, dans l'Etat B, une réduction ou une exonération d'impôt qui devrait, entraîner pour lui une augmentation d'impôt ou un assujettissement à l'impôt dans l'autre Etat ; il en est de même dans le cas où des affaires entre deux contribuables appartenant à deux Etats différents sont traitées par le biais d'un ou de plusieurs autres pays, de manière telle qu'il peut en résulter une diminution d'impôt dans l'une ou l'autre ou dans les deux. L'échange spontané est aussi prévu lorsqu'une partie a des raisons de présumer qu'il existe une diminution d'impôt résultant de transferts fictifs de bénéfices à l'intérieur de groupes d'entreprises ; ou à la suite d'informations communiquées entre les Etats contractants, l'un deux a pu recueillir des informations qui peuvent être utiles à l'établissement de l'impôt dans l'autre Partie[3].

Qu'il s'agisse d'échange sur demande, d'échange spontané ou d'échange automatique, les Etats contractants sont tenus de prendre les mesures et de mettre en œuvre les procédures nécessaires pour que les renseignements leur parviennent en vue de leur transmission à d'autre Etat contractant[4].

b) *Les formes nouvelles d'échange de renseignements*

1037. Les contrôles fiscaux simultanés et les contrôles fiscaux à l'étranger sont également mentionnés dans les commentaires sur l'article 26 du Modèle de Convention de l'OCDE de 2008. Il s'agit des nouvelles formes d'échange de renseignements élaborées en réponse à la dimension internationale de fraude et d'évasion fiscales.

1038. Par exemple, lorsqu'il y a suspicion de cas de fraude ou d'évasion fiscale internationale, les contrôles fiscaux simultanés peuvent être des outils très efficaces pour permettre aux administrations fiscales d'assurer le respect des obligations fiscales et pour leur contrôle[5].Dans ce sens, les parties contractantes conviennent, par accord, de vérifier simultanément, chacune sur son territoire, la situation fiscale d'une ou de plusieurs personnes qui présente pour elles un intérêt commun ou complémentaire, en vue d'échanger les renseignements ainsi obtenus[6]. C'est le cas, par exemple, quand deux administrations fiscales procèdent à des vérifications de comptabilité de deux

[1] Art. 6 de la convention multilatérale précitée. Sur l'échange automatiquement ou d'office voir STANKIEWICZ Lukasz, *op. cit.,* p. 05 ; BUISSON Jacques, « *L'échange de renseignements entre administrations fiscales en Europe* », *op. cit.,* p. 02.

[2] BUISSON Jacques, « *L'échange de renseignements entre administrations fiscales en Europe* », *op. cit.,* p. 02.

[3] Art. 7 §1 de la convention multilatérale d'assistance administrative mutuelle en matière fiscale.

[4] Art. 7 §2 de la convention multilatérale précitée.

[5] Voir Texte du rapport explicatif révisé relatif à la convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale telle qu'amendée par le protocole de 2010, p. 13.

[6] Art. 8 de la convention multilatérale précitée.

entreprises apparentées implantées chacune dans l'un des deux Etats contractants. Bien que ce contrôle soit effectué dans des lieux différents, il se déroule au même moment[1].

En général, les cas devant faire l'objet d'un contrôle fiscal simultané et les procédures à suivre sont déterminés par accord entre les parties contractantes. Autrement dit, il est possible à l'une des parties d'accepter ou de refuser cette forme d'échange de renseignements.

1039. Le contrôle fiscal peut être exercé aussi à l'étranger. Dans ce contexte, les représentants de l'administration fiscale d'un Etat A peuvent assister à une partie du contrôle qui s'effectuera dans l'Etat B. Si ce dernier accepte la demande de l'Etat A, il lui fait connaître aussitôt que possible la date et le lieu du contrôle, l'autorité ou le fonctionnaire chargé de ce contrôle, ainsi que les procédures et conditions qu'il exige pour la conduite du contrôle[2]. Bien entendu, puisque le contrôle est effectué dans l'Etat B (l'Etat requis), toute décision y relatif est prise par celui-ci.

1040. Dans certains Etats, la présence d'un représentant du fisc étranger à un contrôle fiscal local est considérée comme une atteinte à la souveraineté de l'Etat ou à ses procédures de contrôle fiscal. Pour cette raison, une telle présence est limitée par l'acceptation de l'Etat où le contrôle aura lieu, ou l'acceptation du contribuable objet du contrôle[3].

1041. Ces différentes formes d'échange de renseignements entre les administrations fiscales des Etats contractants peuvent aboutir à un échange de renseignements contradictoires, notamment lorsque les renseignements obtenus par l'Etat A et qui concernent la situation fiscale d'un contribuable ne correspondent pas à ceux dont il dispose déjà. L'échange de renseignements dans cette situation permet ainsi de comparer ces différents renseignements[4].

1042. Il faut préciser toutefois que la convention ne limite pas les possibilités d'échange de renseignements à ces six formes mentionnées. En pratique, c'est aux Etats contractants de décider de la manière dont l'échange de renseignements aura lieu. Par exemple, il peut s'agir de simples contacts personnels par téléphone ou messagerie sécurisée ou par des échanges de CD Rom (cryptés le cas échéant)[5].

2. *L'assistance au recouvrement et mesures conservatoires*

1043. La tâche des autorités fiscales dans le recouvrement des créances fiscales est devenue plus difficile dans une économie mondialisée. En effet, comme l'explique le rapport de l'OCDE sur la convention multilatérale « *Les contribuables peuvent détenir*

[1] BUISSON Jacques, « *L'échange de renseignements entre administrations fiscales en Europe* », *op. cit.*, p. 03.

[2] Art. 9 §2 de la convention multilatérale d'assistance administrative mutuelle en matière fiscale.

[3] Art. 9 §3 de la convention multilatérale d'assistance administrative mutuelle en matière fiscale. Voir Texte du rapport explicatif révisé relatif à la convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale telle qu'amendée par le protocole de 2010, p. 14.

[4] Art. 10. Voir BUISSON Jacques, « *L'échange de renseignements entre administrations fiscales en Europe* », *op. cit.*, p. 02.

[5] Voir Texte du rapport explicatif révisé relatif à la convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale telle qu'amendée par le protocole de 2010, p. 10.

des biens dans le monde entier, alors que les autorités fiscales ne peuvent généralement pas agir au-delà de leurs frontières pour assurer le recouvrement de l'impôt dû »[1].

1044. Ces limites territoriales quant aux compétences des autorités fiscales sont remédiées grâce à la convention multilatérale. En effet, en adhérant à cette Convention, un Etat s'engage, dans certaines limites[2], à utiliser les pouvoirs que lui confère sa propre législation pour recouvrer les impôts dus à une autre Partie. Bien entendu, l'Etat requis ne procède au recouvrement des créances fiscales que si l'Etat requérant en fait la demande.

Si ce type d'assistance n'était pas autorisé dans toutes les conventions de double imposition ou y était limité, la convention multilatérale, quant à elle, le permet explicitement[3]. Ainsi, d'un commun accord, les Etats signataires[4] conviennent à se prêter mutuellement assistance pour le recouvrement des créances fiscales, des créances qui ne sont pas contestées et qui font l'objet d'un titre permettant d'en poursuivre le recouvrement dans l'Etat requérant, sauf si les parties concernées en conviennent autrement.

1045. Les procédures de recouvrement des créances fiscales s'effectuent conformément à la législation et la pratique administrative de l'Etat requis. Comme l'indique l'article 11 (§1), l'Etat requis procédera comme s'il s'agissait de recouvrer ses propres créances fiscales, exception faite des délais, qui sont régis par la législation de l'Etat requérant[5]. En effet, les questions concernant le délai au-delà duquel une créance fiscale ne peut être recouvrée ou collectée sont régies uniquement par la législation de l'Etat requérant[6].

Le principal argument est que l'Etat requis fournit seulement son concours pour le recouvrement d'une créance ayant pris naissance dans un autre système juridique, lequel reste le seul compétent pour régir la création et l'extinction de cette créance. C'est ainsi que la créance subsiste et peut être recouvrée aussi longtemps que le délai prévu par la loi de l'Etat requérant n'a pas expiré[7]. Autrement dit, même si le délai a expiré dans l'Etat requis, la créance demeure aussi longtemps qu'elle n'est pas prescrite en vertu de la législation de l'Etat requérant.

1046. Cette disposition spéciale concernant le délai a été introduite pour résoudre le problème des différences de délais entre l'Etat requis et l'Etat requérant. Il existe effectivement des cas où le délai prévu par la législation d'un Etat soit plus court que celui de l'autre Etat. C'est pourquoi le paragraphe 1er apporte une solution spécifique à ce problème, celle de l'application du délai de l'Etat requérant.

---

[1] *Ibid*, p. 16.

[2] Concernant les limites au recouvrement des créances fiscales voir le §2 de la prochaine sous-section de cette thèse.

[3] Art. 11 de la convention multilatérale d'assistance administrative mutuelle en matière fiscale.

[4] La demande d'assistance au recouvrement des créances fiscales s'effectue par l'Etat requérant, par contre celui qui la reçoit est l'Etat requis.

[5] Texte du rapport explicatif révisé relatif à la convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale telle qu'amendée par le protocole de 2010, p. 16 et 18.

[6] Art. 14 de la convention précitée.

[7] Texte du rapport explicatif révisé relatif à la convention concernant l'assistance administrative mutuelle, précité, p. 22.

Puisque le délai est considéré comme un « *droit permettant au débiteur d'être libéré par l'écoulement d'un laps de temps* »[1], il doit être mentionné dans la demande d'assistance au recouvrement formulée par l'État requérant. L'indication la plus importante sera normalement la date de prescription de la créance[2].

1047. De plus, pour éviter toutes difficultés issues des différences entre les systèmes juridiques des Etats en matière de durée des délais et pour faciliter en général le recouvrement des créances, la convention multilatérale prévoit certaines dispositions en ces matières. D'abord, il est possible à l'Etat requis, selon le paragraphe 3 de l'article 14, d'écarter l'obligation de donner suite à une demande d'assistance présentée après une période de quinze ans à partir de la date du titre exécutoire initial[3]. En effet, cette période permet non seulement aux Etats contractants de refuser toute demande d'assistance portant sur des créances fiscales très anciennes mais constitue aussi un délai suffisamment long pour que les éventuels conflits relatifs à l'existence ou à la validité d'une créance puissent être réglés au niveau interne avant de pouvoir demander l'assistance prévue par la Convention[4].

1048. Pour faciliter aussi le recouvrement des créances fiscales, l'État requis peut consentir un délai de paiement ou un paiement échelonné si sa législation ou sa pratique administrative le permet dans des circonstances analogues, mais il doit en informer au préalable l'Etat requérant[5].

1049. Dans certains cas, les possibilités de recouvrement dans l'Etat requis peuvent disparaître entre la date de demande de recouvrement et la date à laquelle l'État requérant peut lui-même procéder au recouvrement des créances. Pour préserver les droits de l'Etat requérant, la convention met à la disposition de l'Etat requis la possibilité de prendre des mesures conservatoires même si la créance est contestée ou si le titre exécutoire n'a pas encore été émis[6]. Ainsi, par exemple, lorsque la créance ne peut pas encore être recouvrée ou lorsque le débiteur a encore le droit d'empêcher son recouvrement, l'Etat requérant peut demander à l'Etat requis de procéder à une saisie-arrêt ou saisie conservatoire des actifs du contribuable pour garantir le recouvrement ultérieur de la créance[7].

Bien que l'article 12 ne définisse pas toutes les conditions qui sont requises pour la prise de mesures conservatoires, puisque elles peuvent varier d'un Etat à un autre, il

---

[1] Texte du rapport explicatif révisé relatif à la convention concernant l'assistance administrative mutuelle précité, p. 21

[2] *Ibid*, p. 22.

[3] Voir art. 14 de la convention multilatérale d'assistance administrative mutuelle en matière fiscale. Par titre exécutoire initial, on entend le premier titre délivré, permettant l'exécution dans l'État requérant, au sens de l'article 13, paragraphe 1, alinéa b. Voir Texte du rapport explicatif révisé relatif à la convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale telle qu'amendée par le protocole de 2010, p. 23.

[4] Texte du rapport explicatif révisé relatif à la convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale telle qu'amendée par le protocole de 2010, p. 23.

[5] Art. 16 de la convention précitée.

[6] Art. 12 de la convention multilatérale d'assistance administrative mutuelle en matière fiscale.

[7] Texte du rapport explicatif révisé relatif à la convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale telle qu'amendée par le protocole de 2010, p. 21

fixe néanmoins une seule condition, celle de déterminer au préalable le montant de l'impôt[1].

Comme en matière d'assistance au recouvrement des créances fiscales, la demande de mesures conservatoires ne peut être introduite tant que l'Etat requérant lui-même ne peut pas prendre de telles mesures[2]. En effet, ce paragraphe ne devrait être inclus que dans les conventions entre Etats qui ont la possibilité de prendre des mesures conservatoires en vertu de leur propre législation.

1050. En résumé qu'il s'agisse d'une assistance à l'assiette ou d'une assistance au recouvrement, celles-ci reposent sur le principe de réciprocité. Un Etat ne pourra prêter assistance en matière fiscale que si l'autre partie est disposée à faire de la sorte[3].

Sous-section 2 : *Le caractère obligatoire de l'assistance mutuelle*

1051. L'assistance administrative en matière fiscale dans le cadre de la convention multilatérale revêt un caractère obligatoire car la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, surtout dans un contexte international, n'a d'effet que si les dispositions fiscales conventionnelles sont d'ordre obligatoire (§1). Certaines limitations sont par contre prévues, notamment en matière de confidentialité des informations échangées et les réserves sur certaines dispositions (§2).

§1. *L'assistance mutuelle, une obligation conventionnelle*

1052. L'obligation incombant aux parties contractantes, que ce soit dans la convention multilatérale ou dans tout autre traité, trouve son fondement juridique dans la convention de Vienne sur le droit des traités[4] qui traduit l'obligation des parties de respecter les dispositions d'un traité. Ceci entraine pour la convention multilatérale plusieurs effets.

1. *Le fondement juridique d'une obligation conventionnelle : art. 26 et 27 de la convention de Vienne sur le droit des traités*

1053. « *Pacta sunt servanda* »[5] telle est le principe coutumier en droit des traités internationaux : les parties contractantes d'une convention seront liées à celle-ci et ne sauraient déroger aux obligations issues de cet accord. Le caractère obligatoire d'un engagement international assumé par déclaration unilatérale est la principale caractéristique des traités et conventions internationaux.

1054. L'expression « *Pacta sunt servanda* » est reconnue en droit des obligations et en droit international public. Dans ce dernier cas, c'est la convention de Vienne sur les traités internationaux qui la régit. Selon son article 26 : Tout traité en

[1] *Ibid*, p. 20.
[2] *Ibidem*.
[3] Texte du rapport explicatif révisé relatif à la convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale telle qu'amendée par le protocole de 2010, p. 03.
[4] Convention de Vienne sur le droit des traités conclue à Vienne le 23 mai 1969, entrée en vigueur le 27 janvier 1980, disponible sur le site «https://treaties.un.org/doc/Publication/UNTS/Volume%201155/volume-1155-I-18232-french.pdf », consulté le 27/07/2017.
[5] L'expression « *pacta sunt servanda* » est une locution latine signifiant que les conventions doivent être respectées.

vigueur lie les parties et doit être exécuté par elles de bonne foi. Puisque cette règle est universellement reconnue, elle s'applique aussi à la convention multilatérale. En conséquence, dès son entrée en vigueur, les Etats contractants se trouvent dans l'obligation de prêter assistance. Certains auteurs considèrent « l'accord des volontés comme étant purement et simplement l'élément créateur de droit dans le contrat »[1].

1055. De plus, selon le principe de la primauté des traités sur le droit interne figurant à l'article 27 de la convention de Vienne, une partie ne peut invoquer les dispositions de son droit interne comme justifiant la non-exécution d'un traité. Ainsi, l'administration fiscale ne peut opposer son droit interne pour faire obstacle à l'échange de renseignements fiscaux.

2. *Les effets de l'obligation conventionnelle*

1056. Tout traité a pour effet d'introduire des droits et obligations à l'égard des parties contractantes. La convention multilatérale, de par sa portée mondiale et son caractère obligatoire, prévoit également des droits et obligations à l'encontre des parties contractantes dans l'intention de promouvoir la coopération fiscale internationale. De la sorte, la convention multilatérale devient une norme ou un modèle en matière d'assistance fiscale mutuelle[2] où Etats et organisations internationales ont en recours lors de l'élaboration des règles relatives à l'assistance fiscales.

§2*. Les limites de l'obligation d'assistance*

1057. Le caractère contraignant de la convention multilatérale n'est pas absolu, il est atténué par certaines dispositions qui la rendent flexible et qui peut constituer en même temps des garanties additionnelles pour le contribuable. En effet, parmi les avantages de la convention multilatérale c'est bien la protection des droits et garanties des contribuables et les possibilités de réserves accordées sur certaines questions. Mais avant d'aborder ces deux points, d'autres restrictions à l'assistance administrative sont prévues, à savoir les cas de refus formulés par l'Etat requis et la nature des renseignements qui devront être échangés.

1. *Les cas de refus d'une assistance administrative*

1058. Dans l'article 21 de la convention multilatérale, des exceptions à l'assistance administrative en matière fiscale sont prévues. D'abord, il n'est pas concevable que des Etats compromettent l'ordre public sur leur propre territoire au profit d'un autre Etat. En effet, l'assistance administrative ne doit pas imposer à l'Etat requis de fournir des renseignements dont la communication serait contraire à l'ordre public[3].

1059. L'Etat requis n'est pas non plus tenu d'accorder une assistance administrative s'il estime que l'imposition de l'État requérant est contraire aux principes

---

[1] BARMANN Johannes, « *Pacta sunt servanda. Considérations sur l'histoire du contrat consensuel* », Revue Internationale de Droit Comparé, Volume 13, n° 1, 1961, p. 18.

[2] Voir : STANKIEWICZ Lukasz, « *Conventions fiscales - Assistance administrative internationale - Échange de renseignements* », *op. cit.*, pp. 17-18.

[3] Art. 21 §2 b. de la convention multilatérale d'assistance administrative mutuelle en matière fiscale.

d'imposition généralement admis ou aux dispositions du droit conventionnel. L'obligation d'assistance est encore atténuée par le fait que l'Etat requis n'est pas obligé d'accorder une assistance administrative s'il s'avère que les dispositions de la législation fiscale de l'État requérant sont discriminatoires à l'encontre d'un ressortissant de l'État requis par rapport à un ressortissant de l'État requérant qui se trouve dans les mêmes circonstances.

1060. En tout état de cause, l'Etat requis est en droit de refuser l'assistance administrative s'il s'avère que l'Etat requérant n'a pas épuisé toutes les mesures raisonnables prévues par sa législation ou sa pratique administrative, ou s'il constate une disproportionnalité entre les charges administratives qu'il va supporter et les avantages que peut en tirer l'Etat requérant.

1061. Hormis ces exceptions, lorsque des renseignements sont demandés par l'Etat requérant conformément à la présente Convention, l'Etat requis utilise les pouvoirs dont il dispose pour obtenir les renseignements demandés, même s'il n'en a pas besoin à ses propres fins fiscales. Cette obligation est soumise aux limitations prévues par la présente convention, concernant la protection des droits et garanties des personnes, sauf si ces limitations sont susceptibles d'empêcher l'Etat requis de communiquer des renseignements uniquement parce que ceux-ci ne présentent pas d'intérêt pour lui dans le cadre national[1].

***2.** La nature des renseignements échangés*

1062. Quelle que soit la forme de l'échange de renseignement, les informations communiquées doivent être de caractère pertinent ou nécessaire, ce qui a pour finalité d'élargir le champ de l'assistance fiscale entre les Etats. D'un autre côté, pour reprendre la formule utilisée par l'OCDE, il n'est pas loisible aux Etats contractants « d'aller à la pêche aux renseignements » ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires fiscales d'un contribuable déterminé[2]. Ainsi, pour éviter les demandes abusives, certaines règles s'imposent, la demande de renseignements doit alors être précise en ce qu'elle indique d'une manière claire les renseignements recherchés et doit être conforme à la législation interne et à la pratique administrative de l'Etat[3].

***3.** Protection des personnes et confidentialité de leurs données*

1063. Devant les prérogatives accordées aux autorités fiscales dans l'échange de renseignements et le recouvrement des créances fiscales, les droits des contribuables peuvent être mis à mal. Pour cette raison, la convention multilatérale tend à établir un équilibre satisfaisant entre la nécessité de rendre effective l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale et la nécessité d'accorder des garanties aux contribuables et également à l'Etat requis[4]. Pour cela, elle prévoit dans le cadre des procédures

[1] Art. 21 §3 de la convention multilatérale précitée.

[2] OCDE, « *Texte du rapport explicatif révisé relative à la Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale telle qu'amendée par le protocole* », *op. cit.*, p. 09.

[3] BUISSON Jacques, *op. cit.*, p. 03.

[4] OCDE, « *Texte du rapport explicatif révisé relative à la Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale telle qu'amendée par le protocole* », *op. cit.*, p. 28.

d'échange de renseignements et de recouvrement des impôts, des dispositions relatives à la protection de la vie privée et au flux de données à caractère personnel. Le but serait de ne pas limiter les droits et garanties accordés aux personnes par la législation ou la pratique administrative de l'Etat requis[1].

1064. La protection des informations personnelles comme limite de l'obligation d'assistance est traitée dans les articles 21 et 22 de la convention multilatérale. Ceux-ci indiquent explicitement que l'assistance administrative ne peut être en aucun cas interprétée comme imposant à l'Etat requis de fournir des informations qui révéleraient un secret commercial, industriel ou professionnel ou un procédé commercial[2]. En effet, bien qu'ils soient liés par cette convention, les Etats contractants ne sont pas tenus de prendre des mesures qui dérogent à leurs législations nationales (notamment des législations protégeant la vie privée des personnes) ou à leurs pratiques administratives[3].

Les renseignements obtenus par l'une des autorités fiscales doivent être tenus secrets et protégés dans les mêmes conditions que celles prévues pour les renseignements obtenus en application de la législation de l'autre Etat contractant[4]. Ils ne doivent être communiqués qu'aux personnes ou autorités concernées par l'établissement ou le recouvrement des impôts mentionnés (tels que les tribunaux et organes administratifs)[5].

1065. D'un autre côté, la convention multilatérale, dans l'intention de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, précise clairement que ces limites de confidentialité contenues dans la convention ne peuvent être utilisées pour empêcher les échanges de renseignements détenus par des banques ou autre intermédiaire. En effet, le secret ne peut être invoqué par un Etat contractant pour refuser de communiquer des renseignements uniquement parce que ceux-ci sont détenus par une banque ou un autre établissement financier[6]. Cette disposition a été ajoutée en 2010, mais ceci ne veut pas dire que la version précédente n'autorisait pas l'échange de renseignements bancaires[7]. Selon le rapport explicatif de la convention multilatérale, « plusieurs pays échangeaient déjà ces renseignements en application de la version précédente de l'article et l'addition du paragraphe 4 reflète simplement la pratique actuelle »[8].

1066. En plus du secret bancaire, le §4 précité ne considère pas comme obstacle à l'échange de renseignements « le secret professionnel » invoqué par une personne agissant en qualité d'agent ou de fiduciaire. En ce sens, si la législation d'un Etat contractant considère les renseignements détenus par un fiduciaire comme couverts par le secret professionnel pour la seule raison qu'ils sont détenus par un fiduciaire, cet Etat ne peut invoquer cette loi comme motif justifiant le refus de communiquer les renseignements à l'autre Etat[9]. Selon le rapport précité, « On considère généralement

[1] Art. 21 §1 de la convention multilatérale d'assistance administrative mutuelle en matière fiscale.
[2] Art. 21 §2 d. de la convention multilatérale précitée.
[3] Art. 21 §2 a. de la convention multilatérale précitée.
[4] Art. 22 §1 de la convention multilatérale précitée.
[5] Art. 22 §2 de la convention multilatérale précitée.
[6] Art. 21 §4 de la convention multilatérale d'assistance administrative mutuelle en matière fiscale.
[7] OCDE, « *Texte du rapport explicatif révisé relative à la Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale telle qu'amendée par le protocole* », *op. cit.*, p. 33.
[8] *Ibidem*.
[9] *Ibidem.*

qu'une personne agit « en qualité de fiduciaire » lorsque cette personne effectue des transactions, ou gère des fonds ou des biens non pas en son nom propre ou pour son propre compte mais pour le compte d'une autre personne avec laquelle elle a des relations qui impliquent et nécessitent de la confiance d'une part et de la bonne foi de l'autre, comme un dépositaire. Le terme « agent » est pris dans un sens très large, il inclut toutes les formes de prestations de services fournies aux entreprises (par exemple, les agents assurant la formation dans les entreprises, les sociétés fiduciaires, les agents agréés, les avocats »)[1].

L'addition de ce paragraphe à l'article 21et la possibilité d'échange de renseignements bancaires ou des renseignements couverts par le secret professionnel traduisent l'évolution internationale de l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, surtout qu'aucune réserve n'est accordée dans ce type de renseignements.

4. *Les réserves*

1067. Le caractère contraignant de la convention multilatérale est également limité du fait de la faculté des Etats à formuler des réserves sur certaines dispositions de la convention. En effet, il se peut que l'un des Etats ne soit pas en mesure d'appliquer certaines dispositions de la convention pour des raisons d'ordre pratique, constitutionnel ou politique. Par exemple, s'il lui est possible de fournir une assistance en vue de la détermination du montant de l'impôt à payer, il ne peut en revanche assurer cette assistance quand il s'agit de recouvrement des créances fiscales.

1068. La faculté d'introduire des réserves est l'un des principaux avantages de la convention multilatérale car il serait regrettable qu'en raison des moyens limités dont dispose un Etat pour accorder une assistance, il ne puisse pas signer la convention et ne puisse, par conséquent, ni en bénéficier ni en faire bénéficier d'autres Etats[2]. L'article 30 permet ainsi aux Etats de signer la convention tout en préservant le droit de formuler des réserves quant au type d'impôt concerné ou au type d'assistance à fournir. En effet, il est à remarquer tout d'abord, que les restrictions quant à la participation des Etats à l'assistance administrative ne sont que partielles, car comme le démontre le rapport sur la convention multilatérale, les Etats ne peuvent pas formuler n'importe quelle réserve, car cette possibilité aurait porté atteinte au caractère multilatéral de la Convention et à l'application du principe de réciprocité. Pour cette raison, la convention énumère à titre limitatif les points sur lesquels peuvent être formulées les réserves[3]. En matière d'impôts, il est possible aux Etats contractants de se réserver le droit de refuser toute forme d'assistance au titre des impôts d'autres parties,[4] à condition que cet Etat n'ait inclus aucun impôt de ces mêmes catégories dans l'annexe A de la Convention.

1069. Les Etats peuvent en convenir aussi de ne pas accorder d'assistance en matière de recouvrement de créances fiscales quelconques, ou de recouvrement d'amendes administratives soit pour tous les impôts, soit seulement pour les impôts d'une ou plusieurs des catégories énumérées à l'article 2, paragraphe 1.

---

[1] *Ibidem.*

[2] OCDE, « *Texte du rapport explicatif révisé relative à la Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale telle qu'amendée par le protocole* », *op. cit.*, p. 47.

[3] STANKIEWICZ Lukasz, *op. cit.*, p. 18.

[4] Les impôts concernés par les réserves sont cité par Art. 2 § 1 alinéa b de la convention multilatérale.

1070. Il est possibles aussi aux Etats de formuler des réserves pour l'assistance en matière de notification de documents, soit de façon générale pour tous les impôts, soit pour les impôts d'une ou de plusieurs catégories d'entre eux[1].

1071. En conséquence, ces renseignements qui font l'objet de réserve ne peuvent être utilisés ni par l'Etat requérant, ni par l'Etat requis[2]. Qu'il s'agisse d'impôt ou de procédures d'assistance administrative, ceux-ci ne peuvent être revendiqués par les Etats contractants s'ils sont l'objet d'une réserve.

Section 2 : La loi FATCA sur l'échange automatique d'informations, une norme américaine de portée mondiale

1072. Depuis longtemps, la coopération fiscale entre Etats comme instrument de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales internationales se fondait sur des conventions bilatérales (convention tendant à éliminer les doubles impositions) ou multilatérales (Convention multilatérale d'assistance administrative mutuelle). L'échange automatique d'informations était donc structuré uniquement dans un cadre conventionnel, respectant en ceci la souveraineté des Etats[3].

1073. Cette démarche internationale, encouragée par les travaux de l'OCDE et de l'ONU, a abouti à l'élaboration d'un droit fiscal contraignant et de portée mondiale. En effet, vu la dimension internationale du problème de fraude et d'évasion fiscales, l'imposition limitée au territoire étatique est devenue inadéquate.

1074. D'un autre côté, l'établissement d'un cadre conventionnel s'est révélée très long, c'est le cas, par exemple, pour la convention multilatérale qui a été élaborée en 1988, mais n'a connu un début d'application qu'en 2010, raison pour laquelle l'instauration d'un droit contraignant et international était devenue primordiale.

1075. Ceci dit, il est apparu que ce droit n'est pas toujours d'une nature conventionnelle, l'exemple typique est la position très particulière qui a été prise par les Etats-Unis en 2010. Suite aux scandales de fraude et d'évasion fiscales impliquant leurs recettes fiscales[4], les Etats-Unis ont adopté un nouveau système d'échange automatique de renseignements avec les administrations fiscales étrangères. Le plus surprenant est

---

[1] OCDE, « *Texte du rapport explicatif révisé relative à la Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale telle qu'amendée par le protocole* », *op. cit.*, p. 48.

[2] Art. 22 § 3 de la convention multilatérale « *Lorsqu'une Partie a formulé une réserve prévue à l'article 30, paragraphe 1, alinéa a., toute autre Partie qui obtient des renseignements de la première Partie ne peut pas les utiliser pour un impôt inclus dans une catégorie qui a fait l'objet de la réserve. De même, la Partie ayant formulé la réserve ne peut pas utiliser, pour un impôt inclus dans la catégorie qui fait l'objet de la réserve, les renseignements obtenus en vertu de la présente Convention* ».

[3] LE MENTEC Franck, « *Coopération fiscale internationale : quels droits pour les contribuables ?* » in actes du colloque « *La nouvelle coopération fiscale internationale* », organisé le 15 juin 2010 par l'École de droit de la Sorbonne, sous la direction des professeurs CASTAGNEDE Bernard et GUTMANN Daniel, Revue de Droit Fiscal n° 42, 21 octobre 2010, p. 04 ; LLAURENS Laetitia, « *Fatca, un dispositif clair-obscur* », Revue internationale de la compliance et de l'éthique des affaires, supplément à la semaine juridique entreprise et affaires, n° 40, 2014, p. 34 ; LAMBERT Thierry, « *La lutte contre l'évasion fiscale internationale : l'offensive américaine en matière d'échange automatique d'informations* », Revue de Droit Fiscal, n° 51-52 du 18 décembre 2014, pp. 39-43

[4] Voir à ce propos : LAMBERT Thierry, « *La lutte contre l'évasion fiscale internationale : l'offensive américaine en matière d'échange automatique d'informations* », *op. cit.*, p. 39.

que cette norme sur l'échange de renseignements a été instaurée par une simple loi interne, la loi FATCA.

1076. En réponse au scandale de la banque UBS, le congrès américain a voté le 18 mars 2010 une loi, dite FATCA (*Foreign Account Tax Compliance Act*), une loi de *conformité* fiscale quant aux comptes étrangers[1], introduite par la loi « *Hiring Incentives to Restore Employment*» (HIRE) du 10 mars 2010. Celle-ci a ajouté au chapitre 4 du Code américain des impôts (*Internal Revenue Code*) les articles 1471 à 1474[2].

1077. L'œuvre de la première puissance au monde, la loi FATCA est venue, en principe, révolutionner le droit fiscal international dans la mesure où elle tend à élargir le champ d'application de l'échange de renseignements entre les différentes administrations fiscales et ceci, en principe, dans le cadre d'une « réciprocité ». En pratique, cette loi oblige les banques et établissements financiers du monde entier à fournir aux autorités fiscales américaines, notamment à *L'internal Revenue Service*, des renseignements sur leurs clients américains[3]. Pour éviter qu'une telle procédure ne soit refusée par les institutions financières, la loi a prévu des sanctions assez grave, une retenue à la source à hauteur de 30% sur toutes les activités de la banque aux Etats-Unis[4]. La sanction peut aller jusqu'à la perte de licence bancaire aux Etats-Unis.

1078. Cette démarche américaine en vue d'un échange automatique de renseignements revêt alors deux caractéristiques. Elle est, d'abord, de portée mondiale au sens où elle vise des contribuables et des institutions financières résidentes dans d'autres Etats (Sous-section 1). Ensuite, elle est de caractère contraignant vu qu'elle prévoit des sanctions assez lourdes pour les personnes qui ne respectent pas ses dispositions (Sous-section 2).

Sous-section 1 : *La portée mondiale de la norme sur l'échange automatique de renseignements*

1079. Avant d'aborder l'aspect extraterritorial de la loi FATCA et l'importance de la coopération intergouvernementale quant à son succès (§2), nous expliquerons tout d'abord les raisons qui ont conduit à son élaboration (§1).

---

[1] TELLO P. Carole et MALHERBE Jacques, *« Le Foreign Account Tax compliance Act (FATCA) américain : un tournant juridique dans la coopération sur l'échange d'informations fiscales »*, Revue de Droit fiscal n° 3, du 16 janvier 2014, p. 23. Voir aussi : LE MENTEC Franck et KARAMAN Fanny, « *FATCA : en sursis ?* », Revue de Droit Fiscal, n° 49 du 3 Décembre 2015, act. 665, (version électronique), p. 01. CAPDEVILLE Lasserre, « *La Fatca (Foreign Account Tax Compliance Act*) », Revue GRASCO, n° 09 - mai 2014, pp. 117-118 ; GERVAL Charles-Eloi, « *Norme internationale d'échange automatique de renseignements à de fins fiscales : la reprise d'une législation américaine territoriale ?* », REIDF n° 3, 2017, p. 259 ; MARQUET Pierre-Alain, « *La loi FATCA et l'échange automatique d'informations à des fins fiscales* », mémoire de Magistère de Juriste d'Affaires – DJCE, Master II Droit des affaires, Université Paris II – Panthéon Assas, 2013 – 2014**.**

[2] Voir US Internal Revenue Code sur le site https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/subtitle-A/chapter-4 consulté le 20/06/2017.

[3] MERCKAERT Jean, « *Paradis fiscaux : l'industrie du secret* », Revue Projet 2013/3, n° 334, p. 85 ; PIOLET Vincent, « *Géopolitique des paradis fiscaux* », Politique étrangère 2013/3 (Automne), p. 185.

[4] LAMBERT Thierry, « *La lutte contre l'évasion fiscale internationale : l'offensive américaine en matière d'échange automatique d'informations* », *op. cit.*, p. 39 ; LE MENTEC Franck et KARAMAN Fanny, *op. cit.*, p. 01.

§1. *Présentation de la loi, une loi en réponse à l'évasion fiscale*

1080. Il est communément admis que la fraude et l'évasion fiscales ont toujours existé, mais avec la mondialisation, elles ont pris beaucoup d'ampleur et sont devenues plus sophistiquées, voir complexes.

1081. La loi FATCA a été instaurée pour répondre à cet environnement. Elle est le fruit d'un long processus de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales qui a été mis en œuvre aux Etats-Unis suite au système dit des « *Qualified Intermediaries* » (*QI*)[1]. Mis en place en 2001 par l'*Internal Revenue Service (IRS)* (c'est à dire l'administration fiscale américaine) et le trésor américain, le système des intermédiaires qualifiés avait pour but d'élargir l'application des dispositions fiscales américaines sur les contribuables américains non-résidents. Pour ce faire, le système s'adresse aux banques et établissements financiers étrangers puisqu'ils occupent déjà le rôle d'intermédiaires entre leurs clients et les administrations fiscales[2]. Le statut d'intermédiaire qualifié permet à ces institutions de pratiquer une retenue à la source sur les paiements provenant des Etats-Unis vers un pays étranger avec des réductions de taux d'imposition. De plus, par accord avec l'administration fiscale américaine, les institutions financières s'engagent aussi à fournir toute information à caractère fiscal relative aux titulaires de comptes américains.

C'est la première fois que des institutions financières acceptent de se soumettre aux exigences d'une autorité étrangère. En effet, l'offensive américaine hors de ses frontières a commencé avant même la naissance de FATCA qui est venue répondre aux lacunes du système des « *Qualified Intermediaries* » (*QIs*) et renforcer encore plus le système de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales.

1082. Si le système des « *QIs* » s'est révélé insuffisant, c'est parce que chacun faisait obstacle à la transmission des données fiscales à l'administration fiscale américaine (l'IRS) : les citoyens américains et même les intermédiaires qualifiés c'est-à-dire les banques. Pour les contribuables, plusieurs méthodes étaient utilisées à cette fin, la plus importante et la plus efficace consistait à placer les fonds dans des banques ou établissements financiers qui n'entrent pas dans le champ d'application du système des « *QIs* »[3].

1083. Pour les banques et établissements financiers qui sont normalement investis de la mission de déclaration des informations fiscales à l'administration fiscale américaine (l'IRS), il suffisait de revendiquer le secret bancaire. En 2008, l'affaire LGT au Liechtenstein et l'affaire UBS en Suisse précitée[4] révélèrent effectivement des insuffisances dans ce système des « *QIs* ». Alors qu'elles portaient le nom d'intermédiaire qualifié, les deux banques, avaient délibérément aidé des citoyens

---

[1] ROUSSIEAU Candice, « *Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA). Questions de légalité, de légitimité et d'efficience* », Mémoire de Master, Université Catolique de Louvain, Faculté de Droit et de Criminologie, 2014-2015, ps. 03 et 04 ; TELLO Carole P. et MALHERBE Jacques, *op. cit.*, p. 71.

[2] BIENVENU Lani, « *La loi FATCA : Origine de la loi et conséquences de sa non application* », publié le 31/03/2013 sur le site https://laloifatca.wordpress.com/origines-et-fondement-de-la-loi/origine-de-la-loi-et-consequences-de-son-non-application-2/, consulté le 14/06/2017.

[3] ROUSSIEAU Candice, *op. cit.*, p. 04.

[4] Dans ce contexte voir GURTNER Bruno, *op. cit.*, pp. 38-39 ; LONGCHAMP Olivier, *op. cit.*, p. 22 ; ROUSSIEAU Candice, *op. cit.*, p. 03.

américains à dissimuler leurs avoirs fiscaux à l'aide de comptes *offshores*[1]. La transgression des exigences de déclaration et de retenue à la source applicables aux titulaires de comptes américains avait pour simple excuse le respect du secret bancaire.

1084. Selon certains chiffres, sur six millions de citoyens américains non-résidents recensés, environ 500 000 seulement rempliraient leurs obligations déclaratives[2]. Les pertes de recettes fiscales enregistrées, notamment dans une situation économique fragilisée par la crise, a poussé le gouvernement américain à revoir le système des « *QIs* », ce qui a abouti à l'adoption le 18 mars 2010 de la loi FATCA. En ce qui concerne sa mise en application, cette dernière a connu de nombreux règlements qui avaient pour but de clarifier les mesures à prendre pour la bonne application des dispositions de la loi[3] et pour tenir compte des observations émanant de secteur privé telles que les banques[4]. Ceci a eu pour conséquence de retarder la date d'entrée en vigueur de la loi jusqu'au 1er juillet 2014, prévue initialement pour le 1er janvier 2013.

1085. La loi FATCA a été introduite dans le Code américain des impôts (*Internal Revenue Code*) par la loi « *Hiring Incentives to Restore Employment* » (HIRE)[5]. Le chapitre 4 du code lui est réservé, il se compose de quatre sections réparties sur quatre articles : l'article 1471 concerne les paiements versés à des institutions étrangères ; l'article 1472 aux paiements versés à d'autres entités étrangères ; l'article 1473 propose des définitions et enfin l'article 1474 concerne des règles spéciales.

1086. La lecture de ces quatre articles nous conduit à reconnaitre qu'il s'agit d'un contrôle de cohérence entre les éléments déclarés par les contribuables américains et les avoirs et revenus dont ils disposent vraiment à l'étranger. Ce contrôle est rendu possible grâce à l'échange de renseignements automatique prévu dans le cadre de la loi FATCA qui, vu ses caractéristiques, a redonné à ce dernier une autre approche.

1087. La particularité du système américain en matière d'échange de renseignements apparait d'abord dans l'objet même de cet échange. En effet, celui-ci est d'une autre nature au sens où il est plus large par rapport à celui prévu par les conventions bi-ou-multilatérales. Selon le Professeur LAMBERT, « Il s'agit d'un échange d'office qui porte automatiquement sur des renseignements visés sur une liste préalablement établie d'un commun accord entre les Etats sachant que l'échange peut toujours, indépendamment de l'échange automatique, être spontané dans l'hypothèse où un Etat communique des informations qui lui paraissent pouvoir présenter un intérêts pour l'administration fiscale de l'autre Etat »[6]. A la différence de l'échange de renseignements en droit conventionnel, la loi FATCA porte sur un échange automatique

---

[1] ROUSSIEAU Candice, *op. cit.*, p. 03.

[2] LAMBERT Thierry, « *La lutte contre l'évasion fiscale internationale : l'offensive américaine en matière d'échange automatique d'informations* », *op. cit.*, p. 39.

[3] Les règlements sont disponibles sur le site « www.irs.gov ».

[4] Les observations du secteur privé sont disponibles sur le site : « www.gao.gov », consulté le 20/06/2017.

[5] La loi « *Hiring Incentives to Restore Employment*» (HIRE) avait pour objet d'inciter les entreprises à embaucher du personnel en contrepartie d'avantages fiscaux. La loi FATCA étant la principale source de financement de la loi HIRE. Voir : FATCA (QI2) Renforcement de la législation américaine contre l'évasion fiscale, avril 2012, p. 01.

[6] LAMBERT Thierry, « *La lutte contre l'évasion fiscale internationale : l'offensive américaine en matière d'échange automatique d'informations* », *op. cit.*, p. 40.

et régulier d'informations, le but étant « d'éviter les demandes mal formulées lesquelles sont considérées comme une excuse pour ne formuler aucune demande »[1].

1088. D'un autre côté, ces demandes de renseignements portent sur des comptes bancaires détenus par et au sein d'entités qui ne résident pas aux Etats-Unis. En effet, ce qui démontre le caractère extraterritorial de FATCA, ce sont bien les personnes visées : personnes physiques (contribuables) et morales (banques et autres établissements). Sont concernés par ces dispositions, les citoyens américains, qu'ils soient résidents ou non des Etats-Unis, dès lors qu'ils détiennent un ou des comptes bancaires hors de ce pays ainsi que les représentants d'entités étrangères qui sont titulaires de compte en banque à l'étranger. L'obligation incombant aux contribuables américains consiste à déclarer unilatéralement tout paiement reçu des Etats-Unis, c'est le système déclaratif adopté par la majorité des pays.

1089. Sont visées aussi par les dispositions de FATCA, les institutions financières étrangères appelées « *Foreign Financial Institution* », en abrégé (FFI). Selon le Code des impôts américain, il s'agit, à l'exception des institutions financières organisées en vertu des lois de toute possession des États-Unis[2], de toute banque et fonds d'investissement[3]. Leur rôle est clairement défini dans la section 1471 du Code américain des impôts. Il consiste à obtenir les informations relatives à chaque titulaire de chaque compte tenu par cette institution et qui est nécessaire pour déterminer lequel (s'il en existe) de ces comptes sont des comptes des États-Unis[4]. Le code américain appelle aussi ces institutions à se conformer aux procédures de vérification et de vérification diligente que l'agent du fisc peut exiger en ce qui concerne l'identification des comptes des Etats-Unis. Un rapport annuel doit être établi dressant les informations relatives à ce compte, telles que le nom, l'adresse, le numéro d'identification du contribuable, le numéro de compte et le solde ou la valeur du compte[5].

1090. En général, le rôle des FFI « *Foreign Financial Institution* » est de fournir à l'administration fiscale américaine des informations concernant l'identité des titulaires

---

[1] *Ibidem*.

[2] §1471 (D) (4) US Internal Revenue Code.

[3] « *Sauf disposition contraire du Secrétaire, l'expression «institution financière» désigne toute entité qui :(A) accepte les dépôts dans le cours normal d'une activité bancaire ou similaire ; (B) En tant que partie substantielle de son activité, détient des actifs financiers pour le compte d'autrui, ou (C) Est engagé (ou se détériant comme étant engagé) principalement dans l'activité d'investissement, de réinvestissement ou de négociation de titres (au sens de l'article 475 (c) (2) sans tenir compte de la dernière phrase de celui-ci), les intérêts de partenariat, les produits de base (Tels que définis à l'article 475 (e) (2)), ou tout intérêt (y compris un contrat à terme ou un contrat à terme ou une option) dans ces titres, participations de société ou commodités* ».US Internal Revenue Code § 1471, (D), (5).

[4] Par « compte des Etats-Unis », le Code américain des impôts désigne tout compte financier détenu par une ou plusieurs personnes américaines spécifiées ou des entités étrangères appartenant aux États-Unis. § 1471 (D) (1) (A) US Internal Revenue Code. Voir le site « https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/1471 », consulté le 20/06/2017. Une exception est toutefois accordée aux comptes détenus par une personne physique et dont la valeur globale ne dépasse pas 50.000$. A la condition qu'ils soient maintenus par une même institution financière, ces comptes ne rentrent pas dans le champ d'application de la loi. Voir § 1471 (D) (1) (B) US Internal Revenue Code.

[5] §1471 (C) US Internal Revenue Code.

américains de comptes et le montant de leurs avoirs et revenus étrangers[1]. Ceci dans le but d'empêcher les contribuables américains d'utiliser des comptes bancaires à l'étranger pour se soustraire à l'impôt américain.

La loi FATCA a été donc instaurée en réponse à l'évasion fiscale internationale. Ses conséquences sur le droit interne des autres pays sont d'une importance capitale.

§ 2. Une loi appliquée grâce à la coopération intergouvernementale

1091. A la différence des conventions bilatérales portant sur l'échange de renseignements et qui supposent une volonté partagée entre les deux parties, la loi FATCA, d'application unilatérale, est venue imposer aux Etats du monde entier son système d'échange automatique de renseignements. En effet, par son caractère extraterritorial, la première puissance au monde a su mettre un dispositif anti évasion fiscale dont l'application dépasse largement le cadre national de sorte que les établissements financiers étrangers s'engageraient à échanger automatiquement des renseignements bancaires sur les contribuables américains. Le but pour les Etats-Unis étant de « connaitre tous les mouvements affectant un compte détenu par un citoyen américain dans une banque ou institution financière »[2].

1092. Ainsi si la loi FATCA a connu un grand succès c'est grâce à la coopération des Etats qui d'ailleurs n'a atteint ce niveau qu'à travers une consécration conventionnelle et législative des Etats.

1. La loi FATCA au détriment des législations nationales

1093. Sans engagement conventionnel, la portée mondiale de FATCA se heurtait au début à quelques difficultés juridiques portant atteinte à la vie privée des personnes, ensuite, au droit bancaires de certains Etats et, enfin, à la souveraineté fiscale des Etats, ce qui remet en cause la légalité de cette loi.

a) *Les atteintes à la vie privée des personnes*

1094. Les obligations déclaratives imposées par FATCA génèrent tout d'abord des incompatibilités avec les constitutions et les législations nationales protégeant la vie privée des personnes et la confidentialité des données à caractère personnel[3]. Sa mise en application peut remettre en cause aussi les dispositions de certains codes pénaux qui interdisent la collecte et le transfert d'informations personnelles à moins de respecter certaines conditions[4].

1095. Nombreux sont les Etats qui possèdent une législation en cette matière[5], que ce soit les Etats Maghrébins (Maroc[1], Tunisie[2]), africains (Sénégal[3], Cap Vert[4],

[1] TELLO Carole P. et MALHERBE Jacques, *op. cit.*,p. 23 ; MERCKAERT Jean, *op. cit.*, p. 85 ; LE MENTEC Franck et KARAMAN Fanny, *op. cit.*, p. 01.

[2] LAMBERT Thierry, « *La lutte contre l'évasion fiscale internationale : l'offensive américaine en matière d'échange automatique d'informations* », *op. cit.*, p. 40.

[3] Voir à ce propos BLONDIAU Caroline, « *La levée du secret bancaire fiscal* », mémoire de master, Université catholique de Louvain, Faculté de droit et de criminologie, 2014-2015, p. 19 ; ROUSSIEAU Candice, *op. cit.*, p. 12.

[4] TELLO Carole P. et MALHERBE Jacques, *op. cit.*, p. 07.

[5] Consulter la liste des Etats qui possèdent une législation en matière de protection des données personnelles sur le site « http://www.cil.cnrs.fr/CIL/IMG/pdf/pays_loi_il.pdf ». Consulté le

Burkina Faso[5], Bénin[6], Gabon[7], Mali[8], Cote d'Ivoire[9]), occidentaux (Canada[10]) ou européens[11].

1096. Si ces législations autorisent le rassemblement et la communication des données personnelles aux autorités compétentes locales pour des raisons bien déterminées, elles n'autorisent cependant pas leur divulgation à des autorités étrangères. Le problème ne se limite pas dans les atteintes aux législations nationales mais peut avoir des conséquences lourdes vu que le non-respect des obligations déclaratives émises par FATWA entrainerait une retenue à la source de 30% applicables aux FFI.

1097. Il est à préciser aussi que les Etats-Unis, contrairement à ces pays, ne possèdent pas de législation protégeant la vie privée des personnes, en plus de cela ils exigent des titulaires de comptes de renoncer à toute loi étrangère qui empêcherait l'application des dispositions de FATCA, ce qui est interdit par ces mêmes lois nationales[12].

Les « *Foreign Financial Institution* » (FFI) se trouvent alors dans une position critique : appliquer le droit national ou le droit extraterritorial au détriment de la confidentialité des données à caractère personnel.

b) *Les conflits avec le droit bancaire*

1098. Parmi les lois qui entrent en conflits avec FATCA c'est bien celles qui protègent le secret bancaire. En instaurant la loi FATCA, le gouvernement américain avait cru établir un système d'échange automatique de renseignements sans barrières juridiques, ou plutôt en les éradiquant toutes. Sauf que la méthode empruntée par les Etats-Unis et qui consistait à obliger les institutions financières étrangères à obtenir de

---

09/07/2017. L'Algérie ne figure pas dans cette liste à l'instar de l'Arabie Saoudite, les Emirats Arabes Unies, la Syrie, le Bahreïn, l'Egypte, Lybie, Liban, Koweït. Le Qatar, par contre possède une législation en cette matière.

[1] Loi 09-08 relative à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel, bulletin officiel n° 5714 du 5 mars 2009, p. 345. Disponible sur le site « http://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/---ed_protect/---protrav/---ilo_aids/documents/legaldocument/wcms_186084.pdf », consulté le 09/07/2017.

[2] Loi organique n° 04-63 du 27 juillet 2004 portant sur la protection des données à caractère personnel, J.O.R.T., n° 61 du 30 juillet 2004, p. 1988. Disponible sur le site https://www.ansi.tn/fr/documents/loi_organique_protection_data_personnel.pdf, consulté le 09/07/2017.

[3] Loi n° 2008-12 du 25janvier 2008 sur la protection des données à caractère personnel.

[4] Loi n° 133/V/2001 du 22.01.2001.

[5] Loi n° 010-2004 du 20 avril 2004 portant protection des données à caractère personnel.

[6] Loi n° 2009-09 du 27 avril 2009 sur la protection des données à caractère personnel.

[7] Loi n° 01-2011 du 04 mai 2011 relative à la protection des données à caractère personnel.

[8] Loi n° 2013-15 du 21 mai 2013 portant protection des données à caractère personnel.

[9] Loi n° 2013-450 du 19.06.2013 relative à la protection des données à caractère personnel.

[10] Voir la loi sur le site http://laws-lois.justice.gc.ca/fra/lois/P-8.6/index.html, consulté le 09/07/2017.

[11] Directive 95/46/CE du Parlement européen et du Conseil du 24 octobre 1995 relative à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel et à la libre circulation de ces données, J.O.C.E., L 281, 23 novembre 1995. Disponible sur le site « http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31995L0046:fr:HTML», consulté le 09/07/2017. Cette directive oblige tous les Etats de l'Union Européenne à introduire une législation conforme à celle-ci.

[12] TELLO Carole P. et MALHERBE Jacques, *op. cit.*, p. 07.

leurs clients la renonciation à la protection du secret bancaire a été jugée illégale car le non-respect des obligations de FATCA entrainerait la fermeture du compte[1].

Certains Etats comme le Canada, par exemple, interdisent le fait qu'il soit imposé la fermeture d'un compte bancaire ou de refuser son ouverture parce que le titulaire du compte ne veut pas se conformer à FATCA[2].

c) *La loi FATCA au détriment de la souveraineté fiscale des Etats*

1099. L'idée qu'une loi extérieure soit appliquée sur le territoire d'un Etat porte atteinte à sa souveraineté fiscale. Selon Maxime CHRETIEN « L'État a un territoire propre et une souveraineté propre. Il jouit de la souveraineté territoriale. Jusqu'à l'extrême limite de ses frontières qu'il ferme par des barrières douanières, il est maître absolu en matière fiscale [...]. C'est dans sa souveraineté territoriale que l'État trouve l'unique source de son pouvoir d'imposition qui est ainsi illimité [...]. En matière d'impôts, l'État jouit d'un pouvoir absolu au-dedans de son territoire tandis qu'il ne jouit d'aucun pouvoir en dehors de son territoire - sous réserve, bien entendu, des accords internationaux qu'il a contractés »[3].

1100. Cette définition de la souveraineté fiscale illustre bien les limites territoriales de la compétence fiscale étatique. Selon le système de territorialité de l'impôt sur les bénéfices des sociétés, un Etat n'a le droit d'élargir sa souveraineté fiscale à l'étranger que dans un cadre conventionnel. Autrement dit, ne seront imposables dans un Etat que les bénéfices de source locale : les bénéfices réalisés par un établissement stable, un représentant dépendant ou par l'exercice d'un cycle commercial complet. C'est le système adopté par l'Algérie et la France. Les Etats-Unis, quant à eux, ont retenu sur le plan fédéral un autre système d'imposition lui accordant une compétence fiscale étatique illimitée[4], ce qui explique peut-être la portée mondiale de la loi FATCA. En effet, cette législation américaine portant sur l'échange de renseignements trouve ses caractéristiques dans le système américain d'imposition des bénéfices des sociétés qui se fonde non pas sur le principe de territorialité mais au contraire sur celui de mondialité[5]. Ainsi, seront imposables aux Etats-Unis l'ensemble des bénéfices des sociétés quelle que soit leur source du moment où l'une des sociétés du groupe ou une de ses succursales est implantée sur le territoire des Etats-Unis[6]. Ce qui revient à dire, que le critère de rattachement pour l'établissement et le paiement de

---

[1] ROUSSIEAU Candice, *op. cit*., p. 14.

[2] CAVELTI L. U., « *Automatic Information Exchange versus the Withholding Tax Regime Globalization and Increasing Sovereignty Conflicts in International Taxation* », WTJ, 2013, p. 196. Cité par *Ibidem*.

[3] CHRETIEN Maxime, *op. cit*, p. 15.

[4] MELOT Nicolas, « *Territorialité et mondialité de l'impôt, étude de l'imposition des bénéfices des sociétés de capitaux à la lumière des expériences française et américaine* », Dalloz, 2004, p. 02.

[5] Sur la mondialité de l'impôt, voir *Ibidem ;* VIAULT Patrick, « *Le régime du bénéfice mondial ou consolidé : un dispositif qui peut se révéler défavorable* », Revue Française de Comptabilité, n° 466 - septembre 2011, p. 8. Sur le régime du bénéfice mondial consolidé voir : BERGERESE Maurice-Christian, « *Des fissures dans le régime du bénéfice mondial consolidé* », Revue de Droit Fiscal, n° 13/2005, pp.638-643.

[6] Il est vrai que le régime du bénéfice mondial est efficace pour combattre non seulement la fraude et l'évasion fiscales mais aussi la double imposition dans la mesure où une seule imposition est prévue pour l'ensemble des implantations internationales d'entreprises. Pour cette raison, les Etats qui appliquent le régime de territorialité essayent de l'adopter. Ceci ne veut pas dire que ce régime est totalement dénudé de reproches. Sur ceux voir MELOT Nicolas, *op. cit*.

l'impôt dans ce pays est la nationalité des contribuables et non pas la résidence comme c'est le cas pour l'Algérie et la France. En conséquence, seront imposés aux Etats-Unis, toutes les personnes ayant la nationalité américaine quel que soit leur lieu de résidence.

1101. En résumé, les Etats-Unis ont su transférer l'application du régime national de déclaration dans un contexte transfrontalier en imposant ces déclarations aux institutions financières étrangères et aux contribuables non-résidents[1].

1102. La loi FATCA suit -à un certain point- cette logique de mondialité de l'impôt. Elle élargit le champ d'application de l'échange de renseignements à d'autres territoires étatiques lorsque des citoyens américains y résident et reçoivent des revenus des Etats-Unis. Ceci dit, en dehors d'un texte conventionnel, l'application de la loi FATCA dans d'autres Etats a été largement contestée car, cette législation américaine concerne des comptes étrangers qui normalement relèvent de la compétence du pays d'accueil.

1103. La loi FATCA fait partie de ce que certains auteurs appellent « le droit transnational », c'est-à-dire des règles juridiques qui s'appliquent à des personnes, des biens, des actes ou des faits juridiques qui traversent les frontières nationales tout en faisant disparaitre la souveraineté des Etats[2]. Ils considèrent que ce type de droit n'a d'effet extraterritorial « *qu'en raison de la force transnationale des marchés et des entreprises financières transnationales* »[3]. Ceci dit, leur effet contraignant est important en particulier vis-à-vis des autres Etats. S'agissant plus spécialement de la loi FATCA, elle impose un choix difficile aux FFI : soit continuer à investir aux Etats-Unis tout en renonçant aux droits de leur Etat d'implantation, soit au contraire renoncer au marché américain au bénéfice de leurs droits légaux[4].

***2.** Les accords intergouvernementaux (IGAs)*

1104. La solution au conflit entre les exigences de FATCA et les législations nationales a été l'instauration de la voie contractuelle : la conclusion d'un accord intergouvernemental, appelé « *Intergovernmental Agreement* » (*IGA*) entre les Etats-Unis et les autres pays en vue d'un échange automatique de renseignements.

1105. L'introduction des IGAs a redonné en effet une autre approche à la loi FATCA. Ce sont les Etats de l'Union européenne qui ont été les premiers à accepter cette loi en vertu d'une déclaration commune émise le 7 février 2012 entre ces pays et le département du Trésor américain[5].

1106. L'échange d'informations selon cette législation obéit à deux modèles d'accords. Le premier, élaboré à l'initiative des Etats de l'Union Européenne, est un accord par lequel les institutions financières s'engagent à fournir leur rapport aux autorités fiscales de leur pays plutôt qu'à l'*Internal Revenue Service* (l'administration

[1] TELLO Carole P. et MALHERBE Jacques, *op. cit.*, p. 17.
[2] LHUILIER Gilles, « *Le droit transnational* », Dalloz, 2016, voir le résumé de l'ouvrage.
[3] *Ibid*, p. 384.
[4] BOUMA Herman B., « *11 ReasonsWhy FATCA Should Be Repealed* », Tax Management International Journal, 2012, pp. 651-660.
[5] TELLO Carole P. et MALHERBE Jacques, *op. cit.*,p. 07.

fiscale américaine)[1]. Autrement dit, il s'agit d'un échange indirect de renseignements, les institutions financières identifient les comptes détenus par des citoyens américains et communiquent ensuite toutes les informations qui s'y rapportent aux autorités fiscales nationales dont elles dépendent, celles-ci communiquent à leur tour ces informations aux autorités fiscales américaines[2]. Selon ce modèle, les informations seront échangées durant les neuf mois suivants la fin de l'année civile à laquelle les informations se rapportent[3].

La procédure d'échange de renseignements est mise en œuvre suivant les dispositions d'un traité de double imposition ou tout autre accord portant sur l'échange d'informations en matière fiscale[4].

1107. Ce modèle, repris par plusieurs Etats comme la France, l'Italie, l'Espagne, le Royaume-Uni, la Norvège, l'Irlande, le Danemark, le Mexique, l'Allemagne[5] et, plus récemment, l'Algérie. Composé de dix articles, ce modèle établit des définitions et détermine les obligations, la durée et le mode d'échange de renseignements concernant les comptes à déclarer. De plus, il est prévu un engagement mutuel pour continuer à améliorer l'efficacité de l'échange d'information et la transparence, une collaboration sur la conformité et l'application de la loi et des annexes.

1108. L'avantage de ce modèle est la réciprocité, les Etats-Unis se sont en principe engagés à leur tour à révéler toutes les informations sur les comptes américains détenus par des résidents étrangers[6]. En effet, pour atteindre des niveaux équivalents d'échanges d'informations automatiques réciproques avec FATCA, les Etats-Unis devraient en contrepartie collaborer avec les autres Etats en vue d'une meilleure coopération fiscale[7]. Cette possibilité n'est, par contre, prévue que dans le modèle 1 d'IGA, le modèle 2 ne permet pas une telle réciprocité. En signant un accord FFI avec un Etat partenaire, comme l'exige le modèle 2 d'IGA pour la transmission des informations directement à l'IRS, les Etats-Unis seront alors dispensés de tout engagement mutuel lors de l'échange de renseignements avec ce pays[8].

1109. En plus de l'absence de réciprocité, ce second modèle, adopté par la Suisse, présente quelques différences par rapport au modèle 1. D'abord, il s'agit d'un échange direct de renseignements effectué sur la base d'« un accord FFI » ou « FFI agreement » conclu entre les autorités fiscales étrangères et l'IRS autorisant en ceci la communication des informations sur les titulaires de comptes américains à l'IRS[9]. C'est

---

[1] LAMBERT Thierry, « *La lutte contre l'évasion fiscale internationale : l'offensive américaine en matière d'échange automatique d'informations* », *op. cit.*, p. 40. Voir le modèle 1 sur le site « https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Documents/FATCA-Reciprocal-Model-1A-Agreement-Preexisting-TIEA-or-DTC-11-30-14.pdf », consulté le 06/07/2017.

[2] *Ibidem ;* TELLO Carole P. et MALHERBE Jacques, *op. cit.*, p. 08.

[3] Art. 3 § 5 du modèle 1 de FATCA.

[4] Voir Modèle 1 de FATCA ; TELLO Carole P. et MALHERBE Jacques, *op. cit.*, p. 08.

[5] Modèle 1 de FATCA ; TELLO Carole P. et MALHERBE Jacques, *op. cit.*, p. 08.

[6] *Ibidem ;* LAMBERT Thierry, « *La lutte contre l'évasion fiscale internationale : l'offensive américaine en matière d'échange de renseignements* », *op. cit.*, p. 40.

[7] Sur la réciprocité voir art. 6 § 1 du modèle 1 de FATCA.

[8] Voir le modèle 2 de FATCA sur le site « https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Documents/FATCA-Model-2-Agreement-No-TIEA-or-DTC-6-6-14.pdf », consulté le 08/07/2017.

[9] TELLO Carole P. et MALHERBE Jacques, *op. cit.*, p. 09.

aux banques et autres établissements de communiquer les renseignements nécessaires, après consentement des titulaires de compte, à l'administration fiscale américaine.

La conclusion d'un accord FFI entre les deux parties -ce qui n'est pas exigé par le modèle 1- permet aux institutions financières étrangères d'être considérées comme conforme aux dispositions de FATCA.

1110. L'aspect important du modèle 2 apparait dans les comptes « sans déclaration de consentement », c'est-à-dire les comptes dont les titulaires n'ont pas accepté la divulgation des informations y afférentes. Dans ce cas-là, l'institution financière qui héberge ce genre de compte est tenue de traiter celui-ci comme s'il appartenait à un titulaire non coopératif et de prélever les impôts à la source au bout de six mois après la réception de la demande d'information et jusqu'à la date à laquelle l'autorité compétente transmet à l'IRS les informations demandées[1].

1111. De plus, pour répondre aux difficultés juridiques portant atteinte à la vie privée des personnes et la confidentialité des données personnelles, le modèle 2 consacre un article à la confidentialité des informations faisant l'objet d'un échange de renseignements. Selon l'article 8, chacune des parties est tenue de garder et traiter comme confidentiel toute information relative à un compte américain. Celle-ci ne peut être divulguée qu'à certaines personnes ou autorités du gouvernement des Etats-Unis telles que les tribunaux et les organes administratifs[2].

1112. Ainsi, à travers les accords intergouvernementaux (IGAS) et ses deux modèles qui présentent chacun des avantages et des inconvénients, les Etats-Unis ont su appliquer une loi de caractère extraterritorial et, surtout unilatéral, et dépasser ainsi les difficultés juridiques qui ont découlent. L'Algérie, à son tour, a adopté cette loi par une consécration conventionnelle et législative.

a) *La consécration conventionnelle de l'échange automatique de renseignements*

1113. L'Algérie s'est également conformée aux exigences de la loi FATCA par un décret présidentiel du 14 décembre 2016. Par ce décret, l'Etat algérien a ratifié une convention avec les Etats-Unis en vue d'améliorer le respect des obligations fiscales à l'échelle internationale et de mettre en œuvre la loi relative au respect des obligations fiscales concernant les comptes étrangers « FATCA »[3].

Comme l'indique le préambule de la convention dans l'un de ses considérants, la loi FATCA est susceptible de soulever un certain nombre de questions liées, notamment, à la difficulté pour les institutions financières algériennes (IFA) de se conformer à certains aspects de FATCA en raison d'obstacles juridiques nationaux. Pour cette raison, une approche intergouvernementale pour la mise en œuvre de FATCA a été instituée, car

[1] Art. 3 (2) du modèle 2. Voir à ce propos ROUSSIEAU Candice, *op. cit.*, p. 17.

[2] Art. 8 (1) et (2) du modèle 2 de FATCA.

[3] Décret présidentiel n° 16-328 du 14 décembre 2016 portant ratification de la convention entre le Gouvernement de la République algérienne démocratique et populaire et le Gouvernement des Etats-Unis d'Amérique en vue d'améliorer le respect des obligations fiscales à l'échelle internationale et de mettre en œuvre la loi relative au respect des obligations fiscales concernant les comptes étrangers « FATCA », signée à Alger, le 29 13 octobre 2015, J.O.R.A., n° 74, du 18 décembre 2016, p. 03.

elle permettrait de surmonter les obstacles juridiques et de réduire les charges pour les IFA.

1114. Pour ce faire, la convention comporte douze articles à travers lesquels l'Algérie a adopté le premier modèle proposé par FATCA qui permet aux institutions financières algériennes (IFA)[1] de collecter et de transférer les renseignements aux autorités compétentes algériennes lesquelles communiquent ceux-ci à l'administration fiscale américaine -l'IRS[2]. Il s'agit ainsi d'un échange indirect de renseignements.

1115. Les institutions financières algériennes concernées par l'obligation déclarative et l'échange de renseignements sont celles qui sont résidentes en Algérie à l'exception de toute succursale établie en dehors de l'Algérie et toute succursale d'une institution financière non résidente de l'Algérie si cette succursale est établie en Algérie[3]. Leur rôle se traduit dans le recensement des comptes américains et la communication de manière automatique et annuelle aux autorités compétentes algériennes des renseignements sur les comptes américains[4]. Ces renseignements portent sur le nom, l'adresse, le numéro d'identification fiscale de chaque titulaire de ce compte et autres renseignements visés à l'article 2 de la convention[5].

1116. Dans l'accord intergouvernemental signé entre l'Algérie et les Etats-Unis, l'échange de renseignements est soumis à certaines conditions. D'abord, ces informations doivent être échangées durant les neuf mois qui suivent la fin de l'année civile à laquelle ils se rattachent[6]. Ensuite, tous les renseignements échangés sont soumis aux obligations de confidentialité et aux dispositions qui limitent l'utilisation des renseignements échangés. Ce qui veut dire que les autorités fiscales algériennes ne doivent les divulguer qu'en cas de nécessité pour mener à bien leurs obligations ou dans le cadre de procédures judiciaires liées à l'exécution des obligations de l'Algérie découlant du présent accord[7]. D'un autre côté, lorsque ces renseignements sont fournis aux autorités fiscales américaines, ils ne peuvent être communiqués qu'aux personnes et autorités du Gouvernement des Etats-Unis concernées par l'évaluation, la collecte, l'administration de la mise en œuvre des lois, la poursuite judiciaire à l'égard de, ou la détermination des recours relatifs aux taxes américaines fédérales, ou à la supervision de ces fonctions[8].

1117. En plus des obligations déjà citées, l'autorité compétente américaine peut adresser des demandes de suivi à l'Autorité compétente algérienne, en vertu de laquelle cette dernière doit obtenir et fournir des informations supplémentaires par rapport à un compte américain déclarable, y compris les relevés de compte préparés dans le cadre ordinaire des activités d'une institution financière algérienne déclarante, qui résument

---

[1] L'expression « institutions financières étrangères » désigne toute Institution financière résidente de l'Algérie à l'exception de toute succursale établie en dehors de l'Algérie et toute succursale d'une Institution financière non résidente de l'Algérie si cette succursale est établie en Algérie. Art. 1er de la convention ratifiée par DP n° 16-328, précité.

[2] Art. 04 § 1 a) de la convention Algérie-Etats Unis, précitée.

[3] Art. 1er de la convention, précitée.

[4] Art. 2 §1 de la convention, précitée.

[5] Art. 2 §2 et art. 4 §1 de la convention, précitée.

[6] Art. 3 §5 de la convention, précitée.

[7] Art. 9 §1 de la convention, précitée.

[8] Art. 9 d de la convention, précitée.

l'activité (y compris les retraits, les transferts et les fermetures) du compte déclarable américain[1].

Si l'Institution financière algérienne respecte ces obligations déclaratives et les modalités d'échange de renseignements, elle sera considérée comme étant en conformité avec l'article 1471 de l'*Internal Revenue service* (Code des Etats-Unis) et non soumise à la retenue à la source prévue par cet article.

b) *La consécration législative de l'échange automatique de renseignements*

1118. Pour donner un caractère plus concret aux dispositions conventionnelles relatives à l'échange de renseignements et faciliter leur mise en œuvre, le législateur algérien s'est impliqué par le biais de la loi de finances pour 2015. Par un article 79, il a institué l'obligation faite aux banques, aux établissements financiers… de communiquer à la direction générale des impôts, les informations concernant les contribuables des Etats ayant conclu avec l'Algérie un accord d'échange de renseignements à des fins fiscales[2]. Pour la mise en œuvre de ladite convention sur le plan interne concernant l'obligation de communiquer les renseignements à des fins fiscales, la loi prend en charge directement une disposition conventionnelle pour l'intégrer dans l'ordre juridique interne.

Il est à observer que, malgré son importance, cet article est rangé parmi la catégorie des dispositions diverses de la loi de finances et que le législateur n'a pas jugé utile de l'intégrer au code des procédures fiscales.

Sous-section 2 : *Le caractère contraignant de l'échange automatique d'informations*

1119. La position américaine en matière d'échange automatique de renseignements a été respectée par la majorité des Etats[3], ceci s'explique par le pouvoir contraignant de la loi FATCA vu les sanctions qu'elle prévoit (§1) et, d'autre part, par les avantages qu'elle accorde. En effet, les Etats qui désirent un échange mutuel avec les Etats-Unis optent généralement pour le premier modèle d'accords intergouvernementaux (IGA), par contre, ceux qui veulent protéger la vie privée des personnes et la confidentialité de leurs données, préfèrent le modèle 2.

1120. Toutefois, si le caractère contraignant de FATCA n'est pas contesté, qu'en est-il des engagements pris par chaque partie de l'IGA et des avantages qu'elle accorde. Ces derniers seront-ils vraiment prévus dans les traités signés avec les Etats-Unis ou ce n'est qu'une ruse pour convaincre les Etats à signer cette loi ? S'agissant des engagements conventionnels, seront-ils vraiment appliqués ?

---

[1] Art. 5 §1 de la convention, précitée.

[2] Art. 79 de la loi de finances pour 2015 : « *Les banques, les établissements financiers, les sociétés d'investissement, les fonds communs de placement, les sociétés d'assurance et toute autre société ou organisme financier, sont tenus de communiquer à la direction générale des impôts, dans les formes et délais requis, les informations concernant les contribuables des Etats ayant conclu avec l'Algérie un accord d'échange de renseignements à des fins fiscales* ».

[3] Voir le cas de la France : PANDO Annabelle, « *La France est sur le point d'approuver la FATCA américaine* », La Semaine Fiscale, Petites Affiches, 4-5 septembre 2014, n° 177-178, pp. 03-06.

1121. Afin de vérifier la portée de leurs engagements, nous examinerons la position de deux Etats différents en matière d'échange automatique de renseignements selon les normes de FATCA, d'abord la position de l'Algérie qui s'est inscrite dans un modèle où la réciprocité n'est pas automatique ensuite celle de la Suisse désireuse plutôt de protéger son secret bancaire.

§1. Le caractère contraignant résultant de la sanction pour inexécution de la norme FATCA

1122. En générale, la règle juridique n'est contraignante que si elle prévoit une sanction pour celui qui la transgresse. C'est une manière d'imposer le caractère obligatoire des règles juridiques.

1123. Dans le cadre de la loi FACTA, la sanction peut être particulièrement lourde. Afin de contraindre les institutions financières à échanger les renseignements avec le fisc américain, l'*Internal Revenue Code* (IRC) prévoit des mesures sévères, d'autant plus qu'il existe des cas où la législation de l'Etat d'implantation de l'institution financière étrangère peut faire obstacle à la communication des renseignements à l'IRS. Dans ce cas-là, la législation américaine (l'IRC) impose au contribuable de renoncer à cette protection légale[1].

1124. Par contre, si le titulaire du compte ne se conforme pas aux demandes d'information du fisc américain ou ne fournit pas de renonciation quant à la loi étrangère qui empêchera de signaler tout renseignement visé par les dispositions de FATCA, celui-ci sera considéré comme « titulaire d'un compte récalcitrant »[2]. Dans ces deux cas, l'institution financière étrangère est en droit de clôturer le compte ou de le transférer à d'autres institutions financières[3].

En plus de ces sanctions, dans le cas où une institution financière étrangère ne satisfait pas aux exigences de déclaration, l'IRC prévoit le droit de déduire et de retenir de ce paiement une taxe égale à 30% du montant de cette somme[4].

La personne tenue de déduire et de retenir la taxe est tenue responsable de cette taxe. Elle est de ce fait indemnisée contre les réclamations et les demandes de toute personne pour le montant de tout paiement effectué conformément aux dispositions du code américain[5].

§2. La relativité du caractère contraignant

1125. L'instauration de la loi FATCA avait pour but de créer la transparence fiscale en instituant dans un de ses modèles un cadre réciproque d'échange de renseignements (l'échange mutuel). La réciprocité constituait alors un avantage pour les

---

[1] §1471 (B) (1) (F) US Internal Revenue Code.
[2] §1471 (D) (6) US Internal Revenue Code.
[3] Règlement relatif aux rapports d'information par les institutions financières étrangères et à la Retenue sur certains paiements aux institutions financières étrangères et autres entités étrangères, Renseignements supplémentaires, Registre fédéral, 28 janvier 2013, vol. 78, n ° 18, p. 5885, § 1.1471-4, (I). Disponible sur le site « https://www.gpo.gov/fdsys/pkg/FR-2013-01-28/pdf/2013-01025.pdf », consulté le 24/06/2017.
[4] §1471 (a) US Internal Revenue Code.
[5] §1474 (a) US Internal Revenue Code.

Etats partenaires qui ont opté pour le modèle 1 d'IGA et un incitant pour adhérer la loi FATCA. Ceci dit, en dépit de ces promesses, la réciprocité tant attendue n'est pas automatique.

Ce n'est pas uniquement les engagements américains qui sont compromis, la Suisse avec son secret bancaire en est un autre exemple.

1. *Le principe de réciprocité mis à mal, le cas de la convention Algérie-USA*

1126. Les Etats-Unis semblent proposer trois modèles d'accords : le Modèle 1, le Modèle 2 (Suisse, Japon), et un accord en rédaction libre réservé aux pays qui n'ont pas de relation de partage d'informations fiscales avec les Etats-Unis.

1127. Il est à remarquer que l'Algérie figure parmi les pays qui ne sont liés aux Etats-Unis par aucune convention fiscale (conventions de lutte contre la de double imposition et d'échange de renseignements à des fins fiscales) ou l'accord multilatéral. L'accord FATCA en est le premier, mais semble instituer une obligation unilatérale d'échange automatique de renseignements à la charge de l'Etat algérien. Les douze articles de cette convention fixent dans le détail les obligations de l'Algérie et de ses institutions financières vis-à-vis des Etats-Unis, alors que la réciprocité n'est pas du tout envisagée dans cette convention.

1128. Dans le modèle 1, la réciprocité est traitée dans l'article 6 §1 à travers lequel le Gouvernement des États-Unis reconnaît la nécessité d'atteindre des niveaux équivalents d'échanges d'informations automatiques réciproques avec les Etats partenaires, ce qui est respectueux de la souveraineté de l'Etat. Or dans la convention qui lie l'Algérie aux Etats-Unis en vue d'appliquer les dispositions de FATCA, le paragraphe 1 de l'article 6 -destiné normalement à la réciprocité- n'en fait aucune mention. Ce qui revient à dire que si les Institutions financières algériennes (IFA) sont tenues d'identifier les comptes détenus par des citoyens américains et de communiquer de manière automatique ces renseignements à l'IRS, à aucun moment il n'est fait mention que les autorités fiscales américaines soient liées par ces mêmes obligations vis-à-vis de l'Algérie. Le désintérêt des Etats-Unis pour le partage des informations démontre encore une fois le caractère unilatéral de la loi FATWA.

1129. Si plusieurs autres pays ont signé une telle convention, ils sont néanmoins signataires avec les Etats-Unis de conventions fiscales bilatérales (convention de lutte contre la double imposition qui traitent de l'échange de renseignements). Ils sont également signataires de la convention multilatérale sur la coopération en matière fiscale dont la portée est mondiale. Pour ces pays, l'échange réciproque de renseignements tire sa source juridique des autres conventions fiscales bilatérales et multilatérales, ce qui n'est pas encore le cas pour l'Algérie.

1130. En résumé, l'échange de renseignements entre l'Algérie et les Etats-Unis est amputé d'un élément essentiel : la réciprocité. La démarche américaine en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales dans un contexte de coopération internationale n'est finalement qu'à sens unique. La notion d'échange mutuel de renseignements a perdu de son fondement dans le cadre de la loi FATCA. Une convention peu respectueuse de la réciprocité.

2. *La coopération fiscale suisse dans le cadre de la loi FATCA, une remise en cause des engagements suisses*

1131. Le système bancaire suisse, à l'instar de ceux qui protègent le secret bancaire, obéit à certains principes qui sont incompatibles avec les exigences de FATCA. Si cette législation oblige les FFI à déclarer tous les renseignements demandés, la loi suisse leur interdit d'agir au nom d'un gouvernement étranger. L'article 271 (1) du Code pénal suisse stipule que « *[toute] personne qui exerce des activités pour le compte d'un État étranger sans autorité légitime ... commet un crime* »[1]. Mais, vu l'histoire tumultueuse entre les deux Etats (Etats-Unis / Suisse) en raison des conflits engendrés en matière d'évasion fiscale, et les sanctions subies par la Suisse, il était plus sûr pour cette dernière de négocier la loi FATCA. Ceci dit, la Suisse respectera-t-elle ses engagements pour autant ?

a) *L'engagement théorique de la Suisse*

1132. Par un accord signé le 24 février 2013 entre le gouvernement suisse et celui des Etats-Unis[2], les deux Etats se sont engagés à assurer la mise en œuvre des dispositions de FATCA, à garantir que tous les renseignements requis sur les comptes américains identifiés parviennent à l'IRS, et, surtout, à supprimer tout obstacle juridique à l'exécution de FATCA[3]. Le but étant de renforcer leurs relations existantes concernant l'assistance mutuelle en matière fiscale et d'améliorer leur coopération en vue de lutter contre la soustraction d'impôt. A cet effet, l'accord intergouvernemental signé entre les deux Etats autorise les établissements financiers suisses à conclure un accord FFI directement avec l'IRS pour la communication des renseignements ou de s'enregistrer auprès de celui-ci[4] jusqu'au 1er janvier 2014. Par cet engagement, la Suisse accepte de remplir les obligations figurant dans un contrat FFI, y compris en ce qui concerne les obligations de diligence, les communications et la retenue d'impôt à la source[5].

---

[1] Art. 271 du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 dernière mise à jour le 01/01/2017 « *Actes exécutés sans droit pour un Etat étranger :*
1. Celui qui, sans y être autorisé, aura procédé sur le territoire suisse pour un Etat étranger à des actes qui relèvent des pouvoirs publics,
celui qui aura procédé à de tels actes pour un parti étranger ou une autre organisation de l'étranger,
celui qui aura favorisé de tels actes,
sera puni d'une peine privative de liberté de trois ans au plus ou d'une peine pécuniaire et, dans les cas graves, d'une peine privative de liberté d'un an au moins.
2. Celui qui, en usant de violence, ruse ou menace, aura entraîné une personne à l'étranger pour la livrer à une autorité, à un parti ou à une autre organisation de l'étranger, ou pour mettre sa vie ou son intégrité corporelle en danger, sera puni d'une peine privative de liberté d'un an au moins.
3. Celui qui aura préparé un tel enlèvement sera puni d'une peine privative de liberté ou d'une peine pécuniaire ». Code pénal suisse disponible sur le site « https://www.admin.ch/opc/fr/classified-compilation/19370083/201701010000/311.0.pdf » consulté le 23/05/2017.

[2] Accord entre la Suisse et les Etats-Unis sur leur coopération visant à faciliter la mise en œuvre du FATCA entré en vigueur le 30 juin 2014. Accord disponible sur le site : https://www.admin.ch/ch/f/gg/pc/documents/2330/FATCA-mise-en-oeuvre_Accord_fr.pdf, consulté le 10/07/2017.

[3] Art. 1er de la version provisoire de l'accord entre la Suisse et les Etats-Unis d'Amérique sur leur coopération visant à faciliter la mise en œuvre du FATCA.

[4] Art. 04 de l'accord précité.

[5] Art. 03 (1) (A) de l'accord précité.

1133. L'aspect nouveau dans la coopération fiscale avec la Suisse c'est qu'une telle démarche, qui n'était pas autorisée autrefois (vu les dispositions pénales prévues à l'article 271 du Code pénal suisse), elle est désormais considérée comme tout à fait légale. Une légalité qui est issue de ce même accord intergouvernemental, dans la mesure où il prévoit clairement que les FFI suisses qui répondent aux obligations d'enregistrement ou concluent un contrat FFI ne sont pas soumises aux dispositions pénales prévues à l'article 271 du code pénal suisse.

1134. De plus, l'objet même de cet Accord intergouvernemental (IGA), tel qu'il est édicté par l'article 1er, est de supprimer tout obstacle juridique à son exécution. Ce qui laisse entendre que le secret bancaire en fait partie aussi. Les établissements financiers suisses, dès lors qu'ils sont concernés par cet accord ne peuvent opposer le secret bancaire devant les autorités requérantes pour empêcher l'exécution des dispositions de FATCA.

1135. Ce qui est également nouveau dans la coopération fiscale suisse est la période pendant laquelle les demandes de renseignements sur les comptes américains doivent être traitées. La convention de double imposition signée entre les deux pays en 1996, comme ses semblables, n'y faisait pas référence. Par contre, l'accord intergouvernemental la fixe à huit mois, un délai plus de deux mois que celui prévu par le modèle 2.

Si le client ne se conforme pas à ces exigences, l'établissement financier suisse sera tenu de traiter le compte comme s'il appartenait à « un titulaire non coopératif ». Dans ce cas, il doit effectuer un prélèvement d'impôt à la source au bout de huit mois après la réception de la demande et jusqu'à la date à laquelle l'autorité suisse compétente transmet à l'IRS les informations demandées. La charge de la retenue à la source sera supportée par le titulaire du compte[1].

b) *Les dessous de cet engagement*

1136. L'IGA liant la Suisse aux Etats-Unis ne traite pas de la confidentialité, comme il est prévu dans le modèle 2, mais traite de la réciprocité dans son article 13. Ainsi, conformément à leurs obligations prévues dans cet accord et dans la convention contre les doubles impositions, les Etats-Unis poursuivront leur coopération avec la Suisse en vue du traitement des demandes, de recherche et d'échange de renseignements sur les comptes détenus auprès d'établissements financiers américains par des personnes résidant en Suisse.

1137. Or, concrètement, la Suisse n'a pas besoin d'un engagement mutuel pour l'échange de renseignements. Tout ce qui semble l'intéresser, c'est de trouver les moyens pour garder l'anonymat des clients de leurs banques et de ne communiquer que très peu d'informations sur ces derniers. Pour cela, elle utilise les insuffisances juridiques de cet accord, notamment la nouvelle notion de « compte sans consentement »[2].

[1] Art. 07 § 1 lettre b et § 2 de l'accord précité. Voir TELLO Carole P. et MALHERBE Jacques, *op. cit.*, p. 09.
[2] Voir les détails de l'art 5 (3) d'IGA Suisse.

1138. Dans le cadre de la mise en œuvre de FATCA, l'autorité américaine compétente, représentée par le secrétaire du trésor, peut demander des renseignements sur les comptes américains sans déclarations de consentement et qui sont détenus par des établissements financiers suisses. Si le titulaire du compte refuse que les données qui le concernent soient transmises à l'IRS, c'est à l'Administration fédérale des contributions (AFC) de réagir. Elle invitera l'établissement financier détenant ces renseignements à identifier les titulaires de comptes, et à transmettre ces informations à l'Administration fédérale dans les dix jours. Celle-ci rend ensuite des décisions finales et les notifie aux personnes concernées, sans mention de nom, par une publication dans la Feuille fédérale et sur son site Internet[1]. Les informations seront alors communiquées par l'AFC à l'IRS dans un délai de huit mois à compter de la réception de la demande de renseignements présentée par l'autorité américaine compétente.

1139. Ce qui semble restreindre la portée de cette dernière disposition, c'est encore une fois l'exigence du consentement du titulaire du compte au cas où ces renseignements ne figurent pas dans les documents de la banque. En effet, il n'est pas permis à l'autorité suisse compétente de rechercher et de transmettre le numéro d'identification fiscale (TIN)[2] du titulaire d'un compte américain sans déclaration de consentement si ce numéro n'apparaît pas dans les documents de l'établissement financier suisse[3]. Le cas échéant, l'autorité suisse compétente recherchera et transmettra la date de naissance de la personne concernée si elle apparaît dans les documents de l'établissement financier suisse rapporteur[4].

1140. Cette exigence quant au consentement du titulaire de compte et qui fait obstacle à la communication des renseignements entre les deux autorités compétentes, se heurte à l'article 7 de l'accord intergouvernemental (IGA suisse) qui vient en principe compléter les dispositions de l'article 5 relatif aux comptes sans déclaration de consentement. En effet, il est prévu à l'article 7 que si les renseignements ne sont pas transmis durant les huit mois après réception de la demande par l'AFC, l'établissement financier suisse sera tenu de traiter le compte comme s'il appartenait à un titulaire non coopératif et un prélèvement à la source sera alors effectué. Alors que l'article 5 n'autorise pas la divulgation de certaines données personnelles sans le consentement de leur propriétaire, l'article 7 quant à lui, prévoit une sanction lorsque les renseignements ne sont pas communiqués à l'autorité américaine compétente. C'est là un des paradoxes de l'IGA Suisse. Il a pour effet de limiter considérablement l'échange de renseignements entre les deux pays.

---

[1] Cette décision finale peut faire l'objet d'un recours dans les 30 jours suivant cette publication dans la Feuille fédérale. Le recours doit être déposé auprès du Tribunal administratif fédéral suisse. Une copie du recours est envoyée à l'AFC. Si l'AFC juge le recours infondé, elle soumet immédiatement ses observations pour décision au Tribunal administratif fédéral, indépendamment des délais fixés par celui-ci. La décision du Tribunal administratif fédéral est définitive. Si l'AFC considère le recours comme fondé, elle réexamine sa décision finale et avise immédiatement le Tribunal administratif fédéral, indépendamment des délais fixés par celui-ci. Art. 5 (3) (b)d'IGA Suisse.

[2] « Tax Identification Numbers ». En français « Numéro d'Identification Fiscale ».

[3] Art 5 (3) (d) d'IGA Suisse.

[4] *Ibidem*.

1141. Finalement, Dans l'Accord intergouvernemental suisse-américain, la Suisse ne semble pas encore pleinement disposée à respecter ses engagements, celle-ci a finalement trouvé le moyen de contourner l'application des dispositions de FATCA.

1142. Même si certains Etats ne respectent pas leurs engagements conventionnels vis-à-vis de la loi FATCA, et même si la réciprocité n'est pas toujours automatique, cette loi constitue néanmoins un pas important vers la transparence fiscale et la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales. Par son caractère mondial et contraignant, on peut dire que cette loi américaine révolutionnera le droit fiscal international au sens où elle permettra une meilleure coopération entre les administrations fiscales des Etats et une application stricte des règles fiscales. Les efforts des Etats-Unis dans ce sens -conditionnés par l'aide de la communauté internationale- ne manqueront pas d'aboutir à de résultats satisfaisants.

CONCLUSION DE LA SECONDE PARTIE

1143. L'exercice d'une souveraineté fiscale au sein d'une économie mondialisée n'est pas des plus aisées. Après avoir démontré dans la première partie de cette thèse les insuffisances du régime fiscal des implantations internationales d'entreprises et les répercussions de la globalisation sur les règles fiscales, cette seconde partie avait pour objet d'examiner les solutions proposées et les difficultés pratiques de leurs mises en œuvre, toujours dans le contexte de la globalisation, en vue d'imposer efficacement les implantations internationales d'entreprise.

1144. Il ressort des développements qui ont précédés que la mondialisation économique ne cesse de bouleverser les règles fiscales connues aussi bien en droit interne qu'en droit international au sens où l'internationalisation des activités économiques et leur virtualité continuent de mettre à mal les règles fiscales traditionnelles. En effet, les solutions proposées en vue d'aménager les règles fiscales actuelles afin de les adapter à la numérisation de l'économie et à son internationalisation méritaient d'être étudiées pour voir leur applicabilité et leur pertinence. Il est évident qu'aucune solution d'imposition n'est à l'abri des critiques alors que d'un autre côté les entreprises numériques et les groupes multinationaux continuent de disposer de pouvoirs exorbitants dans l'économie mondialisée.

1145. La place qu'occupe le commerce électronique, par exemple, dans l'économie actuelle et les difficultés techniques qu'il engendre en vue de l'imposition de ses bénéfices accentue le problème des limites de la souveraineté fiscale de l'Etat. En effet, le commerce électronique ou l'économie numérique présente des caractéristiques qui le distinguent du commerce traditionnel. L'aspect essentiellement technique de cette forme de commerce aggrave sa maitrise par les services fiscaux. De plus, imposer des activités virtuelles menées entre des parties virtuelles ne facilite pas pour autant la tâche aux agents de l'administration fiscale.

1146. Il nous parait souhaitable de mettre à contribution les spécialistes des techniques de l'information et de la communication pour rechercher dans quelle mesure

une présence physique ou numérique de l'entreprise virtuelle peut être établie et, ensuite, de localiser géographiquement les parties de ces transactions économiques.

1147. Les groupes multinationaux, eux aussi, joue un rôle clé dans l'économie actuelle, cependant leur impact sur la fiscalité des Etats est aussi important dans la mesure où ces groupes s'émancipent de tout territoire dans lequel ils activent. Si l'administration s'est dotée d'un dispositif juridique très important pour contrôler la politique des prix de transfert, (obligation pour les entreprises associées de déclarer la politique de détermination des prix de transfert, de tenir la documentation y afférente et avoir une comptabilité analytique), ce contrôle reste complexe du fait qu'il exige une connaissance très poussée des groupes multinationaux et de leurs activités et transactions. L'espace fermé des groupes et leur manque de coordination avec les administrations fiscales fait du problème des prix de transfert un problème plus épineux.

1148. Les spécificités des implantations d'entreprises à l'étranger et les conséquences qu'elles engendrent sur le droit fiscal en particulier nous a mené à nous interroger sur la nécessité d'un droit global, un droit mondialisé qui transcende les souverainetés étatiques pour éviter les contradictions entre les législations nationales et éviter les doubles impositions ou les doubles non impositions, la fraude et l'évasion fiscales internationales.

1149. Remédier à ces nouveaux problèmes de dimension mondiale nécessite des solutions supranationales, des solutions qui s'orientent vers une nouvelle approche du droit fiscal international afin d'harmoniser, ou concilier les législations fiscales nationales et, pourquoi pas, de les unifier dans un avenir qui ne soit pas lointain. En effet, il se dégage de nos jours, de nouvelles formes de normativité, un « droit émergeant » qui se développe de plus en plus et qui se distingue par sa diversité, ses auteurs et ses modes de manifestation, il s'agit du *« soft law »*. Sa particularité est de revêtir un caractère souple et flexible reposant sur le dialogue, la négociation et le consensus, et dont le caractère contraignant n'est pas un critère décisif. Un droit qui reçoit de plus en plus l'adhésion des Etats. Parallèlement à ce droit flexible, se développe un droit plus formel, plus classique et plus contraignant, le « *hard law* » qui constitue un retour aux traités multilatéraux, mais un droit qui reste pour l'instant embryonnaire. Mais ce droit dans ses différentes formes ne serait qu'un élément d'un tout, d'un droit global ou d'une gouvernance globale embrassant l'ensemble des disciplines.

CONCLUSION GENERALE

1150. Le régime fiscal des im plantations internationales d'entreprises tel qu'il est issu du droit interne algérien et des conventions fiscales bilatérales signées par l'Etat algérien s'avère donc dépassé. Les mutations constatées sur la scène internationale, notamment avec la prolifération des entreprises numériques et des stratégies juridiques des sociétés multinationales ont rendu difficile l'application du droit fiscal interne et international.

1151. La nouvelle économie dont la principale caractéristique est la virtualité, tant des moyens de communication que des acteurs économiques, a bouleversé les règles fiscales. Celles-ci sont fondées sur la présence physique et matérielle d'un établissement stable, autrement dit, l'imposition des entreprises étrangères n'est admise que si cette dernière dispose sur le territoire étatique d'une installation fixe d'affaires ou d'un représentant dépendant. Or, en économie numérique, aucune présence physique ne se manifeste sur le territoire étranger, ce qui rend difficile, voire impossible non seulement l'identification des parties de la transaction mais aussi la détection des transactions elles-mêmes.

1152. En outre, le caractère transfrontalier des activités numériques remet en cause également le régime fiscal des implantations internationales d'entreprises. Alors que celles-ci jouent avec les frontières étatiques dans le sens où des biens et services transitent d'un Etat à un autre sans laisser de traces, les règles fiscales quant à elles sont restreintes au territoire de l'Etat. Seuls les bénéfices réalisés par des implantations installées dans un Etat relèvent de la fiscalité de cet Etat. Tel est le principe de territorialité de l'impôt sur les bénéfices des sociétés retenu en droit interne et en droit conventionnel.

1153. Ainsi, droit interne et droit international sont remis en cause par les géants du net. Cela s'explique par le fait que le principe de territorialité, notamment les critères d'imposition des entreprises étrangères trouvent leur fondement dans les deux types de droit : l'article 137 du CID et l'article 5 du Modèle de convention de l'OCDE tendant à éliminer les doubles impositions en matière d'impôt sur le revenu et la fortune.

1154. Si les conséquences de l'économie numérique ne se ressentent pas beaucoup en droit fiscal algérien c'est parce que cette nouvelle économie est encore à ses débuts en Algérie. Le *e-paiement* n'est accessible que dans certains centres d'achat implantés dans les quelques grandes villes algériennes. Ces entreprises se spécialisent principalement en commerce *off-line* qui porte sur des biens corporels dont seul le

paiement est électronique. Le commerce *on-line* portant sur des biens immatériels n'est pas très développé pour l'instant. Mais il est en voie de l'être.

1155. L'économie numérique n'est pas le seul instrument de contournement du droit fiscal. D'autres entreprises, bien qu'elles exercent des activités de commerce traditionnel, déjouent les règles fiscales utilisant en ceci leurs stratégies de globalisation. Réparties sur plusieurs territoires étatiques par le biais de leurs filiales, les sociétés multinationales visent à créer un espace économique internalisé où des biens et services seront transférés entre les sociétés du groupe. Cet espace clos auquel se livrent les sociétés multinationales leur permet d'effectuer des transactions commerciales et financières selon des conditions décidées par la société mère. Ainsi, le groupe crée son propre marché à l'intérieur duquel il pratiquera les prix de transfert qui lui permettent de réduire la matière imposable. En effet, cette technique est utilisée dans le but de concentrer les bénéfices au niveau des entités implantées dans un pays à fiscalité privilégiée tout en réduisant les bénéfices des entités implantées dans un Etat à fiscalité défavorable.

1156. Si à première vue la technique des prix de transfert peut s'avérer simple, elle est en réalité très complexe vu l'internationalisation des activités menées par les sociétés multinationales au sein d'un espace économique très fermé. Cette conception des stratégies juridiques des sociétés multinationales est contraire aux règles fiscales qui sont d'une application strictement territoriale. Afin de ne pas heurter la souveraineté fiscale d'un autre Etat, l'imposition des bénéfices des entreprises obéit aux règles de territorialité selon lesquelles une entreprise n'est imposable que dans son Etat d'implantation à moins qu'elle exerce dans un autre Etat une activité par l'intermédiaire d'un établissement stable. Si tel est le cas, ne sont imposables dans cet autre Etat que les bénéfices rattachables à l'établissement stable.

1157. La stratégie des sociétés multinationales va consister justement à s'émanciper de tout territoire dans lequel elles activent ce qui leur permet de se prémunir contre les aléas dus aux fluctuations des législations internes qui peuvent remettre en cause leurs objectifs. Cette indépendance par rapport aux pouvoirs étatiques rend difficile la maitrise des prix de transfert, notamment quand il s'agit des administrations fiscales de pays en développement qui sont nouvellement confrontées à ce problème, comme c'est le cas pour l'Algérie qui n'a pris sérieusement conscience du problème de prix de transfert qu'à partir de 2007.

1158. La complexité du problème réside dans les techniques même des transferts indirects de bénéfices, la majoration ou diminution des prix d'achat ou de vente, l'octroi de prêt sans intérêts ou encore l'attribution d'un avantage hors de proportion avec le service obtenu sont les formes les plus simples d'un transfert indirect de bénéfice. Les sociétés multinationales utilisent d'autres formes plus complexes et difficiles à cerner.

1159. Une autre raison quant à la complexité des prix de transfert se rapporte aux méthodes de calcul ou de détermination des prix de transfert. En effet, ces prix sont déterminés sur la base du principe de pleine concurrence selon lequel les prix des transactions effectuées entre sociétés d'un même groupe doivent être similaires à ceux convenus entre sociétés indépendantes. Autrement dit, le prix doit être comparé à celui qui existe au marché. Cette norme internationale retenue tant par la législation nationale

que par les conventions bilatérales (art. 9) et qui est mise en œuvre par les multinationales et les administrations fiscales n'est pas toujours pertinente. Il se peut tout d'abord qu'il n'existe pas de sociétés indépendantes comparables sur la base desquelles on détermine le prix de transfert. Il est rare aussi que des biens et services comparables existent sur le marché car l'industrie moderne se caractérise par la spécificité de ses produits et de leur variété.

1160. De plus, il serait parfois impossible à l'administration fiscale d'obtenir des informations auprès de sociétés indépendantes pour des raisons de confidentialité. En effet, le caractère confidentiel des données peut être un obstacle au contrôle des prix de transfert.

1161. La difficulté existe également lorsque les prix de transfert portent sur des biens incorporels de grande valeur tels que les marques de fabrique, les brevets et les noms commerciaux. Dans ce cas la manipulation des prix de transfert est beaucoup plus facile, car il n'est pas toujours possible de trouver des éléments de comparaison au sein d'entreprises indépendantes du fait que le bien incorporel présente un caractère spécifique ou est unique sur le marché.

1162. Ainsi, les stratégies juridiques des sociétés multinationales, dont les pouvoirs dépassent largement ceux des Etats, ont réduit la portée de ces règles fiscales, rendant leur application anodine.

1163. Ces insuffisances quant aux règles fiscales ne sont pas limitées uniquement au droit algérien, cette problématique concerne toutes les législations fiscales qui se fondent sur un principe de territorialité. Aujourd'hui, les Etats se préoccupent de plus en plus de l'avenir de leurs règles fiscales. Leur pertinence est contestée dans la mesure où les critères d'imposition des entreprises étrangères sont issus du Modèle de convention de l'OCDE et celui de l'ONU.

Economie numérique et sociétés multinationales constituent alors un défi pour l'administration fiscale, en particulier pour les Etats moins développés dont l'expérience en ces matières est limitée. Un défi dans la mesure où la législation fiscale est insuffisante, inadaptée et présente des lacunes ; alors qu'en parallèle les entreprises numériques et traditionnelles exercent leurs activités dans des conditions très complexes qui dépassent parfois les moyens et les capacités techniques de l'administration fiscale. Une inégalité des forces s'installe alors.

1164. Pour pallier à ces insuffisances quant à la confrontation entre la fiscalité directe et les exigences de la mondialisation, des solutions d'imposition sont proposées par différents organismes. Elles renvoient vers deux solutions d'imposition. La première s'oriente vers un réaménagement des règles fiscales existantes de façon à ce qu'elles s'adaptent à la virtualité de l'économie et à son internationalisation. Par exemple, adapter ce régime à la virtualité de l'économie consiste en la recherche d'une présence physique de l'entreprise numérique, une présence qui peut se manifester soit par la présence du serveur soit par une présence humaine. Ceci dit, imposer un site web par la simple présence d'un serveur n'est pas toujours efficace vu les changements rapides constatés en matière d'économie numérique. Il se peut en effet, que l'utilisation d'un

serveur ou d'un personnel salarié ne soit plus vraiment nécessaire, ce qui rend ces critères inefficaces.

1165. Dans la perspective d'adapter le régime fiscal actuel à la dématérialisation de l'économie numérique, une autre solution a été avancée mais qui prend en compte beaucoup plus le caractère immatériel de l'activité. Celle-ci consiste en la création d'un nouveau lien pour traiter les situations dans lesquelles certaines activités économiques exercées sont intégralement numériques. Ainsi, l'administration fiscale est en droit de taxer les entreprises numériques lorsque celles-ci manifestent dans le territoire d'un Etat une présence numérique significative. Autrement dit, l'imposition revient à l'Etat où sont exercées des activités numériques entièrement dématérialisées. De telles activités se caractérisent par la dématérialisation des biens et services objet des transactions, la dématérialisation des moyens de transfert de données numérisées, ou encore par les moyens électroniques de paiement.

Le plus souvent dans cette approche, un site web est imposable dans l'Etat où sont utilisées les données personnelles des internautes.

1166. Un autre critère a été examiné par l'OCDE et qui consiste à modifier la notion traditionnelle de l'établissement stable afin qu'elle soit mieux adaptée à cette forme de commerce. Il s'agit de la notion d'« *établissement stable virtuel* ». Selon ce critère, une entreprise étrangère est réputée imposable dans un Etat lorsqu'elle exerce une activité de commerce électronique par l'intermédiaire d'« *une installation fixe d'affaire virtuelle* », d'« *un agent dépendant virtuel* » situés dans l'autre juridiction étatique, ou bien, troisième et nouveau critère, par «*la présence professionnelle sur place* ».

1167. Ces critères d'imposition des entreprises numériques doivent, en résumé, être conformes à la théorie de l'appartenance économique retenue par la plupart des conventions fiscales afin de rattacher la matière imposable à la souveraineté fiscale d'un Etat. Autrement dit, une participation suffisante dans l'économie d'un pays est exigée pour imposer de telles entreprises.

1168. Bien que cette proposition de solution semble appropriée, elle n'est pas exempte de toute critique dans la mesure où elle se heurte à des difficultés pratiques dues aux surcharges fiscales. En effet, puisqu'un site web commercial est accessible dans plusieurs Etats, il est très probable qu'il ait une présence économique comme il peut avoir une présence numérique significative dans différents territoires, ce qui aboutira à une double imposition.

1169. Ce qui rend difficile également l'application des règles fiscales actuelles est l'internationalisation de l'économie. Alors que le système fiscal actuel est limité au territoire étatique, les entreprises, elles, s'épanouissent à l'international, ce qui rend difficile voire impossible d'une part la localisation des entreprises numériques et facilitent d'autre part les pratiques de transfert indirect de bénéfices.

1170. L'identification d'une personne et la possibilité de la localiser à partir de son adresse IP, pour des raisons fiscales, commerciales ou autres, présente deux problématiques majeures. La première tient à la confidentialité et à la protection des

données personnelles. La seconde, concerne l'insuffisance de cette méthode due à la possibilité de changer d'adresse IP rendant la procédure elle-même très aléatoire.

1171. Le système de nommage qui permet de donner des noms aux sites web présente lui aussi certaines limites qui font de lui un moyen insuffisant pour localiser géographiquement les propriétaires des sites qui parfois se cachent derrière un nom de domaine fantaisiste. En effet, si le nom de domaine national détermine le pays d'enregistrement, cela ne veut pas dire forcément que le propriétaire du site est implanté dans ce même pays. Aucune relation de territorialité n'est donc obligatoire, ce qui veut dire que le nom enregistré peut être exploité depuis n'importe quel point du globe.

1172. S'agissant des pratiques de transferts indirects de bénéfices, la meilleure solution pour éradiquer cette forme d'évasion fiscale et combler ainsi les limites des contrôles traditionnels en matière de prix de transfert a été de préconiser les négociations et le dialogue aussi bien avec l'entreprise associée qu'avec l'Etat de résidence de l'investisseur étranger. Il s'agit d'une forme d'accord à travers lequel les groupes multinationaux déclarent à l'administration fiscale leur politique de prix de transfert.

Les accords préalables en matière de prix de transfert qui tirent leur fondement de l'article 25 du Modèle de convention s'inscrivent dans le cadre de la « procédure amiable ». Le paragraphe 3 de cet article dispose en effet, que les autorités compétentes « *s'efforcent par voie d'accord amiable, de résoudre les difficultés ou de dissiper les doutes auxquels peuvent donner lieu l'interprétation ou l'application de la Convention* ».

1173. La solution des accords préalables en matière de prix de transfert permet de réduire les risques de double imposition ou de double non-imposition, de répartir les bénéfices entre Etat de résidence et Etat de source et d'éviter les procédures de vérifications et les actions en justice liées à la fixation des prix de transfert en favorisant le dialogue et la coopération entre l'administration et le contribuable. Toutefois, en dépit de leurs avantages, ces accords ne sont pas dénudés de reproches.

D'abord les entreprises ne sont pas toujours disposées à dévoiler leur montage à l'administration fiscale en particulier de peur que celle-ci ne s'en serve ultérieurement pour effectuer une vérification de comptabilité. Par ailleurs, cette procédure ne peut être utilisée par tous les contribuables du fait qu'elle est très couteuse et longue en particulier pour les petits contribuables.

Toutes ces solutions et propositions de solutions s'inscrivent dans le contexte du réaménagement du système fiscal actuel. Certaines d'entre elles ont été adoptées, d'autres sont encore à l'étude.

1174. La spécificité des implantations d'entreprises à l'étranger et des conséquences qu'elle engendre sur le droit en général et le droit fiscal en particulier nous amène à réfléchir sur la nécessité d'un droit global ou un droit mondialisé qui dépasse les souverainetés étatiques et leur cloisonnement. Ceci permettrait d'éviter les contradictions entre droits nationaux et de solutionner les problèmes de doubles impositions et de la fraude et l'évasion fiscales internationales.

1175. On assiste, en effet depuis quelques années, au développement d'un nouveau droit fiscal international de type mou, le « *soft law* ». Un droit supranational qui est l'œuvre des organisations internationales telles que la SDN, l'ONU et l'OCDE. Ces trois organisations ont mis en œuvre certaines normes fiscales qui visent à résoudre des problèmes résultant de la confrontation entre deux Etats souverains, l'insuffisance d'imposition et la double imposition. Ces normes, qui prennent la forme de conventions bi et multilatérales, d'actions, de rapports, de décisions et recommandations revêtent en général un caractère souple et flexible reposant sur le dialogue, la négociation et le consensus, et dont le caractère contraignant n'est pas un critère décisif. En effet, il s'agit d'un droit mou dans la mesure où les normes produites par ces organisations ne sont pas d'application contraignante, il s'agit seulement de règles fiscales auxquelles les Etats peuvent s'y référer lors des négociations de conventions bi ou multilatérales.

1176. Parallèlement à ce droit flexible, se développe un droit plus formel et plus contraignant, le « *hard law* » qui constitue un retour aux traités multilatéraux, mais un droit qui reste pour l'instant embryonnaire. Devant l'accroissement des possibilités d'évasion et de fraude fiscales dans un environnement où les mouvements internationaux de capitaux, de biens et services ne cessent de se développer, l'adoption d'un droit contraignant de portée mondiale est plus que nécessaire. En effet, de nouveaux cadres de coopération internationale sont mis en place en vue de renforcer les relations entre les autorités fiscales. Le premier cadre, issu des travaux de l'OCDE et de l'ONU, est d'ordre conventionnel, il s'agit de « *la convention multilatérale d'assistance administrative mutuelle en matière fiscale* ». C'est un instrument multilatéral permettant à un plus grand nombre d'Etats de bénéficier de toutes les formes d'assistance administrative en matière fiscale, pour les impôts de toute nature, tout en assurant une protection appropriée des droits des contribuables.

1177. Le second cadre de coopération fiscale internationale est d'une autre nature, bien qu'il s'applique suite à une convention bi ou multilatérale, il a été en outre initié par une simple loi américaine dont l'application est extraterritoriale. C'est la première fois qu'une loi étrangère oblige les banques et établissements financiers du monde entier à fournir aux autorités fiscales américaines des renseignements sur leurs clients américains.

1178. Ces deux formes d'assistance administrative s'inscrivent dans le but de préserver l'application des règles fiscales internes. Pour lutter contre les pratiques de fraude et d'évasion fiscales, une entraide entre administrations fiscales des Etats est primordiale, et de ce fait, le réseau conventionnel en cette matière doit être le plus large possible.

1179. En effet, s'agissant plus spécialement de la coopération fiscale algérienne, celle-ci est limitée tant sur le plan quantitatif que sur le plan qualitatif. Le réseau conventionnel algérien est très restreint, ce qui veut dire tout d'abord que l'administration fiscale algérienne ne peut obtenir des renseignements sur les avoirs et revenus étrangers des ressortissants et résidents algériens et même de bénéficier de l'assistance de cet Etat pour le recouvrement des créances fiscales que seulement avec trente-cinq Etats avec lesquels l'Algérie a signé une convention fiscale bilatérale.

1180. Alors que plus de 10.000 entreprises étrangères opéraient en Algérie jusqu'à la fin de l'année 2016, seulement trente-cinq pays ont conclue des conventions fiscales avec l'Algérie. Rappelons que près d'une centaine de nationalités sont présentes en Algérie par le biais d'une installation directe ou indirecte. Donc sur les 197 Etats, l'Algérie n'est liée par une convention fiscale qu'avec une trentaine d'Etats.

1181. D'un autre côté, vu que l'Algérie n'a pas encore signé la convention multilatérale d'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, la coopération en matière fiscale ne peut s'effectuer pour l'Algérie que dans le cadre des articles 25 et 26 (26 et 27) du Modèle de l'OCDE repris par les conventions bilatérales tendant à éliminer les doubles impositions. Il est à rappeler toutefois que certaines de ces conventions ne permettent que l'échange de renseignements excluant en ceci les possibilités de recouvrement des créances fiscales. De plus, si ces conventions traitent essentiellement de la lutte contre la double imposition, l'assistance administrative, quant à elle, n'est pas prévue dans toutes les conventions signées par l'Algérie. Tel est le cas pour la convention algéro-suisse signée en 2006 dont l'article 26 ne permet pas l'échange de renseignements « *qui dévoileraient un secret commercial, d'affaires, bancaire, industriel ou professionnel ou un procédé commercial* ».

1182. Ces insuffisances quant à l'assistance fiscale algérienne a pour conséquence non seulement d'élargir l'espace géographique à l'intérieur duquel va se développer la fraude et l'évasion fiscales mais aussi de montrer les territoires où de telles pratiques sont possibles. En effet, le faible nombre des conventions signées permet aux contribuables de placer leurs fonds dans des Etats avec lesquels l'Algérie n'est liée par aucune convention. Le contribuable a aussi la possibilité de choisir parmi les Etats partenaires à l'Algérie, celui qui ne tolère pas une telle coopération.

1183. Les conséquences d'une telle situation aggravent encore plus le problème de fraude et d'évasion fiscales internationales en Algérie. Ajoutons à cela, la nouveauté de la législation fiscale en matière de prix de transfert et d'assistance administrative.

1184. L'Algérie n'est pas le seul pays qui souffre des limites de la coopération fiscale internationale ni de l'insuffisance des solutions d'imposition. La résistance de certains Etats à cette forme de coopération sera toujours un obstacle à l'imposition des implantations internationales d'entreprises pour beaucoup de pays. Sans un consensus international, de telles règles seront toujours d'une portée limitée et finiront par céder la place à la fraude et l'évasion fiscales.

1185. Les solutions envisagées doivent répondre aux exigences de la mondialisation, à la virtualité des activités économiques et à leur transnationalité. Pour cela, seule une volonté commune des Etats, une volonté qui s'oriente vers un droit fiscal supranational, peut empêcher les pratiques de fraude et d'évasion fiscales. Si pour l'instant ce droit semble à priori embryonnaire, il connait toutefois des développements assez importants de la part même de ceux qui l'ont engendré ; comme il bénéficie d'un intérêt grandissant de la part de la doctrine. C'est donc un droit en construction, un droit en devenir.

Rapport-gratuit.com
LE NUMERO 1 MONDIAL DU MÉMOIRES

BIBLIOGRAPHIE

1. Ouvrages

A. Ouvrages généraux

- BELLOULA Tayeb, « *Droit des sociétés* », 1ère édition, Berti, 2006 ;
- BENARAB Armel, « *Commerce et internet*, comprendre les règles juridiques », L'Harmattan, Paris, 2012 ;
- BOUT Roger, BRUSCHI Marc, LUBY-GAUCHER Monique, POILLOT-PERUZZETTO Sylvaine, SOLTANI Sarra, « *Concurrence Distribution Consommation* », Le Lamy droit économique, 2016 ;
- CANAL-FORGUES Eric et RAMBEAUD Patrick, « *Droit international public* », 2ème édition, Champs université, 2011 ;
- CARREAU Dominique et MARELLA Fabrizio, « *Droit international* », 11ème édition, Pedone, 2011 ;
- CARROUE Laurent, COLLET Didier, RUIZ Claude, « *La mondialisation* », Bréal, 2006 ;
- CHAMOULAUD-TRAPIERS Annie et YILDIRIM Gulsen, « *Droit des affaires : Relations de l'entreprise commerciale* », Bréal, 2003 ;
- CHENTOUF Tayeb (dir.), « *L'Algérie face à la mondialisation* », Codesria, 2008 ;
- COHEN Daniel, « *La mondialisation et ses ennemis* », Grasset, 2004 ;
- COMBACAU Jean et SUR Serge, « *Droit international public* », 11ème édition, LGDJ, 2014 ;
- GELINAS Jacques Bernard, « *La globalisation du monde : Laisser faire ou faire ?* », Montréal, Écosociété, 2000 ;
- GIBIRILA Deen, « *Droit des sociétés* », 4ème édition, ellipses, 2012 ;
- GROSCLAUDE Jacques et MARCHESSOU Philippe, « *Droit fiscal général* », 8ème édition, Dalloz, 2013 ;
- GUTMANN Daniel, « *Droit fiscal des affaires* », 6ème édition, LGDJ, 2015-2016 ;
- GUYON Yves, « *Droit des affaires* », Tome I, « *Droit commercial général et sociétés* », 12ème édition, Economica, 2003 ;
- LANDES David, « *Mondialisation, Globalisation et nationalismes : les leçons historiques* », 2000 ;
- LINANT DE BELLEFONDS Xavier, « *Droit du commerce électronique* », PUF, Paris, 2005 ;
- MAGNIER Véronique, « *Droit des sociétés* », 4ème édition, Dalloz, 2009 ;
- MANARA Cédric, « *Droit du commerce électronique* », LGDJ, Paris, 2013,
- MARINO Laure et PERRY Romain, « *Les nouveaux défis du droit des personnes : la marchandisation des données personnelles* », in « *Les nouveaux défis du commerce électronique* », sous la direction de Judith ROCHFELD, LGDJ, Paris,
- QUOC DINH Nguyen, DAILLIER Patrick, PELLET Alain, « *Droit international public* », 2ème édition, LGDJ, 1980 ;
- ROMAIN V. Gola, « *Droit du commerce électronique* », Gualino, 2013, Paris ;

- SADOUDI Ahmed, « *Droit fiscal* », 1ère édition, SHP édition, Alger, 2014 ;
- STIGLITZ Joseph, « *La grande désillusion* », Fayard, Paris, 2003 ;
- STIGLITZ Joseph, « *Un autre monde* », Fayard, Paris, 2006 ;
- TERKI Nour-Eddine, « *Les sociétés commerciales* », AJED Edition, 2010 ;
- TOSI Jean-Pierre et LE FRIANT Martine, « *Introduction au droit de l'entreprise* », 10ème édition, Litec, 1999 ;
- TRARI TANI Mostefa, PISSOORT William, SAERENS Patrick, « *Droit commercial international* », Berti, 2007 ;
- ZITOUNE Tayeb et GOLIARD François, « *Droit fiscal des entreprises* », 1ère édition, Berti, 2007.

B. Ouvrages spéciaux :

- ADDA Jacques, « *La mondialisation de l'économie* », 6ème édition, La découverte, Paris, 2004 ;
- ALLEGRET Jean Pierre, LE MERRER Pascal, « *Economie de la mondialisation. Vers une rupture durable ?* », Préface de François Bourguignon, 2ème édition, De Boeck, 2015 ;
- AUBY Jean-Bernard, « *La globalisation, le droit et l'Etat* », 2ème édition, LGDJ, 2010 ;
- AYADI Habib, « *Droit fiscal international* », Centre de Publication Universitaire, Tunis, 2001 ;
- BADIE Bertrand, « *La fin des territoires* », Paris, Fayard, 1995 ;
- BAGHDAD Chaib, « *Les firmes multinationales* », édition Houma, Alger, 2014 ;
- BAUCHET Pierre, « *Concentration des multinationales et mutations des pouvoirs de l'Etat* », CNRS édition, Paris, 2003 ;
- BAUDRAND Viencent et HENRY Gérard Marie, « *La mondialisation* », Studyrama, 2006 ;
- BEAURAIN Nathalie et JEZ Emmanuel, « *Les noms de domaine de l'internet* », Litec, Paris, 2001 ;
- BENSOUSSAN Alain (dir.), « *Le commerce électronique : Aspects juridiques* », Hermes, Paris, 1998 ;
- BESBES Slim, « *Mémento de fiscalité internationale* », édition SB, 2009 ;
- BOCQUET Dominique, « *Pour une mondialisation raisonnée. Les révolutions discrètes de l'OCDE* », La Documentation Française, préface de Pascal Lamy, 2012 ;
- CASTAGNEDE Bernard, « *Précis de fiscalité internationale* », 4ème édition, PUF, 2013 ;
- CASTAGNEDE Bernard, « *Précis de fiscalité internationale* », 5ème édition, PUF, 2015 ;
- CHRETIEN Maxime, « *Contribution à l'étude du droit international fiscal actuel : le rôle des organisations dans le règlement des questions d'impôt entre les divers Etats*», RCADI, 1954-II ;

- CORTEN Olivier, DELCOURT Barbara, KLEIN Pierre, LEVART Nicolas, avant-propos in « *Démembrements d'Etats et délimitations territoriales : l'uti possidetis en question(s)* », Bruylant, Bruxelles, 1999 ;
- COZIAN Maurice, « *Précis de fiscalité des entreprises* », 31ème édition, Litec, 2007-2008 ;
- DAVID Cyrille, «*Les normes fiscales imparfaites sur les plans international et communautaire* », in Droit et actualité : Etudes offertes à Jaques Béguin, Litec, 2005 ;
- DEPREZ Pierre et FAUCHOUX Vincent, « *Lois, contrats et usages du Multimédias* », Dixit, 1997 ;
- DEPREZ Pierre et FAUCHOUX Vincent, « *Le droit de l'internet : Lois, contrats et usages* », Litec, 2008 ;
- DRAGON Claude, GEIBEN Didier, KAPLAN Daniel, NALLARD Gilbert, « *Les moyens de paiement. Des espèces à la monnaie électronique* », Banque Editeur, Paris, 1997 ;
- DUCCINI Roger, « *Stratégie fiscale des contrats internationaux* », Litec, Paris, 2006 ;
- DUFOUR Arnaud, « *Internet, Que sais-je ?* », 2ème édition, PUF, 1996 ;
- EL MOUHOUB Mouhoub, « *Mondialisation et délocalisation des entreprises* », 4ème édition, La Découverte, Paris, 2013 ;
- GHARBI Najib, « *Le contrôle fiscal des prix de transfert* », L'Harmattan, 2005 ;
- GOUTHIERE Bruno, « *Les impôts dans les affaires internationales* », 10ème édition, Francis LEFEBVRE, 2014 ;
- HUET Frédérique, « *La fiscalité du commerce électronique* », Litec, Paris, 2000 ;
- KERLAN P. « *L'élaboration doctrinale du droit fiscal international – les modèles de conventions* », DPCI, 1985 ;
- LAMBERT Thierry (dir.), « *La fin des paradis fiscaux ?* », Montchrestien, 2011 ;
- LAMBERT Thierry, « *Réflexions sur la concurrence fiscale* », recueil Dalloz, n° 27, 2010 ;
- LAMBERT Thierry, « *Procédures fiscales* », LGDJ, 2ème édition, 2015 ;
- MALHERBE Philippe, « *Eléments de droit fiscal international* », Bruylant, Bruxelles, 2015 ;
- MELOT Nicolas, « *Territorialité et mondialité de l'impôt* », préface de Patrick DIBOUT, Dalloz, Paris, 2004 ;
- MORGENSTERN Patrick, « *L'intégration fiscale* », Groupe Revue Fiduciaire, 2012 ;
- MOUTON Dimitri, « *Sécurité de la dématérialisation* », préface de BOBANT A., Eyrolles, 2012 ;
- OBERSON Xavier, « *Problèmes fiscaux posés par le développement du commerce électronique* », In : Jeanneret Vincent, « *Aspects juridiques du commerce électronique* », Zurich, Schulthess, 2001 ;

- PANSIER Frédéric-Jérôme et JEZ Emmanuel, « *Initiation à l'internet juridique* », Litec, 2ème édition, 2000 ;
- PELLAS Jean-Raphaêl et DOUAT Etienne, « *La fiscalité des non -résidents, miroir d'un paradis fiscal ?* », mélanges en l'honneur de Pierre BELTRAME, Presses Universitaires d'Aix-Marseille, 2010 ;
- PELLAS Jean-Raphaêl, « *Le Vade Mecum de la fiscalité internationale* », Ems, 2002 ;
- RASSAT Patrick, LAMORLETTE Thierry, CAMELLI Thibault, « *Stratégies fiscales internationales* », Maxima, Paris, 2010 ;
- RIU Isabelle, « *Sociétés et établissements stables en droit fiscal international et de l'union européenne* », préface de Daniel GUTMANN, L'Harmattan, 2012 ;
- SCHAFFNER Jean, « *Droit fiscal international* », 2èmeédition, Promoculture, 2005 ;
- SOGGE David, « *Les mirages de l'aide internationale : quand le calcul l'emporte sur la solidarité* », Edition d'en bas, 2003 ;
- TIXIER Gilbert, GEST Guy, KEROGUES jean, « *Droit fiscal international* », 2èmeédition, Litec, Paris, 1979 ;
- VAPAILLE Laurence (dir.), « *Refonder l'impôt sur le revenu ?* », L'Harmattan, 2013 ;
- VIVANT Michel, « *Guide pratique. Le Lamy droit du numérique* », édition Lamy, 2015 ;
- YELLES CHAOUCHE Bachir, (sous-direction), « *Les relations entre l'administration fiscale et les contribuables* », Actes du colloque organisé par le Laboratoire Investissement et Développement Durable (IDD), Université d'Oran 2, du 20 et 21 novembre 2016, in *Annales de la Faculté de droit et des sciences politiques*, Numéro Spécial, 2018 ;

2. Article de revues spécialisées

- ABDESSEMED Mourad Nabil, « Le rescrit fiscal et l'apport de la doctrine administrative dans la relation contribuable-uasger », in *Annales de la Faculté de droit et des sciences politiques*, Numéro spécial 2018, sur *« Les relations entre l'administration fiscale et les contribuables »*, pp. 186-191 ;
- ACARD Claire, LABRUM Stephen, DIAKONOVA Irina, « Prix de transfert : défi fiscal et organisationnel pour l'industrie financière », *Revue Banque*, n° 673 – octobre 2005, pp. 40-44 ;
- ASCENSIO Hervé, « Les normes produites par l'OCDE et les formes de normativité », in « *Le pouvoir normatif de l'OCDE* », Journée d'études de la Société française pour le droit international de Paris, Extrait de l'ouvrage « Le pouvoir normatif de l'OCDE », édition Pedone, 2014, pp. 07-24 ;
- ASCENSIO Hervé et FOLSCHE Céline, « L'OCDE et la coopération fiscale internationale », *Journée d'études de la Société française pour le droit*

international de Paris, Extrait de l'ouvrage « *Le pouvoir normatif de l'OCDE* », édition Pedone, 2014, p. 79-98 ;

- BENAYOUN George David, « Problèmes fiscaux liés au commerce électronique », *Les petites affiches*, 20 juin 1997, n° 74, pp. 5-7 ;
- BENCHADLI Nacer, « La pratique conventionnelle algérienne en matière d'assistance administrative », *Annales de la faculté de droit d'Oran*, Actes du colloque international sur « *Attractivité et évasion fiscales* » du 7 et 8 décembre 2011, numéro spécial, 2013, pp. 67 – 72 ;
- BERGERESE Maurice-Christian, « Des fissures dans le régime du bénéfice mondial consolidé », *Revue de Droit Fiscal*, n° 13, 2005, pp.638-643 ;
- BEYNEIX Isabelle, « Le traitement des données personnelles par les entreprises : big data et vie privée, état des lieux », *La Semaine Juridique*, Edition Générale n° 46-47, 9 Novembre 2015, doctr. 1260, p. 01 ;
- BIENVENU Lani, « La loi FATCA : Origine de la loi et conséquences de sa non application », publié le 31/03/2013 sur le site *https://laloifatca.wordpress.com/origines-et-fondement-de-la-loi/origine-de-la-loi-et-consequences-de-son-non-application-2/*, consulté le 14/06/2017 ;
- BLANLUET Gauthier, « La notion de bénéficiaire effectif en droit fiscal international », *Ecrits de fiscalité des entreprises*, études à la mémoire du Pr. Maurice Cozian, Litec, 2009, pp. 513-536 ;
- BLANLUET Gautier, « L'arrêt Zimmer : une victoire du droit au service d'une plus grande sécurité juridique », *Revue de Droit Fiscal*, n° 16 du 22 avril 2010, pp. 03-04 ;
- BONUCCI Nicola et THOUVENIN Jean-Marc, « L'OCDE, site de gouvernance globale ? », in « *Le pouvoir normatif de l'OCDE* », in Journée d'études de la Société française pour le droit international de Paris, *édition Pedone*, 2014, pp. 25-44 ;
- BONNEAUD Eric et FONTAINE Fabien, « Prix de transfert et droit de la concurrence : les liaisons dangereuses », *Revue de Droit Fiscal* n° 49, 2011, p. 10 ;
- BOISSET-REPKAT Florence, « Contrôle et rectification des opérations internationales, procédures de contrôle des prix de transfert », *Juris-Classeur Fiscal : Impôts directs*, Fasc. n° 3844, Volume n° 1, 2007, pp. 1-10 ;
- BOISSET-REPKAT Florence, « Conventions fiscales, assistance administrative internationale, assistance au recouvrement », *Juris-Classeur Fiscal : Impôts directs*, Fasc. n° 3145, Volume n° 1, 2009, pp. 1-12 ;
- BOUMEDENE Zaza, « Les prix de transfert : évaluation des prix de transfert des bénéfices », *Annales de la faculté de droit d'Oran*, Actes du colloque international sur « Attractivité et évasion fiscales » du 7 et 8 décembre 2011, numéro spécial, 2013, pp. 153-164 ;
- BOURTOURAULT Pierre-Yves et BENARD Marc, « Relations intragroupe, prix de transfert et acte anormal de gestion », *Revue de Droit Fiscal*, n° 50 du 10 décembre 2009, pp. 9-14 ;

- BOUTELLIS Olivier, « Commerce électronique et TV : de l'établissement stable à l'établissement virtuel ? », *Revue de Droit Fiscal* n° 3, 14 janvier 1998, n° 2 ;
- BOUTELLIS Olivier, « L'avenir de la notion d'établissement stable à l'ère de l'entreprise virtuelle : évolution ou révolution ? », *Petites Affiches*, 20 janvier 1999, n° 14, pp. 25-31 ;
- BOUVIER Michel, « La lutte contre l'évasion fiscale internationale : répression ou prévention ? », *Revue française de finances publiques*, n° 110 - avril 2010 ;
- BUISSON Jacques, « L'échange de renseignements entre administrations fiscales en Europe », *Revue de Droit Fiscal*, n° 47, 2012, pp. 33-36 ;
- BUISSON Jacques, « À quoi sert une liste d'États et territoires non coopératifs ? », in Actes du colloque organisé par l'université Paris Descartes et l'université de Genève le 16 mai 2013 sur « *Actualité et enjeux de l'optimisation fiscale internationale* », *Revue de Droit Fiscal* n° 39 du 26 septembre 2013, 438, pp.
- CAPPELAERE Jean-Jacques, « Une filiale extraterritoriale induit-elle la présence d'un établissement stable ? », *Revue Banque*, n° 730-731, décembre 2010, pp. 136-139 ;
- CASTAGNEDE Bernard, « Fiscalité internationale : chronique de l'année 2010 », *Revue de Droit Fiscal*, n° 9 du 3 mars 2011, pp. 73-78 ;
- CHARRIE Julia et JANIN Lionel, « Fiscalité du numérique », *Revue Fiscalité du Numérique*, n° 26, mars 2015, p. 02 ;
- CHAVAGNEUX Christian, « A quoi servent les paradis fiscaux », *Revue Française de Comptabilité*, n° 452 - mars 2012, pp.42-47 ;
- CHAVAGNEUX Christian, « Les multinationales adorent les paradis fiscaux », *Revue Alternatives Economiques*, n° 272 - septembre 2008, p. 64 ;
- CHAVAGNEUX Christian, « Les paradis fiscaux au cœur de la mondialisation », *Alternatives Economiques*, n° 324 - mai 2013, pp.58-60 ;
- CHAVAGNEUX Christian, « Peut-on éradiquer les places offshore ? », *Alternatives Economiques*, n° 324 - mai 2013, pp. 61-63 ;
- CHAVRANSKI Henri, « L'OCDE au cœur des grands débats économiques », *La Documentation française*, 1997, Volume 62, n° 4 ;
- CHERIF Chakib, « A propos du rééchelonnement et du rôle du FMI dans les processus d'ajustement économique », *Revue algérienne de sciences juridiques, économiques et politiques*, n° 1, 1995, pp. 79-80 ;
- COMOLET-TIRMAN Christian, « Peut-on en finir avec les prix de transfert ? », *Revue de Droit Fiscal*, n° 22, 31 mai 2012, pp 13-15 ;
- COUDERT Marie-Antoinette et LAPRES Daniel Arthur, « Quelle fiscalité pour le commerce électronique », *Revue de Droit fiscal* n° 46-47, 1997, pp. 1351-1354 ;
- COEURDEROY Régis et GHERTMAN Michel, « Transferts internationaux de compétences et théorie de l'internalisation : une recherche sur le cas des sociétés de services informatiques ». Disponible sur le site *www.strategie-aims.com/montreal/coeurde.pdf*;

- DEPREZ Pierre et FAUCHOUX Vincent, « *Le droit des marques et les noms de domaines Internet », in Expertise, n° 200, décembre* 1996, p. 444 et s.
- DIARRA Eloi, « La fiscalité du numérique : quel avenir ? », *Revue française de finances publiques* du 01/05/2016, n° 134, pp. 03-12 ;
- DUBUT Thomas, « Les commentaires du modèle de convention fiscale de l'OCDE et l'interprétation des conventions fiscales bilatérales contre la double imposition. Contribution à l'étude de la normativité sans efficacité en droit international public », *Revue de la recherche juridique*, 2009-3 ;
- ESCLASSAN Marie-Christine, « Justice fiscale et abus de droit : Réflexions sur la dynamique de la notion d'abus de droit en droit fiscal français », *Revue Française de Finances Publiques*, n° 124/2013, pp. 85-93 ;
- FAUQUET Pierre, « Evaluation des prix de transfert entre entreprises associés », *Revue Problèmes Economiques*, n° 2691 du 6 décembre 2000, pp. 14-17 ;
- FOUCAULT Jean-Paul, « Définition de l'établissement stable », *Juris-Classeur : Impôts directs*, Fasc. 353-C (16-3-C), Volume 1, 1993, pp. 1-20 ;
- FOUCAULT Jean-Paul, « Installations exclues de la qualification d'établissement stable au sens de la convention franco-néerlandaise », *Revue de Droit Fiscal*, n° 6 du 10 février 2011, pp. 49-52 ;
- FOUQUET Olivier, « Abus de droit : la sécurité juridique rédactionnelle », *Revue de Droit Fiscal*, n° 1-2 du 9 janvier 2014, pp. 8-10 ;
- FOURRIQUES Michel, « Optimisation fiscale des groupes internationaux et paradis fiscaux », *Revue Française de Comptabilité*, n° 455 - juin 2012, pp. 36-37 ;
- FOURRIQUES Michel, « Territorialité de l'IS et subsidiarité des conventions fiscales internationales », *Revue Française de Comptabilité*, n° 461 - janvier 2013, pp. 24-27 ;
- GEGOUT Maurice, « Filiales et participations », *Encyclopédie Dalloz, Répertoire Société*, Tome II « *Sociétés d'économie mixte à publicité* », 1980, pp. 01-30 ;
- GUTMANN Daniel, « La double imposition : problèmes contemporains », *Revue de Droit Fiscal*, n° 9 du 3 mars 2011, pp. 10-11 ;
- GUTMANN Daniel, « La filiale commissionnaire : un établissement stable ? », *Ecrits de fiscalité des entreprises : Etudes à la mémoire du Pr. Maurice COZIAN*, Litec, 2009, pp. 537-552 ;
- HAHN Hugo J. « La reconstitution de l'O.E.C.E. et sa continuation dans l'O.C.D.E. », In: *Annuaire français de droit international*, volume 8, 1962. pp. 751-762; disponible sur le site « http://www.persee.fr/docAsPDF/afdi_0066-3085_1962_num_8_1_1000.pdf », consulté le 07/09/2017.
- HUBLOT G., « Rescrire ou pas…? », *Les nouvelles fiscales*, n° 189, 2008, pp. ;
- KALTENBACH Laure et LE GUAY Olivier, « 3 questions : Ces données personnelles qui valent de l'or », *JCP E* n° 37 du 11 septembre 2014, 621, pp. 1 ;

- KHOURY-HELOU Pierre-Antoine, « Etablissement stable et économie numérique : les travaux de l'OCDE», *Revue de Droit Fiscal*, n° 47 du 20 novembre 2014, pp. 39-41 ;
- LACHAIZE Hervé, « La notion d'établissement stable à l'épreuve des nouvelles technologies », *Les nouvelles Fiscales*, 2000, n° 837, sur Lamyline.fr, p. 5 ;
- LAMBERT Thierry, « La lutte contre l'évasion fiscale internationale : l'offensive américaine en matière d'échange automatique d'informations », *Revue de Droit Fiscal*, n° 51-52 du 18 décembre 2014, pp. 39-43 ;
- LAMBERT Thierry, « La transparence des flux financiers : les opérateurs sous surveillance », *La Revue Fiscale du Patrimoine*, n° 4, avril 2015, pp. 26-28 ;
- LAMBERT Thierry, « Le rescrit, une idée à cultiver », *Revue de Droit fiscal*, n° 27, 2015, pp. 47-48 ;
- LECOMTE Didier, « L'avocat fiscaliste et l'optimisation fiscale paisible », *Revue européenne et internationale de droit fiscal*, n° 5, 2015, pp. 566-578 ;
- LECOMTE Didier, « Optimisation fiscale versus optimisation budgétaire – L'exemple de l'article 212-Ib du Code général des impôts », *Revue européenne et internationale de droit fiscal*, n° 2016/4, pp. 507-515 ;
- LECOMTE Didier, Les pratiques transactionnelles, in *Annales de la Faculté de droit et des sciences politiques*, Numéro spécial 2018, sur *« Les relations entre l'administration fiscale et les contribuables »*, pp. 237-258 ;
- LEDRICH Emmanuel, « Réflexions autour de la « gouvernance » de l'Internet et du statut de l'ICANN suite au SMSI de Tunis. La gestion du Domain Name System en question : quand le réseau ne sait plus comment il s'appelle... », Revue *Le Lamy Droit de l'immatériel*, nº 12, 1er janvier 2006, pp. 04-07 ;
- LE GALL Jean-Pierre, « Internet : cyber-fiscalité ou cyber-paradis fiscal », *Juris-Classeur édition Entreprise*, n° 5, 29 janvier 1998, pp. 164-169 ;
- LE MENTEC Franck, « Coopération fiscale internationale : quels droits pour les contribuables ? », sous la direction des professeurs CASTAGNEDE Bernard et GUTMANN Daniel, actes du colloque « La nouvelle coopération fiscale internationale», organisé le 15 juin 2010 par l'École de droit de la Sorbonne, *Revue de Droit Fiscal* n° 42, 21 octobre 2010, p. 04 ;
- LE MENTEC Franck, « Bénéfices des entreprises : modalités d'imposition des entreprises exploitées en France », *Juris-Classeur Fiscal : Impôts directs*, Fasc. n° 3510, Volume n° 1, 2013, pp. 1-14 ;
- LE MENTEC Franck, « Notion d'établissement stable », *Juris-Classeur Fiscal*, Fasc. 3320 du 1er Septembre 2014, pp. ;
- LLAURENS Laetitia, « FATCA, un dispositif fiscal en clair-obscur », *Juris-Classeur édition Entreprise et Affaires*, n° 40 du 2 octobre 2014, pp. 34-35 ;
- LOPEZ Christian, « La fiscalité comme vecteur de l'attractivité du territoire, Mondialisation et fiscalité, La globalisation fiscale », L'Harmattan, coll. Finances publiques, 2006, pp. 245-262 ;
- LOPEZ Christian, « La pertinence des critères de pleine concurrence dans les prix de transfert », in *Annales de la faculté de droit d'Oran*, Actes du colloque

international sur « *Attractivité et évasion fiscales* » du 7 et 8 décembre 2011, numéro spécial, 2013, pp. 129-152 ;

- MARAIA Jean-Frédéric, « La Suisse face aux pressions de l'Union européenne en matière de fiscalité, Dix ans d'histoire mouvementée et de changements radicaux en Suisse », Actes du colloque organisé par l'université Paris Descartes et l'université de Genève le 16 mai 2013 sur « *Actualité et enjeux de l'optimisation fiscale internationale* », *Revue de Droit Fiscal* n° 39 du 26 septembre 2013, 441 ;
- MARINO Laure et PERRY Romain, « Les nouveaux défis du droit des personnes : la marchandisation des données personnelles », in « *Les nouveaux défis du commerce électronique* », sous la direction de Judith ROCHFELD, LGDJ, Paris, pp. 55-70 ;
- MELOT Nicolas, « Fiscalité et multinationales : les groupes de sociétés, ces enfants terribles », *Ecrits de fiscalité des entreprises, études à la mémoire du Pr. Maurice COZIAN*, Litec, 2009, pp. 553-593 ;
- MERCKAERT Jean, « Paradis fiscaux : l'industrie du secret », *Revue Projet*, 2013/3, n° 334, p. 85 ;
- MIKOL Alain, « Le prix de transfert : son cadre règlementaire permet-il de maitriser pleinement le risque fiscal ? », *Revue Française de Comptabilité, septembre* 2002, p. 24 ;
- MOLE Antoine, « Le prix de transfert des banques universelles, un enjeu de la prochaine réforme bancaire », *Revue Banque*, n° 749 - juin 2012, pp. 73-75 ;
- PERROTIN Frédérique, « Des résultats records pour le contrôle fiscal », *Les Petites affiches* du 20/04/2016, n° 79, p. 04;
- PETON-PHILIPPOT Nolwenn, « Application de la clause balai en cas de distribution à une société mère étrangère de bénéfices nés d'une activité exercée en France par un établissement stable », *Revue de Droit Fiscal*, n° 22 du 31 mai 2012, pp. 40-41 ;
- PIOLET Vincent, « Géopolitique des paradis fiscaux », *Politique étrangère* 2013/3 (Automne), p. 185 ;
- PLAGNET Bernard, « Procédures techniques de suppression des doubles impositions », *Juris-Classeur Fiscal : Impôts Directs*, Fasc. 352 (16-2), Volume n° 1, 1982, pp. 11 ;
- SABONNADIERE Matthieu, « La remise en cause du système fiscal international : l'opportunité d'une révolution ? », *Revue de Droit fiscal* n° 41, 8 Octobre 2015, 616 ;
- SADOUDI Ahmed, « Fraude fiscale et évasion fiscale : intérêt de la distinction », *Annales de la faculté de droit d'Oran*, Actes du colloque international sur « *Attractivité et évasion fiscales* » du 7 et 8 décembre 2011, numéro spécial, 2013, pp. 179-200 ;
- SADOUDI Ahmed, « L'impôt comme instrument de la politique économique et budgétaire », *Revue européenne et internationale de droit fiscal*, n° 3, 2018, pp. 333-341 ;

- SADOUDI Ahmed, « La place de la doctrine dans la relation entre l'administration et le contribuable », *Annales de la Faculté de droit et des sciences politiques*, Numéro spécial 2018, sur *« Les relations entre l'administration fiscale et les contribuables »*, pp. 260-266 ;
- SAINT-AMANS Pascal et ROBERT Éric, « Le projet BEPS et la longue marche en direction d'une fiscalité globale pour l'économie du XXIe siècle», *Revue de Droit fiscal* n° 49, du 3 Décembre 2015 ;
- SALVAT Bernard, « La recherche du renseignement dans la lutte contre la fraude fiscale internationale », *Revue Française de Finances Publiques*, n° 110 – avril 2010, pp. 103-120 ;
- SIBILLE François, « La fiscalité du commerce électronique », *Les Petites affiches*, 9 juillet 1999, n° 136, pp. 4-10 ;
- SID AHMED Karim, « Le cas des accords préalables sur les prix de transfert », in *Annales de la Faculté de droit et des sciences politiques*, Numéro spécial, 2018, sur *« Les relations entre l'administration fiscale et les contribuables »*, pp. 227-236 ;
- SILBERZTEIN Caroline, « La révision des principes de l'OCDE applicables en matières de prix de transfert », *Revue de Droit Fiscal*, n° 39 du 30 septembre 2010, pp. 22-26 ;
- SILBERZTEIN Caroline, « Les travaux des Nations-Unies en matière de prix de transfert : vers l'émergence d'un double standard ? », *Revue de Droit fiscal*, n° 10, du 8 mars 2012, actualités ;
- SILBERZTEIN Caroline, « Nations Unies : 10ème session du Comité d'experts sur la coopération internationale en matière fiscale », *Revue de Droit fiscal* n° 47, 20 Novembre 2014, act. 582, actualités, pp. 01-03 ;
- SNOUSSI Mounir, « Les stratégies juridiques des sociétés transnationales : l'exemple des prix de transfert », *Revue Internationale de Droit Economique*, n° 3, 2003, pp. 443-469 ;
- SPINDLER Jacques, « La fraude fiscale définition et évolution économique », *Revue Tunisienne de Fiscalité*, Actes du colloque international sur « *La lutte contre la fraude fiscale* », n° 16-2011, p. 240 ;
- STANKIEWICZ Lukasz, « L'activité fiscale des organisations internationales », *Revue Européenne et Internationale de Droit Fiscal*, n° 3, 2017, pp. 309-320 ;
- STANKIEWICZ Lukasz, « Conventions fiscales : Assistance administrative internationale - Échange de renseignements », *Juris-Classeur Fiscal international*, Fasc. n° 3140, du 30 Mars 2014, dernière mise à jour : 30 Mars 2014, pp. 01-53 ;
- TEBTI Touffik, « Les accords préalables en matière de prix de transfert », in *Annales de la faculté de Droit d'Oran*, Actes du colloque international : « *Attractivité et évasion fiscales* » du 7 et 8 décembre 2011, numéro spécial, 2013, pp. 165-176 ;
- TELLO Carol P. et MALHERBE Jacques, « Le Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA) américain : un tournant juridique dans la coopération sur

l'échange d'informations fiscales », *Revue de Droit Fiscal*, n° 3, 2014, pp. 23-39 ;

- TEPER Frédérique, « Quelle fiscalité pour internet ? Enjeux pour les Etats et les opérateurs », Actes du colloque organisé par l'université Paris Descartes et l'université de Genève le 16 mai 2013 sur « Actualité et enjeux de l'optimisation fiscale internationale », *Revue de Droit Fiscal* n° 39, 2013, 439, pp. 28-29 ;
- UETTWILLER Jean-Jacques, « Comment déterminer les prix de cession intragroupe », *Revue des sociétés*, 113ème année, n° 3, Dalloz, juill. / sep. 1995, pp. 459-492 ;
- VAPAILLE Laurence, « La sécurité juridique au prisme du rescrit », *Annales de la Faculté de droit et des sciences politiques*, Numéro spécial, 2018 sur *« Les relations entre l'administration fiscale et les contribuables »*, pp. 192-226 ;
- VERBIEST Thibault et WERY Étienne, « *Les copies provisoires techniques confrontées au droit de reproduction* », LEGICOM 2001/2, n° 25, pp. 87-94 ;
- VIAULT Patrick, « Le régime du bénéfice mondial ou consolidé : un dispositif qui peut se révéler défavorable », *Revue Française de Comptabilité*, n° 466 - septembre 2011, p. 8 ;
- VIDAL Jean-Pierre, LAROCQUE Denis, LEROUX Justin, « Prix de transfert et justice fiscale », *Revue Française de Finances Publiques*, n° 124, 2013, pp. 29-37 ;
- WEBER Pascal, « Les clauses anti-abus : pragmatisme ou régulation ? », sous la direction de Thierry LAMBERT« *La fin des paradis fiscaux ?* », actes du colloque organisé le 3 décembre 2010, Montchrestien, 2011, pp. ;
- WILHELM Pascal et KOSTIC Gaël, « Internet, l'émergence d'un support publicitaire », *Droit de l'Informatique et des Télécoms*, nº 04, 1er avril 1998, pp. 06-17 ;
- YANAT Abdelamadjid, « Un état actuel des relations administration fiscale-contribuable », *Annales de la Faculté de droit et des sciences politiques*, numéro spécial, 2018 sur : *« Les relations entre l'administration fiscale et les contribuables »*, p. 81 et suivantes ;
- YANAT Abdelmadjid, « La liberté d'investir en Algérie, Les seuils d'éligibilité aux avantages et la simplification des procédures », *Revue IDARA*, n° 46/1, 2017, pp. 7-37 ;
- YELLES CHAOUCHE Bachir, « Les avantages fiscaux en matière d'investissement en Algérie », Actes du colloque international sur « *Les avantages fiscaux et politiques de développement* », *Revue Tunisienne de Fiscalité,* n° 14, 2010, pp. 59-72 ;
- YELLES CHAOUCHE Bachir, « Les mutations du droit fiscal algérien », Sous la direction de Walid LAGGOUNE, « *Algérie cinquante ans après. La part du droit* », *Editions AJED*, Alger, 2013, Tome II, pp. 729 à 780 ;
- YELLES CHAOUCHE Bachir, « L'échange de renseignements en matière fiscale : le cas de l'Algérie », *Revue européenne et internationale de droit fiscal*, n°1, 2015, pp. 164-171 ;

- REIDF, Dossier : « Rescrit –Ruling-Transparence », n° 1, 2017, p. 9-83 ;
- REIDF, Dossier : « Le droit fiscal américain et son influence », n° 3, 2017, p. 277, p. 227-273 ;
- REIDF, Dossier : « La fiscalité des pays du Maghreb », n° 3, 2018, p. 329-417.

3. Thèses et mémoires

A. Thèses

- BEKENNICHE Otmane, « *La coopération entre l'Algérie et l'Union Européenne : Bilan et perspectives* », Thèse de Doctorat, Université de Renne Descartes Paris V, 1998 ;
- BENCHADLI Nacer, « *La coopération administrative internationale en matière fiscale avec la référence à la pratique conventionnelle algéro-française* », Thèse de doctrat, Université d'Oran 2, 2018 ;
- BOUMEDDANE Zaza, « *La fiscalité des groupes* », Thèse de doctorat, Université Oran 2, 2017 ;
- EL HADJI Dialigue Ba, « *Le droit fiscal à l'épreuve de la mondialisation : la règlementation des prix de transfert au Sénégal* », Thèse de Doctorat en Droit, discipline : Organisations, Marchés, institutions, Université Paris-Est, 2011 ;
- GOLA Romain, « *La régulation de l'internet : nom de domaine et droit des marques* », thèse de doctorat, Université de Montréal/Université de droit, d'économie et des sciences d'Aix-Marseille III, 2002 ;
- LAIR David, « *La mondialisation : un défis pour les paradis fiscaux* », Thèse de Doctorat, Université Paris II – Panthéon Assas, 2007 ;
- Lounis Abdelouhab, « *Les pouvoirs d'investigation de l'administration fiscale* », Thèse de doctorat, Université d'Oran 2, janvier 2015 ;
- MEUROU Thierry, « *Quelle fiscalité pour les transactions électroniques des entreprises* », Thèse de Doctorat, Université Paris I – Panthéon Sorbonne, 2002 ;
- PADOVANI Marie-Marthe, « *La frontière fiscale* », Thèse de Doctorat, Université Paris II – Panthéon Assas, 2009 ;
- POITEVIN-LAVENU François, « *E-fiscalité : les règles fiscales à l'ère de la dématérialisation* », Thèse de doctorat en Droit privé, Université Paris II – Panthéon Assas, Ecole doctorale de droit privé, 2011 ;
- TONNELLIER Aurore, « *Le régime juridique du site internet* », Thèse de Doctorat, Université Paris II – Panthéon Assas, 2011.

B. Mémoires

- AIS Souhila, « *Les conventions internationales en droit fiscal* », Mémoire de Magistère en Droit Comparé des Affaires, Université d'Oran, Faculté de droit, 2010-2011 ;
- BENCHADLI Nacer, « *Les relations commerciales entre l'Union Européenne et l'Algérie, Aspects juridiques et institutionnelles* », Mémoire de Magistère en Droit Public, Université d'Oran, Faculté de droit, 2007 ;

- GRAICHE Lynda, « *Les formes d'implantation des firmes multinationales en Algérie : objectifs et stratégie* », Mémoire de Magistère en sciences de Gestion, option : Management des entreprises, Université de Mouloud Mammeri de Tizi-Ouzou, Faculté des sciences économiques, commerciales et de gestion, 2012 ;
- BELOUAHAM Naoual et NOUALI Soufian, « *L'aspect historique des Conventions Fiscales Internationales* », Mémoire de Master en droit et contentieux des affaires, Université Mohammed Premier, Faculté des sciences juridiques, économiques et sociales-Oujda, 2015-2016. Disponible sur le site « https://fr.slideshare.net/SoufianNouali/les-conventions-fiscales-internationales » ;
- BLONDIAU Caroline, « *La levée du secret bancaire fiscal* », Mémoire de Master, Université catholique de Louvain, Faculté de droit et de criminologie, 2014-2015 ;
- CASTAN OTAL Julian Lorenzo, « *La notion d'établissement stable face à l'ère de l'économie numérique* », Mémoire de Master en Droit des Sociétés, Université de Cergy-Pontoise, 2013-2014 ;
- GAZZO Annabelle, « *La monnaie électronique. Aspects juridiques* », Mémoire de Master en Droit International Privé et du Commerce International, Université Paris II – Panthéon Assas, 2005-2006 ;
- MARQUET Pierre-Alain, « *La loi FATCA et l'échange automatique d'informations à des fins fiscales* », Mémoire de Master en Droit des Affaires, Université Paris II – Panthéon Assas, 2013-2014 ;
- PICHARDIE Romain-Jean, « *La liberté fiscale sur internet* », Mémoire de Master en droit de l'entreprise, Spécialité droit des affaires et fiscalité, Université de Rouen, 2005-2006 ;
- ROUSSIEAU Candice, « *Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA). Questions de légalité, de légitimité et d'efficience* », Mémoire de Master, Université Catolique de Louvain, Faculté de Droit et de Criminologie, 2014-2015 ;
- YELLES CHAOUCHE Nassima, « *L'imposition des revenus distribués* », Mémoire de Master en Droit Public Economique, Université d'Oran, Faculté de Droit, 2013 ;
- DEMEURE Aurélien, « *La problématique de la monnaie électronique* », Mémoire de DEA « Monnaie Finance Banque » Magistère d'économie, Université Paris I – Panthéon Sorbonne UFR Economie II, 2001 ;
- HYVER Sébastien, « *Fiscalité directe et localisation des activités d'e-commerce au regard de la notion d'établissement stable* », Mémoire de DEA en Droit des Relations Economiques et sociales, Université de Cergy-Pontoise, 2003 ;
- LACHAIZE Hervé, « *La notion fiscale d'établissement stable à l'preuve du commerce électronique* », Mémoire de DEA en Droit des Affaires, Université Robert Schuman Strasbourg, 1999-2000 ;
- SPANOU Maria, « *La publicité sur internet* », Mémoire de DEA en droit de communication, Université Panthéon-Sorbonne, Paris I, 2004 ;

- YOUNES Vanessa, « *Protection des données nominatives sur internet* », Mémoire de DEA en Droit de Communication, Université Paris II – Panthéon Assas, 2000 ;
- LEMAIRE Gaêlle, « *Les relations entre entreprise et internet ou comment une entreprise peut-elle réussir son mariage avec internet ?* », Mémoire du Diplôme d'Etudes Spécialisées de Marketing, Université Panthéon-Sorbonne, Paris I, 2003-2004 ;
- SARFATI Natacha, « *La publicité sur internet* », Mémoire de DESS, Université Paris I, 1999 ;
- SARTIAUX Mathieu, « *Le statut fiscal d'une activité exercée par l'intermédiaire du réseau internet* », Mémoire d'Ingénieur de Gestion, Université libre de Bruxelles, Ecole de Commerce Solvay, 1999-2000.

4. Textes législatifs et règlementaires

A. Textes juridiques algériens :

Constitutions algériennes :

- Texte de 1976 promulgué par Ordonnance n° 76-97 du 22 novembre 1976, JORA, n° 94, du 24 novembre 1976, p. 1042 ;
- Texte de 1989 promulgué par décret présidentiel n° 89-18 du 28 février 1989, J.O.R.A. n° 09, du 1er mars 1989, p. 188 ;
- Texte de 1996 promulgué par décret présidentiel n° 96-438 du 7 décembre 1996, J.O.R.A, n° 76 du 8 décembre 1996, p. 5 ;
- Texte de 2016, loi n° 16-01 du 6 mars 2016, J.O.R.A. du 2016, n° 14, p. 3.

Conventions internationales

Conventions multilatérales :

- Accord euro-méditerranéen établissant une association entre la République algérienne démocratique et populaire d'une part et la communauté européenne et ses Etats membres d'autre part, signé à Valence le 22 avril 2002, ainsi que ses annexes 1 à 6, les protocoles n° 1 à 7 et l'acte final y afférents, ratifié par le décret présidentiel n° 05-159 du 27 avril 2005, J.O.R.A., du 30 avril 2005, n° 31, p. 3 ;
- Convention multilatérale conclue entre les pays de l'Union du Maghreb Arabe relative à la non double imposition et à la mise en place des bases de coopération mutuelle dans le domaine des impôts sur le revenu, signée à Alger le 23 juillet 1990, ratifiée par le décret présidentiel n° 90-424 du 22 décembre 1990, J.O.R.A. du 6 février 1991, n° 6, p. 189 ;
- Convention de coopération économique européenne signée le 16 avril 1948, entrée en vigueur le 1er juillet 1948. Disponible sur le site « https://www.cvce.eu/content/publication/1999/1/1/769de8b7-fe5a-452c-b418-09b068bd748d/publishable_fr.pdf ». Consulté le 07/09/2017.

Conventions bilatérales en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune

- Convention Algérie-Turquie signée à Ankara le 2 août 1994, ratifiée par le décret présidentiel n° 94-305 du 02 octobre 1994, J.O.R.A du 12 octobre 1994, n° 65, p. 04 ;
- Convention Algérie-Canada signée à Alger le 28 février 1999, ratifiée par le décret présidentiel n° 2000-367 du 16 novembre 2000, J.O.R.A du 19 novembre 2000, n° 68, p. 03 ;
- Convention Algérie-France signée à Alger le 17 octobre 1999, ratifiée par le décret présidentiel n° 02-121 du 7 avril 2002, J.O.R.A du 10 avril 2002, n° 24, p. 03 ;
- Convention Algérie-Bahreïn signée à Alger le 11 juin 2000, ratifié par décret présidentiel n° 03-276 du 14 aout 2003, J.O.R.A. du 20 aout 2003, n° 50, p. 03 ;
- Accord Algérie-Egypte signé le 17 février 2001, ratifié par le décret présidentiel n° 03-142 du 25 mars 2003, J.O.R.A du 2 avril 2003, n° 23, p. 06 ;
- Convention Algérie-Ukraine signée à Alger le 14 décembre 2002, ratifiée par le décret présidentiel n° 04-131 du 19 avril 2004, J.O.R.A du 28 avril 2004, n° 27, p. 09 ;
- Convention Algérie-Russie signée à Alger le 10 mars 2006, ratifiée par le décret présidentiel n° 06-127 du 3 avril 2006, J.O.R.A du 5 avril 2006, n° 21, p. 03 ;
- Convention Algérie-Liban signée à Beyrouth le 26 mars 2002, ratifiée par le décret présidentiel n° 06-171 du 22 mai 2006, J.O.R.A du 28 mai 2006, n° 35, p. 04 ;
- Accord Algérie-Chine signé à Pékin le 6 novembre 2006, ratifié par le décret présidentiel n° 07-174 du 6 juin 2007, J.O.R.A du 17 juin 2007, n° 40, p. 03 ;
- Accord Algérie- Suisse signé à Alger le 3 juin 2006, ratifié par le décret présidentiel n° 08-425 du 28 décembre 2008, J.O.R.A du 18 janvier 2009, n° 4, p. 04 ;
- Convention Algérie-Qatar signée à Doha le 3 juillet 2008, ratifiée par le décret présidentiel n° 10-273 du 3 novembre 2010, J.O.R.A., du 21 novembre 2010, n° 70, p. 03 ;

Textes législatifs

- Code de commerce, Berti, Alger ;
- Code des impôts directs et taxes assimilées ;
- Code des impôts indirects ;
- Code des taxes sur le chiffre d'affaires ;
- Code du timbre et code de l'enregistrement,
- Code des procédures fiscales, Berti, Alger ;
- Code de procédure civile et administrative ;
- Loi n° 78-02 du 11 Février 1978 relative au monopole de l'Etat sur le Commerce extérieur, J.O.R.A., du 14 février 1978, n° 07, p. 114 ;

- Décret législatif n° 93-12 du 5 octobre 1993, relatif au développement de l'investissement, J.O.R.A. du 20 octobre 1993, n° 64 ;
- Ordonnance n° 01-03 du 20 août 2001, J.O.R.A. du 22 août 2001, n° 47, p. 03 modifiée et complétée par Ordonnance n° 06-08 du 15 juillet 2006, J.O.R.A. du 19 juillet 2006, n° 47, p. 17 ;
- Loi n° 96-31 du 30 décembre 1996 portant loi de finances pour 1997, J.O.R.A. du 31 décembre 1996, n° 85, p. 03. ;
- Ordonnance n° 03-03 du 19 juillet 2003 relative à la concurrence, J.O.R.A. du 20 juillet 2003, n° 43, p. 21, modifiée et complétée par la loi n° 08-12 du 25 juin 2008, J.O.R.A du 2 juillet 2008, n° 36, p. 10 ;
- Loi n° 04-08 du 14 août 2004 relative aux conditions d'exercice des activités commerciales, J.O.R.A du 18 août 2004, n° 52, p. 04 ;
- Loi n° 05-07 du 28 avril 2005 relative aux hydrocarbures, J.O.R.A. du 19 juillet 2005, n° 50, p. 03, modifiée et complétée par l'ordonnance n° 06-10 du 29 juillet 2006 relative aux hydrocarbures, J.O.R.A. du 30 juillet 2006, n° 48, p. 04 ; modifié et complétée par la loi n° 13-01 du 20 février 2013, J.O.R.A. n° 11, 2013 ;
- Loi n° 07-11 du 25 novembre 2007 portant système comptable financier, J.O.R.A. du 25 novembre 2007, n° 74, p. 03 ;
- Ordonnance n° 08-02 du 24 Juillet 2008 portant loi de finances complémentaire pour 2008, J.O.R.A. du 27 juillet 2008, n° 42, p. 03.
- Loi n° 08-21 du 30 décembre 2008 portant loi de finances pour 2009, J.O.R.A. du 31 décembre 2008, n° 74, p. 3 ;
- Ordonnance n° 09-01 du 22 juillet 2009 portant loi de finances complémentaire pour 2009, J.O.R.A. du 26 juillet 2009, n° 44, p. 04 ;
- Loi n° 09-09 du 30 décembre 2009 portant loi de finances pour 2010, J.O.R.A. du 31 décembre 2009, n° 78, p. 02 ;
- Ordonnance n° 10-01 du 26 août 2010 portant loi de finances complémentaire pour 2010, J.O.R.A., du 29 août 2010, n° 49, p. 02 ;
- Ordonnance n° 03-11 du 26 août 2003 relative à la monnaie et au crédit, J.O.R.A., du 27 août 2003, n° 52, p. 03, modifiée et complétée par l'ordonnance n° 10-04 du 26 août 2010, J.O.R.A. du 26 août 2010, n° 50, p. 11, modifiée et complétée par la loi n° 12 octobre 2017, JORA n° 57, 2017 ;
- Loi n° 13-08 du 30 décembre 2013 portant loi de finances pour 2014, J.O.R.A. du 31 décembre 2013, n° 68, p. 03 ;
- Loi n° 15-04 du 1er février 2015 fixant les règles générales relatives à la signature et la certification électroniques, J.O.R.A. n° 6 du 10 février 2015, p. 06 ;
- Loi n° 16-09 du 3 août 2016 relative à la promotion de l'investissement, J.O.R.A., n° 46, du 3 août 2016 ;
- Loi n° 16-14 du 28 décembre 2016 portant loi de finances pour 2017, J.O.R.A., du 29 décembre 2016, n° 77, p. 03 ;

- Loi n° 17-11 du 27 décembre 2017 portant loi de finances pour 2018, J.O.R.A. du 28 décembre 2017, n° 76, p. 02 ;
- Loi n° 18-05 du 10 mais 2018 relative au commerce électronique, J.O.R.A. du 16 mai 2018, n° 28, p. 04 ;
- Décret exécutif n° 92-271 du 6 juillet 1992 fixant la liste susceptible d'être soumis à l'amortissement dégressif, J.O.R.A., du 8 juillet 1992, n° 52, p. 1155 ;
- Décret exécutif n° 97-41 du 18 janvier 1997 relatif aux conditions d'inscription au registre de commerce, J.O.R.A du 19 janvier 1997, n° 05, p. 08, modifié et complété par le décret exécutif n° 03-435 du 1er décembre 2003, J.O.R.A., du 7 décembre 2003, n° 75, p. 10 ;
- Décret exécutif n° 09-183 du 12 mai 2009 fixant les conditions d'exercice des activités auxiliaires au transport maritime, J.O.R.A., du 24 mai 2009, n° 31, p. 12 ;
- Décret exécutif n° 09-296 du 2 septembre 2009 modifiant le décret exécutif n° 09-181 du 12 mai 2009 fixant les conditions d'exercice des activités d'importation des matières premières, produits et marchandises destinés à la revente en l'état par les sociétés commerciales dont les associés ou les actionnaires sont des étrangers, J.O.R.A, du 06 septembre 2009, n° 51, p. 37 ;
- Arrêté du 9 octobre 1999 portant adaptation du plan comptable national à l'activité des holdings et à la consolidation des comptes de groupe, J.O.R.A., du 22 décembre 1999, n° 91, p. 03 ;
- Décret exécutif n° 17-01 du 7 mars 2017 fixant les modalités de transmission à l'administration fiscale des informations concernant les contribuables des Etats ayant conclus avec l'Algérie un accord de rensiegnements à des fins fiscales, J.O.R.A. n° 17, 2017 ;
- Arrêté du 20 février 2008 fixant les modalités d'ouverture des succursales de sociétés d'assurance étrangères, J.O.R.A. n° 17, du 30 mars 2008, p. 22 ;
- Arrêté du 12 avril 2012 relatif à la documentation justifiant les prix de transfert appliqués par les sociétés apparentées, J.O.R.A. du 20 janvier 2013, n° 04, p. 20 ;
- Arrêté du 24 décembre 2017, fixant le maximum du chiffre d'affaires des sociétés relevant de la direction des grandes entreprises, J.O.R.A., n° 77, 2017 ;
- Instruction interministérielle du 30 juillet 1986 relative aux obligations financières des bureaux de liaison d'entreprises étrangères agréés par le ministère du Commerce ;
- Circulaire d'application des dispositions fiscales de la loi de finances pour 2008, n°06/MF/DGI/DLRF/LF08 ;
- Circulaire n° 05 DGI 2008 LF 2008 relative au traitement fiscal applicable aux frais de siège, Bulletin n° 04, 2010 ;
- Règlement de la Banque d'Algérie n° 2000-02 du 30 avril 2000portant agrément des banques, J.O.R.A, du 10 mai 2000, n° 27, p. 26 ;
- Règlement de la Banque d'Algérie n° 05-03 du 6 juin 2005 relatif aux investissements étrangers, J.O.R.A, du 31 juillet 2005, n° 53, p. 23 ;

- Règlement de la Banque d'Algérie n° 08-04 du 23 décembre 2008 relatif au capital minimum des banques et établissements financiers exerçant en Algérie, J.O.R.A., du 24 décembre 2008, n° 72, p. 27 ;
- Règlement de la Banque d'Algérie n° 09-06 du 26 octobre 2009 portant balance en devise relative aux investissements directs étrangers ou en partenaire, J.O.R.A, du 29 décembre 2009, n° 76, p. 34 ;
- Règlement de la Banque d'Algérie n° 14-04 du 29septembre 2014 fixant les conditions de transfert des capitaux à l'étranger au titre de l'investissement à l'étranger par les opérateurs économiques de droit algérien, J.O.R.A, du 22 octobre 2014, n° 63, p. 32 ;
- Décision de la Banque d'Algérie n° 09-01 du 22 janvier 2009 portant publication de la liste des banques et la liste des établissements financiers agrées en Algérie, J.O.R.A, du 4 mars 2009, n° 14, p. 32 ;
- Décision de la Banque d'Algérie n° 15-01 du 4 janvier 2015 portant publication de la liste des banques et de la liste des établissements financiers agréés en Algérie, J.O.R.A, du 10 février 2015, n° 06, p. 32 ;

B. Textes juridiques français :

- Code général des impôts, Dalloz, Paris ;
- Code de commerce, Dalloz, Paris ;
- Code de procédure civile, Dalloz, Paris ;
- Loi n° 2004-575 du 21 juin 2004, pour la confiance dans l'économie numérique, définit le commerce électronique, J.O. du 22 juin 2004, p. 11168 ;
- Arrêté du ministre du Commerce du 9 novembre 2015 définissant les conditions et les modalités d'ouverture et de fonctionnement des bureaux de liaison non commerciaux, J.O.R.A, n° 62, 2015, p. 8 ;
- Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts : BOI-IS-CHAMP-60-10-30-20150701 ;
- Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts, Direction Générale des Finances Publiques, BOI-IS-CHAMP-60-10-10-20140627 ;
- Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts, Direction Générale des Finances Publiques, commentaires de la convention fiscale signée avec l'Algérie le 17 octobre 1999, BOI-INT-CVB-DZA-20-20120912 ;
- Bulletin Officiel des Impôts Français, Direction Générale des Impôts, Commentaires de la convention fiscale signée avec l'Algérie le 17 octobre 1999, 14 B-3-03, n° 92 du 22 mai 2003 ;
- Projet de décret du Ministre de l'Economie et des finances sur les modalités de conclusion des Accords préalables en matière des prix de transfert, publié sur le site : www.sgg.gov.ma/portals/0/AvantProjet/144/Avp_decret_22.16.571_fr.pdf.
- Proposition de règlement du parlement européen et le conseil concernant la mise en œuvre du domaine internet de premier niveau « .eu », COM (2000) 827 final, J.O.C.E., 27 mars 2001.

C. Autres textes :

- Loi de finances pour 2015, Bulletin officiel du Royaume du Maroc, n° 6320 Bis, 2014, p. 4870.

5. Notes et commentaires de Jurisprudence Française

- CA Besançon, 25 janvier 1928 : Gaz. Pal. 1928, 1, p. 546 ;
- CE, 24 février 1946, n° 71963, Recueil Lebon, 1946 ;
- CE, 15 mai 1961, Ste Métropolitaine, Dr. Fis, 1961, n° 27, com. 624 ;
- CE, 29 janvier 1969, n° 47515, Droit fiscal 1965, n° 8, 1965, doctrine, commissaire de gouvernement Poussière ;
- CE, 7ème et 8ème sous-sections réunies, 16 avril 1969, n° 68662 : Dr. fisc. 1970, n° 51, commentaire 1474, conclusion de M. MEHL ;
- CE, ass. 9 mars 1979, Req. 10454, RJF n° 193/1979, conclusions du Commissaire du gouvernement B. Martin-Laprade ;
- CE, 8ème et 9ème sous-sections réunies, 25 juillet 1980, n° 11169, RJF, n° 10/1980, n° 774 ;
- CE, 7ème 8ème et 9ème sous-sections réunies, 10 juin 1981 n° 19079 plén. RJF 9/81 n° 787, conclusion de LOBRY ;
- CE, 9ème et 7ème sous-sections réunies, 2 octobre 1985, req. n° 44902 : Dr. Fisc. 1985, n° 50, commentaire 2192, conclusion P.-F. Racine ; RJF 1985, n° 1477 ;
- CE, 8ème et 7ème sous-sections réunies, 30 septembre 1987, n° 50157, RJF n° 11, 1987, n° 1083, p. 105 ;
- CE, 8ème et 7ème sous-sections réunies, 28 septembre 1988, n° 60805, RJF, n° 11, 1988, n° 1254 ;
- CE, 7 octobre 1988, req. 50256, Droit fiscal, 1989, n° 9, 1989, com. n° 12 ;
- CE, 9ème et 7ème sous-sections réunies, 17 avril 1992, n° 81090, Recueil Lebon ;
- CE, 9ème et 8ème sous-sections réunies, 19 oct. 1992, req. n° 94137 : Dr. fisc. 1993, n° 28, commentaire 1472 ; RJF 1992, n° 1706 ;
- CE, 12 avril 1995, RJF n° 6/1995, n° 711 ;
- CE, section du contentieux, 20 juin 2003, n° 224407, *Interhome AG*, Recueil Lebon, conclusion de S. AUSTRY ;
- CAA Paris, 2ème chambre B, 2 février 2007, n° 05PA02361, *Ste Zimmer Ltd*, Recueil Lebon, conclusion de F. BATAILLE ;
- CE 10ème et 9ème sous-sections réunies, 11 avril 2008, n° 281033, SA Guerlain, conclusion de VEROT, note Taly, D.F. n° 18, 2008, p. 28.
- CE, **10ème et 9ème sous-sections réunies**, 31 mars 2010, n° **304715**, *Zimmer Ltd*, Recueil Lebon ;
- CAA Douai, 2ème chambre, 30 novembre 2010, n° 08DA01075, M. Rosdorff. Note de FOUCAULT Jean-Paul ;
- CE, 3ème sous-section, 14 octobre 2011, n° 330522, Recueil Lebon ;

- CE, 3ème et 8ème sous-sections réunies, 10 février 2014, n° 356125, Sté Pinault Printemps Redoute, conclusion de Dumas, Dr. Fisc., n° 15, 2014, p. 43 ;
- CE, 9ème et 10ème sous-sections réunies, 9 novembre 2015, n° 370974, SODIREP Textiles SA-NV, Droit fiscal, n° 47, 2015, act. 647 ;
- CE, 8ème et 3ème sous-sections réunies, 9 décembre 2015, n° 367897, Recueil Lebon.

6. Dictionnaires

- BATISTELLA Dario, PETITEVILLE Franck, SMOUTS Marie-Claude, VENNESSON Pascal, « *Dictionnaire des relations internationales* », 3ème édition, Dalloz, 2012 ;
- CORNU Gérard, « *Vocabulaire juridique* », 2ème édition, PUF, 2001 ;
- PRAT Michel-Pierre et JANVIER Cyril, « *Petit dictionnaire de la fraude fiscale* », Dalloz, 2011.

7. Documents

- Charte des Nations Unis, disponible sur le site « http://www.unesco.org/education/pdf/CHART_F.PDF » ;
- Rapport du groupe de travail présidé par LORENTZ Francis, « *Commerce électronique : une nouvelle donne pour les consommateurs, les entreprises, les citoyens et les pouvoirs publics* », janvier 1998. Disponible sur le site : http://www.finances.gouv.fr/comelec/trophees/rapports/forum.htm ;
- Groupe de travail sur les indicateurs pour la société de l'information, « *La définition et la mesure du commerce électronique : Rapport sur l'Etat de la question* », OCDE, 1999 ;
- Forum de l'OCDE sur le commerce électronique contexte, objectifs et organisation, 12-13 octobre 1999 ;
- Forum de l'OCDE sur le commerce électronique, rapport sur l'Etat d'avancement des activités prévues dans le plan de l'OCDE pour le commerce électronique 12-13 octobre 1999 ;
- Perspectives économiques de l'OCDE, n° 67, 2000 ;
- Rapport sur l'investissement dans le monde, CNUCED, 2001 ;
- OCDE, « *Imputation des bénéfices à un établissement stable effectuant des transactions commerciales par voie électronique* », Document de travail du Groupe Technique Consultatif (GTC) sur le suivi de l'application des normes existantes des conventions pour l'imposition des bénéfices des entreprises, février 2001.
- Manuel de l'OCDE sur les indicateurs de la mondialisation économique, 2005 ;
- OCDE, Les règles actuelles d'imposition des bénéfices industriels ou commerciaux prévues par les conventions conviennent elles au commerce

électronique ?, rapport final du Centre Politique et d'Administration Fiscales, 2005 ;

- Définition de référence de l'OCDE des investissements directs internationaux, 4ème édition, 2008 ;
- Rapport sur l'investissement dans le monde, Les sociétés transnationales et leur rôle dans les infrastructures, CNUCED, 2008 ;
- Registre de la mémoire du monde, Archives de la Société des Nations 1919-1946, Office des Nations Unies à Genève, réf. n° 2008-26, p. 03. Disponible sur le site : http://www.unesco.org/new/fileadmin/MULTIMEDIA/HQ/CI/CI/pdf/mow/nomination_forms/league_of_nations_archives_1919_1946_fr.pdf ;
- Bulletin d'information fiscale, Direction générale des impôts, « *Le régime fiscal des dirigeants de sociétés* », n° 1, 2010 ;
- Bulletin d'information fiscale, Direction générale des impôts, « *Traitement fiscal applicable aux frais de siège* », n° 4, 2010 ;
- Bulletin d'information fiscale, Direction générale des impôts, « *Traitement fiscal relatif aux prix de transfert* », n° 5, 2010 ;
- Rapport sur l'investissement dans le monde, CNUCED, 2010 ;
- OCDE, Rapport sur l'attribution de bénéfices aux établissements stables, 22 juillet 2010 ;
- OCDE, Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, version abrégée du 22 juillet 2010 ;
- Avis n° 8 du Conseil National du Numérique relatif à ses pistes de réflexion en matière de fiscalité du numérique, 14 février 2012 ;
- CNUCED, Rapport sur l'investissement dans le monde, 2012 ;
- Guide des banques et des établissements financiers en Algérie, KPMG, 2012 ;
- Guide fiscal des produits financier, Direction générale des impôts, 2013 ;
- COLLIN Pierre et COLIN Nicolas, « *Missions d'expertise sur la fiscalité de l'économie numérique* », 2013 ;
- Bilan du Centre National du Registre du Commerce (CNRC) sur la création d'entreprises en Algérie jusqu'au 31 décembre 2013, publié en avril 2014 ;
- Guide investir en Algérie, KPMG, édition 2014 ;
- Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la matière imposable et le transfert de bénéfices, relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique, Action 1 : Rapport final, Edition OCDE, 2014 ;
- Guide fiscal de l'investisseur, Direction générale des impôts, 2015 ;
- Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la matière imposable et le transfert de bénéfices, Rapport finaux, Résumés, Edition OCDE, 2015 ;
- Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la matière imposable et le transfert de bénéfices, relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique, Action 1 : Rapport final, Edition OCDE, 2015 ;

- OCDE, principes directeurs de l'OCDE en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales, édition OCDE, 2017.

INDEX ALPHABETIQUE

A

Abandon de créance : 463.

Accord préalable sur les prix de transfert (App) : **739 et s**., 1173 ; (les APP en Algérie ou le rescrit fiscal : 741, **780 et s.).**

Acte anormal de gestion : 446, 467, 521.

Activités préparatoires ou auxiliaires : **67 et s**., 134, **572 et s. 588 et s.,** 854.

Adresse IP : 671, **672 et s**., 1170.

Anonymat : 157, 693, 695, 696, 697, 698.

Assistance au recouvrement : **934 et s**., 1008, 1019, **1043 et s**., 1181.

Avantages accordés aux investisseurs :

- Avantages fiscaux : 352, **389 et s**.
- Autres avantages : 13, 14, 15, 225, 226, 227, 229, 388.

B

Base fixe : 295, 296, 297, 300, 301.

Bénéfice : (imposition : 29, 32, 45, **55 et s**., 144, 145, 156, 182, 285, 286, 292, 331, 332, **333 et s**., 539 bis) ; (consolidé : 140, 146, 391) ; (bénéfices en commerce électronique : **155 et s**., 563.

Bénéficiaire effectif : 318, 319, 322, 344.

BEPS : **553 et s., 944 et s**.

Brevet : voir incorporels.

Bureau : (de vente : 57, 109 et 110) ; (de liaison ou de représentation : **134 et s**.).

C

Chantier de construction : **119 et s**., 660.

CNUCED : 8, 21.

Comité des affaires fiscales : 985.

Commentaires de conventions : 30, 941.

Commerce :

- Offline : **162 et s**., 1154.
- Online : **166 et s**., 1154.
- Commerce électronique ou économie numérique : 45, 46, 47, 52, 54, **149 et s., 539 et s., 557**, **560 et s**., 665, 1145, 1151).
- Commerce électronique en Algérie : 152, 153, 1154.

Conférence d'Ottawa : 590.

Conférence de Bruxelles : **843 et s**.

Conférence de Gênes : **843 et s.**

Confidentialité : voir données personnelles.

Contrôles fiscaux : **1037 et s**.,1040.

Conventions et accords :

- Accord d'association Algérie-Union Européenne : 14.
- Accord intergouvernementaux (IGA): **1104 et s**.
- Convention de Londres : 26, 851, **852 et s**.
- Convention de Mexico : 25, 851, **852 et s**.
- Convention de Viennes : 1052, 1054.
- Convention multilatérale d'assistance administrative mutuelle en matière fiscale : 1003, **1004 et s**., 1027, 1074, 1176.
- Conventions de double imposition : **23 et s**., 69, 569, **921 et s.**
- Conventions relatives à l'investissement : 15, 225, 227, 228, 229.
- Conventions signées par l'Algérie : 35, 97, 257, **330 et s**., 539.

Coopération fiscale internationale (voir échange d'informations ou assistance au recouvrement).

Cybersquatting : 707, 719.

Cycle commercial complet : 577.

D

Déduction : 858, 877.

Dépendance : notion générale : 406, 416, **417 et s**., 422, 423 ; (juridique : **424 et s**.) ; (économique : **433 et s**.).

Dividendes :

- Définitions : 235, 239, 240, 242, 243, 244.
- Droit d'imposition : 174, 284, 287, 294, 295, 305, 306, **307 et s**., 313, 314, 339, 855, 856.
- Modalité de paiement de l'impôt : 174, **340 et s**., 348.

Documentation sur les prix de transfert : **508 et s**., 556, 738.

Données personnelles :

- Confidentialité : **682 et s**., 1063, 1111, 1116, 1160.
- Les atteintes : 1094, 1170.
- Notion générale : 156, 626, 631, 660, **681 et s.**
- Protection juridique : 1095, 1096, 1097.
- Protection juridique des données personnelles en Algérie : 683, 689.

Double imposition : 22 et s., 142, 143, 174, 175, 250, 321, 340, **359 et s**., 365, 370, 612, 757, 766, 768, 775, 838, **842 et s., 1168.**

- Travaux de l'OECE : 896.
- Travaux des modèles de Londres et de Mexico : 858.

Droit :

- Hard law : 1149, 1176.
- Mou ou soft law : 962, 967, 992, 1149, 1175.
- Poste-moderne : 966.
- Transnational : 1103.

E

Echange de Données Informatisées - EDI : 171.

Echange de renseignements : 443, 444, 926, 1003, 1176

- En Algérie : **1017 et s**., **1113 et s**. **1179 et s**.
- Exceptions : **1057 et s**.
- Formes d'échange : 1024, 1030, **1033 et s**.
- Limites : 536, 538, 539, 822, 840, 851, 859, **1016 et s. 1179 et s.**
- Réciprocité : 871, 1040, 1058, 1067, 1107, 1108, 1119, 1125, 1127, 1128, 1129, 1130, 1136.
- Réserves : **1067 et s.**
- Selon la convention de l'ONU : 870, 878.
- Selon la norme FATCA : voir FATCA ;
- Selon les modèles de Londres et Mexico : 860, 861, 988.

Entreprises multinationales : 1, 9, 10, 16, 53, 220, 366, 1147, **1155 et s.**

Etablissement stable : 32, 33, 34, 38, 52, **54 et s., 127 et s**., 182, 192, **290 et s**., 331, 337, 544, 549, 552, 557, 561, **563 et s.,** 759, 854, 1151, 1156 ; (établissement virtuel : 552, 616, **629 et s.,** 1166).

Etat : (de résidence : 29, 32, 174, 192, 231, 279, **286 et s., 346 et s**.) ; (de source : 29, 174, 192, 193, 231, **311 et s**., 542, 876).

Evasion fiscale : 22, 148, 214, 215, 216, 218, 304, 350, 369, 592, 839, 840, **842 et s**., 1083 ; (lutte : 31, 521, **737 et s**., 1071) ; (en commerce électronique : 643, 644, 665).

Exonération (exemption) : 389, **391 et s**., 877.

F

FATCA : 1072 et s., 1177, (et l'Algérie **1113 et s**.

Fiduciaire : 1066.

Filiale : 9, 10, **90 et s., 127 et s**., 367, 397, 426 ; (imposition 138 et s., 332) ; (évasion fiscale : 212, 1155).

Force d'attractivité : 302, 303, **648 et s**.

Forum mondial : 988.

G

Groupe de société : (imposition : **139 et s**.).

I

Impôt sur le revenu global - IRG : 139, 140, 141.

Impôt sur les bénéfices des sociétés - IBS : **55 et s**., 139, **331 et s**., 384, 391, 395.

Incorporels : **454 et s**., 535, 554, 1161.

Installation fixe d'affaires : 57, 58, 59, **60 et s**., 572, 583, 584, 1151 ; (installation virtuelle 632, 633, 1166).

Intérêt :

- Absence d'intérêts : 467.
- Définitions : **244 et s.**
- Droit d'imposition : 174, 284, 288, 296, 305, **306 et s**., 322, 323, 855, 856.
- Modalité de paiement : 324, **351 et s**.

Internationalisation : 2, 7, 380 et s, **664 et s**.

Intermédiaires qualifiés : 1081.

Investissement direct étranger : 7, 8, 12, 13, **14 et s**., 21, 225, 233, 388.

L

Livraison : 73, 74, 75, 76.

M

Mesures conservatoires : 1049.

Mondialisation : **1 et s**., 17, 826, 827, 964, 977, 1028, 1143.

Mondialité de l'impôt : voir principe de mondialité.

N

Nom de domaine : voir système de nommage.

O

OCDE : 2, 27, 29, 36 et s., 256, 259, 263, 269, 271, 276, 285, 292, 295, 296, 299,

- Histoire de l'OCDE : **888 et s**.
- Organisation : **981 et s**.
- Pouvoir normatif : 833, 835, 887, **900 et s**., 980.
- Travaux sur les prix de transfert : 374, 375.

OMC : 2.

ONG : 910, 911, 914, 968.

ONU :

- Modèle de convention : 24, 28, 29, **36 et s.,** 76, 257, 258, 262, 263, 269, 272, 276, 280, 283, 285, 289, 293, 295, 296, 297, 299, 301, 303, 863, 999, 1002, 1006.
- Pouvoir normatif : 833, 834, 835.
- Travaux sur les prix de transfert : 376.

Optimisation fiscale : 207, 208, 209, 210, 211**, 212 et s.**

P

Paiement électronique : 623.

Paradis fiscaux : 211, 212, 440, 441, 442, 539, 545.

Partage du droit d'imposer : 174, 284, 311, 330, **342 et s**., 359, 856.

Participation : 428.

Planification fiscale agressive : 218.

Plus values de cession de capital ou les gains en capital :

- Définition : **263 et s**.
- Droit d'imposition : 279, 312.
- Immobilières : **265 et s**.
- Mobilières : 269.

Présence numérique significative : **616 et s.,** 1165.

Principe de la primauté des traités sur le droit interne : 1055.

Principe de mondialité de l'impôt : 1100.

Principe de pleine concurrence : 375, 376, 377, 405, 450, **478 et s**. 1159.

Principes directeurs de l'OCDE : **947 et s**., 957, 993.

Prix de transfert :

- Algérie : 372, 382, 408, 539 bis.
- Exemple 450, 546, 737, 1158.
- Lutte contre les prix de transfert : 539 bis, 1027, 1147.
- Transfert indirect de bénéfices : 41, 42, 43, 46, 148, 220, **367 et s**., 399, 400, **1155 et s.**

Publicité : 189, 627, 628, 680, 687.

R

Redevance :

- Définition : 176, 251 et s.
- Droit d'imposition : 175, 284, 289, 297, 305, 306, **307 et s., 325 et s**., 857.
- Modalités d'imposition : 356.

Répartition des bénéfices entre Etat de source et Etat de résidence : 758.

Représentant : **81 et s**., 607, 659, 662, 1151 ; (représentant virtuel : 632, 634, 1166).

Rescrit fiscal : voir les APP.

Résidence : (des entreprises 541, 668) ; (en commerce électronique 562, 732).

Retenue à la source : 55, 174.

Revenus distribués :

- Définition : 238.
- Cadre juridique : 236.
- Déguisés ou occultes : 241.
- Réguliers : 240.

S

Secret bancaire : 444, 840, 851, 861, 880, 933, 1020, 1021, 1025, 1026, 1065, 1083, 1119, 1131, 1134.

Serveur : 566, **567 et s**., 578, 580, 671, 1098, 1164.

Siège social ou siège de direction : 57, 100, 179.

Site web : 152, 163, **183 et s**., **194 et s**., 578, 582, **633 et s**., 660, 671, **680 et s**. 1165, 1168 ; (site miroirs 602, **733 et s**.).

Société des Nations (SDN) : pouvoir normatif : **24 et s**., 833, 835, 837, **838 et s**.

Société multinationale : voir entreprises multinationales.

Source : voir Etat de source.

Souveraineté : 17, 18, 193, 992, 1040 ; (fiscale : 23, 33, 45, 384, 1099, 1156).

Succursale : **106 et s**., 338, 429, 464, 468.

Système de nommage (DNS) : 183, **194 et s**., 671, 675, **700 et s**., 1171 ; (en Algérie : **724 et s.**).

T

Taxe sur l'activité professionnelle - TAP : 136, 138, 335.

Taxe sur la valeur ajoutée - TVA : 139, 335.

Territorialité de l'impôt sur les bénéfices des sociétés - IBS : 23, 32, 33, 39, 46, 47, 48, 50, **55 et s.,** 192, 563, 669, 1100, 1152, 1156.

Transfert de risque : 554.

Transfert direct de bénéfices (ou distribution de bénéfices) : 13, 42, 225, 226, 227, **230 et s**, 388.

Treaty shopping : 147, 148, 318.

TABLE DES MATIERES

REMERCIEMENTS …… **02**

LISTE DES ABREVIATIONS …….. **03**

SOMMAIRE …….. **05**

INTRODUCTION …….. **06**

PREMIERE PARTIE

LE REGIME FISCAL DES IMPLANTATIONS INTERNATIONALES D'ENTREPRISES, UN REGIME EN RETRAIT PAR RAPPORT A LA GLOBALISATION **26**

TITRE I : UN REGIME FISCAL INADAPTE AUX NOUVELLES TECHNOLOGIES DE L'INFORMATION ……... **27**

Chapitre I : L'établissement stable *matériel* comme fondement du régime fiscal des implantations internationales d'entreprises ……..... 28

Section 1 : L'objet de l'établissement stable ……..... 28

Sous-section 1 : La détermination du droit d'imposer par la présence d'une installation fixe d'affaires ……..... 29

§ 1. Caractéristiques de l'installation fixe d'affaires ……..... 29

§ 2. Les exceptions à la définition générale de l'établissement stable ou l'installation fixe d'affaires ……..... 31

Sous-section 2 : La détermination du droit d'imposer selon la présence d'un représentant dépendant ……..... 34

§ 1. Conditions d'une représentation à l'étranger …….. 34

§ 2. Une filiale peut-elle être un établissement stable de la société mère ? …. 37

Section 2 : La forme de l'établissement stable ……..... 41

Sous-section 1 : L'énumération conventionnelle des installations constituant un établissement stable …….. 41

§ 1. Les installations sous forme de local ……..... 42

§ 2. Les installations sous forme de matériel ou outillage ……..... 45

Sous-section 2 : Distinction avec les autres formes d'implantation …… 49

§ 1. Distinction juridique ..…….. 49

§ 2. Distinctions fiscales ……... 51

Chapitre II : La remise en cause du critère de l'établissement stable face aux spécificités de l'économie numérique ……..... 54

Section 1 : Les défis posés par la dématérialisation des activités en ligne …… 58

Sous-section 1 : La dématérialisation des transactions électroniques face au problème de la qualification fiscale des revenus 58

§ 1. Le commerce « offline » ……..…….. 58

§ 2. Le commerce « online » ……. 60

1. La notion de dématérialisation dans le commerce online ……... 60

2. Le problème de la qualification fiscale des revenus numériques …… 62

Sous-section 2 : La dématérialisation et le problème de l'identification des entreprises numériques : Absence physique de l'entreprise …….. 63

Section 2 : Les défis posés par la transnationalité des activités en ligne ……... 66

Sous-section 1 : La transnationalité et le problème de la localisation des entreprises du numérique ……... 66

§ 1. Le commerce électronique, un dépassement de la théorie des frontières.. 66

§ 2. La disparition des intermédiaires dans le contrôle fiscal et la perception de la retenue à la source ……..... 69

Sous-section 2 : La transnationalité de l'économie numérique et le problème de l'optimisation fiscale ……. 72

§ 1. L'administration fiscale face à la légalité de l'optimisation fiscale ……... 73

§ 2. Des frontières incertaines entre l'optimisation, l'évasion et la planification fiscales agressive ……. 76

TITRE II : UN REGIME FISCAL DEJOUE PAR LES STRATEGIES JURIDIQUES DES SOCIETES MULTINATIONALES, LE TRANSFERT DES BENEFICES …….. **78**

Chapitre I : L'imposition des transferts directs de bénéfices selon les règles de territorialité ……..……..... 78

Section 1 : Identification des produits transférés ……..... 78

Sous-section 1 : Définitions et garanties des produits transférables ……... 79

§ 1. Sur la garantie de rapatriement des produits de l'investissement ……. 79

§ 2. Définition des revenus transférables ……. 81

Sous-section 2 : Les catégories des revenus imposables puis transférables …… 81

§ 1. Les dividendes ……..... 82

§ 2. Les intérêts ……. 85

§ 3. Les redevances ……..... 87

§ 4. Les plus-values de cession de capital (Les gains en capital) …… 91

Section 2 : Le régime fiscal des revenus d'investissement transférés : un régime fondé sur le partage du pouvoir d'imposer ……..... 96

Sous-section 1 : L'imposition dans l'Etat de résidence du bénéficiaire ……... 96

§ 1. Le principe du rattachement du revenu à l'Etat de résidence de l'entreprise …… 96

§ 2. L'exception : l'imposition dans l'Etat de la situation de l'établissement stable ……..... 97

Sous-section 2 : L'imposition dans l'Etat de la source du revenu, une affirmation du principe de territorialité ……..... 102

§ 1. L'imposition des plus-values immobilières, un droit exclusif pour l'Etat de la source …..... 102

§ 2. L'imposition des dividendes dans l'Etat de la source …..... 103

§ 3. L'imposition des intérêts dans l'Etat de la source …… 105

§ 4. L'imposition des redevances dans l'Etat de la source …….. 107

Sous-section 3 : La mise en œuvre des Modèles de convention par les conventions bilatérales signées par l'Algérie ……..... 109

§ 1. L'imposition des bénéfices des entreprises ……..... 109

§ 2. La pratique conventionnelle algérienne en matière d'imposition des dividendes ……..... 112

§ 3. La pratique conventionnelle algérienne en matière d'imposition des intérêts ……..... 115

§ 4. La pratique conventionnelle algérienne en matière d'imposition de redevances ……. 116

§ 5. La double imposition et son remède …….. 118

Chapitre II : Les prix de transfert, une technique de contournement du droit interne…….. 120

Section 1 : Les prix de transfert, un phénomène lié aux groupes multinationaux …. 124

Sous-section 1 : Le groupe multinational, un espace géographique internationalisé ……..... 124

§ 1. Le caractère international du groupe multinational ……..... 125

§ 2. L'internationalisation du groupe, une stratégie favorisée par les Etats en quête d'investisseurs ……..... 127

Sous-section 2 : Le groupe multinational, un espace économique internalisé …. 131

§ 1. Un espace clos et intégré ……..... 131

§ 2. Un espace autonome ……..... 132

Section 2 : L'administration fiscale face à la complexité des techniques des prix de transfert ……... 134

Sous-section 1 : La charge de la preuve de l'administration fiscale …… 135

§1. La preuve d'un lien de dépendance ……..... 136

§ 2. La preuve du transfert indirect de bénéfice ……... 142

Sous-section 2 : L'administration face à la pluralité des modalités de transfert . 145

§1. Les transferts commerciaux …… 146

§ 2. Les transferts financiers ……..... 150

Section 3 : La complexité des techniques de détermination des prix de transfert et difficultés de contrôle ……..... 153

Sous-section 1 : Les méthodes de calcul des prix de transfert et leur pertinence 153

§1. Le principe de pleine concurrence …….. 153

§2. Les méthodes de calcul des prix de transfert ……..... 155

1. Les méthodes traditionnelles …… 157

2. Les méthodes transactionnelles de bénéfices ……... 158

Sous-section 2 : Les limites « systémiques » du contrôle des prix de transfert …. 160

§1. La documentation justifiant les prix de transfert ……..... 161

§2. La difficulté de contrôler ou le contrôle approximatif ……... 165

CONCLUSION DE LA PREMIERE PARTIE ……..... 172

DEUXIEME PARTIE

ESSAIS DE RECHERCHES SUR DE NOUVELLES SOLUTIONS D'IMPOSITION DES IMPLANTATIONS INTERNATIONALES D'ENTREPRISES **174**

TITRE I : VERS UN REAMENAGEMENT DU SYSTEME FISCAL ACTUEL …… 178

Chapitre I : Adapter le régime fiscal à la numérisation de l'économie 178

Section 1 : A la recherche d'une présence physique de l'entreprise numérique …... 179

Sous-section 1 : Un serveur peut-il constituer une installation fixe d'affaires ? ... 179

§ 1. La position en défaveur de l'assimilation du serveur à un établissement stable …… 180

§ 2. La position en faveur de l'assimilation : la référence aux critères généraux de l'établissement stable ……..... 182

Sous-section 2 : La présence humaine en commerce électronique est-elle constitutive d'un établissement stable ……..... 187

§ 1. La présence d'un personnel ……... 187

§ 2. La présence d'un représentant 190

Section 2 : A la recherche d'une présence numérique de l'entreprise virtuelle 192

Sous-section 1 : Une imposition qui prend en compte uniquement le caractère immatériel de l'économie numérique …… 192

§ 1. La présence numérique significative ……. 193

§ 2. La présence économique significative ……..... 193

Sous-section 2 : Coexistence entre présence numérique et présence physique … 201

§ 1. La règle de force d'attraction applicable au commerce électronique ….. 201

§ 2. L'imposition de l'économie numérique selon la présence significative … 204

Chapitre II : Adapter le régime fiscal à l'internationalisation de l'économie, une adaptation à l'essai ……..…….. 205

Section 1 : Remédier au problème de la non localisation des contribuables dans l'économie numérique …… 206

Sous-section 1 : Les adresses IP et l'identification des ordinateurs ……. 207

§ 1. Les adresses IP, un moyen temporaire de localisation des contribuables 207

§ 2. L'insuffisance de moyen technologique de localisation …… 209

1. La protection des données personnelles ……..... 209

2. L'anonymat et changement d'adresse IP ….……. 212

Sous-section 2 : Vers un système d'enregistrement …….. 214

§ 1. Présentation du système de nommage ……... 214

§ 2. Les limites au système DNS…… 220

Section 2 : Pour une contractualisation de la politique des prix de transfert : les accords préalables sur les prix (APP) ……..... 222

Sous-section 1 : De l'utilité des APP ……. 223

§ 1. Définitions …….. 223

§ 2. Les objectifs de l'APP ……..... 224

Sous-section 2 : Fondement juridique des APP …… 228

§1. Fondement conventionnel des APP ……..... 228

§2. Fondement tiré du droit interne ……..... 228

§3. Le déroulement de la procédure APP ……. 229

Sous-section 3 : De la nécessité pour l'Algérie d'opter pour une politique des APP ……..... 231

§1. Les APP ont-ils un fondement juridique en Algérie ? …… 231

§2. La mise en œuvre de la politique d'APP en Algérie ……..... 235

TITRE II : S'ACHEMINE-T-ON VERS UN NOUVEL ORDRE FISCAL INTERNATIONAL ? 240

Chapitre I : Le développement d'un droit fiscal international de type « *soft law* ». 243

Section 1 : Les consepteurs du « *soft law* » …….. 244

Sous-section 1 : Le rôle de la SDN et l'ONU dans le développement du « soft law » ……... 245

§1. L'influence des travaux de la SDN sur le développement du soft law ……. 245

1. *Un droit fiscal international né en réponse aux problèmes fiscaux de l'après-guerre* …… 245

2. *Un droit fiscal né en réponse aux lacunes du Modèle de 1928* ……. 249

§2. L'influence des travaux de l'ONU dans le développement du soft law … 252

Sous-section 2 : Le rôle indéniable de l'OCDE dans le développement du soft law …….. 258

§1. L'évolution historique de l'OCDE : l'OECE …… 258

§2. L'OCDE et son pouvoir normatif : du régionalisme au mondialislme …… 261

Section 2 : Le processus normatif de l'OCDE ……. 268

Sous-section 1 : Les instruments variés de normativité ……... 269

§1. Les modèles de conventions ……..... 269

§2. Les autres instruments …… 273

1. Les commentaires des experts ……... 273

2. Plan d'actions contre l'érosion de la base imposable : BEPS ……... 274

3. Les principes directeurs en matière de prix de transfert de l'OCDE …. 275

Sous-section 2 : La singularité de la fonction normative de l'OCDE …… 276

§1. Des normes non contraignantes mais pourvues d'effet juridique …….. 276

§2. Des normes à vocation mondiale …… 282

Chapitre II : Vers la transformation du *soft law* en droit contraignant ? Le cas des normes universelles sur l'échange de renseignements à des fins fiscales 289

Section 1 : La convention multilatérale sur la coopération fiscale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale 290

Sous-section 1 : Une convention de portée mondiale ……..... 290

§1. Le succès international de la convention multilatérale …..... 291

1. L'importance numérique des pays signataires de la convention ……. 292

2. L'exception algérienne ……. 293

§2. Le contenu de la convention multilatérale ……. 297

1. Les formes d'échanges de renseignements …….. 297

2. L'assistance au recouvrement et mesures conservatoires ……..... 300

Sous-section 2 : Le caractère obligatoire de l'assistance mutuelle …….. 303

§1. L'assistance mutuelle, une obligation conventionnelle …….. 303

§2. Les limites de l'obligation d'assistance …….. 304

Section 2 : La loi FATCA : une norme de portée mondiale et contraignante ……. 308

Sous-section 1 : La portée mondiale de la norme sur l'échange automatique de renseignements ……... 309

§1. Présentation de la loi, une loi en réponse à l'évasion fiscale …… 310

§2. La loi appliquée grâce à la coopération intergouvernementale ……. 313

Sous-section 2 : Le caractère contraignant de l'échange automatique de renseignements ……... 320

§1. Le caractère contraignant résultant de la sanction pour inexécution de la norme ……..... 321

§2. La relativité du caractère contraignant …….... 321

1. Le principe de réciprocité mis à mal, le cas de la convention Algérie-USA …… 322

2. La coopération fiscale suisse dans le cadre de la loi FATCA, une remise en cause des engagements suisses …… 323

CONCLUSION DE LA SECONDE PARTIE ……..……... 326

CONCLUSION GENERALE ……..……..…… 328

Bibliographie …… 336

Indexe alphabétique……..... 359

Table des matières…...…….. 364